

Nello studio della normativa italiana in tema di redazione del bilancio di esercizio delle imprese industriali e commerciali, dettata dal codice civile, si espresse riferimento a:

1. Fini del bilancio

(art. 2423)

2. Postulati o criteri generali di bilancio

(art. 2423 bis)

3. Criteri particolari di valutazione

(art. 2426)

4. Modalità di redazione dei conti annuali:

- forma dei conti

- struttura dei conti

(artt. 2424, 2425, 2427, 2427 bis, 2424 bis, 2425 bis 2425 ter e 2423 ter)

Le presenti dispense si riferiscono ai punti 2 e 4, rispettivamente ai postulati o criteri generali di redazione del bilancio (tratti dalla seconda parte del testo del Prof. G. Zanda), e a qualche spunto riflessivo in tema di principio della chiarezza della forma/struttura dei conti (per questo punto si fa riferimento al cap. 2 del libro di testo *Ragioneria*).

# 1. Clausola generale del bilancio.

## Art. 2423<sub>1</sub>: i documenti di bilancio

Il bilancio ordinario di esercizio è composto da diversi documenti:

STATO PATRIMONIALE

è un documento di derivazione contabile, che illustra:  
-attività;  
-passività;  
-patrimonio netto.

CONTO ECONOMICO

è un documento di derivazione contabile, che illustra:  
-ricavi di esercizio;  
-costi di esercizio;  
-reddito di esercizio.

NOTA INTEGRATIVA

è un documento di descrittivo che contiene informazioni su:  
-criteri di valutazione adottati;  
-voci dello stato patrimoniale e del conto economico;  
-altro.

RENDICONTO FINANZIARIO

è un documento di descrittivo che contiene informazioni su:  
-criteri di valutazione adottati;  
-voci dello stato patrimoniale e del conto economico;  
-altro.

Al bilancio ordinario d'esercizio sono inoltre "allegati" i seguenti documenti: Relazione sulla gestione (art. 2428 ); Relazione dei sindaci (art. 2429); Relazione sulla Corporate Governance

## **Art. 2423<sub>2</sub>: la clausola generale del bilancio**

CLAUSOLA GENERALE: il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio.

La clausola generale rappresenta una norma sovraordinata rispetto agli altri principi di redazione del bilancio; una regola a cui i criteri generali e particolari devono uniformarsi.



Da tali criteri si dovrebbe dedurre il fine del bilancio, ma il legislatore non lascia trapelare in modo chiaro un fine, in quanto i principi di redazione – come indicato in precedenza – sono ispirati ai principi della buona ragioneria, del sano empirismo, della generale accettazione, ecc..

In assenza di un fine esplicitato in modo diretto e/o indiretto, si può pertanto affermare che il bilancio offre una rappresentazione veritiera e corretta se rispetta le norme sancite dal legislatore in tema di postulati di bilancio e di criteri particolari di valutazione (rispettivamente artt. 2423bis e 2426 del codice civile).

Come detto precedentemente, la clausola generale rappresenta una norma sovraordinata rispetto agli altri principi di redazione del bilancio. In particolare, maggiore rilevanza assume il requisito sostanziale della “rappresentazione veritiera e corretta”.

La dottrina, infatti, definisce il principio della “rappresentazione veritiera e corretta” come una “*over-riding*”, vale a dire una regola a cui i criteri generali e particolari di bilancio devono uniformarsi.

A tal proposito, il legislatore prevede le disposizioni contenute nei punti 3, 4 5 dell’art. 2423 c.c.. Sul punto 5, deroghe per casi eccezionali, si rinvia a quanto detto in aula, alle dispense e al testo di riferimento del Prof. Zanda, da cui queste dispense sono costantemente ispirate.

## Rappresentazione veritiera e corretta

Deriva dall'espressione “*true and fair view*” contenuta nella IV Direttiva CEE (inizialmente tradotta come “quadro fedele”).

E' un attributo che riguarda la “sostanza” del bilancio di esercizio: la natura delle informazioni da rappresentare e da fornire.

Un bilancio soddisfa il requisito della “rappresentazione veritiera e corretta” (RVC) se è conforme al fine assegnato dal legislatore.



Come delineato precedentemente, dal fine derivano i criteri di valutazione che determinano la configurazione di reddito di esercizio e di connesso capitale di funzionamento (quantità astratte) .

In merito, il legislatore italiano:

- non ha dettato in modo esplicito il fine (art. 2423);
- ha definito criteri di valutazione generali e particolari (artt. 2423 *bis* e 2426 c.c.) che, in assenza di un fine specifico, sono ispirati ai principi della buona ragioneria, del sano empirismo, della generale accettazione, ecc..

## **Chiarezza**

Riguarda la modalità di rappresentazione dei conti.

Un bilancio è chiaro se rispetta le disposizioni legislative in tema di forma e struttura dei conti annuali.

Forma: sezioni contrapposte o forma scalare.

Struttura: numero, denominazione, aggregazione e ordine delle voci.

La struttura dei conti riguarda il modo in cui sono aggregate in classi i valori del bilancio. Nel concetto di struttura sono sottintesi concetti sostanziali che si contrappongono alla forma. La dottrina distingue due modalità di aggregazioni dei valori:

-Per natura o origine. Prevede il raggruppamento in classi di voci e valori omogenei, propri di accadimenti che hanno una stessa fenomenologia (la classificazione dei costi per natura prevede la loro distinzione in base alle caratteristiche fisiche ed economiche dei fattori produttivi che generano il costo, prendendo a riferimento la causa del sostenimento dei costi: costi di acquisto materie prime, costi del personale, ecc;

-Per destinazione o per funzione. Prevede che le classi siano costituite da elementi omogenei non da un punto di vista della loro origine contabile, ma dal punto di vista della funzione loro assegnata nel processo produttivo. La classificazione dei costi per destinazione prevede che un costo sia collocato in base all'”area della gestione” cui si riferisce (“costo del lavoro della funzione commerciale”, “costo del lavoro della funzione industriale”, ecc.)

## Chiarezza

Come delineato precedentemente, il requisito della chiarezza riguarda la modalità di rappresentazione dei conti. Un bilancio è chiaro se rispetta le disposizioni legislative in tema di forma e struttura dei conti annuali. Forma: sezioni contrapposte o forma scalare.

Struttura: numero, denominazione, aggregazione e ordine delle voci.

In particolare, un bilancio soddisfa il requisito della “chiarezza” se i conti di bilancio sono redatti applicando il contenuto dei seguenti articoli del codice civile.

STATO PATRIMONIALE	{ Art. 2424: contenuto; Art. 2423 <i>ter</i> : struttura; Art. 2424 <i>bis</i> : disposizioni sulle voci di SP.
CONTO ECONOMICO	{ Art. 2425: contenuto; Art. 2423 <i>ter</i> : struttura; Art. 2425 <i>bis</i> : disposizioni sulle voci di CE.
NOTA INTEGRATIVA	{ Art. 2427 e art. 2427 <i>bis</i> : contenuto + Altri articoli del codice civile: contenuto (artt. 2423– 2426)
RENDICONTO FINANZIARIO	{ Oic N. 10 del 22/12/2016

Per ciò che concerne gli schemi e le altre disposizioni in tema di chiarezza, si fa rinvia al testo *Ragioneria*, 2019 a cura di Gianluca Lombardi Stocchetti, capitolo secondo.

### **Art. 2423<sub>3</sub> : informazioni complementari**

“Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo”.

Come delineato precedentemente, se il redattore del bilancio rispetta i criteri dettati dal codice (artt. 2423 *bis* e 2426), il bilancio riesce a fornire un quadro fedele della realtà patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa.

Tuttavia, in assenza di un fine esplicito, è possibile che l'apparato codicistico non sia in grado di fornire informazioni sufficienti a garantire una rappresentazione veritiera e corretta.

In tale situazione, è necessario fornire informazioni aggiuntive.

La norma precisa che la disposizione costituisce un obbligo a carico dei redattori del bilancio, ma non specifica quale tipo di informazioni fornire e in quale documento inserirle (aggiunta delle voci contenute nei prospetti contabili; incremento delle informazioni fornite dalla nota integrativa o dai documenti allegati al bilancio; redazione di prospetti o documenti aggiuntivi a quelli previsti dal codice, ecc.).

La prassi ha, ad esempio, richiamato tale normativa con riferimento ai bilanci delle società quotate, nei quali, già da alcuni anni, è sempre inserito un prospetto di rendiconto finanziario.

## **Art. 2423<sub>4</sub> : criterio della rilevanza delle informazioni (deroghe facoltative)**

Viene introdotta la possibilità di derogare alle disposizioni di legge, in virtù della rappresentazione veritiera e corretta del bilancio, nel caso in cui l'applicazione delle disposizioni di legge comporti effetti irrilevanti sulla significatività del bilancio per i destinatari del bilancio.

La nuova norma ha dato particolare importanza alla possibilità di non seguire talune disposizioni in tema di rilevazione e di valutazione, quando il loro effetto è irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.

La norma precisa che il concetto di rilevanza non va applicato alla mera registrazione contabile degli accadimenti nel sistema dei valori, quanto alla loro modalità di rilevazione, cioè alla scelta di contabilizzare l'accadimento o meno, alla loro valutazione (consentendo deroghe ai criteri particolari di valutazione in taluni casi), e in merito alla loro rappresentazione in bilancio.

Ogni operazione d'esercizio deve essere registrata se ha manifestazione numeraria, anche se di modesto importo, cioè non rilevante, potendo tuttavia il redattore di bilancio derogare alla modalità di rilevazione/valutazione prevista dal legislatore e dai principi contabili OIC se gli effetti sono trascurabili sulla rappresentazione veritiera e corretta del reddito di esercizio.

La norma prescrive che sia data debita informativa integrativa sull'esercizio di detta facoltà di derogare alle disposizioni di legge.

## Art. 2423<sub>5</sub> : deroghe per casi eccezionali

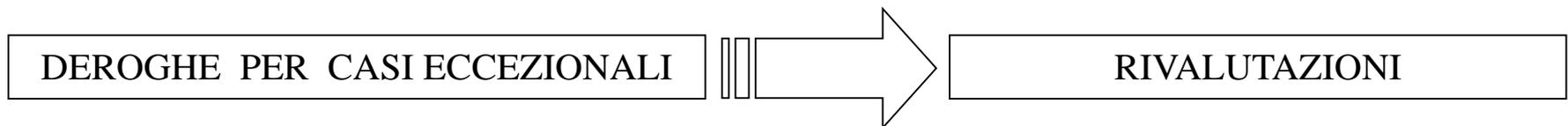
“Se, in casi eccezionali, l’applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata”.

Il legislatore indica che qualora si rilevi un contrasto tra una norma contenuta nel codice e la rappresentazione veritiera e corretta, si debba privilegiare quest’ultima derogando alla norma.

Allo scopo di realizzare un quadro veritiero e corretto, in CASI ECCEZIONALI, si deve derogare alla legge. Anche in questo caso la previsione normativa costituisce un obbligo.

Le deroghe si sostanziano in rivalutazioni degli elementi dell’attivo patrimoniale.

La normativa vigente è fondata sul criterio del “costo storico”, in coerenza al principio di “prudenza” che pervade l’apparato codicistico. In ottemperanza a tale postulato, le rivalutazioni sono ammesse solo in casi eccezionali, in ipotesi di deroga dei criteri di valutazione previsti dal codice.



Mediante la seguente scrittura in partita doppia:

Elemento patrimoniale (Fabbricato, Terreno, ecc.)	a	Rivalutazioni		X	
--	---	---------------	--	---	--

Il legislatore detta, in proposito, un regime derogatorio ben delineato.

La Nota integrativa deve:

- motivare la deroga:
- indicare l'influenza della deroga sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società.

Gli eventuali utili (pari all'ammontare della rivalutazione effettuata) derivanti dalla deroga, in sede di distribuzione del reddito di esercizio, devono essere iscritti in una riserva di capitale, che non è distribuibile, se non nei limiti del valore recuperato (tramite la cessione o l'ammortamento del bene rivalutato).

Il legislatore, tuttavia, non individua i “casi eccezionali”, che sono interpretati come corrispondenti con le “speciali ragioni” presenti nel codice del 1942 (non novellato dal D.Lgs. 127/91).

Le speciali ragioni erano interpretate come fenomeni eccezionali riguardanti:

A) I BENI della società

B) IL CAPITALE SOCIALE



A) Casi eccezionali di deroga alle norme del codice civile relativi ai BENI della società.

A<sub>1</sub>) Cambiamento di destinazione economica del bene

Esempio:  
un terreno agricolo che per modifica del piano regolatore diventa edificabile: il costo storico del terreno non è più rappresentativo del suo valore

A<sub>2</sub>) Eliminazione/attenuazione di vincoli e/o servitù esistenti sul bene

Esempio:  
su un terreno di proprietà della società viene eliminato una servitù di passaggio, una servitù militare, un vincolo paesaggistico, ecc.: il costo storico del terreno non è più rappresentativo del suo valore

A<sub>3</sub>) Cambiamento di destinazione giuridica del bene

Esempio:  
la società stipula, prima del 31/12, un compromesso di vendita di un bene aziendale a un prezzo superiore rispetto al suo valore contabile; la vendita avverrà dopo il 31/12, ma già alla data di bilancio il costo storico del bene non è più rappresentativo del suo valore

Casi riconosciuti dalla dottrina e dalla giurisprudenza

B) Casi eccezionali di deroga alle norme del codice civile relativi al CAPITALE della società.

Si richiama l'articolo 2446 del codice civile:

**Art. 2446: riduzione del capitale per perdite.**

*Quando risulta che il capitale è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, gli amministratori o il consiglio di gestione, e nel caso di loro inerzia il collegio sindacale ovvero il consiglio di sorveglianza, devono senza indugio convocare l'assemblea per gli opportuni provvedimenti. All'assemblea deve essere sottoposta una relazione sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni del collegio sindacale. La relazione degli amministratori con le osservazioni del collegio sindacale o del comitato per il controllo sulla gestione. La relazione e le osservazioni devono restare depositata in copia nella sede della società durante gli otto giorni che precedono l'assemblea, perché i soci possano prenderne visione. Nell'assemblea gli amministratori devono dare conto dei fatti di rilievo avvenuti dopo la redazione della relazione.*

*Se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, l'assemblea ordinaria o il consiglio di sorveglianza che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate. In mancanza gli amministratori e i sindaci o il consiglio di sorveglianza devono chiedere al tribunale che venga disposta la riduzione del capitale in ragione delle perdite risultanti dal bilancio. Il tribunale provvede, sentito il pubblico ministero, con decreto soggetto a reclamo, che deve essere iscritto nel registro delle imprese a cura degli amministratori. Contro tale decreto è ammesso reclamo alla corte d'appello entro trenta giorni dall'iscrizione.*

Dalla lettura dell'art. 2446, si evince che quando una società presenta una perdita superiore a 1/3 del capitale sociale, che continua a persistere anche nell'esercizio successivo, l'assemblea deve deliberare la riduzione del capitale sociale al fine di garantirne la copertura, secondo la seguente scrittura contabile:

Capitale sociale	a	Perdita d'esercizio		X	
------------------	---	---------------------	--	---	--

Allo scopo di evitare di ridurre il capitale, si invocano i casi eccezionali e si rivaluta, in base al valore corrente, un elemento dell'attivo patrimoniale. Alla rivalutazione corrisponde la costituzione, per un importo analogo, di una riserva di capitale. Ne deriva che il capitale netto aumenta e l'incidenza delle perdite si riduce a un livello inferiore a 1/3 del capitale.

Questo caso eccezionale è riconosciuto solo dalla dottrina (in particolare Ferri), ma non dalla giurisprudenza.

**Esempio:**

In presenza di una perdita superiore a 1/3 del capitale, si invocano i casi eccezionali e si rivaluta il valore dei fabbricati per euro 500.

Stato Patrimoniale <sub>t</sub>					Stato Patrimoniale <sub>t</sub>			
Fabbricati	1.000	Debiti	2.450	➔	Fabbricati	1.500	Debiti	2.450
Altre attività	2.000	Capitale sociale	900		Altre attività	2.000	Capitale sociale	900
		Perdita d'ex.	(350)				Riserva di rival.	500
Totale	3.000	Totale	3.000		Totale	3.500	Totale	3.500

## Deroghe per casi eccezionali: esempio

All'1/1/n la società Alfa presenta la seguente situazione patrimoniale:

Stato Patrimoniale <sub>t</sub>			
Cassa	300	Debiti vs banche	140
		Capitale sociale	300
Terreni	200	Riserva legale	60
Totale	500	Totale	500

La società Alfa durante l'anno  $n$  ha rilevato le seguenti operazioni:

- Acquisti di servizi in contanti = 100
- Stipendi al personale in contanti = 100
- Ricavi da erogazione di servizi in contanti = 220
- Rivalutazione terreno *ex art.* 2423 punto 4 = 100

Il candidato – trascurando per semplicità il fattore tributario IVA – rediga in P.D. le scritture di apertura, di gestione e di chiusura (in assenza di operazioni di assestamento).

Diversi	a	Diversi	500
Cassa			300
Terreni			<u>200</u>
		Debiti vs banche	140
		CS	300
		Riserva legale	60
Acquisti	a	Cassa	100
Salari e stipendi	a	Cassa	100
Cassa	a	Ricavi	220
Terreno	a	Rivalutazione	100
CE	a	Diversi	200
	a	Acquisti	100
	a	Salari e stipendi	100
Diversi	a	CE	320
Vendite			220
Rivalutazioni			100
CE	a	Utile di esercizio	120

SP	a	Diversi	620
	a	Cassa	320
	a	Terreni	300
Diversi	a	SP	620
Debiti vs banche			140
CS			300
Riserva legale			60
Utile di esercizio			120

<b>Conto economico anno n</b>			
Acquisti	100	Vendite	220
Salari e stipendi	100	Rivalutazioni	100
Totale costi d'ex	200		
Utile di esercizio	120		
Totale a pareggio	320	Totale ricavi d'esx	320

<b>Stato Patrimoniale<sub>t</sub></b>			
Cassa	320	Debiti vs banche	140
Terreni	320	Capitale sociale	300
		Riserva legale	60
		Utile di es.	120
Totale	620	Totale	620

Il 28 febbraio dell'anno n+1, l'Assemblea dei soci che approva il bilancio decide di distribuire tutto l'utile disponibile.

Redigere la scrittura di riparto (in ipotesi di assenza di operazioni tra il 1/1/n+1 e il 28/2/n+1) e lo schema di Stato patrimoniale successivo all'operazione.

Utile di esercizio	a	Diversi		120
	a	Riserva da rivalutazione	100	
	a	Azionisti c/dividendi	20	

Stato Patrimoniale <sub>t</sub>			
Cassa	320	Debiti vs banche	140
Terreni	300	Capitale sociale	300
		Riserva legale	60
		Riserva da rivalutazione	100
		Azionisti c/dividendi	20
Totale	620	Totale	620

Si ipotizzi che in data 10 marzo n+1 si stipuli il rogito per la vendita del terreno a un prezzo di euro 300 con riscossione del ricavato in contati.

A seguito della vendita, la riserva da rivalutazione è interamente recuperata.

Redigere le scritture in P.D.:

Cassa	a	Terreno	300
Riserva da rivalutazione	a	Riserva distribuibile	100

Se la vendita fosse avvenuta a un prezzo inferiore (ad esempio a 280), la riserva verrebbe recuperata solo parzialmente e la parte eccedente sarebbe utilizzata per rettificare la minusvalenza:

Diversi	a	Terreno	300
Cassa			280
Minusvalenza			20
Riserva da rivalutazione	a	Diversi	100
		Riserva distribuibile	80
		Utilizzo riserva da rivalutazione	20

↓
↓

Dare di Conto economico
Avere di Conto economico

## *2. Postulati o criteri generali di redazione del bilancio*

### **CONTINUITA' AZIENDALE (GOING CONCERN)**

E' definita nel punto 1 dell'art.2423 bis. Le valutazioni di bilancio devono essere effettuate nella prospettiva della continuazione dell'attività aziendale. La continuità è il principio di base per la redazione del bilancio d'esercizio. Infatti, in assenza di continuità aziendale non si può parlare di bilancio ordinario di esercizio, ma di bilanci straordinari (bilancio di liquidazione, di cessione, di trasformazione, ecc.).

Le norme in materia di bilancio (art. 2423 e seguenti) si applicano nei confronti di imprese in funzionamento. Non sono norme dirette alla redazione di bilanci straordinari.

Non è sufficiente "presumere" la "continuazione". Essa deve essere accertata dal Consiglio di Amministrazione e dal Collegio Sindacale. Tuttavia, né il codice, né i principi contabili del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri definiscono un processo in grado di accertare il presupposto della continuità aziendale. In merito, il principio di revisione n. 21 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri individua alcuni indicatori economici, gestionali e di altra natura idonei a verificare l'esistenza del presupposto della continuità aziendale.

## PRUDENZA

Ad essa fanno riferimento i corollari punti 1, 2 e 4 dell'art. 2423 bis:

- le valutazioni devono essere effettuate con prudenza;
- si devono considerare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura del bilancio (PRINCIPIO DELLA REALIZZAZIONE): o non devono essere computati gli utili sperati; o devono essere computate le perdite presunte;
- si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio anche se conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio.

Rappresenta il postulato più antico e maggiormente pervasivo. Non è importante definire ciò che “significa”, ma piuttosto ciò che implica:

- valutare le attività e i ricavi al minore tra i valori possibili;
- valutare le passività e i costi al maggiore tra i valori possibili.

Per “possibili” si intende valori tendenzialmente obiettivi, ragionevoli e attendibili. La giustificazione è la cautela verso il futuro incerto. L'obiettivo che si persegue è di salvaguardare l'integrità del capitale, ovvero di fare in modo che, in ogni momento della vita aziendale, il capitale di bilancio (il capitale netto) risulti inferiore, o al massimo uguale, al capitale economico (cioè al valore di mercato del capitale netto). La valutazione deve essere, pertanto, prudente, al fine di evitare di annacquare il capitale:

$$CN > W$$

Nella pratica il postulato della prudenza si traduce nel principio della “asimmetria delle stime”

## **PREVALENZA SOSTANZA SU FORMA (o FUNZIONE ECONOMICA)**

E' definito nel punto 1 dell'art. 2423 bis. E' stato introdotto con il D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003 (riforma del diritto societario). L'espressione è stata oggetto di critiche in quanto ritenuta poco chiara.

La dottrina prevalente interpreta il principio come una espressione della “prevalenza della sostanza sulla forma”. Esso garantisce che, in caso di contrasto tra la realtà economica di un'operazione e la forma legale con la quale essa si manifesta, i redattori di bilancio privilegino la prima, rilevando i fatti amministrativi in conformità alla propria sostanza.

## **COMPETENZA ECONOMICA**

Si deve tener conto dei proventi e degli oneri di “competenza”, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento.

Un costo è di competenza economica se: a) si è realizzato il corrispettivo ricavo; b) si è utilizzato il relativo servizio; c) il servizio o il ricavo non si avranno più perché sono svaniti.

Un ricavo è di competenza economica allorquando: a) il bene o servizio è stato approntato; b) è stato trasferito il diritto di godimento del bene o del servizio.

## **VALUTAZIONE ATOMISTICA**

Gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci dei conti vanno valutati separatamente.

Non rappresenta un principio vero e proprio, ma piuttosto una regola di redazione del bilancio.

Si consideri, ad esempio, la voce Costi di Sviluppo. I singoli costi riguardanti le varie funzioni vanno analizzati e valutati in modo autonomo, senza possibilità di compensazioni. Anche l'art. 2423 ter sancisce che sono vietati compensi di partite.

## **COSTANZA**

I criteri di valutazione delle poste di bilancio previsti all'art. 2426 NON possono essere modificati da un esercizio all'altro

Deroghe al principio della costanza (ma non anche agli altri principi in precedenza delineati) sono consentite in “casi eccezionali”. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l’influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico. Le deroghe al principio della costanza di cui all’art. 2423 bis. rappresentano “cambiamenti di principi contabili” (esempio: cambiamento del metodo di valutazione delle partecipazioni: dal costo, al patrimonio netto; cambiamento del metodo di scarico delle rimanenze di magazzino: dal FIFO, al LIFO; ecc.).

Le deroghe previste dal Codice civile hanno diversi obiettivi e diverse caratteristiche.

Più precisamente la deroga può essere:

A. Obbligatoria – se rientra nel disposto dell’art. 2423, quarto comma: si deve derogare, in casi eccezionali, a una disposizione del Codice civile in tema di bilancio se la stessa è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta.

B. Facoltativa – quando è consentita dai criteri di valutazione previsti dal Codice civile.

Ad esempio, l’art. 2426, punto quattro, prevede quanto segue: le immobilizzazioni consistenti in partecipazioni in imprese controllate e collegate possono essere valutate anziché secondo il criterio del costo, con il metodo del patrimonio netto. Si tratta, ad evidenza, di una deroga facoltativa.

Altra situazione in cui è possibile derogare in via facoltativa ai criteri di rilevazione, valutazione e rappresentazione delle voci di è previste dall’art. 2423, IV comma, del Codice civile, solo nel caso in cui la regolare applicazione dei criteri previsti apporti effetti irrilevanti in termini di rappresentazione veritiera e corretta del bilancio di esercizio.