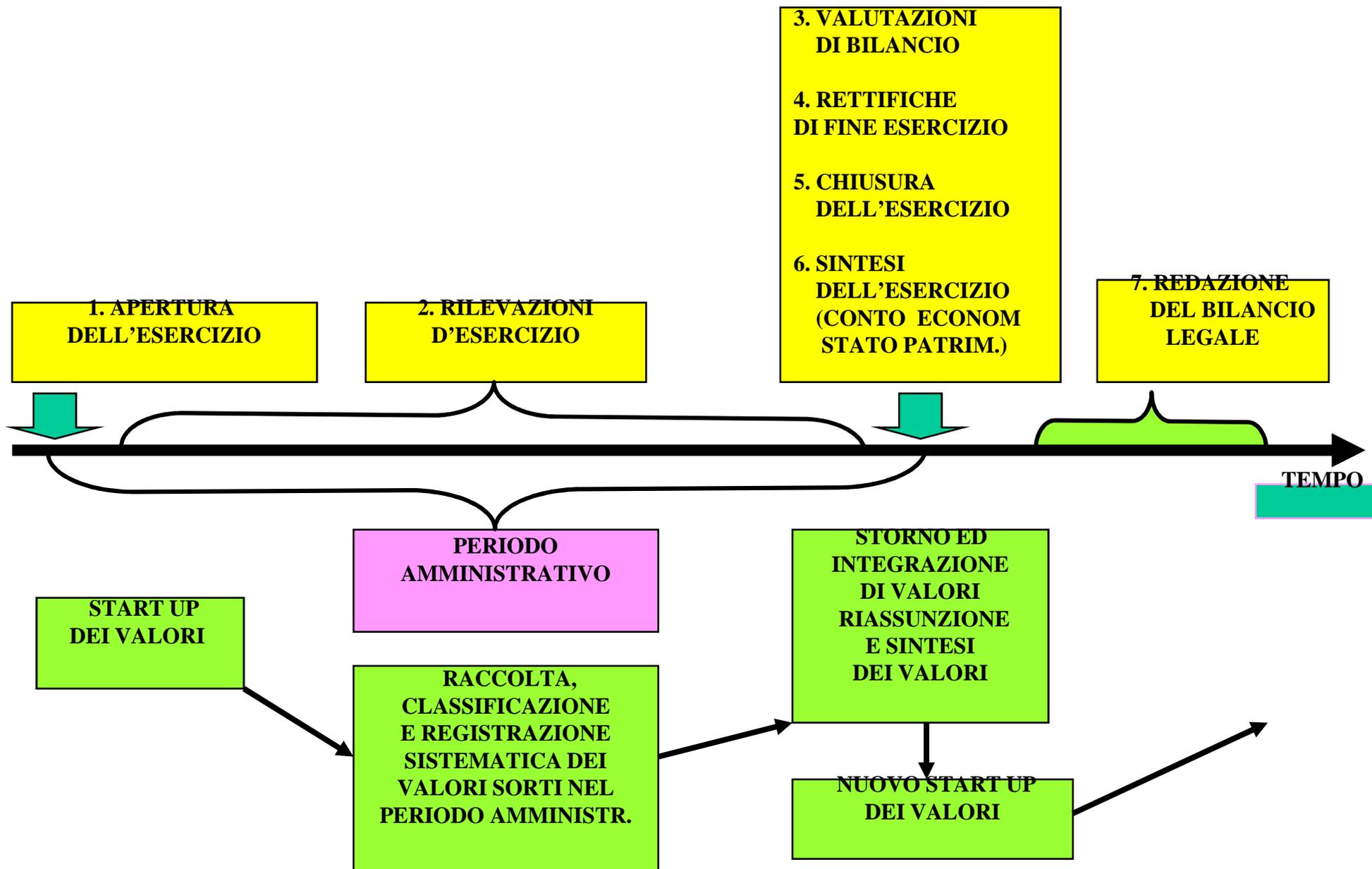


---

**LE SCRITTURE DI INTEGRAZIONE E DI  
RETTIFICA AL BILANCIO  
REDATTO SECONDO IL CODICE CIVILE**



---

## Le rilevazioni di “assestamento” e il principio della competenza economica

Il momento della rilevazione dei valori in bilancio si effettua , generalmente, con l’emissione o il ricevimento della fattura, cioè con il momento della variazione della moneta e del credito.

Uno dei principi che guidano la redazione del bilancio di esercizio è quello della **COMPETENZA ECONOMICA**.

Ne segue che, alle rilevazioni generate dallo scambio monetario (rilevazioni di esercizio), devono affiancarsi, a fine esercizio, le **RILEVAZIONI DI “ASSESTAMENTO” DEL SISTEMA DEI VALORI**.

## Le scritture di integrazione e le scritture di rettifica

Tali “assestamenti” si concretizzano nelle scritture di fine esercizio.

Le rettifiche di fine esercizio si distinguono in:

SCRITTURE DI INTEGRAZIONE

SCRITTURE DI STORNO (o SCRITTURE DI RETTIFICA)

*Le scritture di integrazione consistono nell’inserimento di nuovi valori nell’esercizio.*

*Le scritture di rettifica determinano una variazione del valore di componenti reddituali già rilevati in corso di esercizio a cui si accompagna la correlata variazione dei valori patrimoniali.*

---

## Le scritture di integrazione

Le rettifiche di integrazione (o scritture di integrazione) consistono nel rilevare “**ex novo**” valori che sino alla chiusura dell’esercizio non figurano ancora nel sistema dei valori, ma la cui considerazione e’ tuttavia necessaria al fine di rispettare il postulato della competenza economica.

# Le rettifiche e le integrazioni di fine esercizio

Le più frequenti scritture di rettifica e di integrazione sono le seguenti:

## INTEGRAZIONE

Ratei Attivi

Ratei Passivi

Fatture da Emettere

Fatture da Ricevere

Ammortamenti

Accantonamenti ai fondi  
spese future

Accantonamenti ai fondi  
rischi

TFR

Imposte

## RETTIFICA

Risconti Attivi

Risconti Passivi

Variazioni di Magazzino

Capitalizzazione di costi

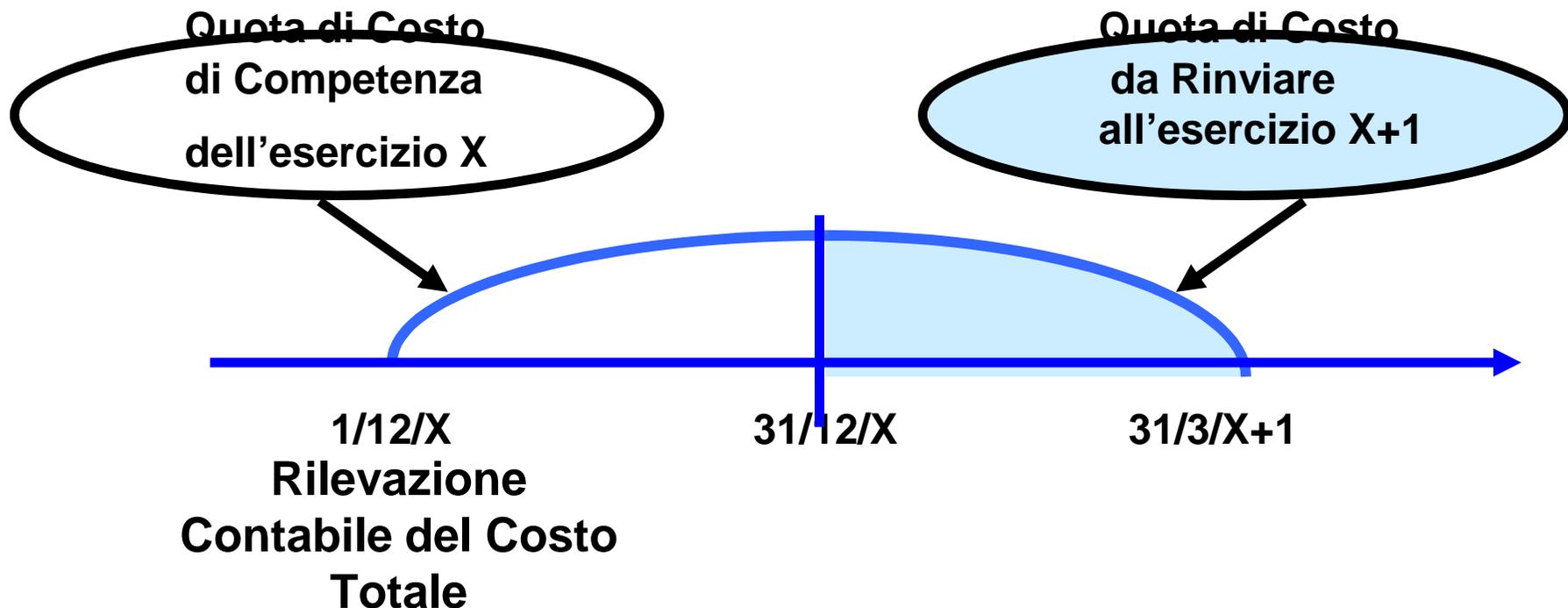
Svalutazione e

rivalutazione di

immobilizzazioni

## I risconti attivi - Definizione

I Risconti Attivi sono *valori comuni a due o più esercizi* che si riferiscono a quote di costi rilevati integralmente nell'esercizio in corso o in precedenti esercizi, ma che devono essere *rinviati* al nuovo esercizio perché di competenza di quest'ultimo. Perché si possa parlare di risconti è necessario che le quote di competenza dei singoli esercizi siano determinabili *in ragione del tempo* di utilizzazione economica di fattori produttivi.



---

## I risconti attivi – Caratteristiche

**Il risconto evoca una rilevazione anticipata rispetto alla competenza economica.**

**Il risconto attivo è relativo a costi rinviati al futuro.**

**Il valore del risconto è determinato con riferimento al periodo di tempo “economico” che deve ancora decorrere alla chiusura dell’esercizio.**

**Alcune classi di valori, accogliendo costi sostenuti anticipatamente rispetto alla utilizzazione economica dei fattori produttivi, sono frequentemente oggetto di rettifiche mediante la rilevazione di risconti attivi; si tratta, ad esempio, degli affitti passivi e dei premi assicurativi.**

## I risconti attivi – Rilevazioni contabili

**ESEMPIO:** In data 01/12/X è stata pagata la rata quadrimestrale anticipata relativa ad una polizza assicurativa di € 400.

LIBRO GIORNALE

DARE +		AVERE -	
ASSICURAZIONI (CE) <sup>01.12</sup> à		BANCA C/C (SP)	
		400	400

Il costo sostenuto si riferisce a un arco temporale di 4 mesi a cavallo della chiusura dell'esercizio (nello specifico: 1 mese riferibile all'esercizio in chiusura e 3 mesi al successivo). In applicazione del principio di competenza, occorre stornare parte del costo sostenuto (per la quota corrispondente a 3 mesi) e rinviarlo all'esercizio successivo.

### ⇒ PRIMA DELLA RILEVAZIONE DEL RISCONTO ATTIVO

Le tavole di sintesi, per quanto qui interessa, si presentano nel modo seguente:

Conto Economico		Stato Patrimoniale	
Assicurazioni	400	Banca c/c	400

## **PROBLEMA**

**Il conto economico dell'esercizio X è gravato da un onere per assicurazioni superiore rispetto alla quota di competenza; considerando il tempo di utilizzazione economica del fattore produttivo in questione, all'esercizio X deve essere imputata una quota pari a  $\frac{1}{4}$  del costo complessivamente sostenuto, mentre i restanti  $\frac{3}{4}$  sono da attribuire all'esercizio X+1**

## **OBIETTIVO**

**Stornare per € 300 l'importo rilevato nel conto "assicurazioni", che deve diminuire da € 400 a € 100; al tempo stesso far sì che al C.E. dell'esercizio successivo siano attribuiti per competenza € 300 oggetto di storno dal C.E. dell'esercizio in corso.**

## **SOLUZIONE**

**Rilevare un risconto attivo, ossia rinviare al futuro la quota pari a  $\frac{3}{4}$  del costo originariamente sostenuto (e integralmente rilevato all'atto del sostenimento) che non è di competenza dell'esercizio in chiusura.**

## ⇒ IN CHIUSURA DI ESERCIZIO

Si rileva nello S.P. (dare +) un valore non numerario comune a due esercizi denominato “Risconti attivi” e nel C.E. (avere -) un componente positivo di reddito (più propriamente, lo storno di un componente negativo) denominato “Assicurazioni”

LIBRO GIORNALE

DARE +		AVERE -	
RISCONTI ATTIVI (SP)	31.12 a	ASSICURAZIONI (CE)	300
			300

Dopo tale rilevazione le tavole di sintesi si presentano in questo modo:

C.E. al 31.12.X	S.P al 31.12.X
Assicurazioni 100	Risconti attivi 300 Banca c/c 400

## NEL NUOVO ESERCIZIO (X+1)

Dopo aver proceduto alla riapertura dei conti, si attribuisce al nuovo esercizio la quota dell'onere di competenza, pari al saldo del conto risconti attivi. Si effettua pertanto la seguente rilevazione contabile:

LIBRO GIORNALE

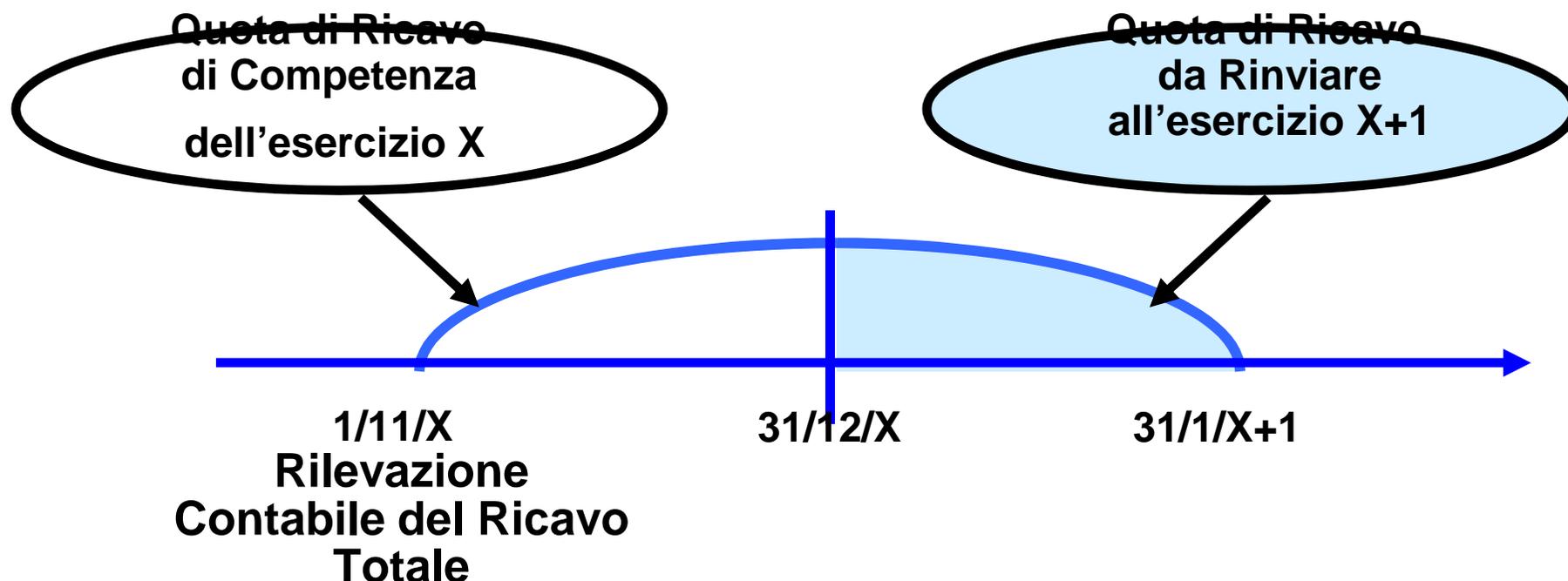
DARE +		01.01		AVERE -	
ASSICURAZIONI (CE)	a	RISCONTI ATTIVI INIZIALI (SP)	300	300	

Il C.E., dopo tale rilevazione, sarà:

C.E. al 01.01.X+1	
Assicurazioni	300

## I Risconti passivi - Definizione

I risconti passivi sono valori comuni a due o più esercizi che si riferiscono a quote di ricavi rilevati integralmente nell'esercizio in corso o in precedenti esercizi, ma che devono essere rinviati al nuovo esercizio perché di competenza di quest'ultimo. E' necessario che le quote di competenza dei singoli esercizi siano determinabili in ragione del tempo di utilizzazione economica di fattori produttivi.



## I Risconti passivi – Caratteristiche

**Il risconto evoca una rilevazione anticipata rispetto alla competenza economica.**

**Il risconto passivo è relativo a ricavi rinviati al futuro.**

**Il valore del risconto è determinato con riferimento al periodo di tempo “economico” che deve ancora decorrere alla chiusura dell'esercizio.**

**Alcune classi di valori, accogliendo ricavi conseguiti anticipatamente rispetto alla utilizzazione economica dei fattori produttivi sottostanti, sono frequentemente oggetto di rettifiche mediante la rilevazione di risconti passivi; si tratta, ad esempio degli affitti attivi.**

## I Risconti passivi – Rilevazioni contabili

**ESEMPIO:** In data 01/11/X è stato stipulato un contratto per la locazione a terzi di un immobile di proprietà. Il contratto prevede il pagamento anticipato di canoni trimestrali pari a € 1.200, da corrispondersi l'1/11, l'1/2, l'1/5 e l'1/8 di ogni anno.

LIBRO GIORNALE	
DARE +	AVERE -
BANCA C/C (SP)	01.11 a AFFITTI ATTIVI (CE)
	1.200   1.200

**Il ricavo conseguito si riferisce ad un periodo di 3 mesi a cavallo della chiusura dell'esercizio, precisamente 2 mesi di pertinenza all'esercizio in chiusura e 1 mese all'esercizio successivo. In applicazione del principio di competenza occorre stornare parte del ricavo conseguito (1 mese) e rinviarlo all'esercizio successivo.**

## ⇒ PRIMA DELLA RILEVAZIONE DEL RISCOENTO PASSIVO

Il conto economico dell'esercizio X beneficia di un provento per affitti attivi superiore rispetto alla quota di competenza; considerando il tempo di utilizzazione economica del fattore produttivo risulta necessario stornare per € 400 l'importo rilevato nel conto "affitti attivi", che deve diminuire da € 1.200 a € 800. Si deve, pertanto, procedere al rilevamento d un risconto attivo in modo da rinviare al futuro la quota pari a 1/3 del costo originariamente sostenuto.

## ⇒ IN CHIUSURA DI ESERCIZIO

Si rileva nel C.E. (dare +) un componente negativo di reddito (più propriamente, lo storno di un componente positivo) denominato "Affitti attivi" e nello S.P. (avere -) un valore non numerario comune a due esercizi denominato "Risconti passivi".

### LIBRO GIORNALE

DARE +		AVERE -	
AFFITTI ATTIVI (CE)	31.12 à	RISCONTI PASSIVI (SP)	400
			400

⇒ **NEL NUOVO ESERCIZIO (X+1)**

Dopo aver proceduto alla riapertura dei conti, si attribuisce al nuovo esercizio la quota dell'onere di competenza, pari al saldo del conto risconti passivi. Si effettua pertanto la seguente rilevazione contabile:

LIBRO GIORNALE

DARE +			AVERE -	
		01.01		
RISCONTI PASSIVI		a	AFFITTI ATTIVI (CE)	400
INIZIALI (SP)				400

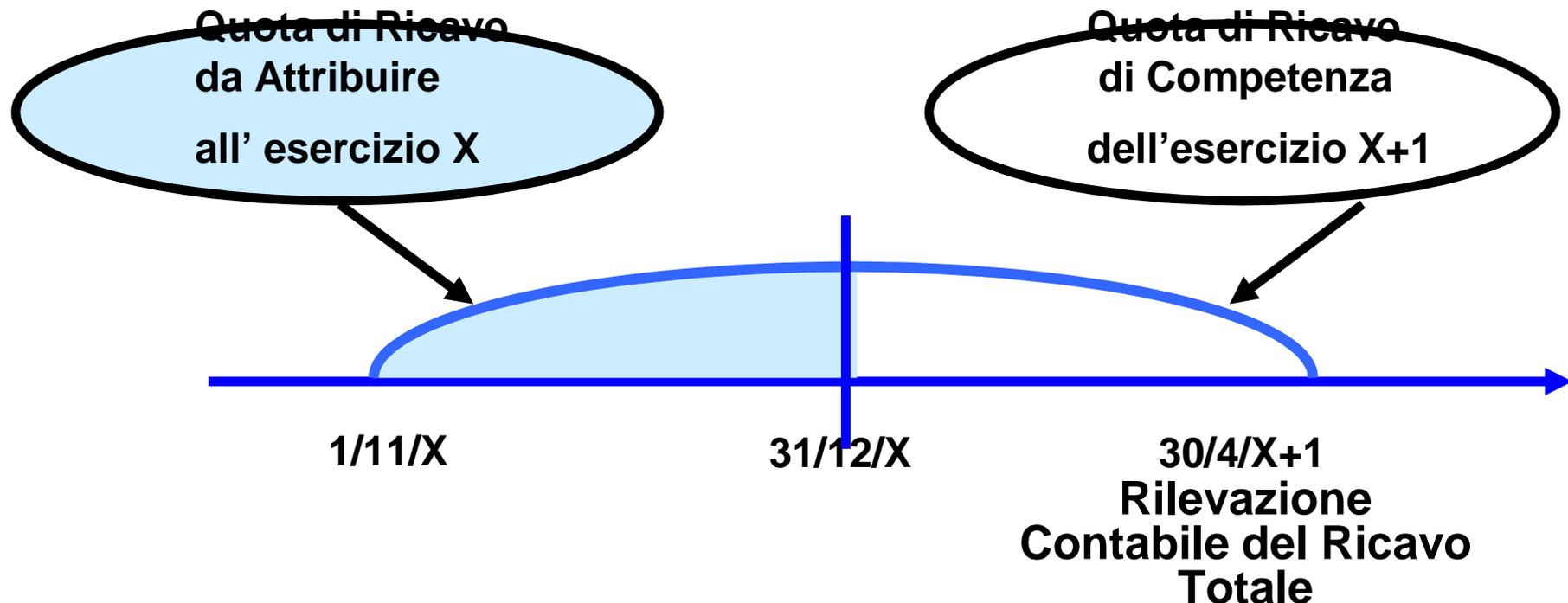
## I Risconti - Conclusione

I risconti possono essere considerati dei veicoli contabili in quanto consentono di “trasportare” componenti di reddito tra i diversi esercizi.

La rilevazione dei risconti si qualifica come una scrittura di rettifica.

## I Ratei attivi - Definizione

I ratei attivi sono valori comuni a due o più esercizi che esprimono quote di ricavi, da rilevare integralmente in successivi esercizi, che per competenza devono essere attribuiti all'esercizio in chiusura. E' necessario che le quote di competenza dei singoli esercizi siano determinabili in ragione del tempo di utilizzazione economica di fattori produttivi.



## I Ratei attivi – Caratteristiche

**Il rateo evoca una manifestazione numeraria posticipata rispetto alla competenza economica.**

**Il rateo Attivo è relativo a ricavi (componenti positivi di reddito).**

**Il valore del rateo è determinato con riferimento al periodo di tempo “economico” che è già decorso alla data del bilancio.**

**Alcune classi di valori, accogliendo ricavi conseguiti posticipatamente rispetto alla utilizzazione economica dei fattori produttivi, sono frequentemente oggetto di scritture di integrazione, mediante la rilevazione di ratei attivi; si tratta, ad esempio degli interessi attivi.**

# I Ratei attivi – Rilevazioni contabili

**ESEMPIO:** In data 30/04/X+1 sarà percepito un interesse attivo di € 600 a fronte della titolarità di obbligazioni per il periodo 01/11/X - 30/04/X+1.

Il ricavo che sarà conseguito nell'anno X+1 si riferisce ad un periodo di 6 mesi a cavallo della chiusura dell'esercizio (precisamente 2 mesi di pertinenza dell'esercizio in chiusura e 4 mesi dell'esercizio successivo). In applicazione del principio di competenza, occorre integrare i ricavi conseguiti nell'esercizio con la quota parte di interessi attivi riferibili all'esercizio in chiusura (2 mesi).

## ⇒ PRIMA DELLA RILEVAZIONE DEL RATEO ATTIVO

Nel conto economico dell'esercizio X non figura la quota di competenza degli interessi attivi; coerentemente con il principio della competenza economica risulta necessario integrare, rilevando un rateo attivo, il C.E. dell'esercizio X con la quota (pari a 2/6) del provento che sarà conseguito nell'esercizio successivo.

## ⇒ IN CHIUSURA DI ESERCIZIO

Si rileva nel S.P. (dare +) il "Rateo attivo" e in C.E. (avere -) si integra il conto "Interessi attivi"

LIBRO GIORNALE

DARE +		AVERE -	
RATEI ATTIVI (SP)	a 31.12	INTERESSI ATTIVI (CE)	200
			200

20

## ⇒ NEL NUOVO ESERCIZIO (X+1)

Dopo aver proceduto alla riapertura dei conti, occorre rilevare la quota del provento che già è stata attribuita per competenza all'esercizio precedente. Si effettua pertanto la seguente rilevazione:

### LIBRO GIORNALE

DARE +		AVERE -	
INTERESSI ATTIVI (CE)	01.01 a	RATEI ATTIVI INIZIALI	200
		(SP)	200

In data 30/04/X+1 verrà rilevata la quota di interessi attivi

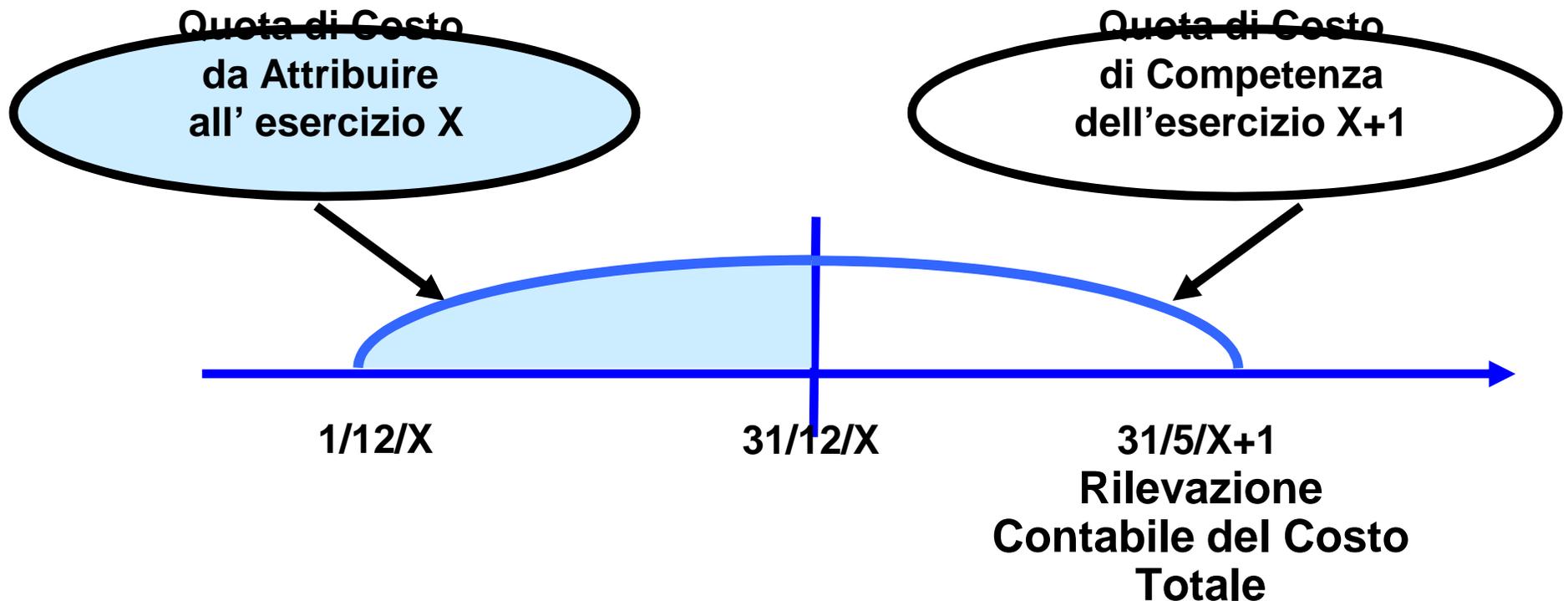
### LIBRO GIORNALE

DARE +		AVERE -	
BANCA C/C (SP)	30.04 a	INTERESSI ATTIVI (CE)	600
			600

Il saldo del conto "Interessi attivi" per il periodo 01.01/30.04 rappresenta la QUOTA DI INTERESSI di COMPETENZA (pari a 400)

## I Ratei passivi - Definizione

I ratei passivi sono valori comuni a due o più esercizi che esprimono quote di costi, da rilevare integralmente in successivi esercizi, che per competenza devono essere attribuiti all'esercizio in chiusura. E' necessario che le quote di competenza dei singoli esercizi siano determinabili in ragione del tempo di utilizzazione economica di fattori produttivi.



---

## I Ratei passivi – Caratteristiche

**Il rateo evoca una manifestazione numeraria posticipata rispetto alla competenza economica.**

**Il rateo passivo è relativo a costi.**

**Il valore del rateo è determinato con riferimento al periodo di tempo “economico” che è già decorso alla data del bilancio.**

**Alcune classi di valori, accogliendo costi sostenuti posticipatamente rispetto alla utilizzazione economica dei fattori produttivi, sono frequentemente oggetto di scritture di integrazione mediante la rilevazione di ratei passivi; si tratta, ad esempio degli interessi passivi.**

## I ratei passivi – Rilevazioni contabili

**ESEMPIO:** In data 31/05/X+1 saranno pagati interessi passivi pari a € 1.200 relativi a un mutuo passivo i cui interessi maturano ogni anno in data 31/05 e 30/11.

Il costo che sarà sostenuto nell'anno X+1 si riferisce ad un periodo di 6 mesi a cavallo della chiusura dell'esercizio (precisamente 1 mese di pertinenza dell'esercizio in chiusura e 5 mesi dell'esercizio successivo). In applicazione del principio di competenza, occorre integrare i costi sostenuti nell'esercizio con la quota parte di interessi passivi riferibili all'esercizio in chiusura (1 mese).

### ⇒ **PRIMA DELLA RILEVAZIONE DEL RATEO PASSIVO**

Nel conto economico dell'esercizio X non figura la quota di competenza degli interessi passivi; coerentemente con il principio della competenza economica risulta necessario integrare, rilevando un rateo passivo, il C.E. dell'esercizio X con la quota (pari a 1/6) dell'onere che sarà sostenuto nell'esercizio successivo.

### ⇒ **IN CHIUSURA DI ESERCIZIO**

Si rileva nel C.E. (dare +) il componente negativo di reddito nella voce "Interessi passivi" e nello S.P. (avere -) si rileva il "Rateo passivo"

LIBRO GIORNALE

DARE +		AVERE -	
INTERESSI PASSIVI	31.12	RATEI PASSIVI (SP)	200
(CE)	a		200

## ⇒ NEL NUOVO ESERCIZIO (X+1)

Dopo aver proceduto alla riapertura dei conti, occorre rilevare la quota dell'onere che già è stata attribuita per competenza all'esercizio precedente. Si effettua pertanto la seguente rilevazione:

LIBRO GIORNALE

DARE +		AVERE -	
RATEI PASSIVI INIZIALI (SP)	01.01 <sup>a</sup>	INTERESSI PASSIVI (CE)	200
			200

In data 31/05/X+1 verrà rilevata la quota di interessi passivi .

LIBRO GIORNALE

DARE +		AVERE -	
INTERESSI PASSIVI (CE)	31.05 <sup>a</sup>	BANCA C/C (SP)	1.200
			1.200

Il saldo del conto "Interessi passivi" per il periodo 01.01/30.05 rappresenta gli INTERESSI DI effettiva COMPETENZA del periodo (1.000)

## I Ratei - Conclusione

Anche i ratei (come i risconti) possono essere considerati dei veicoli contabili in quanto consentono di "trasportare" componenti di reddito tra i diversi esercizi.

La rilevazione dei ratei si qualifica come una scrittura di integrazione.

---

## Le rimanenze – Definizione

**Le rimanenze d'esercizio sono valori non numerari formalmente comuni a due esercizi che acquistati in un esercizio non sono stati venduti nello stesso esercizio e perciò vanno rinviati all'esercizio futuro.**

**Spesso è complessa sia la loro rilevazione fisica che la loro valutazione , specialmente se il processo operativo è lungo e complesso.**



Nell'esercizio in chiusura permangono in magazzino 200 unità che si prevede di commercializzare nell'esercizio futuro. Nel rispetto del principio di competenza, per **correlare** i ricavi realizzati con tutti e solo i costi sostenuti con riferimento a tali fattori, occorre procedere al rinvio al futuro esercizio dei costi sostenuti per i quali non sono ancora stati realizzati i correlati ricavi.

## PRIMA DELLA RILEVAZIONE DELLE RIMANENZE

Nel C.E. dell'anno X risultano imputati costi sostenuti per acquisiti che non si correlano con i ricavi conseguiti nel medesimo esercizio.

<b>C.E. al 31/12/X</b>	
<del>Acquisti 1 ML</del>	<del>Vendite 1.2 ML</del>

Risulta per tale ragione necessario trasferire dal C.E. allo S.P. i costi sostenuti per le merci che non sono state vendute (ossia imputare al sottosistema del capitale di funzionamento i costi giudicati di competenza del futuro esercizio) rilevando le giacenze di magazzino valorizzate al costo di acquisizione.

⇒ **IN CHIUSURA DI ESERCIZIO**

Si rileva in S.P. (dare +) un valore non numerario (“Magazzino”) e nel C.E. (avere -) un componente positivo di reddito (meglio storno di componente negativo “ Merci c/rimanenze finali”)

LIBRO GIORNALE

<p><b>DARE +</b></p> <table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">MAGAZZINO (SP)</td> <td style="padding: 5px; text-align: center;">31.12 a</td> </tr> </table>	MAGAZZINO (SP)	31.12 a		<p><b>AVERE -</b></p> <table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px;">MERCICI/RIMANENZE FINALI (CE)</td> <td style="padding: 5px; text-align: right;">200.000</td> <td style="padding: 5px; text-align: right;">200.000</td> </tr> </table>	MERCICI/RIMANENZE FINALI (CE)	200.000	200.000
MAGAZZINO (SP)	31.12 a						
MERCICI/RIMANENZE FINALI (CE)	200.000	200.000					
<b>C.E. al 31/12/X</b>		<b>SP. al 31/12/X</b>					
Acquisti 1 ML	Vendite 1.2 ML	Magazzino 200.000					
	Rimanenze finali 200.000						

⇒ **NEL NUOVO ESERCIZIO (X+1)**

Dopo aver proceduto alla riapertura dei conti, si procederà ad attribuire al conto economico le rimanenze finali del precedente esercizio (rimanenze iniziali per l'esercizio X+1) così da renderne possibile il confronto con i ricavi conseguiti nel periodo stesso.

LIBRO GIORNALE

DARE +		01/01	AVERE -		
RIM.INIZ.MERCI (CE)	a		MAGAZZINO (SP)	200.000	200.000

Le tavole di sintesi rileveranno:

C.E. al 01/01/X+1	
Rim. iniziali	200.000

## **Fatture da ricevere – Definizione**

**Le fatture da ricevere esprimono valori presunti relativi a beni o servizi ricevuti e non ancora fatturati.**

**Per rispettare il principio della competenza economica, è necessario rilevare:**

**Acquisti per fatture da ricevere**

**Debiti per fatture da ricevere**

## Fatture da ricevere – Rilevazioni contabili

Nella rilevazione del costo per fatture da ricevere, si ritiene preferibile non utilizzare il conto “Acquisti” per non farvi confluire sia quantità economiche certe che determinazioni stimate.

Qualora l'importo della fattura di acquisto non fosse stato correttamente stimato, nel nuovo esercizio occorre rilevare un componente straordinario (negativo o positivo) di reddito.

La rilevazione delle fatture da ricevere si qualifica come una scrittura di integrazione.

## Fatture da ricevere – Rilevazioni contabili

**ESEMPIO:** Un'azienda ha ricevuto in data 01/12/X da un fornitore merci per € 100.000 + IVA 20%. In data 31/12/X la relativa fattura non è ancora pervenuta.

Nel corso dell'esercizio X non viene effettuata nessuna rilevazione contabile mancando la fattura d'acquisto.

### ⇒ PRIMA DELLA RILEVAZIONE DELLA FATTURA DA RICEVERE

Nel C.E. dell'anno X sono stati stornati mediante rilevazione delle giacenze di magazzino, dei costi mai rilevati. Risulta necessario rilevare il costo dei beni giacenti, in quanto di competenza dell'esercizio in chiusura (in assenza di fattura occorre procedere alla stima di tale valore).

LIBRO GIORNALE

DARE +		AVERE -	
MAGAZZINO (SP)	31/12 a	MERCI C/RIM FINALI	100.000
C.E. al 31/12/X		(CE)	S.P. al 31/12/X
			100.000

Rimanenze finali	100.000	Magazzino	100.000
------------------	---------	-----------	---------

⇒ **IN CHIUSURA DI ESERCIZIO**

Occorre rilevare in C. E. (dare +) un componente negativo presunto di reddito denominato “Acquisti per fatture da ricevere”, e nello S.P. (avere -) un valore numerario presunto passivo “Debiti per fatture da emettere”

**LIBRO GIORNALE**

DARE +	31/12	AVERE -		
ACQUISTI PER FT. DA RIC. (CE)	a	DEBITI PER FT. DA RICEVERE (SP)	100.000	100.000

Si ritiene preferibile non utilizzare il conto “Acquisti” per non farvi confluire sia quantità economiche certe che determinazioni stimate.

Trattandosi di una registrazione che non è alimentata da una fattura, non deve essere rilevata l’IVA.

Il bilancio si presenta come segue :

C.E. al 31/12/X		S.P. al 31/12/X	
Acq. per fatt. da ricevere 100.000	Rimanenze finali 100.000	Magazzino 100.000	Debiti per fatt. da ricevere 100.000

## ⇒ NEL NUOVO ESERCIZIO (X+1)

Al ricevimento della fattura di acquisto del fornitore (05.01.X+1), occorre rilevare la fattura e l'IVA a credito.

LIBRO GIORNALE

DARE +		05.01.X+1		AVERE -	
Diversi		a	FORNITORI (SP)		
					120.000
DEB PER FT. DA RICEVERE (SP)				100.000	
ERARIO C/IVA (SP)				20.000	

Se l'importo della fattura di acquisto non fosse stimato correttamente nell'esercizio X+1 occorrerebbe rilevare un componente di reddito (positivo o negativo).

**ESEMPIO:** Si supponga ad esempio che la fattura pervenga per € 110.000+IVA.

DARE +		05.01.X+1		AVERE -	
Diversi		a	FORNITORI (SP)		
					132.000
DEB PER FT. DA RICEVERE (SP)				100.000	
ERARIO C/IVA (SP)				22.000	
SOPRAVV. PASSIVA (CE)				10.000	

## **Fatture da emettere - Definizione**

**Le fatture da emettere esprimono valori presunti relativi a merci spedite o a servizi prestati e non ancora fatturati.**

**Per rispettare il principio della competenza economica, è necessario rilevare:**

**Vendite per fatture da emettere**

**Crediti per fatture da emettere**

## Fatture da emettere – Rilevazioni contabili

Trattandosi di cessioni di beni o prestazioni di servizi operate dall'azienda, è presumibile che la stima del valore approssimi pressoché perfettamente l'importo della fattura di vendita che verrà emessa nell'esercizio successivo.

La rilevazione delle fatture da emettere si qualifica come una scrittura di integrazione.

## Fatture da emettere – Rilevazioni contabili

**Esempio:** In data 20/12/X un'azienda ha consegnato a un proprio cliente merci per € 200.000. In data 31/12/X la relativa fattura non è ancora stata emessa. Le merci erano state acquistate a € 150.000 nel corso dell'esercizio X.

**Nel corso dell'esercizio X è stato rilevato il costo di acquisto delle merci.**

LIBRO GIORNALE

DARE +		AVERE -	
Diversi	data	FORNITORI (SP)	180.000
MERCI C/ACQUISTI (CE)			150.000
ERARIO C/IVA (SP)			30.000
<b>PRIMA DELLA RILEVAZIONE</b>		<b>DELLA FATTURA</b>	<b>DA EMETTERE</b>

**Nel C.E. dell'anno X sono accolti costi che non si correlano ai ricavi di vendita già realizzati. Risulta necessario rilevare il ricavo di vendita di competenza dell'esercizio in chiusura.**



⇒ **NEL NUOVO ESERCIZIO (X+1)**

All'emissione della fattura di vendita, occorre rilevare la permutazione numeraria.

LIBRO GIORNALE

DARE +	<i>data X+1</i>	AVERE -	
CLIENTI (SP)	a	Diversi	240.000
		CRED.PER FATT. DA EMETTERE(SP)	200.000
		ERARIO C/IVA (SP)	40.000

**NB:** In realtà, a differenza delle fatture da ricevere, nel caso delle fatture da emettere il debito per I.V.A. dovrebbe essere rilevato fin da subito in quanto, indipendentemente dalla data di emissione della fattura, l'I.V.A. deve entrare nella liquidazione dello stesso mese di consegna delle merci. Tuttavia, per semplicità, si prescinde da questa peculiarità normativa.

## Ammortamento – Definizione

**L'Ammortamento è il processo mediante il quale il costo di un bene avente utilità pluriennale è ripartito fra gli esercizi della sua stimata vita utile. La quota parte del costo attribuita ad ogni esercizio è la cosiddetta quota di ammortamento.**

## Ammortamento – Considerazioni

Il valore di acquisizione di un fattore produttivo pluriennale deve essere ripartito tra il CE (per la quota di competenza dell'esercizio) e lo SP (per la quota di competenza di tutti i futuri esercizi).

La ripartizione del costo pluriennale può essere effettuata secondo differenti modalità: a quote costanti, crescenti, decrescenti, funzionali ecc.

La modalità di ripartizione del costo sugli esercizi lungo i quali si estende la vita utile è una stima, in quanto non è possibile una verifica ex-post dell'esatto ammontare.

L'ammortamento deve essere **sistematico**, ossia deve riflettere un predeterminato piano, definito in funzione della residua possibilità di utilizzazione economica del bene.

## **Ammortamento – Considerazioni**

**Il processo di ammortamento non si identifica con la valutazione del bene cui si riferisce. Il valore netto contabile (costo storico – ammortamenti accumulati) esprime la residua possibilità di utilizzazione economica del bene, misurabile tramite gli ammortamenti futuri.**

**Sono soggetti ad ammortamento tutti i valori non numerari riferiti a costi pluriennali, siano essi materiali o immateriali, eccetto i terreni e gli immobili civili.**

**Il processo di ammortamento ha inizio dal momento in cui il bene è disponibile e pronto per l'uso .**

**La rilevazione dell'ammortamento è una scrittura di integrazione.**

## Ammortamento – Rilevazioni contabili

**ESEMPIO:** In data 01/07/X è acquistato pronto per l'uso un impianto sostenendo il costo di € 5.000 (per semplicità non si consideri l'IVA). La vita utile è stimata in 10 anni; si applica il metodo delle quote di ammortamento costanti.

LIBRO GIORNALE

DARE +			AVERE -	
	IMPIANTI (SP)	01/07 a	FORNITORI (SP)	5.000
				5.000

Il costo sostenuto deve correlarsi ai ricavi che si generano durante il periodo dato da  $5.000 : 10 \text{ anni} = 500$ , ma in applicazione del principio di competenza, occorre imputare al conto economico dell'esercizio in chiusura la quota parte del costo sostenuto corrispondente a 6 mesi e rinviare ai successivi la restante parte. Se fosse stato acquistato a dicembre per il Codice civile si applica 1/12 e non il 50 % dell'aliquota che è un aspetto puramente fiscale .

## ⇒ **PRIMA DELLA RILEVAZIONE DELL'AMMORTAMENTO**

Nel C.E. dell'anno X non è imputata la quota parte del costo sostenuto per l'acquisto dell'impianto. Considerando la vita utile stimata e la metodologia di ammortamento considerata all'esercizio X deve essere imputata una quota pari a 6/120 mesi del costo. Si imputa al conto economico la quota di competenza dell'esercizio rilevando l'ammortamento annuo.

## ⇒ **IN CHIUSURA DI ESERCIZIO**

Occorre rilevare nel C.E. (dare +) un componente negativo di reddito nel conto "Ammortamento" e nello S.P. (avere -) il "Fondo ammortamento impianti".

DARE +		LIBRO GIORNALE		AVERE -	
		31/12			
AMMORTAMENTO IMPIANTI (CE)	a	FONDO AMM. TO IMPIANTI (SP)		250	250

## ⇒ **NEGLI ESERCIZI SUCCESSIVI**

In ciascuno degli esercizi successivi (per l'intera vita utile dell'immobile) deve essere rilevata la quota di ammortamento di competenza, nel rispetto del piano originariamente determinato.

Il valore del cespite in funzione di tali successive rettifiche subirà un decremento.

# Capitalizzazione di costi

## DEFINIZIONE

Capitalizzare un costo significa riconoscere che il costo in questione ha un'utilità economica che **si protrae oltre l'esercizio in cui è stato sostenuto** e, pertanto, è necessario “trasferirlo” dal conto economico allo stato patrimoniale..

Solo in questo modo, infatti, il costo sostenuto non concorre integralmente alla determinazione del risultato d'esercizio, ma vi partecipa pro quota secondo le regole proprie del processo di ammortamento.

In genere **vi devono essere VALIDI MOTIVI per capitalizzare un costo con i benefici FUTURI che esso produrrà. Evitare di capitalizzare PERDITE !!!**

---

# Capitalizzazione di costi

## Rilevazioni contabili

**Sono soggetti a capitalizzazione tutti i costi sostenuti per la costruzione interna di beni la cui utilità si protrae oltre l'esercizio di sostenimento del costo.**

**A partire dal momento in cui il bene inizia a partecipare alla produzione economica d'impresa, è rilevata la quota di ammortamento di competenza.**

**La capitalizzazione dei costi si qualifica come una scrittura di rettifica.**

## Capitalizzazione di costi – Rilevazioni contabili

**ESEMPIO:** Nel corso dell'esercizio X, un'azienda ha realizzato internamente una tettoia utilizzando, a tal fine, materie prime per € 15.000 e costi del personale per € 10.000. Si ipotizzi che i lavori siano terminati nel mese di dicembre dell'esercizio X e che la tettoia entri in funzione a gennaio X+1.

**Nel corso dell'esercizio X sono stati rilevati solo i costi legati all'acquisto di materie prime e alle retribuzioni. In questo caso i costi sostenuti per la costruzione in economia non devono essere attribuiti all'esercizio di sostenimento, poiché si correlano pro quota ai ricavi generati nel periodo della partecipazione del bene (tettoia) alla produzione economica d'impresa che è NEL FUTURO.**

**⇒ PRIMA DELLA RILEVAZIONE DELLA CAPITALIZZAZIONE**  
Una parte dei costi sostenuti per materiali e mano d'opera e figuranti nel C.E. dell'anno X non si correlano con i ricavi conseguiti nel medesimo esercizio. Risulterà necessario (capitalizzando i costi sostenuti per le costruzioni interne) trasferire i costi relativi alla costruzione in economia dal C.E. allo S.P. ossia imputare in Stato Patrimoniale i costi di competenza di una pluralità di esercizi.

## ⇒ IN CHIUSURA DI ESERCIZIO

Si rileva in S.P. (dare +) un valore non numerario acceso ai costi pluriennali denominato “Fabbricati” (se la tettoia non fosse ancora ultimata si adotti la voce Immobilizzazioni in corso ) e nel C.E. (Avere -) tante componenti positive di reddito (più precisamente storni di componenti negative) denominate “Capitalizzazione ..... per costruzioni in economia”.

### LIBRO GIORNALE

DARE +		AVERE -	
FABBRICATI (SP)	31/12 a	Diversi	25.000
		CAPITALIZ. ACQUISTI MP.per COSTRUZ. IN ECONOMIA (CE)	15.000
		CAPITALIZ. RETRIBUZIONI per COSTRUZ. IN ECONOMIA (CE)	10.000

## ⇒ NEGLI ESERCIZI SUCCESSIVI

In ciascuno degli esercizi successivi, a partire dal momento in cui l'impianto è pronto per partecipare alla produzione economica d'impresa, è rilevata la quota di ammortamento di competenza, nel rispetto del piano originariamente determinato.

## Accantonamenti per fondi rischi e oneri - Definizione

Gli accantonamenti ai fondi sono destinati a coprire perdite o debiti aventi le seguenti caratteristiche:

**Natura determinata;**

**Esistenza certa o probabile;**

**Ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio.**

Per questi motivi, occorre imputare **per competenza** i componenti negativi all'esercizio in chiusura.

I fondi accolgono quote stimate di costi di competenza del periodo, ma di futuro sostenimento (**certo o probabile**).

## Accantonamenti per fondi rischi e oneri - Definizione

I Fondi per oneri sono passività certe, il cui importo è stimato. Si tratta di componenti negativi di reddito di competenza dell'esercizio in chiusura, ma che avranno esborsi monetari in esercizi successivi. Gli accantonamenti ai suddetti fondi devono fondarsi su una **stima realistica** dell'onere necessario per soddisfarle da rivedere periodicamente.

### ESEMPI:

Fondo manutenzione  
ciclica ( raro)

Fondo garanzia prodotti

Fondo per buoni sconto e  
concorsi a premio

Contratti onerosi

Fondo per costi per lavori  
su commessa

Fondo recupero ambientale

Fondo per  
pre pensionamento e  
ristrutturazione aziendale

Fondo per indennità  
suppletiva di clientela.

## Accantonamenti ai fondi per rischi - Definizione

I Fondi per Rischi sono **passività incerte, connesse a rischi in essere il cui verificarsi è reputato probabile**. Tali situazioni di incertezza potranno concretizzarsi in perdite. Gli accantonamenti ai suddetti fondi devono fondarsi su una **stima realistica** dell'onere necessario per soddisfarle.

### ESEMPI:

Fondo svalutazione crediti ( da classificare a riduzione dei crediti )

Fondo oscillazione cambi

Fondi legati alle seguenti circostanze:

Possibile perdita di una causa passiva

Inosservanza di norme di legge o di una clausole contrattuali

Richiesta di escussione di garanzie prestate

Rischi non assicurati

Minaccia di espropriazione

## Trattamento di fine rapporto

Poiché la retribuzione corrisposta ai lavoratori dipendenti si compone di una parte immediata ed una parte differita, con riferimento a quest'ultima, l'azienda deve rilevare – al termine di ogni esercizio – la quota di debito maturata nei confronti del personale.

**Esempio: La quota di TFR maturata a favore dei dipendenti è di € 90.000.**

LIBRO GIORNALE

DARE +		31/12	AVERE -	
INDENNITA' DI	—	a	TFR (SP)	90.000
FINE RAPPORTO (CE)				90.000

## Imposte di competenza – Rilevazioni contabili (cenni)

Al termine dell'esercizio, occorre procedere alla rilevazione delle imposte di competenza, onde determinare il risultato netto di esercizio.

Ciò indipendentemente dal momento in cui avviene l'effettivo pagamento di tali imposte.

**Esempio: Le imposte di competenza dell'esercizio X ammontano a € 15.000.**

**31/12/X: Rilevazione imposte di competenza**

LIBRO GIORNALE

DARE +		31/12		AVERE -	
IMPOSTE		a	DEBITI TRIBUTARI (SP)	15.000	15.000
DI COMPETENZA (CE)					

## Svalutazioni e rivalutazioni di immobilizzazioni

Se un'immobilizzazione risulta essere ***durevolmente di valore inferiore rispetto al suo valore netto contabile***, essa deve essere iscritta in bilancio a tale minor valore. Occorre, cioè, operare una svalutazione dell'immobilizzazione.

Se nei futuri esercizi vengono meno le ragioni dell'avvenuta svalutazione dell'immobilizzazione, si deve stornare la svalutazione. Occorre, cioè, operare un ripristino di valore dell'immobilizzazione.

In ogni altro caso è vietato operare rivalutazioni volontarie delle immobilizzazioni materiali ed immateriali a meno che non :

- vi sia un'apposita legge dello Stato che lo permetta ;
- la rivalutazione esprima una conseguenza dell'"obbligo di deroga" di cui all'art.2423 c.c.

# Svalutazioni - Rilevazioni contabili

Esempio: Nella contabilità generale di un'azienda figura un brevetto per un valore netto contabile di € 2.000. A giudizio degli amministratori il valore effettivo di tale brevetto, nel rispetto del principio di prudenza, non supera € 1.500. Si perviene così ad operare una svalutazione del brevetto di € 500.

31/12/X: Rilevazione della svalutazione

LIBRO GIORNALE

DARE +		31/12/X		AVERE -	
SVALUTAZIONI (CE)	a	BREVETTI (SP)	500	500	
<b>Ripristino di valore - Rilevazioni contabili</b>					

Esempio (segue): Nel successivo periodo amministrativo, gli amministratori ravvisano che siano venute meno le ragioni che avevano in precedenza indotto alla svalutazione del brevetto. Essi, pertanto, deliberano di annullare tale svalutazione.

31/12/X+1: Rilevazione del ripristino di valore

LIBRO GIORNALE

DARE +		31/12/X+1		AVERE -	
BREVETTI (SP)	a	RIPRISTINI DI VALORE (CE)	500	500	