
Scritture contabili di rettifica e assestamento di fine anno

di [Vincenzo D'Andò](#)

Publicato il 15 Febbraio 2014

alla fine dell'anno contabile occorre tenere conto delle “scritture di assestamento e rettifica” per registrare tutte quelle operazioni che consentono di definire il reddito d’esercizio nel pieno rispetto dei principi di competenza economica e di prudenza dettati dalle disposizioni di legge

Al termine del periodo amministrativo occorre tenere conto delle “scritture di assestamento e rettifica” per definire tutte quelle operazioni che consentono di definire il reddito d’esercizio nel pieno rispetto dei principi di competenza economica e di prudenza, in base ai quali per il principio di competenza economica:

- i componenti positivi e negativi di reddito sono imputati solo ed esclusivamente al periodo amministrativo cui afferiscono;
- i componenti positivi e negativi di reddito sono tra loro significativamente correlati, cioè i costi accolti in bilancio devono essere stati sostenuti solo ed esclusivamente per ottenere i correlati ricavi imputati all’esercizio.

L’adeguamento a tale principio impone al redattore di bilancio la corretta valutazione se un fatto aziendale trovi una corretta esposizione tra i conti dell’esercizio in chiusura ovvero se debba essere oggetto di una rettifica atta a differire o anticipare l’esposizione di alcuni accadimenti;

- per il principio della prudenza, si deve considerare una limitazione alle incertezze ed ai rischi tipici del divenire aziendale al fine di tutelare gli interessi dei terzi, e ciò non consentendo la rilevazione di componenti positivi di reddito meramente probabili e richiedendo, invece, la rilevazione dei componenti negativi di reddito certi o probabili.

Alla formazione del risultato economico dell’esercizio partecipano, dunque, tre categorie di accadimenti:

- le quantità economiche quali valori “certi ed incontrovertibili” derivanti direttamente da atti di scambio posti in essere con terze economie;
- i valori stimati di quantità economiche il cui formarsi è rinviato ad un tempo futuro e per tale ragione suscettibili di una successiva verifica;
- i valori congetturati di quantità economiche, risultato di un processo di scissione di valori, fondate su ipotesi finzioni il più possibile aderenti al reale, ma per le quali non è possibile una verifica successiva.

Per quanto riguarda, invece, le scritture di rettifica, queste possono essere suddivise in due categorie:

- le rettifiche di storno, che comportano la sottrazione di valori reddituali rilevati nell’esercizio in corso, ma non di competenza economica del medesimo;
- le rettifiche di integrazione, che implicano la rilevazione di valori reddituali non imputati in contabilità generale nel corso dell’esercizio, ma giudicati di competenza economica del medesimo.

Rimanenze di magazzino

Le rimanenze di magazzino sono l’espressione di operazioni e processi produttivi in corso di svolgimento al termine del periodo amministrativo, risultando di norma costituite da “costi imputabili a beni ancora in giacenza che si rinviano al futuro esercizio in quanto si possono recuperare tramite i ricavi di

futuri periodi”.

Il risultato di periodo dell’attività viene determinato, a fine esercizio, rispettando il principio di competenza economica e rilevando se vi siano beni acquistati e non ancora venduti, al fine di rinviarli al futuro esercizio. Tale operazione contabile permette la correlazione tra ricavi di vendita e costi di acquisto dei soli beni venduti.

Si possono individuare due fasi nel processo di definizione delle rimanenze finali:

- la rilevazione delle quantità in giacenza;

- la valorizzazione delle quantità in giacenza.

La rilevazione delle quantità in giacenza al termine del periodo amministrativo è la prima operazione da compiere per poter inventariare i beni ancora in magazzino. Tale rilevazione può essere effettuata tramite una vera e propria conta fisica dei beni in magazzino, ovvero mediante il ricorso ad un sistema di rilevazioni contabili di magazzino. Il sistema di rilevazione contabile dei dati di magazzino è certamente uno strumento utile ed efficiente soprattutto per poter disporre, in tempo reale, di un dato verosimile e certamente prossimo alla verità; tuttavia, anche se l'azienda si affida alle rilevazioni contabili di magazzino, dovrà necessariamente testarne l'affidabilità procedendo, almeno una volta all'anno, al riscontro tramite l'inventariazione fisica della merce.

La valorizzazione delle quantità in magazzino consiste, invece, nell'attribuire un valore alle rilevazioni precedentemente descritte, codificando in dato monetario, utile ai fini della compilazione del bilancio, il semplice dato numerico conseguente alla conta fisica. L'art. 2426, co. 1, n. 9, c.c. e il Principio contabile Oic 13 dispongono che le rimanenze di magazzino debbano essere valutate al minore tra costo storico e valore di realizzo. In particolare il Principio contabile specifica che detto criterio di valutazione è il frutto della combinazione del principio della valutazione al costo e del principio della prudenza. Infatti, se da un lato il costo, come previsto dal Codice civile e dai Principi contabili nazionali, costituisce il criterio base di valutazione delle poste di bilancio delle imprese in funzionamento, dall'altro gli stessi Principi contabili sanciscono che, per un generale principio di prudenza, gli utili non realizzati non devono essere oggetto di contabilizzazione, mentre le perdite ed i rischi anche se non definitivamente certi devono essere inclusi nel sistema contabile. I principali metodi alternativi di valorizzazione delle rimanenze sono:

- il L.I.F.O. (last in first out) in base al quale le rimanenze di magazzino sono valorizzate in base ai prezzi dei primi beni acquistati, postulato che, in base a detto metodo, le prime merci che si considerano in uscita dal magazzino sono le ultime acquistate;

- il L.I.F.O. a scatti annuale che si basa su assunti analoghi al precedente metodo ma con una stratificazione annuale delle rimanenze e un conseguente differente criterio di calcolo dei prezzi da applicare ad aumenti o diminuzioni di rimanenze;

- il F.I.F.O. (first in first out) che valuta le rimanenze di magazzino in base ai prezzi degli ultimi acquisti, posto che, ragionando in modo speculare rispetto al L.I.F.O., considera scaricati per primi gli acquisti più remoti nel tempo.

Una volta definito il valore delle rimanenze di magazzino presenti al termine dell'esercizio, si dovrà procedere contabilmente a rilevare lo stesso nella sezione avere del Conto economico, quale rettifica indiretta dei costi sostenuti nel corso dell'esercizio (rimanenze finali), e nel contempo rilevare in dare dello

Stato patrimoniale la consistenza del magazzino.

Svalutazione delle rimanenze

Tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi.

Fiscale: Se in un esercizio il valore unitario medio dei beni, determinato secondo il metodo di valutazione applicato, risulta superiore al valore normale medio dei beni nell'ultimo mese dell'esercizio, (anche per obsolescenza, moda, danni, deterioramenti, ecc.) l'intera quantità delle rimanenze, indipendentemente dal periodo di formazione, si moltiplica per il valore normale (art. 92, comma 5, del Tuir). Il valore normale rilevante ai fini fiscali è quantificabile come il prezzo da sostenere per la ricostituzione del magazzino, in base alla media dei prezzi dell'ultimo mese del periodo di imposto. E' necessario fornire la prova documentale della successiva vendita a prezzo inferiore.

Questo "valore minore" attribuito alle rimanenze, costituisce nuovo periodo di formazione per la valutazione Lifo ed è fiscalmente riconosciuto anche negli esercizi successivi, purché non si iscrivano ad un valore superiore in ossequio alle disposizioni civilistiche.

In base all'art. 92, comma 7, del Tuir, le rimanenze finali di un esercizio, nell'ammontare indicato dal contribuente, rappresentano le esistenze iniziali dell'esercizio successivo. Tale disposizione deve essere tuttavia integrata con quella recata dal successivo art. 110, comma 8, del Tuir, secondo cui l'Amministrazione finanziaria tiene conto direttamente degli effetti che le rettifiche apportate alle valutazioni fatte dal contribuente possono avere sugli imponibili dei periodi di imposta successivi. In particolare, laddove l'Ufficio dovesse rettificare in aumento le rimanenze di fine esercizio, la rettifica costituirebbe un maggior costo fiscalmente rilevante nell'esercizio successivo

Ammortamento immobilizzazioni

I costi sostenuti per i beni, la cui utilità si esplica su più esercizi e che, quindi, concorrono alla formazione dei ricavi per più periodi, devono essere capitalizzati, ovvero iscritti nell'attivo dello Stato patrimoniale. Si evidenzia che l'utilità pluriennale del bene non è intrinseca al cespite, ma deriva dalla destinazione attribuita allo stesso all'interno del ciclo operativo aziendale ed è funzione dei fattori e delle condizioni – interne ed esterne all'azienda – che possono mutare nel tempo.

I fattori produttivi di natura “pluriennale” possono distinguersi in:

Immobilizzazioni materiali: sono beni materiali di uso durevole che partecipano alla produzione di reddito su più esercizi, ma non sono destinati né alla vendita né alla trasformazione per l'ottenimento di prodotti/servizi destinati alla vendita. In base allo schema di bilancio Ce di cui all'art. 2424 c.c. si annoverano i seguenti raggruppamenti:

- BII-1) terreni e fabbricati;
- BII-2) impianti e macchinari;
- BII-3) attrezzature industriali e commerciali;
- BII-4) altri beni;
- BII-5) immobilizzazioni in corso e acconti;

Immobilizzazioni immateriali: sono condizioni produttive a utilità pluriennale prive di tangibilità, ma ugualmente strumentali all'esercizio dell'attività caratteristica dell'impresa. In base allo schema di bilancio citato sono immobilizzazioni immateriali:

- BI-1) costi di impianto ed ampliamento;
- BI-2) costi di ricerca, sviluppo e pubblicità;
- BI-3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- BI-4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
- BI-5) avviamento;

- BI-6) immobilizzazioni in corso e acconti;

- BI-7) altre.

Le immobilizzazioni in quanto tali sono formate da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo esercizio, ma manifestano i propri benefici economici su più esercizi. Le immobilizzazioni sono, quindi, parte degli assets dell'impresa acquisiti all'esterno o prodotti internamente, il cui costo deve essere ripartito in

funzione del periodo in cui l'impresa ne trae beneficio (vita utile) tramite un processo di ammortamento.

Il Principio contabile Oic 16 afferma che l'ammortamento "è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione materiale tra gli esercizi della sua stimata vita utile". In particolare, il processo di ammortamento, che inizia nel momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso, deve essere sistematico e riflettere la residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione. A tal fine gli amministratori devono predisporre un piano di ammortamento in funzione dei seguenti elementi:

- valore da ammortizzare;

- residua possibilità di utilizzazione;

- criteri di ripartizione del valore da ammortizzare.

Il valore da ammortizzare è dato dalla differenza tra il costo dell'immobilizzazione ed il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile.

Tale valore deve essere poi ripartito in funzione della residua possibilità di utilizzazione del cespite, stimando la vita utile dell'immobilizzazione in funzione non della sua durata fisica, ma della sua "durata economica" ovvero in relazione al periodo in cui si prevede che il cespite sarà di utilità all'impresa.

Stabilito il valore da ammortizzare e la vita utile del cespite, l'organo amministrativo deve definire il criterio di ammortamento al fine di assicurare un'imputazione del valore del cespite durante la sua vita utile razionale e sistematica. Il Principio contabile individua due criteri di ammortamento: a quote costanti e a quote decrescenti. Il criterio di ammortamento a quote costanti ipotizza che l'utilità del cespite sia la medesima in ogni anno di vita utile dello stesso; diversamente, il criterio a quote decrescenti ipotizza che

l'immobilizzazione abbia una maggiore utilità per l'impresa nei primi anni della sua vita.

Pur sottolineando la validità di entrambi i metodi, il Principio contabile afferma che il criterio di ripartizione a quote costanti è quello preferibile, in quanto è il più diffuso, di semplice applicazione e garantisce un agevole confronto tra i bilanci.

Svalutazione e ripristino di valore delle immobilizzazioni

Se un'immobilizzazione alla data di chiusura dell'esercizio risulta durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo il principio generale del costo storico, al netto del correlato fondo ammortamento, la stessa deve essere iscritta a tale minor valore. Occorre, quindi, imputare a Conto economico il componente negativo correlato all'ammontare della svalutazione e ridurre, nel contempo, nello Stato patrimoniale il valore dell'immobilizzazione.

Tuttavia, tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata. In tal caso ricorre l'obbligo di ripristino - totale o parziale - del valore che si era svalutato. Si procederà, quindi, contabilmente ad incrementare il valore dell'immobilizzazione ed appostare in Conto economico un componente positivo di reddito pari al valore della rivalutazione effettuata.

Ratei e risconti

I ratei attivi e passivi rappresentano, rispettivamente, quote di componenti positivi o negativi di reddito la cui integrale manifestazione numeraria avverrà in un successivo esercizio, ma la cui competenza economica attiene all'esercizio in chiusura. Si comprende bene perché in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, tra le scritture di rettifica che il redattore del bilancio è chiamato ad appostare al fine di rispettare il principio di competenza economica, vi siano certamente quelle relative alla valutazione e contabilizzazione dei ratei e risconti attivi e passivi. Parimente, i risconti attivi e passivi esprimono, rispettivamente, quote di costi o di ricavi la cui manifestazione numeraria è intercorsa interamente nel corso dell'esercizio in chiusura, ma la cui competenza economica riguarda uno o più esercizi successivi. In altri termini, come affermato dal Principio contabile Oic 19, "i ratei e risconti misurano proventi e oneri

la cui competenza è anticipata o posticipata rispetto alla manifestazione numeraria e/o documentale; essi prescindono dalla data di pagamento o riscossione dei relativi proventi ed oneri, i quali devono necessariamente essere comuni a due o più esercizi e ripartibili in ragione del tempo”.

Ad es. i ratei passivi, quali spese di competenza dell'esercizio in chiusura ma che si manifesteranno nell'esercizio successivo, potrebbero doversi rilevare in caso di canoni di leasing o affitti passivi con fatturazione o pagamento posticipato, laddove il periodo ecceda l'esercizio.

Fondi rischi e oneri

Il rispetto dei principi di prudenza e di competenza economica (art. 2423-bis c.c.) comporta la necessità di stanziare in bilancio fondi per rischi ed oneri al fine di imputare al reddito d'esercizio l'effetto di passività:

- che hanno occorrenza certa o quantomeno probabile nei futuri esercizi,
- il cui ammontare e/o la cui data di manifestazione finanziaria sono ancora indeterminati alla chiusura dell'esercizio,
- che siano correlate per competenza economica ai componenti positivi di reddito attribuiti all'esercizio in chiusura.

In generale i fondi per rischi ed oneri si distinguono in:

- fondi rischi, collegati a passività probabili;
- fondi oneri, collegati a passività certe, il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza sono indeterminati;
- fondi per imposte anche differite;
- fondi di quiescenza e simili.

Mediante l'accantonamento ai fondi, quindi, si rileva nel periodo amministrativo di competenza l'effetto economico di una passività attesa, per quanto non del tutto determinata, che, al momento della futura occorrenza materiale, sarà contrapposta all'utilizzo del fondo dedicato.

Non è infrequente il caso in cui la stima relativa alla passività attesa si riveli inesatta in eccesso o in difetto; in tal caso, l'utilizzo del fondo genererà in Conto economico anche sopravvenienze attive (in caso di sovrastima della passività attesa) o passive (in caso di sottostima della passività attesa).

In ossequio al principio della prudenza, non devono essere effettuate in bilancio rilevazioni con riferimento alle attività potenziali.

Fatture da emettere e da ricevere

I ricavi si considerano di competenza dell'esercizio nel quale si verificano congiuntamente le seguenti condizioni:

- si è concluso il processo produttivo;
- il bene è stato consegnato.

Pertanto, tutti i beni consegnati ed i servizi ultimati entro la data di chiusura del periodo amministrativo devono essere considerati di competenza economica dell'esercizio medesimo, indipendentemente dal momento di emissione della relativa fattura.

Nel caso, quindi, di beni consegnati o prestazioni rese negli ultimi giorni del periodo amministrativo, ma fatturati solo nell'esercizio successivo, i relativi ricavi devono essere rilevati attraverso le scritture di fine esercizio, iscrivendo nell'attivo dello Stato patrimoniale un valore numerario presunto "Fatture da emettere" e nella sezione avere del Conto economico un valore non numerario

reddituale esprimente il componente positivo di reddito oggetto della vendita.

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

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.

Vincenzo D'Andò

14 febbraio 2014