

“CONTABILITA’ E BILANCIO”

DALLA CONTABILITA’ AL BILANCIO DI ESERCIZIO: IL VALORE AGGIUNTO OPERATIVO

Indice

- LE SCRITTURE DI ESERCIZIO
- LE SCRITTURE DI ASSESTAMENTO
- LE SCRITTURE DI CHIUSURA
- LE SCRITTURE DI RIAPERTURA

Le scritture d'esercizio

- Nel corso dell'esercizio l'obiettivo della contabilità generale è quello di rilevare e controllare i movimenti monetario-finanziari della gestione, a prescindere dalla loro effettiva competenza economica rispetto al periodo amministrativo in corso
- I fatti di gestione vengono rilevati in base al criterio della «**manifestazione finanziaria**», cioè quando si verificano VARIAZIONI DI DENARO IN CASSA, CREDITI E DEBITI DI QUALUNQUE SPECIE «OGGETTIVAMENTE» ACCERTATE SULLA BASE DELLA FATTURA O DI ALTRA IDONEA DOCUMENTAZIONE PROBATORIA

Le scritture d'esercizio

Le operazioni di gestione rilevanti sono riconducibili alle seguenti categorie:

1. Acquisto di materie e di merci
2. Acquisti di servizi e godimento beni di terzi
3. Vendite di prodotti e merci
4. Prestazioni di servizi

Le scritture d'esercizio

Le categorie 1 e 2 (*acquisti di materie e merci, acquisto di servizi e godimento di beni di terzi*) determinano **costi di esercizio** misurati tipicamente da debiti verso fornitori (debiti di regolamento) formalmente accertati su base documentale (ad es. fattura d'acquisto)

Acquisizione di beni e servizi

VE -

VE+

Costo di esercizio	
	Debito verso fornitori

VF +

VF -

Le scritture d'esercizio

Le categorie 3 e 4 (*vendite di prodotti e merci, prestazioni di servizi*) determinano **ricavi di esercizio** misurati tipicamente da crediti verso utenti/clienti (crediti di regolamento) formalmente accertati su base documentale (ad es. fattura di vendita)

Vendita di beni e prestazioni di servizi

VE -

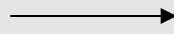
VE+

	Ricavo di esercizio
Crediti verso clienti	

VF +

VF -

Nel corso dell'esercizio



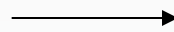
Obiettivo è rilevare e controllare i
movimenti monetario-finanziari della
gestione

(Scritture d'esercizio)



Criterio della **manifestazione
finanziaria**

Chiusura dell'esercizio



Obiettivo è la determinazione analitica
del risultato economico di periodo e del
connesso patrimonio aziendale

(Scritture di assestamento)



Criterio della **competenza economica**

Criterio della competenza economica



Ricavi e costi devono essere imputati all'esercizio indipendentemente dalla loro «manifestazione finanziaria»



Correlazione costi-ricavi



I **ricavi** sono considerati di competenza quando sono realizzati, cioè quando il processo produttivo dei beni è stato completato e lo scambio con terze economie è avvenuto, con passaggio sostanziale del titolo di proprietà



I **costi** sono di competenza se associati ai precedenti ricavi da legame funzionale

La corretta correlazione tra costi e ricavi corrisponde **al principio della competenza economica**

- Sono **ricavi di competenza** quelli realizzati, dove realizzazione sta a significare cessione di beni effettivamente avvenute e prestazioni di servizi effettivamente erogate
- Sono **costi di competenza** quelli che hanno ceduto la loro utilità economica nel periodo, e ciò può essere avvenuto o per realizzare i ricavi o per altre ragioni.

Il principio della competenza economica

- Nel corso dell'esercizio n la TECNOPIU' s.r.l. ha acquistato un lotto di materie prime del costo di € 48.000, interamente impiegate nel processo di trasformazione dopo un breve periodo di giacenza in magazzino. Nello stesso periodo amministrativo, dal ciclo tecnico nel quale è avvenuto l'impiego, sono stati ottenuti prodotti valutati dalla contabilità analitica gestionale € 59.000. Tali prodotti sono stati venduti per metà, sempre nell'esercizio n, al prezzo di € 38.400.

Il principio della competenza economica

- Sulla base dei dati precedenti possiamo quindi affermare che, nell'esercizio n:
- È stato **sostenuto** un costo per l'acquisto di materie pari a € 48.000;
- Un costo di pari ammontare ha misurato l'**impiego** delle materie prime acquistate nel ciclo tecnico di trasformazione;
- Il costo delle materie di **competenza** dell'esercizio n è stato invece pari a € 24.000, cioè l'input delle stesse nei prodotti venduti;
- Il costo delle materie che non hanno concorso alla formazione di ricavi è stato sottratto all'incidenza sul reddito d'esercizio, attraverso la sospensione del costo dei prodotti invenduti, con una tipologia di scritture di assestamento

La Correlazione costi-ricavi si realizza mediante



Le scritture di assestamento



Alcuni costi e ricavi rilevati in base al criterio della manifestazione finanziaria non sono totalmente o parzialmente di competenza dell'esercizio in chiusura



Scritture di storno



Alcuni costi e ricavi che avranno manifestazione finanziaria in futuro sono di competenza dell'esercizio in chiusura



Scritture di integrazione

Ricordiamoci che.....

....la chiusura generale dei conti consiste infine nella determinazione del saldo di tutti i conti che, nel loro insieme, misurano il **patrimonio netto finale** dell'azienda. Questi conti sono spenti mediante il loro epilogo allo «stato patrimoniale finale» e successivamente riportati nel nuovo esercizio

Le scritture di assestamento

Le scritture di integrazione

Le scritture di integrazione nascono dall'esigenza di far incidere sul risultato dell'esercizio in chiusura costi e/o ricavi a posticipata manifestazione finanziaria che per intero o per una loro quota sono giudicati di competenza del periodo amministrativo in corso

Componente
reddituale futuro
(costo/ricavo)



Componente
finanziario presunto
futuro (credito/debito)

Le scritture di assestamento

Le scritture di integrazione

Imputazione di componenti negativi del reddito di esercizio

Costo d'esercizio	
	Debito presunto futuro

Imputazione di componenti positivi del reddito di esercizio

	Ricavo d'esercizio
Credito presunto futuro	

Le scritture di assestamento

Le scritture di integrazione

Le principali scritture di integrazione che verranno trattate sono:

- ***Fatture da emettere e da ricevere;***
- ***Ratei attivi e passivi;***
- ***Partite varie, attive e passive, da liquidare: premi attivi su acquisti da liquidare, premi passivi su vendite da liquidare, royalties passive da liquidare, ecc.***

Le scritture di assestamento

Le scritture di integrazione

Fatture da emettere e da ricevere

A causa di operazioni di compravendita effettuate in prossimità della chiusura dell'esercizio, vi possono essere movimenti fisici di merci in entrata e/o in uscita, per i quali non è stata ancora emessa o pervenuta la fattura.

Occorre rilevare, quindi, un componente presunto di reddito:

- 1) *Rettificando direttamente i conti «Merci c/acquisti» e/o «Merci c/vendite» movimentati nel corso dell'esercizio;*
- 2) *Utilizzando il procedimento di rettifica indiretta, cioè rilevando il componente presunto di reddito in conti specifici quali «Fatture da emettere» o «Fatture da ricevere».*

Le scritture di assestamento
Le scritture di integrazione
Fatture da emettere e da ricevere

Esempio:

Al 31/12 non sono ancora pervenute fatture di acquisto su merci ricevute alla fine dell'anno, per un importo di € 2.000,00.

VE-	VE+
Merci c/acquisti 2.000,00	
	Fatture da ricevere 2.000,00
VF+	VF-

Le scritture di assestamento

Le scritture di integrazione

Ratei attivi e passivi

- Si generano da **operazioni** caratterizzate da una **tendenziale costanza di andamenti** e che sono **a cavallo tra 2 esercizi consecutivi** dal punto di vista economico, mentre la manifestazione finanziaria è totalmente riferita all'esercizio successivo
- Il costo ed il ricavo sono suddivisi e assegnati all'esercizio in **ragione del decorso del tempo** (*pro rata temporis*)
- Si ipotizza una competenza della componente reddituale direttamente proporzionale alla ripartizione del tempo di effettivo svolgimento del fatto amministrativo tra 2 esercizi secondo una logica di tempo «fisico»

Le scritture di assestamento I valori integrativi Ratei attivi e passivi

Operazioni a cavallo tra due esercizi



Competenza direttamente proporzionale al tempo

IL RATEO PASSIVO
è la parte del **debito**
relativa ad una quota di
costo di competenza
dell'esercizio, però con
scadenza nel successivo

IL RATEO ATTIVO è
la parte del **credito**
relativa ad una quota di
ricavo di competenza
dell'esercizio ma con
scadenza nel successivo

Quota di costo	
	Ratei passivi

	Quota di ricavo
Ratei attivi	

Le scritture di assestamento I valori integrativi

Ratei attivi e passivi

Esempio:

Viene determinato il rateo di spese telefoniche di competenza del periodo, sulla base degli scatti telefonici accertati al 31/12, per una quota stimata di Euro 1.000,00. La rilevazione in contabilità sarà:

VE-	VE+
Spese telefoniche 1.000,00	
	Ratei passivi 1.000,00
VF+	VF-

Le scritture di assestamento I valori integrativi Ratei attivi e passivi

Esempio:

Stimata in € 750,00 (secondo il criterio del tempo fisico) la quota di costo di competenza dell'esercizio chiuso al 31/12 per un contratto trimestrale di manutenzione impianti, con pagamento posticipato di € 2.250,00, riferito al periodo dicembre-febbraio.

Imputazione della quota costi per servizi di manutenzione di competenza dell'esercizio

Manutenzione e riparazione impianti	750		
		Ratei passivi	750

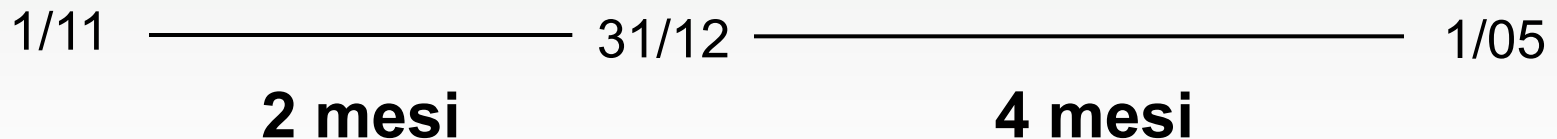
Le scritture di assestamento I valori integrativi

Ratei attivi e passivi

Esempio:

Si ottiene un mutuo di € 100.000,00 sul quale maturano interessi annui al tasso del 6% da pagarsi **posticipatamente** in data 1/05 e in data 1/11.

La quota interessi semestrale maturata tra l'1/11 dell'anno n e l'1/05 dell'anno $n+1$ dovrà essere ripartita in proporzione al tempo:



Le scritture di assestamento I valori integrativi

Ratei attivi e passivi

Esempio:

Il calcolo da effettuare sarà il seguente:

$$\text{Interessi semestrali} = \frac{C \times r \times t}{12} = \frac{100.000 \times 6\% \times 6}{12} = 3.000,00$$

Le quote interessi di competenza dell'esercizio saranno pari a:

$$\frac{3.000}{6} \begin{cases} \nearrow \text{ x 2 = € 1.000 (quota di competenza dell'anno n)} \\ \searrow \text{ x 4 = € 2.000 (quota di competenza dell'anno n+1)} \end{cases}$$

Le scritture di assestamento I valori integrativi Ratei attivi e passivi

Esempio:

La contabilizzazione del rateo passivo sarà quindi:

VE-

VE+

Interessi passivi 1.000,00	
	Ratei passivi 1.000,00

VF+

VF-

N.B.: Ovviamente, nel caso di imputazione di **ricavi** d'esercizio in parte già maturati, dovranno essere effettuate registrazioni **opposte** a quelle appena illustrate.

Le scritture di assestamento Le scritture di integrazione

Partite varie da liquidare

Le partite diverse da liquidare sono crediti e debiti presunti riferiti a tutti quei costi e ricavi che sono di competenza dell'esercizio in chiusura, anche se la manifestazione finanziaria avrà luogo nel successivo.

Per questi valori non occorre effettuare una ripartizione in quote tra i due esercizi consecutivi; essi, infatti, sono completamente di competenza del periodo amministrativo in chiusura.

Si parla di stime e valori presunti poiché al 31/12 non è possibile essere già in possesso dei documenti giustificativi di tali operazioni (es. estratti conto bancari, note di accredito).

Le scritture di assestamento

Le scritture di integrazione

Partite varie da liquidare

Il 31/12, quindi, è solo una data di riferimento. Le scritture finali, ovviamente, vengono fatte a distanza di qualche mese dalla chiusura dell'esercizio, una volta in possesso di tutta la documentazione giustificativa, anche se l'importo è ormai certo.

Alcune tipologie di partite diverse da liquidare sono:

- ***Premi attivi, non ancora liquidati, su acquisti***
- ***Premi passivi, non ancora liquidati, su vendite;***
- ***Royalties passive da liquidare.***

Le scritture di assestamento
Le scritture di integrazione
Partite varie da liquidare

Esempio

Rilevati premi attivi su acquisti per € 1.000,00.

Imputazione premi attivi presunti verso fornitori

VE-

VE+

	Premi attivi su acquisti 1.000,00
Fornitori c/premi attivi da liq. 1.000,00	

VF+

VF-

Le scritture di assestamento

I valori di storno

Le scritture di storno hanno lo scopo di rinviare all'esercizio successivo costi e ricavi già rilevati in contabilità ed oggettivamente misurati dalla contrapposta variazione finanziaria, ma che, per il loro intero valore o solo per una quota sono considerati non di competenza dell'esercizio in chiusura

Storno di ricavo o di
costo



Costo o ricavo
sospeso

Le scritture di assestamento I valori di storno

La VE- può riguardare uno **storno di ricavo** già riportato in contabilità, ma non reputato di competenza del periodo in chiusura; ne consegue che la VE+ evidenzia il ricavo sospeso da rinviare al futuro

Storno di ricavo

VE-		VE+
Storno di ricavo	Ricavo sospeso	
VF+		VF-

Le scritture di assestamento I valori di storno

Con la VE+ si rettifica un costo di esercizio già rilevato non di competenza del periodo; con la VE- si sospende lo stesso importo, quale costo sospeso da rinviare al futuro

Storno di costo

VE-			VE+
	Costo sospeso	Storno di costo	
VF+			VF-

Le scritture di assestamento

Le scritture di storno

Trattandosi di storni, tali valori si iscrivono nella sezione opposta a quella dove, a condizioni normali, viene riportata la componente reddituale che intendono rettificare: in avere gli storni di costi e in dare quelli relativi ai ricavi

Le principali categorie che verranno trattate sono:

- ***Rimanenze finali di magazzino***
- ***Risconti attivi e passivi***

Le scritture di assestamento

Le scritture di storno

Rimanenze finali di magazzino

Durante l'esercizio si rilevano costi per l'acquisto o la produzione di beni (merci, materie prime, semilavorati e prodotti finiti). Alla fine del periodo amministrativo occorre verificare, attraverso le operazioni di inventariazione, le quantità dei beni acquistati (o prodotti) non ancora consumati (o venduti).

Quindi, per il principio della competenza economica, **i costi di materie, merci e prodotti in rimanenza** devono essere **stornati** dall'esercizio in corso e rinviati a carico dell'esercizio successivo nel quale saranno realizzati i correlativi ricavi.

Le scritture di assestamento
Le scritture di storno
Rimanenze finali di magazzino

Esempio:

Accertate rimanenze di merci, come da inventario di fatto, per € 34.000.

Storno rimanenze finali di magazzino

VE-			VE+
Merci	34.000	Merci c/rim. fin.	34.000
VF+			VF-

Le scritture di assestamento
Le scritture di storno
Rimanenze finali di magazzino

Esempio:

Accertate rimanenze finali di merci, come da inventario di fatto, per € 50.000. Le rimanenze iniziali ammontavano a € 34.000.

Accertamento rimanenze finali di magazzino ad integrazione delle rimanenze iniziali

VE-				VE+
Merci	16.000	Merci c/rim. fin.	16.000	
VF+				VF-

Le scritture di assestamento

Le scritture di storno

Risconti attivi e passivi

I risconti sono “quote di costo o quote di ricavo che hanno avuto manifestazioni finanziarie nell’esercizio in chiusura, mentre sono di competenza dell’esercizio successivo”

“o di esercizi successivi” risconti pluriennali

La loro rilevazione viene effettuata per correggere il reddito d’esercizio delle quote di costi o di ricavi non imputabili ad esso, ma per le quali si è avuta un’anticipata liquidazione.

Le scritture di assestamento

Le scritture di storno

Risconti attivi e passivi

Analogamente ai ratei, siamo in presenza di un valore comune a due esercizi consecutivi; pertanto, per il principio di competenza, occorre ripartire tale costo o ricavo in due quote. Generalmente, la parte che deve essere sospesa viene determinata proporzionalmente al tempo non ancora trascorso.

Le scritture di assestamento

Le scritture di storno

Risconti attivi e passivi

- Quando è una quota di un componente **negativo** di reddito da rinviare al futuro si parla di **risconti attivi**
- I **risconti passivi** nascono da uno **storno di ricavi** che vengono così sospesi a favore dell'esercizio successivo
- I risconti, sia attivi che passivi, sono sempre conti economici, in quanto accesi a costi o ricavi sospesi

Le scritture di assestamento

Le scritture di storno

Risconti attivi

Al 31/12 determinata la competenza economica dei premi assicurativi pagati anticipatamente nell'esercizio, secondo il criterio del tempo fisico. Premio di assicurazione per la copertura del rischio di incendio e furto dello stabilimento industriale, pari a € 12.000,00, pagato in data 1/06/n per il periodo 1/6/n-31/5/n+1.

Risconto attivo = premio x mesi non di comp. /mesi dell'anno = 5.000,00

12.000,00

5

12

Storno della quota di premio assicurativo incendio e furto

Risconti attivi	5.000	Premi assicurativi incendio e furto	5.000
-----		-----	

Le scritture di chiusura

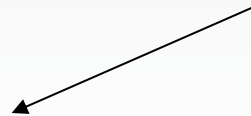
Risultato economico di periodo
(parte ideale del capitale netto)



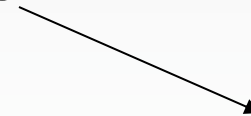
Contrapposizione tra costi e ricavi di competenza economica
dell'esercizio («conti senza ripresa di saldo»)



Positivo o Negativo



Utile



Perdita

Conto del risultato economico

Componenti negativi

Componenti positivi

Le scritture di chiusura

Epilogo al conto del risultato economico

I conti accesi ai componenti
negativi del reddito



si epilogoano nella sezione dare e contemporaneamente si rileva in avere di ogni singolo conto il proprio saldo, determinandone così la chiusura

I conti accesi ai componenti
positivi del reddito



Sono chiusi mediante la registrazione del loro saldo nella sezione dare e tale valore viene epilogoato nell'avere del conto del risultato economico

Le scritture di chiusura

Epilogo al conto del risultato economico

Epilogo componenti negativi

dare	avere
Conto del risultato eco.	Merci c/acquisti Merce c/rim. iniz. Ammortamento attrezzat. ...

Epilogo componenti positivi

dare	avere
Ricavi da iscrizioni Interessi attivi ...	Conto del risultato eco.

Le scritture di chiusura

Epilogo al conto del risultato economico

Esempio

Dal punto di vista delle rilevazioni contabili, tenendo conto degli esempi esposti in precedenza, avremo la seguente situazione:

DARE	AVERE
	Merci c/acquisti 252.000,00
	Costi per servizi 153.000,00
Conto Economico 405.000,00	

Le scritture di chiusura

Epilogo al conto del risultato economico

Esempio

Dal punto di vista delle rilevazioni contabili, tenendo conto degli esempi esposti in precedenza, avremo la seguente situazione:

DARE	AVERE
Merci c/vendite 420.000,00	
Merci c/rimanenze 16.000,00	
	Conto Economico 436.000,00

Le scritture di chiusura

Epilogo al conto del risultato economico

La differenza tra il totale avere (somma di ricavi e rimanenze finali) e il totale dare (somma di costi e rimanenze iniziali) dà, come risultato, il **risultato economico** della gestione dell'esercizio.

Quando i componenti positivi superano quelli negativi, il risultato economico verrà denominato «**utile**»; viceversa, se i componenti negativi superano quelli positivi si parlerà di «**perdita**».

Secondo una visione sintetica, il reddito d'esercizio può essere definito come la variazione subita dal Capitale Netto nell'arco di un periodo amministrativo, di solito coincidente con l'anno solare (1/01-31/12).

Le scritture di chiusura

Epilogo al conto del risultato economico

Tenuto conto delle chiusure generali descritte pocanzi, il risultato d'esercizio sarà così determinato:

$$\text{Conti AVERE} - \text{Conti DARE} = 436.000 - 405.000 = 31.000$$

La differenza è positiva, pertanto si parlerà di **UTILE** d'esercizio per € 31.000,00. La contabilizzazione del risultato economico d'esercizio sarà, quindi, la seguente:

DARE		AVERE	
Conto Economico	31.000,00	Utile d'esercizio	31.000,00

Chiusura generale dei conti

La **chiusura generale dei conti** è l'ultima fase delle scritture finali di chiusura e consiste, appunto, nella chiusura di tutti i conti che risultano ancora «accesi» dopo le scritture di epilogo al Conto Economico:

- **Conti accesi ai valori finanziari** (es. cassa, banca, crediti e debiti, ratei);
- **Conti accesi a valori economici di reddito sospesi** (es. rimanenze finali, risconti attivi e passivi);
- **Conti accesi a valori economici di capitali** (es. Capitale sociale o Capitale netto, Utile o Perdita d'esercizio).

Le scritture di chiusura

Chiusura generale dei conti

Generalmente si adopera il conto transitorio «**stato patrimoniale finale**» al fine di chiudere i conti che presentano un saldo *dare separatamente da quelli che hanno invece un'eccedenza in avere*

Le scritture di chiusura

Chiusura generale dei conti

Chiusura delle attività

dare	avere
Stato patrimoniale finale	Attrezzature Merci Risconti attivi ...

Chiusura delle passività

dare	avere
Fornitori Ratei passivi Utile d'esercizio ...	Stato patrimoniale finale

Le scritture di chiusura

Chiusura generale dei conti

Esempio

La chiusura delle voci dell'attivo dello Stato Patrimoniale al 31/12/n risulterà la seguente:

DARE	AVERE
	Merci 50.000,00
	Risconti attivi 2.000,00
	Crediti v/clienti 95.000,00
	Banca c/c 20.000,00
	Cassa 3.000,00
Stato Patrimoniale finale 170.000,00	

Le scritture di chiusura

Chiusura generale dei conti

Esempio

La chiusura delle voci del passivo dello Stato Patrimoniale al 31/12/n risulterà la seguente:

DARE		AVERE	
Debiti v/ fornitori	36.000,00		
Fatture da ricevere	2.000,00		
Ratei passivi	1.000,00		
Capitale sociale	100.000,00		
Utile d'esercizio	31.000,00		
		Stato Patrimoniale finale	170.000,00

Le scritture di apertura

Riapertura generale dei conti

Per poter iniziare le rilevazioni delle operazioni di gestione del nuovo periodo amministrativo, sulla base del criterio della manifestazione finanziaria, è necessario effettuare preventivamente, quindi, le scritture di riapertura dei conti. Generalmente, si adopera il conto transitorio «Stato Patrimoniale iniziale».

Si procederà, dunque, alle seguenti operazioni:

- 1) Riapertura delle attività;**
- 2) Riapertura delle passività.**

Le scritture di apertura

Riapertura generale dei conti

Esempio

La riapertura delle voci dell'attivo dello Stato Patrimoniale al 1/1/n+1 risulterà la seguente:

DARE		AVERE
Merci	50.000,00	
Risconti attivi	2.000,00	
Crediti v/clienti	95.000,00	
Banca c/c	20.000,00	
Cassa	3.000,00	
		Stato Patrimoniale iniziale 170.000,00

Le scritture di apertura

Riapertura generale dei conti

Esempio

La riapertura delle voci del passivo dello Stato Patrimoniale al 1/1/n+1 risulterà la seguente:

DARE	AVERE
	Debiti v/ fornitori 36.000,00
	Fatture da ricevere 2.000,00
	Ratei passivi 1.000,00
	Capitale sociale 100.000,00
	Utile d'esercizio 31.000,00
Stato Patrimoniale iniziale 170.000,00	

Le scritture di chiusura

La riapertura dei conti

Le rimanenze di materie

Valutate le rimanenze di materie prime come da inventario di fatto, pari a € 147.530,00.

Rettifica di costi al 31/12/n per rimanenze finali di materie prime

Materie prime	147.530	Rim. finali materie prime	147.530
-----		-----	

Riferite all'esercizio n+1, come rimanenze iniziali, le rimanenze di materie rilevate al 31/12/n

Rimanenze iniziali all' 1/1 di magazzino materie

Rim. iniz. materie prime	147.530	Materie prime	147.530
-----		-----	

Riferimenti bibliografici

Marchi: Cap. 2