

“CONTABILITA’ E BILANCIO”

LA REALIZZAZIONE E LA VENDITA DEI PRODOTTI

Indice

- REALIZZAZIONE DEI PRODOTTI
- DETERMINAZIONE DEL COSTO E DEL RICAVO DELLA PRODUZIONE
- VENDITA DI BENI/PRODOTTI
- RECUPERI SPESE
- RETTIFICHE SU VENDITE
- PRESTAZIONI DI SERVIZI
- RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO

La determinazione del costo della produzione realizzata

Il processo economico di produzione si svolge attraverso una sequenza di attività che trae origine dalla disponibilità di mezzi monetari o di credito concesso per l'acquisizione dei fattori produttivi:

- 1. Acquisizione dei fattori produttivi;***
- 2. Utilizzo dei fattori nel processo produttivo;***
- 3. Ottenimento della produzione;***
- 4. Vendita della produzione ottenuta.***

La determinazione del ricavo della produzione realizzata

Con la vendita si completa il ciclo economico iniziato con l'acquisizione dei fattori produttivi.

Ai costi di acquisizione-utilizzazione si contrappongono i ricavi conseguiti nella cessione-vendita dei prodotti realizzati.



Una correlazione costi-ricavi va necessariamente stabilita, anche se il processo di vendita non è completato.



Critero della competenza
economica

La determinazione del ricavo della produzione realizzata

Per realizzare la correlazione costi-ricavi, bisogna tener conto di due elementi:

- ***Storno del valore della produzione realizzata nel periodo e non ancora venduta*** (con particolare riferimento alle rimanenze finali);
- ***Imputazione del valore della produzione realizzata e non venduta nel periodo precedente*** (con particolare riferimento alle rimanenze iniziali).

La determinazione del ricavo della produzione realizzata

Il valore della produzione realizzata può essere determinato indirettamente a partire dal valore della produzione venduta con l'aggiunta delle RF di prodotti e la sottrazione delle RI

La determinazione del ricavo della produzione realizzata

In formula si avrà:

$$\text{Ricavi di vendita} \pm \text{Variazione delle rimanenze} = \text{VPR}$$

Dove **VPR** indica il valore della produzione realizzata.

Di conseguenza avremo:

$$\text{VPR} - \text{Costi «esterni» di produzione} = \text{Valore aggiunto}$$

Il **valore aggiunto** indica il valore creato dal processo produttivo.

La rappresentazione dei valori relativi al ciclo acquisti-produzione nel bilancio civilistico

Le attuali disposizioni civilistiche prevedono uno schema di Conto Economico rappresentato in forma scalare, al fine di esprimere direttamente il valore della produzione realizzata (VPR), i costi della produzione e la differenza tra i due (nota anche come risultato o reddito operativo).

Tali voci sono così rappresentate:

A) VALORE DELLA PRODUZIONE

B) COSTI DELLA PRODUZIONE

**DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA
PRODUZIONE (A – B)**

Valore aggiunto operativo (A – B)

La vendita di beni

La **vendita** è il contratto che ha per oggetto il trasferimento della proprietà di un bene o il trasferimento di un altro diritto dietro il pagamento di un prezzo.

Se la vendita riguarda beni, la cessione si considera effettuata, ai fini IVA, nel momento della consegna o spedizione.

Nel caso di cessioni in cui gli effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, queste si considerano effettuate nel momento in cui tali effetti si producono e comunque dopo un anno dalla consegna o spedizione.

La vendita di beni

Il ricavo della cessione può essere rilevato in conti sintetici, quali **«Prodotti c/vendite»** o **«Merci c/vendite»** oppure in specifici conti vendite, a seconda della denominazione o della specie del bene venduto, come:

- **«Prodotto X c/vendite»** in aziende industriali;
- **«Merce A c/vendite»** in aziende commerciali.

Altri criteri di classificazione di tali conti possono essere:

- **Per classi di clientela e tipologia di canale distributivo** (es. vendite ingrosso, vendite dettaglio);
- **Per zone geografiche** (es. vendite Italia, vendite estero).

Vendite imponibili

Nelle ***vendite imponibili*** deve essere addebitata al cliente, oltre al prezzo dei beni, anche l'IVA commisurata al prezzo stesso, applicando una determinata aliquota percentuale. Tale imposta, liquidata sulle **vendite**, costituisce un **debito** verso l'Erario.

Se l'incasso avviene per contanti, si avrà l'addebito di un conto aperto al «Denaro in cassa» a cui corrisponde, come contropartita, in parte un «Ricavo di vendita» e in parte un «debito per IVA» nei confronti dell'Erario.

Vendite imponibili

Esempio

Vendute merci per € 2.400,00 + IVA 22%. Regolamento per cassa.

La rilevazione sarà la seguente:

VE-		VE+	
		Merci c/vendite	2.400,00
Cassa	2.928,00	IVA a debito	528,00
VF+		VF-	

Vendite imponibili

L'operazione appena descritta può essere scissa in due operazioni più «semplici», cioè la liquidazione della vendita e l'incasso.

La prima rilevazione sarà, quindi:

VE-		VE+	
		Merci c/vendite	2.400,00
Crediti v/clienti	2.928,00	IVA a debito	528,00
VF+		VF-	

Vendite imponibili

La seconda fase, invece, sarà rilevata come segue:

VE-		VE+	
Cassa	2.928,00	Crediti v/clienti	2.928,00
VF+		VF-	

Recuperi spese

In alcuni casi l'impresa venditrice sostiene costi (es. per il trasporto o per l'imballo) che, sulla base degli accordi contrattuali o di usi commerciali, possono essere posti a carico del cliente.

In questi casi può essere richiesto, direttamente in fattura oppure a parte, il rimborso delle spese sostenute in nome e per conto del cliente.

Se il rimborso viene richiesto per lo stesso importo della spesa sostenuta ed è giustificato in fattura o con altro documento rilevante ai fini IVA, **non** concorre a formare la base imponibile.

Recuperi spese: Esempio (1)

In relazione a un'operazione di vendita, pagate spese di trasporto in nome e per conto del cliente per € 100,00 + IVA 22% ed emessa fattura di vendita per € 600,00 (prodotti A) + € 900,00 (prodotti B) + rimborso spese per € 122,00.

La prima operazione rilevata sarà il sostenimento delle spese in nome e per conto del cliente:

VE-	VE+
Clienti c/spese anticipate 122,00	Cassa 122,00
VF+	VF-

Recuperi spese: Esempio (1)

La seconda operazione invece, riguarderà l'emissione della fattura di vendita vera e propria, con il recupero delle spese documentate.

La rilevazione sarà la seguente:

VE-		VE+	
		Prodotto A c/vendite	600,00
		Prodotto B c/vendite	900,00
Crediti v/clienti	1.952,00	IVA a debito	330,00
		Clienti c/spese antic.	122,00
VF+		VF-	

Recuperi spese

Se il rimborso viene richiesto senza essere documentato, oppure per un importo superiore a quello risultante dal documento di spesa, esso va indicato in fattura tra le voci che concorrono a formare la base imponibile ai fini IVA.

Recuperi spese: Esempio (2)

Vendute merci per € 2.000 + IVA 22% con addebito forfettario di € 100 per recupero spese di trasporto sostenute per conto del cliente. Ricevuta e pagata la nota dello spedizioniere relativa a tale fornitura per un importo di € 60 + IVA 22%.

La prima operazione rilevata sarà:

VE-		VE+	
		Merci c/vendite	2.000
		Recupero spese trasporto	100
Clienti Italia	2.562	IVA a debito	462
VF+		VF-	

Recuperi spese: Esempio (2)

Vendute merci per € 2.000 + IVA 22% con addebito forfettario di € 100 per recupero spese di trasporto sostenute per conto del cliente. Ricevuta e pagata la nota dello spedizioniere relativa a tale fornitura per un importo di € 60 + IVA 22%.

Liquidazione delle spese di trasporto:

VE-			VE+
Spese di trasporto su vendite	60		
IVA a credito	13,2	Fornitori di servizi	73,2
VF+			VF-

Recuperi spese: Esempio (2)

Vendute merci per € 2.000 + IVA 22% con addebito forfettario di € 100 per recupero spese di trasporto sostenute per conto del cliente. Ricevuta e pagata la nota dello spedizioniere relativa a tale fornitura per un importo di € 60 + IVA 22%.

Pagamento dello spedizioniere:

VE-		VE+	
Fornitori di servizi	73,2	Cassa contanti	73,2
VF+		VF-	

Vendite non soggette all' IVA (1)

Le ***vendite non imponibili*** sono:

- Cessioni all'esportazione (Art. 8 D.P.R. 633/72);
- Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione (Art. 8bis D.P.R. 633/72);
- Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (Art. 9 D.P.R. 633/72).

Le ***vendite esenti*** sono disciplinati dall'Art. 10 dello stesso D.P.R.

Vendite non soggette all' IVA (2)

Le *vendite non imponibili o esenti* presentano le stesse caratteristiche formali delle vendite imponibili, in quanto vi è l'obbligo di fatturazione e dell'iscrizione nei registri IVA con indicazione del titolo di non imponibilità (es. Non imponibile ai sensi dell'art. 8, 8bis o 9) o di esenzione (es. Esente ai sensi dell'art. 10), ma senza sostenere l'imposta.

Per tutte queste operazioni, la rilevazione avviene con addebito di conti che esprimono VF+ (il sorgere del credito v/clienti o direttamente l'entrata di denaro) contro accredito di conti che esprimono solo VE+ per ricavi di vendita

Vendita non imponibile - Esempio

Vendute merci ad esportatore abituale per € 1.200 con addebito forfettario di spese di trasporto per € 100 e di spese di emissione tratte per € 20

VE-		VE+	
		Merci c/vendite	1.200
		Recuperi spese	120
Clienti Italia	1.320		
VF+		VF-	

Vendite non soggette all' IVA (3)

L'impresa può vendere i suoi prodotti, oltre che sul mercato UE anche sui mercati esteri.

Le esportazioni sono operazioni non imponibili ai fini IVA.

Diverse dalle cessioni non imponibili o esenti, con riguardo agli obblighi formali di fatturazione e di annotazione sui registri obbligatori ai fini IVA, sono le operazioni **escluse**, cioè poste fuori dall'ambito di applicazione dell'IVA in quanto non considerate vere e proprie cessioni di beni. Es. *cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati*

Rettifiche su vendite

Le **rettifiche su vendite** rappresentano componenti negativi di reddito, corrispondenti a una riduzione dei ricavi di vendita rilevati in precedenza.

Le principali rettifiche derivano da:

- 1. Resi (per prodotti difettose o avariate o ritardi di consegna o altre inadempienze contrattuali);**
- 2. Abbuoni, ribassi e sconti, previsti o meno contrattualmente;**
- 3. Premi di quantità o fedeltà;**
- 4. Errori di fatturazione.**

Come accaduto per le rettifiche su acquisti, va accertata la competenza economica delle operazioni di vendita.

Resi su vendite

I **resi** trovano origine in difformità qualitative tra materie ricevute e materie ordinate oppure in inadempimenti contrattuali di vario tipo (es. consegna oltre i termini).

I resi di prodotti imponibili vengono rilevati sulla base della «**nota di accredito**», nella quale si evidenziano:

- *La diminuzione del credito verso il cliente;*
- *La rettifica del ricavo di vendita originario;*
- *L'importo dell'IVA a credito (per differenza).*

Resi su vendite- Esempio (1)

Vengono restituite da un cliente merci per € 1.200,00 poiché avariate. Le merci vendute originariamente erano assoggettate a IVA al 22%.

La rilevazione dell'operazione di reso sarà la seguente:

VE-		VE+	
Resi su vendite	1.200,00		
IVA a credito	264,00	Crediti v/clienti	1.464,00
VF+		VF-	

Resi su vendite- Esempio (2)

Emessa fattura su vendita di prodotti per € 1.500 + IVA 22%.
Nella stessa fattura sono evidenziate rettifiche per resi su vendite precedenti per un ammontare complessivo di € 300 + IVA 22%.

La rilevazione dell'operazione di reso sarà la seguente:

VE-		VE+	
		Prodotti B c/vendite	1.200
Crediti v/clienti	1.464	IVA a debito	264
VF+		VF-	

Premi su vendite

I **premi su vendite** si dividono in:

- **Premi di quantità**, che derivano dall'attività di marketing dell'impresa venditrice, la quale li concede al raggiungimento di determinati quantitativi minimi di vendita;
- **Premi fedeltà**, concessi dal venditore per incentivare e rafforzare il rapporto commerciale con determinati clienti, in rapporto alle strategie di mercato.

I premi di quantità vengono trattati come resi e non sono esclusi dalla normativa sull'IVA; i premi fedeltà, invece, vengono trattati come cessioni di denaro a titolo gratuito, **non** sono quindi soggetti all'applicazione dell'imposta.

Premi di quantità: Esempio

Viene emessa una nota di accredito per € 620,00 + IVA 22%, in relazione a un premio di quantità concesso a un cliente.

L'operazione verrà così contabilizzata:

VE-		VE+	
Premi su vendite	620,00		
IVA a credito	136,40	Crediti v/clienti	756,40
VF+		VF-	

Premi fedeltà: Esempio

Viene concesso un premio di € 2.000,00 contestualmente alla firma di un contratto per fornitura di prodotti.

La contabilizzazione dell'operazione sarà la seguente:

VE-

VE+

Premi su vendite 2.000,00	
	Cassa 2.000,00

VF+

VF-

Ribassi, abbuoni e sconti su vendite

Ribassi, abbuoni e sconti possono essere previsti o meno contrattualmente. Nel caso siano previsti, essi possono essere rilevati:

- 1. *In fase di fatturazione;***
- 2. *Successivamente,*** con diritto per il venditore di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione.

Gli sconti incondizionati e quelli pronta cassa vengono indicati direttamente in fattura, diminuendo direttamente la base imponibile.

Abbuoni e sconti su vendite: Esempio A

Venduti prodotti per € 1.600,00 + IVA 22%. Sconto incondizionato 5%.

L'imponibile, quindi, sarà pari a $(1.600 - 5\%) = (1.600 - 80) = 1.520$. La rilevazione sarà quindi:

VE-			VE+
Abbuoni e sconti su vendite 80,00		Prodotti c/vendite 1.600,00	
Crediti v/clienti 1.854,40		IVA a debito 334,40	
VF+			VF-

N.B.

L'importo del conto «Abbuoni e sconti su vendite» potrebbe essere omesso e detratto dal conto di vendita di prodotti, indicando direttamente l'importo di € 1.854,40

Abbuoni e sconti su vendite: Esempio B

Supponiamo che l'abbuono venga concesso in un periodo successivo a quello di fatturazione. Si avrà, perciò, una diminuzione del credito verso clienti, come risultato di una riduzione del ricavo di vendita e dell'IVA a debito. Posto, quindi, che si sia concessa una fornitura di merci per € 1.200,00 + IVA 22% e che, successivamente, si sia concesso un abbuono del 5% sulla stessa, la rilevazione sarà la seguente:

VE-		VE+	
Abbuoni e sconti su vendite 60,00			
IVA a credito 13,20		Crediti v/clienti 73,20	
VF+		VF-	

Rettifica degli errori di fatturazione

La ***rettifica degli errori di fatturazione*** e le altre variazioni dell'imponibile sono consentite con il limite temporale di un anno dall'effettuazione delle operazioni, anche in caso di errori, ovviamente, non intenzionali.

Rettifica errori di fatturazione: Esempio

Si emette una nota di variazione per rettificare il valore dell'IVA, erroneamente indicato nella precedente fattura di acquisto per € 860,00 invece che per € 760,00. Una volta effettuata la differenza tra i due valori, la rilevazione sarà:

VE-		VE+	
IVA a credito	100,00	Crediti v/clienti	100,00
VF+		VF-	

Prestazioni di servizi

Le attività di realizzo che caratterizzano le gestioni produttive sono quelle di vendita dei prodotti (aziende industriali) e delle merci (aziende commerciali).

Accanto a queste attività tipiche, la realtà delle imprese industriali evidenzia, sempre più spesso, vendite di servizi legati a rapporti di vario genere:

- ***Consulenze tecnico-produttive;***
- ***Intermediazioni commerciali;***
- ***Rapporti di franchising;***
- ***Consulenze amministrative e informativo-contabili.***

Consulenze tecnico-produttive (1)

Le problematiche legate agli interventi nell'area tecnico-produttiva sono varie: si va da interventi a basso livello nelle lavorazioni manuali ad interventi di altissimo livello nelle consulenze sul layout degli impianti o sui sistemi di progettazione dei prodotti.

A livello contabile occorre distinguere i diversi momenti o fasi del processo di produzione del servizio tecnico-produttivo.

Le fasi di fornitura del servizio sono diverse a seconda che gli interventi relativi alla produzione del servizio stesso determinino o meno trasferimenti di materiali e prodotti.

Consulenze tecnico-produttive (2)

Se determinano trasferimenti di materiali e prodotti, alle fasi tipiche di conferimento dell'incarico e/o formalizzazione del contratto di fornitura del servizio, si aggiungono quelle di ricevimento dei materiali da sottoporre alle lavorazioni e di restituzione dei materiali dopo le lavorazioni

Se non determinano trasferimenti di materiali e prodotti, le fasi principali sono tre: l'impegno di fornitura del servizio, la fornitura vera e propria ed il pagamento del servizio stesso; solo le ultime due assumono rilevanza ai fini delle rilevazioni di contabilità generale

Consulenze tecnico-produttive- Esempio

Emessa fattura per consulenza tecnico-produttiva ad un'azienda collegata, per un importo di € 5.000 + IVA 22%. Pagamento a 60 giorni data fattura.

Rilevazione ricavo di consulenza tecnico-produttiva

VE-		VE+	
		Consulenze tecniche a terzi	5.000
Crediti v/società collegate	6.100	IVA a debito	1.100
VF+		VF-	

Servizi nell'area commerciale (1)

Per quanto riguarda gli interventi di intermediazione commerciale, i servizi più significativi ai fini delle rilevazioni in contabilità generale sono quelli collegati ai contratti di commissione, agenzia e rappresentanza.

Per queste intermediazioni spetta una provvigione da concordare con il singolo cliente in rapporto allo specifico affare o per dati periodi temporali in relazione alle diverse tipologie di intermediazione commerciale.

Servizi nell'area commerciale- Esempio (1)

Per una intermediazione relativa ad una operazione commerciale del valore di € 20.000 viene riconosciuta una provvigione pari al 5%. IVA 22%.

Rilevazione provvigioni attive su intermediazioni commerciali

VE-		VE+	
		Provvigioni attive	1.000
Crediti v/società collegate	1.220	IVA a debito	220
VF+		VF-	

Servizi nell'area commerciale (2)

Possono essere inclusi nell'ambito delle forniture di servizi commerciali i contratti di franchising con i quali l'azienda regola la cessione ad altre aziende, in licenza d'uso, dei propri marchi commerciali e di altri elementi caratterizzanti, in particolare, la politica commerciale e l'immagine sul mercato.

Il compenso fissato per tali cessioni può assumere il carattere di remunerazione annua fissa oppure riferita al fatturato dell'affiliato che acquisisce i marchi e il know-how.

Servizi nell'area commerciale- Esempio (2)

Emessa fattura per royalties del 4% su un fatturato di € 56.000, realizzato da un affiliato commerciale. IVA 22%.

Rilevazione ricavo per royalties addebitate ad un affiliato commerciale

VE-		VE+	
		Royalties attive	2.240
Clienti Italia	2.732,8	IVA a debito	492,8
VF+		VF-	

I valori integrativi: fatture e note di credito da emettere

A fine esercizio può sorgere il problema dei prodotti e delle merci uscite dal magazzino per le quali, tuttavia, non sia stata ancora emessa fattura di vendita.

Ai fini della necessaria correlazione costi-ricavi, il presunto ricavo di vendita dei prodotti o delle merci va inserito in contabilità, rilevando in contropartita il credito non ancora liquidato verso clienti per fatture da emettere.

Per quanto riguarda la problematica IVA, l'imposta deve essere contabilizzata al 31/12 in quanto, riferendosi a prodotti consegnati nel mese di dicembre, rientra nella liquidazione dello stesso mese.

Fatture da emettere: Esempio (1)

Al 31/12 non risultano ancora emesse le fatture relative a prodotti A già consegnati a clienti per € 12.100,00+IVA 22%.
La rilevazione sarà la seguente:

VE-

VE+

	Prodotto A c/vendite 12.100
Fatture da emettere 14.762	IVA a debito 2.662

VF+

VF-

I valori di storno: le rimanenze di prodotti (1)

Per il principio di correlazione costi-ricavi è necessario stornare dal C.E. i costi dei prodotti in rimanenza.

La valutazione delle rimanenze presupporrebbe, dunque, l'individuazione e l'attribuzione alle singole unità fisiche dei costi specificamente sostenuti per le unità stesse.

Tale individuazione e attribuzione non è praticamente attuabile, di solito, a causa dell'entità delle giacenze e della loro velocità di rotazione.

Le rimanenze di prodotti (2)

Da un punto di vista pratico, devono essere effettuate delle assunzioni di flusso delle giacenze, a cui corrispondono altrettanti metodi o criteri di determinazione del costo:

- **FIFO (First in, first out)**, secondo cui i primi acquisti di merci e i primi prodotti lavorati siano i primi venduti, per cui in magazzino restano le quantità relative agli ultimi acquisti/lavorazioni;
- **LIFO (Last in, first out)**, secondo cui gli acquisti/lavorazioni più recenti sono i primi a essere venduti, per cui il magazzino si valuta sulla base degli acquisti/lavorazioni più remoti;
- **Costo medio ponderato (CMP)**, secondo cui le quantità acquistate non sono individualmente identificabili e fanno parte di un insieme i cui beni sono ugualmente disponibili.

Le rimanenze di prodotti (3)

I metodi appena descritti producono risultati simili solo nel caso in cui i prezzi rimangano pressoché costanti; negli altri casi i risultati sono diversi: maggiormente prudentziali con il LIFO, se i prezzi sono crescenti, o con il FIFO, se i prezzi sono decrescenti. Il metodo del CMP tende a mediare, invece, le fluttuazioni dei prezzi.

I **valori di costo**, determinati in questo modo, devono essere eventualmente rettificati e adeguati ai valori di mercato (**prezzi netti di realizzo**), nei casi in cui questi ultimi siano inferiori al costo di acquisto delle merci o al costo di fabbricazione dei prodotti.

Il **costo di fabbricazione (o di produzione)** viene determinato come somma dei costi direttamente imputabili al prodotto in quel periodo.

Le rimanenze di prodotti: Esempio

Applicando il metodo del CMP, come per gli anni precedenti, il valore delle rimanenze di prodotti al 31/12 è pari a € 196.000,00. Alla luce degli andamenti di mercato di fine anno, il valore netto di realizzo risulta inferiore al costo di produzione per una parte dei prodotti in rimanenza. La svalutazione è pari a € 12.000,00.

VE-

VE+

Prodotti finiti	184.000	Rim. fin. prodotti finiti	184.000

VF+

VF-

Rappresentazione in bilancio

CONTO ECONOMICO

A) Valore della produzione

1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni (Prodotti c/vendite, ecc.)

Prodotti c/vendite

Merci c/vendite

Recuperi spese

Resi su vendite (-)

Premi su vendite (-)

Abbuoni e sconti (-)

Consulenze tecniche

Provvigioni attive

Royalties attive

2) Variazione delle rimanenze di prodotti in corso, semilavorati e finiti (RI e RF di materie, merci e prodotti, ecc.)

3) Variazione dei lavori in corso su ordinazione

...

B) Costi della produzione

...

DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE (A-B)

Rappresentazione in bilancio

STATO PATRIMONIALE

ATTIVO

C) Attivo circolante

I – Rimanenze:

2) Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;

3) Lavori in corso su ordinazione;

4) Prodotti finiti e merci;

Prodotti finiti

II – Crediti

1) Crediti verso clienti;

Clients Italia

Clients c/spese anticipate

Fatture da emettere

IV – Disponibilità liquide

1) Depositi bancari

Banca

3) Denaro e valori in cassa

Cassa

Rappresentazione in bilancio

STATO PATRIMONIALE

PASSIVO

D) Debiti

12) Debiti tributari;

IVA a debito

IVA a credito (-)

14) Altri debiti;

Note di credito da emettere

Riferimenti bibliografici

Marchi: Cap. 5 e 6