



FONDAZIONE  
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA  
GIORGIO DI GIULIOMARIA

## NOTA OPERATIVA N. 1/2016

***OGGETTO: Le procedure di chiusura del bilancio di esercizio e l'impatto della Direttiva 34/2013/UE.***

### - Premesse

La presente **Nota operativa** ha lo scopo di sintetizzare quali sono i principali controlli, verifiche e scritture contabili che le imprese in contabilità ordinaria devono effettuare per procedere alla **chiusura del bilancio di esercizio al 31 dicembre 2015**, tenendo anche conto dell'impatto sullo stesso della normativa contenuta nel **decreto legislativo n. 139 del 18 agosto 2015** che ha recepito la **Direttiva 34/2013/UE**.

La suddetta direttiva ha abrogato il decreto legislativo 127/1991 di recepimento delle Direttive IV e VII in materia di bilanci di esercizio e consolidati e ha modificato e integrato alcune norme del Codice civile riguardante la redazione del bilancio di esercizio e consolidato. La nuova normativa ha effetto a partire dal 1 gennaio 2016 e avrà conseguenze rilevanti per le imprese fin dalla sua entrata in vigore, con impatto però anche sulla chiusura dei bilanci 2015.

Un discorso a parte è da effettuare in merito all'obbligo di redigere il **rendiconto finanziario** con l'introduzione nel Codice civile dell'**art. 2425-ter**, in quanto tale norma è obbligatoria per tutti i soggetti a partire dal 1 gennaio 2016, ad eccezione, però, delle **società quotate** il cui obbligo di redazione è immediato e cioè già alla chiusura dei bilanci 2015.

Al riguardo è da rilevare che nel nostro ordinamento gli impatti derivanti dall'adozione di una nuova norma non hanno effetto retroattivo, a meno che non sia previsto dalla legge, però nel caso specifico essa impatta sul Patrimonio netto di apertura del bilancio 2016 e quindi, per il confronto dei dati di detto bilancio con quello dell'esercizio 2015, ha effetto immediato.

Per quanto sopra accennato, nella redazione della Nota operativa si terranno in considerazione e commenteranno alcune novità previste dalla Direttiva 34 recepite nel Decreto 139/2015.

Come è noto il bilancio può essere redatto in **forma abbreviata o ordinaria** e la forma ordinaria è sempre possibile anche quando si rientra nei limiti previsti dall'**art. 2435 bis c.c.** (bilancio in forma abbreviata).

Esso deve essere redatto in conformità a quanto previsto dagli articoli **2423 e seguenti del Codice civile** e dei **Principi contabili nazionali elaborati dall'OIC**.

La procedura di elaborazione del bilancio è che, a fine esercizio il punto di partenza è quello della chiusura di tutti i conti derivanti dalle scritture contabili dei fatti gestionali accaduti nell'esercizio.

La contabilità, durante l'esercizio, viene tenuta in base al criterio della manifestazione numeraria documentale; i costi e i ricavi vengono rilevati nel momento in cui viene emesso un documento che li comprova. Tuttavia, in molti casi i componenti di costo e di ricavi emergenti dai documenti oggetto di registrazione non sono determinati in base al criterio della competenza temporale; pertanto, è possibile che taluni costi o ricavi, alla data di chiusura dell'esercizio, non abbiano ancora trovato manifestazione in un documento oggetto di registrazione.

Nei suddetti casi si rendono necessarie le **scritture c.d. di assestamento**, come meglio approfondite in seguito, le quali possono essere suddivise in:

- **Scritture di completamento;**
- **Scritture di integrazione;**
- **Scritture di rettifica;**
- **Scritture di ammortamento.**

Prima di procedere alla chiusura di tutti i conti, però, è necessario effettuare dei **controlli sulle scritture contabili** per verificare se sono stati commessi degli errori in fase di tenuta della contabilità.

Il ruolo primario di chiusura dei conti è rappresentato dal **bilancio di verifica**, ossia la situazione economica e patrimoniale come emerge dalla contabilità aziendale una volta registrate tutte le operazioni gestionali dell'anno.

Al riguardo indispensabili sono pertanto le verifiche e i controlli sulle voci dei conti riguardanti lo Stato Patrimoniale e il Conto Economico come di seguito analizzate.

### **1. Le verifiche e controlli sulle voci dello Stato patrimoniale e del Conto economico**

Il **bilancio di verifica** è funzionale al controllo delle movimentazioni e dei saldi dei vari conti accesi nell'esercizio per verificarne la congruità e la corretta collocazione. Inoltre, considerato che il totale delle movimentazioni in dare deve essere uguale a quelle in avere, dovranno essere rettificata le eventuali **sfasature**, le quali possono essere ricondotte a:

- omissione nella registrazione nel mastro;
- omissione nella registrazione a giornale;
- errore nell'importo della registrazione sia a giornale che a mastro;
- errore nel passaggio da giornale a mastro;
- inversione nella registrazione sia a giornale che a mastro.

#### **Stato Patrimoniale**

Le prime verifiche da effettuare sono sui conti **Cassa e Banche**. Il **conto Cassa** non può chiudersi in negativo e deve corrispondere all'effettiva consistenza fisica, costituita dal denaro contante, assegni e valori bollati. Le eventuali differenze devono essere rilevate nel Conto economico quali **sopravvenienze attive o passive**.

Per quanto concerne il saldo del conto “**Banca c/c**”, è necessario riconciliare il saldo contabile con quello dell’**estratto conto**, rilevando, ad esempio: gli interessi attivi o passivi e altre spese connesse, gli importi accreditati in c/c ma non ancora rilevati in contabilità, gli assegni emessi e rilevati in contabilità ma non addebitati sul c/c.. Per quanto concerne la registrazione degli interessi attivi bancari deve essere rilevata anche la **ritenuta d’acconto subita**. E’, infine, da tener presente che l’art. 2423-ter c.c. vieta il **compenso di partite**.

Per quanto concerne le **Immobilizzazioni**, bisogna controllare che tutti i cespiti acquistati siano stati contabilizzati tra le immobilizzazioni e iscritti nel libro cespiti; inoltre, in riferimento ai cespiti ceduti, che essi siano stati correttamente stornati dalla contabilità con la rilevazione della eventuale **plusvalenza o minusvalenza**.

Per la voce **Crediti v/clienti** occorre verificare se i crediti verso clienti falliti o comunque inesigibili siano stati stornati, azzerando prima il fondo svalutazione crediti ed imputando solo l’eventuale differenza a costo. Inoltre, per i crediti di piccoli importi per i quali c’è la certezza della non recuperabilità, è necessario svalutarli e imputarli direttamente nel Conto economico nella voce **Perdite su crediti**.

Per la voce **Crediti tributari** è opportuno verificare che le ritenute subite nell’anno in corso siano state correttamente imputate in contabilità e che siano stati stornati gli acconti IRES e IRAP dell’anno precedente e correttamente contabilizzati quelli dell’anno in corso.

Inoltre, è necessario controllare se sono stati imputati a Conto economico gli **interessi di dilazione o di rateizzazione degli acconti**. Si deve, poi, verificare che l’eventuale importo del **Credito IVA** corrisponda a quello della liquidazione IVA annuale.

Per quanto concerne le **Fatture da emettere**, si deve verificare che siano state stornate quelle dell’anno precedente e siano state imputate quelle di competenza dell’esercizio in corso.

Nella voce **Patrimonio** è necessario controllare gli eventuali importi a **credito verso i soci per versamenti ancora dovuti** e che **l’utile o la perdita dell’esercizio precedente** siano stati trattati in conformità a quanto deliberato dall’**assemblea dei soci**.

Per la voce **Fondo TFR** è opportuno verificare se la quota di competenza dell’anno sia stata imputata in conformità al prospetto elaborato dal Consulente del lavoro.

Per la voce **Fondo svalutazione crediti** si deve accertare se eventuali perdite su crediti verso clienti siano state imputate prioritariamente al **Fondo svalutazione crediti** dell’anno precedente e accantonate per quelle in corso.

Per le voci **Debiti v/fornitori e v/dipendenti**, occorre controllare il saldo contabile di ciascun debito verso fornitori, dipendenti o amministratori alla data della chiusura dell’esercizio e verificare che siano stati imputati i debiti verso dipendenti per ferie, permessi, 14esima e relativi contributi di competenza dell’esercizio.

La voce **Debiti v/erario riferita all’IVA** deve corrispondere all’importo del debito della liquidazione annuale o a quella del mese di dicembre.

Inoltre, occorre verificare che i **debiti tributari per ritenute** si chiudano con i modelli di F24 dei mesi di gennaio e febbraio dell'anno successivo.

Occorre controllare, poi, che i **debiti v/erario IRES e IRAP** dell'anno precedente siano stati correttamente chiusi e gli eventuali **interessi di dilazione o di rateizzazione** degli stessi dell'anno precedente siano stati imputati a Conto economico.

Per quanto riguarda i **Debiti previdenziali**, si deve accertare che i **debiti v/INPS** si chiudano con i modelli F24 di gennaio/febbraio dell'anno successivo.

Per la voce **Fatture da ricevere**, è opportuno controllare che le fatture relative all'anno precedente siano state correttamente stornate e che siano state registrate quelle di competenza dell'esercizio.

Occorre poi accertare che le **voci Ratei e Risconti attivi** dell'esercizio precedente siano stati chiusi e imputati in contabilità quelli di competenza dell'esercizio, mentre quelli **passivi**, invece, devono essere opportunamente stornati e contabilizzati quelli di competenza.

Infine, per le **poste in valuta** è necessario che i **crediti/debiti in valuta estera** siano stati rideterminati in base al cambio alla data di chiusura dell'esercizio.

### **Conto economico**

Occorre effettuare la **ricongiunzione** tra i **ricavi** ordinari e il volume di essi esposti nella dichiarazione IVA.

Per quanto concerne invece gli **Interessi attivi** e i **Contributi** occorre verificare la corretta registrazione delle **ritenute d'acconto**.

E' opportuno controllare il corretto conteggio e la corretta imputazione delle **Plusvalenze o minusvalenze** emerse in occasione della vendita dei cespiti e la contabilizzazione delle **sopravvenienze attive e passive**.

Per quanto concerne la **componente lavoro**, occorre verificare la correttezza di registrazione relativa alla retribuzione dei dipendenti da quella relativa al compenso della società di lavoro interinale e la registrazione dei costi relativi ai collaboratori.

In riferimento al **compenso agli Amministratori**, bisogna controllare se l'importo coincide con quello deliberato dall'Assemblea e la corretta registrazione per competenza, e se il compenso, ai fini della deducibilità fiscale nell'anno 2015, esso è stato pagato entro il 12 gennaio 2016.

Per quanto concerne i **servizi bancari** e con riferimento a quelli non finanziari bisogna controllare se essi siano stati contabilizzati separatamente da quelli di natura finanziaria.

Per le **spese di manutenzioni** bisogna analizzare e verificare se esse sono di natura ordinaria o straordinaria. Se sono ritenute di natura straordinarie controllare se esse sono state capitalizzate.

Per i **beni strumentali ammortizzabili** è opportuno verificare la correttezza della percentuale di deducibilità prevista dalla normativa civilistica da inserire tra i costi del conto economico.

## 2. Controllo degli errori contabili

Per quanto concerne **gli errori**, il **Principio contabile OIC 29** ne precisa i contenuti e li distingue in due categorie:

- 1) **Errori determinanti che incidono sull'attendibilità del bilancio di esercizio;**
- 2) **Errori non determinanti che non incidono sull'attendibilità del bilancio di esercizio.**

**Nel primo caso**, il Principio contabile distingue due diverse forme:

- a) **imputazione degli effetti della correzione nel Conto Economico dell'esercizio** in cui si è individuato l'errore, sconsigliando di procedere alla correzione di errori determinanti, mediante la rettifica delle riserve esistenti, in quanto si violerebbe il principio della continuità dei bilanci, nonché l'assunto generale in base al quale tutti i ricavi e tutti i costi devono passare per il Conto Economico;
- b) **correzione e nuova approvazione dei bilanci degli esercizi precedenti errati.**

**Nel secondo caso**, lo stesso Principio contabile prevede che l'errore deve essere rimosso attraverso:

- la rettifica dell'attività o della passività interessata dall'errore;
- l'imputazione al Conto Economico, nella voce **“Proventi e oneri straordinari”**, del componente di reddito maturato negli esercizi precedenti e non rilevato.

Non è possibile stabilire a priori se un errore è determinante o meno, ma è necessario **valutare caso per caso** in base all'incidenza dell'errore sul bilancio.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui viene rilevata una perdita di 10.000 € a fronte di una perdita reale di 10.500 €. Benché la differenza tra i due importi sia minima, potrebbe verificarsi che, nel secondo caso, la perdita faccia **diminuire il capitale sociale di oltre 1/3 e nel primo caso no.**

È evidente che nelle due ipotesi si avrebbero effetti, **soprattutto legali**, totalmente differenti e l'errore potrebbe essere considerato determinante anche se la differenza tra valori reali e contabili risulti esigua. Occorre non dimenticare che della correzione di errori è necessario fornire, comunque, adeguata informazione nella **Nota Integrativa**.

E' da rilevare che, quando si è di fronte ad **errori determinanti e molto gravi** da poterne discendere la nullità o l'annullabilità della delibera di approvazione del bilancio, è **necessario procedere a una nuova approvazione del bilancio da parte dell'Assemblea, rimuovendo la delibera precedente.**

Un altro elemento da valutare, al fine di individuare l'azione correttiva più adatta, è **il momento in cui l'errore viene riscontrato.**

In questo caso si dovranno distinguere:

1. **Errori individuati entro la chiusura dell'esercizio in cui sono stati commessi;**
2. **Errori individuati oltre la chiusura dell'esercizio in cui sono stati commessi.**

**Nel primo caso**, gli errori che vengono individuati prima della chiusura/deposito del bilancio sono quelli che presentano minori problematiche di tipo contabile. Tale considerazione è giustificata dal

fatto che, poiché l'inesattezza viene riscontrata tempestivamente, non si verificheranno effetti sull'attendibilità del bilancio d'esercizio.

Tuttavia è **probabile che si verifichino delle criticità da un punto di vista fiscale.**

Si pensi, ad esempio, alla possibilità che l'errore abbia comportato **la liquidazione dell' IVA** in misura inferiore al dovuto, ovvero il mancato versamento entro i termini di legge di una ritenuta d'acconto.

Nella maggior parte dei casi, **la correzione della scrittura errata** potrà essere effettuata mediante una scrittura di rettifica di segno opposto a quella sbagliata, così come illustrato negli esempi di seguito riportati:

- Correzione riferita alla registrazione **di un incasso che in realtà non è mai avvenuto:**

<b>Clienti</b>	<b>a</b>	<b>Cassa/Banca</b>
----------------	----------	--------------------

- Correzione riferita ad **un pagamento mai effettuato:**

<b>Cassa/Banca</b>	<b>a</b>	<b>Fornitore</b>
--------------------	----------	------------------

- Correzione relativa ad **un acquisto mai effettuato:**

<b>Fornitore</b>	<b>a</b>	<b>Diversi</b>
	<b>a</b>	<b>Merci c/acquisti</b>
	<b>a</b>	<b>IVA a credito</b>

Se l'errore ha **influito sulla liquidazione periodica IVA**, si dovrà rilevare anche il debito tributario relativo alle **sanzioni e agli interessi** dovuti per il minor versamento effettuato (da regolarizzare mediante ravvedimento).

**Nel secondo caso**, si dovrà prestare particolare attenzione **quando l'errore contabile viene individuato a bilancio chiuso** (e depositato). In tale eventualità si dovrà valutare preventivamente l'entità dell'errore.

**Come già accennato, se l'errore è determinante a tal punto da comportare l'annullabilità o la nullità del bilancio, sarà necessario redigere nuovamente il bilancio dell'esercizio e quelli successivi.**

Di conseguenza, occorrerà **reformulare un progetto di bilancio**, riapprovarlo e depositarlo nuovamente, indicando, nel **modello B del software "Fedra"**, che si tratta di un bilancio rettificato.

Qualora l'inesattezza sia non determinante ovvero determinante ma non a tal punto da rendere il bilancio nullo o annullabile, l'errore potrà essere corretto in altri due modi, a seconda della tipologia dell'errore, intervenendo nell'esercizio in cui le inesattezze sono state individuate, procedendo come segue:

- 1. Se l'errore ha inciso sui costi o sui ricavi**, si dovrà necessariamente seguire l'indicazione **dell'OIC 29** secondo cui, al fine di salvaguardare il principio della continuità dei bilanci d'impresa ( secondo il quale i valori esposti nel bilancio di chiusura devono corrispondere ai valori di apertura dell'esercizio successivo), si dovrà rettificare la posta patrimoniale che a suo tempo fu interessata dall'errore, con contropartita la voce **"Sopravvenienze attive o passive"**. In questo modo, l'effetto della correzione si ripercuoterà sul Conto Economico dell'esercizio corrente.
- 2. Se l'errore non ha inciso sui costi e sui ricavi**, si potrà, invece, rettificare direttamente i conti finanziari interessati (cioè senza interessare il Conto Economico dell'esercizio corrente).

Tuttavia, è necessario evidenziare che, **il Principio contabile OIC 29** non prende in considerazione quest'ultima possibilità d'intervento (punto 2). Tale principio sembra, infatti, concentrarsi unicamente sugli errori che hanno un impatto sul Conto Economico e quindi sul risultato d'esercizio.

Ad ogni modo si ritiene che, l'ipotesi di dover movimentare i conti **"Sopravvenienze attive/passive"** al fine di correggere un errore puramente finanziario non sembra attuabile, in quanto si porrebbe in contrasto con il principio di rappresentazione veritiera e corretta (art. 2423 c.c.).

Si consideri il caso di un incasso mai avvenuto, registrato erroneamente per cassa nell'esercizio precedente. Se si dovesse correggere tale errore "transitando" per il Conto Economico, si dovrebbero movimentare sia il conto **"Sopravvenienze passive"**, in contropartita al conto **"Cassa"**, sia il conto **"Sopravvenienza attiva"**, in contropartita al conto **"Crediti verso clienti"**. Il risultato sarebbe quello di aver **inquinato il Conto Economico** mediante l'indicazione di sopravvenienze attive e passive inesistenti e di pari importo.

E' inoltre da rilevare che quando i saldi dei conti patrimoniali variano in modo rilevante rispetto agli anni precedenti, a seguito delle correzioni, la **Nota Integrativa** dovrà esporre e motivare gli interventi che hanno determinato tali variazioni.

Una volta chiariti i possibili scenari, è possibile esemplificare alcune **scritture contabili** da effettuare quando si individua un errore derivante da esercizi precedenti:

- **correzione relativa ad un acquisto inesistente o di importo inferiore rispetto a quello rilevato in un esercizio precedente:**

<b>Fornitore</b>	<b>a</b>	<b>Diversi</b>
	<b>a</b>	<b>Sopravvenienze attive</b>
	<b>a</b>	<b>IVA a debito</b>

Si dovrà rilevare anche **il debito tributario relativo alle sanzioni e agli interessi** dovuti per il minor versamento IVA effettuato (da versare mediante ravvedimento se l'errore è individuato entro i termini previsti per la regolarizzazione).

- **correzione relativa ad una vendita inesistente o di importo superiore a quello rilevato in un esercizio precedente:**

<b>Diversi</b>	<b>a</b>	<b>Cliente</b>
<b>Sopravvenienze passive</b>		
<b>IVA a credito</b>		

- **correzione relativa ad una fattura non registrata in un esercizio precedente:**

<b>Diversi</b>	<b>a</b>	<b>Fornitore</b>
<b>Sopravvenienze passive</b>		
<b>IVA a credito</b>		

### **3. Le scritture di assestamento**

E' da rilevare che la manifestazione finanziaria delle entrate e delle uscite numerarie non sempre coincide con la competenza economica dei costi e dei ricavi e, pertanto, è necessario effettuare le cosiddette **scritture di assestamento**.

**Le scritture di assestamento** hanno il fine di far rispettare il criterio della competenza economica, di cui all'art. 2423-bis, alla **manifestazione finanziaria del fatto gestionale**, e permettere di determinare, in chiusura dell'esercizio, il risultato economico di periodo, nonché il connesso patrimonio netto aziendale, mediante la correlazione di costi e ricavi che si reputano di competenza economica dell'esercizio stesso.

*a) La capitalizzazione dei beni materiali e immateriali e l'ammortamento.*

**I beni materiali e immateriali** se capitalizzati devono essere riclassificati tra la voce di bilancio "Immobilizzazioni" e vanno ammortizzati. Il processo di ammortamento permette di attribuire all'esercizio le quote dei costi pluriennali di competenza dello stesso in considerazione della loro residua "**durata economica**" e vita utile.

**Sia il Codice civile**, nell'art. 2426, che il **principio contabile OIC 16**, conformemente, si esprimono: "il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere **sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio** in relazione con la loro possibilità di utilizzazione". Per le immobilizzazioni non soggette a utilizzazione limitata nel tempo, la procedura di ammortamento non deve essere attuata (es. Terreni e Opere d'arte).

Le quote di ammortamento riguardano sia le immobilizzazioni materiali che immateriali e permettono sia la riduzione di valore del bene a seguito del suo **utilizzo nel processo produttivo** per il logorio fisico, obsolescenza ecc., e sia la **quantificazione del contributo** che essi apportano alle attività aziendali.

Per quanto concerne **le immobilizzazioni immateriali**, è da porre attenzione alle modalità di **capitalizzazione** delle stesse ed al conseguente **ammortamento**.

La capitalizzazione delle immobilizzazioni, considerata la natura particolarmente indeterminata ed aleatoria dell'utilità futura, deve essere decisa dagli **Organi amministrativi** e sottoposta all'approvazione del Collegio sindacale, ove esistente. **Il legislatore** pone, inoltre, vincoli anche alla **distribuzione degli utili** qualora l'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali non sia concluso e non residuino riserve disponibili sufficienti a coprire i costi non ancora ammortizzati.

Inoltre, è da rilevare che il **nuovo principio contabile OIC 16**, con riguardo ai beni strumentali non più utilizzati e destinati alla vendita, ha precisato: "**Le immobilizzazioni materiali nel momento in cui sono destinate alla alienazione sono riclassificate nell'attivo circolante**" nella voce C) **I) Rimanenze**.

L'iscrizione dei suddetti beni strumentali a **rimanenza** va eseguita valutandoli al minor dato tra il **valore recuperabile** tramite l'alienazione e il **valore di acquisto originario**, meno i fondi di ammortamento.

Il comma 1 punto 5) dell'art. 2426 c.c., con riferimento all'ammortamento dei **costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità** aventi utilità pluriennale, stabilisce che essi devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a 5 anni.

E' da rilevare, però, che con il **Decreto 139/2015 viene modificato l'art. 2426**: da ciò deriva che le **spese di ricerca e pubblicità**, a partire dal 1 gennaio 2016, non potranno più essere capitalizzate. Invece, per i **costi di sviluppo** occorrerà stimarne la vita utile ed ammortizzarli di conseguenza. Se ciò non sarà possibile, l'ammortamento dovrà essere completato in 5 anni.

E' da osservare che già dal bilancio 2015 nulla vieta che i costi di ricerca e pubblicità possono essere stornati in una voce di costo del Conto economico o a riduzione di una Riserva di Patrimonio netto, al fine di una migliore comparabilità con i dati di bilancio dell'anno 2016.

Come già accennato, sia il Codice civile che il principio contabile **OIC 16** parlano **di ammortamento sistematico**. Però, il detto principio precisa che per “**sistematicamente**” non si deve intendere l’applicazione esclusiva del metodo a quote costanti rispetto agli altri metodi, anche se il metodo a quote costanti, per vari motivi, rimane preferibile.

Al riguardo, è da osservare che, nonostante, generalmente, si utilizzi l’ammortamento annuale a quote costanti, esso, tuttavia, non costituisce un obbligo, e pertanto se ne può derogare giustificando la deroga in **Nota Integrativa**.

Per quanto concerne l’**iscrizione in bilancio dell’avviamento** e del relativo ammortamento, è da precisare quanto segue.

L’**art. 2426 c.c.** prevede che esso può essere iscritto nell’attivo del bilancio:

- **se acquistato a titolo oneroso;**
- **nei limiti del costo per esso sostenuto;**
- **previo il consenso del Collegio sindacale, se esistente.**

Per quanto concerne l’**ammortamento dell’avviamento**, sia il Codice civile (art. 2426 n. 6) che il **principio contabile OIC 24** prevedono che esso deve essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni.

E’, tuttavia, consentito ammortizzare **sistematicamente** l’avviamento per un periodo limitato di **durata superiore**, purché esso non superi la durata per l’utilizzazione di questo attivo e ne sia data adeguata motivazione nella Nota integrativa.

Si precisa che dal **bilancio 2016**, l’art. 2426 c.c. modificato stabilisce che: *“l’ammortamento dell’avviamento deve essere effettuato secondo la sua vita utile e, nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore ai 10 anni”*. .

**Dal punto di vista fiscale**, il costo relativo all’avviamento, iscritto nell’attivo patrimoniale, può essere dedotto in ciascun esercizio per un **importo non superiore ad un diciottesimo del costo stesso**.

#### ***b) Scritture di integrazione e rettifica***

Le suddette scritture hanno lo scopo di **integrare tutti i costi e ricavi di esercizio** che, benché economicamente maturati, non sono ancora stati rilevati e che non hanno avuto la loro manifestazione numeraria. Nel rispetto dei principi di competenza e prudenza di cui all’**art. 2423-bis** del Codice Civile, tali costi e ricavi devono obbligatoriamente essere imputati all’esercizio in chiusura.

Alcuni esempi di scritture di integrazione e rettifica:

- fatture da emettere e da ricevere;
- ratei attivi e passivi;
- risconti attivi e passivi;
- note di credito da emettere e ricevere;
- debiti per T.F.R;

- Fondi spese future;
- Fondi rischi;
- Rimanenze.

Per le **fatture da emettere**, è da fare attenzione al caso in cui sia stata emessa la fattura ma il bene non sia stato ancora consegnato. In tal caso bisogna verificare se **il titolo di proprietà è stato trasferito**. Se ciò è avvenuto, **non** bisogna procedere allo storno del componente positivo di reddito e il bene non farà parte dell'inventario di magazzino. Se, invece, il titolo di proprietà non è stato trasferito, la fattura emessa deve essere considerata come **anticipo del cliente** ed occorre stornare il ricavo già rilevato, mentre la merce deve essere compresa nel valore di magazzino.

Al riguardo, è da precisare che il **passaggio del titolo di proprietà** si considera solitamente avvenuto alla data di spedizione o di consegna per i **beni mobili**, secondo le modalità contrattuali dell'acquisto ed in base al trasferimento dei rischi dal punto di vista sostanziale, ed alla data della stipulazione del contratto di compravendita per **gli immobili**.

Per le **fatture da ricevere**, a fine esercizio, nel rispetto dei principi di **competenza e prudenza**, bisogna integrare i valori contabili dei costi, la cui manifestazione numeraria avverrà in seguito, ma che sono correlati all'esercizio in chiusura. E' il caso degli **acquisti di merce o del costo dei servizi ricevuti** per i quali a fine anno ancora non si è ricevuta la relativa fattura.

Esempio: al 31 dicembre 2015, non è ancora pervenuta la fattura di acquisto per merci ricevute il 24 dicembre.

<b>Merci c/acquisti</b>	<b>a</b>	<b>Fornitori</b>
Fattura da ricevere dal fornitore per acquisto di merci		

Esempio di fatture da emettere per merce consegnata entro il 31 dicembre 2015.

<b>Clienti</b>	<b>a</b>	<b>Diversi</b>
	<b>a</b>	<b>Merci c/vendite</b>
	<b>a</b>	<b>IVA a debito</b>
Fattura da emettere per vendita merci a clienti		

Esempio di fattura da emettere relative a servizi di manutenzione ultimati nell'esercizio.

<b>Clienti</b>	<b>a</b>	<b>Ricavi per servizi</b>
Fattura da emettere per vendita di servizi		

**I ratei attivi e passivi hanno natura di strumenti integrativi.**

Il **Principio contabile OIC 18** definisce i ratei attivi e passivi come quote rappresentative di crediti e debiti in moneta. Essi sono quote di costi e proventi di competenza di più esercizi, in parte già maturati nell'esercizio in corso (e nei precedenti) che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi. Pertanto, con i ratei attivi si integrano i ricavi, mentre con quelli passivi i costi.

Inoltre, l'OIC 18 precisa che non è possibile iscrivere ratei per fatture da emettere o da ricevere, oppure per costi e proventi non ancora determinati nel loro ammontare, la cui competenza è maturata per intero nell'esercizio. In questi casi, si devono utilizzare i rispettivi conti di credito/debito. Nella Nota integrativa bisogna fornire una dettagliata indicazione di tali costi e proventi.

Esempio di **scrittura contabile di un rateo attivo** derivante da un canone di locazione (senza tener conto dell'eventuale IVA) stipulato da un'impresa il 1° settembre 2015 per euro 30.000 il cui pagamento avverrà il 31 marzo 2016:

<b>Ratei attivi</b>	<b>a</b>	<b>Fitti attivi</b>	<b>20.000</b>
---------------------	----------	---------------------	---------------

Nell'esercizio successivo, la scrittura contabile per il pagamento del fitto attivo, tramite bonifico bancario sarà:

<b>Banca c/c</b>	<b>a</b>	<b>Diversi</b>	<b>30.000</b>
	<b>a</b>	<b>Fitti attivi</b>	<b>10.000</b>
	<b>a</b>	<b>Ratei attivi</b>	<b>20.000</b>

Esempio di scrittura di un **rateo passivo relativo ad un immobile preso in locazione da ottobre 2015 con pagamento quadrimestrale**, per un importo di 12000 euro annuale. Al 31.12.2015 la scrittura sarà la seguente:

<b>Fitti passivi</b>	<b>a</b>	<b>Ratei passivi</b>	<b>3000</b>
----------------------	----------	----------------------	-------------

**I Risconti attivi e passivi** hanno natura rettificativa di conto economico (rettifica di costi).

**I risconti attivi** rappresentano le quote di costi da sospendere nell'esercizio in chiusura in proporzione al tempo non ancora decorso, in quanto, pur avendo avuto la manifestazione finanziaria nell'esercizio, sono di competenza dell'esercizio successivo.

Sono, ad esempio, risconti attivi: canoni di locazione, vigilanza, premi assicurativi, abbonamenti, quote di interessi passivi anticipati, canoni di noleggio.

Articolo in PD relativo a spese di assicurazione per euro 10.000 di cui 4.000 di competenza dell'esercizio in chiusura e euro 6.000 per l'esercizio successivo:

<b>Spese di assicurazioni</b>	<b>a</b>	<b>Debiti</b>	<b>10.000</b>
-------------------------------	----------	---------------	---------------

Rilevazione in sede di chiusura del risconto attivo:

<b>Risconti attivi</b>	<b>a</b>	<b>Spese di assicurazione</b>	<b>6.000</b>
------------------------	----------	-------------------------------	--------------

**I risconti passivi** costituiscono una rettifica di ricavi da rinviare al futuro, in quanto in tutto o in parte di competenza dell'esercizio successivo.

**Ad esempio:** incasso in via anticipata di un affitto trimestrale (1.12.2014 al 28.2.2015) per un importo di 3.000 euro esente da IVA. In data 1.12.2014 la società avrà registrato in contabilità l'incasso:

<b>Banca c/c</b>	<b>a</b>	<b>Fitti attivi</b>	<b>3.000</b>
------------------	----------	---------------------	--------------

In sede di chiusura dell'esercizio 2015 la società deve rilevare la quota di provento di competenza dell'esercizio:

<b>Fitti attivi</b>	<b>a</b>	<b>Risconti passivi</b>	<b>2.000</b>
---------------------	----------	-------------------------	--------------

*c) Le scritture di accantonamento.*

Esse riguardano tutti quegli importi stanziati ad appositi fondi per la copertura di rischi ed oneri.

L'art. 2424-*bis* c.c. nei commi 3° e 4° tratta rispettivamente degli accantonamenti per rischi e oneri e del trattamento di fine rapporto. Esso stabilisce che gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati a coprire perdite o debiti: di natura determinata, di esistenza certa o probabile, di ammontare o con data di sopravvenienza, indeterminati alla data di chiusura dell'esercizio.

Il **Principio contabile OIC 11** precisa, inoltre, che per gli accantonamenti ai fondi è opportuno attenersi al:

- **principio della competenza:** verificare la rilevazione della correlazione tra i ricavi ed i costi relativi dell'esercizio;
- **principio della prudenza:** verificare la rilevazione delle perdite anche se non realizzate nell'esercizio, ed invece non rilevare i profitti se non conseguiti;
- **principio della neutralità:** verificare che le poste influenzate da elementi soggettivi di giudizio non siano strumentalizzate da "interessi soggettivi".

**Gli accantonamenti ai fondi** vengono solitamente suddivisi in: **Fondi oneri e Fondi rischi.**

**I Fondi oneri** sono accantonamenti per passività certe il cui ammontare o la data di sopravvenienza sono indeterminate, mentre i **Fondi rischi** accolgono accantonamenti per passività la cui esistenza è solo probabile, ma non certa.

Il **Principio contabile OIC 19** suddivide, in considerazione della loro natura, i fondi rischi ed oneri in:

- Fondi rischi;
- Fondi per oneri;
- Fondi per imposte, anche differite;
- Fondi di quiescenza e simili.

Per i crediti commerciali, per l'accantonamento al Fondo rischi su crediti, è necessario verificare il rischio di mancato incasso e, in tal caso, procedere all'eventuale accantonamento al "Fondo rischi su crediti" che sarà utilizzato al verificarsi di perdite per inesigibilità.

Nel caso in cui il mancato incasso dei crediti è certo va rilevata la perdita svalutando direttamente il Credito verso il cliente o utilizzando per intero il fondo svalutazione crediti o parzialmente se precedentemente costituito.

Nel caso in cui il fondo sia insufficiente a coprire la perdita del credito, la scrittura in PD è la seguente:

<b>Diversi</b>	<b>a</b>	<b>Crediti v/clienti</b>
<b>Fondo rischi su crediti</b>		
<b>Perdita su crediti</b>		

In merito al **Fondo per imposte, anche differite**, si precisa che **in tale voce devono essere rilevati:**

- **I debiti tributari solo probabili, aventi data di sopravvenienza o ammontare indeterminati.** Sono ad esempio: le maggiori imposte derivanti da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e rettifica, ecc., per **le quali sia in corso il relativo procedimento contenzioso o comunque si intende contestare l'importo addebitato.** Si evidenzia che l'importo accantonato nel suddetto fondo deve essere **alternativamente indicato** nella **voce E. 21) del Conto economico** se trattasi di imposte, di qualsiasi genere e relativi interessi e sanzioni, di competenza di esercizi precedenti a quelli di riferimento del bilancio, o nella **voce E 22)** se trattasi di imposte sul reddito (IRES, IRAP) e relative imposte sostitutive, di competenza dell'esercizio di riferimento del bilancio.
- **Le passività per imposte differite.** La necessità dell'iscrizione in bilancio delle imposte differite deriva **dall'indeducibilità di oneri o dalla non imponibilità** di proventi di natura non definitiva, bensì **meramente temporanea**, in quanto essi possono essere dedotti o devono essere tassati in un periodo diverso (anticipato o differito) rispetto a quello di competenza economica.

Al riguardo, però, è da rilevare che il principio contabile **OIC 25** precisa che: **“ le passività per imposte differite passive non sono contabilizzate qualora esistano scarse probabilità che tale debito insorga; potrebbe essere il caso delle riserve e dei fondi in sospensione d'imposta per i quali sussistono fondati motivi per ritenere che non saranno utilizzati con modalità tali da far venir meno il presupposto di non tassabilità”.**

Inoltre, **il rielaborato principio contabile OIC 25**, ha chiarito che, per quanto concerne il calcolo delle imposte anticipate e differite, **deve essere sempre applicata l'aliquota dell'esercizio nel quale le differenze in oggetto si riverseranno.**

**La scrittura contabile dello stanziamento in bilancio delle imposte differite, per la quota IRES e/o IRAP di competenza il cui versamento è rinviato a successivi esercizi, è la seguente:**

<b>Imposte differite (22) CE</b>	<b>a</b>	<b>Fondo imposte differite (B.2) SP</b>
----------------------------------	----------	---

E' da sottolineare che le **differenze positive o negative permanenti** non generano mai imposte differite o anticipate, mentre esse sono generate da **differenze positive o negative temporanee**.

**Le imposte anticipate**, generate da differenze temporanee, sono imposte civilisticamente di competenza di futuri esercizi. Esse derivano da costi civilisticamente ammessi, ma fiscalmente deducibili, in tutto o in parte, in esercizi successivi. In sostanza, si devono calcolare le imposte anticipate quando il Reddito fiscale è maggiore di quello civilistico.

**La scrittura contabile per la quota IRES e/o IRAP, prepagata ma di competenza di esercizi successivi, è la seguente:**

<b>Crediti per imposte anticipate (C.II 4bis ter)      a      Imposte anticipate E) 22)</b>
---

E' da sottolineare, però, che con il recepimento della Direttiva 34/2013/UE, a partire dal 1 gennaio 2016 nel **Conto economico** è stata soppressa la sezione straordinaria (voce E20 ed E21).

E', infine, da rilevare che **l'art. 2427 co. 1) n. 14) c.c.** richiede che nella **Nota integrativa** venga redatto un prospetto che indichi la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione delle imposte differite e anticipate.

In un momento di particolare crisi finanziaria ed economica che ha investito le imprese del nostro Paese, rivestono particolare importanza, nell'ambito delle scritture contabili di assestamento, gli **accantonamenti per rischi su crediti**.

Essi però, a differenza dei fondi del passivo, non hanno una loro posizione autonoma, bensì rettificano direttamente la voce **Crediti v/clienti** del bilancio.

**L'articolo 2426 n. 8)** prevede che "i crediti devono essere iscritti secondo il valore presumibile di realizzazione" e, quindi, già al netto della svalutazione derivante dal monitoraggio di ciascun credito e, ai sensi dell'**art. 2423-bis**, si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuto dopo la chiusura di questo. Per la deducibilità fiscale della svalutazione dei crediti, il TUIR prevede una complessa procedura.

Si precisa che a partire dal 1 gennaio 2016, il **nuovo art. 2426 c.c. n. 8)** prevede che "*i crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo.*"

Inoltre, il **principio contabile OIC 28** ha chiarito che la rinuncia del socio a un qualsiasi credito (finanziario o commerciale) nei confronti della società è considerata quale apporto di patrimonio, e classificato in una **apposita riserva**, senza movimentare il Conto economico.

**La scrittura contabile** della rinuncia al credito da parte del socio è la seguente:

<b>Debito verso soci</b>	<b>a</b>	<b>Riserva di patrimonio</b>
--------------------------	----------	------------------------------

**d) Le rimanenze finali**

**Riguardano il valore dei prodotti destinati alla vendita o alla produzione di beni o di servizi** che, alla fine dell'esercizio risultano ancora invenduti o non trasformati o lavorati. Esse devono essere stornate dal Conto Economico e rinviate al futuro esercizio. Allo stesso modo, vanno rilevate le rimanenze di lavori in corso di durata infra-annuale o ultrannuale. **L'articolo 2426 c.c.** recita che le rimanenze sono iscritte al costo di acquisto o di produzione ovvero al valore desumibile dall'andamento del mercato, se minore.

**Le rimanenze, per il principio contabile OIC 13, includono:**

- le rimanenze di magazzino presso gli stabilimenti e magazzini dell'impresa, ad esclusione di quelle ricevute da terzi in visione, prova, in conto lavorazione e/o deposito, ecc.;
- le giacenze di proprietà dell'impresa presso terzi in conto deposito, lavorazione, prova, ecc.;
- materiali, merci e prodotti acquistati, non ancora pervenuti bensì in viaggio quando, secondo le modalità dell'acquisto, l'impresa ha già acquisito il titolo di proprietà (esempio: consegna franco stabilimento o magazzino del fornitore).

**4. Le imposte d'esercizio e le relative scritture**

Per quanto concerne le imposte d'esercizio, il seguente paragrafo, considerata l'importanza dell'argomento, ha lo scopo di fornire ulteriori approfondimenti rispetto a quanto già accennato nei precedenti paragrafi.

Alla fine dell'esercizio, è necessario procedere al **calcolo delle imposte d'esercizio** (IRES E IRAP) e alla loro relativa rilevazione, al fine di determinare l'utile netto di esercizio.

**Le divergenze tra quanto previsto dalla normativa civilistica e fiscale danno luogo a delle differenze permanenti o temporanee.**

- **Le differenze permanenti** scaturiscono da componenti di reddito non riconosciuti fiscalmente, ma ritenuti legittimi civilisticamente. Tali differenze non comportano modifiche al bilancio e non saranno recuperate in nessun esercizio futuro, in quanto trattasi, **in modo definitivo**, di costi non deducibili o di ricavi non imponibili (costi non documentati, costi non inerenti, dividendi esenti, proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva, liberalità integralmente indeducibili, spese di rappresentanza indeducibili, sanzioni, ecc.);
- **Le differenze temporanee** scaturiscono da differenti criteri di valutazione e dalla diversa considerazione della competenza temporale dei componenti reddituali tra la normativa

civilistica e quella fiscale. **Ciò comporta uno spostamento di tassazione tra esercizi diversi.**

**In sostanza, trattasi di differenze tra reddito imponibile e utile civilistico, che si annullano in esercizi successivi.**

Anche in questo caso, le differenze sono originate da costi non deducibili o da ricavi non imponibili ma che hanno effetto solo nell'esercizio in questione e non definitivamente.

Inoltre, occorre distinguere tra differenze temporanee attive o passive: le prime generano imposte differite; mentre le passive generano imposte anticipate.

**Pertanto se: *Imposte di competenza* > *Imposte dovute*, la differenza indicherà le **IMPOSTE DIFFERITE** che affluiranno in bilancio nella voce: B)2) *“Fondi per imposte, anche differite”***

Ad esempio, si supponga che nell'esercizio 2015 le imposte di competenza siano pari a 100 e che le imposte dovute siano pari a 80 con una differenza di 20 per imposte differite. La scrittura in PD è la seguente:

<b>Imposte dell'esercizio</b>	<b>a</b>	<b>Diversi</b>	<b>100</b>
	<b>a</b>	<b>Debiti per imposte</b>	<b>80</b>
	<b>a</b>	<b>F.do imposte differite</b>	<b>20</b>

Al momento del pagamento:

<b>Debiti per imposte</b>	<b>a</b>	<b>Cassa/Banca</b>	<b>80</b>
---------------------------	----------	--------------------	-----------

**Esempio:** Si supponga che il reddito fiscale nel 2015 sia pari a € 100.000, e che vi siano differenze attive per € 20.000, aliquota IRES del 27,50%, si avrà:

- **IMPOSTE CORRENTI pari a  $100.000 \times 27,50\% = 27.500$ ;**
- **IMPOSTE DIFFERITE pari a  $20.000 \times 27,50\% = 5.500$ ;**
- **IMPOSTE DI COMPETENZA pari a  $27.500 + 5.500 = 33.000$ .**

Nel 2015, si effettuerà la seguente rilevazione:

<b>Imposte dell'esercizio</b>	<b>a</b>	<b>Diversi</b>	<b>33.000</b>
	<b>a</b>	<b>F. Imposte diff.te</b>	<b>5.500</b>
	<b>a</b>	<b>Erario c/IRES</b>	<b>27.500</b>

**Se le imposte di competenza sono minori delle imposte dovute, la differenza indicherà le IMPOSTE ANTICIPATE, che affluiranno nella voce C) II “4-ter imposte anticipate” dello Stato Patrimoniale.**

Esempio: si supponga che nell’esercizio 2015 le imposte di competenza siano pari a 80 e che le imposte dovute siano pari a 100.

<b>Diversi</b>	<b>a</b>	<b>Debiti per imposte</b>	<b>100</b>
<b>Imposte dell’esercizio</b>			<b>80</b>
<b>Crediti per imposte anticipate</b>			<b>20</b>

Al momento del pagamento:

<b>Debiti per imposte</b>	<b>a</b>	<b>Cassa/Banca</b>	<b>100</b>
---------------------------	----------	--------------------	------------

E’ ulteriormente da ribadire che, mentre le **imposte differite** vanno sempre ad essere trascritte in bilancio, quelle **anticipate** vanno trascritte quando se ne prevede la loro recuperabilità in futuro.

## **5. Compensi agli Amministratori**

E’ da premettere che per quanto concerne i **compensi agli Amministratori**, l’**art. 2389 del Codice civile** stabilisce che essi devono essere deliberati dall’Assemblea, sempre che non siano già stati previsti dallo statuto sociale.

In ambito tributario, invece, l’**articolo 109 del TUIR** stabilisce che ai fini della deducibilità di un costo – come quello relativo ai compensi corrisposti agli Amministratori – occorre che lo stesso sia **certo e determinabile**, inerente rispetto all’attività esercitata, e imputato al Conto economico dell’attività d’impresa esercitata, in osservanza del principio di competenza.

Secondo l’ultimo **orientamento della Suprema Corte di Cassazione**, non è deducibile il compenso corrisposto agli Amministratori laddove non sussista la delibera dell’Assemblea dei soci relativa alla sua approvazione, posto che, senza delibera, non sorgerebbe alcun diritto al compenso.

E’ da rilevare, inoltre, che spesso **il Fisco** contesta la deducibilità dei compensi a fronte di **importi ritenuti eccessivi, insoliti e sproporzionati o strumentali all’ottenimento di indebiti vantaggi**. Sarà il contribuente a dimostrare il contrario, anche se è da osservare che l’elusività del comportamento e l’abuso del diritto appaiono difficilmente riscontrabili, in quanto l’imposizione (IRPEF e relative addizionali) gravante sull’Amministratore è generalmente più elevata di quella relativa alla società soggetta all’IRES.

Infine, è da precisare che i compensi degli Amministratori **non sono deducibili dall’IRAP**.

I compensi deliberati dall'Assemblea a favore degli amministratori devono **essere contabilizzati per competenza nell'esercizio cui si riferiscono**, a prescindere dal momento di effettiva corresponsione.

Pertanto, qualora i suddetti compensi siano stati deliberati ma non pagati, è necessario operare una variazione in aumento pari all'importo non pagato, e successivamente, nell'esercizio in cui sarà effettuato il pagamento, si dovrà operare una variazione in diminuzione pari all'importo pagato.

Ad esempio: ipotizzando un utile lordo di € 10.000, un aliquota del 30%, con compensi agli amministratori di € 10.000 non corrisposti nell'esercizio, si avrà:

- ° Utile lordo..... 10.000
- ° Variazione in aumento..... 10.000
- ° Base imponibile.....20.000
- **Imposte correnti = 20.000 x 30% = 6.000**
- **Imposte anticipate = 10.000 x 30% = 3.000**
- **Utile netto = (10.000 - 3.000) = 7.000**

Le scritture contabili saranno le seguenti:

<b>Imposte correnti</b> ( E 22)	<b>a</b>	<b>Debiti tributari</b> (D 12)	<b>6.000</b>
<b>Crediti per Imp. antic.</b> C) II 4-ter)	<b>a</b>	<b>Imposte anticipate</b> (E 22)	<b>3.000</b>

Naturalmente, nell'esercizio in cui sarà effettuato il pagamento del compenso agli Amministratori, si dovrà effettuare una variazione in diminuzione pari all'importo del compenso corrisposto e conseguentemente rilevare lo storno delle imposte anticipate come segue:

<b>Imposte anticipate</b> (E 22)	<b>a</b>	<b>Crediti per Imp. anticipate</b> C) II 4-ter)	<b>3.000</b>
-------------------------------------	----------	--	--------------

Per completezza, il Codice civile nell'art. 2424 al 3° comma recita: *“in calce allo SP devono risultare le garanzie prestate direttamente o indirettamente, distinguendosi tra fideiussione, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali, ed indicando separatamente, per ciascun tipo, le garanzie prestate a favore di imprese controllate e collegate, nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di questi ultimi”*.

Pertanto, vanno indicati in bilancio, per espressa previsione legislativa:

- le fideiussioni;
- gli avalli;
- le altre garanzie personali;
- le garanzie reali.

La norma fa espresso riferimento ai **conti d'ordine** previsti nell'ambito del sistema dei rischi. Tuttavia, per poter rispettare quanto previsto dal 2° comma dell'art. 2423 c.c., "*il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio*", è necessario che lo Stato Patrimoniale contenga l'indicazione di tutti i conti d'ordine, non solo quelli relativi al sistema dei rischi.

E' da rilevare che, **nella redazione del bilancio 2016**, a seguito dell'abrogazione del comma 3 dell'art. 2424 c.c., nello Stato patrimoniale non vanno più evidenziati i Conti d'ordine. Le informazioni relative agli stessi saranno richieste nella Nota integrativa, senza le relative scritture contabili.

### **Conclusioni**

Per quanto concerne la **chiusura di tutti i conti**, occorre procedere al Riepilogo al Conto Economico dei conti di reddito i cui valori sono di competenza dell'esercizio.

Per la **determinazione del risultato economico**, è necessario effettuare la differenza fra i componenti positivi e negativi del reddito di competenza dell'esercizio. Tale differenza esprime l'utile o la perdita d'esercizio, e cioè l'incremento o il decremento subito dal capitale netto per effetto della gestione. La suddetta differenza "**utile o perdita d'esercizio**" verrà chiusa nello Stato Patrimoniale finale, nell'ultima fase di formazione del bilancio d'esercizio.

Per quanto concerne la **formazione dello Stato Patrimoniale**, occorre chiudere tutti i conti accessi agli elementi patrimoniali che restano aperti dopo aver determinato l'utile o la perdita d'esercizio.

**Nell'esercizio successivo**, si devono **riaprire tutti i conti** dello Stato patrimoniale, attraverso:

- riapertura generale dei conti accessi alle attività, alle passività ed al capitale netto;
- imputazione delle esistenze iniziali di magazzino al Conto Economico;
- imputazione ai rispettivi conti dei costi e dei ricavi rilevati con risconti attivi e passivi;
- chiusura dei conti (fatture da ricevere, fatture da emettere, ratei attivi, ratei passivi, ecc.) con la contemporanea contabilizzazione dei documenti definitivi ad essi collegati.

La chiusura contabile di tutti i conti, con le rettifiche e integrazioni di cui sopra, permette agli **Amministratori di redigere la Nota integrativa ( art. 2427 c.c.) e l'eventuale Relazione sulla gestione (art. 2428 c.c.)** e mettere così, a disposizione degli **Organi di controllo** (Revisori e Sindaci) il bilancio, al fine della redazione delle loro rispettive Relazioni da allegare allo stesso.

Il bilancio così completato verrà presentato all'**Assemblea dei soci**, appositamente convocata, per l'eventuale approvazione.

E' da sottolineare che le modalità di redazione del bilancio 2015 ancora rispettano le norme del Codice civile e i Principi Contabili Nazionali vigenti alla data del 31.12.2015, ma a partire dal 1 gennaio 2016 si dovrà tener conto delle novità introdotte dal Decreto 139/2015 che ha recepito la Direttiva 34/2013/UE. Come già detto in premessa, tale provvedimento ha innovato significativamente la normativa del Codice civile in materia di bilancio ed ha abrogato il D.Lgs. 127/1991 di recepimento della IV e VII Direttiva. Inoltre, l'Organismo Italiano di Contabilità dovrà integrare le nuove norme del Codice civile con nuovi Principi Contabili.

**Si invitano coloro che vogliono iscriversi alla Fondazione e gli iscritti che non hanno ancora provveduto a versare la quota relativa al 2016, di effettuare il versamento di € 100,00 sul seguente IBAN: IT 22 C 06270 03242 CC0420137759.**

Gli iscritti all'Accademia di Ragioneria potranno richiedere chiarimenti e approfondimenti sul tema.

**REDATTORE**

*Dott.ssa Valentina Tancioni*

**IL PRESIDENTE**

*Prof. Paolo Moretti*