

Studio Fabrizio Mariani  
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova  
Tel. e. fax. 010.59.58.294  
[f.mariani@studio-mariani.it](mailto:f.mariani@studio-mariani.it)

Circolare n. 34/2015  
Del 17 dicembre 2015

## SCRITTURE CONTABILI DI FINE ESERCIZIO

In questa Circolare

1. **Dalla manifestazione finanziaria alla competenza economica**
2. **Data di rilevazione degli assestamenti**
3. **Fasi contabili della chiusura dei conti**
4. **Novità del bilancio 2016**

L'obiettivo principale della contabilità generale è la determinazione congiunta del risultato economico di periodo e del patrimonio di funzionamento. Il processo non è automatico, ma richiede una trasformazione dei valori contabili in valori di bilancio.

A tal fine si effettuano le cd. scritture di assestamento, in ossequio al principio di competenza economica. In sede di chiusura dei conti è opportuno comunque tenere presente le novità sulla redazione dei bilanci che interverranno dal 2016, come previsto dal D.Lgs. 139/2015.

## 1. Dalla manifestazione finanziaria alla competenza economica

La tenuta della contabilità generale poggia sul principio della manifestazione finanziaria **documentale**. Tale principio comporta l'obbligo di rilevare in Contabilità Generale gli scambi monetari e creditizi che si verificano tra la nostra azienda e terze economie, secondo la documentazione pervenuta od emessa. Tuttavia, la rilevazione degli accadimenti aziendali, secondo il principio suddescritto comporterebbe, senza opportune scritture di assestamento (di completamento, di integrazione, di rettifica e di ammortamento), la rilevazione di un risultato economico d'esercizio non rispettoso del «principio di **competenza economica**», secondo il quale la determinazione del risultato economico d'esercizio deve tenere in considerazione gli effetti economici dei processi produttivi che nello stesso esercizio trovano la loro conclusione; mentre gli effetti dei processi produttivi in corso alla data di chiusura dell'esercizio, devono essere imputati all'esercizio in chiusura solo per la parte di essi che è ad esso riferibile, con rinvio della restante parte all'esercizio in cui si perfezionerà il loro effetto economico. In sostanza, le scritture di assestamento determinano la trasformazione dei valori contabili in valori di bilancio, atti a rappresentare il risultato economico d'esercizio e il patrimonio di funzionamento alla fine del periodo amministrativo considerato.

Al fine di rispettare il **principio di competenza** che regola la redazione del bilancio, al termine di un periodo amministrativo (cd. esercizio, generalmente di durata annuale) è necessario integrare ovvero rettificare i valori iscritti in contabilità. La rilevazione di talune poste contabili che non sono generate dalla registrazione di documenti originari costituisce una tipica attività svolta a fine anno nell'ambito delle operazioni di assestamento, che consentono di **trasformare i valori di conto in valori di bilancio**.

Ad esempio, può essere necessario:

1. **stornare** valori già rilevati nell'esercizio, perché non sono di competenza dell'esercizio in chiusura (si tratta delle scritture di rettifica o di storno);
2. **integrare** valori non ancora rilevati durante l'esercizio, perché pur essendo di competenza dell'esercizio stesso, non si sono ancora manifestati (si tratta delle scritture di integrazione).

Come detto, durante l'esercizio la contabilità rileva quei fatti di gestione che abbiano dato luogo ad una manifestazione finanziaria (detta anche patrimoniale o numeraria) determinando variazioni in aumento o in diminuzione dei valori finanziari (cassa, crediti, debiti).

Insieme ad una variazione finanziaria, che indichiamo come **aspetto originario**, si avrà una connessa variazione, che indichiamo come **aspetto derivato**, che può consistere in una variazione finanziaria (di segno opposto alla precedente) oppure economica, od anche in una loro combinazione. Da qui il metodo di rilevazione della «partita doppia».

In linea generale, questi fatti gestionali sono registrati rilevando un documento (es. fattura, assegno, cambiale e/o altra pezza giustificativa dell'operazione).

Se ci si limitasse alla sola rilevazione documentale, non si potrebbe raggiungere l'obiettivo finale della contabilità generale, ossia la misurazione della variazione del patrimonio di funzionamento rispetto a quello d'inizio periodo che rappresenta il reddito d'esercizio.

Infatti, il **reddito d'esercizio** è dato dalla differenza tra il patrimonio di funzionamento a fine esercizio rispetto al suo ammontare all'inizio del medesimo periodo.

All'interno del patrimonio aziendale (sintetizzato nel patrimonio netto come differenza tra attività e passività) sono inclusi anche taluni valori pluriennali il cui costo è sospeso. È, per esempio, il caso delle immobilizzazioni che secondo il codice civile devono essere valutate (iscritte in bilancio) al costo diminuito dell'ammortamento: la quota di quest'ultima voce va pertanto determinata in ciascun esercizio.

La **variazione del patrimonio** è generata dai **flussi di ricavi** e di **costi di competenza economica dell'esercizio**. Occorre, dunque, tener conto anche di fatti amministrativi per i quali non si è in possesso di un documento originario. Diversamente operando il risultato d'esercizio sarebbe inesatto sotto questi aspetti:

- non verrebbero registrati quei costi e quei ricavi che sono in tutto o in parte attribuibili per competenza all'esercizio, ma che non hanno avuto nell'esercizio stesso alcuna manifestazione finanziaria (ad esempio, l'imprenditore prende in locazione un locale commerciale per i mesi di dicembre, gennaio e febbraio, con pagamento totale a fine febbraio; in questo caso, essendo la manifestazione finanziaria posticipata, nel primo esercizio non si registra nulla);
- verrebbero registrati costi e ricavi la cui manifestazione finanziaria è avvenuta nell'esercizio, ma che sono in tutto o in parte di competenza di altri esercizi (es. i costi pluriennali, cioè quei costi che partecipano alla gestione per più di un esercizio).

Da quanto sopra, si deduce che – prima di procedere alla chiusura generale dei conti ed alla conseguente formazione del bilancio d'esercizio – è necessario operare una serie di «aggiustamenti» alla Contabilità Generale allo scopo di rispettare il criterio della competenza economica avvenuto nelle normali rilevazioni contabili effettuate durante l'esercizio.

Tali «aggiustamenti», denominati **scritture di assestamento**, verranno contabilizzati soltanto successivamente al termine delle normali scritture d'esercizio, prima di operare la chiusura generale dei conti.

Attraverso **le scritture di assestamento si trasformano i valori di conto** – quelli contabilizzati nei conti di mastro durante l'esercizio sulla base dei documenti originari - **in valori di bilancio** (per determinare, appunto, il capitale di funzionamento e il risultato dell'esercizio).

Ancorché le scritture contabili di fine esercizio faranno riferimento alla data del 31/12 (prendiamo ad esempio una contabilità che rileva il reddito d'esercizio coincidente con l'anno solare), esse verranno contabilizzate – di fatto – solo in data successiva, anche di diversi mesi.

## 2. Data di rilevazione degli assestamenti

In relazione a questo aspetto, è possibile ricordare alcuni concetti, anche se relativi ad aspetti di natura fiscale. In particolare, è previsto che le società e gli enti il cui bilancio o rendiconto è soggetto per legge o per statuto all'approvazione dell'assemblea o di altri organi «*possono effettuare nelle scritture contabili gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione stessa fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione*» (art. 14, co. 4, D.P.R. 600/1973). Anche l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di osservare quanto segue: «*Per quanto concerne le scritture di assestamento e rettifica, queste ultime, come è noto, afferiscono ad operazioni che, seppure relative all'esercizio già chiuso, sono generalmente rilevate nel corso dell'esercizio successivo, in quanto strettamente connesse alla definitiva redazione del bilancio d'esercizio. Ne consegue che le scritture di assestamento e rettifica, se annotate a libro giornale nell'esercizio successivo a quello di riferimento, prenderanno il numero progressivo dell'esercizio in cui sono annotate e la data della loro effettiva rilevazione, avendo cura di specificare, ovviamente, che trattasi di registrazione riferita alla data di chiusura dell'esercizio precedente*» (R.M. 22.1.2003, n. 9/E). L'imputazione degli «assestamenti contabili» all'esercizio di pertinenza, in questo caso, richiede una soluzione informatica che, alternativamente:

- lasci aperto l'esercizio precedente a cui si riferiscono gli «assestamenti», in attesa di completare le scritture dell'anno in chiusura per procedere successivamente:
  1. all'epilogo dei componenti positivi e negativi di reddito;
  2. alla determinazione del risultato economico d'esercizio;
  3. alla chiusura dei conti accesi alle attività e alle passività di bilancio;
- consenta, se il sistema informatico richiede la chiusura di un esercizio - seppur incompleto - per effettuare l'apertura dell'esercizio successivo, l'imputazione delle operazioni secondo un ordine strettamente cronologico, con la possibilità di inserire nella registrazione l'anno di riferimento dei relativi saldi.

### ESEMPIO

Un macchinario acquistato per 10.000 Euro avente una durata utile stimata di 10 anni, produrrà una quota di ammortamento così calcolata:

$$10.000 : 10 = 1.000 \text{ (quota annua di ammortamento)}$$

## 3. Fasi contabili della chiusura dei conti

Le fasi contabili necessarie per pervenire alla redazione del bilancio d'esercizio passano attraverso le seguenti fasi:

- verifiche pre-assestamento dei conti;
- scritture di assestamento;
- scritture di epilogo dei conti economici accesi alle variazioni d'esercizio e di chiusura dei conti patrimoniali.

Nella fase delle **verifiche di pre-assestamento**, occorrerà redigere una situazione economico-patrimoniale, con finalità precipuamente conoscitive. Molto utile in questa fase sarà l'esame delle poste contabili con saldo anomalo.

Ad esempio, se il saldo cassa contanti o del conto clienti risultasse negativo o quello del conto fornitori risultasse positivo, occorrerebbe avviare un'indagine conoscitiva per accertare quale delle singole partite clienti o fornitori determina per somma algebrica dei saldi anomali.

La fase contabile successiva riguarda le **scritture di assestamento**, che possono distinguersi in:

- **scritture di completamento**: sono le scritture relative ad operazioni che sono state liquidate entro il 31/12/n, per le quali non era ancora disponibile alla stessa data, il documento contabile di giustificazione. Esempi di scritture di completamento sono:
  1. la rilevazione delle competenze bancarie relative al 4° trimestre dell'anno corrente;
  2. la rilevazione delle fatture da emettere e da ricevere;
- **scritture di integrazione**: sono le scritture relative ad operazioni che accertano debiti o crediti in corso di formazione, il cui ammontare spesso è proporzionale al tempo, come nel caso di debiti e crediti che maturano «*pro-rata temporis*». Si tratta, dunque, di componenti negativi o di componenti positivi di reddito a manifestazione finanziaria posticipata che riguardano due o più esercizi. Esempi in tal senso sono i ratei passivi e attivi;
- **scritture di rettifica**: sono le scritture che determinano un storno dei costi e/o ricavi già liquidati ed iscritti nel Conto Economico, da rinviare a esercizi futuri per ragioni di competenza. Ad esempio se stipuliamo un contratto di manutenzione per le apparecchiature informatiche d'ufficio con periodo contrattuale 01/07/n – 30/06/ n+1, per un costo di 10.000 Euro + Iva ordinaria per il quale è previsto il pagamento anticipato, dovremo calcolare il risconto in ragione della seguente formula:  $10.000 \times (181:365) = 4.958,90$  (i 181 giorni sono relativi al periodo che va dall' 1.1.n+1 al 30.6.n+1);
- **scritture di ammortamento**: sono le scritture con le quali rileviamo l'imputazione al Conto Economico delle quote riferibili all'esercizio in chiusura di costi relativi a cespiti ad fecondità ripetuta, calcolati in funzione della residua possibilità di utilizzazione.

Con le **scritture di epilogo** si riepilogano tutti i costi e ricavi rilevati con le scritture d'esercizio e con le scritture di assestamento che confluiranno nel prospetto di Conto Economico andandoli a contrapporre ad un omonimo conto (questo permette di calcolare il reddito o la perdita dell'esercizio), mentre con **quelle di chiusura** si vanno a chiudere tutti i conti ancora aperti accesi alle attività, passività e ai componenti del capitale netto (i vari conti confluiranno nel prospetto di Stato Patrimoniale e si chiuderanno andandoli a contrapporre ad un omonimo conto).

### Scritture di assestamento

<b>Scritture di completamento, di integrazione e di ammortamento</b> (introducono in contabilità generale costi e ricavi non ancora registrati)	<b>Scritture di rettifica</b> (modificano costi e ricavi già contabilizzati ma non idonei alla determinazione del reddito)
Ratei Attivi Ratei Passivi Fatture da Emettere Fatture da Ricevere	Risconti Attivi Risconti Passivi Variazioni di Magazzino Capitalizzazione di costi

Ammortamenti	Svalutazione di immobilizzazioni
Accantonamenti ai fondi spese future	Rivalutazione di immobilizzazioni
Accantonamenti ai fondi rischi (es. svalutazione crediti)	
Tfr	
Debiti verso il personale per riposti (ferie e permessi) maturati ma non goduti	
Imposte	

#### 4. Novità del bilancio 2016

Il **D.Lgs. 18.8.2015, n. 139** ha dato attuazione alla Dir. 2013/34/UE modificando alcune norme del Codice civile riguardanti la redazione del bilancio d'esercizio a partire dall'anno **2016** (precisamente, le nuove disposizioni saranno applicabili ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dall' 1.1.2016).

Di conseguenza, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, le nuove regole trovano applicazione a decorrere dal bilancio relativo all'esercizio 2016, ma è chiaro che, ai fini comparativi, anche il bilancio 2015 dovrà essere adeguato alle nuove prescrizioni.

È dunque opportuno prendere sin d'ora conoscenza dei nuovi schemi e delle nuove disposizioni che impattano sulla rilevazione e valutazione degli accadimenti aziendali.

Un esempio di impatto, anche di tipo economico, delle novità sui conti del 2015 è rappresentato dal trattamento contabile dei **costi di ricerca e sviluppo**, i quali rappresentano un'importante voce di bilancio, in particolar modo per le imprese che operano in settori dinamici e innovativi.

Come già detto, tale modifiche riguardano il bilancio 2016, ma inevitabilmente esse impattano anche sul bilancio 2015: i costi di ricerca dovranno essere esposti in bilancio con regole differenti e ciò potrebbe determinare degli effetti importanti sul risultato d'esercizio.

I costi di ricerca e sviluppo sono quelli sostenuti al fine di studiare e acquisire conoscenze per ottenere prodotti, processi e servizi nuovi o migliori rispetto a quelli già utilizzati.

L'OIC 24 (Immobilizzazioni immateriali) definisce i costi di ricerca e sviluppo e li **classifica** come segue:

- **Ricerca di base:** rientrano in questa categoria gli studi, le ricerche, gli esperimenti e le indagini che non hanno un obiettivo specifico e che servono ad accrescere le conoscenze generiche delle imprese. La mancanza di un collegamento diretto con la produzione di un bene o un servizio determina incertezza sull'impatto di tali spese sul risultato d'esercizio, quantomeno nel breve periodo.
- **Ricerca applicata:** in questa tipologia di attività rientrano gli studi, le ricerche, gli esperimenti e le indagini che hanno un preciso obiettivo in termini di produzione di un nuovo prodotto, di un processo o di un servizio. La ricerca applicata può anche riguardare il mero miglioramento di attività o prodotti già esistenti.

- **Sviluppo:** lo sviluppo è un'attività collegata e conseguente alla ricerca applicata e ha lo scopo di mettere in pratica i risultati dell'attività di studio.

Secondo il Principio contabile OIC 24, i costi sostenuti per l'attività di **ricerca di base**, poiché per loro natura non possono essere collegati ad uno specifico risultato, devono essere trattati come costi di competenza del periodo in cui vengono sostenuti.

I **costi di ricerca applicata e quelli di sviluppo**, invece, possono essere capitalizzati ovvero possono essere imputati a conto economico nell'esercizio in cui vengono sostenuti.

Per poter essere capitalizzati è necessario che i costi siano di utilità pluriennale, ciò avviene quando è prevedibile che i benefici si manifesteranno in più esercizi.

L'OIC, inoltre, subordina la **capitalizzazione** alla presenza di tre **requisiti** fondamentali:

1. Il costo deve essere identificabile, misurabile e riferito a un processo/prodotto chiaramente definito. Il costo, pertanto, deve avere una diretta inerenza con il processo/prodotto per cui viene sostenuto.
2. Il progetto deve essere realizzabile, cioè tecnicamente fattibile. La società deve possedere le risorse necessarie alla realizzazione del progetto/prodotto, o quantomeno deve dimostrare di poterle reperire.
3. Deve esserci la ragionevole possibilità di recuperare i costi mediante i redditi futuri.

Rispettati i tre requisiti fondamentali, i costi di sviluppo potranno essere indicati tra le immobilizzazioni immateriali e potranno essere ammortizzati, previo consenso del collegio sindacale se esistente, in un periodo non superiore a cinque anni.

La L. 139/2015 ha cancellato i costi di ricerca applicata dalla voce immobilizzazioni immateriali dello stato patrimoniale, ammettendo solo l'imputazione a conto economico. Ciò potrebbe creare dei problemi di non poco conto alle imprese che, alla data di entrata in vigore della norma, presentano in bilancio costi di ricerca capitalizzati.

Nel **2016**, le imprese che hanno provveduto ad iscriverne, nei precedenti esercizi, spese di ricerca e sviluppo dovranno eliminare tale voce dal bilancio, contabilizzando una **sopravvenienza passiva** pari al costo residuo non ammortizzato.