



TeamSystem Review

| n. 267

LYNFA® Gestione dello Studio

Gestione dello Studio, integrato in LYNFA, ti aiuta a controllare, gestire e sviluppare tutte le attività del tuo Studio, dall'acquisizione cliente al controllo di gestione, dai controlli antiriciclaggio alla rilevazione di tempi e costi.

Pensato per realtà di qualsiasi dimensione, dalle più piccole a quelle con decine di posti di lavoro, Gestione dello Studio si adatta perfettamente alle tue esigenze.

Grazie a Gestione dello Studio ti sarà facile seguire tutti gli impegni, verificare lo stato di avanzamento delle attività e conoscere la redditività dello Studio.

Grazie a Gestione dello Studio avrai:

1. Funzionalità semplici per gestire mandati e pratiche in modo razionale.

2. Strumenti completi per pianificare e redicontare

il tempo dedicato alle attività.

3. Automatismi integrati per fatturare rapidamente e senza errori.

4. Grafici chiari e intuitivi per conoscere e controllare il tuo business in modo consapevole.

Gestione dello Studio è il sistema integrato con il quale puoi:

- pianificare, controllare e gestire le attività dello Studio,
- governare e automatizzare i processi amministrativi e gestionali,
- attuare il controllo di gestione e l'analisi delle marginalità.

www.teamssystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Review

Periodico
di informazione
fiscale

Editrice TeamSystem
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Schede operative

Le scritture di chiusura del bilancio	2
Le varie tipologie di bilancio	19

Scadenzario

Scadenze del mese di aprile	25
-----------------------------	-----------

Le scritture di chiusura del bilancio

Il codice civile disciplina il bilancio di esercizio con gli articoli da 2423 a 2435-ter.

In particolare, le richiamate norme definiscono:

- finalità del bilancio d'esercizio, cioè le linee guida che devono orientare gli amministratori nella redazione del bilancio d'esercizio. Esse dettano le regole di comportamento generale alle quali tutti i comportamenti operativi devono uniformarsi e sono sovraordinate rispetto a tutte le altre regole relative al bilancio;
- principi di redazione del bilancio, quindi orientamenti di carattere tecnico relativi alla redazione del bilancio d'esercizio, la cui osservanza consente di rispettare il dettato delle clausole generali;
- criteri di valutazione e le altre regole tecnico-applicative per la rilevazione delle operazioni di gestione e per la redazione degli schemi di bilancio

Le finalità del bilancio d'esercizio sono individuate all'articolo 2423, cod. civ. secondo cui il bilancio *"deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società ed il risultato economico dell'esercizio"*. I postulati sono:

- a) la chiarezza e
- b) la rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

La chiarezza comporta che i prospetti contabili e la Nota integrativa siano redatti per rendere agevole la lettura delle informazioni del bilancio. Il rispetto degli schemi di bilancio è funzionale al postulato della chiarezza in quanto consente agli schemi di esplicitare per intero la capacità informativa relativamente alla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria della società e al risultato d'esercizio. La Nota integrativa è imprescindibile per rendere chiaro e comprensibile il bilancio d'esercizio. La rappresentazione veritiera e corretta comporta l'attendibilità del bilancio d'esercizio e si riferisce alla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'impresa. I principi di redazione del bilancio rappresentano l'applicazione pratica dei postulati della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta.

L'articolo 2423-bis, cod. civ. individua i seguenti principi di redazione:

- continuità aziendale;
- prudenza;
- competenza;
- valutazione separata degli elementi eterogenei delle singole voci;
- costanza dei criteri di valutazione.

A questi vanno aggiunti, come previsti dall'Oic 11 i principi:

- della neutralità;
- della significatività e della rilevanza;
- della verificabilità dell'informazione;
- della prevalenza della sostanza sulla forma.

Il principio della continuità chiarisce che il bilancio di esercizio è inteso come quello dell'impresa in funzionamento (bilancio ordinario) e che nella valutazione degli elementi del patrimonio occorre tener conto della prospettiva della continuazione dell'attività. Il principio della prudenza è volto a evitare che la valutazione delle attività e delle passività porti a sopravvalutazioni del reddito e del patrimonio. Il principio della competenza prevede che *"si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento"*. Il principio della competenza è diretto alla determinazione del reddito prodotto nell'esercizio come differenza tra il flusso dei ricavi e il flusso dei costi relativi alla gestione, indipendentemente dalla loro manifestazione numeraria. Per quanto riguarda i ricavi, essi si considerano economicamente conseguiti nel periodo amministrativo in cui, da un lato, è stato completato il processo produttivo dei beni o dei servizi e, dall'altro, è avvenuto lo scambio con terze economie. Lo scambio si considera effettuato, per i beni, al momento della consegna o della spedizione, mentre, per quanto

riguarda i servizi, il momento dello scambio coincide con l'effettuazione della prestazione. Nel caso in cui i componenti positivi o negativi di reddito si riferiscano a due o più esercizi è necessario effettuarne una ripartizione tra i vari periodi amministrativi attraverso la tecnica dei ratei/risconti attivi e passivi. I costi, in quanto remunerazione di fattori produttivi, devono essere imputati nell'esercizio in cui i relativi fattori produttivi hanno concorso alla determinazione dei ricavi, ovvero nell'esercizio in cui hanno ceduto la loro utilità, sulla base del principio della correlazione tra ricavi e costi iscritti nel Conto economico. Tale correlazione può essere effettuata:

- per associazione di causa a effetto, quando è possibile identificare il momento in cui il fattore produttivo cede la propria utilità, trasformandosi in beni o in servizi;
- sulla base di una ripartizione, ogni qual volta il fattore produttivo cede la sua utilità non in un solo esercizio (e pertanto non è possibile identificare il momento in cui viene utilizzato), ma in più esercizi.

In taluni casi può non essere possibile individuare la correlazione con i ricavi. Ciò accade quando si percepisce che il fattore produttivo non è in grado o non è più in grado di cedere utilità, oppure quando, pur stimando che il costo sarà in grado di apportare benefici economici futuri, non si è in grado di stabilire una correlazione causa-effetto, né di trovare un criterio di ripartizione ragionevole tra i vari periodi amministrativi. In questi casi, il costo deve essere iscritto nel Conto economico dell'esercizio nel quale ci si rende conto della cessazione dell'utilità. Il principio della valutazione separata degli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci serve a evitare che vengano effettuate compensazioni tra utili non realizzati relativi ad alcuni elementi del patrimonio aziendale e perdite presunte relative ad altri elementi patrimoniali. I criteri di valutazione degli elementi patrimoniali non possono essere modificati da un esercizio all'altro se non in casi eccezionali, motivando l'applicazione della deroga in Nota integrativa. Inoltre, occorre indicare l'influenza del cambiamento del criterio di valutazione sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico. Tale principio realizza concretamente i postulati di chiarezza, verità e correttezza. Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma implica che la rappresentazione delle operazioni avvenga a prescindere dagli aspetti formali/giuridici, e che, al contrario, si basi esclusivamente su quelli sostanziali.

Le scritture di assestamento

Accantonamento del Tfr

La scrittura appartiene alle scritture di rilevazione di fine esercizio. L'accantonamento è dato dalla somma della quota del Tfr maturata nel corso dell'esercizio e dall'incremento (rivalutazione) del fondo degli anni precedenti. Sulla rivalutazione si versa una imposta sostitutiva (codice tributo 1712-acconto e 1713-saldo) pagata a novembre in acconto e a febbraio dell'anno successivo a saldo. Il Tfr rappresenta un debito verso i dipendenti e pertanto verrà rilevato in avere, mentre il costo in dare. Per le scritture relative al Tfr destinato ai Fondi Pensioni si rinvia alle schede relative alla rilevazione delle retribuzioni mensili.

Sono qui riportate anche le scritture relative alla rilevazione e al pagamento dell'imposta.

1) Rilevazione del versamento in acconto dell'imposta sostitutiva				
16 dicembre	Erario c/ritenute lav. dipendenti (Sp)	a	Banca c/c (Sp)	625,00
Causale	Rilevazione vers. F24 acconto imposta sostitutiva Tfr			

Rilevazione accantonamento di fine esercizio (quota comprensiva di rivalutazione)				
31 dicembre	Accantonamento Tfr (Ce)	a	Diversi	13.300,00
		a	Fondo Tfr (Sp)	12.450,00
		a	Erario c/ritenute lav. dipendenti (Sp)	850,00
Causale	Rilevazione acc.to Tfr di fine esercizio			

Schede operative

Rilevazione del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva					
16 febbraio	Erario c/ritenute lavoratori dipendenti (Sp)	a	Banca c/c (Sp)		225,00
Causale	Rilevazione vers. F24 saldo imposta sostitutiva Tfr				

L'acconto dell'imposta potrebbe essere superiore al saldo rilevato a debito a fine esercizio. In questo caso la scrittura farà emergere nel conto Erario c/ritenute lav. dipendenti un credito. Tale eccedenza potrà essere utilizzata direttamente in compensazione al momento della compilazione e presentazione del modello F24. L'esempio che segue evidenzia tale ipotesi.

2) Rilevazione accantonamento di fine esercizio (quota comprensiva di rivalutazione)					
31 dicembre	Accantonamento Tfr (Ce)	a	Diversi		13.000,00
		a	Fondo Tfr (Sp)	12.450,00	
		a	Erario c/ritenute lavoratori dipendenti (Sp)	550,00	
Causale	Rilevazione acc.to Tfr di fine esercizio				

Rilevazione dell'utilizzo del credito dell'imposta sostitutiva (nell'esempio si utilizza il credito per il pagamento dell'autoliquidazione Inail)					
16 febbraio	Inail c/contributi (Sp)	a	Diversi		725,00
		a	Banca c/c (Sp)	650,00	
		a	Erario c/ritenute lav. dipendenti (Sp)	75,00	
Causale	Rilevazione pagamento contributi Inail utilizzo credito imposta sostitutiva Tfr				

Compensi amministratori

I compensi amministratori sono deliberati dall'assemblea dei soci e sono assimilati, ai fini fiscali, al compenso da lavoro dipendente. Tali compensi sono certificati da una busta paga e sono assoggettati normalmente anche a Inail. Sul compenso lordo dell'amministratore vengono trattenute sia le ritenute fiscali che i contributi Inps. Qualora l'amministratore non sia socio della società verrà trattenuta anche una quota parte dell'Inail dovuta sulla retribuzione, similmente a quanto accade per i collaboratori a progetto. Alla rilevazione della busta paga dovrà accompagnarsi la rilevazione degli ulteriori costi che rimangono a carico dell'azienda ed in particolare i contributi Inps e l'assicurazione Inail. Si rammenta che mentre il debito verso l'Inps verrà pagato mensilmente, il debito verso l'Inail verrà pagato ogni anno il 16 febbraio con contemporanea deduzione degli acconti versati il 16 febbraio dell'anno precedente (vedi scheda Inail). Nel caso di attività svolta all'interno della propria professione autonoma i compensi per attività di amministratore andranno fatturati come qualsiasi competenza professionale.

1) Rilevazione busta paga amministratore					
28 febbraio	Compensi amministratori (Ce)	a	Diversi		3.851,66
		a	Amministratori c/compensi (Sp)	2.500,00	
		a	Inps c/contributi collaboratori (Sp)	321,85	

Schede operative

		a	Erario c/ritenute dipendenti (Sp)	1.017,07	
		a	Inail c/contributi collaboratori (Sp)	12,56	
		a	Dipendenti c/arrotondamenti (Sp)	0,18	
Causale	Rilevazione compenso amministratore YYYY mese di febbraio				

Rilevazione contributi amministratore carico ditta					
12 marzo	Diversi	a	Diversi		668,82
	Contributi c/Inps amministratore (Ce)			643,70	
	Contributi c/Inail amministratore (Ce)			25,12	
		a	Inps c/contributi collaboratori (Sp)	643,70	
		a	Inail c/contributi collaboratori (Sp)	25,12	
Causale	Rilevazione contributi Inps e Inail amministratore				

Pagamento amministratore					
12 marzo	Amministratori c/compensi (Sp)	a	Banca c/c (Sp)		2.500,00
Causale	Rilevazione pagamento amministratore mese di febbraio				

La delibera del compenso origina a fine esercizio la rilevazione dei compensi non ancora erogati ma di competenza dell'esercizio in corso. In questi casi occorrerà rilevare non solo i compensi ma anche i contributi a carico della ditta.

2) Rilevazione compensi amministratori deliberati ma non corrisposti					
31 dicembre	Diversi	a	Diversi		5.868,22
	Compensi amministratori (Ce)			5.000,00	
	Contributi c/Inps amministratore (Ce)			835,62	
	Contributi c/Inail amministratore (Ce)			32,60	
		a	Amministratori c/compensi (Sp)	5.000,00	
		a	Inps c/contributi collaboratori (Sp)	835,62	
		a	Inail c/contributi collaboratori (Sp)	32,60	
Causale	Rilevazione compensi amministratori e costi accessori non erogati anno x				

Ammortamenti

Il termine ammortamento è un'espressione generica che indica la ripartizione nel tempo di un costo. Trattasi in sostanza dei cosiddetti costi ad utilità pluriennale che vengono ripartiti secondo criteri di utilizzo. Tali costi possono fare riferimento a immobilizzazioni materiali (macchinari, attrezzature, mobilio etc.) e immateriali (avviamento, marchi), oltre agli oneri pluriennali generici (ad esempio i costi relativi a manutenzioni straordinarie su beni immobili di terzi vengono normalmente ripartiti, cioè ammortizzati, in un periodo corrispondente alla durata contrattuale del bene in locazione).

Schede operative

Ammortamento bene immateriale				
31 dicembre	Ammortamento avviamento (Ce)	a	Fondo ammortamento avviamento (Sp)	1.000,00
Causale	Rilevato ammortamento dell'esercizio			

Ammortamento bene materiale				
31 dicembre	Ammortamento attrezzature (Ce)	a	Fondo ammortamento attrezzature (Sp)	1.600,00
Causale	Rilevato ammortamento dell'esercizio			

Ammortamento oneri pluriennali				
31 dicembre	Ammortamento oneri pluriennali (Ce)	a	Fondo ammortamento oneri pluriennali (Sp)	1.300,00
Causale	Rilevato ammortamento dell'esercizio			

Super e iper ammortamento

La Legge di Bilancio 2018 (L. 205/2017) ha prorogato la maggiorazione della deduzione degli ammortamenti, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni, secondo la disciplina del super-ammortamento per il 2018 nella misura del 30% anziché del 40% come, invece, previsto dalla Legge di Bilancio n. 232/2016 per il 2017. L'agevolazione riguarda gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, fatta eccezione per i mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, Tuir, effettuati nel corso del 2018 ovvero entro il 30 giugno 2019 a condizione che detti investimenti si riferiscano a ordini accettati dal fornitore entro la data (tassativa) del 31 dicembre 2018 e che entro tale data sia avvenuto il pagamento di acconti nella misura non inferiore al 20% del valore del bene. Se il costo a consuntivo supera, per revisione prezzo o per altre cause, quello del contratto, rendendo apparentemente incapiente l'acconto, l'Agenzia delle entrate ha precisato che l'importo coperto dall'acconto resta agevolabile, mentre non lo sarà l'eccedenza. In merito alla modalità di individuazione del momento in cui l'investimento deve considerarsi effettuato, la circolare n. 23/E/2016 ha precisato che deve farsi riferimento alle regole generali previste per il verificarsi della competenza reddituale di cui all'articolo 109, Tuir. Conseguentemente:

- per l'acquisto diretto del bene, rileva la data di consegna o spedizione;
- per l'acquisizione tramite contratto di locazione finanziaria, rileva la data di sottoscrizione da parte dell'utilizzatore del verbale di consegna del bene;
- in caso di acquisto tramite contratto di appalto, si deve aver riguardo alla data di ultimazione della prestazione, ovvero in presenza di stati di avanzamento lavori si deve tener conto dell'ammontare degli stessi liquidati definitivamente entro il termine del periodo agevolato;
- per i beni costruiti internamente in economia rilevano i costi sostenuti da parte dell'impresa.

Per quanto riguarda il requisito della novità, la circolare n. 23/E/2016 ha precisato quanto segue:

- devono escludersi dall'agevolazione i beni che sono già stati utilizzati a qualunque titolo;
- per i beni acquisiti presso il produttore, o presso colui che ne fa commercio, il requisito in questione dovrebbe considerarsi automatico in base alle risultanze documentali;
- è agevolabile il macchinario "nuovo di fabbrica" mai entrato in funzione ed esposto a titolo dimostrativo dal rivenditore presso il suo *show room*;
- per i beni complessi, ossia quelli alla cui realizzazione abbiano concorso anche componenti usate, il requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene se il costo dei beni usati non risulti prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto.

Sono in ogni caso esclusi dall'agevolazione:

- i fabbricati e le costruzioni;
- i beni per i quali sono previste aliquote di ammortamento (di cui al D.M. 31 dicembre 1988)

inferiori al 6,5%;

- le condutture utilizzate dalle industrie di imbottigliamento di acque minerali, dagli stabilimenti balneari e termali e per la produzione e distribuzione di gas naturale;
- il materiale rotabile, ferroviario e tranviario e gli aerei completi di equipaggiamento.

Con la circolare n. 23/E/2016 l'Agenzia delle entrate ha precisato che per i beni acquisiti in proprietà la norma agevolativa non impatta in alcun modo sul processo di ammortamento civilistico (articolo 2426, cod. civ. e Oic 16), le cui regole impongono di "spalmare" l'imputazione del costo del bene ammortizzabile lungo la vita utile del bene. Pertanto, la maggior deduzione consentita non transita in alcun modo nel Conto economico dell'impresa, ma si concretizza in una variazione in diminuzione nel quadro RF del modello Unico. L'autonomia della maggior deduzione ai fini fiscali non deve quindi in via di principio tener conto anche dell'ammortamento imputato a Conto economico, il quale non necessariamente deve corrispondere alla quota deducibile dal reddito d'impresa (quest'ultima conteggiata in base alle aliquote di ammortamento indicate nel D.M. 21 dicembre 1988). Anche l'agevolazione (c.d. "iper-ammortamento") concernente la maggiorazione degli ammortamenti deducibili nella misura del 150% dei beni materiali strumentali nuovi ad alto contenuto tecnologico atti a favorire il processo di trasformazione tecnologica in chiave "Industria 4.0" (Allegato A), viene prorogata a quelli effettuati nel 2018, ovvero entro il 31 dicembre 2019 a condizione che l'ordine di acquisto sia stato accettato dal fornitore entro la data del 31 dicembre 2018 e sia avvenuto, entro la medesima data, il pagamento dell'acconto in misura non inferiore al 20% del valore del bene.

Per quanto riguarda l'agevolazione del 150% per l'acquisto di beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave Industria 4.0, il cui elenco è contenuto nell'allegato A alla L. 232/2016, a mero titolo esemplificativo, rientrano nell'agevolazione in esame:

- i beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamento;
- i sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità;
- i dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0.

A differenza di quanto previsto per la deduzione del super ammortamento, per il quale non si richiede alcun ulteriore requisito rispetto al mero acquisto (e all'entrata in funzione del bene), la fruizione dell'iper ammortamento necessita della presenza delle seguenti condizioni:

- predisposizione, da parte dell'impresa, di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio del legale rappresentante ai sensi del D.P.R. 445/2000, in cui si attestino i requisiti per fruire dell'agevolazione. Risulta del tutto evidente che la redazione di tale dichiarazione richiede competenze tecniche che non sempre potranno essere presenti all'interno dell'azienda, nel qual caso sarà necessario attingere da risorse esterne, ferma restando la responsabilità in capo al legale rappresentante dell'azienda;
- per i beni di costo superiore a 500.000 euro, è prevista la redazione di una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritto al relativo albo, ovvero da un ente di certificazione accreditato.

È appena il caso di precisare che se il bene entrerà in funzione nel 2018, ma senza essere interconnesso con il sistema aziendale (che avverrà dal 2019), la società può fruire del super ammortamento del 30% nel periodo 2018, e solamente a partire dal 2019 potrà fruire dell'iper ammortamento. Ai soli fini dell'iper-ammortamento, inoltre, la Legge di bilancio 2018 prevede la possibilità di sostituire il bene agevolato senza perdere il beneficio fiscale a condizione che:

- il bene sostituito abbia caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A della L. 232/2016;
- l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione risultino da una dichiarazione resa dal legale rappresentante ovvero, per i beni di valore superiore a 500.000 euro, da una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali ovvero un attestato di

Schede operative

conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, ai sensi dell'articolo 1, comma 11, L. 232/2016.

La norma condiziona la prosecuzione del beneficio alla verifica delle sopraesposte condizioni "nello stesso periodo d'imposta del realizzo" del bene oggetto dell'agevolazione. Pertanto, se la sostituzione o l'interconnessione avvengono nel periodo di imposta successivo a quello di realizzo del bene originario, non si potrà più fruire delle residue quote della maggiorazione del 150% (come precisato dall'Agenzia delle entrate a Telefisco 2018).

Per i soggetti che beneficiano della maggiorazione dell'iper-ammortamento, è stata prorogata l'agevolazione consistente nella maggiorazione della deduzione degli ammortamenti nella misura del 40% con riguardo agli investimenti in beni immateriali strumentali rientranti nella categoria di particolari *software* (Allegato B) della Legge di bilancio 2017, effettuati entro il 31 dicembre 2018 ovvero entro il 31 dicembre 2019 a condizione che si riferiscano a ordini accettati dal fornitore entro il 31 dicembre 2018 ed entro la medesima data sia stato effettuato il versamento dell'acconto in misura non inferiore al 20%. Anche per questa agevolazione è richiesta l'autocertificazione del legale rappresentante o la perizia tecnica per investimenti eccedenti l'importo di euro 500.000; il beneficio spetta a decorrere dal periodo d'imposta in cui si realizza l'interconnessione con il sistema aziendale. Si evidenzia che all'Allegato B annesso alla L. 232/2016, la Legge di Bilancio 2018 ha aggiunto alcune ulteriori voci costituenti nuove ipotesi di beni immateriali agevolabili, tra cui:

- sistemi di gestione della *supply chain* finalizzata al *drop shipping* nell'*e-commerce*;
- software e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata;
- software, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio (comunicazione intra-fabbrica, fabbrica-campo con integrazione telematica dei dispositivi *on-field* e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi *on-field*).

Contributi

I contributi si distinguono in: "contributi in c/capitale", in tal caso sono erogati dallo stato per aiutare l'azienda ad aumentare i propri beni in patrimonio con un principio di generalità, senza che ci sia uno specifico progetto da realizzare, "contributi in c/esercizio", che vengono erogati come aiuto alla gestione, esercizio, dell'impresa, e "contributi c/impianti" direttamente erogati per l'acquisto/costruzione di un impianto determinato ed individuato.

Sui contributi in c/capitale e in c/esercizio, erogati da enti pubblici, vi è una ritenuta di acconto del 4%.

1) Contributi in c/capitale					
3 marzo	Diversi	a	Sopravvenienza attiva (Ce)		200.000,00
	Banca c/c (Sp)			192.000,00	
	Erario c/ritenute subite (Sp)			8.000,00	
Causale	Rilevato contributo in c/capitale ricevuto da				

2) Contributo in c/esercizio					
3 marzo	Diversi	a	Contributi in c/esercizio (Ce)		200.000,00
	Banca c/c (Sp)			192.000,00	
	Erario c/ritenute subite (Sp)			8.000,00	
Causale	Rilevato credito per contributo in c/esercizio dall'ente				

Schede operative

3) Contributo in c/impianti, tale contributo può essere contabilizzato con tre metodi:

3a) Criterio patrimoniale, il contributo non transita per il CE e viene tassato in capo all'azienda attraverso gli ammortamenti annuali

3 marzo	Ente X (Sp)	a	Riserva per contributi in c/impianti (Sp)		100.000,00
Causale	Rilevata decisione Ente X di erogarci un contributo in conto impianti pari a 100.000 euro				

3 aprile	Banca c/c (Sp)	a	Ente X (Sp)		100.000,00
Causale	Erogatoci da Ente X il contributo in conto impianti di 100.000 euro				

31 dicembre	Ammortamento macchinari (Ce)	a	Fondo ammortamento macchinari (Sp)		15.000,00
Causale	Rilevato l'ammortamento dell'anno dei macchinari				

3b) Criterio di imputazione al conto economico

3 marzo	Ente X (Sp)	a	Sopravvenienze attive (Ce)		100.000,00
Causale	Giunta comunicazione da Ente X di delibera di un contributo a nostro favore di 100.000 euro				

3 aprile	Banca c/c (Sp)	a	Ente X (Sp)		100.000,00
Causale	Rilevata erogazione da Ente X di un contributo in conto impianti a nostro favore pari a 100.000 euro				

31 dicembre	Sopravvenienze attive (Ce)	a	Risconti passivi (Sp)		80.000,00
Causale	Riscontate le quote del contributo conto impianti di competenza futura				

31 dicembre	Ammortamento macchinari (Ce)	a	Fondo ammortamento macchinari (Sp)		15.000,00
Causale	Rilevato l'ammortamento dell'anno dei macchinari				

10 gennaio n+1	Risconti passivi (Sp)	a	Sopravvenienze attive (Ce)		20.000,00
Causale	Imputata quota del risconto su contributo in c/impianti di competenza dell'esercizio				

3c) Criterio di imputazione diretta a costo dell'immobile

3 marzo	Ente X (Sp)	a	Macchinari (Sp)		100.000,00
Causale	Giunta comunicazione da Ente X di delibera di un contributo a nostro favore di 100.000 euro				

3 aprile	Banca c/c (Sp)	a	Ente X (Sp)		100.000,00
Causale	Rilevata erogazione da Ente X di un contributo in conto impianti a nostro favore pari a 100.000 euro				

Schede operative

31/12/d	Ammortamento macchinari (Ce)	a	Fondo ammortamento macchinari (Sp)		15.000,00
Causale	Rilevato l'ammortamento dell'anno dei macchinari				

Destinazione del risultato di esercizio

In occasione della approvazione dei bilanci di chiusura dell'esercizio, una delle operazioni che debbono essere effettuate sotto il profilo contabile è quella della corretta rappresentazione di quanto viene determinato nella successiva delibera di approvazione, sia con riferimento alla destinazione dell'utile di esercizio che alla copertura o rinvio della perdita eventualmente conseguita.

L'utile dell'esercizio conseguito da una società di capitali può essere:

- accantonato ad una o più riserve del patrimonio netto;
- attribuito a determinate categorie di soggetti (ad esempio, soci fondatori, promotori, agli amministratori, etc.);
- utilizzato a copertura di perdite pregresse;
- portato in aumento del Capitale sociale;
- rinviato a futuri esercizi;
- distribuito ai soci.

Accantonato a una o più riserve del patrimonio netto					
24 aprile	Utile d'esercizio (Sp)	a	Riserva straordinaria (Sp)		50.000,00
Causale	Destinato l'intero utile a riserva straordinaria				

Copertura della perdita con le riserve di patrimonio					
24 aprile	Diversi (Sp)	a	Perdita d'esercizio (Sp)		50.000,00
	Riserva straordinaria (Sp)			32.000,00	
	Riserva legale (Sp)			18.000,00	
Causale	Utilizzato l'intero importo della riserva straordinaria a copertura della perdita oltre ad una quota parte della legale				

Destinazione dell'utile a patrimonio, a compenso degli amministratori, a speciali categorie di soci e ai soci					
24 aprile	Utile d'esercizio (Sp)	a	Diversi (Sp)		230.000,00
		a	Riserva legale (Sp)	11.500,00	
		a	Riserva statutaria (Sp)	38.500,00	
		a	Amministratori c/utigli (Sp)	30.000,00	
		a	Azionisti c/dividendi (Sp)	150.000,00	
Causale	Destinato l'utile d'esercizio				

I conti Riserva legale e Riserva statutaria rappresentano parti ideali del Capitale netto e, più precisamente, delle riserve di utili. I conti Amministratori c/utigli e Azionisti c/dividendi sono conti finanziari che accolgono il debito che la società ha, rispettivamente, verso gli amministratori e gli azionisti per le somme loro dovute. Questi conti vengono chiusi al momento dell'effettivo pagamento del compenso agli amministratori e dei dividendi agli azionisti.

Rinvio dell'utile a futuri esercizi					
24 aprile	Utile d'esercizio (Sp)	a	Utile a nuovo (Sp)		50.000,00
Causale	Si rinvia l'utile agli esercizi futuri				

Schede operative

Fatture da emettere

A fine esercizio vanno contabilizzati, per il principio di competenza, i beni consegnati ed i servizi completati nell'esercizio in chiusura la cui fatturazione avverrà nell'anno successivo.

1) Cessione di beni					
31 dicembre	Fatture da emettere (Sp)	a	Ricavi di vendita (Ce)		5.000,00
Causale	Rilevate fatture da emettere al 31.12. n				

1a) all'emissione della fattura l'anno successivo					
23 gennaio n+1	Cliente X (Sp)	a	Diversi		6.000,00
		a	Fatture da emettere (Sp)	5.000,00	
		a	Iva a debito (Sp)	1.000,00	
Causale	Emesse fatture relative a merci consegnate lo scorso anno				

1) Prestazione di servizi					
31 dic	Fatture da emettere (Sp)	a	Ricavi di vendita (Ce)		5.000,00
Causale	Rilevate fatture da emettere al 31.12.n				

1a) all'emissione della fattura l'anno successivo					
10.01.n+1	Cliente X (Sp)	a	Diversi		6.000,00
		a	Fatture da emettere (Sp)	5.000,00	
		a	Iva a debito (Sp)	1.000,00	
Causale	Emesse fatture relative a servizi ricevuti lo scorso anno				

Fatture da ricevere

Nel caso in cui l'azienda abbia sostenuto un costo per merci o servizi acquistati, di competenza dell'esercizio in chiusura, e di cui non ha ricevuto fattura dovrà a fine esercizio, provvedere a rilevare per competenza tale spesa in un conto aperto alle fatture da ricevere che verrà chiuso l'anno successivo al ricevimento del documento fiscale.

Registrazione delle fatture da ricevere					
31 dic	Diversi	a	Fatture da ricevere (Sp)		6.000,00
	Merce (Ce)			2.000,00	
	Consulenze (Ce)			4.000,00	
Causale	Rilevate fatture da ricevere al 31.12.n				

Arrivo della fattura l'anno successivo					
10 gennaio n+1	Diversi	a	Diversi		7.200,00
	Fatture da ricevere (Sp)			6.000,00	
	Iva a credito (Sp)			1.200,00	
		a	Fornitore X (Sp)	2.400,00	
		a	Fornitore H (Sp)	4.800,00	
Causale	Ricevute fatture relative a merci e servizi di competenza dello scorso anno				

Imposte differite attive e passive

In sede di rilevazioni di fine esercizio vengono rilevate anche le imposte differite. Le imposte differite, attive o passive, sono originate da componenti di costo e/o ricavo che, rilevanti nell'esercizio in chiusura per la determinazione del risultato di esercizio, esplicano fiscalmente i loro effetti negli esercizi successivi. In questi casi si potrà/dovrà rilevare l'incidenza delle imposte postergate come se gli effetti sulle imposte appartenessero a questo esercizio. In sostanza si tratta di rilevare del

Schede operative

“crediti” e dei “debiti” nei confronti degli esercizi successivi derivanti dallo spostamento, esclusivamente fiscale, dei componenti reddituali dell’esercizio. Di converso nel momento in cui tali componenti esplicheranno la loro rilevanza fiscale si dovrà tenerne conto in sede di rilevazioni di fine esercizio. Nella prassi comune le imposte differite attive vengono anche chiamate imposte anticipate, mentre le imposte differite passive vengono comunemente chiamate imposte differite. Per comodità espositiva ci atterremo a tale prassi ricordando comunque che i principi contabili parlano esclusivamente di imposte differite, attive e passive.

La prima scheda prenderà in esame le imposte differite passive

Tali sono ad esempio quelle che derivano dallo slittamento ad esercizi successivi di componenti di ricavo, ad esempio plusvalenze laddove possa esserne differita la rilevanza fiscale di ricavo sulla base delle norme in vigore. In questo caso l’esercizio in corso sarebbe ingiustamente avvantaggiato in quanto non rileverebbe parte di imposte che, imputabili alle plusvalenze maturate nel medesimo esercizio, verrebbero “pagate” dagli esercizi successivi. Si dovrà rilevare in questo caso un debito nei confronti degli esercizi successivi.

La seconda scheda tratterà delle imposte anticipate (differite attive). Tali imposte derivano normalmente da componenti di costo la cui deducibilità fiscale viene postergata, come nel caso dei compensi amministratori che, se deliberati ma non pagati nell’esercizio di competenza, rilevano ai fini civili ma non rilevano ai fini fiscali. In questo caso il bilancio verrebbe appesantito di imposte che non appartengono a questo esercizio e che pertanto dovranno essere spostate in avanti creando, appunto, un credito nei confronti degli esercizi successivi. Si rammenta che l’iscrizione delle imposte anticipate potrà avvenire esclusivamente in presenza di una ragionevole certezza che vi sia, negli esercizi futuri, un reddito imponibile. Per il criterio della prudenza non potranno essere rilevate infatti componenti positivi di reddito se non si ha la ragionevole certezza del loro verificarsi.

1) Rilevazione di Imposte differite passive derivanti da rateazione di plusvalenza. Nell’esempio la plusvalenza pari a 100.000,00 euro viene rateizzata in 5 anni, pertanto le imposte differite passive incideranno su 80.000,00 euro. Applichiamo l’aliquota del 24% Ires e 3,9% Irap. (anno X)					
31 dicembre	Diversi	a	Diversi		22.320,00
	Imposte differite Ires (Ce)			19.200,00	
	Imposte differite Irap (Ce)			3.120,00	
		a	Fondo imposte differite Ires (Sp)	19.200,00	
		a	Fondo imposte differite Irap (Sp)	3.120,00	
Causale	Rilevazione delle imposte differite su plusvalenza rateizzata				

2) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell’anno x+1 a seguito dell’aumento dell’imponibile fiscale dell’esercizio x+1 derivante dall’imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00 x 24%)					
31 dicembre	Diversi	a	Diversi		5.580,00
	Fondo imposte differite Ires (Sp)			4.800,00	
	Fondo imposte differite Irap (Sp)			780,00	
			Imposte differite Ires (Ce)	4.800,00	
		a	Imposte differite Irap (Ce)	780,00	
Causale	Storno imposte differite di competenza esercizi passati per imputazione rata plusvalenza esercizio X				

Le imposte differite passive vengono calcolate sulla base delle aliquote previste per gli anni successivi, nel caso in cui, a seguito di una modifica legislativa, le aliquote dovessero cambiare, si dovrà provvedere a riallineare il conto fondo imposte differite alle nuove aliquote. Il conto econo-

Schede operative

mico dell'esercizio ancora in chiusura al momento in cui è certo il cambio di aliquota sarà economicamente appesantito (nel caso di aumento di aliquota) o alleggerito (nel caso di diminuzione di aliquota). Lo storno o incremento dei conti patrimoniali fondo imposte differite, avranno come contropartita sempre il medesimo conto economico imposte differite.

Riduzione dell'aliquota

Riprendendo l'ipotesi di prima il fondo all'inizio dell'anno x+2 è pari a 14.400,00 ed è riferito a 3 rate di plusvalenze ancora da tassare (60.000,00 x 24%). Ipotizziamo che vi sia una riduzione di aliquota di 4 punti a partire dall'esercizio x+3, e che tale riduzione sia norma di legge prima dell'approvazione del bilancio x+2. Tale rilevazione comporta un alleggerimento del conto economico evidenziato dalla movimentazione in avere del conto imposte differite.

3) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+2 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+2 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00)					
31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (Sp)	a	Imposte differite Ires (Ce)		4.800,00
Causale	Storno imposte differite di competenza esercizi passati per imputazione rata plusvalenza esercizio X				

4) Rilevazione del riallineamento fondo imposte differite a seguito della riduzione della aliquota Ires dal 24% al 20% per gli esercizi x+3 e x+4 (calcolo 40.000,00 x 4%)					
31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (Sp)	a	Imposte differite Ires (Ce)	1.600,00	
Causale	Rilevazione riduzione aliquota Ires anni X+3 e x+4				

5) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+3 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+3 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00 x 20%)					
31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (Sp)	a	Imposte differite Ires (Ce)		4.000,00

6) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+4 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+4 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00 x 20%)					
31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (Sp)	a	Imposte differite Ires (Ce)		4.000,00

Al termine delle scritture dell'esercizio x+4 lo stanziamento effettuato nell'esercizio x sarà completamente assorbito avendo avuto le seguenti movimentazioni: anno x (-19.200) anno x+1 (+4.800) anno x+2 (+4.800 +1.600) anno x+3 (+4.000) anno x+4 (+4.000).

Aumento dell'aliquota

Riprendendo l'ipotesi di prima il fondo all'inizio dell'anno x+2 è pari a 14.400,00 ed è riferito a 3 rate di plusvalenze ancora da tassare (60.000,00 x 24%). Ipotizziamo che vi sia un aumento di aliquota di 5 punti a partire dall'esercizio x+3, e che tale aumento sia norma di legge prima dell'approvazione del bilancio x+2. Tale rilevazione comporta un appesantimento del conto economico evidenziato dalla movimentazione in dare del conto imposte differite.

7) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+2 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+2 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00)					
31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (Sp)	a	Imposte differite Ires (Ce)		4.800,00

Schede operative

d) Rilevazione del riallineamento fondo imposte differite a seguito dell'aumento della aliquota Ires dal 24% al 29% per cento per gli esercizi x+3 e x+4 (calcolo 40.000,00 x 5%)

31 dicembre	Imposte differite Ires (Ce)	a	Fondo imposte differite Ires (Sp)		2.000,00
Causale	Rilevazione aumento aliquote Ires anni X+3 e x+4				

e) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+3 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+3 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00 x 29%)

31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (Sp)	a	Imposte differite Ires (Ce)		5.800,00
-------------	-----------------------------------	---	-----------------------------	--	----------

g) Rilevazione dello storno delle imposte differite nell'anno x+4 a seguito dell'aumento dell'imponibile fiscale dell'esercizio x+4 derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00 x 29%)

31 dicembre	Fondo imposte differite Ires (Sp)	a	Imposte differite Ires (Ce)		5.800,00
-------------	-----------------------------------	---	-----------------------------	--	----------

Al termine delle scritture dell'esercizio x+4 lo stanziamento effettuato nell'esercizio x sarà completamente assorbito avendo avuto le seguenti movimentazioni: anno x (-19.200) anno x+1 (+4.800) anno x+2 (+4.800 -2.000) anno x+3 (+5.800) anno x+4 (+5.800).

Liquidazione Inail collaboratori

A differenza dell'Inail lavoro dipendente, nel caso dei collaboratori parte dei contributi Inail sono dovuti dal collaboratore stesso. (vedi scheda Collaboratori). In questo caso durante l'anno il conto Inail sarà movimentato per la trattenuta effettuata al collaboratore che sarà "accantonata" nel conto Inail c/contributi come debito verso l'Istituto. A fine anno la rilevazione della competenza Inail dovrà esser fatta solo per la parte a carico della ditta estrapolando dalla liquidazione Inail quanto già trattenuto al collaboratore.

Rilevazione della trattenuta Inail nella busta paga del collaboratore (vedi riepilogo nella scheda Collaboratori) Collaboratore)

31 dicembre	Diversi	a	Diversi		10.501,80
	Compensi collaboratori (Ce)			10.500,00	
	Collaboratori c/arrotondamenti (Sp)			1,80	
		a	Inps c/contributi collaboratori (Sp)	800,88	
		a	Inail c/contributi collaboratori (Sp)	10,12	
		a	Erario c/ritenute (Sp)	2.931,41	
		a	Collaboratori c/compensi (Sp)	6.758,00	
		a	Collaboratori c/arrotondamenti (Sp)	1,39	
Causale	Rilevate collaborazioni mese di dicembre				

31 dicembre	Contributi c/Inail collaboratori (Ce)	a	Inail c/contributi collaboratori (Sp)	35,00	
Causale	Rilevato Inail competenza ditta per collaboratori anno x				

Rilevazione versamento del 16/2 anno x+1 (saldo pari a 35,00 + 10,12 e acconto pari a 45,12)

Schede operative

16 febbraio	Inail c/contributi collaboratori (Sp)	a	Banca c/c (Sp)	90,24
Causale Versamento saldo anno x e acconto anno x+1				

Perdita di esercizio

Il conto perdita di esercizio, conto patrimoniale, viene acceso alla fine di un esercizio in perdita. Su tale conto si riporta il saldo negativo del riepilogo del conto economico. Le scritture di esercizio che coinvolgono le perdite di esercizio sono quelle relative alla sua copertura.

La copertura delle perdite può avvenire tramite l'utilizzo delle riserve disponibili oppure attraverso il versamento di apporti da parte dei soci, anche sotto forma di rinuncia a crediti maturati nei confronti della società, oppure riducendo il capitale (vedi scheda capitale sociale).

1) Copertura perdite di esercizio con utilizzo delle riserve. Delibera di approvazione del bilancio del 29/4				
29 aprile	Diversi	a	Perdite esercizio anni precedenti (Sp)	34.500,00
	Riserva straordinaria (Sp)			23.450,00
	Riserva sovrapprezzo quote (Sp)			11.050,00
Causale Per copertura perdita esercizio anno x come da delibera assemblea soci				

2) copertura perdite mediante utilizzo apporti precedentemente versati				
Versamenti a fondo perduto dei soci nelle casse sociali anno X				
30 novembre	Banca c/c (Sp)	a	Diversi	60.000,00
			Versamento socio X c/capitale (Sp)	20.000,00
			Versamento Socio Y c/capitale (Sp)	20.000,00
			Versamento socio Z c/capitale (Sp)	20.000,00
Causale Versamento pro quota soci per apporto capitale a fondo perduto				

Copertura delle perdite anno x con utilizzo dei versamenti in c/capitale effettuati precedentemente dai soci				
29 aprile	Diversi	a	Perdite esercizio anni precedenti (Sp)	34.500,00
	Versamento socio X c/capitale (Sp)			11.500,00
	Versamento socio Y c/capitale (Sp)			11.500,00
	Versamento socio Z c/capitale (Sp)			11.500,00
Causale Per copertura perdite con versamento in c/capitale soci				

3) Copertura perdite con apporti soci derivanti in parte da rinuncia a crediti (anche commerciali) dei soci				
30 novembre	Diversi	a	Diversi	60.000,00
	Fornitore x (Sp)			4.590,00
	Fornitore y (Sp)			2.340,00
	Banca c/c (Sp)			53.070,00
		a	Versamento socio X c/capitale (Sp)	20.000,00
		a	Versamento socio Y c/capitale (Sp)	20.000,00
		a	Versamento socio Z c/capitale (Sp)	20.000,00
Causale Versamento a fondo perduto pro quota soci mediante apporto di capitale e rinuncia a crediti				

Schede operative

Copertura delle perdite anno x con utilizzo dei versamenti in c/capitale effettuati precedentemente dai soci					
29 aprile	Diversi	a	Perdite esercizio anni precedenti (Sp)		34.500,00
	Versamento socio X c/capitale (Sp)			11.500,00	
	Versamento socio Y c/capitale (Sp)			11.500,00	
	Versamento socio Z c/capitale (Sp)			11.500,00	
Causale	Per copertura perdite con versamento in c/capitale soci				

Ratei

Sono rilevati a fine anno e misurano la quota di ricavi (ratei attivi) o di costi (ratei passivi) che pur se manifestandosi finanziariamente nell'esercizio successivo sono di competenza dell'esercizio in chiusura.

Ratei attivi					
31 dicembre	Ratei attivi (Sp)	a	Fitti attivi (Ce)		2.000,00
Causale	Rilevati ratei su affitto del periodo dicembre n e gennaio n+1 in pagamento il 5 febbraio n+1				

nell'esercizio successivo					
5 febbraio	Cliente X (Sp)	a	Diversi		4.800,00
		a	Fitti attivi (Ce)	2.000,00	
		a	Ratei attivi (Sp)	2.000,00	
		a	Iva a debito (Sp)	800,00	
Causale	Emessa fattura nn, del, per affitto nostro locale				

Ratei passivi					
31 dicembre	Fitti passivi (Ce)	a	Ratei passivi (Sp)		2.000,00
Causale	Rilevati ratei su affitto del periodo dicembre n e gennaio n+1 in pagamento il 5 febbraio n+1				

nell'esercizio successivo					
5 febbraio	Diversi	a	Fornitore X (Sp)		7.200,00
	Fitti passivi (Ce)			3.000,00	
	Ratei passivi (Sp)			3.000,00	
	Iva a credito (Sp)			1.200,00	
Causale	Ricevuta fattura nn, del, per affitto locale				

Retribuzioni – rilevazione ratei in corso d'anno

Ove l'azienda volesse in corso d'anno, mese per mese rilevare i ratei dei costi indiretti relativi alle ferie, ai permessi e alle mensilità aggiuntive, dovrà a fine mese rilevare sia i ratei maturati residui del mese oltre a quelli, maturati in mese precedenti che sono stati utilizzati durante il mese stesso. Le scritture sono da intendersi integrative di quelle già descritte nelle precedenti schede. Infatti qui tratteremo solo la rilevazione dei ratei ed il loro storno di mese in mese.

1) Rilevazione ratei mese di gennaio					
31 gennaio	Diversi	a	Diversi		1.591,00
	Retribuzioni dipendenti (Ce)			1.235,00	

Schede operative

			Contributi c/Inps (Ce)	356,00	
		a	Ratei retribuzioni (Sp)	1.235,00	
		a	Ratei contributi (Sp)	356,00	
Causale	Rilevati ratei ferie, permessi e mensilità supplementari maturati mese di gennaio				

Rilevazione utilizzo ferie - permessi mese di febbraio					
28 febbraio	Diversi	a	Diversi		973,00
	Retribuzioni dipendenti (Ce)			730,00	
	Contributi c/Inps (Ce)			243,00	
			Ratei retribuzioni (Sp)	730,00	
			Ratei contributi (Sp)	243,00	
Causale	Ferie e permessi del mese di febbraio				

Rilevazione ratei mese di febbraio					
28 febbraio	Diversi	a	Diversi		1.675,00
	Retribuzioni dipendenti (Ce)			1.300,00	
	Contributi c/Inps (Ce)			375,00	
			Ratei retribuzioni (Sp)	1.300,00	
			Ratei contributi (Sp)	375,00	
Causale	Rilevati ratei ferie, permessi e mensilità supplementari maturati mese di febbraio				

Rilevazione Ires e Irap

La rilevazione delle imposte derivanti dalla presentazione del modello Unico coinvolge, durante l'anno diversi momenti. Partiremo, per comodità, dalla rilevazione di fine esercizio nella quale, sulla base dei calcoli effettuati, l'impresa dovrà rilevare in avere il debito nei confronti dell'erario rilevando contemporaneamente a costo, in dare, l'imposta. In sede di versamento a saldo delle imposte dirette dovrà essere versato anche un acconto per l'esercizio in corso alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi; tale acconto, l'anno successivo, sarà scalato dal debito a saldo. Da ultimo, a undici mesi dall'inizio dell'esercizio, dovrà essere versato un secondo acconto sull'esercizio in corso. Queste norme valgono sia per l'Irap che per l'Ires, sarà sufficiente sostituire il termine Ires con Irap nei conti e si utilizzeranno le medesime scritture.

1) Rilevazione delle imposte Ires in sede di redazione del bilancio (anno x)					
31 dicembre	Ires di competenza (Ce)	a	Erario c/Ires (Sp)		42.500,00
Causale	Rilevazione imposte dell'esercizio				

2) Rilevazione pagamento imposte a saldo (anno x) e in acconto (anno x+1)					
16 giugno	Diversi	a	Banca c/c (Sp)		59.500,00
	Erario c/Ires (Sp)			42.500,00	
	Erario c/acconti Ires (Sp)			17.000,00	
Causale	Rilevazione versamento imposte Ires a saldo e acconto				

Il versamento delle imposte, limitatamente al saldo e al primo acconto, secondo la normativa vigente, potrà essere dilazionato nel tempo, dietro pagamento di un modico interesse. L'importo degli interessi verrà versato con un codice tributo a parte e darà origine ad una rilevazione di interessi passivi in dare. Attualmente è anche possibile versare le imposte con un mese di differimento pagando un "sovrapprezzo" (attualmente lo 0,4 %) che verrà versato unitamente alle imposte. La natura della maggiorazione è quella di interessi passivi e pertanto andranno rilevati come tali anche se inserite all'interno del codice tributo dell'imposta.

Schede operative

Rimanenze

Si tratta di materie prime e sussidiarie, semilavorati, materiali di consumo, imballaggi, prodotti finiti e merci che a fine dell'esercizio sono ancora inutilizzati, e quindi presenti in magazzino, e che per il tramite della rilevazione contabile delle loro rimanenze vengono inviati al futuro esercizio per essere utilizzati.

Storno rimanenze iniziali				
31 dicembre	Rimanenze di prodotti finiti (Ce)	a	Rimanenze di prodotti finiti (Sp)	70.000,00
Causale	Stornate le rimanenze iniziali di esercizio di prodotti finiti			

Rilevazione delle rimanenze finali				
31 dicembre	Rimanenze di prodotti finiti (Sp)	a	Rimanenze di prodotti finiti (Ce)	70.000,00
Causale	Rilevate le rimanenze finali di esercizio di prodotti finiti esistenti in magazzino			

Risconti

Sono rilevati a fine anno e misurano la quota di ricavi (risconti passivi) o di costi (risconti attivi) che pur manifestandosi finanziariamente nell'esercizio sono di competenza futura.

Risconti attivi				
31 dicembre	Risconti attivi (Sp)	a	Fitti passivi (Ce)	2.000,00
Causale	Rilevati risconto su affitto passivo del periodo dicembre "n" e gennaio "n+1" pagato il 5 dicembre			

nell'esercizio successivo				
3 gennaio	Fitti passivi (Ce)	a	Risconti attivi (Sp)	2.000,00
Causale	Stornati risconti attivi			

Risconti passivi				
31 dicembre	Fitti attivi (Ce)	a	Risconti Passivi (Sp)	2.000,00
Causale	Rilevati risconto su affitto attivo del periodo dicembre n e gennaio n+1 pagato il 5 dicembre			

nell'esercizio successivo				
5 febbraio	Risconti passivi (Sp)	a	Fitti attivi (Ce)	2.000,00
Causale	Stornati risconti passivi			

Le varie tipologie di bilancio

L' *approssimarsi della scadenza annuale per la predisposizione dei bilanci, oltre alle recenti modifiche che sono state apportate al codice civile¹, fa ritenere utile un riepilogo delle regole che consentono la predisposizione di un "set documentale" più leggero rispetto a quello ordinario, composto da Stato patrimoniale, conto economico, Nota integrativa, rendiconto finanziario e relazione sulla gestione. Oltre a un minor onere amministrativo in termini di documentazione, i bilanci dei soggetti di minori dimensioni sono anche caratterizzati dalla possibilità (o dal divieto) di adottare taluni criteri valutativi più complessi². Nel presente intervento, si riepilogano le principali caratteristiche dei bilanci in forma abbreviata e delle micro imprese.*

Il bilancio in forma abbreviata

L'articolo 2435-*bis*, cod. civ. consente alle società che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, la redazione del bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per 2 esercizi consecutivi, non abbiano superato 2 dei seguenti limiti:

1. totale dell'attivo dello Stato patrimoniale: 4.400.000 euro³;
2. ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro⁴;
3. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità⁵.

Tale forma di bilancio si caratterizza per le seguenti semplificazioni:

- lo Stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'articolo 2424, cod. civ. con lettere maiuscole e con numeri romani;
- le voci A⁶ e D⁷ dell'attivo possono essere comprese nella voce CII⁸;
- la voce E⁹ del passivo può essere compresa nella voce D¹⁰;
- nelle voci CII dell'attivo e D del passivo devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo;
- esonero dalla redazione del rendiconto finanziario¹¹;
- nel Conto economico, le seguenti voci previste dall'articolo 2425, cod. civ. possono essere tra loro raggruppate:
 - a) voci A2 e A3¹²;
 - b) voci B9(c), B9(d), B9(e)¹³;
 - c) voci B10(a), B10(b), B10(c)¹⁴;
 - d) voci C16(b) e C16(c)¹⁵;
 - e) voci D18(a), D18(b), D18(c), D18(d)¹⁶;
 - f) voci D19(a), D19(b), D19(c), D19(d)¹⁷.

¹ Già applicate, in verità, lo scorso anno.

² Ad esempio, nei bilanci abbreviati e micro, si potrà ricorrere all'approccio semplificato nella determinazione della necessità di svalutare le immobilizzazioni materiali e immateriali, così come indicato dal documento Oic 9.

³ Trattasi della corrispondente voce del bilancio, così come indicata dall'articolo 2425, cod. civ..

⁴ Trattasi della voce A1 del Conto economico, così come indicato dall'articolo 2425, cod. civ..

⁵ Trattasi della media ponderata dei dipendenti, determinata tenendo conto dei giorni effettivi di presenza nell'anno.

⁶ Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti.

⁷ Ratei e risconti attivi.

⁸ Crediti, con separata indicazione di quelli esigibili oltre esercizio successivo.

⁹ Ratei e risconti passivi.

¹⁰ Debiti, con separata indicazione di quelli esigibili oltre esercizio successivo.

¹¹ Il riferimento è all'articolo 2425-*ter*, così come dettagliato dal documento Oic 10.

¹² Riferimento alle variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti (A2) e variazioni dei lavori in corso su ordinazione (A3).

¹³ Costi relativi al personale e, rispettivamente: Tfr, trattamento di quiescenza e simili, altri costi.

¹⁴ Rispettivamente: ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali, materiali e svalutazioni.

¹⁵ Proventi finanziari derivanti da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni, proventi finanziari derivanti da titoli iscritti nell'attivo circolante, che non costituiscono partecipazioni.

¹⁶ Rispettivamente: rivalutazioni di partecipazioni, di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni, di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni, di strumenti finanziari derivati.

¹⁷ Rispettivamente: svalutazioni di partecipazioni, di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni, di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni, di strumenti finanziari derivati.

Ferme restando le indicazioni richieste dai commi 3, 4 e 5, articolo 2423¹⁸, cod. civ. dai commi 2 e 5, articolo 2423-ter¹⁹, cod. civ., dal comma 2, articolo 2424²⁰, dal comma 1, n. 4) e 6), articolo 2426²¹, cod. civ. la Nota integrativa fornisce le indicazioni richieste dal comma 1, articolo 2427, n. 1), 2), 6), cod. civ., per quest'ultimo limitatamente ai soli debiti senza indicazione della ripartizione geografica, 8), 9), 13), 15), per quest'ultimo anche omettendo la ripartizione per categoria, 16), 22-bis), 22-ter), per quest'ultimo anche omettendo le indicazioni riguardanti gli effetti patrimoniali, finanziari ed economici, 22-quater), 22-sexies), per quest'ultimo anche omettendo l'indicazione del luogo in cui è disponibile la copia del bilancio consolidato, nonché dal comma 1, articolo 2427-bis, n. 1), cod. civ.. Le società possono limitare l'informativa richiesta ai sensi dell'articolo 2427, comma 1, n. 22-bis, cod. civ. alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con i loro maggiori azionisti e a quelle con i membri degli organi di amministrazione e controllo, nonché con le imprese in cui la società stessa detiene una partecipazione. Qualora le società forniscano nella Nota integrativa le informazioni richieste dai n. 3) e 4), articolo 2428²², cod. civ., esse sono esonerate dalla redazione della relazione sulla gestione. Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, in deroga a quanto disposto dall'articolo 2426, cod. civ. hanno la facoltà di iscrivere:

- i titoli al costo di acquisto;
- i crediti al valore di presumibile realizzo;
- e i debiti al valore nominale.

In sostanza, non vi è un obbligo – ma solo una facoltà – di utilizzare il criterio del costo ammortizzato. A seguire, nella tabella riassuntiva, si offre una schematizzazione delle informazioni da fornire nella Nota integrativa, indicando l'obbligo per i bilanci in forma abbreviata.

N.	Informativa ex articolo 2427, cod. civ. (rinvio ex articolo 2435-bis, cod. civ.)	Obbligo nei bilanci abbreviati
1	criteri di valutazione	sì
2	movimenti delle immobilizzazioni	sì
3	composizione delle voci riguardanti i costi di impianto e ampliamento e i costi di sviluppo	no
3-bis	riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali	no

¹⁸ Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo. Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella Nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione. Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.

¹⁹ Le voci precedute da numeri arabi possono essere ulteriormente suddivise, senza eliminazione della voce complessiva e dell'importo corrispondente; esse possono essere raggruppate soltanto quando il raggruppamento, a causa del loro importo, è irrilevante ai fini indicati nel comma 2, articolo 2423 o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In questo secondo caso la nota integrativa deve contenere distintamente le voci oggetto di raggruppamento. Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella Nota integrativa.

²⁰ Se un elemento dell'attivo o del passivo ricade sotto più voci dello schema, nella Nota integrativa deve annotarsi, qualora ciò sia necessario ai fini della comprensione del bilancio, la sua appartenenza anche a voci diverse da quella nella quale è iscritto.

²¹ Le immobilizzazioni consistenti in partecipazioni in imprese controllate o collegate possono essere valutate, con riferimento ad una o più tra dette imprese, anziché secondo il criterio indicato al numero 1), per un importo pari alla corrispondente frazione del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio delle imprese medesime, detratti i dividendi ed operate le rettifiche richieste dai principi di redazione del bilancio consolidato nonché quelle necessarie per il rispetto dei principi indicati negli articoli 2423 e 2423-bis. Quando la partecipazione è iscritta per la prima volta in base al metodo del patrimonio netto, il costo di acquisto superiore al valore corrispondente del patrimonio netto riferito alla data di acquisizione o risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa controllata o collegata può essere iscritto nell'attivo, purché ne siano indicate le ragioni nella nota integrativa. La differenza, per la parte attribuibile a beni ammortizzabili o all'avviamento, deve essere ammortizzata. Negli esercizi successivi le plusvalenze, derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, rispetto al valore indicato nel bilancio dell'esercizio precedente sono iscritte in una riserva non distribuibile. L'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto. L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a 10 anni. Nella Nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento.

²² Trattasi delle seguenti informazioni:

- il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente;
- il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni.

Schede operative

4	variazione della consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo	no
5	elenco delle partecipazioni in società controllate e collegate	no
6	crediti e debiti di durata residua superiore a 5 anni debiti assistiti da garanzie reali su beni della società ripartizione per aree geografiche	sì sì no
6-bis	variazioni dei cambi valutari successive alla chiusura dell'esercizio	no
6-ter	crediti e debiti per operazioni di pronti contro termine	no
7	composizione delle voci riguardanti i ratei e i risconti, gli altri fondi e le altre riserve del passivo	no
7-bis	origine, disponibilità e distribuibilità delle riserve di patrimonio netto, oltre alla utilizzazione nei precedenti esercizi	no
8	oneri finanziari capitalizzati	sì
9	impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale	sì
10	ripartizione dei ricavi per attività e area geografica	no
11	proventi da partecipazione diversi dai dividendi	no
12	composizione della voce relativa agli interessi e agli altri oneri finanziari	no
13	importo e natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali	sì
14	imposte anticipate e differite	no
15	numero medio di dipendenti la loro ripartizione per categoria	sì no
16	compensi, anticipazioni e crediti concessi agli amministratori e sindaci	sì
16-bis	compensi spettanti al revisore legale o alla società di revisione legale	no
17	numero e valore nominale di ciascuna categoria di azioni	no
18	azioni di godimento, obbligazioni convertibili e titoli similari	no
19	altri strumenti finanziari emessi dalla società	no
19-bis	finanziamenti dei soci, con evidenza separata di quelli postergati	no
20	beni compresi nei patrimoni destinati a uno specifico affare	no
21	proventi dei finanziamenti destinati a uno specifico affare	no
22	operazioni di <i>leasing</i> finanziario	no
22-bis	operazioni realizzate con parti correlate non concluse a normali condizioni di mercato è possibile limitare informativa alle operazioni con maggiori azionisti, membri degli organi di amministrazione e controllo e imprese partecipate	sì
22-ter	natura e obiettivo economico di accordi non risultanti da SP effetti patrimoniali, finanziari ed economici, se significativi	sì no
22-quater	eventi di rilievo successivi alla chiusura: natura effetti patrimoniali, finanziari ed economici	sì
22-quinquies	nome e sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme più grande di imprese di cui l'impresa fa parte nonché il luogo dove è disponibile il consolidato	no

22- <i>sexies</i>	nome e sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato dell'insieme più piccolo di imprese di cui l'impresa fa parte luogo dove è disponibile il consolidato	sì no
22- <i>septies</i>	proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite	no
N.	Informativa ex articolo 2427-bis, cod. civ. (rinvio ex articolo 2435-bis, cod. civ.)	Obbligo nei bilanci abbreviati
1.	informazioni sugli strumenti finanziari derivati (per categorie)	sì
2.	informazioni sulle immobilizzazioni finanziarie iscritte a un valore superiore al <i>fair value</i> (con esclusione delle partecipazioni in controllate e collegate e in <i>joint venture</i>)	no

Le informazioni contenute nella Nota integrativa vanno organizzate secondo la struttura proposta dalla Tassonomia XBRL²³; per l'esercizio 2018 (con deposito successivo al 28 febbraio 2019) va usata la versione "PCN_2018-11-04". Al riguardo, si segnalano le seguenti novità:

- parte iniziale: trattasi di una sezione normalmente "sovraccarica" di informazioni di grossa rilevanza, che ora viene strutturata in una serie di sottocampi testuali intestati per favorire una migliore distribuzione e identificabilità di alcuni punti chiave quali l'indicazione dei principi di redazione ("Principi di redazione"), la *disclosure* richiesta in caso di deroghe eccezionali ("Casi eccezionali ex art. 2423, comma 5, cod. civ."), l'informativa richiesta dall'Oic 29 in caso di cambiamento dei Principi contabili ("Cambiamenti di Principi contabili") e di correzione di errori rilevanti ("Correzione di errori rilevanti"), l'informativa in merito alle problematiche di comparabilità e adattamento rispetto alle voci dell'esercizio precedente ("Problematiche di comparabilità e di adattamento"), l'illustrazione dei criteri di valutazione applicati ("Criteri di valutazione applicati") nonché un campo residuale per le altre informazioni di carattere generale richieste dalla legge o dai Principi contabili ("Altre informazioni");
- altre informazioni - cooperative: in relazione alle informazioni richieste dagli articoli 2513 e 2545-*sexies*, cod. civ., si crea una sottosezione dedicata alle cooperative denominata "Informazioni relative alle cooperative". Vengono quindi esplicitati 2 campi testuali relativi alla *disclosure* richiesta dagli articoli 2513 (criteri per la definizione della prevalenza mutualistica) e 2545-*sexies* (ristorni), cod. civ.. Oltre a questo intervento che riguarda anche il bilancio in forma ordinaria, si prevede l'aggiunta di 2 campi testuali specifici della forma abbreviata (laddove il redattore, come è di norma, ometta la relazione sulla gestione) relativi alla *disclosure* richiesta dagli articoli 2528 ("Informazioni ex articolo 2528, cod. civ.") e 2545 ("Informazioni ex articolo 2545, cod. civ."), cod. civ.;
- altre informazioni - *start up*: in relazione alle informazioni di legge sulle *start up* e pmi innovative, il campo viene ridenominato, per chiarire che vi si comprendono anche le *start up* a vocazione sociale. Così, la nuova dicitura appare la seguente: "Informazioni relative a startup, anche a vocazione sociale, e pmi innovative";
- altre informazioni - L. 124/2017: viene introdotto, nella sezione "Nota integrativa, altre informazioni", il campo testuale dedicato all'informativa di cui all'articolo 1, comma 125, L. 124/2017²⁴ denominato "Informazioni ex articolo 1, comma 125, L. 124/2017".

In merito alla questione del momento a partire dal quale è possibile adottare il bilancio in forma abbreviata, ovvero, tornare ad applicare la forma ordinaria, vi sono delle discordanze di vedute.

In particolare, l'articolo 2435-*bis*, cod. civ. prevede quanto segue:

- primo bilancio: può essere redatto in forma abbreviata se, nel primo esercizio, la società non abbia superato 2 dei limiti sopra citati;
- da ordinario ad abbreviato: possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, per 2 esercizi consecutivi, non abbiano superato 2 dei limiti²⁵.
- da abbreviato a ordinario: devono redigere il bilancio in forma ordinaria quando, per il secondo

²³ Per la consultazione del manuale PDF della Tassonomia, si rinvia al sito dell'Associazione XBRL.

²⁴ Trattasi delle nuove disposizioni che richiedono un particolare sistema di trasparenza delle erogazioni pubbliche. Sul punto, anche per la delicatezza delle sanzioni in caso di mancato rispetto degli oneri di indicazione nella Nota integrativa, si rinvia alla circolare 2, emanata dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali in data 11 gennaio 2019, oltre che alla circolare Assonime n. 5/2019.

²⁵ Si rammenta che non è rilevante il fatto che i limiti non superati siano i medesimi.

esercizio consecutivo, abbiano superato due dei limiti indicati²⁶.

Sul tema si è pronunciato dapprima il Cndcec nel novembre 2012²⁷ e, successivamente, la Fnc con un documento del 30 settembre 2016²⁸. Nel documento del 2012 si proponeva un'interpretazione prudentiale, ritenendo opportuno che la facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata fosse esercitata a partire dal bilancio relativo all'esercizio successivo a quello nel quale non venivano superati per la seconda volta i limiti dimensionali individuati dalla norma. Sempre in ottica prudentiale, inoltre, tale documento suggeriva di provvedere a redigere il bilancio in forma ordinaria già nell'esercizio nel quale, per la seconda volta consecutiva, la società avesse superato i citati limiti. Il documento del 2016, riscontra che: *"in assenza di ulteriori interventi normativi sulla questione, le considerazioni espresse nel citato documento del Consiglio Nazionale del 2012 sono da ritenere ancora attuali"*. Detto ciò, si può mutuare l'esempio ivi proposto, aggiornandolo alla situazione attuale.

ESEMPIO - Approccio prudentiale suggerito dal Cndcec

Ipotizziamo che una società abbia sempre redatto il bilancio in forma ordinaria per obbligo che non abbia superato nell'esercizio 2016, e nell'esercizio 2017, i limiti di cui all'articolo 2435-*bis*, cod. civ., in tale caso, il primo esercizio in cui eventualmente esercitare la facoltà di redazione del bilancio in forma abbreviata sarebbe l'esercizio 2018. Ipotizzando una società che abbia sempre redatto il bilancio in forma abbreviata, per la quale negli esercizi 2017 e 2018 si ravvisi il superamento dei limiti di cui sopra, l'ottica prudentiale vuole che la società rediga il bilancio in forma ordinaria, completo pertanto di rendiconto finanziario, già per l'esercizio 2018. Vista l'importanza della corretta scelta della tipologia di bilancio, la prudenza appare la via preferibile, pur registrandosi (sul tema) anche possibili interpretazioni differenti, tese a riconoscere nel "ritmo" del passaggio una medesima tempistica, vale a dire l'adozione del nuovo tipo (sia esso abbreviato sia ordinario) solo a decorrere dall'esercizio successivo a quello nel corso del quale non è avvenuto (ovvero, è avvenuto) il superamento consecutivo dei parametri²⁹.

Il bilancio delle microimprese

L'articolo 2435-*ter*, cod. civ. sancisce che sono considerate micro-imprese le società di cui all'articolo 2435-*bis*³⁰, cod. civ., che, nel primo esercizio o – successivamente – per 2 esercizi consecutivi, non abbiano superato 2 dei seguenti limiti³¹:

1. totale dell'attivo dello Stato patrimoniale: 175.000 euro;
2. ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;
3. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Per tali società, in definitiva, si ritiene che il normale approccio del bilancio risulti eccessivamente gravoso, con la conseguenza che si ammette la possibilità di una informativa sostanzialmente più blanda. Gli schemi di bilancio e i criteri di valutazione sono determinati secondo le regole previste per i bilanci abbreviati; tuttavia, le micro-imprese sono esonerate dalla redazione:

1. del rendiconto finanziario;
2. della Nota integrativa, quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal comma 1, articolo 2427, n. 9)³² e 16)³³, cod. civ.;

²⁶ Vale quanto indicato alla precedente nota.

²⁷ Si veda il documento: *"La redazione del bilancio delle società di minori dimensioni: disposizioni normative e criticità"*.

²⁸ Si veda: *"Come cambiano i principi contabili nazionali OIC: novità in tema di rendiconto finanziario e di strumenti finanziari derivati"* di P.L. Marchini e G. Desana.

²⁹ Volendo operare un paragone relativo alla tecnica legislativa, si può notare come il Legislatore, nell'aggiornamento dell'articolo 2477, cod. civ. in tema di nomina obbligatoria dell'organo di controllo nelle Srl, abbia esplicitamente menzionato il differente tempismo applicabile all'obbligo di nomina ed alla facoltà di non nominare l'organo. Come a dire che, quando si intende differenziare il regime di entrata e di uscita, sarebbe opportuno esplicitare in modo corretto tale intenzione.

³⁰ Quelle che possono redigere il bilancio in forma abbreviata, di cui in precedenza.

³¹ In merito ai riferimenti delle voci si rinvia a quanto in precedenza affermato.

³² Si tratta dell'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati.

³³ Si tratta dell'ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi agli amministratori e ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria.

3. della relazione sulla gestione, quando in calce allo Stato patrimoniale risultino le informazioni richieste dai n. 3)³⁴ e 4)³⁵, articolo 2428, cod. civ..

Nei bilanci in parola, non sono applicabili le disposizioni di cui:

- al comma 5, articolo 2423³⁶, cod. civ.;
- e al n. 11-*bis*, comma 1, articolo 2426³⁷, cod. civ..

Dalla tassonomia XBRL: informazioni in calce al bilancio imprese micro

- ammontare dei compensi, delle anticipazioni e dei crediti concessi ad amministratori e sindaci e degli impegni assunti per loro conto (prospetto)
- importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale (prospetto)
- azioni proprie e azioni o quote di società controllanti possedute, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona abbreviato (prospetto)
- azioni proprie e di società controllanti acquisite o alienate nell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona abbreviato (prospetto)

Le novità dei campi informativi

la tassonomia PCN_2018-11-04 ha introdotto le seguenti novità (confermando che il bilancio delle micro-imprese possa essere utilizzato anche qualora specifiche normative richiedano l'onere di indicare specifiche informazioni nel bilancio):

1. altre informazioni - cooperative: in relazione alle informazioni richieste dagli articoli 2513 e 2545-*sexies*, cod. civ., si crea una sottosezione dedicata alle cooperative denominata "Informazioni relative alle cooperative". Vengono quindi esplicitati 2 campi testuali relativi alla *disclosure* richiesta dagli articoli 2513 (criteri per la definizione della prevalenza mutualistica) e 2545-*sexies* (ristorni), cod. civ.. Oltre a questo intervento che riguarda anche il bilancio in forma ordinaria, si prevede l'aggiunta di 2 campi testuali specifici della forma abbreviata (laddove il redattore, come è di norma, ometta la relazione sulla gestione) relativi alla disclosure richiesta dagli articoli 2528 ("*Informazioni ex articolo 2528, cod. civ.*") e 2545 ("*Informazioni ex articolo 2545, cod. civ.*"), cod. civ.;
2. altre informazioni - *start up*: in relazione alle informazioni di legge sulle start up e pmi innovative, il campo viene ridenominato, per chiarire che vi si comprendono anche le start up a vocazione sociale. Così, la nuova dicitura appare la seguente: "*Informazioni relative a start up, anche a vocazione sociale, e pmi innovative*".
3. altre informazioni - L. 124/2017: viene introdotto, nella sezione "*Nota integrativa, altre informazioni*", il campo testuale dedicato all'informativa di cui all'articolo 1, comma 125, L. 124/2017³⁸ denominato "*Informazioni ex articolo 1, comma 125, L. 124/2017*".

Le società che si avvalgono delle esenzioni sopra previste, devono redigere il bilancio, a seconda dei casi, in forma abbreviata o in forma ordinaria, quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato 2 dei limiti sopra indicati. In relazione al passaggio obbligato alla forma di bilancio "superiore" valgono le considerazioni in precedenza svolte per il bilancio in forma abbreviata.

³⁴ Si tratta del numero e del valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente.

³⁵ Si tratta del numero e del valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni.

³⁶ Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La Nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.

³⁷ Gli strumenti finanziari derivati, anche se incorporati in altri strumenti finanziari, sono iscritti al *fair value*. Le variazioni del *fair value* sono imputate al Conto economico oppure, se lo strumento copre il rischio di variazione dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata, direttamente a una riserva positiva o negativa di patrimonio netto; tale riserva è imputata al Conto economico nella misura e nei tempi corrispondenti al verificarsi o al modificarsi dei flussi di cassa dello strumento coperto o al verificarsi dell'operazione oggetto di copertura. Gli elementi oggetto di copertura contro il rischio di variazioni dei tassi di interesse o dei tassi di cambio o dei prezzi di mercato o contro il rischio di credito sono valutati simmetricamente allo strumento derivato di copertura; si considera sussistente la copertura in presenza, fin dall'inizio, di stretta e documentata correlazione tra le caratteristiche dello strumento o dell'operazione coperti e quelle dello strumento di copertura. Non sono distribuibili gli utili che derivano dalla valutazione al *fair value* degli strumenti finanziari derivati non utilizzati o non necessari per la copertura. Le riserve di patrimonio che derivano dalla valutazione al *fair value* di derivati utilizzati a copertura dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata non sono considerate nel computo del patrimonio netto per le finalità di cui agli articoli 2412, 2433, 2442, 2446 e 2447 e, se positive, non sono disponibili e non sono utilizzabili a copertura delle perdite.

³⁸ Trattasi delle nuove disposizioni che richiedono un particolare sistema di trasparenza delle erogazioni pubbliche. Sul punto, anche per la delicatezza delle sanzioni in caso di mancato rispetto degli oneri di indicazione nella Nota integrativa, si rinvia alla circolare n. 2/2019, oltre che alla circolare Assonime n. 5/2019.

Scadenze del mese di aprile

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° al 30 aprile 2019, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

lunedì 1° aprile

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di gennaio.

Presentazione del modello Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di febbraio.

Modello EAS

Scade oggi il termine, per gli enti associativi obbligati a tale adempimento, per la trasmissione, attraverso invio telematico, del modello EAS.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° marzo 2019.

Certificazione degli utili e compensi 2018

Scade oggi il termine per la consegna ai percettori delle certificazioni relative agli utili corrisposti nel 2018, ovvero della consegna delle certificazioni dei redditi di lavoro dipendente e assimilati e di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi sempre relativi al 2018.

Enea

Scade oggi il termine per l'invio all'Enea della rendicontazione delle spese per ristrutturazione edilizia poste in essere nel 2018 fino allo scorso 21 novembre 2018.

FIRR

Scade oggi il termine di versamento del contributo annuale al fondo indennità risoluzione rapporto di agenzia.

lunedì 15 aprile

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

martedì 16 aprile

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di marzo (codice tributo 6003). I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di marzo, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

ACCISE - Versamento imposta

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

Versamento saldo Iva 2019

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2018, risultante dalla dichiarazione annuale 2019 e che hanno scelto il versamento rateale a partire dal 16 marzo, devono versare la seconda rata.

martedì 19 aprile

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 18 marzo.

mercoledì 20 aprile

Presentazione dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di marzo, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

Imposta di bollo

Scade oggi il versamento dell'imposta di bollo affissa sulle fatture emesse nel primo trimestre 2019. Il versamento va effettuato su modello F24 ovvero nel sito dell'Agenzia delle Entrate nell'area riservata.

Dichiarazione Moss

Scade oggi il termine per l'invio telematico alla Agenzia delle Entrate la dichiarazione Moss relativa al primo trimestre 2019.

venerdì 26 aprile

Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrali

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile o trimestrale, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente o trimestre precedente.

martedì 30 aprile

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di marzo.

Presentazione del modello Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di marzo.

Comunicazione dei compensi riscossi da parte di strutture sanitarie private

Ultimo giorno utile per la trasmissione in via telematica all'Agenzia delle entrate da parte delle strutture sanitarie private, assoggettate al sistema di riscossione accentrata dei compensi, della comunicazione relativa ai compensi percepiti nell'anno precedente.

Presentazione richiesta rimborso o compensazione credito Iva trimestrale

Scade il termine per presentare la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito Iva riferito al primo trimestre 2019 (Modello TR).

Dichiarazione Iva 2019

Scade oggi il termine per la presentazione della dichiarazione Iva 2019 relativa al periodo di imposta 2018.

Approvazione bilancio 120 gg società di capitali

Scade oggi il termine per l'adunanza assembleare di approvazione del bilancio senza rinvio al termine lungo.

Bonus Autotrasportatori

Scade oggi il termine per gli esercenti l'attività di autotrasporto merci in conto proprio o per conto terzi, il termine per presentare apposita istanza al fine di al beneficio sulla spesa di gasolio uso autotrazione utilizzato per il rifornimento di veicoli con massa massima complessiva pari o superiore a 7,5 tonnellate nel trimestre precedente.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° aprile 2019.

Comunicazione telematica dei dati delle liquidazioni Iva del 4° trimestre 2018

Scade oggi il termine di trasmissione della comunicazione dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche dell'Iva, mensili o trimestrali, effettuate nel trimestre solare precedente.

Spesometro

Scade oggi il termine per l'ultimo invio della Comunicazione Dati Fatture. Vanno comunicate tutte le fatture emesse, tutte le fatture ricevute e registrate, tutte le note di variazione e le bollette doganali relative al III° trimestre 2018 e al IV° trimestre 2018.

Esterometro

Scade oggi il termine per la comunicazione, relativamente alle operazioni effettuate a gennaio, all'Agenzia delle entrate dei dati delle fatture emesse e ricevute da e verso l'estero.

Rottamazione *ter*

Scade oggi il termine per la presentazione della domanda di accesso del contribuente all'istituto della rottamazione *ter*.



Firma digitale

AGYO FIRMA

Agyo Firma è la soluzione TeamSystem destinata a rivoluzionare il modo di lavorare degli Studi e risolvere tutte le problematiche legate alla firma.

Il servizio è basato su Agyo, l'innovativa piattaforma TeamSystem per la digitalizzazione dei documenti di Aziende, Professionisti e Pubblica Amministrazione, Integrato con il gestionale LYNFA Studio e con il servizio di Conservazione Digitale, per conservare in cloud i documenti.

• PIÙ SICUREZZA

Puoi firmare i documenti con lo smartphone in modo comodo, rapido e totalmente sicuro.

• MAGGIORE EFFICIENZA

Abbatti i tempi e i costi legati alla gestione dei documenti: stampa, firma e conservazione.

• CLIENTI PIÙ SODDISFATTI

I tuoi clienti non dovranno più recarsi fisicamente presso lo Studio, risparmiando tempo.

Il pacchetto Agyo Firma comprende un set di servizi di firma elettronica:

- **Modulo di integrazione LYNFA Studio - Agyo**, che consente di gestire in automatico tutti i documenti e le relative informazioni chiave per avviare il processo di firma.
- **Firma Remota Qualificata**
- **Firma Remota Avanzata**
- **Abilitazione alla Firma Automatica Qualificata:** per sottoscrivere i file automaticamente e in modo massivo.

Agyo Firma può essere arricchito con servizi aggiuntivi che ampliano il numero di firme apponibili e dei firmatari, nonché le modalità di firma (ad esempio, la firma grafometrica).

Inoltre, con il servizio CCT - Conservazione Cloud TeamSystem è possibile conservare digitalmente i documenti firmati, a norma di legge e in tutta sicurezza.