

## CHIUSURA BILANCIO D'ESERCIZIO - RILEVAZIONI DI ASSESTAMENTO E RETTIFICA

### Inventario di magazzino - rilevazione rimanenze finali

Verificare le procedure adottate.

- Verifica dell'esistenza fisica delle giacenze di magazzino, comprese le giacenze di proprietà dell'impresa presso terzi, in conto deposito, lavorazione, prova ecc. (effettuazione di inventari fisici e/o contabili, completi e/o a campione)
- Verifica delle procedure adottate per la rilevazione dei movimenti di merci
- Verifica dell'obbligo di tenuta della contabilità di magazzino e, nel caso, della regolare tenuta della stessa
- Verifica del titolo di proprietà o di possesso (si ricorda che per le operazioni nazionali, in mancanza di specifiche clausole, il trasferimento della proprietà risulta alla data di inizio della spedizione da parte del venditore; per le operazioni sull'estero occorre, invece, verificare di volta in volta le condizioni di fornitura applicate)
- Controllo delle configurazioni di costo (LIFO, FIFO, costo medio ponderato e costo specifico per i prodotti in corso di lavorazione) e dei metodi di rilevazione adottati; la valutazione delle giacenze di magazzino deve essere effettuata voce per voce, identificando i relativi costi e quantità; è accettabile la costituzione di famiglie o categorie omogenee che raggruppino voci molto simili per natura merceologica e costo
- Verifica della competenza dei costi e ricavi rilevati nel periodo rispetto alle giacenze di magazzino
- Verifica di eventuali svalutazioni da effettuare sulla base del prezzo medio di mercato nell'ultimo mese dell'esercizio
- Verifica delle procedure per la rilevazione dell'obsolescenza
- Verifica dei criteri di classificazione delle voci di inventario
- Rilevazione e contabilizzazione in base all'inventario
- Si consiglia la verifica della congruità delle valutazioni operate, sulla base dell'incidenza del costo del venduto per l'esercizio in esame e precedenti (come da prospetto allegato alla presente)

### Rilevazione interessi maturati

Tali scritture riguardano gli interessi maturati a fine esercizio sui conti correnti o postali ed in relazione ad altri crediti o debiti. Si ricorda che, per le società di capitali, anche le ritenute su interessi maturati devono essere rilevate secondo il principio di competenza e sono, pertanto, imputabili al periodo

d'imposta in cui maturano, indipendentemente dalla loro effettuazione; inoltre, si ricorda che, per quanto riguarda gli interessi passivi, valgono specifiche regole di deducibilità fiscale.

- Verificare la correttezza delle rilevazioni contabili riferite alle movimentazioni di numerario; in particolare, verificare:
  - che le rimesse di numerario ricevute in cassa o in banca in data posteriore al 31.12 non siano a tale data rilevate contabilmente anche se accreditate in linea valuta
  - che le rimesse di numerario uscite di cassa o disposte con assegni o bonifici bancari in data posteriore al 31.12 non risultino rilevate contabilmente
  - che siano rilevati contabilmente tutti gli assegni emessi e i bonifici disposti entro la data del 31.12
  - che siano rilevati gli incassi effettuati dalle banche ed accreditati nei conti prima del 31.12
- Verificare la correttezza delle riconciliazioni tra i saldi dei conti bancari risultanti dalla contabilità ed i relativi estratti conto bancari
- Verificare la correttezza delle rilevazioni relative a finanziamenti e mutui in corso (in proposito, verificare eventuale applicazione del metodo del costo ammortizzato)
- Rilevazione e contabilizzazione di eventuali interessi maturati su imposte a rimborso (si ricorda in proposito che, a decorrere dall'1.07.2003 e fino al 31.12.2009, il tasso semestrale applicabile risulta pari all'1,375%; dall'1.01.2010 il tasso semestrale applicabile risulta pari all'1%)

Clients - stralcio di crediti inesigibili - accantonamento rischi su crediti - rilevazione interessi di mora - accantonamento per rischi su interessi di mora

- Verificare per il periodo precedente e successivo al 31.12 le fatturazioni con i relativi documenti di spedizione e viceversa, per accertare la corretta rilevazione per competenza temporale
- Verificare le schede individuali di dettaglio o partitari; verificare la riconciliazione delle schede o partitari con il mastro, con il bilancio di verifica ed eventuali scritture ausiliarie (può essere consigliabile effettuare una circolarizzazione a campione per accertare i saldi risultanti dalla contabilità dei clienti)
- Con riferimento alle ricevute bancarie emesse, si ricorda che i corretti principi contabili prevedono che "la cessione di ricevute alle banche non costituisce da un punto di vista sostanziale sconto di titoli di credito e, pertanto, il credito non va rimosso dal bilancio fino all'incasso"; qualora le rilevazioni periodiche non siano uniformate a tale criterio, occorre effettuare

le opportune rettifiche in sede di chiusura del bilancio, imputando gli anticipi alla voce clienti

- Eventuale rilevazione interessi di mora maturati (si ricorda che gli interessi di mora decorrono automaticamente dal giorno successivo alla scadenza del termine di pagamento, senza necessità di una formale costituzione in mora del debitore; si segnala, inoltre, che gli interessi di mora concorrono alla formazione del reddito per cassa nell'esercizio in cui sono percepiti o corrisposti; in estrema sintesi, la rilevazione degli interessi di mora non è obbligatoria)
- Rilevazione delle perdite su crediti sulla base delle specifiche insolvenze, in particolare relative a crediti verso società fallite o ammesse ad altra procedura concorsuale
- Verifica stato di recupero dei crediti e pratiche legali connesse
- Rilevazione di un eventuale accantonamento rischi su crediti, tenuto conto della presumibile incidenza delle perdite, determinata sulla base delle situazioni di inesigibilità già manifestate o presunte alla data di redazione del bilancio
- Verifica della deducibilità dell'accantonamento rischi su crediti; l'accantonamento può essere fiscalmente dedotto nel limite dello 0,50% del valore nominale dei crediti, esclusi i crediti assicurati, fino al limite complessivo del 5% del valore nominale dei crediti stessi
- Rilevazione eventuale accantonamento per rischi su interessi di mora (si veda quanto sopra segnalato)

#### Fornitori

- Verificare le fatture d'acquisto con i documenti d'entrata e viceversa, per i periodi immediatamente antecedenti e successivi al 31.12, per accertare la corretta rilevazione per competenza di periodo
- Verificare le schede individuali di dettaglio o partitari dei saldi fornitori; verificare la riconciliazione delle schede o partitari con il mastro, con il bilancio di verifica ed eventualmente le scritture ausiliarie (può essere consigliabile effettuare una circolarizzazione a campione per accertare i saldi risultanti dalla contabilità dei fornitori)
- Eventuale rilevazione interessi di mora (si veda quanto sopra segnalato)

#### Fatture da emettere e fatture da ricevere

- Rilevare le operazioni attive e passive di competenza dell'esercizio, per le quali non sono ancora emesse le fatture di vendita o ricevute le fatture di

acquisto; tale operazione deve, principalmente, essere effettuata sulla base dei documenti di accompagnamento merci emessi e ricevuti

- Si ricorda che, ai fini della formazione del bilancio, tali poste devono essere rilevate tra i crediti v/clienti o debiti v/fornitori e non come ratei attivi o passivi
- Altri crediti o debiti da liquidare possono riguardare:
  - premi su acquisti o premi su vendite
  - provvigioni maturate a favore dei rappresentanti
- Con riferimento alle provvigioni, si ricorda che la corretta rilevazione deve essere effettuata secondo l'esercizio di competenza in cui sono conseguiti i ricavi cui le provvigioni si riferiscono e non in quello in cui sono stati incassati i relativi crediti (verificare la certezza del costo ai fini della deducibilità fiscale)

#### Note di credito da emettere - note di credito da ricevere

- Verificare e rilevare eventuali sconti e abbuoni passivi relativi a vendite dell'esercizio le cui note di credito sono emesse in data successiva al 31.12 (verificare la deducibilità fiscale nell'esercizio, sulla base della documentazione intercorsa con i clienti entro il 31.12)
- Verificare eventuali resi merce, relativi a vendite dell'esercizio, ricevuti in data successiva al 31.12 e valutare l'opportunità di un accantonamento per rischi su vendite (fiscalmente indeducibile)
- Verificare e rilevare eventuali sconti e abbuoni attivi relativi ad acquisti dell'esercizio le cui note di credito sono ricevute in data successiva al 31.12
- Si ricorda, infine, che le note di credito oltre l'anno, qualora non siano rilevate nell'esercizio di competenza con riferimento all'operazione principale, devono essere distintamente annotate come sopravvenienze attive o passive

#### Ratei

I ratei attivi rilevano componenti positivi di reddito ed i ratei passivi componenti negativi di reddito, maturati in proporzione al tempo già decorso.

- Tali voci possono riguardare:
  - affitti passivi
  - contratti di leasing
  - interessi attivi su titoli
  - interessi passivi su mutui (in proposito, verificare eventuale applicazione del metodo del costo ammortizzato)

## TFR e competenze per prestazioni di lavoro dipendente

- Verificare effetti e rilevazioni contabili conseguenti all'eventuale applicazione di procedure Cassa Integrazione Guadagni o simili
- Rilevare, sulla base delle indicazioni formulate dall'ufficio paghe o dal consulente del lavoro, le competenze relative a:
  - salari e stipendi di dicembre
  - contributi Inps dicembre
  - ritenute dicembre
  - salari e stipendi 13<sup>A</sup> e 14<sup>A</sup> mensilità
  - contributi Inps 13<sup>A</sup> e 14<sup>A</sup> mensilità
  - ritenute 13<sup>A</sup> e 14<sup>A</sup> mensilità
  - accantonamento TFR
  - accantonamento ferie da usufruire
  - storno accantonamento ferie da usufruire esercizio precedente
  - saldo INAIL
  - premi per assunzioni
- Verificare le rilevazioni relative ai versamenti in anticipo delle imposte sul T.F.R. (disposizione introdotta a valere sugli anni 1997 e 1998); eventuale rilevazione al 31.12 della rivalutazione da calcolarsi sugli acconti d'imposta già corrisposti
- Per quanto riguarda il TFR maturato dall'1.01.2008 è opportuno verificare le relative scritture contabili, tenuto conto delle disposizioni in materia che possono comportare la gestione aziendale del TFR, il versamento dello stesso al Fondo di Tesoreria dell'INPS, ovvero ai Fondi di previdenza complementare (per ulteriori approfondimenti si vedano le nostre circolari e memorie in materia)
- Verificare eventuali accantonamenti destinati a fondi pensione integrativi
- Verificare le rilevazioni relative alla tassazione delle rivalutazioni del T.F.R. (si ricorda che dall'1.1.2001 è previsto che le rivalutazioni annuali del T.F.R. siano soggette ad imposta sostitutiva dell'11%, incrementata al 17% dall'1.01.2015; tale imposta deve essere imputata a diminuzione del fondo T.F.R. e versata dal sostituto d'imposta entro il 16.02, come saldo dell'imposta calcolata sulle rivalutazioni relative al T.F.R. maturato al 31.12 dell'anno precedente, ed il 16.12, come acconto sulle rivalutazioni relative al T.F.R. maturato al 31.12)
- Verificare le procedure adottate e le rilevazioni contabili relative a: rimborsi spese, autoveicoli concessi in uso, erogazioni liberali, compensi in natura/fringe benefit, ecc.; verificare il relativo trattamento fiscale

## Operazioni in valuta

- Verifica del criterio adottato per la valutazione delle attività e passività in valuta estera al 31.12
- Si segnala che le disposizioni in materia, prevedono che le attività e passività in valuta, diverse dalle immobilizzazioni, devono essere iscritte al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio; i relativi utili e perdite devono essere distintamente rilevati a conto economico; l'eventuale utile netto deve essere accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo; si segnala, inoltre, che gli utili e le perdite su cambi non effettivamente realizzati non concorrono alla formazione del reddito d'impresa ai fini fiscali (pertanto, tenuto conto della differente impostazione civilistica e fiscale, si rende opportuno verificare le procedure contabili adottate)
- Rilevazione delle operazioni di assestamento relative ad eventuali operazioni in valuta in essere al 31.12, quali: contratti a termine a fronte di specifici debiti e crediti; contratti a termine a fronte di ordini di acquisto o vendita; contratti a termine a fronte di una posizione netta in cambi; contratti a termine di natura speculativa; finanziamenti a copertura rischi di cambio; opzioni su cambi

## Fondi spese e fondi rischi

- Da rilevare solo se relativi a spese e rischi specifici, quali:
  - FIRR
  - TFM amministratori e/o altri collaboratori
  - Fondo rischi su vendite (fiscalmente indeducibile)
  - Fondo indennità suppletiva di clientela (si segnala che risultano posizioni contrastanti riguardo la deducibilità fiscale dei relativi accantonamenti)

## Risconti

- Riguardano costi (risconti attivi) e ricavi (risconti passivi) da rinviare al prossimo esercizio; esempi tipici le assicurazioni e i premi su fidejussioni e/o polizze assicurative in relazione a garanzie pluriennali (ad es. per imposte a rimborso), nonché i risconti su contratti di leasing per canoni anticipati/maxi canoni

## Ammortamenti

- Gli ammortamenti esposti in bilancio devono essere riconciliati con le risultanze del libro cespiti ammortizzabili
- In proposito si ricorda che:
  - per il primo esercizio di entrata in funzione del bene, gli ammortamenti sono deducibili nella misura del 50% delle aliquote ordinarie
  - con effetto dal bilancio 2008, è stata eliminata la possibilità di effettuare ammortamenti anticipati ed accelerati
  - la cosiddetta manovra Prodi (D.L. 262/2006, convertito con modificazioni dalla L. 286/2006) ha ridefinito il trattamento fiscale delle aree su cui insistono fabbricati ammortizzabili, prevedendo l'indeducibilità della quota di ammortamento riferibile al costo del terreno; i criteri di deducibilità limitata previsti per gli ammortamenti dei fabbricati strumentali valgono anche per i canoni relativi a leasing immobiliari (per ulteriori approfondimenti in merito, si vedano le nostre circolari e memorie di aggiornamento in materia)
- Si segnala che, nell'ambito delle disposizioni introdotte per sostegno alle imprese in conseguenza all'emergenza epidemiologica da COVID-19, è stata prevista la facoltà di sospensione degli ammortamenti nei bilanci degli esercizi 2020, 2021, 2022 e 2023 (il disallineamento tra valore contabile e valore fiscale che si determina in caso di sospensione, ove l'impresa deduca extracontabilmente, nel medesimo periodo d'imposta, la relativa quota di ammortamento sospesa, si recupera, negli esercizi successivi alla sospensione, operando apposite variazioni in aumento al fine di sterilizzare il componente di reddito imputato a Conto economico ma non deducibile fiscalmente)

Si consiglia una periodica verifica delle procedure interne adottate per la gestione di cespiti ammortizzabili (ad es.: identificazione responsabili per acquisto e vendita cespiti; identificazione dei cespiti alla consegna, anche eventualmente con attribuzione di numeri matricola; inserimento copia fatture di acquisto in apposito file relativo ai cespiti; verifica correttezza rilevazioni relative alla dimissione dei cespiti per rilevazione plusvalenze e minusvalenze; effettuazione periodica di inventari fisici)

## Spese di manutenzione, riparazione e trasformazione

- Verifica dei criteri di rilevazione e capitalizzazione delle spese di manutenzione, riparazione e trasformazione di natura incrementativa

- Qualora non siano portate ad incremento del costo dei beni, tali spese, riferite ai soli beni di proprietà, sono deducibili nel limite del 5% del costo dei beni ammortizzabili quale risulta dall'apposito registro all'inizio dell'esercizio
- In proposito si ricorda che:
  - le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione iscritte ad incremento del costo dei beni strumentali non assumono autonoma rilevanza rispetto al bene a cui si riferiscono e, pertanto, il calcolo delle quote di ammortamento deve essere effettuato in modo unitario e indistinto, sia per quanto riguarda il costo su cui calcolare le quote sia per la determinazione dei coefficienti di ammodernamento e relative modalità di applicazione (anche sul libro cespiti detti costi devono essere rilevati ad incremento del valore del cespite cui si riferiscono e, pertanto, non costituiscono un autonoma voce)
  - le ordinarie spese di manutenzione, imputate al conto economico ma indeducibili in quanto superano il limite del 5% sopra richiamato, non possono essere capitalizzate perché di natura non incrementativa (le stesse devono, comunque, essere rilevate sul libro cespiti per anno di formazione; la deducibilità per quote nei successivi esercizi deve essere rilevata in sede di dichiarazione dei redditi)

#### Altri controlli e rilevazioni

- Altri controlli e rilevazioni devono essere verificati sulla base delle specifiche operazioni effettuate dalla società, ad esempio riferite a:
  - compensi agli amministratori (verificare sulla base della relativa delibera) e relativi contributi
  - finanziamenti e debiti a medio-lungo termine (verifica: piani di ammortamento; eventuale applicazione del metodo del costo ammortizzato; eventuali moratorie concesse)
  - minusvalenze e plusvalenze per cessioni/dimissioni beni ammortizzabili
  - conguagli contributivi Enasarco
  - prestiti obbligazionari (in proposito, verificare eventuale applicazione del metodo del costo ammortizzato)
  - saldi credito/debito relativi a rapporti con società assoggettate al controllo della medesima controllante, cosiddette società "sorelle" (da esporre separatamente in bilancio)
  - contratti di leasing (verificare eventuali moratorie concesse)
  - prestiti di personale
  - dividendi percepiti
  - gestione auto aziendali
  - erogazioni liberali



- omaggi e spese di rappresentanza
- costi e proventi straordinari
- immobilizzazioni finanziarie/partecipazioni (in proposito, verificare eventuale applicazione del metodo del costo ammortizzato)
- operazioni pronti contro termine
- operazioni su contratti derivanti (swap, futures, options, ecc.; in proposito, verificare obbligo di valutazione al *fair value*)
- contributi in conto capitale e/o in conto impianti e/o in conto esercizio (verificare eventuali contributi straordinari resi disponibili a seguito crisi emergenziale conseguiti/maturati e relative rilevazioni contabili; verificare eventuali crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali)
- lavori in corso su ordinazione
- costi capitalizzati per lavori interni
- costi di sviluppo (in proposito, verificare presupposti e condizioni capitalizzazione)
- azioni proprie
- voci del patrimonio netto
- finanziamenti e versamenti soci (per i finanziamenti soci, verificare eventuale applicazione del metodo del costo ammortizzato)
- rivalutazioni monetarie
- affitto d'azienda
- operazioni straordinarie eseguite nel corso dell'esercizio
- Per le operazioni pronti contro termine, è previsto che le attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine devono essere iscritte nello stato patrimoniale del venditore; proventi ed oneri relativi a operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione a termine devono essere iscritti per le quote di competenza dell'esercizio
- Con particolare riguardo alle rilevazioni contabili relative ai contributi in conto capitale e/o in conto impianti, le stesse devono essere verificate tenuto conto del regime fiscale previsto in materia
- Verifica movimentazioni beni su cui sono state effettuate rivalutazioni monetarie, anche in precedenti esercizi
- Verifica rilevazioni relative ai conti d'ordine (beni di terzi, beni in leasing, garanzie prestate, ecc.; i conti d'ordine devono essere eliminati dal bilancio e la relativa informativa fornita in Nota Integrativa)
- Esame e calcolo eventuali agevolazioni fiscali
- Verifica eventuale applicazione sospensioni termini versamenti fiscali e contributivi
- Rendiconto finanziario (verificare obbligo di redazione)

## Imposte

- Rilevazione delle imposte sul reddito ed IRAP, determinate sulla base della dichiarazione dei redditi (le imposte devono essere esposte nella voce debiti tributari)
- Rilevazione di eventuali imposte differite e/o anticipate
- Si segnala che, prima delle modifiche introdotte con la riforma del diritto societario, le interferenze fiscali al bilancio erano motivate da ragioni di carattere tributario e legittimate in modo esplicito; adeguandosi ai principi contabili nazionali ed internazionali, la riforma del diritto societario ha eliminato le interferenze fiscali al bilancio
- La riforma del diritto societario ha, inoltre, previsto l'iscrizione in bilancio delle imposte differite o anticipate; dette imposte sono dovute a differenza negativa tra reddito imponibile e utile ante imposte (imposte differite) ovvero, differenze positive tra reddito imponibile e utile ante imposte (imposte anticipate); nello Stato Patrimoniale: nell'attivo tra i "crediti" sono evidenziati i crediti tributari (C.II.4-bis), separatamente dalle imposte anticipate (C.II.4-ter); nel passivo fra i "fondi rischi e oneri" è evidenziata la voce per "imposte, anche differite"; nel Conto Economico è evidenziata la voce per "imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate"; la Nota Integrativa deve, inoltre, evidenziare un apposito prospetto contenente la descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione di imposte differite e anticipate, l'ammontare di imposte anticipate contabilizzato in bilancio riguardanti le perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti e le motivazioni dell'iscrizione, nonché l'ammontare di imposte anticipate non ancora contabilizzato e le motivazioni della mancata iscrizione
- Per le novità in materia fiscale introdotte e che incidono sulla formazione del bilancio e sul calcolo delle relative imposte, si rinvia alle nostre circolari e memorie di aggiornamento

– CALCOLO INCIDENZA COSTO DEL VENDUTO

	eserc. ____	eserc. ____	eserc. ____	eserc. ____
a) <u>Ricavi di vendita</u>				
Vendite prodotti	_____	_____	_____	_____
Altre vendite	_____	_____	_____	_____
- Sconti e abbuoni	_____	_____	_____	_____
- Resi merci	_____	_____	_____	_____
Ricavi netti (A)	_____	_____	_____	_____
b) <u>Costo del venduto</u>				
Giacenze all'1/1 (*)	_____	_____	_____	_____
Acquisti esercizio	_____	_____	_____	_____
- Sconti e abbuoni	_____	_____	_____	_____
- Resi merci	_____	_____	_____	_____
Costo prestazioni esterne	_____	_____	_____	_____
Costi personale	_____	_____	_____	_____
Forza motrice	_____	_____	_____	_____
Manutenzioni e riparazioni	_____	_____	_____	_____
Altre spese di prod.	_____	_____	_____	_____
- Giacenze al 31/12 (*)	_____	_____	_____	_____
Costo del venduto (B)	_____	_____	_____	_____
Utile lordo	_____	_____	_____	_____
Incidenza percentuale (B/A)	_____ %	_____ %	_____ %	_____ %

(\*) Considerare il totale delle giacenze di: materie prime, sussidiarie e consumo; prodotti in corso di lavorazione e semilavorati; lavori in corso su ordinazione; prodotti finiti e merci