
SPECIALE CHIUSURA BILANCIO 2008

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: AMMORTAMENTI

AVVERTENZA ALLA CLIENTELA

Diversamente dal passato, la determinazione delle quote di ammortamento del periodo 2008 è interessata da numerose novità che vanno ad incidere direttamente su comportamenti ormai consolidati nel tempo; basti dire che, ad esempio, non esiste più l'ammortamento anticipato. Si invita allora tutta la clientela a leggere con attenzione le note che seguono, al fine di poter correttamente impostare la procedura degli ammortamenti; ovviamente, per qualsiasi dubbio vi invitiamo a rivolgervi preventivamente allo Studio, in modo da poter ottenere dalla procedura software dei dati che siano il più possibile corretti.

Regole generali

La determinazione degli imponibili fiscali 2008 è caratterizzata, in controtendenza rispetto al passato, dall'applicazione di un generalizzato criterio di dipendenza rispetto ai dati transitati a bilancio; infatti, a seguito della eliminazione delle deduzioni extracontabili, costi e spese sono deducibili se, e nella misura in cui, transitano a conto economico.

Tale regola trova evidenti impatti nella deduzione delle quote di ammortamento che, come noto, sono sovente stanziati a bilancio nella medesima misura per la quale è possibile la deduzione fiscale.

Per un corretto conteggio delle quote del periodo 2008, pertanto, si devono tenere in considerazione i seguenti punti:

1. non sono mutate le **percentuali di ammortamento** fiscale, ferme ancora a quelle contenute nel D.M. del 31.12.1988, nonostante fosse stata promessa una loro revisione; ciò significa che, per tutti coloro che scelgono di utilizzare i coefficienti tributari anche per l'ammortamento civilistico, si dovrà proseguire secondo le precedenti regole, lasciando invariato il percorso già a suo tempo iniziato;
2. dal versante fiscale, non sono più ammissibili quote di **ammortamento anticipato** (raddoppio delle quote fiscalmente ammissibili per i primi 3 periodi di imposta in relazione ai beni nuovi, e per il solo primo periodo di imposta per i beni usati), né per il tramite della imputazione diretta a conto economico (per coloro che sceglievano la finzione di perfetta

aderenza delle misure civili con quelle tributarie), né mediante l'utilizzo del quadro EC, ormai abrogato;

3. dal versante fiscale, non sono più ammissibili quote di **ammortamento accelerato**, cioè quelle consistenti nell'incremento delle percentuali ordinarie in relazione alla utilizzazione più intensa dei beni in confronto a quella media del settore (per la verità, tale tipologia di ammortamento non è mai stata molto praticata in quanto difficilmente comprovabile);
4. per i soli **beni acquistati nuovi nel 2008**, ed **entrati in funzione** nel medesimo periodo di imposta, **non** è necessario **ridurre al 50%** la quota di ammortamento deducibile, potendo

dedurre la quota intera anche se l'ulteriore metà non è transitata a conto economico (ciò in deroga rispetto al principio della dipendenza). Tale agevolazione non trova, tuttavia, applicazione per le seguenti tipologie di beni (anche se nuovi ed entrati in funzione nel 2008):

- ▶ autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori non destinati ad essere utilizzati in via esclusivamente strumentale nello svolgimento della attività di impresa o dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta;
- ▶ particolari beni strumentali per l'esercizio di attività regolamentate, suddivisi per categorie omogenee, individuate dall'Autorità per l'energia elettrica ed il gas.

Pertanto, il conteggio delle quote 2008 dovrà avvenire come nella tabella di seguito rappresentata:

TIPO DI BENE	MISURA AMMORTAMENTO FISCALE	AMMORTAM. ANTICIPATO	AMMORTAM. ACCELERATO	RIDUZIONE AL 50% DELLA QUOTA PER IL PRIMO ANNO
Beni già presenti nel 2007	DM 31.12.1988	NO	NO	NO se già ammortizzati nel 2007 SI se entrati in funzione nel 2008
Beni acquistati nel 2008 ed entrati in funzione nel 2008 (diversi dalle vetture)	D.M. 31.12.1988	NO	NO	NO La quota ulteriore rispetto al 50% può essere dedotta in dichiarazione
Beni acquistati nel 2008 e non entrati in funzione nel 2008	Non si deduce l'ammortamento sino alla data di entrata in funzione	NO	NO	Nel 2009 la quota dovrà essere ridotta al 50%
Vetture acquistate ante 2008	D.M. 31.12.1988 con le limitazioni dell'art.164 del Tuir	NO	NO	NO se già ammortizzati nel 2007 SI se entrati in funzione nel 2008
Vetture acquistate nel 2008, nuove o usate	D.M. 31.12.1988 con le limitazioni dell'art. 164 del Tuir	NO	NO	SI

Gli esempi che seguono possono aiutare a meglio comprendere i cambiamenti:

descrizione	Importo	% ordinaria DM 31.12.88	% applicata	A Conto economico	Quota deducibile
Bene nuovo, acquistato nel 2008 ed entrato in funzione nel	100.000,00	10%	10%	10.000,00	10.000,00
			5%	5.000,00	5.000,00

2008			20%	20.000,00	10.000,00
Bene nuovo, acquistato nel 2007 ed entrato in funzione nel 2008	100.000,00	10% (riduzione 50% primo anno)	5%	5.000,00	5.000,00
			2%	2.000,00	2.000,00
			10%	10.000,00	5.000,00

Beni di costo unitario non superiore a €516,46

In applicazione del principio di derivazione, la deduzione fiscale integrale di tali beni può avvenire esclusivamente se, dal punto di vista civilistico, si ritiene che gli stessi non abbiano una utilità pluriennale.

Infatti, essendo venuto meno il quadro EC per la deduzione extracontabile, la misura dell'ammortamento fiscalmente riconosciuto non può superare quella imputata a conto economico. Si rammenta che, dal punto di vista civilistico, la deduzione integrale del costo comporta la classificazione dei beni tra le materie di consumo, menzionate nell'area B6 del conto economico.

Beni immobili oggetto di rivalutazione

Per le imprese che decidessero di effettuare nel bilancio 2008 la rivalutazione dei beni immobili, rammentiamo solo che tale procedura non esplica alcuna influenza sulla quota di ammortamento da stanziare a bilancio nel 2008; la rivalutazione, infatti, avviene tecnicamente come ultima operazione di chiusura del bilancio di periodo.

Beni oggetto di riallineamento da operazioni straordinarie

Stante la peculiarità della questione, si rammenta che potrebbero esservi dei beni con valore fiscalmente riconosciuto differente rispetto a quello dello scorso esercizio, laddove fossero state poste in essere operazioni di conferimento, fusione o scissione con il versamento di imposte sostitutive. In tal caso, sarà premura dello Studio prendere accordi per una corretta impostazione dei conteggi.

Soggetti che in passato utilizzavano il quadro EC

Le aziende che, nel passato, deducevano quote di ammortamento anticipato per il tramite del quadro EC (ormai abrogato) dovranno prestare attenzione alle seguenti circostanze:

1. qualora si fosse optato, nella precedente dichiarazione, per il riallineamento dei valori con pagamento della imposta sostitutiva, le cifre esposte nell'attivo di bilancio hanno trovato riconoscimento anche fiscale;
2. qualora non si fosse optato per tale riallineamento, vi potranno essere quote di ammortamento stanziati a conto economico e non deducibili fiscalmente, con la conseguente necessità di operare variazioni in aumento nel quadro RF del modello Unico e di sistemare la fiscalità differita se stanziata in bilancio.

Al riguardo, si rammenta che la L. n.244/07 ha conferito alla A.F. di disconoscere ammortamento, accantonamenti e altre rettifiche di valore imputate al conto economico, se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità dell'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti comportamenti in base a corretti principi contabili.

Ciò significa, ad esempio, che se una impresa non ammortizzava il fabbricato sostenendo che lo stesso non perdeva di valore ed, al contempo, deduceva la quota di ammortamento nel quadro EC, da quest'anno al fine di poter tranquillamente stanziare (e dedurre) ammortamenti a conto economico avrà l'onere di giustificare quali siano le motivazioni che hanno indotto a riprendere il processo di ammortamento.

Conferme rispetto al passato

Si richiama, per semplice memoria, la necessità di continuare ad applicare eventuali regole particolari già consolidate nei comportamenti degli scorsi esercizi; a titolo esemplificativo rammentiamo:

1. la deducibilità al 40% (80% per gli agenti) delle quote di ammortamento dei veicoli non strumentali né dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta; tali quote, inoltre, sono fiscalmente rilevanti solo considerando il tetto massimo di valore riconosciuto per €18.075,99 (€25.822,84 per gli agenti);
2. la deducibilità al 90%, senza tetto massimo di rilevanza fiscale, delle quote di ammortamento dei veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta;
3. la deducibilità all'80% delle quote di ammortamento degli apparati telefonici e strumenti assimilati;
4. la indeducibilità della quota parte di costo del fabbricato, riferibile (forfetariamente o a seguito di acquisto specifico) all'area sulla quale insiste il fabbricato o pertinenziale allo stesso.

DOCUMENTAZIONE DA FORNIRE ALLO STUDIO PER LA VERIFICA DEGLI AMMORTAMENTI				
n.	Descrizione	sì	no	note
01	Copia delle fatture di acquisto dei beni acquistati nel 2008, con specifica in merito al requisito della novità ed alla loro entrata in funzione nello stesso anno			
02	Per ciascun veicolo, specificare se lo stesso rientra in una delle seguenti categorie: <ul style="list-style-type: none">• esclusivamente strumentale per l'attività• adibito ad uso pubblico• assegnato in uso promiscuo ad un dipendente per la maggior parte del periodo di imposta• assegnato in uso all'amministratore o a collaboratori			
03	Segnalare la presenza di beni che riguardano il comparto della telefonia			
04	Segnalare la presenza di beni che sono utilizzati promiscuamente dal titolare o dai soci			
05	Per le ditte individuali, segnalare la eventuale estromissione di beni immobili operata in relazione alla facoltà concessa dalla L. n.244/07			
06	Segnalare la presenza di beni immobili oggetto di rivalutazione			
07	Segnalare la presenza di cambi di criteri di ammortamento rispetto ai comportamenti sistematici tenuti nei precedenti periodi di imposta			
08	Altro ritenuto di interesse			

--	--	--	--	--

SCORPORO DEL VALORE DELLE AREE PER FABBRICATI GIÀ PRESENTI NEI PRECEDENTI BILANCI			
DESCRIZIONE FABBRICATO			
ESTREMI CATASTALI			
UBICAZIONE			
UTILIZZO	<input type="checkbox"/> per attività aziendale	<input type="checkbox"/> locato a terzi	
DESTINAZIONE DEI LOCALI	Tipo di attività svolta (del proprietario o del conduttore)		
	Suddivisione degli spazi interni	reparto produttivo	m ²
		magazzino o deposito	m ²
		per area di vendita	m ²
		per mensa, spogliatoi, servizi	m ²
		per uffici	m ²
		Altro	m ²
		
	TOTALE METRATURA	m ²	
VALORE CONTABILE DEL BENE	TOTALE	€	
	Di cui area acquisita autonomamente	€	
	Di cui costi accessori	€	
	Di cui oneri di urbanizzazione	€	
	Di cui costi di costruzione	€	
	Di cui costi di acquisto fabbricato e oneri accessori	€	
	Di cui incrementi, migliorie e completamenti sostenuti prima della messa in uso dei locali	€	
	Di cui incrementi, migliorie e completamenti sostenuti dopo la messa in uso dei locali	€	
	Di cui rivalutazioni	€	
VALORE CONTABILE DEL FONDO AMMORTAMENTO	TOTALE	€	
	Di cui per costo storico	€	
	Di cui per oneri incrementativi	€	

Da utilizzare solo per nuovi fabbricati acquistati nel corso del 2008 e, per i clienti non assistiti dallo studio nel precedente anno, per tutti i fabbricati (in tal caso, per gli immobili già posseduti nel 2005, indicare i dati con riferimento alla situazione al 31.12.2005).

Compilare un prospetto per ogni fabbricato; per gli immobili detenuti in leasing allegare copia del contratto.

PROSPETTO PER IL CALCOLO DELLA QUOTA DEDUCIBILE DELLE SPESE DI MANUTENZIONE	
Cespiti non oggetto di ragguglio	Importo
Totale cespiti presenti sia all'inizio che alla fine del periodo d'imposta	

Ai gentili Clienti

Loro sedi

**Oggetto: PLUSVALENZE, MINUSVALENZE E COMPONENTI STRAORDINARI –
RILEVAZIONI CONTABILI**

In fase di formazione del bilancio di esercizio è necessario prestare particolare attenzione alla contabilizzazione degli elementi reddituali che derivano dalla alienazione dei beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi (plusvalenze e minusvalenze) ed all'iscrizione dei costi e dei ricavi di natura straordinaria.

I Principi Contabili nazionali stabiliscono che le alienazioni derivanti dalla fisiologica sostituzione dei cespiti per il deperimento economico-tecnico subito danno origine a componenti di reddito classificabili nelle voci A5) (plusvalenze) o B14) (minusvalenze) del conto economico riclassificato. Nel caso, invece, di alienazione di beni strumentali per un ridimensionamento dell'attività o per una riconversione produttiva della stessa, le plusvalenze o minusvalenze generate avranno natura straordinaria e dovranno essere riclassificate nelle voci E20) o E21) del conto economico.

Alienazione di beni materiali e immateriali

Il Codice Civile (art.2424-*bis*) stabilisce che devono essere iscritti tra le immobilizzazioni gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente: le immobilizzazioni sono beni di uso durevole impiegati per la produzione e la commercializzazione di beni e servizi, rappresentano costi sostenuti e comuni a più esercizi che vengono imputati proporzionalmente in ciascun esercizio tramite le quote di ammortamento. Nel costo di acquisto dell'immobilizzazione vanno ricompresi anche gli oneri accessori collegati all'acquisizione del bene, alla sua posa in opera ed al suo effettivo funzionamento. I costi generalmente capitalizzabili nel costo di acquisto di una immobilizzazione materiale sono:

- ▶ il costo del trasporto del macchinario, del suo impianto e del suo collaudo;
- ▶ il costo degli onorari professionali dei consulenti di cui ci si è avvalsi (per perizie o spese notarili nel caso di acquisto di un fabbricato);
- ▶ il costo per le provvigioni ad intermediari.

ESEMPIO 1

Acquisto macchinario 10.000 + Iva

Macchinari	10.000	
Iva ns. credito	2.000	Debiti v/fornitori 12.000

In caso di successiva vendita del macchinario, per determinare l'importo della plusvalenza o minusvalenza derivante dalla vendita, occorrerà tenere conto del **valore contabile** (o valore di libro) del bene, **dato dalla differenza tra il costo storico ed il fondo di ammortamento del bene stesso**. Il prezzo di vendita potrà essere maggiore, minore o uguale al valore contabile.

Il macchinario viene venduto a 5.000 + Iva ed il fondo ammortamento è pari a 6.000.

Crediti v/clienti	6.000	Macchinari 5.000
		Iva ns. debito 1.000

Nell'esempio di cui sopra, il macchinario viene venduto ad un prezzo maggiore (5.000) rispetto al suo valore contabile (10.000-6.000=4.000). Il fondo ammortamento è pari a 6.000 in quanto il macchinario è stato utilizzato ed ammortizzato per tre anni, con un'aliquota di ammortamento del 20%. Pertanto, per procedere alla chiusura del mastro del conto macchinari (aperto in dare per 5.000) e del mastro del conto fondo ammortamento macchinari (aperto in avere per 6.000) sarà necessario rilevare la plusvalenza di 1.000. Qualora il macchinario fosse venduto a 3.000 il ragionamento per determinare la minusvalenza sarebbe lo stesso: in quel caso si avrebbe una minusvalenza pari a 2.000. Lo stesso ragionamento vale anche se al posto di un bene strumentale materiale si considera un bene immateriale quale un brevetto, un marchio, un *software*, una licenza.

Fondo amm.to macchinari	6.000	Macchinari	5.000
		Plusvalenze	1.000

Dal punto di vista fiscale, **le plusvalenze** concorrono a formare il reddito di impresa quando:

- ⇒ sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- ⇒ derivano da risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- ⇒ i beni sono destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'impresa, ovvero assegnati ai soci (da determinarsi in base alla differenza tra il valore normale del bene ed il costo fiscalmente riconosciuto).

Dal punto di vista fiscale **le minusvalenze** concorrono a formare il reddito di impresa quando:

- sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- derivano da risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni.

Non sono fiscalmente rilevanti, o rilevano parzialmente, le minusvalenze e le plusvalenze relative ai beni i cui costi non sono ammessi totalmente o parzialmente in deduzione (ad esempio auto aziendali, telefoni cellulari).

Se i beni strumentali materiali sono stati posseduti per un periodo ininterrotto non inferiore a tre anni, il contribuente ha la facoltà di far concorrere la plusvalenza realizzata alla formazione del reddito d'esercizio in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.

In ogni caso, in bilancio non va fatta alcuna modifica di iscrizione, in quanto il Testo Unico delle Imposte sui Redditi consente il trattamento di tale plusvalenza extracontabilmente, esclusivamente mediante riporti nella dichiarazione dei redditi. Resta comunque fermo l'obbligo di rilevare in bilancio la fiscalità differita riferita ai 4/5 della plusvalenza rinviata a tassazione nei periodi successivi.

Proventi e oneri straordinari

L'aggregato E del conto economico comprende tutti i costi e i ricavi straordinari derivanti da fatti per i quali la fonte del provento o dell'onere è estranea alla gestione ordinaria dell'impresa; componenti positivi e negativi relativi ad esercizi precedenti (inclusi gli errori di rilevazione di fatti di gestione o di valutazione di poste di bilancio e le imposte relative ad esercizi precedenti) o componenti reddituali che costituiscono l'effetto di variazioni dei criteri di valutazione.

Gli errori menzionati possono essere costituiti da errori nei calcoli, da errori nell'applicazione dei principi contabili, o da sviste e misurazioni dei fatti che già esistevano nella predisposizione dei bilanci di esercizi precedenti. La classificazione contenuta nel Principio contabile n.12 è la seguente:

- oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda;
- plusvalenze e minusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili ed altri beni non strumentali all'attività produttiva e non afferenti la gestione finanziaria;
- plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria;

- sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione dell'impresa. Vi rientrano i furti e gli ammanchi di beni o le perdite degli stessi a seguito di eventi naturali straordinari (i cui rimborsi assicurativi sono sopravvenienze attive). Nelle aziende di grande distribuzione nelle quali i furti di merci sono ricorrenti, essi costituiscono un costo di natura ordinaria che si riflette sul minor valore delle giacenze di magazzino;
- componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti (rettifiche di costi e ricavi);
- contributi in conto capitale, per le quote pregresse relative ad esercizi precedenti.

Dal punto di vista fiscale, per qualificare imponibile o deducibile una sopravvenienza occorre che il riferimento sia ad un costo/ricavo iscritto a conto economico in precedenti esercizi e dedotto/tassato, poiché in caso contrario si avrebbe una sopravvenienza non suscettibile di essere compresa nel reddito imponibile. Il fattore comune alle varie fattispecie è, dunque, il riferimento ad un componente economico o patrimoniale rilevato in esercizi precedenti. Per le insussistenze del passivo occorre operare una distinzione tra sopravvenienza imponibile e non imponibile: la riduzione di un debito si qualifica come sopravvenienza attiva tassabile mentre l'eliminazione di un debito che è rimasto iscritto tra le passività per errore si ritiene non imponibile.

In altri termini, occorre distinguere se l'insussistenza del passivo è generata da un sopravvenuto accordo tra le parti oppure si tratti della correzione di una mancata contabilizzazione.

ESEMPIO 2

Una società subisce un furto di un macchinario per il trasporto interno delle merci, il cui costo storico è pari a 15.000, ammortizzato per 2.000. A fronte del furto la società viene a conoscenza dell'importo di rimborso assicurativo pari a 6.000 l'anno successivo.

Fondo amm.to macchinario	2.000	Macchinario	15.000
Sopravvenienza passiva	13.000		

Questa è la scrittura contabile alla data in cui si è verificato il furto. L'anno successivo, una volta che si è a conoscenza del rimborso assicurativo, occorrerà imputare una **sopravvenienza attiva** pari a 6.000 a fronte dell'incasso ovvero del credito nei confronti dell'assicurazione nel momento in cui si viene a conoscenza dell'importo che sarà rimborsato.

Dal punto di vista fiscale, in merito al conseguimento di indennizzi assicurativi relativi alla perdita o al danneggiamento di beni strumentali in esercizi successivi a quello in cui si è verificato il danno, il problema che si pone è la determinazione della plusvalenza/sopravvenienza quando il bene strumentale è parzialmente danneggiato ma continua ad essere utilizzato nel processo produttivo. In tal caso, la soluzione si deve rapportare l'importo dell'indennizzo ricevuto al valore di mercato del bene di modo che tale rapporto costituisca la percentuale di costo non ammortizzato da considerare ai fini del calcolo della plusvalenza/sopravvenienza.

Se il valore normale del bene è 300, il residuo da ammortizzare è 150 e l'indennizzo conseguito è 50, a fronte di un costo speso per 50 si avrà che $300:50 = 150:X$ e cioè $X=150*50/300=25$. Quindi 50 (indennizzo) – 25 (parte danneggiata del bene) = 25 che rappresenta la quota di indennizzo da sottoporre a tassazione.

Resta il problema, non risolto, del trattamento della parte di indennizzo che non si qualifica come plusvalenza/sopravvenienza: poiché il costo relativo alla riparazione del danno subito sarà stato dedotto nell'esercizio di sostenimento, la quota d'indennizzo non plusvalente dovrà essere:

- ▶ o stornata dal costo sostenuto, se percepita nello stesso esercizio;
- ▶ o tassata come sopravvenienza attiva nell'anno di percezione.

Contributi in conto capitale

I contributi in conto capitale sono indirizzati a rafforzare la struttura patrimoniale dell'impresa percipiente, non necessariamente attraverso un intervento che agevoli l'acquisto di beni ammortizzabili. Il contributo in conto capitale, quando non destinato specificamente all'acquisizione di beni strumentali, può avere una generica funzione, ad esempio, di potenziamento o ristrutturazione dell'apparato produttivo e, in modo ancora più generale, una funzione di aiuto all'impianto dell'azienda nel suo complesso, non essendo necessario distinguere le modalità effettive di utilizzo del contributo in quanto tale. I contributi in conto impianti, invece, sono condizionati dalla legge all'acquisto di beni ammortizzabili e, pertanto, presentano un vincolo di destinazione preciso.

La distinzione è fondamentale per individuare il corretto trattamento fiscale delle due tipologie di contributi: quelli in conto capitale generici sono considerati sopravvenienze attive. I contributi classificabili tra le sopravvenienze attive sono gli unici tassabili in base al criterio di cassa: l'attuale stesura dell'art.88, co.3, lett.b) del Tuir permette solo la diluizione del provento straordinario in un massimo di cinque quote annuali costanti, compreso l'esercizio di incasso. I contributi in conto impianti, invece, concorrono alla formazione del reddito secondo il principio di competenza, in base al tipo di contabilizzazione del costo di acquisto del bene cui è inerente il contributo:

- ⇒ nel caso in cui il costo di acquisto del bene sia contabilizzato al netto del contributo, quest'ultimo concorrerà alla formazione del reddito sotto forma di minori quote di ammortamento deducibili nei periodi di imposta di durata del processo di ammortamento;
- ⇒ nel caso in cui il costo di acquisto del bene sia contabilizzato al lordo del contributo, quest'ultimo, andrà iscritto nella voce A5) del Conto Economico e concorrerà alla formazione del reddito sotto forma di quote di risconto passivo proporzionalmente corrispondenti alle quote di ammortamento dedotte in ciascun esercizio.

È opportuno segnalare che, per la imputazione a conto economico del contributo, il suo incasso deve sempre essere collegato alla certezza giuridica del diritto alla sua percezione. Infatti, qualora sia erogato un acconto, percepito quale anticipazione finanziaria, senza che sia stato deliberato il diritto alla sua percezione, lo stesso andrà considerato come debito e non come provento. Se fosse, invece, stato deliberato il diritto alla erogazione, la percezione dell'acconto sarebbe tassata limitatamente alla quota erogata, con applicazione del criterio di cassa.

Cessione del contratto di *leasing*

Cedendo il contratto di *leasing*, il soggetto utilizzatore trasferisce all'acquirente il diritto di utilizzazione del bene oggetto del contratto ed il diritto al riscatto del medesimo in cambio del corrispettivo pattuito tra le parti. L'acquirente subentra, pertanto, nell'obbligo di corrispondere i canoni residui, oltre all'eventuale prezzo di riscatto del bene. In capo al soggetto cedente, si viene così a determinare una sopravvenienza attiva, pari al valore normale del bene. La norma, di carattere antielusivo, è stata introdotta al fine di contrastare il verificarsi di situazioni nelle quali il contratto di *leasing* veniva ceduto ad un soggetto privato dopo il pagamento dell'ultimo canone da parte dell'utilizzatore, il quale rinunciava di fatto all'esercizio del riscatto, non facendo emergere l'importo esatto della cessione.

La sopravvenienza attiva non viene rilevata contabilmente da parte del cedente in quanto la rilevazione in bilancio avviene tramite il metodo patrimoniale. Così facendo, vengono infatti imputati a conto economico i canoni corrisposti, senza che il bene concesso in locazione finanziaria sia iscritto tra le immobilizzazioni materiali. A tal fine, l'impatto dell'operazione rilevata secondo il metodo finanziario deve essere indicato solamente in nota integrativa.

Ai gentili Clienti

Loro sedi

**Oggetto: PRINCIPIO DI COMPETENZA RATEI E RISCONTI,
COSTI E RICAVI ANTICIPATI RILEVAZIONI CONTABILI**

Il principio di competenza è uno dei c.d. “postulati di bilancio”, vale a dire un principio generale sul quale si incardinano la struttura e la correttezza di questo documento fondamentale.

I Principi Contabili nazionali (OIC 11)¹, trattando della competenza, affermano innanzi tutto che: *“l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi [...] incassi e pagamenti”*.

Questo, quindi, sta a significare che, quando in un esercizio si realizza un movimento di numerario, incasso o pagamento, però relativo a un costo o a un ricavo che non può essere considerato di competenza, la contabilizzazione di tale movimento deve essere opportunamente rettificata, in modo tale da far rispettare al componente di reddito a esso sottostante il postulato della competenza.

Secondo il documento OIC 11, punto di partenza è stabilire quando un ricavo è di competenza di un dato esercizio e, a tale fine, deve essere che:

1. si è completato il processo produttivo di un bene o di un servizio;
2. è intervenuto lo scambio e, per la precisione:
 - a. i beni sono stati consegnati o spediti;
 - b. il servizio si è compiuto ed è fatturabile.

Corollario fondamentale del principio di competenza è quello dato dal **principio di correlazione dei costi ai ricavi**, nel senso che, in linea generale, diventano di competenza di un dato esercizio i costi che hanno consentito di conseguire i ricavi di competenza di quel medesimo esercizio. Sono quindi i costi che seguono i ricavi o, secondo il linguaggio del principio contabile richiamato, si ha la necessità di *“contrapporre ai ricavi dell'esercizio i relativi costi, siano essi certi che presunti”*.

Le tecniche per correlare i costi ai ricavi sono piuttosto articolate e, in sintesi, si può avere:

- a) una correlazione secondo il rapporto di causa ad effetto tra costi e ricavi; esempi ne sono l'imputazione del costo per le provvigioni all'esercizio in cui il mandante rileva il ricavo per la vendita procurata dall'agente (associazione analitica e diretta), o sulla base di assunzioni del flusso dei costi (Fifo, Lifo o costo medio ponderato); in questo secondo caso, la rilevazione del valore delle rimanenze – *“componente positivi”* - serve a rettificare in modo globale e indistinto i costi sostenuti per la produzione, a fronte di ricavi non ancora realizzati;
- b) una correlazione mediante ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale di un bene su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione, essendone un tipico esempio l'ammortamento, cioè la ripartizione del costo di un bene sul numero di esercizio in cui si stima esplicherà la propria vita utile;

¹ Documento OIC n. 11 - Finalità e postulati.

- c) l'imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio o perché associati al tempo (canoni di locazione), o perché è venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo (stralcio del residuo da ammortizzare in caso di dismissione di un bene dal processo produttivo);

Soprattutto in presenza di valori economici che maturano in funzione del tempo, ma non solo, al fine di rispettare i suddetti postulati del bilancio di esercizio, l'impresa deve procedere alla registrazione delle cosiddette **scritture di assestamento**.

In questa sede, con riferimento a tali scritture, ci limiteremo ad affrontare la rilevazione di:

- ✓ ratei e risconti;
- ✓ costi e ricavi anticipati.

Ratei e risconti

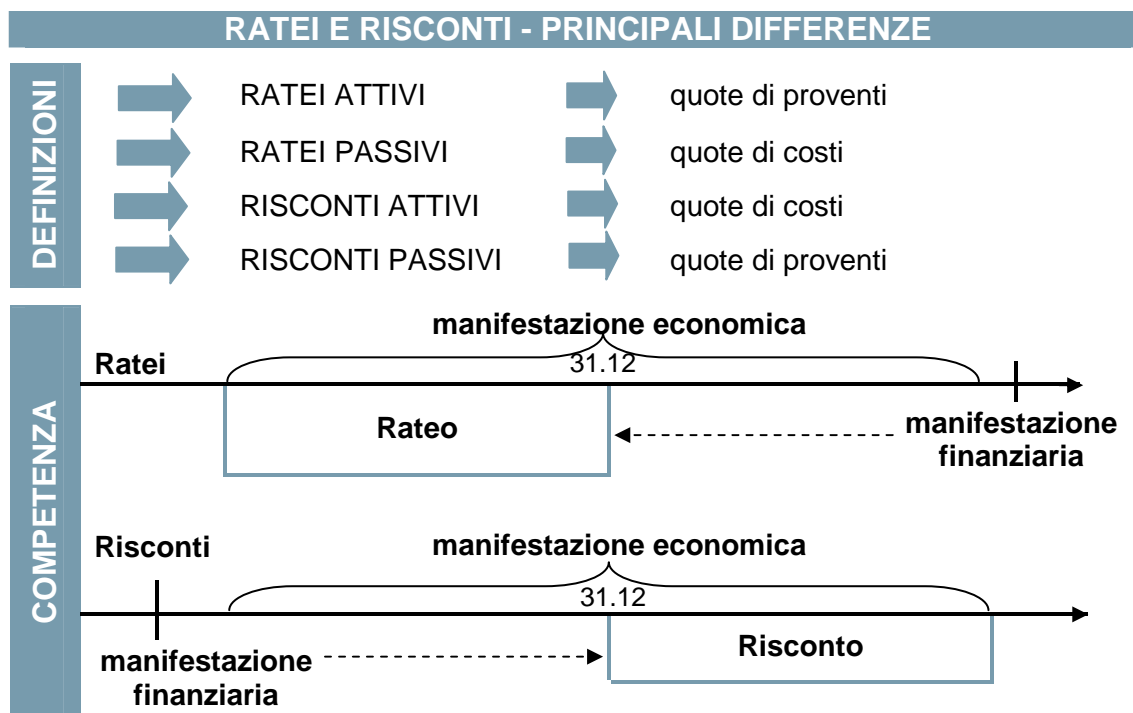
Il Codice Civile² definisce rispettivamente i ratei e i risconti attivi come: *“i proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi, e i costi sostenuti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi”*; ratei e risconti passivi sono invece rispettivamente *“costi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi e proventi percepiti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi”*.

Ratei e risconti, comunque, derivanti da fenomeni economici a cavallo della data di chiusura dell'esercizio, devono essere rilevati, secondo lo schema previsto dall'art.2424 c.c., in una specifica voce dello stato patrimoniale.

In particolare, i ratei ed i risconti attivi vanno iscritti nella macroclasse D) dell'attivo patrimoniale, mentre i ratei ed i risconti passivi vanno iscritti nella macroclasse E) del passivo; inoltre, devono essere iscritti separatamente il disaggio, ovvero l'aggio, su prestiti, e, qualora l'entità di ratei e risconti sia apprezzabile, sarebbe opportuno rilevarne distintamente gli importi nello stato patrimoniale ed indicarne la composizione nell'apposito prospetto in nota integrativa.

Ancora, con i **ratei** si **imputano** quote di ricavi o di costi a manifestazione numeraria successiva, per la parte di competenza dell'esercizio; i **risconti**, invece, **stornano** quote di ricavi o costi a manifestazione numeraria già intervenuta, per la quota non di competenza.

Si veda il seguente schema:



² Art.2424-bis c.c..

Come abbiamo già avuto modo di osservare, la rilevazione di ratei e risconti nel bilancio di esercizio ha la funzione di imputare correttamente, secondo i principi di competenza e di correlazione costi-ricavi, proventi ed oneri la cui competenza risulta essere (in parte) anticipata o posticipata rispetto al momento in cui si verifica la manifestazione numeraria dell'operazione. La loro rilevazione, come già detto, ha quindi come presupposto che i **costi**, ovvero i **proventi**, siano **comuni a più esercizi**. Questo aspetto è ben evidenziato dalla definizione che dà di ratei e risconti il documento contabile di riferimento – OIC 18 – per il quale essi servono a **“trasformare valori di conto in valori di bilancio”**.

Detto ciò, a questo punto è opportuno chiedersi in base a quale principio deve avvenire la quantificazione dell'importo da rilevare come rateo/risconto.

In generale, il **criterio** da utilizzare al fine di imputare in modo corretto i ratei ed i risconti dell'esercizio è quello **del tempo fisico**. In base a tale criterio si dovrà quindi procedere all'individuazione del periodo di competenza e, successivamente, alla valorizzazione del costo/provento del periodo. Il periodo di competenza viene individuato computando i giorni che decorrono dalla data in cui hanno inizio gli effetti economici fino alla data di chiusura dell'esercizio, e da tale ultima data fino alla data in cui terminano gli effetti economici medesimi. L'importo del rateo/risconto viene quindi calcolato proporzionalmente al tempo.

ESEMPIO 1

La Alfa Srl, società con esercizio coincidente con l'anno solare, stipula un contratto di assicurazione, per un importo pari ad €1.000,00 che decorre dal 1° febbraio 2008 e termina il 31 gennaio 2009. La stipula del contratto di assicurazione, ed il contestuale versamento del premio annuo, si verificano il 31 gennaio 2008.

Nel caso in esempio, al termine dell'esercizio 2008 è necessario effettuare le scritture di rettifica. Poiché il costo sostenuto fa riferimento all'erogazione di un servizio che viene fornito a cavallo dell'anno d'imposta, e che il pagamento del premio avviene nel 2008, è necessario rilevare, al 31 dicembre 2008, i risconti attivi sul premio assicurativo versato. Il costo sostenuto nel 2008 è infatti da imputare per una parte all'esercizio 2008, e per altra parte all'anno 2009. Vediamo ora come effettuare i conteggi necessari al fine di una corretta imputazione dei costi dell'esercizio 2008³.

Data inizio contratto: 01.02.08

Data fine contratto: 31.01.09

Durata contratto = 365 giorni

Giorni 2008 = 334

Costo 2008 = € 915,07

(1.000 / 365 x 334)

Giorni 2009 = 31

Costo 2009 = € 84,93

(1.000 / 365 x 31)

Premio annuo = € 1.000,00

Costo tot. = € 1.000,00

(1.000 / 365 x 365)

Il **criterio del tempo fisico** risulta certamente appropriato nei casi in cui le **prestazioni** effettuate o ricevute hanno un **contenuto economico costante nel tempo**; è questo il caso tipico delle polizze assicurative e, in generale, dei contratti di locazione, fenomeni per i quali è ragionevole ritenere che il premio ovvero il canone pagati con riferimento ad un determinato periodo di tempo siano riferibili nella stessa misura ad ogni giorno compreso nel medesimo periodo.

Per converso, vale a dire nei casi in cui le prestazioni contrattuali non hanno un contenuto economico costante nel tempo, il criterio del tempo fisico esaurisce la sua attendibilità.

³ Non si è tenuto conto del fatto che il 2008 è stato un anno bisestile.

In sostituzione di tale metodo, dovrà essere pertanto applicato il **criterio del tempo economico**. È questo il caso tipico dei contratti riferiti a soggetti la cui attività è collegata ad avvenimenti stagionali.

Pensiamo, tanto per proporre un primo esempio dell'approccio secondo il tempo economico, a un contratto di assicurazione per una motoslitte. L'assicurazione, poniamo, ha durata dal 1° luglio dell'anno 2008 al 30 giugno dell'anno 2009, ma la motoslitte evidentemente sarà utilizzata in un tempo molto più limitato e, si ipotizza, per tre mesi nel 2008 e un mese nel 2009, quindi i periodi in cui la motoslitte ha partecipato al processo produttivo e contribuito a produrre i ricavi.

Se si adottasse il criterio del tempo fisico, il costo per l'assicurazione sarebbe equamente ripartito tra il 2008 – sei mesi – e il 2009 – altri sei mesi – ma in tal modo non sarebbe rispettato il principio di correlazione tra i costi e i ricavi e, quindi, il principio di competenza. Nel caso proposto, di conseguenza, l'approccio è sicuramente più corretto se il costo per l'assicurazione fosse attribuito per $\frac{3}{4}$ al 2008 e per il quarto rimanente al 2009.

Per proporre un altro esempio, si pensi al caso di un contratto annuale stipulato dal conduttore di una stazione balneare con una società che fornisce servizi di smaltimento rifiuti. È infatti palese che il prezzo pattuito per la fruizione del servizio tiene conto del fatto che nel periodo estivo i rifiuti prodotti saranno decisamente superiori nei mesi estivi, piuttosto che nei mesi invernali.

ESEMPIO 2

La Beta Srl, società con esercizio coincidente con l'anno solare, stipula un contratto, per un importo pari ad €20.000,00, con la società Gamma Srl. Tale contratto, che ha per oggetto la fornitura del servizio di smaltimento dei rifiuti da parte di Gamma, decorre dal 1° maggio 2008 e termina il 30 aprile 2009. La stipula del contratto, ed il contestuale versamento dell'importo annuo, si verificano il 30 aprile 2008.

Nel caso in oggetto, è opportuno valutare il costo di competenza e, di conseguenza, il costo da riferire all'esercizio 2008, attraverso il criterio economico della prestazione. È, infatti, da ritenersi che il prezzo corrisposto da Beta sia da imputare, per la parte maggiore, alla stagione estiva compresa nel periodo di durata del contratto.

A questo punto c'è da chiedersi in base a quale procedimento possiamo stabilire il costo di competenza 2008 sostenuto da Beta. Premesso che non esistono procedimenti da preferire in assoluto ad altri, possiamo suggerire due differenti alternative che, avendo a disposizione i dati necessari, potrebbero portarci a stimare in maniera soddisfacente i costi da imputare al 2008 e quelli da imputare per rinvio al 2009:

- 1) il primo metodo consiste nell'imputazione dei costi in proporzione dei ricavi dei corrispondenti periodi precedenti;
- 2) un secondo approccio potrebbe, invece, essere quello di procedere all'imputazione dei costi in base al numero di accessi alla stazione balneare nei corrispondenti periodi precedenti.

Inoltre, l'Oic 18 stabilisce che, ai fini di una corretta informazione: *“qualora nelle voci D) dell'attivo ed E) del passivo dello stato patrimoniale siano iscritti **ratei e risconti pluriennali** necessita una loro **separata indicazione nello stato patrimoniale** al fine di evitare l'accorpamento in un'unica voce di valori eterogenei rispetto alla loro durata”*.

Un'ultima osservazione va effettuata circa l'indicazione, in **nota integrativa**, dei ratei e dei risconti. Come abbiamo già avuto modo di osservare, l'art.2427 c.c. stabilisce che in nota integrativa deve essere indicata *“la composizione delle voci “ratei e risconti attivi” e “ratei e risconti passivi” [...] quando il loro ammontare sia apprezzabile”*. Inoltre, i Principi Contabili nazionali⁵ prevedono che debbano essere indicati:

⁴ Nella sostanza si tratta di ratei e risconti relativi a più esercizi successivi, così, come indicato all'ultimo comma dell'art.2424-bis c.c..

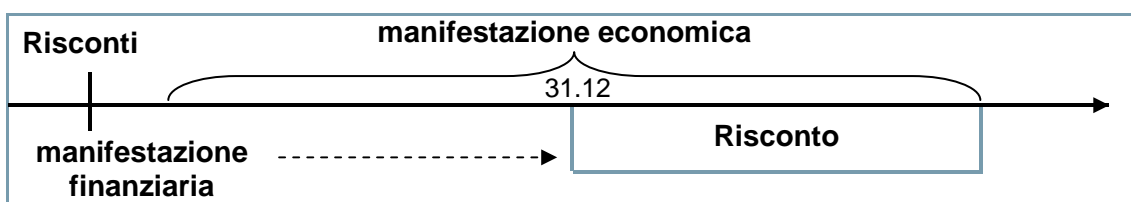
⁵ Oic 18, par.3.

- ▶ i criteri adottati in sede di valutazione e di conversione dei valori non espressi in Euro;
- ▶ la rilevazione distinta di ratei e risconti di durata inferiore o superiore a cinque anni;
- ▶ la relazione esplicativa sulla quantificazione delle poste qualora si sia riscontrata una differenza di valori determinati secondo i principi del tempo fisico e del tempo economico;
- ▶ ogni altra informazione relativa a particolari documenti attestanti debiti e crediti e a fatti di rilievo, se ritenuta pertinente.

Risconti attivi e passivi - rilevazione

I **risconti attivi** esprimono quote di costi rilevati integralmente nell'esercizio in corso od in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi. I **risconti passivi** esprimono quote di proventi rilevati integralmente nell'esercizio in corso od in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi.

In altre parole, i risconti attivi sono costi sostenuti nell'esercizio, ma in parte di competenza del successivo, o meglio, dei successivi; i risconti passivi sono invece proventi percepiti nell'esercizio, ma in parte di competenza dei successivi.



In sede di rilevazione delle suddette scritture di rettifica, occorrerà quindi rilevare come **contropartita** ai conti risconti attivi e risconti passivi rispettivamente il **relativo conto di costo o di ricavo**.

I Principi Contabili nazionali⁶ stabiliscono inoltre che “i risconti attivi rappresentano oneri differiti ad uno o più esercizi successivi e pertanto, è necessaria la valutazione del futuro beneficio economico correlato a tali costi e, qualora esso sia inferiore (in tutto od in parte) alla quota riscontata, occorre procedere ad opportune rettifiche di valore”.

ESEMPIO 3: risconti attivi

La Alfa Srl, società con esercizio coincidente con l'anno solare, stipula una polizza assicurativa su un autoveicolo di sua proprietà per un premio annuo pari ad €1.000,00. Tale contratto decorre dal 1° maggio 2008 e termina il 30 aprile 2009. La stipula del contratto, ed il contestuale versamento a mezzo banca dell'importo annuo, si verificano il 30 aprile 2008.

Durata contratto = 365 giorni	
Giorni 2008 = 245	Competenza 2008 = € 671,23
Giorni 2009 = 120	Competenza 2009 = € 328,77

Alfa Srl dovrà pertanto procedere alla registrazione delle seguenti registrazioni contabili:

➔ **registrazione pagamento premio annuo**

30.04.08

Spese di assicurazione	a	Banca	1.000,00
------------------------	---	-------	----------

⁶ Documento OIC n.18.

➔ **rilevazione risconti attivi**

31.12.08

Risconti attivi	a	Spese di assicurazione	328,77
-----------------	---	------------------------	--------

➔ **giroconto risconti attivi – storno del risconto**

01.01.09

Spese di assicurazione	a	Risconti attivi	328,77
------------------------	---	-----------------	--------

ESEMPIO 4: risconti passivi

La Beta Srl, società con esercizio coincidente con l'anno solare, riceve affitti attivi sulla locazione di un fabbricato di sua proprietà. Il contratto di locazione decorre dal mese di febbraio dell'anno 2008. Il canone bimestrale è pari ad €5.000,00 e viene riscosso anticipatamente il giorno 5 del primo mese di ogni bimestre.

In una siffatta ipotesi, Beta riceverà, il 5 dicembre 2008, il canone relativo al bimestre dicembre 2008 – gennaio 2009.

Bimestre dicembre 2008 – gennaio 2009

Competenza 2008 = €2.500,00

Competenza 2009 = €2.500,00

Le rilevazioni contabili di Beta Srl, con riferimento al suindicato bimestre, saranno:

➔ **registrazione incasso affitto**

05.12.08

Banca	a	Affitti attivi	5.000,00
-------	---	----------------	----------

➔ **rilevazione risconti passivi**

31.12.08

Affitti attivi	a	Risconti passivi	2.500,00
----------------	---	------------------	----------

➔ **giroconto risconti passivi – storno del risconto**

01.01.09

Risconti passivi	a	Affitti attivi	2.500,00
------------------	---	----------------	----------

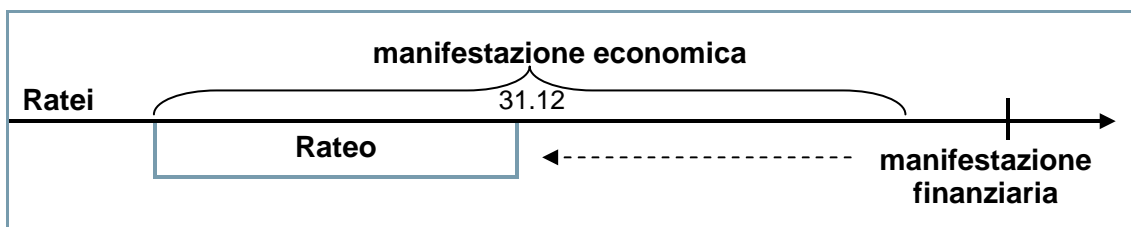
Ratei attivi e passivi - rilevazione

I ratei attivi rappresentano crediti in moneta. Essi misurano quote di proventi la cui integrale liquidazione avverrà in un successivo esercizio, ma di competenza, per la parte da essi misurata, dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio.

I **ratei passivi** rappresentano invece **debiti in moneta**. Essi misurano quote di costi la cui integrale liquidazione avverrà in un successivo esercizio, ma di competenza, per la parte da essi misurata, dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio.

Come avviene per i risconti, la **contropartita** contabile da utilizzare in sede di rilevazione di ratei attivi e passivi è costituita, rispettivamente, dal **relativo conto di provento o di costo**.

Anche in questo caso, il criterio da utilizzare al fine di valutare la quota di provento/costo da imputare al conto economico dell'esercizio in chiusura in base al criterio della competenza è quello del tempo fisico.



ESEMPIO 5: ratei attivi

La Alfa Srl, società con esercizio coincidente con l'anno solare, riceve affitti attivi sulla locazione di un fabbricato di sua proprietà. Il contratto di locazione decorre dal mese di febbraio dell'anno 2008. Il canone annuale è pari ad €15.000,00 e viene riscosso posticipatamente il 31 gennaio 2009.

Durata contratto = 365 giorni	
Giorni 2008 = 334	Competenza 2008 = € 13.726,03
Giorni 2009 = 31	Competenza 2009 = € 1.273,97

Le rilevazioni contabili di Alfa saranno:

➔ **rilevazione ratei attivi**

31.12.08

Ratei attivi	a	Affitti attivi	13.726,03
--------------	---	----------------	-----------

➔ **incasso affitti attivi e storno ratei attivi**

31.01.09

Banca c/c	a	diversi	15.000,00
		ratei attivi	13.726,03
		affitti attivi	1.273,97

ESEMPIO 6: ratei passivi

La Beta Srl, società con esercizio coincidente con l'anno solare, deve corrispondere ad un Istituto di credito interessi passivi, per un totale di €1.000,00. Dell'ammontare totale degli interessi passivi da corrispondere, 500,00 sono di competenza dell'anno 2008, mentre i restanti 500,00 sono di competenza dell'anno d'imposta 2009.

Le scritture contabili di Beta saranno:

➔ **rilevazione ratei passivi**

31.12.08

Interessi passivi	a	Ratei passivi	500,00
-------------------	---	---------------	--------

➔ incasso affitti attivi e storno ratei attivi

31.01.09

Diversi	a	banca c/c	1.000,00
Ratei passivi			500,00
Interessi passivi			500,00

La scrittura appena proposta è quella che la prassi adotta in modo quasi generalizzato ma, a ben vedere, si potrebbe proporre l'osservazione per cui gli interessi passivi di cui all'esempio non sono propriamente un costo comune a più esercizi. Dal che, la contropartita della rilevazione per interessi passivi che si opera al 31.12.08 potrebbe essere un vero e proprio debito.

Fatture da emettere e da ricevere

Fino ad ora abbiamo analizzato i casi in cui, alla data di chiusura dell'esercizio, è necessaria la rilevazione di **ratei e risconti**. Abbiamo altresì visto che tali rilevazioni sono necessarie, al fine di rispettare il principio di competenza e quello di correlazione costi-ricavi, nel momento in cui ci si trovi **a fronte di contratti di durata** che esplicano la loro manifestazione economica **a cavallo di più esercizi**.

Nella prassi accade spesso che, pur **in assenza di contratti di durata**, la manifestazione numeraria delle operazioni poste in essere da parte dell'impresa non avvenga per intero, ovvero parzialmente, nel medesimo esercizio in cui si esplica la cosiddetta manifestazione economica dell'operazione.

In tali ipotesi, vale a dire nel momento in cui non è possibile sostenere che il valore complessivo della prestazione sia frazionabile in parti uguali nel periodo in cui la prestazione stessa è avvenuta, si dovrà procedere alla rilevazione di **fatture da emettere** o di **fatture da ricevere**.

ESEMPIO 7: fatture da emettere

La Alfa Srl, società con esercizio coincidente con l'anno solare, ha stipulato un contratto di fornitura di assistenza informatica con Beta Srl. Il contratto, stipulato in data 15 giugno 2008, ha durata fino al 15 gennaio 2009. Il contratto prevede che Beta fatturerà ad Alfa gli interventi richiesti in base ai correnti prezzi di listino, garantendo l'applicazione di uno sconto incondizionato del 10%, alla scadenza del contratto. Il 15 gennaio 2009 Beta emette fattura indicando gli importi relativi a tutti gli interventi evasi nei confronti di Alfa. Dal documento emerge pertanto che le prestazioni fornite sono, al netto dello sconto previsto dal contratto, così suddivise:

- ▶ interventi effettuati nel 2008: €1.300,00 + Iva;
- ▶ interventi effettuati nel 2009: €200,00 + Iva.

L'Iva è applicata nella misura del 20%.

Alfa salda regolarmente la fattura in data 15 febbraio 2009.

Pertanto, le scritture contabili di Beta saranno:

➔ rilevazione fatture da emettere

31.12.08

Fatture da emettere	a	Ricavi per fornitura assistenza	1.300,00
---------------------	---	---------------------------------	----------

➔ **emissione fattura**

15.01.09

Cliente Alfa Srl	a	Diversi	1.800,00
		Fatture da emettere	1.300,00
		Ricavi per fornitura assistenza	200,00
		Iva a debito	300,00

➔ **incasso fattura a saldo**

15.02.09

Banca c/c	a	Cliente Alfa Srl	1.800,00
-----------	---	------------------	----------

ESEMPIO 8: fatture da ricevere

La Alfa Srl, società con esercizio coincidente con l'anno solare, riceve in data 31 gennaio 2009 fattura da Beta Spa per la fornitura di energia elettrica. La fattura si riferisce al bimestre dicembre 2008 – gennaio 2009, ed evidenzia i seguenti importi:

- ✓ fornitura mese di dicembre: €800,00 + Iva al 20%;
- ✓ fornitura mese di gennaio: €700,00 + Iva al 20%.

Pertanto, le scritture contabili di Alfa saranno:

➔ **rilevazione fatture da ricevere**

31.12.08

Costi per energia elettrica	a	Fatture da ricevere	800,00
-----------------------------	---	---------------------	--------

➔ **rilevazione fattura**

31.01.09

Diversi	a	Fornitore Beta Spa	1.800,00
Fatture da ricevere			800,00
Costi per energia elettrica			700,00
Iva a credito			300,00

➔ **saldo fattura**

15.02.09

Fornitore Beta Spa	a	Banca c/c	1.800,00
--------------------	---	-----------	----------
