

LA CHIUSURA DEI CONTI

Allo scopo di determinare il risultato economico occorre computare tutti i componenti **POSITIVI e NEGATIVI di reddito di competenza** dell'esercizio, riepilogandoli in un apposito conto detto **CONTO ECONOMICO** e alla chiusura dei conti attraverso il conto transitorio **STATO PATRIMONIALE**.

❖ CONTO ECONOMICO

Il Conto Economico accoglie in **DARE** tutti i **costi di esercizio** (e le rettifiche di ricavo), e in **VERE** tutti i **ricavi di esercizio** (e le rettifiche di costo).

La chiusura di un costo o di un ricavo d'esercizio comporta:

- la determinazione del saldo del conto stesso
- la movimentazione del Conto Economico

Quindi, se **chiudiamo un costo**, avremo:

- l'iscrizione in DARE del Conto Economico del suo saldo
- la registrazione di un uguale importo nella sezione VERE del conto che si chiude

Viceversa, se **chiudiamo un ricavo**, avremo:

- l'iscrizione in VERE del Conto Economico del suo saldo
- la registrazione di un uguale importo nella sezione DARE del conto che si chiude

ESEMPIO) Al 31/12, si chiudono, tra gli altri, i seguenti conti:

- Merci c/acquisti, per un valore totale di 80.000 €
- Prodotti c/acquisti, per un valore totale di 20.000 €
- Interessi passivi, per un valore totale di 8.000 €
- Sconti passivi, per un valore totale di 800 €
- Spese di energia, per un valore totale di 12.000 €
- Prodotti c/vendite, per un valore totale di 110.000 €
- Merci c/vendite, per un valore totale di 80.000 €
- Plusvalenze, per un valore totale di 7.000 €
- Interessi attivi, per un valore totale di 3.000 €

	DARE	VERE
Conto economico	120800	
Merci c/acquisti		80000
Prodotti c/acquisti		20000
Interessi passivi		8000

	DARE	AVERE
Sconti passivi	800	
Spese di energia		12000

	DARE	AVERE
Prodotti c/vendite	110000	
Merci c/vendite	80000	
Plusvalenze	7000	
Interessi attivi	3000	
Conto Economico		200000

Il saldo del Conto Economico, cioè la differenza tra il totale DARE e il totale AVERE, esprime il risultato economico della gestione (utile o perdita* d'esercizio).

Nel nostro esempio, pertanto, avremo:

	DARE	AVERE
Conto Economico	79200	
Utile di esercizio		79200

****Se avessimo avuto una perdita di esercizio, la scrittura sarebbe stata:***

	DARE	AVERE
Perdita di esercizio	X	
Conto Economico		X

Quindi, se si verifica un **utile**, esso andrà registrato nella sezione DARE del conto economico; poiché quest'ultimo è un conto di risultato e l'utile o la perdita rappresentano semplicemente il suo saldo. Ogni volta in cui i ricavi sono superiori ai costi, la differenza viene inserita in Dare, per "bilanciare" la sezione che mostra un totale inferiore (per il principio di uguaglianza del Dare con l'Avere). Parallelamente, la **perdita** è collocata nell'AVERE. Essa, infatti, compensa i ricavi che in tal caso sono stati inferiori ai costi. L'utile e la perdita sono conti economici di capitale: rappresentano infatti l'incremento o il decremento subito dal capitale per effetto della gestione.

❖ STATO PATRIMONIALE

La chiusura dei conti a Stato Patrimoniale consiste nella chiusura di tutti i conti che sono ancora accesi, dopo l'epilogo dei costi e dei ricavi al Conto Economico, ovvero:

- Conti accesi ai **valori finanziari** (cassa, banca, crediti e debiti, ratei, fondi rischi, ...)
- Conti accesi ai **valori economici di reddito sospesi** (rimanenze finali, risconti, immobilizzazioni e relativi fondi ammortamento, ...)
- Conti accesi a **valori economici di capitale** (capitale sociale, riserve, utili o perdite)

I conti vengono fatti confluire al conto transitorio "**stato patrimoniale**" con il seguente criterio:

- **IN DARE si chiudono le attività**
- **IN AVERE si chiudono le passività e il capitale netto**

Poiché generalmente la somma delle attività è superiore al totale delle passività, il patrimonio netto viene inserito nella sezione AVERE.

Le scritture in partita doppia che permettono la chiusura generale dei conti (dette anche scritture di epilogo) sono:

	DARE	AVERE
STATO PATRIMONIALE FINALE	X	
CASSA		X
BANCA C/C ATTIVO		X
CREDITI V/CLIENTI		X
CREDITI DIVERSI		X
RATEI ATTIVI (FINALI)		X
FATTURE DA EMETTERE (FINALI)		X
IMPIANTI		X
AUTOMEZZI		X
SPESE DI R&S		X
MERCI C/RIMANENZE FINALI		X
RISCONTI ATTIVI FINALI		X
PERDITA DI ESERCIZIO ¹		X

¹Nell'eventualità che si verifichi una perdita, essa rappresenta un componente negativo di capitale netto; quando si redigono le scritture in partita doppia essa va in ogni caso chiusa insieme ai valori attivi (che si trovano infatti nel DARE dello Stato Patrimoniale).

	DARE	AVERE
BANCA C/C PASSIVO	X	
DEBITI V/FORNITORI	X	
DEBITI DIVERSI	X	
RATEI PASSIVI FINALI	X	
FATTURE DA RICEVERE FINALI	X	
RISCONTI PASSIVI FINALI	X	
MUTUI PASSIVI	X	
FONDO AMM.TO IMPIANTI	X	
FONDO SVALUTAZIONE CREDITI	X	
FONDO TFR	X	
CAPITALE SOCIALE	X	
UTILE DI ESERCIZIO ²	X	
STATO PATRIMONIALE FINALE		X

²Nell'eventualità che si verifichi un Utile, esso rappresenta un componente positivo di capitale netto; quando si redigono le scritture in partita doppia esso va in ogni caso chiuso insieme ai valori passivi (che si trovano infatti nell'AVERE dello Stato Patrimoniale).

LE SCRITTURE DI RIAPERTURA

All'inizio di ciascun esercizio amministrativo, i conti relativi a tutte le attività e passività dell'impresa devono essere riaperti: i valori attivi sono accesi in DARE, i passivi ed i componenti di patrimonio netto in AVERE.

La scrittura che permette la riapertura dei conti è la seguente:

	DARE	AVERE
CASSA	X	
RATEI ATTIVI INIZIALI	X	
FATTURE DA EMETTERE INIZIALI	X	
RISCONTI ATTIVI INIZIALI	X	
IMPIANTI	X	
MERCI C/RIMANENZE INIZIALI	X	
...		
SP INIZIALE		X
	DARE	AVERE
SP INIZIALE	X	
BANCA C/C PASSIVO		X
RATEI PASSIVI INIZIALI		X
FATTURE DA RICEVERE INIZIALI		X
RISCONTI PASSIVI INIZIALI		X
...		

LE OPERAZIONI DI STORNO

Al momento della riapertura dei conti, tra le attività e le passività risultano anche dei valori (come i ratei, i risconti, le rimanenze di magazzino) che, al termine dell'esercizio precedente avevano la funzione di integrare o rettificare componenti positivi e negativi di reddito.

Tutti i costi, e tutti i ricavi che, alla fine del periodo amministrativo sono stati integrati perché di competenza, all'atto dell'apertura del nuovo esercizio non possono essere mantenuti in bilancio, poiché sono relativi all'anno precedente: occorre, quindi rettificarli. In altri termini i costi e i ricavi presunti, integrati in un dato esercizio, devono essere **eliminati** dal **CONTO ECONOMICO** dell'esercizio successivo, in quanto non risultano più di competenza. In modo del tutto parallelo, i valori che, in un dato anno, sono stati sospesi divengono, all'avvicinarsi dell'esercizio successivo, economicamente di competenza: è necessario quindi **integrarli**.

In altri termini, dopo aver riaperto tutti i conti, si procede allo storno dei valori accesi a ratei, fatture in sospeso, risconti, merci in rimanenza.

Le scritture in partita doppia risultano, pertanto:

1) RATEI ATTIVI O PASSIVI INIZIALI:

La scrittura richiede:

- lo storno del debito o credito presunto acceso ai ratei passivi o attivi
- la **rettifica** del costo o del ricavo nel conto riguardante il componente di reddito che nell'esercizio precedente era stato integrato

ESEMPIO: un'azienda apre all'inizio dell'esercizio tra gli altri, i seguenti conti:

- ratei attivi iniziali relativi ad un fitto attivo, per 500 €;
- ratei passivi iniziali derivanti da interessi passivi, per 800 €.

	DARE	AVERE
FITTI ATTIVI	500	
RATEI ATTIVI		500

	DARE	AVERE
RATEI PASSIVI	800	
INTERESSI PASSIVI		800

2) FATTURE DA EMETTERE E DA RICEVERE INIZIALI:

- occorre stornare il debito o il credito presunto nel conto acceso rispettivamente alle fatture da ricevere o da emettere
- **rettificare** il ricavo per quelle vendute, nonché il costo relativo alle merci acquistate

ESEMPIO: al 1° gennaio un'impresa ha aperto i seguenti conti:

- fatture da emettere iniziali 100
- fatture da ricevere iniziali 150

Storno:

	DARE	AVERE
MERCI C/VENDITE	100	
FATTURE DA EMETTERE		100

FATTURE DA RICEVERE	150	
MERCI C/ACQUISTI		150

3) RISCONTI ATTIVI E PASSIVI INIZIALI

E' necessario:

- stornare il costo o il ricavo sospeso (risconto attivo o passivo)
- **integrare**, rispettivamente, la quota di costo o di ricavo che nell'anno precedente era stata rettificata nel conto acceso al relativo componente di reddito

ESEMPIO: La s.p.a. ha rilevato in sede di apertura l'esistenza di risconti attivi iniziali, relativi a spese di sorveglianza pagate in via anticipata, per 400 €, e risconti passivi iniziali riguardanti fitti attivi anticipati per 300€.

	DARE	AVERE
SPESE DI SORVEGLIANZA	400	
RISCONTI ATTIVI		400

	DARE	AVERE
RISCONTI PASSIVI	300	
FITTI ATTIVI		300

4) RIMANENZE INIZIALI DI MAGAZZINO:

Si rileva:

- lo storno del costo sospeso, denominato MERCI (o materie, prodotti, a seconda del tipo di bene considerato)
- un'integrazione di costi, nel conto MERCI C/RIMANENZE INIZIALI

ESEMPIO: Una s.p.a. in sede di riapertura, rileva l'esistenza di rimanenze iniziali di materie prime per 900€ e di prodotti finiti per 1000€.

Riapertura:

	DARE	AVERE
MATERIE PRIME C/RIM INIZ.	900	
PRODOTTI FINITI C/RIM. INIZ.	1000	
SP INIZIALE		1900

Storno:

	DARE	AVERE
MERCI C/RIMANENZE INIZIALI	900	
MERCI		900
PRODOTTI FINITI C/RIMANENZE INIZIALI	1000	
PRODOTTI FINITI		1000

LA DESTINAZIONE DELL'UTILE

In sede di riapertura dei conti, le voci riguardanti le poste di patrimonio netto comprendono anche il risultato economico d'esercizio (utile o perdita).

Un'importante operazione aziendale consiste nella destinazione del risultato economico, cioè nell'impiego dell'utile o della perdita.

Dal punto di vista contabile, le scritture risultano diverse a seconda del tipo di impresa (individuale, società di persone, di capitali), e dei connessi vincoli di legge.

1) Impresa individuale

Non esiste una specifica disciplina giuridica. Il risultato economico d'esercizio viene semplicemente portato in aumento se è un utile/in decremento se è una perdita, del capitale netto.

	DARE	AVERE
UTILE DI ESERCIZIO	X	
PATRIMONIO NETTO		X
PATRIMONIO NETTO	X	
PERDITA DI ESERCIZIO		X

2) Società di persone

Le uniche disposizioni in tema di utili prevedono che essi possono essere distribuiti ai soci solo se realmente conseguiti. Vengono corrisposti in proporzione alle percentuali di partecipazione al capitale.

Qualora non si ritenga opportuno pagare interamente gli utili rilevati, è possibile costituire una riserva (facoltativa), cioè accantonare una parte delle somme realizzate.

Nell'ipotesi in cui la società di persone sia composta da due persone la scrittura risulta:

	DARE	AVERE
UTILE DI ESERCIZIO	X	
RISERVA FACOLTATIVA		X
SOCIO A C/UTILI		X
SOCIO B C/UTILI		X

Le somme distribuite vengono successivamente pagate:

	DARE	AVERE
SOCIO A C/UTILI	X	
SOCIO B C/UTILI	X	
BANCA C/C		X

Nel caso in cui si verificano **perdite** esse devono essere reintegrate (con il versamento di somme da parte dei soci stessi) oppure coperte mediante l'utilizzo di poste del patrimonio.

Quindi, il reintegro sarà:

	DARE	AVERE
SOCIO A C/REINTEGRO	X	
SOCIO B C/REINTEGRO	X	
PERDITA DI ESERCIZIO		X
BANCA C/C	X	
SOCIO A C/REINTEGRO		X
SOCIO B C/REINTEGRO		X

La copertura può avvenire anche mediante l'utilizzo di riserve esistenti:

	DARE	AVERE
RISERVA FACOLTATIVA	X	
PERDITA D'ESERCIZIO		X

Oppure mediante la diminuzione del CAPITALE SOCIALE:

	DARE	AVERE
CAPITALE SOCIALE	X	
PERDITA D'ESERCIZIO		X

3) Società di CAPITALI

Gli eventuali utili possono essere distribuiti solo dopo l'approvazione del bilancio d'esercizio da parte dell'assemblea degli azionisti.

La normativa in tema di società per azioni prevede l'obbligatorietà della costituzione di una riserva, detta "**Riserva legale**": ogni anno occorre accantonare una somma pari almeno al **5% degli utili**, fino a quanto la riserva stessa non abbia raggiunto un valore pari al 20% del Capitale Sociale.

Possono inoltre essere costituite riserve sulla base di apposite previsioni dello statuto della società ("**Riserva statutaria**") o di decisioni dell'assemblea ("**Riserva straordinaria**").

L'utile residuo può essere corrisposto agli azionisti sotto forma di "**Dividendi**".

In taluni casi, una data percentuale del risultato d'esercizio, prima della distribuzione, viene corrisposta agli amministratori, a titolo di remunerazione per l'incarico assolto (si accende in tal caso, il conto numerario "**Amministratori c/competenze**"), soggetta al 20% di ritenuta fiscale.

Può succedere che, a causa degli arrotondamenti, l'intero utile non venga pagato. La parte che non risulta distribuita è detta **“Utile a nuovo”**.

Sia le riserve, sia gli utili a nuovo, rappresentano dei conti economici di capitale.

La scrittura di riparto risulta:

	DARE	AVERE
UTILE D'ESERCIZIO	X	
RISERVA LEGALE		X
RISERVA STATUTARIA		X
RISERVA STRAORDINARIA		X
AMMINISTRATORI C/COMPETENZE		X
AZIONISTI C/DIVIDENDI		X
UTILI A NUOVO		X

In seguito, le somme da corrispondere agli amministratori e agli azionisti vengono pagate:

	DARE	AVERE
AMMINISTRATORI C/COMPETENZE	X	
AZIONISTI C/DIVIDENDI	X	
ERARIO C/RITENUTE		X
BANCA C/C		X
ERARIO C/RITENUTE	X	
BANCA C/C		X

ESEMPIO: una s.p.a. consegue un utile di 50.000.000 €. Il capitale sociale è di 400.000.000 €, diviso in 80.000 azioni; la riserva legale esistente ammonta a 30.000.000. Lo statuto prevede l'esistenza di un'apposita riserva, costituita con l'accantonamento di una percentuale uguale al 3% degli utili. L'assemblea, inoltre, decide di costituire un'apposita riserva straordinaria, pari al 2% del risultato economico. I compensi agli amministratori ammontano a 2.000.000€. Redigere le scritture di riparto degli utili.

Operazioni: (i valori in parentesi sono quelli soggetti a sottrazione)

Utile d'esercizio 50.000.000

(Riserva legale) (2.500.000) { 5% degli utili }

(Riserva statutaria) (1.500.000) { 3% degli utili }

RISULTATO ECONOMICO 46.000.000

(Riserva straordinaria) (920.000) { 2% degli utili }

(Compenso agli amministratori) (2.000.000)

UTILE DA DISTRIBUIRE 43.080.000³

(Dividendi) (43.040.000)⁴

UTILE A NUOVO 40.000

note:

1) la riserva legale esistente ammonta a 30.000.000€ (ossia il 7,5% del Capitale Sociale). Poiché 30.000.000€ è inferiore al 20% del Capitale sociale (che ammonta a 400.000.000€) abbiamo accantonato obbligatoriamente una quota pari al 5% degli utili;

2) L'utile da distribuire è suddiviso per il numero delle azioni, ossia $43.080.000 / 80.000 = 538,5$ per azione. Arrotondiamo a 05 centesimi tale importo per cui i dividendi da distribuire sono pari a $538 * 80.000 = 43.040.000$

3) Le ritenute fiscali sul compenso agli amministratori sono date da $2.000.000€ * 20\% = 400.000€$

Scritture:

	DARE	AVERE
UTILE D'ESERCIZIO	50.000.000	
RISERVA LEGALE		2.500.000
RISERVA STATUTARIA		1.500.000
RISERVA STRAORDINARIA		920.000
AMMINISTR. C/COMPETENZE		2.000.000
AZIONISTI C/DIVIDENDI		43.040.000
UTILI A NUOVO		40.000

³Su cui calcoliamo l'arrotondamento. Ossia: $43.080.000 / 80.000 = 538,5$ arrotondato a 05 centesimi = 538

⁴ Dato da $538 * 80.000$

Pagamento:

	DARE	AVERE
AZIONISTI C/DIVIDENDI	43.040.000	
AMMINISTR. C/COMPETENZE	2.000.000	
ERARIO C/RITENUTE		400.000
BANCA C/C		44.640.000
ERARIO C/RITENUTE	400.000	
BANCA C/C		400.000