



*Ministero dell' Economia
e delle Finanze*

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

ISPETTORATO GENERALE DI FINANZA
UFFICIO VII

Protocollo n. 0099836
(Rif. Prot. Entrata n.

Roma 19/9/2002

Al Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti
Dipartimento per la navigazione ed il trasporto
marittimo e aereo

**- D.G. infrastrutture navigazione marittima e
interna**

Via dell'Arte, 16
00144 R O M A

Al Ministero delle Infrastrutture e dei
Trasporti - Dipartimento per la navigazione
ed il trasporto marittimo e aereo

- D.G. per la navigazione aerea

Piazzale degli archivi, 41
00144 R O M A

Al Ministero dell'Ambiente e della tutela
del territorio – **Servizio conservazione
natura**

Via Capitan Bavastro, 174
00154 ROMA

Al Ministero del Lavoro e delle Politiche
sociali - Dipartimento per le politiche
sociali e previdenziali. - **D.G. per le
politiche previdenziali**

Div. IV
Via Flavia, 6 00187 ROMA

per conoscenza:

Alla Corte dei Conti
Sezione Controllo Enti
Via Baiamonti n.25
00195 ROMA

OGGETTO: Enti pubblici istituzionali.

Linee guida sulla rappresentazione contabile di talune poste di
bilancio.

Dall'esame dei documenti contabili degli enti pubblici istituzionali effettuato dall'Ispettorato generale di finanza ai sensi dell'art. 3 della legge 26 luglio 1939, n. 1037, si è avuto modo di riscontrare che le rilevazioni economico-patrimoniali non sempre vengono effettuate sulla base di corrette norme contabili.

Questa Amministrazione, nell'intento di promuovere un processo di convergenza dei singoli sistemi contabili dei conti pubblici, ha elaborato, attraverso una apposita Commissione di studio, nominata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, taluni principi contabili per la redazione del bilancio che costituiscono un corpus organico di regole, logiche e tecniche economico-aziendali di rilevazione ed interpretazione di fatti gestionali, valide per una qualunque azienda pubblica.

E' opportuno inoltre evidenziare che nella Direttiva ministeriale per l'anno 2001, tra gli obiettivi generali per il miglioramento dell'azione amministrativa, è stato inserito anche quello della creazione di una banca dati informatizzata per i bilanci degli Enti pubblici il cui progetto è in corso di avanzata realizzazione. Ciò consentirà l'accesso da parte degli Enti ad un apposito sito WEB sia per l'immissione dei propri dati di bilancio sia per acquisire elementi conoscitivi sui risultati gestionali aggregati di altri Enti appartenenti allo stesso settore di attività.

In relazione a quanto sopra, si è ritenuto opportuno rappresentare a codeste Amministrazioni la necessità di invitare gli Enti vigilati a riconsiderare i criteri contabili delle poste maggiormente significative del bilancio economico-patrimoniale, sulla base delle indicazioni che vengono di seguito fornite.

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI:

Manutenzione straordinaria e migliorie su beni di terzi:

In armonia al principio contabile n. 24 del CNDCEr si precisa quanto segue:

- sotto il profilo patrimoniale tali costi vengono capitalizzati e classificati nella voce “**Altre immobilizzazioni immateriali**”, quando le migliorie e le spese incrementative **non sono separabili dai beni** stessi. Se invece le migliorie e le spese incrementative sono separabili dai beni, sono classificate tra le immobilizzazione materiali.
- sotto il profilo economico il valore viene ammortizzato sulla base dell'**utilità futura** delle spese sostenute o della durata residua del diritto di utilizzazione, se inferiore.¹
- sotto il profilo finanziario, ove i costi in questione siano finanziati da “contributi in conto capitale”, si rinvia al relativo punto di trattazione più sotto riportato.

Licenze d'uso:

¹ L'ammortamento di costi straordinari sostenuti per la ristrutturazione di un immobile, si effettua, secondo il principio n. 24, nel periodo minore tra l'utilità futura delle spese sostenute (vita utile) e la durata residua del contratto di locazione dell'immobile.

Con la licenza d'uso **non viene trasferito il diritto** di cedere il bene, che resta a chi né è il proprietario, ma solo il diritto a sfruttarlo. I corrispettivi, generalmente, si riferiscono da un lato ad un costo di ingresso (una tantum) e dall'altra ad un canone periodico. La prima componente va iscritta nello Stato patrimoniale, in quanto forma il costo di acquisizione del diritto ed ammortizzata per il periodo di durata della licenza; la seconda componente (canone) va contabilizzata, secondo il principio della competenza, tra i costi del conto economico.²

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Immobilizzazioni in corso:

Al fine di assicurare la necessaria concordanza tra la contabilità economico-patrimoniale e quella finanziaria occorre iscrivere nell'attivo nella situazione patrimoniale gli importi delle immobilizzazioni materiali ed immateriali - non ancora acquisite - alla voce "**Immobilizzazioni in corso**", in correlazione alle corrispondenti somme riportate nel rendiconto finanziario tra le spese in conto capitale.

Immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito:

In armonia al principio contabile n. 16 del CNDCeR, la valutazione delle immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito viene effettuata al **presumibile valore di mercato** alla data dell'acquisizione, al netto di quelle spese ed oneri sostenuti o da sostenere, perché possano essere stabilmente inserite nell'attività dell'Ente.

Il valore così determinato viene rilevato come "**provento straordinario**" del conto economico e correlativamente nelle **immobilizzazioni materiali** dello stato patrimoniale.

Ove si tratta di beni di non frequente negoziazione il valore da iscrivere in bilancio è determinato a seguito di apposita valutazione peritale.

Tali immobilizzazioni vengono **ammortizzate** con i medesimi criteri statuiti per le immobilizzazioni acquisite a titolo oneroso.

TITOLI E PARTECIPAZIONI

In via generale, va premesso che, con il termine "titoli" si intendono le obbligazioni emesse dallo Stato (BOT, CCT, BTP, CTZ), dagli enti pubblici e dalle società mentre con il termine partecipazioni si intendono gli investimenti in imprese, generalmente rappresentati da azioni o quote di società.

² Dall'esame dei documenti contabili è stato riscontrato talvolta che la spesa relativa alle licenze d'uso (programmi software) viene imputata interamente come costo nel conto economico e speso nell'esercizio, andrebbe invece

Il principio contabile n. 20 del CNDCeR specifica che i titoli e le partecipazioni devono essere classificati nelle “immobilizzazioni finanziarie” o nelle “attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni” a seconda che gli investimenti patrimoniali siano destinati a permanere presso l’Ente (funzionali alla gestione) oppure siano liberamente negoziabili, sulla base di ragionevoli previsioni ed avuto riguardo ai programmi che si intendono attuare.

Per quanto concerne i criteri di valutazione, al momento della acquisizione a titolo oneroso di attività finanziarie, esse devono essere contabilizzate al **costo di acquisto** (inteso come prezzo pagato per l’acquisto), e ridotto nel corso degli esercizi delle perdite durevoli di valore. L’applicazione del metodo del **patrimonio netto** è possibile per le partecipazioni, quando l’investitore esercita una influenza significativa sulla operatività e sulle strategie della impresa partecipata e quando tale investimento non ha natura temporanea. Per le azioni quotate vanno tenuti presenti anche i corsi di borsa.

PATRIMONIO NETTO

Il patrimonio netto è costituito dalla differenza tra il totale delle “attività” e delle “passività” indicate nello stato patrimoniale. L’avanzo (disavanzo) economico dell’esercizio è il risultato determinato dalla differenza tra i costi ed i ricavi imputati in conto economico.

Nei casi esaminati, poichè il patrimonio netto si incrementa (decrementa) dell’avanzo (disavanzo) economico dell’esercizio, le relative variazioni devono conseguentemente coincidere.

La predetta mancata concordanza è riconducibile ai criteri di contabilizzazione 1) dei contributi in conto capitale 2) delle manutenzioni straordinarie 3) delle immobilizzazioni in corso, di cui ai relativi punti di trattazione.

Qualora l’importo delle passività dovesse risultare superiore a quello delle attività la differenza va evidenziata con segno negativo trattandosi di deficit patrimoniale.

CONTRIBUTI

Preliminarmente è opportuno precisare che i contributi sotto riportati vanno contabilizzati quando esiste la certezza giuridica del diritto alla percezione, indipendentemente dalla effettiva riscossione.

In conto esercizio

Per contributi in conto esercizio si considerano i contributi o sovvenzioni erogati dallo Stato e da altri enti finalizzati ad integrare i ricavi o alla copertura di determinati costi di gestione.

capitalizzato in quanto onere pluriennale ed ammortizzato secondo il periodo di durata della licenza. Detto periodo, può

Contabilmente, sotto il profilo economico, sono ricavi che concorrono a formare il reddito dell'esercizio secondo il principio della "competenza".

In conto capitale

Per contributi in conto capitale si intendono le somme erogate dallo Stato e da altri enti finalizzati in modo generico ad incrementare i mezzi patrimoniali senza che la loro erogazione sia collegata all'onere dell'effettuazione di uno specifico investimento.

In conto impianti

Si intendono le somme erogate dallo Stato e da altri enti specificamente finalizzati all'acquisto, la costruzione, l'ampliamento di immobilizzazioni.

I contributi in conto impianti, che sono da imputare secondo il principio della competenza, vengono contabilizzati in base ai seguenti **due criteri alternativi**:

1° criterio:

- sotto il profilo patrimoniale i contributi vengono portati a **riduzione** del costo dei beni cui essi si riferiscono;
- sotto il profilo economico, di conseguenza, il calcolo degli ammortamenti (effettuato con i medesimi criteri previsti per le immobilizzazioni materiali) fa riferimento al valore del bene al netto del contributo.

I contributi in conto impianti, pertanto, concorrono alla formazione del risultato di esercizio sotto forma di minori quote di ammortamento, calcolate sul bene ammortizzabile al netto dei contributi stessi.

2° criterio:

- sotto il profilo patrimoniale viene contabilizzato il costo del bene;
- sotto il profilo economico i contributi, vengono imputati nei **ricavi, e rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di risconti passivi** (in misura proporzionalmente corrispondente alle quote di ammortamento dedotte in ciascun esercizio).

Premesso che entrambi i criteri determinano lo stesso risultato economico dell'esercizio e il secondo criterio rispecchia maggiormente il principio della chiarezza del bilancio, si suggerisce di inserire i contributi (accertati nel rendiconto finanziario) nel conto economico in base al secondo criterio. La contabilizzazione attraverso l'iscrizione dei risconti passivi vale anche per i contributi in conto capitale.

coincidere o meno con quello previsto dalla normativa fiscale.

Sotto il profilo finanziario si precisa che, ove a fronte dei contributi accertati, non venga assunto il correlativo impegno nello stesso esercizio, l'importo che confluirà nell'avanzo di amministrazione potrà essere reso indisponibile, in sede di utilizzo di detto avanzo.

ENTRATE CONTRIBUTIVE ENTI PREVIDENZIALI

Con riferimento agli enti previdenziali, istituiti ai sensi dell'art. 3 del D. Lgs.vo 10 febbraio 1996, n. 103, si rileva che l'adozione, per legge, del sistema contributivo implica che, a fronte dei contributi degli iscritti, sorga per l'ente previdenziale un impegno presunto la cui rappresentazione in bilancio, in appositi fondi per oneri futuri, deve essere pari alla somma dei singoli montanti contributivi individuali rivalutati. Nel conto economico, pertanto, occorre iscrivere i contributi tra i componenti positivi e, l'accantonamento per oneri futuri, comprensivo della rivalutazione annuale dei montanti, tra i componenti negativi.

Si confida nella massima collaborazione di codeste Amministrazioni vigilanti per il seguito di competenza e si resta in attesa di un cenno di riscontro.

Il Ragioniere Generale dello Stato

Firmato Vittorio Grilli