

defettibilmente una previsione normativa, in mancanza della quale diventa carente il requisito dell'utilità pubblica; ne deriva che le spese relative ad omaggi ad estranei, effettuate in occasione di festività, tavole rotonde o manifestazioni, sono da considerarsi illegittime per la troppo frequente ripetizione e per il troppo cospicuo ammontare; mente potrebbero rientrare nel più ampio concetto di spese di rappresentanza o promozionali legittime, quando si concentrino in spese di ospitalità e di accoglienza di autorità esterne all'ente, in regime di reciprocità, spese per ricevimenti del tutto eccezionali e di reciproca e primaria importanza per gli ospiti destinatari e per omaggi, più simbolici che reali, in occasione di manifestazioni particolari.

La responsabilità per avere deliberato spese illegittime non è esclusa neanche quando gli amministratori dell'ente si siano muniti di un parere *pro veritate* reso da un giurista esterno, pur se qualificato.

È stato anche precisato che è illegittima, e comporta la responsabilità amministrativa, la spesa deliberata dagli amministratori dell'ente pubblico per l'erogazione di contributi ad ente privato, atteso che si tratta di organismo associativo di diritto privato e che per gli interventi assistenziali sono previste altre competenti sedi erogative dalla normativa e dal bilancio.

Deve considerarsi illegittima la spesa per compenso o per donativo erogata dagli amministratori di ente pubblico istituzionale ad un professionista che aveva ricevuto dal presidente l'incarico di predisporre la relazione all'assemblea, dato che per questi fini il presidente stesso ben si sarebbe potuto avvalere di qualificati funzionari del segretariato generale ovvero a non far gravare, comunque, la spesa sul bilancio e dell'ente.

È ormai pacifico ed acquisito che i componenti del Collegio dei revisori dei conti, nell'esercizio del controllo interno, compreso quello all'ente locale, sono assoggettati alla giurisdizione del giudice contabile, qualora abbiano

omesso di vigilare sui provvedimenti deliberativi dell'istituzione pubblica. Il giudice contabile a tal proposito ha precisato il concetto di controllo, da esercitare a cura dei revisori dei conti, non facendo minimamente cenno alla possibilità di esercitare il controllo medesimo *per campione*, sicché ne deriva l'onere di assoggettare a riscontro

qualunque atto, ove si voglia andare, in presenza dei requisiti prescritti, e senti da responsabilizzazione.

L'applicazione ai casi concreti, dedotti in giudizio, dei principi di rappresentatività ha trovato luogo nell'attuazione dei canoni ormai di uso comune nella giurisprudenza contabile. ■

## PRINCIPI CONTABILI

# Ratei e risconti, in gioco il «tempo economico»

*Il criterio riflette i reali contenuti economici del fatto amministrativo che costituiscono l'elemento essenziale per la ripartizione del valore imputabile a ciascun esercizio. Le indicazioni della Commissione nazionale di studio dei dottori commercialisti contenute nel documento 18/96*

di SERENELLA DI DONATO (dottore commercialista - Como)

**I**l documento n. 18 preparato nel 1996 dalla Commissione nazionale di studio dottori commercialisti per la statuizione dei principi contabili contiene testualmente nella parte relativa alla valutazione dei ratei e risconti: «I ratei e i risconti misurano proventi ed oneri la cui competenza è anticipata o posticipata rispetto alla manifestazione numeraria e/o documentale; essi prescindono dalla data di pagamento o riscossione dei relativi proventi ed oneri, i quali devono necessariamente essere comuni a due o più esercizi e ripartibili in ragione del tempo».

«L'importo deve essere determinato mediante la ripartizione del provento o dell'onere (in genere derivante da contratti di durata), al fine di attribuirne la quota parte di competenza dell'esercizio in corso, e di rinviarne l'altra quota ai successivi.

«Rispetto alla più ampia durata temporale del contratto, il periodo di

competenza viene normalmente individuato computando i giorni decorrenti dall'inizio degli effetti economici fino alla data di chiusura dell'esercizio, e da questa data fino al termine degli effetti medesimi. In sostanza, il "tempo" considerato per la determinazione dell'entità del rateo e/o risconto da iscrivere per competenza è essenzialmente di natura fisico-temporale (cosiddetto criterio del "tempo fisico").

«Tale criterio appare inadeguato nei casi in cui le prestazioni contrattuali rese o ricevute non abbiano contenuto economico costante nel tempo.

«Infatti, senza una valutazione strettamente economica delle prestazioni, tale da consentire una corretta ripartizione della componente di reddito (sia essa positiva o negativa) da iscrivere per competenza, potrebbe ledersi il principio della correlazione fra costi e ricavi e, quindi, della

## Tessera con foto per gli iscritti

Dal 1° gennaio 1997 le tessere di riconoscimento dell'Istituto nazionale revisori contabili, rilasciate agli associati, verranno corredate dalla foto del titolare.

Occorre dunque inviare alla sede dell'Istituto (Via Zuretti 35 - Milano) foto formato tessera a colori in duplice copia, di cui una autenticata.



veritiera e corretta rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa.

«È pertanto necessario adottare il concetto di "tempo economico" nei casi in cui la quota di costo o di provento imputabile all'esercizio non sia esattamente proporzionale al tempo fisico. Il concetto di "tempo economico" riflette i reali contenuti economici del fatto amministrativo, costituenti l'elemento essenziale per la ri-

partizione del valore imputabile a ciascun esercizio.

«I ratei attivi e passivi, poiché rappresentativi di crediti e debiti in moneta, ancorché esigibili in uno o più esercizi successivi sono soggetti ad un processo valutativo. Si fa pertanto rinvio ai documenti n. 15 (I crediti) e n. 7 (Debiti ed altre passività).

«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. Qualora esso sia inferiore (in tutto o in parte) alla quota riscontata, occorre procedere ad opportune rettifiche di valore.

«I risconti passivi rappresentano proventi differiti ad uno o più esercizi successivi e, come tali, normalmente non pongono particolari problemi di valutazione in sede di bilancio.

«Nel caso in cui i ratei ed i risconti, siano essi attivi o passivi, abbiano durata pluriennale, occorre che in ogni esercizio di pertinenza vengano verificate le condizioni che ne hanno determinato l'iscrizione originaria; se necessario, devono essere adottate le opportune variazioni».

In particolare, appare opportuno soffermarsi sul concetto di "tempo economico", cioè sull'importanza che si vuole attribuire alla correlazione esistente tra i componenti negativi e i componenti positivi aziendali; pertanto nel caso in cui le operazioni gestionali danno origine a costi o ricavi che non maturano in modo costante nel periodo di tempo considerato, i ratei e i risconti debbono essere determinati attraverso un processo valutativo che rifletta gli effettivi contenuti economici dei fatti di gestione sottostanti.

Giova a questo punto esemplificare il concetto tramite casi concreti.

### CASO A

In data 31 luglio dell'anno n, un'azienda concede in locazione un edificio ad uso magazzino; il canone annuo viene stabilito in lire 36.000.000

che verrà riscosso posticipatamente in data 31 gennaio dell'anno n + 1.

L'immobile verrà inserito nel processo produttivo solo a partire dal 31 novembre dell'anno n.

Per effettuare il calcolo del rateo attivo al 31 dicembre dell'anno n si deve applicare il criterio del tempo economico, ossia si deve correlare il ricavo di lire 36.000.000 all'effettivo tempo di utilizzo che al 31 dicembre è di un mese (dal 30 novembre al 31 dicembre sempre dell'anno n) e complessivamente è di due mesi anziché dodici, quindi il valore del rateo attivo sarà pari a lire 18.000.000.

Nella realtà operativa è probabile infatti che il contratto di locazione venga stipulato anticipatamente rispetto all'effettivo utilizzo dei locali perché il conduttore ne deve entrare in possesso prima rispetto alla previsione di utilizzo per la sua idoneità strutturale e logistica e per la difficile reperibilità sul mercato.

### CASO B

In data 31 maggio dell'anno n un'azienda di trasporti stipula un contratto di assicurazione in relazione al quale viene pagato in contanti un premio annuale di lire 21.000.000 per la copertura dei rischi d'incidenti.

L'attività aziendale, però, non viene espletata durante i mesi di agosto e dicembre, pertanto il risconto attivo, essendo globalmente correlato ad un periodo di dieci mesi anziché di dodici, è pari a lire 10.500.000 (ossia  $21.000.000 : 10 = x : 6$  e quindi  $x = 10.500.000$ ).

Completamente diversi sarebbero stati i risultati se fosse stato applicato il criterio tradizionale del tempo fisico e precisamente:

**CASO A**  $36.000.000 : 6 = x : 5$   
quindi  $x = 30.000.000$

**CASO B**  $21.000.000 : 12 = x : 5$   
quindi  $x = 8.750.000$

Visto che i due criteri danno origine a risultati differenti è necessario riportare le indicazioni dovute nella nota integrativa. ■