

# I contributi pubblici nello IAS 20

di Paolo Moretti

**I**l principio contabile internazionale IAS 20 fornisce le indicazioni in merito alle **modalità di contabilizzazione ed informativa dei contributi pubblici**, nonché all'**informativa** riguardante gli altri tipi di **assistenza pubblica**.

Importante novità del principio contabile internazionale è l'introduzione del termine «pubblico» inteso come «il governo, gli enti governativi e gli analoghi enti locali, nazionali ed internazionali».

Lo IAS 20 distingue tra «contributi pubblici» e «assistenza pubblica».

I contributi pubblici rappresentano una forma di assistenza pubblica intesa questa come «l'azione intrapresa da enti pubblici per fornire a un'impresa, o a una categoria di imprese che soddisfano certi requisiti, uno specifico beneficio economico» e si definiscono quelli che si «manifestano sotto forma di trasferimenti di risorse a un'impresa a condizione che questa abbia rispettato, o si impegni a rispettare, certe condizioni relative alle sue attività operative».

I contributi pubblici possono assumere differenti forme quali:

- trasferimenti di disponibilità liquide o mezzi equivalenti all'impresa;
- trasferimenti di attività non monetarie all'impresa;
- riduzione di passività dovute al Governo (le passività fiscali non rientrano nell'ambito di applicazione dello IAS 20);
- remissione di prestiti da parte del Governo.

L'ottenimento di un contributo pubblico è subordinato il più delle volte al rispetto di determinate condizioni legate alle attività operative dell'impresa. Ad esempio, l'erogazione di un contributo può essere strettamente legata all'acquisto o alla costruzione di un bene strumentale per l'attività dell'impresa, alla localizzazione e al tempo di realizzazione del programma di investimenti, ecc.

## Presupposti per l'iscrizione

Lo IAS 20 prevede che i contributi pubblici devono essere rilevati in bilancio soltanto se esiste una «ragionevole certezza» che:

- a) l'impresa rispetterà le condizioni previste e
- b) i contributi saranno ricevuti (IAS 20, 7).

## Rilevazione in bilancio

I contributi pubblici devono essere contabilizzati secondo il «sistema reddituale» ovvero devono essere imputati fra i proventi del conto economico, secondo un criterio sistematico e razionale, negli esercizi necessari a correlarli ai costi ad essi riferibili. È esclusa la possibilità di accreditare i contributi pubblici direttamente al patrimonio netto, in altri termini non è prevista la loro contabilizzazione secondo il «sistema patrimoniale»; metodologia quest'ultima solamente citata.

## Tipologie di contributi pubblici

Lo IAS 20 prevede differenti tipologie di contributi pubblici: i contributi in conto capitale, i contributi in conto esercizio, i contributi non monetari (1).

Per contributi pubblici in conto capitale si intendono «i contributi pubblici per il cui ottenimento è condizione essenziale che l'impresa acquisti, costruisca o comunque acquisisca attività immobilizzate» (2).

La concessione del contributo è pertanto legata alla realizzazione o all'acquisto (o ad altre forme di

**Paolo Moretti** - Consigliere delegato per la fiscalità e la ricerca - Consiglio nazionale Ragionieri commercialisti e Presidente Fondazione Luca Pacioli

### Note:

(1) Sono inoltre, considerati contributi pubblici, i finanziamenti a fondo perduto concessi da parte di enti pubblici quando esiste una ragionevole certezza che l'impresa rispetterà le condizioni affinché l'ente possa rinunciare al rimborso del prestito (IAS 20, par. 10). Per «fondo perduto» s'intende una somma di denaro che l'ente governativo mette a disposizione dell'imprenditore a titolo definitivo, nel rispetto di determinate condizioni, senza, obbligo di restituzione.

(2) IAS 20, par. 3.

acquisizione) di attività materiali e immateriali, la cui utilità si protrae nel tempo, ovvero di beni strumentali per l'impresa. Possono essere previste anche ulteriori condizioni per l'ottenimento del contributo legati, ad esempio, alla natura, alla localizzazione del bene e ai periodi nel corso dei quali il bene deve essere acquisito o posseduto. I contributi pubblici in conto capitale devono essere iscritti in bilancio secondo il «sistema reddituale» ovvero attraverso la loro sistematica imputazione a conto economico dei contributi.

In base al «sistema reddituale», lo IAS 20 ammette due metodi di presentazione in bilancio dei contributi pubblici in conto capitale, ritenuti entrambi validi (3):

- il metodo del ricavo differito;
- il metodo della rappresentazione netta.

Il metodo del ricavo differito prevede l'iscrizione del contributo «come ricavo differito che deve essere imputato come provento con un criterio sistematico e razionale durante la vita utile del bene» (4).

L'applicazione di tale metodo determina dunque il rinvio agli esercizi futuri dell'importo di contributo non di competenza dell'esercizio (ricavi differiti) mediante l'iscrizione di risconti passivi. L'importo dei risconti passivi verrà progressivamente ridotto, fino ad azzerarsi, mediante imputazione al conto economico della quota di contributo di competenza.

Il metodo della rappresentazione netta, invece, prevede l'iscrizione in bilancio del bene al netto del contributo erogato per la sua acquisizione. In questo modo, il contributo non è rilevato direttamente come un provento nel conto economico, ma incide indirettamente sul conto economico attraverso la riduzione della quota d'ammortamento del bene.

## IAS N. 20

### Tipologie di contributi pubblici

Lo IAS 20 prevede i seguenti diversi tipi di contributi pubblici.

### Contributi in conto capitale

Sono i contributi pubblici per il cui ottenimento è condizione **essenziale** che l'impresa acquisisca **attività immobilizzate**. La concessione del contributo è, pertanto, legata alla **acquisizione di attività materiali ed immateriali**, la cui **utilità** si protrae **nel tempo**, ovvero di beni strumentali per l'impresa.

### Contributi in conto esercizio

Si intendono, in **via residuale**, i contributi pubblici diversi da quelli in conto capitale.

### Contributi non monetari

Lo IAS 20 prevede, infine, la possibilità che il contributo possa assumere anche la forma di un **trasferimento di attività non monetarie**, quali, ad esempio, terreni o altre **attività materiali o immateriali**, per l'utilizzo da parte dell'impresa.

### Contabilizzazione dei contributi in conto capitale

Si ipotizzino i seguenti dati:

- acquisto macchinario: € 500.000
- vita utile: 5 anni
- criterio d'ammortamento: a quote costanti
- ricevuto contributo in c/capitale nell'esercizio dell'acquisizione pari a € 250.000, a condizione che siano raggiunti determinati livelli occupazionali a partire dal terzo esercizio di utilizzo dell'impianto.

La rappresentazione in bilancio del contributo in c/capitale avviene diversamente, a seconda della metodologia di contabilizzazione adottata, come risulta dalle Tabelle n. 1 e n. 2 rispettivamente a pag. 1338 e 1339.

Dall'esempio si evince che, indipendentemente dalla metodologia utilizzata per la

contabilizzazione dei contributi in c/capitale (metodo del ricavo differito o metodo della rappresentazione netta), l'effetto sul risultato d'esercizio è sempre lo stesso (€ 50.000).

Per contributi in conto esercizio si intendono «i contributi pubblici diversi da quelli in conto capitale» (5). La definizione fornita dal principio contabile internazionale è dunque residuale rispetto alla categoria dei contributi in conto capitale.

Per contributi in conto esercizio s'intendono dunque i contributi erogati dallo Stato o da altri enti pubblici finalizzati ad integrare i ricavi o destinati alla copertura di determinati costi di gestione.

In base al «sistema reddituale», lo IAS 20 prevede che i contributi pubblici in conto esercizio posso-

#### Note:

- (3) IAS 20, par. 25.
- (4) IAS 20, par. 26.
- (5) IAS 20, par. 3.

no essere presentati in bilancio secondo due metodi:

- a) iscrizione del contributo tra i proventi del conto economico, come voce distinta o all'interno di una voce generica «altri proventi»;
- b) deduzione del contributo dal costo correlato.

Il metodo dell'iscrizione del contributo tra i proventi del conto economico prevede l'iscrizione del contributo come componente positivo del reddito in una voce distinta del

Conto economico o all'interno della voce generica «Altri ricavi», in quanto facilita il confronto con gli altri costi non legati al contributo stesso (6).

La seconda metodologia prevede, invece, la deduzione del contributo dai costi ad esso riferibili.

Lo IAS 20 prevede, infine, la possibilità che il contributo possa assumere anche la forma di un trasferimento di attività non monetarie (7), quali, ad esempio, terreni o altre attività materiali o immateriali, per l'utilizzo da parte dell'impresa.

In questo caso si parla di contributi non monetari e il principio contabile internazionale prevede due criteri di valutazione per la rilevazione iniziale:

- la rilevazione sia del contributo che dell'attività al *fair value* (valore equo) (8) dell'attività non monetaria;
- la rilevazione sia del contributo che dell'attività non monetaria ad un valore nominale (9).

Si precisa che la presentazione in bilancio di tali contributi pubblici avviene secondo le stesse modalità previste per i contributi in conto capitale.

### Restituzione dei contributi pubblici

Qualora un'impresa non rispetti le condizioni legate all'erogazione del contributo pubblico, essa è tenuta alla restituzione dello stesso.

Un contributo pubblico restituibile (o rimborsabile) «deve essere contabilizzato come una rettifica a una stima contabile» (10) secondo quanto disciplinato dallo IAS 8, Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori.

In particolare, in caso di restituzione di contributi pubblici in conto capitale, lo IAS 20 prevede che:

- se il contributo in conto capitale è stato contabi-

### IAS N. 20

#### Contabilizzazione dei contributi in conto esercizio

In base al «sistema reddituale», lo IAS 20 prevede che i **contributi** pubblici in **conto esercizio** possono essere presentati in **bilancio** secondo **due metodi**:

- iscrizione del contributo tra i proventi del **conto economico**, come voce distinta o all'interno di una voce generica «**altri proventi**»;
- **deduzione** del contributo dal **costo correlato**.

lizzato secondo il metodo del ricavo differito, la restituzione deve essere rilevata riducendo il saldo dei ricavi differiti (risconti passivi) per un importo pari al contributo da restituire;

- se il contributo è stato contabilizzato secondo il metodo della rappresentazione netta, la restituzione deve essere rilevata:

— aumentando il valore contabile del bene per l'importo del contributo da restituire;

— imputando al conto economico le quote d'ammortamento aggiuntive che, qualora il contributo non fosse stato ottenuto, sarebbero state rilevate al conto economico fino a quel momento.

In caso di restituzione, invece, di contributi pubblici in conto esercizio, lo IAS 20 prevede che:

- l'ammontare del contributo da restituire deve essere, in primo luogo, compensato con l'eventuale ricavo differito non ancora ammortizzato;
- la parte del contributo da restituire che residua dopo la compensazione di cui sopra o l'intero ammontare del contributo da restituire nel caso in cui non vi siano ricavi differiti, deve essere imputata immediatamente come costo del conto economico.

#### Note:

(6) IAS 20, par. 30.

(7) IAS 20, par. 23.

(8) Il *fair value* (valore equo) è «il corrispettivo al quale un bene può essere scambiato tra un consapevole e disponibile venditore e un consapevole e disponibile acquirente, in un'operazione fra terzi» (IAS 20, par. 3).

(9) La modalità alternativa di contabilizzazione dei contributi non monetari è espressamente prevista dallo IAS 38 «Attività immateriali» in cui si parla di attività immateriali acquisite gratuitamente o tramite un contributo pubblico non monetario per un corrispettivo nominale (IAS 38, par. 44). Ciò accade quando un ente pubblico trasferisce o assegna all'impresa attività immateriali quali, ad esempio, diritti aeroportuali, licenze per l'attivazione di stazioni radio o televisive, licenze di importazione, ecc.

Secondo quanto previsto dallo IAS 38, l'impresa può scegliere, in applicazione dello IAS 20, di rilevare inizialmente l'attività immateriale e il contributo o al *fair value* (valore equo) o ad un valore nominale. Non è chiaro, tuttavia, cosa intenda lo IAS 38 per valore nominale; è ipotizzabile, tuttavia, che esso sia identificabile o con il costo storico d'acquisto o con il valore formalmente inserito nella delibera di assegnazione dell'ente concedente.

(10) IAS 20, par. 32.

## Informazioni integrative

Infine, l'ottenimento di un qualsiasi tipo di assistenza pubblica da parte di un'impresa, sia sotto forma di trasferimento di risorse (contributi pubblici), sia sotto forma di benefici non quantificabili

(altre forme di assistenza pubblica) comporta la necessità per la stessa impresa di fornire in bilancio tutte quelle informazioni che consentano di apprezzare autonomamente l'influenza del fenomeno, in qualunque forma esso si sia manifestato.

Tabella n. 1 - Contabilizzazione dei contributi in conto capitale secondo il metodo del ricavo differito

<b>Esercizio 1</b>		
Costo d'acquisto macchinario		500.000
Quota d'ammortamento annuale		<u>(100.000)</u> ovvero 500.000/5
<b>Valore contabile netto alla fine del 1° esercizio</b>		<b>400.000</b>
Quota di contributo di competenza dell'esercizio		50.000 ovvero 250.000/5
Quota d'ammortamento annuale		<u>(100.000)</u>
<b>Effetto sul conto economico</b>		<b>(50.000)</b>
Contributo in c/capitale ricevuto		250.000
Quota di contributo di competenza dell'esercizio		<u>(50.000)</u>
<b>Ricavi differiti (risconti passivi)</b>		<b>200.000</b>

### Scritture contabili

Macchinario Per acquisto macchinario	a	Debiti verso fornitori	500.000
Crediti Concessione del contributo	a	Contributi c/capitale	250.000
Contributi c/capitale Rinvio dei contributi agli esercizi successivi per la parte non di competenza	a	Risconti passivi	200.000
Ammortamento Calcolo della quota d'ammortamento di competenza	a	Fondo ammortamento	100.000

### Esercizi 2 - 5

Quota di contributo di competenza dell'esercizio	50.000
Quota d'ammortamento annuale	<u>(100.000)</u>
<b>Effetto sul conto economico</b>	<b>(50.000)</b>

A partire dal secondo esercizio e per ogni esercizio successivo, l'importo dei ricavi differiti (risconti passivi) sarà progressivamente ridotto della quota di competenza del contributo (€ 50.000).

### Scritture contabili

Risconti passivi Imputazione a CE dei contributi di competenza mediante lo storno dei risconti passivi	a	Contributi c/capitale	50.000
Ammortamento Calcolo della quota d'ammortamento di competenza	a	Fondo ammortamento	100.000

**Tabella n. 2 - Contabilizzazione dei contributi in conto capitale secondo il metodo della rappresentazione netta**

<b>Esercizio 1</b>			
Costo d'acquisto macchinario		500.000	
Contributo in c/capitale ricevuto		<u>(250.000)</u>	
<b>Valore del macchinario al netto del contributo</b>		<b>250.000</b>	
Quota d'ammortamento annuale ed <b>effetto sul conto economico</b>		<b>(50.000) ovvero 250.000/5</b>	
<b>Valore contabile netto alla fine del 1° esercizio</b>		<b>200.000</b>	
<b>Scritture contabili</b>			
Macchinario Per acquisto macchinario	a	Debiti verso fornitori	500.000
Crediti Concessione del contributo	a	Contributi c/capitale	250.000
Contributi c/capitale Storno dei contributi a riduzione del costo storico del macchinario	a	Macchinario	250.000
Ammortamento Calcolo della quota d'ammortamento di competenza	a	Fondo ammortamento	50.000
<b>Esercizi 2 - 5</b>			
Quota d'ammortamento annuale		<u>(50.000)</u>	
<b>Effetto sul conto economico</b>		<b>(50.000)</b>	
<b>Scritture contabili</b>			
Ammortamento Calcolo della quota d'ammortamento di competenza	a	Fondo ammortamento	50.000