



*Ministero dello Sviluppo Economico*

DIPARTIMENTO PER LA REGOLAZIONE DEL MERCATO  
Direzione Generale per la Vigilanza e la Normativa Tecnica  
Ufficio B3 Ex DGCAS -  
Via Sallustiana, 53 - 00187 Roma  
Tel. 06/47055350 Fax 06/483691

Ministero Sviluppo Economico  
Dir.Gen. Commercio Assicurazioni e Servizi

USCITA - 18/03/2008 - 0002395



ALLE CAMERE DI COMMERCIO,  
INDUSTRIA, ARTIGIANATO E  
AGRICOLTURA

**LORO SEDI**

AI RAPPRESENTANTI DEL  
MINISTERO DELLO SVILUPPO  
ECONOMICO NEL COLLEGIO DEI  
REVISORI DEI CONTI DELLE  
CAMERE DI COMMERCIO

c/o Camere di commercio, industria  
artigianato e agricoltura

**LORO SEDI**

AL MINISTERO DELL'ECONOMIA  
E DELLE FINANZE

Ragioneria Gen.le dello Stato I.G.F.

**00187 ROMA**

ALL'UNIONCAMERE

P.zza Sallustio, 21

**00187 ROMA**

ALLA INFOCAMERE S.c.p.a.

C.so Stati Uniti, 14

**35127 PADOVA**

ALLA INFOCAMERE S.c.p.a.

Via G. B. Morgagni, 30/H

**00100 ROMA**



*Ministero dello Sviluppo Economico*

DIPARTIMENTO PER LA REGOLAZIONE DEL MERCATO  
Direzione Generale per la Vigilanza e la Normativa Tecnica  
Ufficio B3 Ex DGCAS -  
Via Sallustiana, 53 - 00187 Roma  
Tel. 06/47055350 Fax 06/483691

ALL'ISTITUTO GUGLIELMO  
TAGLIACARNE  
Via Appia Pignatelli, 62  
**00178 ROMA**

**Oggetto:** D.P.R. 2 novembre 2005 n. 254: Indicazioni operative per le procedure di chiusura del bilancio d'esercizio 2007.

Con il decreto del Presidente della Repubblica 2 novembre 2005, n. 254 (di seguito indicato con regolamento) è stato emanato il nuovo regolamento patrimoniale e finanziario delle Camere di commercio.

Con circolare n. 3609/C del 26 aprile 2007 sono state esaminate le problematiche legate alla chiusura dell'ultimo bilancio finanziario ed economico predisposto sulla base della disciplina contenuta nel decreto ministeriale del 23 luglio 2007, n. 287.

Con circolare n. 3612/C del 26 luglio 2007, sono stati approfonditi i principi e le logiche introdotti con il nuovo ordinamento amministrativo-contabile camerale e sono state analizzate le disposizioni contenute nel regolamento.

Il bilancio d'esercizio 2007 è il primo che le camere di commercio devono chiudere seguendo le disposizioni contenute nel regolamento; si ritiene, pertanto, opportuno puntualizzare alcuni aspetti legati alla chiusura del bilancio con particolare riguardo alle regole di redazione e ai criteri di rappresentazione e imputazione contabile delle voci presenti negli schemi regolamentari.

A tal proposito, si ricorda che, ai sensi dell'articolo 74, comma 2, del regolamento, questo Ministero ha costituito una commissione per l'interpretazione e l'applicazione dei principi contabili relativi ai bilanci delle camere di commercio.



*Ministero dello Sviluppo Economico*

DIPARTIMENTO PER LA REGOLAZIONE DEL MERCATO  
Direzione Generale per la Vigilanza e la Normativa Tecnica  
Ufficio B3 Ex DGCAS -  
Via Sallustiana, 53 - 00187 Roma  
Tel. 06/47055350 Fax 06/483691

I lavori di tale commissione si concluderanno presumibilmente nel primo semestre di questo esercizio e, pertanto, le novità che deriveranno dagli esiti di detti lavori produrranno effetti con la redazione del bilancio d'esercizio 2008.

*Procedure di chiusura del bilancio d'esercizio 2007*

Come già precisato nella circolare n. 3612/C del 26 luglio 2007, il preventivo economico ha perso la valenza giuridico autorizzatoria propria del bilancio pubblicitistico.

Il bilancio d'esercizio, pertanto, non si deve limitare a fornire una rappresentazione delle conseguenze contabili delle operazioni di gestione concretamente poste in essere sul risultato economico e sulla variazione, rispetto all'esercizio precedente, della composizione e consistenza del patrimonio, ma deve anche fornire adeguate informazioni in merito al grado di realizzazione degli obiettivi e dei programmi decisi dal consiglio valutando nel contempo gli effetti determinati dalla gestione sull'equilibrio economico-patrimoniale della camera di commercio.

Dal punto di vista amministrativo, in mancanza, entro il 31 dicembre 2007, di atti di utilizzo del budget emanati ai sensi dell'articolo 13, comma 2, del regolamento, o di eventuali provvedimenti di aggiornamento disposti ai sensi dell'articolo 12, comma 4, dello stesso regolamento, secondo quanto esposto da questo Ministero con circolare n. 3612/C il rispetto del principio della competenza economica può comportare la necessità di intervenire sul budget direzionale,

Il dirigente, pertanto, provvederà all'emanazione degli appositi atti di utilizzo del budget direzionale 2007 ai sensi dell'articolo 13, comma 2, del D.p.r. 254/05 entro l'approvazione del bilancio d'esercizio 2007.

Il provvedimento deve contenere le motivazioni del ritardo dell'emanazione dell'atto e deve essere preceduto, laddove necessario, dal provvedimento del Segretario generale di aggiornamento del budget direzionale ai sensi dell'articolo 12, comma 4, del regolamento.



*Ministero dello Sviluppo Economico*

DIPARTIMENTO PER LA REGOLAZIONE DEL MERCATO  
Direzione Generale per la Vigilanza e la Normativa Tecnica  
Ufficio B3 Ex DGCAS -  
Via Sallustiana, 53 - 00187 Roma  
Tel. 06/47055350 Fax 06/483691

Non sarà necessario adottare alcun provvedimento di utilizzo del budget per le seguenti voci di costo presenti nel preventivo, la cui valutazione viene effettuata in sede di redazione del conto economico:

- 1) voci di costo di cui alle lettere a), b), c) ed e), del comma 1, dell'articolo 25 del D.p.r. 254/05;
- 2) accantonamenti al fondo svalutazione dei crediti rilevati ai sensi del comma 10, dell'articolo 26, dello stesso D.p.r. 254/05;
- 3) rettifiche di valore delle attività finanziarie di cui al punto e) dell'allegato C);
- 4) sopravvenienze passive

Per tali voci di costo, la Camera di commercio illustrerà, in sede di relazione sulla gestione, i motivi degli scostamenti riscontrati a bilancio d'esercizio rispetto ai dati contenuti nel preventivo economico aggiornato, evidenziando, altresì, l'eventuale impatto di tali scostamenti sul conseguimento di un risultato economico d'esercizio complessivamente peggiore a quello approvato in sede di preventivo.

*Il conto economico e lo stato patrimoniale – I conti d'ordine*

Le disposizioni di riferimento per la stesura del bilancio d'esercizio delle camere di commercio sono contenute nell'articolo 2, comma 1, e nel Titolo III del regolamento.

Le camere di commercio devono predisporre il conto economico e lo stato patrimoniale sulla base degli allegati C) e D) presenti nel nuovo regolamento.

Per l'iscrizione dei costi e ricavi del conto economico, nonché dei debiti e crediti dello stato patrimoniale si può tener conto, già dall'esercizio 2007, del piano dei conti allegato alla circolare n. 3612/C del 26 luglio 2007; piano dei conti che, come richiamato nella stessa circolare n. 3612/C, propone una classificazione rispondente ai principi contabili del codice civile e ai principi contabili nazionali dei dottori commercialisti.

Si fa presente che l'articolo 21, comma 2, del regolamento, prevede che "Ai fini dell'iscrizione nel conto economico dei proventi e degli oneri, si applica l'articolo 2425 bis del codice civile, in quanto compatibile".



## *Ministero dello Sviluppo Economico*

DIPARTIMENTO PER LA REGOLAZIONE DEL MERCATO  
Direzione Generale per la Vigilanza e la Normativa Tecnica  
Ufficio B3 Ex DGCAS -  
Via Sallustiana, 53 - 00187 Roma  
Tel. 06/47055350 Fax 06/483691

L'articolo 2425 bis dispone che "I ricavi e i proventi, i costi e gli oneri devono essere indicati al netto dei resi, degli sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi".

Le camere di commercio iscrivono, pertanto, il provento di competenza del diritto annuale relativo all'anno 2007, al netto delle somme restituite o compensate in corso d'anno.

L'articolo 22, comma 2, del regolamento dispone che "Le attività dello stato patrimoniale sono iscritte al netto dei fondi rettificativi", mentre il comma 3 richiama, ai fini dell'iscrizione degli elementi patrimoniali e della rappresentazione dei conti d'ordine, i commi 2 e 3 dell'articolo 2424 e l'articolo 2424-bis del codice civile.

I conti d'ordine sono delle annotazioni di memoria che rilevano accadimenti gestionali che, pur non avendo generato attività o passività in senso stretto alla data di chiusura del bilancio d'esercizio, possono produrre effetti sulla situazione economica e finanziaria della camera di commercio in esercizi successivi.

I conti d'ordine della categoria degli impegni comprendono i contratti ed i provvedimenti amministrativi ad esecuzione differita o aventi durata pluriennale ed i bandi di gara.

I valori derivanti da contratti stipulati fra la camera di commercio ed i terzi ed i provvedimenti amministrativi ad esecuzione differita nel tempo, stipulati o emanati nell'esercizio cui si riferisce il bilancio, ma che producono variazioni economiche e finanziarie solo o anche negli esercizi futuri sono iscritti e mantenuti nei conti d'ordine sino al bilancio antecedente l'ultimo esercizio nel quale si manifesteranno variazioni economiche e finanziarie per dare esecuzione ai predetti contratti o provvedimenti.

Il terzo comma dell'art. 2424-bis del codice civile, richiamato dall'articolo 22 del regolamento, stabilisce che "gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati soltanto a coprire perdite e debiti di natura determinata, di



*Ministero dello Sviluppo Economico*

DIPARTIMENTO PER LA REGOLAZIONE DEL MERCATO  
Direzione Generale per la Vigilanza e la Normativa Tecnica  
Ufficio B3 Ex DGCAS -  
Via Sallustiana, 53 - 00187 Roma  
Tel. 06/47055350 Fax 06/483691

esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza".

Le passività che danno luogo ad accantonamento per fondi rischi ed oneri sono di due tipi:

- *Fondo Oneri* se si tratta di perdite o debiti certi nell'esistenza ed incerti nell'ammontare e nella scadenza (si tratta di oneri, spese e perdite di competenza dell'esercizio per obbligazioni già assunte alla data della chiusura del bilancio o altri eventi verificatisi nell'esercizio, ma non ancora definiti esattamente nell'ammontare o nella scadenza);

- *Fondo Rischi* se la perdita o il debito non sono certi nell'esistenza e, quindi, sono solo probabili (si tratta di situazioni esistenti caratterizzate da incertezza, che, al verificarsi o meno di eventi futuri potrebbero determinare una perdita per la camera di commercio- per esempio: liti giudiziarie, inosservanza di clausole contrattuali ecc.).

A tal proposito è necessario, in sede di redazione del bilancio d'esercizio 2007, analizzare le poste inserite nell'apposito fondo istituito in occasione del passaggio dalla vecchia alla nuova impostazione contabile con la circolare n. 3609/C del 26 aprile 2007; fondo destinato a contenere le poste presenti tra i residui passivi al 31 dicembre 2006 per le quali, alla data di redazione del bilancio d'esercizio 2006, non era ancora stato definito esattamente l'importo da erogare o la data di sopravvenienza dell'evento indicato nel provvedimento d'impegno.

Il fondo, che non può essere incrementato nell'esercizio 2007, deve essere esaminato con riferimento alle partite per le quali non si sono ancora individuati, alla data del 31 dicembre 2007, l'*an* e il *quantum*; esame in esito al quale la Camera di commercio procede alla rettifica dello stesso fondo con la contestuale rilevazione di una sopravvenienza attiva nel conto economico del bilancio 2007.

*Criteri di valutazione dei beni patrimoniali*

L'articolo 26 del regolamento nel fornire un'elencazione dei criteri di valutazione dei beni patrimoniali innova in materia di iscrizione del valore degli immobili e delle partecipazioni.



*Ministero dello Sviluppo Economico*

DIPARTIMENTO PER LA REGOLAZIONE DEL MERCATO

Direzione Generale per la Vigilanza e la Normativa Tecnica

Ufficio B3 Ex DGCAS -

Via Sallustiana, 53 - 00187 Roma

Tel. 06/47055350 Fax 06/483691

Il comma 1, dell'articolo 26, prevede per gli immobili l'iscrizione nello stato patrimoniale al costo d'acquisto in luogo del valore determinato ai sensi dell'articolo 52 del D.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 stabilito al comma 1, dell'articolo 25, del decreto ministeriale 23 luglio 1997, n. 287.

Riguardo al valore delle partecipazioni, in analogia a quanto stabilito dall'articolo 2426 del codice civile, non è più possibile per le camere di commercio procedere ad una valutazione, per tutte le partecipazioni possedute, del valore in bilancio sulla base del patrimonio netto delle società partecipate.

Il comma 7, dell'articolo 26, del regolamento dispone, infatti, che "Le partecipazioni in imprese controllate e collegate di cui all'articolo 2359, primo comma, numero 1), e terzo comma, del codice civile, sono iscritte per un importo pari alla corrispondente frazione del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio approvato; quando la partecipazione è iscritta per la prima volta può essere iscritto il costo d'acquisto, se di ammontare superiore, a condizione che siano fornite adeguate motivazioni nella nota integrativa".

Il comma 8, dell'articolo 26, stabilisce, invece, che "Le partecipazioni diverse da quelle di cui al comma 7, sono iscritte al costo d'acquisto o di sottoscrizione".

In materia di rappresentazione in bilancio delle partecipazioni si rammenta, inoltre, il comma 2, dell'articolo 2424-bis del codice civile che dispone che "Le partecipazioni in altre imprese in misura non inferiore a quelle stabilite dal terzo comma dell'articolo 2359 si presumono immobilizzazioni".

Va, altresì, rammentato che l'articolo 74, comma 1, del regolamento prevede che i nuovi criteri di valutazione "si applicano per gli immobili e le partecipazioni iscritti per la prima volta a partire dal bilancio d'esercizio 2007".

Per quanto riguarda gli aspetti connessi alla rilevazione contabile e rappresentazione patrimoniale delle variazioni da apportare ai valori di bilancio delle partecipazioni in imprese controllate e collegate, ai sensi di quanto riportato allo



## *Ministero dello Sviluppo Economico*

DIPARTIMENTO PER LA REGOLAZIONE DEL MERCATO  
Direzione Generale per la Vigilanza e la Normativa Tecnica  
Ufficio B3 Ex DGCAS -  
Via Sallustiana, 53 - 00187 Roma  
Tel. 06/47055350 Fax 06/483691

stesso comma 7, dell'articolo 26, occorre attendere l'orientamento espresso dalla commissione ministeriale preposta alla stesura dei principi contabili camerali.

In questa sede è opportuno chiarire che l'accantonamento previsto al conto "Riserva da partecipazioni" di cui all'allegato D), viene alimentato, fin dall'esercizio 2007, *unicamente* in esito al maggior valore del patrimonio netto accertato nell'anno 2007 rispetto all'esercizio 2006 conseguito con riguardo alle partecipazioni in imprese controllate e collegate esistenti nello stato patrimoniale al 31 dicembre 2006.

Il valore delle partecipazioni diverse da quelle controllate e collegate acquistate prima dell'anno 2007 deve rimanere quello iscritto nel bilancio d'esercizio 2006, in attesa che, sulle stesse partecipazioni, si esprima la commissione ministeriale per l'applicazione dei principi contabili camerali.

Alla luce delle modifiche intervenute in materia di partecipazioni con il regolamento, appare corretto che nella nota integrativa l'elenco delle partecipazioni di cui all'articolo 23, comma 1, lettera g), venga, comunque, distinto per tipologia sulla base della seguente ripartizione:

1. Partecipazioni in imprese controllate;
2. Partecipazioni in imprese collegate;
3. Altre partecipazioni alla data del 31 dicembre 2006;
4. Altre partecipazioni acquisite dall'anno 2007.

### *Relazione sui risultati*

L'articolo 24 del regolamento prevede che il bilancio d'esercizio sia "corredato da una relazione della Giunta sull'andamento della gestione, nella quale sono individuati i risultati conseguiti rispetto agli obiettivi e ai programmi prefissati dal Consiglio con la relazione previsionale e programmatica".

Il comma 2, dell'articolo 24, dispone, altresì, che "Alla relazione di cui al comma 1 è allegato il consuntivo dei proventi, degli oneri e degli investimenti, relativamente alle funzioni istituzionali, indicati nel preventivo di cui all'articolo 6".



## *Ministero dello Sviluppo Economico*

DIPARTIMENTO PER LA REGOLAZIONE DEL MERCATO  
Direzione Generale per la Vigilanza e la Normativa Tecnica  
Ufficio B3 Ex DGCAS -  
Via Sallustiana, 53 - 00187 Roma  
Tel. 06/47055350 Fax 06/483691

Questo Ministero ritiene utile fornire uno schema-tipo di relazione che individui il contenuto minimo delle informazioni da riportare nella stessa relazione, nella consapevolezza che, con la nota integrativa al bilancio prevista dall'articolo 23 del regolamento, viene data evidenza ai contenuti tecnici del conto economico e dello stato patrimoniale e alla comparazione tra i valori conseguiti nell'esercizio 2007 e quelli determinati nel bilancio 2006, mentre nella relazione sulla gestione devono essere analizzati i fatti di gestione raffrontando gli importi contenuti nel preventivo economico e nel piano degli investimenti con quelli risultanti dai documenti di bilancio.

La relazione sull'andamento della gestione deve prevedere:

➤ una preliminare esposizione degli obiettivi programmatici fissati nell'anno 2007 e contenuti nella relazione previsionale e programmatica approvata ai sensi dell'articolo 5 del D.p.r. 254/05;

➤ un'illustrazione dei risultati raggiunti nell'ambito di ciascuno degli obiettivi programmatici stabiliti. I risultati devono essere attestati anche mediante i valori accertati a fine esercizio rispetto ai valori attesi;

➤ un'illustrazione sintetica dei risultati raggiunti dalle aziende speciali;

➤ un'evidenza dei principali fatti di gestione intervenuti nel secondo semestre dell'esercizio e degli effetti prodotti dagli stessi fatti sul preventivo economico;

➤ la tabella del consuntivo dei proventi, degli oneri e degli investimenti come indicato dal comma 2, dell'articolo 24;

➤ un'illustrazione dei dati contenuti nella tabella attraverso il seguente schema:

1. analisi del risultato economico conseguito e spiegazione sintetica dei principali eventi gestionali che hanno determinato un risultato economico diverso da quello iscritto nel preventivo economico aggiornato;



*Ministero dello Sviluppo Economico*

DIPARTIMENTO PER LA REGOLAZIONE DEL MERCATO  
Direzione Generale per la Vigilanza e la Normativa Tecnica  
Ufficio B3 Ex DGCAS -  
Via Sallustiana, 53 - 00187 Roma  
Tel. 06/47055350 Fax 06/483691

2. confronto, per ciascuna delle voci di onere e provento contenute nel modello A), allegato al regolamento, tra il valore rilevato al 31 dicembre 2007 e quello iscritto nel preventivo economico aggiornato ed evidenza dei motivi degli scostamenti;

3. individuazione degli scostamenti maggiormente significativi rilevati rispetto al preventivo economico aggiornato nell'ambito degli oneri imputati alle funzioni individuate nel modello A); in tale sede deve essere specificato, tra le motivazioni delle differenze riscontrate, quelle eventualmente afferenti il cambiamento, in corso d'anno, dei criteri di ripartizione degli oneri indiretti rispetto a quelli utilizzati nella predisposizione dello stesso preventivo economico;

4. confronto, per ciascuna delle voci del piano degli investimenti contenute nel modello A), allegato al regolamento, tra il valore rilevato al 31 dicembre 2007 e quello iscritto nel preventivo ed evidenza dei motivi degli scostamenti.

Si ricorda, infine, che il regolamento non prevede più l'obbligo da parte della giunta camerale di deliberare, preliminarmente all'approvazione del bilancio d'esercizio, la cancellazione dei crediti e dei debiti prevista dal D.m. 287/1997.

A questo proposito si richiama l'attenzione delle camere di commercio sull'esigenza di recuperare in sede di nota integrativa - articolo 23, comma 1, lettera e), l'esigenza di fornire adeguate motivazioni sulle singole cancellazioni operate, richiamando, per ciascun credito o debito eliminato, i provvedimenti di accertamento per i crediti e di impegno o di utilizzo del budget per i debiti, a suo tempo emanati.

IL DIRETTORE GENERALE

Aldo Mancurati