



*Autorità per l'energia elettrica e il gas*

**ISTRUZIONI APPLICATIVE DELLE NORME DI SEPARAZIONE  
CONTABILE RELATIVE AL TESTO INTEGRATO DI CUI  
ALL'ALLEGATO A ALLA DELIBERA N. 11/07 DELL'AUTORITÀ  
PER L'ENERGIA ELETTRICA E IL GAS**

**VERSIONE 5.0 DEL 27/06/2011**



## SOMMARIO

<b>PARTE PRIMA</b> .....	<b>5</b>
<b>ASPETTI GENERALI</b> .....	<b>5</b>
1 <i>Normativa di riferimento</i> .....	5
2 <i>Ambito di applicazione della separazione contabile e della separazione contabile semplificata</i> .....	6
3 <i>La valutazione delle poste patrimoniali ed economiche nei conti annuali separati</i> .....	12
3.1 <i>Collegamenti con la normativa di riferimento per la redazione del bilancio</i> ....	12
3.2 <i>Il principio IFRIC 12: le novità per le imprese di servizi in concessione</i> .....	13
3.3 <i>Valorizzazione delle transazioni nell'ambito del gruppo societario</i> .....	15
3.4 <i>Valorizzazione delle transazioni nell'ambito dello stesso soggetto</i> .....	16
4 <i>La struttura delle attività, dei comparti dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise</i> .....	17
5 <i>L'attribuzione diretta e indiretta delle poste patrimoniale ed economiche</i> .....	19
<b>PARTE SECONDA</b> .....	<b>21</b>
<b>LA SEPARAZIONE CONTABILE</b> .....	<b>21</b>
6 <i>La contabilità separata per attività</i> .....	21
6.1 <i>L'attribuzione diretta delle poste patrimoniali ed economiche alle attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise</i> .....	23
6.2 <i>Le transazioni interne tra attività e le transazioni interne tra servizi comuni e funzioni operative condivise</i> .....	28
6.3 <i>L'attribuzione alle attività dei costi (al netto delle componenti positive di reddito) dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise</i> .....	30



6.41 driver per l'attribuzione delle poste economiche dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise alle attività.....	33
<b>7 La contabilità separata per comparti.....</b>	<b>34</b>
<b>8 Percorsi tipici di attribuzione dei costi dei principali fattori produttivi .....</b>	<b>35</b>
<b>9 I documenti che compongono o accompagnano i conti annuali separati .....</b>	<b>35</b>
9.1 I prospetti di conto economico.....	37
9.2 I prospetti di stato patrimoniale .....	41
9.3 I prospetti di movimentazione delle immobilizzazioni .....	42
9.4 I prospetti relativi alle grandezze fisiche .....	43
9.5 La nota di commento .....	44
9.6 La relazione del revisore sui conti annuali.....	44
9.7 I prospetti dei driver e delle grandezze fisiche sottostanti i conti annuali separati.....	45
<b>10 La separazione contabile del bilancio consolidato .....</b>	<b>46</b>
<b>11 L'invio dei conti annuali separati e delle grandezze fisiche sottostanti .....</b>	<b>47</b>
<b>PARTE TERZA .....</b>	<b>49</b>
<b>LA SEPARAZIONE CONTABILE SEMPLIFICATA .....</b>	<b>49</b>
<b>12 La contabilità separata per attività semplificata .....</b>	<b>49</b>
12.1 L'attribuzione diretta alle attività, all'aggregato dei servizi comuni e alle eventuali funzioni operative condivise delle poste economiche e delle immobilizzazioni materiali e immateriali .....	49
12.2 Le transazioni interne tra attività e le transazioni interne tra funzioni operative condivise.....	53
12.3 L'attribuzione alle attività dei costi (al netto delle componenti positive di reddito) dell'aggregato dei servizi comuni e delle eventuali funzioni operative condivise.....	54
<b>13 Gli schemi dei conti annuali separati .....</b>	<b>56</b>
13.1 Conto economico semplificato ripartito per attività.....	56
13.2 Prospetto di movimentazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali .....	58



<b>13.3</b>	<b><i>I prospetti relativi alle grandezze fisiche</i></b> .....	<b>59</b>
<b>13.4</b>	<b><i>Nota descrittiva</i></b> .....	<b>60</b>
<b>13.5</b>	<b><i>La certificazione dei conti annuali separati in regime semplificato</i></b> .....	<b>60</b>
<b>14</b>	<b><i>L'invio dei conti annuali separati e dei dati rilevanti</i></b> .....	<b>61</b>



## Parte prima

# Aspetti generali

## 1 Normativa di riferimento

La normativa di riferimento emanata dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas (di seguito: Autorità), che detta le regole per la separazione contabile per i soggetti operanti nei settori dell'energia elettrica e del gas è rappresentata da:

- deliberazione dell'Autorità 18 gennaio 2007, n. 11/07<sup>1</sup>, inerente obblighi di separazione amministrativa e contabile (unbundling) per le imprese operanti nei settori dell'energia elettrica e del gas;
- Testo integrato delle disposizioni dell'Autorità per l'energia elettrica e il gas in merito agli obblighi di separazione amministrativa e contabile (unbundling) per le imprese operanti nei settori dell'energia elettrica e del gas e relativi obblighi di pubblicazione e comunicazione - Allegato A alla delibera n. 11/07 (di seguito: TIU).

Alla normativa si aggiungono i seguenti documenti interpretativi:

- Relazione Tecnica relativa alla deliberazione 18 gennaio 2007, n. 11/07: *Obblighi di separazione amministrativa e contabile (unbundling) per le imprese operanti nei settori dell'energia elettrica e del gas*;
- domande e risposte sulla separazione amministrativa e contabile, pubblicate sul sito Internet dell'Autorità (di seguito: FAQ).

La normativa e i documenti interpretativi, cui si aggiungono le presenti istruzioni, sono disponibili sul sito Internet dell'Autorità ([www.autorita.energia.it](http://www.autorita.energia.it)) in un'apposita sezione dedicata all'unbundling contabile.

---

<sup>1</sup> Come successivamente integrata e modificata.



## 2 Ambito di applicazione della separazione contabile e della separazione contabile semplificata

L'articolo 3 del TIU definisce in via generale l'ambito di applicazione della separazione contabile; le disposizioni di questo articolo, tuttavia, devono essere lette anche alla luce delle disposizioni contenute in ulteriori articoli del TIU. Nello specifico infatti:

- il comma 16.1 del TIU prevede che le norme di separazione contabile si applichino a tutti gli esercenti che operano nei settori dell'energia elettrica e del gas che operano sul territorio italiano. Il regime di separazione contabile per questi soggetti è quello ordinario le cui norme sono contenute nella parte V del TIU;
- il comma 16.2 prevede sempre per gli esercenti che operano nei settori dell'energia elettrica e del gas che operano sul territorio italiano e che rientrano nelle fattispecie "dimensionali" dettate dal medesimo comma, l'applicazione del regime di separazione contabile semplificato (parte VI del TIU).

Per effetto dei citati commi, quindi non esistono esenzioni per le imprese operanti nel settore dell'elettricità e del gas dagli obblighi di redazione dei conti annuali separati. Unica eccezione, così come riportato nelle FAQ, è rappresentata dal caso di un'impresa che, in un determinato esercizio, non abbia conseguito ricavi operativi nei citati settori o perché inattiva o perché non esistente. Anche le imprese in liquidazione, se conseguono ricavi operativi nel settore dell'energia elettrica o del gas, sono tenute alla redazione dei conti annuali separati.

L'applicazione delle norme di separazione contabile semplificata è da intendersi facoltativa; le imprese possono liberamente scegliere di non avvalersi della separazione contabile semplificata e di seguire le disposizioni di separazione contabile nella sua versione "ordinaria". Tuttavia, come richiamato nelle premesse della deliberazione n. 11/07 l'applicazione del regime semplificato è incompatibile con il beneficio di riconoscimenti di costo ulteriori rispetto a quelli previsti per la generalità delle imprese, poiché tale regime comporta un livello di garanzia inferiore in ordine alla corretta ed univoca allocazione dei costi alle attività e, di conseguenza, non costituisce una fonte informativa adeguata ad escludere l'imposizione di oneri impropri a carico degli utenti.



Per tale ragione l'adozione della separazione contabile semplificata è preclusa a tutte le imprese che, come chiarito al comma 8.12 della relazione tecnica alla deliberazione n. 11/07, indipendentemente dalla loro dimensione, sono beneficiarie di integrazioni tariffarie di cui all'articolo 7 della legge 9 gennaio 1991, 10.

Il comma 26.1 del TIU prevede l'obbligo di separazione contabile anche per i soggetti "capogruppo" che:

- operando nel settore dell'energia elettrica o del gas (*in almeno una delle attività di cui al comma 4.1, lettere da a) a u)*) controllano direttamente o indirettamente almeno un esercente operante anch'esso in almeno una di tali attività;
- detenga il controllo diretto di due o più esercenti che operano individualmente nel settore dell'energia elettrica e del gas, in attività di cui al comma 4.1, lettere da a) a u).

La disposizione di cui al comma 26.1 si applica a tutte le imprese capogruppo, sia che operino nel settore dell'energia elettrica e del gas sia che operino in settori diversi, che ricadono nelle due fattispecie citate, nella misura in cui siano tenute alla redazione del bilancio consolidato ai sensi di legge. In particolare, gli obblighi di separazione contabile per questi soggetti si esplicano nella separazione del conto economico del bilancio consolidato nei prospetti previsti dal comma 21.1 lettera a), b) e c).

La disposizione di cui al comma 26.1 lettera b), è bene precisare, di fatto impone la separazione contabile a soggetti che non operano direttamente, cioè in proprio, nel settore dell'energia elettrica o del gas; l'obbligo, come detto, nasce dal rapporto di controllo societario da parte di questi nei confronti di soggetti economici che operano in tali settori.

*La disposizione<sup>2</sup> di cui al comma 26.2 prevede un'opzione alternativa alla redazione dei conti annuali separati relativi al bilancio consolidato: da questa disposizione deriva l'obbligo di predisposizione e di invio dei conti annuali separati anche per le imprese, cosiddette "di servizi", controllate dal soggetto consolidante, che prestano servizi comuni o funzioni operative condivise ai soggetti che operano nei settori dell'energia elettrica e del gas. Al fine di individuare il perimetro delle imprese di servizi tenute, ai sensi del*

---

<sup>2</sup> La parte seguente in corsivo è stata introdotta nel documento in data 27 giugno 2011.



comma 26.2 del TIU, agli obblighi di separazione contabile occorre fare riferimento alla definizione di gruppo societario contenuta nell'articolo 1 del TIU.

E' opportuno precisare che solo in questo caso, in base al TIU, è prevista l'applicazione degli obblighi di predisposizione e di invio dei conti annuali separati alle suddette imprese. In pratica, quindi, un'impresa di servizi sarà soggetta agli obblighi di unbundling contabile (peraltro secondo il regime ordinario previsto dalla parte V del TIU) solo qualora faccia parte di un gruppo societario che ha optato per il comma 26.2. In tutti gli altri casi, le imprese di servizi facenti parte di gruppi societari che operano nel settore dell'energia elettrica o del gas non sono soggette agli obblighi di separazione contabile.

Per le imprese di servizi di cui al punto b), in caso di opzione da parte della capogruppo del comma 26.2, la separazione contabile deve seguire le modalità di redazione previste dal regime ordinario; inoltre, così come chiarito nelle FAQ, la separazione delle poste del bilancio di queste imprese deve prevedere una classificazione delle stesse per singola attività, di quelle di cui al comma 4.1 del TIU, cui sono destinati i servizi resi. Non è cioè ritenuto conforme alle disposizioni del TIU classificare tutte le poste del bilancio di queste imprese come attività diverse.

Nella pratica, l'attribuzione delle poste alle attività del settore elettrico e del gas da parte delle imprese di servizi deve avvenire, per quanto possibile, sulla base di rilevazioni di contabilità generale o analitica effettuate ex ante, tali cioè da permettere di imputare in maniera diretta i costi sostenuti alle attività o in mancanza di informazioni in tal senso, all'impresa destinataria dei servizi resi. Qualora ciò non sia possibile, si ritiene accettabile e sostanzialmente assimilabile ad un'attribuzione ex ante, l'utilizzo di criteri predefiniti, opportunamente formalizzati nelle procedure aziendali approvate dagli organi competenti che permettano di attribuire alle singole imprese del gruppo destinatarie dei servizi i costi sostenuti per tali servizi.

Successivamente, i costi non attribuiti direttamente alle attività, ma attribuiti alle imprese destinatarie dei servizi, dovranno essere attribuiti alle attività svolte da queste imprese. Ai fini di questa attribuzione è necessario l'utilizzo di criteri che siano conformi a quelli utilizzati dalle imprese destinatarie dei servizi per la ripartizione dei propri costi comuni alle attività.

Gli eventuali costi comuni propri dell'impresa di servizi dovranno essere dapprima attribuiti alle imprese destinatarie dei servizi, utilizzando i drivers previsti dal TIU, e quindi alle attività da queste svolte.



*Nella nota di commento ai conti annuali separati, anche tramite appositi prospetti di dettaglio, le imprese di servizi sono tenute a fornire le seguenti informazioni in relazione a quanto sopra:*

- descrizione dei servizi forniti alle altre imprese del gruppo e indicazione dell'esistenza di opportuni contratti sottostanti;*
- natura e valore delle prestazioni i cui costi sono attribuiti direttamente alle singole attività previste dal comma 4 del TIU tramite rilevazioni ex ante;*
- natura e valore delle prestazioni i cui costi sono attribuiti direttamente alle singole imprese destinatarie dei servizi tramite rilevazioni ex ante;*
- natura e valore delle prestazioni i cui costi sono attribuiti alle singole imprese destinatarie dei servizi tramite criteri predefiniti e formalizzati nelle procedure aziendali approvate dagli organi competenti;*
- descrizione dei criteri predefiniti utilizzati per l'attribuzione dei costi delle prestazioni fornite alle singole imprese destinatarie dei servizi;*
- descrizione dei driver utilizzati per la ripartizione dei costi comuni propri dell'impresa di servizi alle imprese del gruppo;*
- descrizione dei criteri utilizzati per l'attribuzione dei costi, già attribuiti alle imprese destinatarie dei servizi, alle singole attività previste dal comma 4 del TIU;*
- evidenza e motivazioni circa l'eventuale variazione dei criteri utilizzati per la ripartizione dei costi alle attività tra un esercizio e l'altro.*

Sempre in materia di ambito di applicazione, il comma 16.4 esclude dalla facoltà di applicare la separazione contabile semplificata, e pertanto obbliga all'applicazione delle norme di cui alla parte V del TIU, quei soggetti che pur non superando i limiti relativi ai punti di riconsegna e/o di prelievo e ai quantitativi di energia elettrica di cui al comma 16.2, siano oggetto di consolidamento, ai sensi di legge, all'interno di un'impresa verticalmente integrata (gruppo) che supera i detti limiti ed abbia optato per adempiere ai propri obblighi in materia di separazione contabile del bilancio consolidato del gruppo, di cui all'articolo 26, redigendo i conti annuali separati relativi a ciascuna impresa del gruppo, ai sensi del comma 26.2.

L'articolo 3 prevede l'assoggettamento agli obblighi di separazione contabile anche per i soggetti di diritto estero che operano in una o più attività dei settori dell'energia elettrica e del gas naturale in Italia, anche per mezzo di sedi secondarie o di unità locali e che non sono tenute alla redazione o pubblicazione del bilancio di esercizio in Italia. La disposizione, alla luce di quanto previsto dal comma 29.1, implica che i soggetti esteri



sono tenuti alla redazione dei conti annuali separati relativamente alle poste economiche e patrimoniali pertinenti l'operatività sul territorio italiano, incluse le poste economiche e patrimoniali che si riferiscono ad operazioni svolte all'estero ma direttamente funzionali ad operare sul territorio italiano. Tali conti annuali separati vanno redatti con le stesse modalità previste per i soggetti di diritto italiano, salvo quanto previsto dal comma 29.2 in merito ai principi contabili da adottare. Si precisa, tuttavia, che allo stato attuale non sono state ancora emanate disposizioni circa le modalità di trasmissione dei conti annuali separati per le imprese estere operanti in Italia.

Gli obblighi di separazione contabile per i soggetti operanti nel settore dell'energia elettrica e del gas sono riferiti, nella generalità dei casi, alla separazione del bilancio di esercizio; in tal senso, infatti, il comma 21.4 del TIU richiama le disposizioni contenute nell'articolo 17 della direttiva 2003/55/CE e dall'articolo 19 della direttiva 2003/54/CE che prevedono espressamente che le imprese del settore del gas naturale e dell'energia elettrica, qualunque sia il loro regime di proprietà o la loro forma giuridica, redigono, sottopongono a revisione e pubblicano i conti annuali secondo le norme di diritto nazionale sui conti annuali delle società di capitali adottate a norma della direttiva 78/660/CE del Consiglio del 25 luglio 1978. Tuttavia, gli obblighi di separazione contabile si devono intendere validi anche per gli esercenti nel settore elettrico e del gas che non siano tenuti alla redazione del bilancio (es. società di persone) o agli esercenti che redigono un bilancio secondo le regole della contabilità pubblica. Come precisato nelle FAQ pubblicate sul sito Internet dell'Autorità gli obblighi di unbundling si estende anche alle società in liquidazione.

Il primo bilancio cui si applicano le disposizioni del TIU, ai sensi dell'articolo 2 della deliberazione n. 11/07, è quello che si apre dopo il 31 dicembre 2006. L'applicazione può essere differita al primo esercizio che si apre dopo il 31 dicembre 2007 solo in caso di richiesta alla Direzione tariffe, effettuata entro e non oltre il 28 febbraio 2007.

Per gli anni successivi al primo anno di applicazione, la disposizione contenuta nell'articolo 2 della deliberazione n. 11/07 deve intendersi sempre applicabile; pertanto, ai fini della raccolta dei conti annuali separati relativi all'anno 2010, ad esempio, devono essere trasmessi, tramite l'apposito sistema telematico di raccolta, i conti annuali separati riferiti al primo bilancio che si apre dopo il 31 dicembre 2009. Per le imprese il cui esercizio sociale corrisponde all'anno solare, si tratterà dei conti annuali relativi al bilancio dell'esercizio 2010. Nel caso in cui, in un determinato anno solare, siano presenti più bilanci, si ritiene opportuno che l'esercente trasmetta i conti separati relativi al bilancio che per durata, vale a dire come numero di mesi, sia maggiormente rappresentativo delle operazioni svolte nell'anno. Ad esempio, qualora, con riferimento al



2010, sia presente un bilancio redatto per il periodo 1 gennaio - 30 settembre 2010 ed un altro per i restanti tre mesi dell'anno, è consigliabile l'invio, tramite compilazione dei prospetti previsti dal sistema, dei conti separati relativi al primo dei due bilanci (di nove mesi); i conti annuali separati relativi al bilancio riferibile agli ultimi tre mesi del 2010 potrà essere trasmesso, sempre tramite il sistema telematico di raccolta, come file allegato in formato excel ai conti separati redatti per i primi nove mesi.

Infine, vale la pena menzionare gli obblighi di comunicazione di dati separazione contabile previsti dal comma 17.1 per i soggetti proprietari non utilizzatori di immobilizzazioni necessarie o funzionali allo svolgimento di una o più attività del settore dell'energia elettrica e del gas. La disposizione non implica alcun assoggettamento alle regole di unbundling per questi soggetti ma è solo finalizzata ad assicurare un flusso informativo all'Autorità di natura contabile. E' il caso, ad esempio, dei Comuni meri proprietari di infrastrutture per la distribuzione di elettricità o gas, il cui servizio è gestito da soggetti terzi. Il comma 17.1 prevede esplicitamente che le informazioni richieste possano essere fornite all'Autorità anche per mezzo di questi soggetti terzi. I soggetti proprietari, pertanto, possono delegare gli esercenti il servizio a procedere alla trasmissione dei dati all'Autorità; in mancanza di questa delega l'obbligo di trasmissione dei dati rimane a carico dei soggetti proprietari.

Nel caso delle imprese che svolgono attività di locazione finanziaria è sufficiente, pertanto, che le informazioni richieste dal comma 17.1 del TIU (costo di acquisto o di costruzione dei beni oggetto del contratto di locazione), siano chiaramente desumibili dai medesimi contratti o che comunque le stesse siano messe a disposizione dei gestori. Alla luce di questa interpretazione, quindi, per le imprese che svolgono attività di locazione finanziaria, mere proprietarie di immobilizzazioni necessarie o funzionali per lo svolgimento di una o più attività di cui al comma 4.1 lettere da a) a u) del TIU, non è previsto alcun obbligo di iscrizione nell'anagrafica operatori dell'Autorità né tanto meno di comunicazione di dati unbundling

Appare opportuno, infine, precisare che non possono essere considerati proprietari non utilizzatori le imprese (es. di produzione elettrica) oggetto dei cosiddetti "contratti di tolling" o di forme contrattuali simili che prevedono la cessione del rischio imprenditoriale a terzi; dal momento che questi soggetti mantengono la gestione e/o la manutenzione degli impianti, per essi valgono i normali obblighi di separazione contabile al pari degli altri esercenti del settore elettrico o del gas.



### 3 La valutazione delle poste patrimoniali ed economiche nei conti annuali separati

#### 3.1 Collegamenti con la normativa di riferimento per la redazione del bilancio

Ai fini della valutazione delle poste patrimoniali ed economiche utilizzate nella redazione dei conti annuali separati, il comma 19.3 del TIU prevede che l'impresa adotti gli stessi criteri utilizzati ai fini della redazione del proprio bilancio di esercizio. Appare qui opportuno evidenziare come tale prescrizione non sia in contrasto con il fatto che gli schemi di conti annuali separati previsti dal comma 21.1 del TIU e definiti dalla Direzione tariffe a norma dell'art. 32 del TIU, possano prevedere, per una o più voci, un dettaglio maggiore rispetto allo schema del bilancio di esercizio; in tali casi l'esercente dovrà garantire la concordanza dei criteri di valutazione sulla base dell'utilizzo delle medesime informazioni di partenza (dettagliate a livello di piano dei conti) e verificabili attraverso la concordanza della somma dei valori dettagliati con il valore aggregato esposto in bilancio, oppure con la redazione di opportuni prospetti di raccordo<sup>3</sup>.

Questa disposizione è valida anche nel caso in cui l'impresa adotti per la redazione del bilancio i principi contabili internazionali *IAS/IFRS*.

Va segnalata, a tal proposito, l'opportunità che, tanto le imprese che redigono il bilancio secondo il Codice civile, quanto quelle che lo redigono secondo i principi contabili internazionali, adottino un piano dei conti con un livello di analiticità tale da assicurare la corrispondenza delle scritture contabili (i cui saldi sono riepilogati nel cosiddetto "bilancio di verifica"):

- sia con il bilancio destinato a pubblicazione (secondo lo schema civilistico o quello prescelto dall'impresa nel rispetto degli *IAS/IFRS*);
- sia con i conti annuali separati, alla luce dei prospetti previsti per l'articolazione dei conti ai fini della separazione contabile, almeno a livello dell'articolazione prevista dagli schemi di cui al comma 21.1 lettere a), b), d) ed e).

Si precisa che, in caso di adozione dei principi contabili internazionali, sebbene sia richiesta un'informativa più analitica rispetto a quella riportata nel bilancio d'esercizio, non viene meno il principio sancito dal comma 19.3 del TIU, e pertanto, non andranno

---

<sup>3</sup> In tal senso i prospetti di separazione contabile prevedono l'utilizzo delle cosiddette *Elisioni* tramite le quali è possibile ricondurre le informazioni classificate ai fini dell'unbundling a quelle del bilancio di esercizio.



indicate le voci di bilancio che sono espressamente incompatibili con gli *IAS/IFRS*. A titolo di esempio, le imprese che adottano gli *IAS/IFRS* nei conti annuali separati:

- lasceranno necessariamente vuote le righe di conto economico relative ai proventi e oneri straordinari, giacché i principi contabili internazionali non consentono l'utilizzo di tali voci nel conto economico del bilancio;
- nello stato patrimoniale dei conti annuali separati non dovranno indicare tra le immobilizzazioni immateriali i costi di impianto e di ampliamento, e i costi di ricerca e di pubblicità, poiché secondo i principi contabili internazionali quei costi non possono essere capitalizzati ma vanno invece imputati al conto economico.

D'altro canto, tutte le voci previste negli schemi dei conti annuali separati, che non sono incompatibili con gli *IAS/IFRS*, vanno comunque distintamente indicate, indipendentemente da ciò che è riportato nel bilancio di esercizio dell'impresa. A titolo di esempio, le imprese che adottano gli *IAS/IFRS* nei conti annuali separati dovranno indicare, nelle apposite righe dei conti annuali separati, i costi per godimento beni di terzi anche se nel conto economico del loro bilancio di esercizio questi sono compresi nei costi del servizio o in altre voci.

Il comma 29.2 del TIU prevede particolari disposizioni per gli esercenti di diritto estero che operano in Italia nei settori dell'energia elettrica e del gas naturale, anche per mezzo di sedi secondarie o di unità locali. Vengono considerate due situazioni:

- a) se l'esercente appartiene ad un Paese comunitario o ad un Paese extracomunitario che abbia stipulato specifici accordi di reciprocità, basati sulla verifica della condizione di conformità o di equivalenza dei bilanci con la normativa contabile stabilita dalla direttiva 78/660/CEE o dai principi contabili internazionali adottati in ambito europeo, questi redige i conti annuali separati utilizzando gli stessi principi contabili adottati nel proprio bilancio di esercizio;
- b) nel caso contrario, l'esercente redige i conti annuali separati nel rispetto dei principi di contabilità stabiliti dalla direttiva 78/660/CEE o dei principi contabili internazionali adottati in ambito europeo.

### **3.2 Il principio IFRIC 12: le novità per le imprese di servizi in concessione**

Con regolamento CE n. 254/2009, la Commissione Europea ha omologato l'IFRIC 12 che è diventato obbligatorio per i bilanci redatti in conformità ai principi contabili internazionali che hanno data di inizio successiva a quella di omologazione; pertanto, per molte imprese, il primo bilancio di applicazione è quello relativo all'anno 2010.



L'IFRIC 12 ha modificato la contabilizzazione degli accordi per servizi in concessione per le imprese che operano in settori regolamentati; in sintesi, l'IFRIC 12 prevede che il concessionario non deve iscrivere l'infrastruttura in concessione tra le attività materiali in quanto non ne detiene il "controllo", ma il solo diritto a utilizzarla per fornire il servizio in accordo con i termini e le modalità definite con il concedente.

L'IFRIC 12 introduce i seguenti modelli contabili alternativi:

- *Intangible asset model*: l'impresa rileva un'attività immateriale se ha il diritto (licenza) di far pagare gli utenti del servizio pubblico;
- *Financial asset model*: l'impresa rileva un'attività finanziaria nella misura in cui ha un diritto contrattuale incondizionato a ricevere disponibilità liquide o un'altra attività dal o su indicazione del concedente;
- *Modello misto*: l'impresa rileva separatamente due componenti del corrispettivo, iscrivendo sia un'attività immateriale sia un'attività finanziaria.

Il modello comunemente adottato dalla maggioranza delle imprese operanti del settore elettrico e del gas che si avvale dei principi contabili internazionali, prevede l'utilizzo del primo dei tre modelli (*Intangible asset model*) che comporta la contabilizzazione dei ricavi relativi alle realizzazioni/migliorie delle infrastrutture al costo di commessa in base ai criteri previsti per i lavori in corso su ordinazione (ex IAS 11); in pratica a livello di risultato operativo non si rilevano variazioni, mentre nello Stato Patrimoniale si registra una mera riclassifica tra immobilizzazioni materiali ed immateriali.

Gli schemi relativi alla raccolta per l'esercizio 2010 non prevedono modifiche specifiche rispetto agli effetti dell'applicazione del IFRIC 12 ai bilanci delle imprese regolate redatti in base ai principi contabili internazionali. Di conseguenza, per la raccolta 2010 le imprese che hanno contabilizzato gli effetti dell'IFRIC 12 in bilancio dovranno provvedere alla completa riclassifica degli stessi nei conti annuali separati, sia dal punto di vista patrimoniale che economico.

La riclassifica richiesta per la raccolta 2010 comporterà il ripristino del metodo di contabilizzazione utilizzato fino al 2009. In particolare si richiede:

- la riclassifica contabile delle immobilizzazioni da immobilizzazioni immateriali a materiali nello stato patrimoniale e nel prospetto riepilogativo della movimentazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali;
- il rigiro degli ammortamenti da immateriali a materiali nel conto economico;



- la riclassifica dei costi esterni capitalizzati confluite nei ricavi, nelle stesse righe del conto economico dello schema IV direttiva CEE in cui sono state collocate nei precedenti esercizi.

In caso di contabilizzazione di un plus/margine aggiunto ai costi di commessa, esso dovrà essere contabilizzato in una voce residuale afferente i ricavi delle vendite e delle prestazioni, il cui contenuto dovrà essere dettagliato nella nota di commento; nella nota si dovrà inoltre dare evidenza della contropartita patrimoniale utilizzata.

Occorre altresì fornire adeguate spiegazioni nella nota di commento ai conti annuali separati delle riclassifiche effettuate, esplicitando la metodologia ed i criteri di valutazione applicati, in particolare quelli relativi alla valutazione delle immobilizzazioni in concessione, dei relativi ammortamenti e dei ricavi connessi ai servizi di realizzazione/miglioria degli impianti (dettagliando le voci di costo capitalizzate).

Si ricorda che l'applicazione dell'IFRIC 12 deve essere segnalata nella dichiarazione preliminare anche in riferimento all'eventuale bilancio consolidato.

### **3.3 Valorizzazione delle transazioni nell'ambito del gruppo societario**

Nell'ambito della valutazione delle poste patrimoniali ed economiche nei conti annuali separati, l'articolo 25 del TIU dispone che, indipendentemente dal prezzo effettivamente pagato, la valorizzazione delle transazioni nell'ambito del gruppo societario avvenga secondo il criterio del prezzo di mercato o di libera concorrenza tra le parti, cosa che peraltro vale anche nella redazione del bilancio di esercizio. Eventuali transazioni valutate con criteri diversi in sede di separazione contabile (e presumibilmente nel bilancio di esercizio) dovranno essere indicate nei prospetti dei conti annuali separati, relativi al conto economico, nelle apposite voci: “di cui per vendita a società del gruppo: differenza fra prezzo effettivamente ricevuto (-) e prezzo valutato in base al principio di libera concorrenza tra le parti (o il valore normale) (+)” e “di cui per acquisti da altre società del gruppo: differenza tra il prezzo effettivamente pagato (+) ed il prezzo valutato in base al principio di libera concorrenza tra le parti (o il valore normale) (-)” dei medesimi prospetti e opportunamente illustrate nella nota di commento.

L'indicazione della differenza tra prezzo effettivamente ricevuto/pagato e prezzo valutato in base al principio di libera concorrenza tra le parti nelle apposite righe dei conti annuali separati vale ad assolvere gli obblighi di cui al comma 25.1, fermo restando



l'obbligo di conservare la documentazione necessaria a verificare i criteri adottati per la valutazione delle transazioni nell'ambito del gruppo societario, come previsto dal comma 25.2.

### 3.4 Valorizzazione delle transazioni nell'ambito dello stesso soggetto

Nella redazione dei conti annuali separati è possibile rilevare transazioni interne al soggetto giuridico, che possono essere costituite da:

- transazioni interne tra le diverse attività;
- transazioni interne tra servizi comuni e tra funzioni operative condivise.

All'articolo 24 il TIU prevede come criterio di valorizzazione il prezzo di mercato (che sia riscontrabile con dati ufficiali) o la tariffa, determinati secondo i criteri specificati dal comma 24.1. Nel caso non sia possibile fare riferimento ad un prezzo formatosi sul libero mercato è ammessa la valorizzazione a costo purché la configurazione di costo prescelta non superi quella del costo pieno determinato (a fine esercizio) a consuntivo, secondo le disposizioni del comma 24.3.

Ai sensi dei commi 24.2 e 24.4 le imprese dovranno mantenere opportuna documentazione a supporto delle modalità di valutazione di queste transazioni e la disposizione contenuta nel comma 27.1 lettera f) prevede che ne sia fornita evidenza nella nota di commento. È chiara la finalità della disposizione di evitare che le transazioni nell'ambito dello stesso soggetto giuridico possano generare sussidi incrociati tra attività.

La valorizzazione delle operazioni nell'ambito dello stesso soggetto (ma la considerazione vale anche per le transazioni nell'ambito dello stesso gruppo societario) richiede, analogamente a quanto richiesto per la costruzione dei *driver* di ribaltamento alle attività delle poste economiche dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise, la tenuta da parte delle imprese di adeguate procedure gestionali, contabili o extracontabili atte alla rilevazione di tutte le informazioni necessarie al corretto calcolo del prezzo o del costo pieno delle transazioni. La scelta di queste procedure, purché documentate e verificabili, è fondamentalmente lasciata alla libertà delle imprese. Al fine di garantire l'omogeneità dei dati forniti dai diversi esercenti, non si esclude la possibilità di definire, dopo una prima fase di applicazione della deliberazione, delle *best practice* di settore, anche attraverso le esperienze applicative segnalate dagli operatori.



## 4 La struttura delle attività, dei comparti dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise

L'articolo 4 del TIU elenca e descrive le attività a cui si riferiscono le disposizioni relative alla separazione contabile.

L'individuazione delle attività svolte dall'impresa, ai sensi del suddetto articolo, costituisce naturalmente il primo passaggio fondamentale ai fini della separazione contabile. E' opportuno precisare, in tal senso, che le informazioni sulle attività svolte ai fini della separazione contabile, devono essere coerenti con quelle dichiarate dall'impresa nell'Anagrafica operatori dell'Autorità tenuta ai sensi della delibera GOP 35/08. L'individuazione esatta delle attività svolte e dei comparti all'interno di queste e soprattutto la loro corretta perimetrazione deve avvenire, in primis, sulla base del dettato normativo contenuto nella parte III del TIU. Ulteriori informazioni in tale senso sono, altresì, reperibili nelle FAQ pubblicate dall'Autorità.

L'articolo 5 individua i servizi comuni e le funzioni operative che sono funzioni aziendali normalmente a supporto dello svolgimento delle attività dove le prime costituiscono vere e proprie funzioni di staff all'intera struttura aziendale, mentre le seconde sono condivise solo da alcune attività, al fine di cogliere eventuali economie di scopo tipiche delle imprese dei settori dei servizi pubblici.

L'elenco dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise previsto dal TIU è tassativo, poiché non è possibile prevederne ulteriori o diversi, ma non è richiesto che le imprese adottino un sistema contabile che rispecchi nella sua interezza la struttura dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise previste dal TIU; in tal senso, un'impresa potrebbe utilizzare, ai fini della separazione contabile, uno, più o nessuno dei servizi comuni o delle funzioni operative condivise previste. Infatti, l'obiettivo primario deve essere l'attribuzione diretta delle poste patrimoniali ed economiche alle attività (come si può evincere dalle lettere a) e b) del comma 19.6 del TIU), mentre l'attribuzione dei valori economici e patrimoniali ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise non è di per sé un obiettivo conoscitivo, ma solo un mezzo per raggiungere l'obiettivo primario, in maniera standardizzata ed omogenea, in modo tale da rendere il più possibile paragonabili i conti annuali separati degli esercenti. Ne deriva che in tutti i casi in cui è possibile attribuire i valori economici e patrimoniali direttamente<sup>4</sup> alle attività, tali valori

<sup>4</sup> Come è meglio precisato nel paragrafo successivo, l'attribuzione diretta di un costo ad una attività non richiede necessariamente che tale costo sia riferibile ad un'unica attività, ma che si proceda all'oggettiva individuazione del fattore produttivo utilizzato. In tal senso, ad esempio, il costo del lavoro può essere attribuito in modo diretto a diverse attività sulla base della puntuale individuazione delle ore di lavoro impiegate in ciascuna di esse.



non devono transitare per i servizi comuni e per le funzioni operative condivise, nemmeno se un servizio comune o una funzione operativa condivisa viene già utilizzato/a per attribuire altri valori per loro natura simili, ma che non sono direttamente riferibili alle attività.

Sulla base di quanto sopra precisato, risulta chiaro che un'azienda monoattività/monocomparto non deve individuare i servizi comuni e le funzioni operative condivise in quanto l'attribuzione dei valori economici e patrimoniali a quell'unica attività non può che avvenire in modo diretto.

Pertanto, ai fini della separazione contabile, l'esercente deve adottare opportune procedure che permettano un'allocazione diretta alle attività dei valori economici e patrimoniali del bilancio. Le poste non allocabili direttamente alle attività devono necessariamente essere attribuite, secondo criteri ragionevoli e verificabili, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise previste dal TIU. E' opportuno che la nota di commento ai conti annuali separati fornisca informazioni in merito:

- alle eventuali differenze tra la struttura aziendale, così come viene rispecchiata nel sistema contabile interno dell'impresa, e la struttura dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise prevista dal TIU;
- alle eventuali procedure adottate per la corretta classificazione delle poste patrimoniali ed economiche ai servizi comuni e delle funzioni operative condivise.

In merito al contenuto delle funzioni operative condivise si ritiene opportuno sottolineare che la funzione di cui al comma 5.2, lettera c) del TIU, vale a dire la funzione operativa condivisa di misura tra attività di settori diversi, si riferisce alla eventuale struttura aziendale che, all'interno di imprese che operano in più settori, quali ad esempio elettricità, gas, acqua o altro, effettua fasi del servizio di misura, come ad esempio la rilevazione dei dati di misura, per almeno due di questi settori. Qualora, invece, la misura sia svolta esclusivamente in un settore (ad esempio quello dell'energia elettrica), essendo tutte le sue fasi comprese nella specifica attività (misura dell'energia elettrica), non deve essere utilizzata la funzione operativa condivisa in questione. In merito invece alla funzione operativa condivisa di cartografia elettronica, prevista al comma 5.2 lettera e) del TIU, questa si riferisce all'attività di rilevazione cartografica delle reti elettriche, del gas o di altri servizi, le cui operazioni pertanto devono essere registrate come funzione a sé stante e non all'interno dei servizi comuni, quali per esempio, quello relativo ai servizi informatici.



## 5 L'attribuzione diretta e indiretta delle poste patrimoniale ed economiche

Come sarà più diffusamente illustrato nei successivi paragrafi 6.1 e 12.1, nella separazione contabile e nella separazione contabile semplificata assume un particolare rilievo la possibilità di attribuire le poste patrimoniali e le poste economiche in modo diretto ai diversi oggetti di attribuzione, cioè alle attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.

Per attribuzione *diretta*, come si desume dalla lettera a) del comma 19.6 e dalla lettera b) del comma 33.4 del TIU, si intende l'attribuzione di una posta:

- a) in modo completo ed esclusivo ad uno specifico oggetto di attribuzione quando quella posta compete esclusivamente a quell'unico oggetto (per le poste economiche è il caso, ad esempio, dei costi speciali o specifici), oppure;
- b) per mezzo di una ripartizione, tra i diversi oggetti a cui compete, basata su una specifica misurazione fisica del fattore produttivo utilizzato (per le poste economiche è il caso, ad esempio, dei costi diretti).

L'attribuzione si dice invece *indiretta* quando avviene per mezzo di una ripartizione basata su un sistema di attribuzione (*driver*) di natura convenzionale, che non misura cioè il fattore produttivo sottostante, ma una grandezza diversa che si suppone possa essere più o meno correlata con quel fattore.

È evidente che le procedure gestionali e contabili adottate dalle imprese possono favorire un'attribuzione diretta ad un determinato oggetto, quanto più saranno accurate e sofisticate. In merito ai costi, per esempio, le procedure aziendali di rilevazione potrebbero permettere di trattare come costi speciali o specifici o come costi diretti, costi che altrimenti sarebbero di tipo *comune o generale*. Valgono in tal senso i seguenti esempi:

- l'attribuzione alle diverse attività del costo del lavoro può avvenire in modo diretto individuando il costo del personale che lavora esclusivamente a beneficio di ogni singola attività, oppure anche individuando puntualmente le ore di lavoro che il personale condiviso tra più attività presta a favore di ciascuna di esse, (ad esempio attraverso la compilazione diretta da parte del personale dei rendiconti periodici delle ore prestate a favore delle diverse attività);
- l'attribuzione alle diverse attività del costo del lavoro in proporzione ai loro ricavi rappresenta un'attribuzione indiretta; come verrà meglio illustrato in seguito (si veda il paragrafo 6.1), questo tipo di attribuzione contrasta con le disposizioni del TIU poiché i costi dei fattori produttivi che non sono attribuibili direttamente



alle attività devono essere attribuiti ai servizi comuni o alle funzioni operative condivise;

- l'attribuzione alle diverse attività dei costi relativi ai servizi informatici (tra cui quelli del personale impiegato nel servizio stesso) operata sulla base dei *driver* previsti nell'Allegato 2 del TIU (ad esempio in base al numero di postazioni assegnate a ciascuna attività) costituisce un'attribuzione indiretta che è consentita dal TIU solo se quei costi non sono direttamente attribuibili alle singole attività.



## Parte seconda

# La separazione contabile

### 6 La contabilità separata per attività

L'articolo 19 del TIU introduce l'istituto della separazione contabile delle poste patrimoniali ed economiche secondo la struttura delle attività di cui all'articolo 4. Essa presuppone l'adozione di sistemi di tenuta della contabilità dei fatti aziendali distinti per attività che rispondano a tre requisiti essenziali:

- siano basati su dati analitici, verificabili e documentabili;
- permettano una rappresentazione contabile delle attività come se queste fossero gestite da imprese separate;
- siano finalizzati, fin dall'origine della rilevazione (e quindi non attraverso ripartizioni ex post **bensi in modo sistematico durante il periodo amministrativo**), a rappresentare separatamente per attività i valori economici e patrimoniali.

A tal fine il TIU individua un percorso così delineato:

1. si attribuiscono direttamente alle attività tutte le poste patrimoniali ed economiche che è possibile attribuire direttamente, cioè in modo completo ed esclusivo oppure attraverso una specifica misurazione fisica del fattore produttivo; come precedentemente specificato, questa operazione è direttamente finalizzata a realizzare gli obiettivi conoscitivi della separazione contabile per attività; pertanto, quando una posta patrimoniale risulta attribuibile in modo completo ed esclusivo - ad esempio affitto di locali utilizzati per una sola delle attività previste dall'art. 4) oppure attraverso una specifica misurazione (litri di carburante consumati dai mezzi di servizio utilizzati nello svolgimento di ogni specifica attività) - va attribuita direttamente all'attività e non deve transitare per i servizi comuni (servizi immobiliari e *facility management*; trasporti e autoparco) o per le funzioni operative condivise;
2. si attribuiscono ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise le poste patrimoniali ed economiche che non è possibile attribuire direttamente alle attività; si tratta quindi di una soluzione contabile di seconda istanza, da utilizzare solo quando non è possibile l'attribuzione diretta alle attività;



3. si rilevano le transazioni interne tra servizi comuni e funzioni operative condivise secondo le modalità di cui si dirà più diffusamente in seguito<sup>5</sup>;
4. si rilevano le transazioni interne tra le varie attività;
5. infine, per mezzo dei *driver* indicati negli Allegati 1 e 2 del TIU, si attribuiscono alle attività le quote delle sole poste economiche (costi al netto delle componenti positive di reddito registrate nel valore della produzione che hanno esclusivamente funzione rettificativa dei costi, quali gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, le variazioni delle rimanenze e dei lavori in corso e gli altri ricavi e proventi che abbiano natura di rimborso) attribuite in prima istanza ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.

La separazione contabile in attività, servizi comuni e funzioni operative condivise è prevista per tutte le poste patrimoniali ed economiche del bilancio di esercizio ad eccezione delle voci tributarie, finanziarie, relative al patrimonio netto e straordinarie. Queste voci, nei prospetti relativi ai conti annuali separati rimangono indivise e vengono riportate come “Valori non attribuibili”. Rispetto al percorso delineato, al comma 19.6 lettera c), è previsto un trattamento particolare per l'attribuzione dei crediti e dei debiti operativi: qualora non risultino attribuibili secondo le regole con cui vengono attribuite le altre voci, i crediti operativi vanno attribuiti alle attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise proporzionalmente all'ammontare complessivo annuo dei ricavi a cui si riferiscono rilevabile per ogni singola attività, servizio comune e funzione operativa condivisa; in modo analogo si procede per i debiti operativi in relazione all'ammontare complessivo annuo dei costi da cui derivano. Una soluzione simile a quella dei crediti e debiti operativi può essere adottata anche nel caso delle rimanenze.

Ai fini della compilazione dei prospetti relativi ai conti economici separati, non si rende necessario determinare la variazione tra le rimanenze iniziali e finali di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, poiché nella voce relativa agli acquisti vanno indicati direttamente i consumi<sup>6</sup>. In questo modo il dato può essere desunto direttamente dagli scarichi risultanti dalla contabilità di magazzino, anche quando le scorte di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono comuni tra diverse attività e/o comparti. In questa situazione, ai fini dell'iscrizione delle rimanenze nelle singole colonne dei prospetti di stato patrimoniale, risulta ammissibile la ripartizione tra attività, servizi comuni e funzioni operative (e poi anche a livello di singoli comparti) in proporzione ai rispettivi consumi annui.

---

<sup>5</sup> Si veda il paragrafo 6.2.

<sup>6</sup> Definiti come la somma degli acquisti +/- la variazione delle rimanenze.



Il comma 19.5 prevede la possibilità che nei conti annuali separati di cui al comma 21 si possano riportare senza separata evidenza le attività cosiddette *marginali*, che possono pertanto essere classificate all'interno di una delle altre attività previste dal TIU. La definizione di attività marginale è fornita dal comma 4.23 che lega il concetto di marginalità alle seguenti condizioni:

- che l'attività venga svolta utilizzando in maniera occasionale e non continuativa le risorse di un'altra attività;
- che sia svolta senza una stabile organizzazione. In questo senso la disposizione intende prevedere che l'impresa, ai fini dello svolgimento dell'attività marginale, non si sia dotata di strutture, di personale ecc. specificamente dedicate alla stessa;
- che sia svolta in forza di contratti non ricorrenti di durata complessivamente inferiore a 1 anno;
- che origini costi e ricavi inferiori al 3% del totale dei costi e dei ricavi dell'attività principale.

Le condizioni esposte devono intendersi come tassative; la mancanza di uno solo dei tre requisiti non permette la classificazione di un'attività come marginale ai sensi del TIU e quindi le relative poste dovranno essere classificate in maniera separata ai fini della separazione contabile. La disposizione prevista per le attività marginali, pertanto, deve essere quindi limitata a casi di importo molto marginale e sporadici quali, per esempio, vendite di beni o prestazioni di servizi riferibili al settore elettrico, effettuati da un'impresa che opera normalmente nel settore del gas. Le vendite in oggetto, qualora rispettino i requisiti previsti dal comma 4.23, possono non trovare separata evidenza e essere classificate insieme a quelle del gas.

### **6.1 L'attribuzione diretta delle poste patrimoniali ed economiche alle attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise**

Come indicato alle lettere a) e b) del comma 19.6, lo strumento individuato dal TIU per la separazione contabile dei fatti aziendali in attività, servizi comuni e funzioni operative condivise è quello della contabilità generale o, qualora l'informazione non sia da questa desumibile, della contabilità analitica. In pratica, nulla vieta alle imprese di gestire contabilmente le singole attività con sistemi di contabilità generale separati; tuttavia, i moderni sistemi contabili prevedono, in alternativa, l'utilizzo della contabilità analitica o industriale che permette rilevazioni specifiche non solo per natura, ma anche per destinazione. In tal senso si fa riferimento, innanzitutto, all'utilizzo di appositi oggetti di



attribuzione, previsti dalla contabilità analitica denominati *Centri di costo* che possono avere la funzione di:

- facilitare l'attribuzione dei costi di impiego dei fattori produttivi alle diverse produzioni (in questo caso potrebbero essere utilizzati anche centri di costo a cui non corrisponde alcuna unità operativa, ma solo un'aggregazione di tipo logico);
- individuare i costi di svolgimento di determinate fasi o ambiti dell'attività produttiva al fine di supportare decisioni di convenienza economica e/o la valutazione delle prestazioni del responsabile del centro di costo<sup>7</sup>.

La registrazione dei fatti aziendali effettuata, oltre che per natura tramite la contabilità generale, anche con l'indicazione del centro di costo consente di individuare la destinazione delle risorse impiegate. Creando una relazione univoca tra ogni centro di costo e una delle attività previste dal TIU, oppure – in subordine – uno dei servizi comuni o delle funzioni operative condivise, è possibile una attribuzione più puntuale dei fatti aziendali rispetto a quanto si conseguirebbe con il solo utilizzo della contabilità generale.

Un discorso analogo vale per gli ulteriori oggetti di attribuzione previsti dalla contabilità analitica normalmente conosciuti come *Ordini interni* o *Commesse industriali*<sup>8</sup>, che permettono la registrazione dei fatti aziendali anche per destinazione, ad integrazione delle informazioni desumibili attraverso l'utilizzo dei centri di costo, basandola su procedure<sup>9</sup> formalizzate e verificabili che permettono la rilevazione analitica delle risorse impiegate dalle strutture aziendali nello svolgimento delle proprie attività e che sono in grado di fornire informazioni in merito alla destinazione delle transazioni registrate in contabilità. Anche in questo caso, la previsione di una relazione univoca tra ogni ordine interno o commessa industriale e un'attività, un servizio comune o una funzione operativa condivisa permette una attribuzione più puntuale dei fatti aziendali rispetto a quanto si conseguirebbe con il solo utilizzo della contabilità generale.

Riguardo ai diversi strumenti di rilevazione a disposizione delle imprese per l'attribuzione diretta delle poste economiche e patrimoniali alle attività, e in subordine

---

<sup>7</sup> Gli oggetti di attribuzione che contabilmente vengono definiti "centri di costo" nella definizione delle responsabilità economiche connesse al processo di controllo direzionale possono assumere anche altre denominazioni (come centro di spesa, centro di profitto, centro di investimento ecc.) a seconda degli obiettivi assegnati al responsabile del centro stesso.

<sup>8</sup> Gli oggetti di attribuzione "ordini interni" o "commesse industriali" vengono comunemente utilizzati dalle imprese manifatturiere, commerciali o di servizi per individuare contabilmente i fatti aziendali non solo per natura, come previsto dalla contabilità generale, ma anche per destinazione, vale a dire per individuare le finalità delle transazioni registrate in contabilità e per migliorarne il controllo gestionale.

<sup>9</sup> A titolo di esempio, le procedure in base alle quali l'impresa è in grado di rilevare in maniera sistematica e puntuale le ore di manodopera dedicate dal personale delle varie strutture aziendali alle singole mansioni o ai servizi svolti.



alle funzioni operative condivise ed ai servizi comuni, il TIU prevede una procedura di riferimento che, nella sostanza, definisce una gerarchia di utilizzo tra le fonti informative. Tali fonti, dunque, non possono essere considerate tra loro alternative ma vanno utilizzate secondo una precisa sequenza:

- a) utilizzo della contabilità generale per l'allocazione diretta di poste patrimoniali ed economiche alle diverse attività. Ciò è possibile qualora l'impresa riesca ad individuare i conti di contabilità generale specifici di una singola attività. Questo passaggio può essere facilitato integrando le informazioni di contabilità generale con quelle riportate nei sottosistemi di contabilità generale, quali, ad esempio, il libro cespiti che permette di individuare in maniera specifica l'appartenenza delle immobilizzazioni e dei relativi ammortamenti alle varie strutture aziendali;
- b) per le poste non attribuibili con le modalità del punto a), utilizzo della contabilità analitica che, tramite i centri di costo, ordini interni o commesse industriali, è in grado di attribuire in modo specifico alle singole attività le poste patrimoniali ed economiche registrate in modo generico nella contabilità generale;
- c) per le poste non attribuibili con le modalità dei punti a) e b), utilizzo della contabilità generale per l'allocazione diretta di poste patrimoniali ed economiche ai servizi comuni o alle funzioni operative condivise; ciò è possibile qualora l'impresa riesca ad individuare i conti di contabilità generale specifici di un singolo servizio comune o di una singola funzione operativa condivisa;
- d) per le poste non attribuibili con le modalità dei punti da a) a c), utilizzo della contabilità analitica che, tramite i centri di costo, ordini interni o commesse industriali, è in grado di attribuire in modo specifico ai singoli servizi comuni o alle singole funzioni operative le poste patrimoniali ed economiche registrate in modo generico nella contabilità generale.

Il risultato della fase di attribuzione diretta fa sì che risultino attribuite ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise solamente le poste patrimoniali ed economiche residuali che l'impresa, seguendo i passaggi sopradescritti, non è riuscita ad attribuire alle attività. È il caso, ad esempio, dei costi di funzionamento, in genere costi di natura generale, delle strutture aziendali classificate secondo lo schema della delibera nell'ambito dei servizi comuni o delle funzioni operative condivise che, appunto, non possono essere attribuiti alle attività in maniera specifica.

A titolo di esempio, si consideri il caso della rilevazione di una fattura relativa ai costi di ritinteggiatura degli uffici dove ha sede la direzione dell'attività di distribuzione. Tali costi potrebbero essere rilevati in contabilità generale in un conto indistinto denominato "Servizi di manutenzione ordinaria", mentre in contabilità analitica vengono:



- associati ad un determinato centro di costo, ad esempio “Ufficio servizi immobiliari”;
- rilevati su uno specifico ordine interno, ad esempio l’ordine interno “Manutenzione ordinaria immobili dell’attività di distribuzione”.

In tal caso, sulla base delle informazioni derivanti dalla contabilità generale non è possibile alcuna attribuzione diretta all’attività, mentre sulla base degli ordini interni utilizzati dalla contabilità analitica è possibile attribuire direttamente il costo all’attività di distribuzione. Si noti che seguendo la sequenza prevista dal TIU non ha rilievo ai fini della separazione contabile per attività il fatto che quei costi in contabilità analitica siano riferibili ad un centro di costo i cui costi sarebbero direttamente attribuibili al servizio comune “Servizi immobiliari e *facility management*”. Infatti, se il costo transitasse per il servizio comune, anziché un’attribuzione diretta (da privilegiare secondo le disposizioni del Testo integrato di unbundling) si avrebbe un’attribuzione indiretta attraverso il driver utilizzato per ripartire tra le diverse attività i costi del servizio comune.

Si consideri ora il caso della rilevazione di una fattura relativa ai costi di ritinteggiatura degli uffici dove ha sede l’Ufficio servizi immobiliari. Tali costi potrebbero essere rilevati in contabilità generale in un conto indistinto denominato “Servizi di manutenzione ordinaria”, mentre in contabilità analitica vengono:

- associati ad un determinato centro di costo, ad esempio “Ufficio servizi immobiliari”;
- rilevati su uno specifico ordine interno, ad esempio l’ordine interno “Manutenzione ordinaria immobili strutture centrali”.

In tal caso, non risulta possibile l’attribuzione diretta ad una specifica attività né in base alle informazioni derivanti dalla contabilità generale né in base a quelle derivanti dalla contabilità analitica. Non è possibile neppure l’attribuzione diretta ad un servizio comune o ad una funzione operativa condivisa sulla base delle informazioni derivanti dalla contabilità generale.

Sulla base dell’attribuzione per centri di costo operata dalla contabilità analitica è invece possibile attribuire il costo al servizio comune “*Servizi immobiliari e facility management*”.

Le metodologie appena illustrate ai fini della separazione contabile costituiscono una esemplificazione dei criteri più comunemente utilizzati nella prassi industriale. Strumenti alternativi, più o meno sofisticati, potrebbero essere individuati dalle imprese per il



raggiungimento dello scopo, pur sempre nel rispetto dei principi e delle finalità fissati dalla disciplina in materia di separazione contabile.

Il percorso qui individuato merita alcune ulteriori precisazioni. In primo luogo l'utilizzo della contabilità analitica è previsto nella misura in cui quest'ultima sia su basata un sistema di procedure opportunamente formalizzate, stabili e condivise all'interno dell'azienda che permettano la tracciabilità delle informazioni e che permettano di assolvere al requisito che impone una registrazione dei fatti aziendali distinti per attività sin dalla loro origine. Pertanto, si ritiene che la struttura contabile dei centri di costo e degli ordini interni utilizzata dalle imprese debba non solo ricalcare la struttura aziendale e le esigenze gestionali ma anche rispondere alle esigenze informative stabilite dal TIU e quindi rispecchiare la struttura delle attività, delle funzioni operative condivise e dei servizi comuni. In tal modo è possibile utilizzare lo strumento della contabilità generale e quello della contabilità analitica, opportunamente strutturate all'inizio dell'esercizio amministrativo, per la registrazione dei fatti aziendali sin dalla loro origine distintamente per attività, servizio comune e funzione operativa condivisa, come se queste fossero effettivamente imprese separate. Non è pertanto ammissibile che, ad integrazione della contabilità generale, le imprese utilizzino sistemi extracontabili per ricostruire a posteriori le situazioni patrimoniali ed economiche delle attività.

In tal senso assume particolare rilievo la registrazione per attività relativa alle poste del personale. Per questa finalità le imprese sono chiamate ad adottare opportune procedure contabili e gestionali che permettano la registrazione periodica (ad esempio giornaliera, settimanale o mensile) delle ore lavorate dal personale per destinazione. Non è quindi ammessa la ricostruzione a posteriori di questi parametri per la registrazione per attività delle poste relative al personale.

Al termine della prima fase della separazione contabile per attività, descritta in questo paragrafo, si ottengono i valori economici e patrimoniali direttamente attribuibili alle attività e – in via residuale – ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise. Con tali valori devono essere redatti i seguenti conti annuali separati, di cui al comma 21.1 del TIU:

- c) conto economico dell' esercente, ripartito per singole attività, singoli servizi comuni e singole funzioni operative condivise, senza attribuzione alle attività dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
- d) stato patrimoniale dell' esercente, ripartito per singole attività, singoli servizi comuni e singole funzioni operative condivise, senza attribuzione alle attività dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.

Le fasi successive della separazione contabile per attività hanno l'obiettivo di arrivare ad attribuire alle attività tutte le componenti economiche (ma non quelle patrimoniali), anche quelle non attribuibili direttamente. Ciò avviene mediante:



- le transazioni interne tra servizi comuni e funzioni operative condivise;
- le transazioni interne tra attività;
- l'attribuzione alle attività dei costi (al netto delle componenti positive di reddito) dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise.

## **6.2 Le transazioni interne tra attività e le transazioni interne tra servizi comuni e funzioni operative condivise**

Le transazioni tra attività e le transazioni interne tra servizi comuni e funzioni operative condivise, per le quali il TIU prevede precise modalità di valorizzazione all'articolo 24 (si veda il paragrafo 3.4), servono a rappresentare eventuali prestazioni di servizi o cessioni di beni tra attività o tra servizi comuni e funzioni operative condivise necessarie alla rappresentazione delle attività come se queste fossero effettivamente imprese separate. Si osservi, tuttavia, che il TIU non prevede le transazioni interne dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise alle attività, in quanto l'imputazione delle poste patrimoniali ed economiche alle attività deve avvenire secondo i criteri di imputazione diretta descritti nei paragrafi precedenti e, in via residuale per quelle economiche, tramite il ribaltamento dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise come verrà meglio illustrato di seguito.

In base ai principi generali dettati dal comma 19.1 del TIU, anche la registrazione di queste transazioni deve trovare adeguato tracciamento nel sistema di contabilità analitico adottato dalle imprese e deve avvenire a fronte di adeguate rilevazioni di natura gestionale anch'esse opportunamente codificate e verificabili.

A titolo di esempio, si consideri il caso di un'impresa che esercita, nell'ambito delle "attività diverse" la gestione di infrastrutture semaforiche. Si ipotizzi che l'impresa non disponga di una struttura specificamente dedicata alla manutenzione degli impianti semaforici e che non abbia ritenuto opportuno identificare una *Funzione operativa condivisa tecnica di telecontrollo, di manutenzione e servizi tecnici*, poiché tale funzione nell'impresa in questione viene normalmente svolta a beneficio di un'unica attività (che nella fattispecie si ipotizza essere la distribuzione di energia elettrica). In tal caso, il valore degli interventi di manutenzione che l'attività di distribuzione svolge a favore delle attività diverse dovrà essere rilevato come transazione interna tra attività. La quantificazione del valore della transazione dovrà tenere conto:

- a) del valore unitario (per ora di intervento, per tipo di intervento, ecc.) del servizio scambiato (a tal proposito si rinvia nuovamente al paragrafo 3.4);



- b) delle quantità di servizi resi (numero ore di intervento, numero di interventi per ogni specifico tipo ecc.), che vanno opportunamente documentate e rese disponibili per successive verifiche.

Sulla base dei valori così ottenuti, i conti annuali separati dovranno quindi riportare le seguenti informazioni:

- nel Conto economico per l'attività di distribuzione di energia elettrica, nel comparto di riferimento che ha fornito la prestazione, alla voce *Vendita interna di beni e servizi ad altra attività* sarà riportato l'ammontare del "ricavo interno" per la cessione dei servizi di manutenzione alle attività diverse;
- nel Conto economico per attività diverse, alla voce *Acquisto interno di beni e servizi da altra attività* sarà riportato l'ammontare del "costo interno" per l'acquisizione dei servizi di manutenzione dall'attività di distribuzione di energia elettrica.

Le medesime informazioni saranno riportate nell'attività relativa alla *Distribuzione dell'energia elettrica* alla voce *Vendita interna di beni e servizi ad altra attività* e nelle *Attività diverse* alla voce *Acquisto interno di beni e servizi da altra attività* dei prospetti di separazione contabile relativi al conto economico.

In modo analogo si deve procedere per le transazioni interne tra servizi comuni e funzioni operative condivise, ad esempio per quanto riguarda l'attività di gestione del personale svolta dal servizio comune *Servizi del personale e delle risorse umane* a beneficio di tutti gli altri servizi comuni e delle funzioni operative condivise. In tal caso gli importi, da quantificare sempre attraverso un valore unitario e le quantità di servizio scambiati, saranno così rilevati:

- nel Conto economico per i servizi comuni, tra i *Servizi del personale e delle risorse umane* alla voce *Vendite interne ad altre funzioni operative condivise* e alla voce *Vendite interne a servizi comuni*, sarà riportato l'ammontare dei "ricavi interni" per la cessione dei servizi di gestione del personale agli altri servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
- nel medesimo Conto economico per i servizi comuni, tra gli altri servizi comuni alla voce *Acquisto interno di beni e servizi da altri servizi comuni*, e nel Conto economico per funzioni operative condivise, nelle diverse funzioni operative condivise alla voce *Acquisto interno di beni e servizi da servizi comuni*, sarà riportato l'ammontare dei "costi interni" per l'acquisizione dei



servizi di gestione del personale dal servizio comune *Servizi del personale e delle risorse umane*.

L'articolo 27 del TIU richiede che la nota di commento ai conti annuali separati illustri la natura, la quantità e le metodologie di valorizzazione delle transazioni interne tra attività, tra servizi comuni e tra funzioni operative condivise. Vanno quindi esplicitati in tale sede i dati fisici sottostanti alle transazioni rilevate (ad esempio i metri cubi di gas venduto ad un'altra attività o Kwh di energia elettrica distribuita ad un'altra attività).

### **6.3 L'attribuzione alle attività dei costi (al netto delle componenti positive di reddito) dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise**

L'ultima fase di costruzione della separazione contabile prevede che le sole poste economiche attribuite in una prima fase direttamente ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise, incrementate o diminuite dai valori derivanti dalle transazioni interne tra servizi comuni e funzioni operative condivise, vengano attribuite integralmente alle attività. Tale attribuzione avviene utilizzando criteri convenzionali (cosiddetti *driver*) ritenuti in grado di misurare in maniera adeguata (sebbene non puntuale) l'assorbimento da parte delle attività dei servizi prestati a queste ultime dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise. Il TIU, per ognuno dei servizi comuni e per ognuna delle funzioni operative condivise, ha stabilito un elenco tassativo e non derogabile di *driver* da utilizzare per l'attribuzione.

Poiché questa fase di costruzione della separazione contabile per attività è basata su allocazioni derivanti dall'applicazione di *driver* e non su attribuzioni dirette, si ritiene fondamentale, per la significatività dei dati, che i valori da attribuire alle attività in base ai *driver* siano effettivamente residuali. Tale operazione è normalmente di tipo extracontabile e si effettua a fine esercizio utilizzando basi di ripartizione costruite su dati preferibilmente a consuntivo. Anche in questa fase si richiede che l'impresa adotti adeguate procedure aziendali, opportunamente formalizzate, che permettano la raccolta di dati di natura gestionale atti alla costruzione dei *driver*. Si ritiene, inoltre, che la raccolta di questi dati debba essere aggiornata almeno annualmente.

I costi relativi a ciascun servizio comune e a ciascuna funzione operativa condivisa devono essere attribuiti alle attività:

- previa deduzione di eventuali componenti positive di reddito registrate nel valore della produzione che hanno funzione rettificativa dei costi, quali gli



incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, le variazioni delle rimanenze e dei lavori in corso e gli altri ricavi e proventi che abbiano natura di rimborso;

- dopo aver considerato le eventuali transazioni interne tra servizi comuni e tra funzioni operative condivise.

A titolo di esempio, si consideri il caso di un'impresa che, seguendo le procedure precedentemente descritte al paragrafo 6.1, ha direttamente attribuito al *Servizio comune organi legali e societari, alta direzione e staff centrali* i costi operativi (personale, materiali, servizi, ammortamenti ecc.) relativi all'alta direzione e agli organi centrali di staff, riportandoli nel *Conto economico per i servizi comuni - Organi legali e societari, alta direzione e staff centrali*, nelle voci relative ai costi della produzione. Si ipotizza che tra le voci del valore della produzione che hanno natura rettificativa vi siano dei rimborsi ricevuti dal personale per il pagamento della quota a proprio carico di alcuni servizi (ad esempio l'uso di autoveicoli aziendali) il cui importo viene rilevato nel servizio comune *Organi legali e societari, alta direzione e staff centrali* nella voce *Altri ricavi e proventi (altri)*. In merito alle transazioni interne (riprendendo quanto esemplificato nel paragrafo precedentemente per l'attività di gestione del personale svolta dal servizio comune *Servizi del personale e delle risorse umane* a beneficio di tutti gli altri servizi comuni), la quota di costo per l'attività di gestione del personale attribuita al *Servizio comune organi legali e societari, alta direzione e staff centrali* si rileva nel prospetto relativo al medesimo servizio comune alla voce *Acquisto interno di beni e servizi da altri servizi comuni*.

Dopo queste operazioni, nel prospetto relativo al servizio comune *Organi legali e societari, alta direzione e staff centrali* si ottiene l'importo della *Differenza tra valore e costi della produzione dopo le transazioni interne tra servizi comuni e funzioni operative condivise*. Tale importo viene attribuito alle diverse attività sulla base delle quantità indicate nel prospetto dei *driver* per i servizi comuni (si veda il paragrafo 9.7).

Non vanno trattati con poste rettificative eventuali altri ricavi (che non hanno funzione rettificativa dei costi come quelli precedentemente indicati) conseguiti dalla vendita di beni o servizi ad altri soggetti giuridici. Infatti, al fine di evitare che tramite la deduzione dai costi oggetto di ribaltamento dei ricavi conseguiti verso l'esterno dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise si possano realizzare sussidi incrociati tra attività, nella prima fase di attribuzione i suddetti ricavi dovranno essere attribuiti esclusivamente alle attività, dandone separata evidenza, in quanto relativi ad attività diverse di cui alla lettera v) del comma 4.1 TIU. Anche alle attività diverse

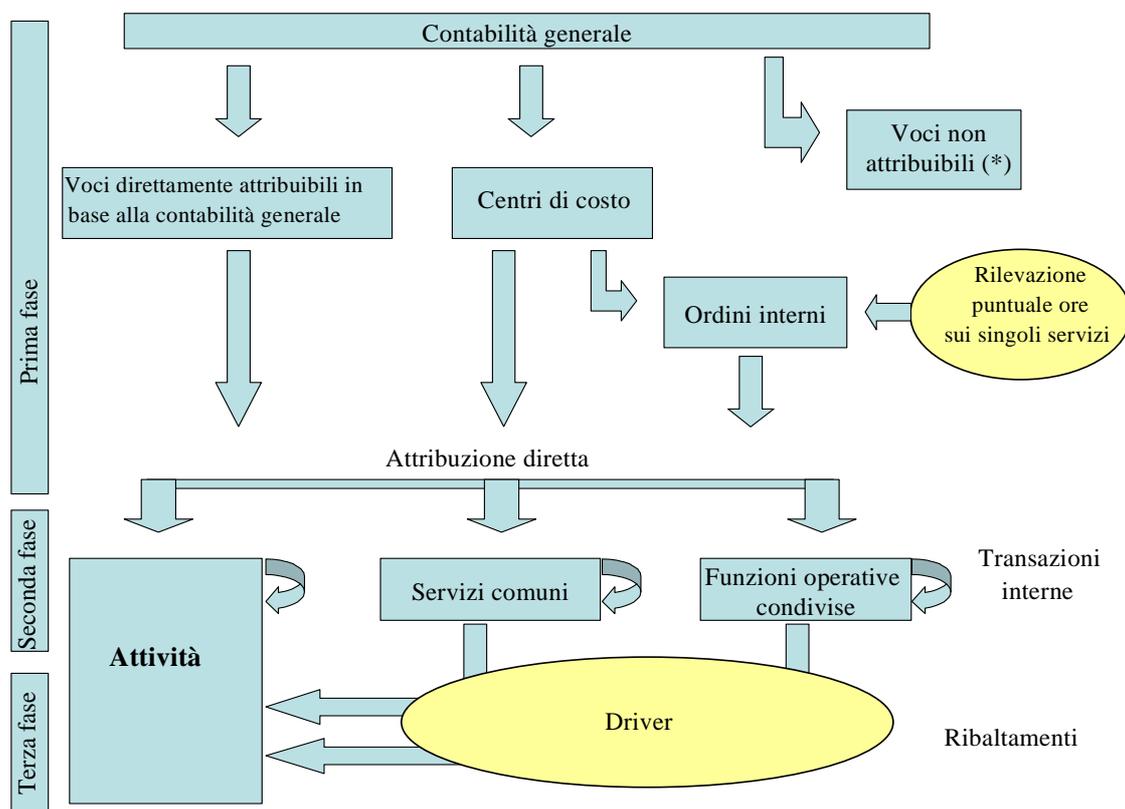


dovrà ovviamente essere attribuita la relativa quota dei costi dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise riferibile alla produzione dei suddetti ricavi.

A titolo di esempio, si consideri il caso di un'impresa che disponga di una struttura specificamente dedicata alla manutenzione e che abbia ritenuto di identificare una *Funzione operativa condivisa tecnica di telecontrollo, di manutenzione e servizi tecnici*, poiché tali attività sono di norma svolte a beneficio di diverse attività del settore elettrico e del gas. Se l'impresa ha ricevuto in appalto da enti locali la manutenzione di impianti di illuminazione pubblica, i corrispettivi di tale servizio non possono essere considerati all'interno del valore della produzione della *Funzione operativa condivisa tecnica di telecontrollo, di manutenzione e servizi tecnici* come poste rettificative dei costi, ma vanno invece indicati come ricavi nel *Conto economico delle attività diverse*. In sede di attribuzione della *Differenza tra valore e costi della produzione dopo le transazioni interne tra servizi comuni e funzioni operative condivise* relativa alla *Funzione operativa condivisa tecnica di telecontrollo, di manutenzione e servizi tecnici*, una quota – previa individuazione del valore che il driver assume per quelle attività – deve essere attribuita anche alle attività diverse.

L'attribuzione alle attività dei costi (al netto delle componenti positive di reddito) dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise, considerando anche le transazioni interne tra attività descritte nel paragrafo precedente, porta alla redazione del conto annuale separato, indicato al comma 21.1 del TIU lettera b) “*Conto economico dell' esercente, ripartito per singole attività, singoli servizi comuni e singole funzioni operative condivise, con l'integrale attribuzione alle attività dei costi, al netto delle componenti positive di reddito, relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise*”.

In figura 1 viene illustrata, con riferimento ai valori economici, la successione delle fasi della separazione contabile per attività.



(\*) Si tratta delle voci tributarie, finanziarie, relative al patrimonio netto e straordinarie.

Figura 1: Il processo di separazione contabile per attività delle poste economiche

#### 6.4 I driver per l'attribuzione delle poste economiche dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise alle attività.

Il procedimento di separazione contabile dettato dal TIU prevede l'utilizzo di specifici *driver* per il ribaltamento alle attività delle poste economiche delle funzioni operative condivise e dei servizi comuni, che sono riportati negli Allegati 1 e 2 del TIU. Tali driver devono intendersi come tassativi e inderogabili. La costruzione dei *driver* richiede l'adozione da parte delle imprese di apposite procedure gestionali per la loro costruzione, che si ritiene debbano essere opportunamente formalizzate e aggiornate perlomeno annualmente.



## 7 La contabilità separata per comparti

Il modello di separazione contabile prevede un ulteriore dettaglio di separazione per le poste patrimoniali ed economiche nei cosiddetti “comparti”, definiti come unità logico-organizzative che individuano una aggregazione di poste patrimoniali ed economiche con destinazione più analitica di quanto previsto dalle attività. Tale ulteriore dettaglio per comparti non è, invece, richiesto nel regime di separazione contabile semplificata.

Le metodologie per la separazione delle poste patrimoniali ed economiche delle attività nei comparti sono analoghe a quelle previste per la separazione contabile per attività: vanno privilegiate le attribuzioni basate sulla contabilità generale e – qualora queste non siano sufficienti per attribuire i valori ai singoli comparti – va utilizzata la contabilità analitica. Per alcune poste economiche o patrimoniali può succedere, però, che nemmeno attraverso l'utilizzo della contabilità analitica e quindi di centri di costo e ordini interni si riesca ad ottenere un'attribuzione a livello di comparto. In tal caso il TIU prevede la possibilità di ricostruire, tramite rilevazioni gestionali ed elaborazioni contabili ex post, la suddivisione delle poste nei comparti. Pertanto, la separazione contabile per comparti non deve essere necessariamente una separazione effettuata sin dall'origine; tuttavia le elaborazioni in questione devono comunque essere basate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità.

Poiché per ogni posta economica e patrimoniale il totale dei valori attribuiti ai comparti di ciascuna attività deve coincidere con l'ammontare attribuito a livello dell'attività stessa, si possono in concreto manifestare queste due situazioni:

- a) se attraverso la contabilità generale o la contabilità analitica è possibile individuare i valori puntuali di ogni specifico comparto il valore a livello di attività sarà determinato come sommatoria dei valori dei comparti;
- b) se attraverso la contabilità generale o la contabilità analitica non è possibile individuare i valori puntuali di ogni specifico comparto, va determinato attraverso la contabilità generale o la contabilità analitica il valore a livello di attività e questo va poi ripartito tra i comparti tramite rilevazioni gestionali ed elaborazioni contabili ex post.

Va ricordato che la lettera b) del comma 20.1 dispone che, per quanto riguarda il conto economico, ai comparti devono essere imputati i ricavi da vendite e prestazioni solo nel caso in cui al singolo comparto siano attribuibili specifiche componenti tariffarie o specifici ricavi derivanti da prestazioni a corrispettivo non stabilito dall'Autorità. Pertanto, i ricavi



non attribuibili specificamente ai comparti, devono essere classificati tra i valori non attribuibili. Ai comparti, invece, devono essere sempre attribuite tutte le poste relative ai costi della produzione.

La separazione contabile per comparti porta alla redazione dei seguenti conti annuali separati, tra quelli indicati al comma 21.1 del TIU:

- c) conti economici, con indicazione dettagliata delle diverse componenti dei ricavi e dei costi, delle singole attività articolate in comparti, con l'integrale attribuzione alle attività e ai comparti dei costi, al netto delle componenti positive di reddito, relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
- e) stati patrimoniali, con indicazione dettagliata delle diverse componenti delle attività e delle passività, delle singole attività articolate in comparti, senza attribuzione alle attività e ai comparti dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;

## **8 Percorsi tipici di attribuzione dei costi dei principali fattori produttivi**

La scelta dei percorsi attraverso i quali i costi dei fattori produttivi rilevati in contabilità generale, eventualmente attraverso specifici oggetti di contabilità analitica, vengono attribuiti alle diverse attività è lasciata alla libertà delle imprese, purché tali percorsi siano documentati e verificabili. Come previsto dalla lettera c) del comma 27.1, la nota di commento deve riportare la descrizione delle procedure e dei sistemi di contabilità analitica e gestionale adottati per il rispetto del requisito di separazione contabile delle attività e dei comparti in cui si articolano le operazioni dell'esercente. Al fine di garantire l'omogeneità dei dati forniti dai diversi esercenti, non si esclude la possibilità di definire, dopo una prima fase di applicazione della deliberazione, delle *best practice* di settore, anche attraverso le esperienze applicative segnalate dagli operatori.

## **9 I documenti che compongono o accompagnano i conti annuali separati**

Il comma 21.1 del TIU prevede che i conti annuali separati siano composti da:

- **Prospetti di conto economico**



- a) conto economico dell'esercente, ripartito per singole attività, singoli servizi comuni e singole funzioni operative condivise, senza attribuzione alle attività dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
  - b) conto economico dell'esercente, ripartito per singole attività, singoli servizi comuni e singole funzioni operative condivise, con l'integrale attribuzione alle attività dei costi, al netto delle componenti positive di reddito, relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
  - c) conti economici, con indicazione dettagliata delle diverse componenti dei ricavi e dei costi, delle singole attività articolate in comparti, con l'integrale attribuzione alle attività e ai comparti dei costi, al netto delle componenti positive di reddito, relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.
- **Prospetti di stato patrimoniale**
    - d) stato patrimoniale dell'esercente, ripartito per singole attività, singoli servizi comuni e singole funzioni operative condivise, senza attribuzione alle attività dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
    - e) stati patrimoniali, con indicazione dettagliata delle diverse componenti delle attività e delle passività, delle singole attività articolate in comparti, senza attribuzione alle attività e ai comparti dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.
- **Prospetti di movimentazione delle immobilizzazioni**
    - f) prospetto riepilogativo della movimentazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali relativi alle attività, ai servizi comuni, alle funzioni operative condivise ed ai comparti senza attribuzione alle attività delle poste patrimoniali relative ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
    - g) prospetto riepilogativo della movimentazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali relativi alle attività, ai servizi comuni, alle funzioni operative condivise ed ai comparti con l'integrale attribuzione alle attività delle poste patrimoniali relative ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.
- **Nota di commento**



Il comma 21.4 del TIU prevede che i conti annuali separati, comprensivi di nota di commento siano trasmessi all'autorità accompagnati da:

- *Bilancio d'esercizio*
- *Relazione del revisore sui conti annuali separati*

▪ **Grandezze fisiche**

Il comma 21.5 del TIU prevede che contestualmente ai conti annuali separati siano presentate anche le Grandezze fisiche sottostanti i conti annuali separati. L'esercente è tenuto a fornire nella nota di commento ai conti annuali separati ogni informazione utile alla comprensione delle grandezze fisiche sottostanti i conti annuali separati.

L'articolo 32 del TIU prevede che i conti annuali separati di cui al comma 21.1 e le informazioni di cui al comma 21.5 siano presentati, in modalità telematica, attraverso la modulistica definita dalla Direzione tariffe e resa disponibile sul sito dell'Autorità entro il 30 novembre dell'anno precedente l'esercizio a cui si riferiscono i conti annuali separati.

### 9.1 I prospetti di conto economico

Il prospetto di cui al comma 21.1 lettera a) prevede le poste economiche ripartite nelle singole attività, nei singoli servizi comuni e nelle singole funzioni operative condivise individuate ai fini della predisposizione dei conti annuali separati, senza la distinzione in comparti, senza le transazioni tra servizi comuni e funzioni operative condivise, senza l'attribuzione delle poste economiche dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise alle attività e senza le transazioni interne tra queste ultime. In pratica, il prospetto ha la finalità di rappresentare la separazione delle poste economiche che si ottiene a valle del processo di attribuzione alle attività, ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise dei soli ricavi e dei soli costi diretti, vale a dire di quei ricavi e di quei costi che sono direttamente attribuibili o lo sono tramite misurazione di uno specifico fattore produttivo.

Salvo che nel prospetto riepilogativo, alla voce dei prospetti di conto economico 6) *Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci* devono essere indicati i consumi dati dalla somma dei costi di acquisto e delle variazioni (positive o negative) delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci. Di conseguenza gli importi, corrispondenti ai valori di bilancio, degli acquisti di 6) *Materie prime, sussidiarie, di consumo e merci* e delle 11) *Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di*



*consumo e merci* vanno indicati solamente nel prospetto relativo ai “Valori non attribuibili”.

Inoltre, nei prospetti è prevista l'indicazione del costo del personale senza distinzione nelle singole componenti dello stesso (salari e stipendi, oneri sociali, ecc.), in pratica occorre compilare la sola voce 9) *per il personale*.

Nello schema, infine, tutte le poste finanziarie, fiscali e straordinarie devono essere riportate per il solo valore totale nel prospetto relativo ai *Valori non attribuibili*.

Lo schema di cui al comma 21.1 lettera b) evidenzia i risultati del processo di separazione contabile delle poste del conto economico nelle singole attività, nelle singole funzioni operative condivise e nei singoli servizi comuni a valle di tutte le fasi previste del processo di separazione contabile, vale a dire a valle:

- dell'attribuzione dei ricavi e dei costi diretti, vale a dire di quei ricavi e di quei costi che sono direttamente attribuibili o sono attribuibili tramite misurazione di uno specifico fattore produttivo;
- delle transazioni tra funzioni operative e servizi comuni;
- delle transazioni interne tra attività;
- dell'attribuzione alle attività dei costi attribuiti in prima istanza alle funzioni operative condivise;
- dell'attribuzione alle attività dei costi attribuiti in prima istanza ai servizi comuni.

I prospetti di conto economico evidenziano separatamente:

- per ciascuna attività, ciascuna funzione operativa condivisa e ciascun servizio comune, il valore della produzione prima delle vendite interne di beni e servizi;
- per ciascuna attività, ciascuna funzione operativa condivisa e ciascun servizio comune, il valore della produzione comprensivo delle vendite interne di beni e servizi;
- per ciascuna attività, ciascuna funzione operativa condivisa e ciascun servizio comune, i costi diretti, cioè i costi della produzione direttamente attribuiti;
- per ciascuna attività, ciascuna funzione operativa condivisa e ciascun servizio comune, la differenza tra valore e costi della produzione (prima delle transazioni interne);
- per ciascuna attività, ciascuna funzione operativa condivisa e ciascun servizio comune, i costi indiretti che originano dagli acquisti interni;
- per ciascuna attività, ciascuna funzione operativa condivisa e ciascun servizio comune, la differenza tra valore e costi della produzione dopo le transazioni interne;



- per ciascuna attività, i costi (al netto dei componenti positivi di reddito) che vengono attribuiti dalle funzioni operative condivise e dai servizi comuni. In relazione a questi costi i prospetti prevedono l'indicazione in specifiche righe dei costi ribaltati da ogni singola funzione operativa condivisa e da ogni singolo servizio comune. Nella nota di commento ai conti annuali separati dovranno essere fornite le opportune indicazioni circa la natura di questi ribaltamenti;
- per ciascuna attività, il totale dei costi indiretti (che derivano sia da transazioni interne che dall'attribuzione dei valori relativi alle funzioni operative condivise e ai servizi comuni);
- per ciascuna attività, la differenza tra valore e costi della produzione dopo le transazioni interne e l'attribuzione dei valori relativi alle funzioni operative condivise e ai servizi comuni.

▪ **Conti economici delle singole attività articolate in comparti**

Il prospetto di cui al comma 21.1 lettera c) segue le medesime logiche del prospetto di alla lettera b) del medesimo comma fornendo però:

- il dettaglio delle diverse componenti dei ricavi e dei costi, da determinare privilegiando le informazioni derivanti dalla contabilità generale, oppure qualora queste non siano sufficienti utilizzando la contabilità analitica, e infine per quelle poste che non siano determinabili nemmeno attraverso l'utilizzo della contabilità analitica, tramite rilevazioni gestionali ed elaborazioni contabili ex post, comunque basate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità;
- i valori derivanti dalla separazione contabile di ciascuna attività nei comparti che la compongono (si veda il capitolo 7).

Come già ricordato, la lettera b) del comma 20.1 del TIU dispone che, per quanto riguarda il conto economico, ai comparti devono essere imputati i ricavi da vendite e prestazioni solo nel caso in cui al singolo comparto siano attribuibili specifiche componenti tariffarie o specifici ricavi derivanti da prestazioni a corrispettivo non stabilito dall'Autorità; i ricavi che non hanno questa natura dovranno quindi essere indicati nei prospetti relativi ai Valori non attribuibili.

Per i costi, invece, non è prevista la possibilità di indicare valori non attribuibili; pertanto tutti i costi dovranno essere ripartiti tra i comparti. In tal senso è opportuno precisare che, ai fini dell'attribuzione delle partite di costo ai comparti, laddove le stesse non siano specificamente attribuibili ad un comparto, deve essere seguito un criterio di attribuzione basato sulla prevalenza. L'attribuzione di partite di costo ai comparti secondo



questo criterio dovrà trovare adeguata illustrazione nella nota di commento. Le stesse valutazioni valgono per l'attribuzione delle partite patrimoniali, alla luce del fatto che i prospetti di stato patrimoniale non prevedono l'indicazione di valori non attribuibili ai comparti.

▪ ***Conto economico per i servizi comuni e conto economico per le funzioni operative condivise***

Nel caso in cui ai fini della separazione contabile siano stati individuati dei servizi comuni e/o delle funzioni operative condivise, occorre la compilazione dei relativi prospetti di conto economico. I prospetti di conto economico dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise sono costruiti in modo da evidenziare separatamente, per ciascuna funzione operativa condivisa e ciascun servizio comune:

- il valore della produzione prima delle vendite interne di beni e servizi tra servizi comuni e funzioni operative condivise;
- i ricavi che originano dalle vendite interne;
- il valore della produzione comprensivo delle vendite interne di beni e servizi tra servizi comuni e funzioni operative condivise;
- i costi diretti, cioè i costi della produzione direttamente attribuiti ad ogni singola funzione operativa condivisa e quelli direttamente attribuiti ad ogni singolo servizio comune;
- la differenza tra valore e costi della produzione;
- i costi indiretti che originano dagli acquisti interni;
- la differenza tra valore e costi della produzione dopo le transazioni interne tra servizi comuni e funzioni operative condivise.

Nei prospetti di cui alla lettera b) e in quelli di cui alla lettera c) del comma 21.1 è quest'ultimo valore che viene attribuito alle diverse attività e ai loro comparti sulla base delle quantità indicate nel prospetto dei *driver* per le funzioni operative condivise e nel prospetto dei *driver* per i servizi comuni (illustrati nel paragrafo 9.7).

Si ricorda, sempre in relazione ai prospetti di conto economico, che le "Elisioni" servono per ottenere il raccordo a livello di ogni singola voce di conto economico, qualora esso non risulti già assicurato dalle modalità di contabilizzazione operate, tra la somma dei valori attribuiti alle diverse attività, funzioni operative condivise e servizi comuni e il valore indicato nel bilancio di esercizio del soggetto giuridico.



In merito ai prospetti di conto economico, si rileva che questi contengono una struttura di voci di ricavo e di costo dettagliata, finalizzata alla raccolta di specifiche informazioni utili all'attività regolatoria dell'Autorità. La compilazione delle righe degli schemi deve avvenire rispettando, in primo luogo e per quanto possibile, la natura delle poste oggetto di iscrizione e la classificazione utilizzata nel bilancio di esercizio dell'impresa. **Qualora vi siano dubbi circa la classificazione di una posta nelle righe dei prospetti di conto economico**, l'impresa sarà tenuta alla sua iscrizione nella riga che ritiene più simile per natura in base alla sua denominazione o, in alternativa, nella riga residua "Altri", fornendo sempre adeguata informativa nella nota di commento sulla classificazione adottata.

## 9.2 I prospetti di stato patrimoniale

I prospetti di stato patrimoniale previsti dal TIU sono così articolati (secondo la numerazione prevista dal comma 21.1):

- d) stato patrimoniale dell' esercente, ripartito per singole attività, singoli servizi comuni e singole funzioni operative condivise, senza attribuzione alle attività dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise;
- e) stati patrimoniali, con indicazione dettagliata delle diverse componenti delle attività e delle passività, delle singole attività articolate in comparti, senza attribuzione alle attività e ai comparti dei valori relativi ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise.

Lo schema di cui al comma 21.1 lettera d) si riferisce alle poste dello stato patrimoniale, ripartite nelle singole attività, nei singoli servizi comuni e nelle singole funzioni operative condivise individuate ai fini della predisposizione dei conti annuali separati, che sono direttamente e specificamente imputabili a ciascuno di questi. Le poste patrimoniali (o le quote di queste) non direttamente attribuibili alle attività, alle funzioni operative condivise e ai servizi comuni sono imputate tra i *Valori non attribuibili*. A tal fine, nei prospetti:

- la voce A) *Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti* e per le voci di natura esclusivamente finanziaria, fiscale o relativa al patrimonio netto è previsto l'inserimento dell'intero valore tra i *Valori non attribuibili*;
- per le altre voci dell'attivo circolante e del passivo, è prevista l'indicazione separata per singole attività, singoli servizi comuni e singole funzioni operative della componente che ha natura operativa e l'indicazione per l'intero valore tra i *Valori non attribuibili* della componente che ha natura finanziaria.



I prospetti di cui alla lettera e) seguono le medesime logiche dello schema di cui alla lettera d) fornendo però il dettaglio:

- delle diverse componenti delle poste dell'attivo e del passivo;
- della separazione contabile di ciascuna attività nei comparti che la compongono.

Le righe dei prospetti di stato patrimoniale dei conti annuali separati rispecchiano la struttura prevista dal codice civile senza particolari dettagli, come invece avviene per il conto economico; fa eccezione la richiesta di dettagliare alcune voci in merito alla loro natura di posta operativa o finanziaria. Per il significato di tale classificazione occorre fare riferimento sia ai principi contabili vigenti che alla normale prassi contabile.

### 9.3 I prospetti di movimentazione delle immobilizzazioni

Il prospetto di cui al comma 21.1 lettera f) si compone di una serie di prospetti di dettaglio relativi alle immobilizzazioni materiali e immateriali relativi ad ognuna delle attività ripartita in comparti, dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise. Le diverse componenti delle immobilizzazioni (come la suddivisione della voce *Terreni e fabbricati in Terreni non industriali, Terreni industriali, Fabbricati di proprietà industriali* ecc.) vengono articolate per riga.

Nei prospetti di dettaglio devono essere riportate le rivalutazioni e le variazioni avvenute nell'esercizio. In particolare le variazioni sono articolate in:

- *rivalutazioni*, con separata evidenza di quelle per ripristino di valore delle precedenti svalutazioni;
- *incrementi*, composti da *acquisizioni* e *riclassifiche*; del totale degli incrementi vanno indicati nelle apposite righe i valori di dettaglio come ad esempio gli investimenti di *estensione, ampliamento e potenziamento* e quelli relativi agli investimenti di *sostituzione*;
- *decrementi* composti da *riclassifiche, dismissioni e ammortamenti*;
- *svalutazioni*.

In merito ai prospetti relativi alla movimentazione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali si osserva che gli stessi contengono i valori relativi alla sola movimentazione dell'anno e quindi non devono riportare i saldi iniziali e finali delle singole categorie di cespiti del bilancio di esercizio.

La variazione netta delle immobilizzazioni deve coincidere con quella risultante nel bilancio d'esercizio. In caso contrario nella nota di commento ai conti annuali separati va



riportato un prospetto che consenta un puntuale raccordo tra i valori riportati nei prospetti e quelli risultanti dal bilancio di esercizio.

Nel prospetto di cui al comma 21.1 lettera g), le immobilizzazioni materiali e immateriali relative ai servizi comuni e alle funzioni operative condivise vengono attribuite alle attività sulla base dei medesimi driver che vengono usati, nei prospetti di conto economico, per l'attribuzione alle attività dei costi dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise.

Anche in merito ai prospetti relativi alle immobilizzazioni, si rileva che questi contengono una struttura di voci dettagliata, finalizzata alla raccolta di specifiche informazioni utili all'attività regolatoria dell'Autorità. La compilazione delle righe degli schemi deve avvenire rispettando, in primo luogo e per quanto possibile, la natura delle poste oggetto di iscrizione e la classificazione utilizzata nel bilancio di esercizio dell'impresa. **Qualora vi siano dubbi circa la classificazione di una posta nelle righe di questi prospetti**, l'impresa sarà tenuta alla sua iscrizione nella riga che ritiene più simile per natura in base alla sua denominazione o, in alternativa, nella riga residua "Altri", fornendo in tutti i modi adeguata informativa nella nota di commento sulla classificazione adottata.

#### **9.4 I prospetti relativi alle grandezze fisiche**

Ai sensi del comma 21.5 del TIU, la raccolta relativa ai conti annuali separati prevede la compilazione di appositi prospetti relativi alle grandezze fisiche sottostanti. I prospetti relativi alle grandezze fisiche sono differenziati in base alle diverse attività del settore elettrico e del gas.

Le grandezze fisiche da indicare nei prospetti, per singola attività svolta, sono quelle relative all'esercizio cui il bilancio oggetto di separazione si riferisce; pertanto, tali grandezze dovranno essere coerenti con quelle riportate nel bilancio e soprattutto con le poste patrimoniali ed economiche ivi riportate.

L'esercente è tenuto a fornire nella nota di commento ai conti annuali separati ogni informazione utile alla comprensione delle grandezze fisiche sottostanti i conti annuali separati.



### 9.5 La nota di commento

I conti annuali separati devono essere corredati da una nota di commento per la quale è previsto un contenuto minimo obbligatorio (articolo 27 del TIU) e che ha la funzione principale di fornire, tra le altre cose, adeguate informazioni circa la metodologia adottata e le procedure gestionali e contabili adottate dall'impresa per la realizzazione della separazione contabile. Pertanto, si ritiene essenziale che la nota di commento dei conti annuali separati non si limiti ad un commento delle singole poste o sia una ripetizione delle informazioni già contenute nella nota integrativa al bilancio di esercizio; è indispensabile che la stessa consenta di comprendere chiaramente il percorso utilizzato dall'impresa per raggiungere le finalità della separazione contabile e che siano esplicitati gli strumenti informativo/contabili utilizzati a tal fine.

### 9.6 La relazione del revisore sui conti annuali

Il comma 21.2 del TIU prevede che i conti annuali separati siano sottoposti a revisione contabile e che questa sia effettuata dal soggetto che effettua la revisione del bilancio di esercizio o, in alternativa, dallo stesso soggetto cui ai sensi di legge è demandato il controllo contabile sulla società (ad esempio: il collegio sindacale). La norma deve ritenersi applicabile anche ai conti annuali separati relativi al bilancio consolidato. Qualora il bilancio non sia sottoposto a revisione contabile (sia ai sensi di legge che su base volontaria), sia per le imprese in regime ordinario che in regime semplificato, valgono le disposizioni del comma 34.3<sup>10</sup> che prevedono che la certificazione possa essere sostituita da una dichiarazione emessa dal rappresentante legale che attesti la veridicità dei dati e la correttezza dei valori riportati.

Il comma 21.3 prevede che la relazione del revisore sui conti annuali separati attesti la corretta applicazione del TIU ed evidenzi eventuali riserve ed eccezioni. Nella relazione il revisore è tenuto il quale è chiamato a fornire come minimo tutte informazioni previste dall'articolo 28 del TIU.

Dalle citate disposizioni discende che il revisore, nel verificare l'applicazione di tutte le disposizioni del TIU ed in particolare di quelle previste dall'articolo 28, sulle quali è tenuto a fornire una specifica informativa, deve esprimere nella relazione di certificazione un giudizio sulla conformità dei conti annuali separati predisposti dall'impresa alle

---

<sup>10</sup> Il comma 21.2 rimanda erroneamente al comma 34.2 e non al comma 34.3.



disposizioni del TIU, evidenziando quindi eventuali riserve ed eccezioni. Si ritiene, in tal senso, che siano di importanza determinante ai fini di un giudizio positivo pieno, cioè senza riserve ed eccezioni, da parte del revisore sui conti annuali separati il rispetto delle seguenti disposizioni dell'articolo 28:

- a) corrispondenza dei principi contabili adottati nella redazione dei conti annuali separati con quelli adottati nel bilancio aziendale;
- b) quadratura dei saldi delle voci patrimoniali ed economiche dei conti annuali separati con quelli risultanti dal bilancio aziendale;
- d) rispetto dei principi di separazione contabile delle attività e del divieto di trasferimenti incrociati tra attività e tra comparti, con riferimento alla valorizzazione delle transazioni all'interno dello stesso soggetto giuridico e all'interno del gruppo societario;
- e) correttezza delle procedure gestionali volte alla costruzione dei driver e alla attendibilità dei dati fisici di supporto;
- g) rispetto del principio di gerarchia di utilizzo tra le fonti informative ai fini della redazione dei conti annuali separati, di cui al paragrafo 19.6 lettera a) e 20.1, ovvero, nel caso di separazione contabile semplificata, di cui al paragrafo 33.4 lettera a).

La mancanza di uno solo di questi requisiti non può dare luogo ad una certificazione piena ed incondizionata dei conti annuali separati.

### **9.7 I prospetti dei driver e delle grandezze fisiche sottostanti i conti annuali separati**

Nel caso in cui per la redazione dei conti annuali separati siano stati impiegati dei servizi comuni e/o delle funzioni operative condivise, tra le grandezze fisiche sottostanti i conti annuali separati vi sono quelle relative ai *driver* da utilizzare per il ribaltamento sulle attività della *Differenza tra valore e costi della produzione dopo le transazioni tra servizi comuni e funzioni operative condivise*. Sono previsti a tal proposito i prospetti dei *driver* per le funzioni operative condivise e quelli dei *driver* per i servizi comuni.

In entrambi i prospetti occorre selezionare:

- i nomi dei *driver* prescelti per esprimere il contributo dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise allo svolgimento delle attività; per le funzioni



- operative condivise essi devono essere scelti tra quelli previsti nell'Allegato 1 al TIU; per i servizi comuni devono essere scelti tra quelli previsti nell'Allegato 2;
- le unità di misura (numero, Euro, ore, Mwh, Km, Mq ecc.) utilizzate per esprimere l'entità del *driver*;
  - i valori assoluti, espressi nell'unità di misura precedentemente indicata, che il *driver* assume con riferimento ad ognuna di quelle attività;
  - per i singoli comparti in cui si articola ciascuna attività devono essere invece indicati i valori percentuali, che riflettano per ciascun comparto la percentuale, rispetto all'ammontare complessivo della singola attività, secondo la quale risulta *ragionevolmente*<sup>11</sup> attribuibile il contributo della funzione operativa o del servizio comune; nell'indicazione di tali valori va posta attenzione al fatto che la somma dei valori percentuali assegnati all'insieme dei comparti di ciascuna attività deve sempre risultare pari al 100%.

Nel caso in cui per la redazione dei conti annuali separati siano state utilizzate le transazioni interne, tra le grandezze fisiche sottostanti i conti annuali separati ci sono quelle relative alle quantità di beni o servizi oggetto di tali transazioni (numero ore di intervento, numero di interventi per ogni specifico tipo ecc.). Data l'estrema varietà che possono assumere queste fattispecie, non sono definiti prospetti per la comunicazione di tali grandezze. Come già specificato nel paragrafo 6.2, i dati fisici sottostanti le transazioni interne vanno comunque esplicitati nella nota di commento ai conti annuali separati, nel punto in cui si illustra la natura, la quantità e le metodologie di valorizzazione delle transazioni interne.

Per ogni attività, insieme ai valori economico e patrimoniali di separazione contabile, è prevista la comunicazione, tramite appositi prospetti, di una serie di grandezze fisiche sottostanti i conti annuali separati; la nota di commento deve contenere ogni informazione utile alla lettura di queste grandezze.

## 10 La separazione contabile del bilancio consolidato

Il TIU, all'articolo 26, richiede la predisposizione dei conti annuali separati consolidati, relativi al conto economico, all'impresa che operi in una delle attività dei settori dell'elettricità o del gas e che, contemporaneamente, controlli, direttamente o indirettamente, uno o più imprese anch'esse operanti nelle stesse attività. L'obbligo è

---

<sup>11</sup> Ai sensi della lettera a del comma 21.1 del Testo integrato di *unbundling*.



esteso anche all'impresa, che pur non operando nel settore elettrico o del gas, controlli direttamente due o più soggetti che operino in una delle attività del settore elettrico o del gas. Ai fini del concetto di controllo si ritengono applicabili le disposizioni normative vigenti in materia di redazione del bilancio consolidato.

Poiché l'art. 26 parla di obbligo di redazione dei conti annuali separati sulla base dei valori riportati nel bilancio consolidato redatto ai sensi di legge, qualora ai sensi di legge il consolidato sia stato redatto (per obbligo o per facoltà) secondo gli IAS/IFRS, esso dovrà essere la base per la redazione dei conti annuali separati anche se le singole società del gruppo avessero redatto i bilanci in conformità alle disposizioni del codice civile e dei principi contabili nazionali.

Ai sensi del comma 26.2 del TIU, in alternativa alla predisposizione dei conti separati consolidati è possibile per l'impresa che sarebbe soggetta a tale obbligo, redigere e trasmettere all'Autorità i conti annuali separati per ognuna delle imprese sue controllate:

- a) operante nei singoli comparti di cui all'Articolo 6 del TIU;
- b) che forniscono prestazioni rientranti tra quelle riconducibili ai servizi comuni, di cui al comma 5.1 o alle funzioni operative condivise di cui al comma 5.2. del TIU.

Per le imprese di servizi di cui al punto b), in caso di opzione da parte della capogruppo del comma 26.2, la separazione contabile deve seguire le modalità di redazione previste dal regime ordinario; inoltre, così come chiarito nelle FAQ, la separazione delle poste del bilancio di queste imprese deve prevedere una classificazione delle stesse per singola attività, di quelle di cui al comma 4.1 del TIU, cui sono destinati i servizi resi. **Non è cioè ritenuto conforme alle disposizioni del TIU classificare tutte le poste del bilancio di queste imprese come attività diverse.**

## ***11 L'invio dei conti annuali separati e delle grandezze fisiche sottostanti***

A norma del comma 21.4 del TIU, i conti annuali separati, la nota di commento e il bilancio di esercizio accompagnati dalla relazione del revisore sui conti annuali separati sono trasmessi all'Autorità entro 90 (novanta) giorni dall'approvazione del bilancio di esercizio. Le imprese non soggette ai sensi di legge all'approvazione del bilancio di



esercizio sono tenute alla presentazione all'Autorità dei conti annuali separati, nel termine di 120 giorni dalla data di chiusura dell'esercizio sociale.

La presentazione avviene con modalità telematica prevista dal comma 32.1 del TIU utilizzando il sistema telematico di raccolta dei dati e secondo il piano dei conti definito dalla Direzione tariffe e reso disponibile sul sito dell'Autorità entro il 30 novembre dell'anno precedente l'esercizio a cui si riferiscono i conti annuali separati.

A norma del comma 26.3 del TIU, il soggetto tenuto alla redazione dei conti annuali separati consolidati, provvede al loro invio con le stesse modalità appena descritte, insieme al bilancio consolidato entro 90 giorni dalla sua redazione .



## Parte terza

# La separazione contabile semplificata

## 12 La contabilità separata per attività semplificata

Per particolari categorie di esercenti (comma 16.2) il TIU prevede un regime di contabilità separata semplificata; in linea di principio per questo regime valgono, nella misura in cui non derogate espressamente nella parte VI del TIU, tutte le disposizioni del regime ordinario illustrate nei precedenti paragrafi.

Le principali differenze rispetto al regime ordinario sono:

- l'assenza della suddivisione delle attività in comparti;
- la possibilità di integrare, ai fini della separazione delle poste contabili in attività, le informazioni della contabilità generale e di quella analitica con elaborazioni di tipo extracontabile effettuate anche a posteriori, purché siano basate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità;
- l'utilizzo di unico aggregato, indiviso, per le poste di pertinenza di tutti i servizi comuni;
- la possibilità, per l'esercente che opera solo in una attività di cui al comma 4.1 del TIU, di non evidenziare separatamente eventuali funzioni operative condivise, sommando invece i relativi valori all'aggregato che raggruppa i servizi comuni;
- l'impiego di un unico *driver* per l'attribuzione alle attività delle poste economiche dell'aggregato relativo ai servizi comuni e delle poste economiche delle funzioni operative condivise;
- una minore articolazione dei conti annuali separati, che non prevedono la redazione di prospetti di stato patrimoniale.

### 12.1 L'attribuzione diretta alle attività, all'aggregato dei servizi comuni e alle eventuali funzioni operative condivise delle poste economiche e delle immobilizzazioni materiali e immateriali

Come indicato alla lettera a) del comma 33.4, lo strumento individuato dal TIU per la separazione contabile semplificata dei fatti aziendali in attività, aggregato dei servizi comuni e funzioni operative condivise è quello della contabilità generale e, qualora



l'informazione non sia da questa desumibile, della contabilità analitica o – in subordine – delle rilevazioni ed elaborazioni contabili ex post, basate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità. In pratica, nulla vieta alle imprese di gestire contabilmente le singole attività con sistemi di contabilità generale separati; tuttavia, i moderni sistemi contabili prevedono, in alternativa, l'utilizzo della contabilità analitica o industriale che permette rilevazioni specifiche non solo per natura, ma anche per destinazione. In tal senso si fa riferimento, innanzitutto, all'utilizzo di appositi oggetti di attribuzione, previsti dalla contabilità analitica denominati *Centri di costo* che possono avere la funzione di:

- facilitare l'attribuzione dei costi di impiego dei fattori produttivi alle diverse produzioni (in questo caso potrebbero essere utilizzati anche centri di costo a cui non corrisponde alcuna unità operativa, ma solo un'aggregazione di tipo logico);
- individuare i costi di svolgimento di determinate fasi o ambiti dell'attività produttiva al fine di supportare decisioni di convenienza economica e/o la valutazione delle prestazioni del responsabile del centro di costo<sup>12</sup>.

La registrazione dei fatti aziendali effettuata, oltre che per natura tramite la contabilità generale, anche con l'indicazione del centro di costo consente di individuare la destinazione delle risorse impiegate. Creando una relazione univoca tra ogni centro di costo e una delle attività previste dal TIU, oppure – in subordine – l'aggregato dei servizi comuni o una delle funzioni operative condivise, è possibile una attribuzione più puntuale dei fatti aziendali rispetto a quanto si conseguirebbe con il solo utilizzo della contabilità generale.

Un discorso analogo vale per gli ulteriori oggetti di attribuzione previsti dalla contabilità analitica normalmente conosciuti come *Ordini interni* o *Commesse industriali*<sup>13</sup>, che permettono la registrazione dei fatti aziendali anche per destinazione, ad integrazione delle informazioni desumibili attraverso l'utilizzo dei centri di costo, basandola su procedure<sup>14</sup> formalizzate e verificabili che permettono la rilevazione analitica delle risorse impiegate dalle strutture aziendali nello svolgimento delle proprie attività e che sono in grado di fornire informazioni in merito alla destinazione delle transazioni registrate in

---

<sup>12</sup> Gli oggetti di attribuzione che contabilmente vengono definiti “centri di costo” nella definizione delle responsabilità economiche connesse al processo di controllo direzionale possono assumere anche altre denominazioni (come centro di spesa, centro di profitto, centro di investimento ecc.) a seconda degli obiettivi assegnati al responsabile del centro stesso.

<sup>13</sup> Gli oggetti di attribuzione “ordini interni” o “commesse industriali” vengono comunemente utilizzati dalle imprese manifatturiere, commerciali o di servizi per individuare contabilmente i fatti aziendali non solo per natura, come previsto dalla contabilità generale, ma anche per destinazione, vale a dire per individuare le finalità delle transazioni registrate in contabilità e per migliorarne il controllo gestionale.

<sup>14</sup> A titolo di esempio, le procedure in base alle quali l'impresa è in grado di rilevare in maniera sistematica e puntuale le ore di manodopera dedicate dal personale delle varie strutture aziendali alle singole mansioni o ai servizi svolti.



contabilità. Anche in questo caso, la previsione di una relazione univoca tra ogni ordine interno o commessa industriale e un'attività, l'aggregato dei servizi comuni o una funzione operativa condivisa permette una attribuzione più puntuale dei fatti aziendali rispetto a quanto si conseguirebbe con il solo utilizzo della contabilità generale.

Per gli esercenti ammessi alla separazione contabile semplificata, come conseguenza di un possibile minor sviluppo del loro sistema contabile, il TIU prevede che, in alcuni casi, neppure attraverso l'utilizzo della contabilità analitica e quindi di centri di costo e ordini interni si riesca ad ottenere un'attribuzione diretta a livello di attività, aggregato dei servizi comuni e funzioni operative condivise. In tal caso il TIU consente di ricostruire la suddivisione dei valori tra attività, aggregato dei servizi comuni e funzioni operative condivise tramite rilevazioni gestionali ed elaborazioni contabili ex post basate su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità.

Riguardo ai diversi strumenti di rilevazione a disposizione delle imprese per l'attribuzione diretta delle poste economiche alle attività, e in subordine alle funzioni operative condivise all'aggregato dei servizi comuni, il TIU prevede una procedura di riferimento che, nella sostanza, definisce una gerarchia di utilizzo tra le fonti informative. Tali fonti, dunque, non possono essere considerate tra loro alternative ma vanno utilizzate secondo una precisa sequenza:

- a) utilizzo della contabilità generale per l'allocazione diretta di poste economiche alle diverse attività. Ciò è possibile qualora l'impresa riesca ad individuare i conti di contabilità generale specifici di una singola attività. Questo passaggio può essere facilitato integrando le informazioni di contabilità generale con quelle riportate nei sottosistemi di contabilità generale, quali il libro cespiti che permette di individuare in maniera specifica l'appartenenza delle immobilizzazioni alle varie strutture aziendali;
- b) per le poste non attribuibili con le modalità del punto a), utilizzo della contabilità analitica (tramite i centri di costo, ordini interni o commesse industriali) o – in subordine – delle rilevazioni ed elaborazioni contabili ex post, per attribuire in modo specifico alle singole attività le poste economiche registrate in modo generico nella contabilità generale;
- c) per le poste non attribuibili con le modalità dei punti a) e b), utilizzo della contabilità generale per l'allocazione diretta delle poste economiche all'aggregato dei servizi comuni o alle funzioni operative condivise; ciò è possibile qualora l'impresa riesca ad individuare i conti di contabilità generale specifici dell'aggregato dei servizi comuni o di una singola funzione operativa condivisa;
- d) per le poste non attribuibili con le modalità dei punti da a) a c), utilizzo della contabilità analitica (tramite i centri di costo, ordini interni o commesse industriali)



o – in subordine – delle rilevazioni ed elaborazioni contabili ex post, per attribuire in modo specifico l'aggregato dei servizi comuni o alle singole funzioni operative le poste economiche registrate in modo generico nella contabilità generale.

Il risultato della fase di attribuzione diretta è l'attribuzione all'aggregato dei servizi comuni e alle funzioni operative condivise solamente delle poste economiche residuali che l'impresa, seguendo i passaggi sopradescritti, non è riuscita ad attribuire alle attività. È il caso, ad esempio, dei costi di funzionamento, in genere costi generali, delle strutture aziendali classificate secondo lo schema della delibera nell'ambito dei servizi comuni o delle funzioni operative condivise che non possono essere attribuiti alle attività in maniera specifica.

A titolo di esempio, si consideri il caso della rilevazione di una fattura relativa ai costi di ritinteggiatura degli uffici dove ha sede la direzione dell'attività di distribuzione. Tali costi potrebbero essere rilevati in contabilità generale in un conto indistinto denominato "Servizi di manutenzione ordinaria", mentre in contabilità analitica vengono:

- associati ad un determinato centro di costo, ad esempio "Ufficio servizi immobiliari";
- rilevati su uno specifico ordine interno, ad esempio l'ordine interno "Manutenzione ordinaria immobili dell'attività di distribuzione".

In tal caso, sulla base delle informazioni derivanti dalla contabilità generale non è possibile alcuna attribuzione diretta all'attività, mentre sulla base degli ordini interni utilizzati dalla contabilità analitica è possibile attribuire direttamente il costo all'attività di distribuzione<sup>15</sup>.

Si consideri ora il caso della rilevazione di una fattura relativa ai costi di ritinteggiatura degli uffici dove ha sede l'Ufficio servizi immobiliari. Tali costi potrebbero essere rilevati in contabilità generale in un conto indistinto denominato "Servizi di manutenzione ordinaria", mentre in contabilità analitica vengono:

- associati ad un determinato centro di costo, ad esempio "Ufficio servizi immobiliari";
- rilevati su uno specifico ordine interno, ad esempio l'ordine interno "Manutenzione ordinaria immobili strutture centrali".

---

<sup>15</sup> Si noti che seguendo la sequenza prevista dal Testo integrato di unbundling non ha rilievo ai fini della separazione contabile per attività il fatto che quei costi in contabilità analitica siano riferibili ad un centro di costo i cui costi sarebbero direttamente attribuibili all'aggregato dei servizi comuni (che comprende il servizio comune "Servizi immobiliari e *facility management*"). Infatti, se il costo transitasse per l'aggregato dei servizi comuni, anziché un'attribuzione diretta (da privilegiare secondo le disposizioni del Testo integrato di unbundling) si avrebbe un'attribuzione indiretta attraverso il driver utilizzato per ripartire tra le diverse attività i costi l'aggregato dei servizi comuni.



In tal caso, non risulta possibile l'attribuzione diretta ad una specifica attività né in base alle informazioni derivanti dalla contabilità generale né in base a quelle derivanti dalla contabilità analitica. Non è possibile neppure l'attribuzione diretta all'aggregato dei servizi comuni o ad una funzione operativa condivisa sulla base delle informazioni derivanti dalla contabilità generale.

Sulla base dell'attribuzione per centri di costo ed ordini interni operata dalla contabilità analitica è invece possibile attribuire il costo all'aggregato dei servizi comuni. In assenza di una contabilità analitica che rilevi quella tipologia di ordini interni, si può pervenire ad un risultato analogo attraverso elaborazioni contabili ex post effettuate a partire dal conto di contabilità generale "Servizi di manutenzione ordinaria", operando una ripartizione basata su criteri di significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità.

Le metodologie appena illustrate ai fini della separazione contabile costituiscono una esemplificazione dei criteri più comunemente utilizzati nella prassi industriale. Strumenti alternativi, più o meno sofisticati, potrebbero essere individuati per il raggiungimento dello scopo, pur sempre nel rispetto dei principi e delle finalità fissati dalla disciplina in materia di separazione contabile.

Al termine della prima fase della separazione contabile semplificata, descritta in questo paragrafo, si ottengono i valori economici direttamente attribuibili alle attività e – in via residuale – all'aggregato dei servizi comuni e alle funzioni operative condivise. Con tali valori viene redatta la prima parte del conto economico semplificato. I medesimi principi vanno applicati anche per l'attribuzione alle attività e – in via residuale – all'aggregato dei servizi comuni e alle funzioni operative condivise del valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali ai fini della redazione del prospetto riepilogativo delle movimentazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

Le fasi successive della separazione contabile per attività hanno l'obiettivo di arrivare ad attribuire alle attività tutte le altre componenti economiche, anche quelle non attribuibili direttamente. Ciò avviene mediante:

- le transazioni interne tra funzioni operative condivise;
- le transazioni interne tra attività;
- l'attribuzione alle attività dei costi (netto delle componenti positive di reddito) dell'aggregato dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise.

### ***12.2 Le transazioni interne tra attività e le transazioni interne tra funzioni operative condivise***



Le transazioni tra attività e le transazioni interne tra funzioni operative condivise del regime semplificato seguono le medesime regole del regime ordinario, si rimanda pertanto a quanto illustrato nel paragrafo 6.2

### ***12.3 L'attribuzione alle attività dei costi (al netto delle componenti positive di reddito) dell'aggregato dei servizi comuni e delle eventuali funzioni operative condivise***

L'ultima fase di costruzione della separazione contabile semplificata prevede che le poste economiche attribuite in una prima fase all'aggregato dei servizi comuni e alle funzioni operative condivise, incrementate o diminuite dai valori derivanti dalle eventuali transazioni interne tra funzioni operative condivise, vengano attribuite integralmente alle attività utilizzando un criterio convenzionale indicato dal TIU, che consiste:

- per l'aggregato dei servizi comuni nell'attribuzione in funzione dei costi operativi diretti delle attività, al netto dei costi di acquisto e di trasporto dell'energia;
- per le funzioni operative condivise nell'attribuzione in funzione dei costi operativi diretti delle attività che condividono la specifica funzione, al netto dei costi di acquisto e di trasporto dell'energia.

Poiché questa fase di costruzione della separazione contabile per attività è basata su allocazioni convenzionali e non su attribuzioni dirette, si ritiene fondamentale, per la significatività dei dati, che i valori da attribuire alle attività in questo modo siano effettivamente residuali.

I costi relativi all'aggregato dei servizi comuni e a ciascuna funzione operativa condivisa sono attribuiti alle attività:

- previa la deduzione di eventuali componenti positive di reddito registrate nel valore della produzione che hanno funzione rettificativa dei costi, quali gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni, le variazioni delle rimanenze e dei lavori in corso e gli altri ricavi e proventi che abbiano natura di rimborso;
- dopo aver considerato le eventuali transazioni interne tra funzioni operative condivise.

A titolo di esempio, si consideri il caso di un'impresa che ha direttamente attribuito all'aggregato dei servizi comuni i costi operativi (personale, materiali, servizi, ammortamenti ecc.) relativi ai medesimi servizi comuni. Si ipotizzi che tra le voci del valore della produzione che hanno natura rettificativa vi siano dei rimborsi ricevuti dal

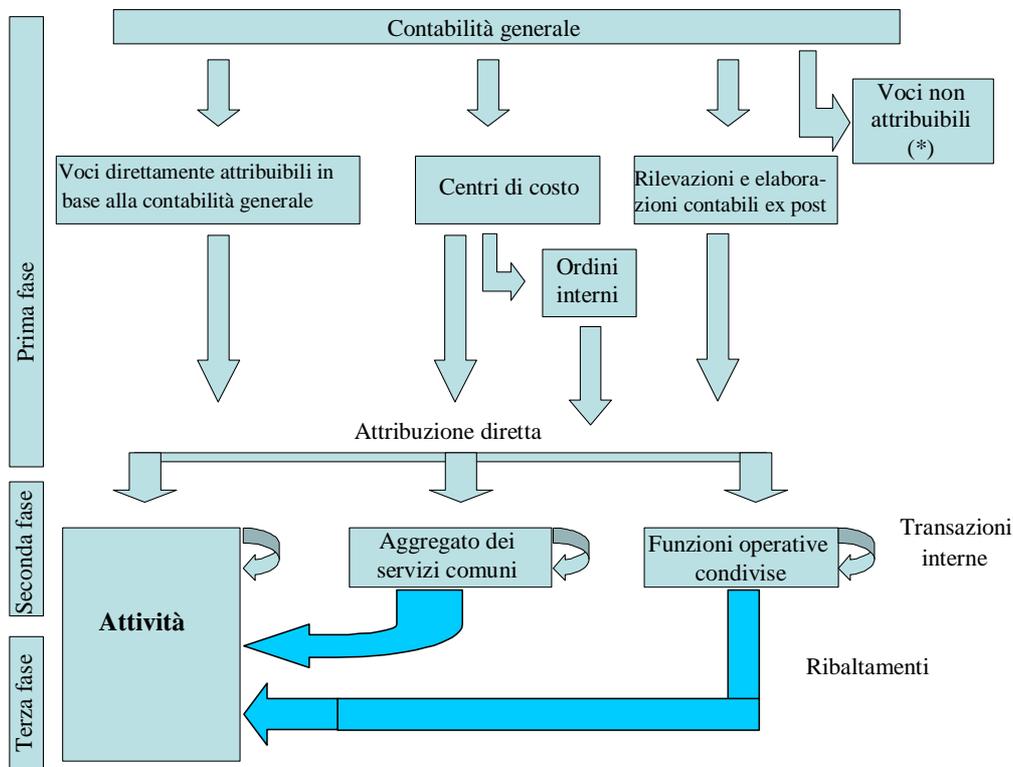


personale per il pagamento della quota a proprio carico di alcuni servizi (ad esempio l'uso di autoveicoli aziendali). L'importo della *Differenza tra valore e costi della produzione dopo le transazioni interne* relativo ai Servizi comuni viene attribuito proquota alle diverse attività in funzione del peso dei costi operativi diretti delle attività, al netto dei costi di acquisto e di trasporto dell'energia.

A differenza di quanto previsto dalle deliberazioni previgenti, non vanno trattati con poste rettificative eventuali altri ricavi (che non hanno funzione rettificativa dei costi come quelli precedentemente indicati) conseguiti dalla vendita di beni o servizi ad altri soggetti giuridici. Infatti, al fine di evitare che tramite la deduzione dai costi oggetto di ribaltamento dei ricavi conseguiti verso l'esterno dai servizi comuni e dalle funzioni operative condivise si possano realizzare sussidi incrociati tra attività, nella prima fase di attribuzione i suddetti ricavi dovranno essere attribuiti esclusivamente alle attività, dandone separata evidenza, in quanto relativi ad attività diverse di cui alla lettera v) del comma 4.1 TIU. Anche alle attività diverse dovrà ovviamente essere attribuita la relativa quota dei costi dell'aggregato dei servizi comuni e delle funzioni operative condivise riferibile alla produzione dei suddetti ricavi.

A titolo di esempio, si consideri il caso di un'impresa che disponga di una struttura specificamente dedicata alla manutenzione e che abbia ritenuto di identificare una *Funzione operativa condivisa tecnica di telecontrollo, di manutenzione e servizi tecnici*, poiché tali attività sono di norma svolte a beneficio diverse attività del settore elettrico e del gas. Se l'impresa ha ricevuto in appalto da enti locali la manutenzione di impianti di illuminazione pubblica, i corrispettivi di tale servizio non possono essere considerati all'interno del valore della produzione della *Funzione operativa condivisa tecnica di telecontrollo, di manutenzione e servizi tecnici* come poste rettificative dei costi, ma vanno invece indicati come ricavi delle attività diverse. In sede di attribuzione della *Differenza tra valore e costi della produzione dopo le transazioni interne* relativa alla *Funzione operativa condivisa tecnica di telecontrollo, di manutenzione e servizi tecnici*, una quota sarà attribuita anche alle attività diverse.

In figura 2 viene illustrata la successione delle fasi della separazione contabile semplificata.



(\*) Si tratta delle voci tributarie, finanziarie, relative al patrimonio netto e straordinarie.

Figura 2: Il processo di separazione contabile semplificata

## 13 Gli schemi dei conti annuali separati

### 13.1 Conto economico semplificato ripartito per attività

Il *Conto economico semplificato* ripartito per attività è concepito in modo da evidenziare gli effetti delle diverse fasi attraverso le quali di valori economici vengono attribuiti alle attività.

#### ▪ Prima fase

Nella prima fase di separazione del conto economico *in regime* semplificato i costi e i ricavi, esclusi quelli che hanno natura finanziaria, fiscale o straordinaria, vengono attribuiti (seguendo le modalità specificate al paragrafo 12.1) alle singole attività, all'aggregato dei servizi comuni e alle singole funzioni operative condivise individuate. Ciò avviene compilando le voci del conto economico relative al valore della produzione e



quelle relative ai costi della produzione. Viene così determinata per ciascuna attività, per l'aggregato dei servizi comuni e per ciascuna funzione operativa condivisa il valore della *Differenza fra valore e costi della produzione*.

Anche nel regime semplificato occorre tener conto che alla voce 6) *Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci* devono essere indicati i consumi dati dalla somma dei costi di acquisto e delle variazioni (positive o negative) delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci; di conseguenza gli importi, corrispondenti ai valori di bilancio, degli acquisti di 6) *Materie prime, sussidiarie, di consumo e merci* e delle 11) *Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci* vanno indicati solamente nel prospetto relativo ai “*Valori non attribuibili*”.

Anche nel regime semplificato è prevista l'indicazione del costo del personale senza distinzione nelle singole componenti dello stesso (salari e stipendi, oneri sociali, ecc.), in pratica occorre compilare la sola voce 9) per il personale. Inoltre, le poste finanziarie, fiscali e straordinarie non vanno invece ripartite, ma devono essere riportate tra i valori non attribuibili.

#### ▪ **Seconda fase**

Nella seconda fase di separazione del conto economico in regime semplificato vengono rilevate le eventuali transazioni interne tra attività e transazioni interne tra funzioni operative, secondo le modalità specificate al paragrafo 12.2, che devono essere riportata nelle apposite righe dei prospetti relative alle vendite interne di beni e servizi (poste dopo il valore della produzione) e quelle relative agli acquisti interni di beni e servizi (poste dopo i costi della produzione). Si determina così per ciascuna attività, per l'aggregato dei servizi comuni e per ciascuna funzione operativa condivisa il valore della *Differenza fra valore e costi della produzione dopo transazioni interne*.

#### ▪ **Terza fase**

Nella seconda fase di separazione del conto economico in regime semplificato vengono ribaltati sulle attività i costi relativi all'aggregato dei servizi comuni e a ciascuna funzione operativa condivisa.

Poiché i costi vanno ribaltati dopo aver dedotto le eventuali componenti positive di reddito registrate nel valore della produzione che hanno funzione rettificativa dei costi e aver considerato le eventuali transazioni interne tra funzioni operative condivise, il



ribaltamento avviene a partire dal valore risultante condivise dalla fase precedente come *Differenza fra valore e costi della produzione dopo transazioni interne* per l'aggregato dei servizi comuni e ciascuna delle funzioni operative. come specificato nel paragrafo 12.3, tale importo viene attribuito proquota alle diverse attività in funzione del peso dei costi operativi diretti delle attività, al netto dei costi di acquisto e di trasporto dell'energia.

Il prospetto di conto economico previsto per il regime semplificato prevede la medesima struttura e dettaglio di voci previste dal codice civile.

### **13.2 Prospetto di movimentazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali**

Il prospetto riepilogativo della movimentazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali si compone di una serie di prospetti di dettaglio relativi alle immobilizzazioni materiali e immateriali da compilare per ognuna delle attività, per l'aggregato dei servizi comuni e per ognuna delle funzioni operative condivise.

Le diverse componenti delle immobilizzazioni (come la suddivisione della voce *Terreni e fabbricati* in *Terreni non industriali*, *Terreni industriali*, *Fabbricati di proprietà industriali* ecc.) vengono articolate per riga.

Nei prospetti devono essere riportate le rivalutazioni e le variazioni avvenute nell'esercizio. In particolare le variazioni sono articolate in:

- *incrementi*, composti da *acquisizioni* e *riclassifiche*; del totale degli incrementi devono essere indicati i valori relativi agli investimenti di *estendimento*, *ampliamento* e *potenziamento*, quelli relativi agli investimenti di *sostituzione* ecc.;
- *decrementi* composti da *riclassifiche*, *dismissioni*, *svalutazioni* e *ammortamenti*.

In merito ai prospetti relativi alla movimentazione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali si osserva che gli stessi contengono i valori relativi alla sola movimentazione dell'anno e quindi non devono riportare i saldi iniziali e finali delle singole categorie di cespiti del bilancio di esercizio. La variazione netta delle immobilizzazioni deve coincidere con quella risultante nel bilancio d'esercizio. In caso contrario nella nota descrittiva (di cui al par. successivo) va riportato un prospetto che consenta un puntuale raccordo tra i valori.

In merito ai prospetti relativi alle immobilizzazioni, si rileva che questi contengono una struttura di voci dettagliata, finalizzata alla raccolta di specifiche informazioni utili all'attività regolatoria dell'Autorità. La compilazione delle righe degli schemi deve avvenire rispettando, in primo luogo e per quanto possibile, la natura delle poste oggetto di iscrizione e la classificazione utilizzata nel bilancio di esercizio dell'impresa. **Qualora vi**



siano dubbi circa la classificazione di una posta nelle righe di questi prospetti, l'impresa sarà tenuta alla sua iscrizione nella riga che ritiene più simile per natura in base alla sua denominazione o, in alternativa, nella riga residua "Altri", fornendo in tutti i modi adeguata informativa sulla classificazione adottata nella nota descrittiva allegata ai conti annuali separati.

### **13.3 I prospetti relativi alle grandezze fisiche**

Anche per il regime semplificato è prevista la compilazione di appositi prospetti relativi alle grandezze fisiche sottostanti i conti annuali separati. I prospetti relativi alle grandezze fisiche sono differenziati in base alle diverse attività del settore elettrico e del gas.

Le grandezze fisiche da indicare nei prospetti, per singola attività svolta, sono quelle relative all'esercizio cui il bilancio oggetto di separazione si riferisce; pertanto, tali grandezze dovranno essere coerenti con quelle riportate nel bilancio e soprattutto con le poste patrimoniali ed economiche ivi riportate.

L'esercente è tenuto a fornire nella nota descrittiva allegata ai conti annuali separati ogni informazione utile alla comprensione delle grandezze fisiche sottostanti i conti annuali separati.



#### **13.4 Nota descrittiva**

Il comma 34.1 del TIU prevede alla lettera c) la redazione di una nota di descrizione dei sistemi contabili utilizzati e della procedura seguita per la redazione dei conti annuali separati.

Lo scopo di tale nota è quello di chiarire le relazioni tra i conti annuali separati e i sistemi contabili aziendali. In particolare nella nota descrittiva:

- va specificato in che misura e con quali modalità i conti annuali separati sono alimentati da informazioni provenienti direttamente dalla contabilità generale e, qualora l'informazione non sia da questa desumibile, della contabilità analitica o – in subordine – delle rilevazioni ed elaborazioni contabili ex post;
- nel caso siano state utilizzate rilevazioni ed elaborazioni contabili ex post, vanno fornite le informazioni necessarie per valutare la loro significatività, attendibilità, ragionevolezza e verificabilità;
- vanno descritte le funzioni operative condivise eventualmente utilizzate;
- va illustrata la natura, la quantità e le metodologie di valorizzazione delle eventuali transazioni interne tra attività e tra funzioni operative condivise.

#### **13.5 La certificazione dei conti annuali separati in regime semplificato**

Il comma 34.2 del TIU prevede che nel caso sia previsto dalle normative di settore che il bilancio di esercizio dell'esercente sia sottoposto a certificazione, anche i conti annuali separati semplificati, siano sottoposti a revisione contabile. La revisione contabile può essere effettuata dallo stesso soggetto cui è affidata la certificazione del bilancio di esercizio o dal soggetto cui ai sensi di legge è demandato il controllo contabile dell'impresa. La relazione del revisore sui conti annuali separati semplificati attesta la corretta applicazione del presente Testo integrato ed evidenzia eventuali riserve ed eccezioni rispetto a quanto stabilito nella presente parte.

Ai fini della certificazione dei conti annuali separati per il regime semplificato vale quanto previsto al paragrafo 9.6 del presente documento.



## 14 L'invio dei conti annuali separati e dei dati rilevanti

A norma del comma 34.4 del TIU, i conti annuali separati, la nota descrittiva e il bilancio di esercizio accompagnati dalla relazione del revisore sui conti annuali separati semplificati, ovvero dalla dichiarazione del legale rappresentante attestante la loro veridicità, devono essere trasmessi all'Autorità entro 90 (novanta) giorni dall'approvazione del bilancio di esercizio.

Le imprese non soggette ai sensi di legge all'approvazione del bilancio di esercizio sono tenute alla presentazione all'Autorità dei conti annuali separati, nel termine di 120 giorni dalla data di chiusura dell'esercizio sociale.

Il comma 35.1 prevede che la trasmissione dei conti annuali separati (conto economico dell'esercente, ripartito per attività; prospetto riepilogativo della movimentazione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali; nota di descrizione dei sistemi contabili utilizzati e della procedura seguita per la redazione dei conti annuali) e dei dati fisici sottostanti avvenga con modalità telematica attraverso la modulistica (piano dei conti) definita dalla Direzione tariffe e resa disponibile sul sito dell'Autorità entro il 30 novembre di ciascun anno precedente l'esercizio a cui si riferiscono i conti annuali separati.

Si ricorda, infine che, ai sensi del comma 35.2 del TIU, gli autoproduttori e gli esercenti la piccola generazione elettrica di cui alla deliberazione ARG/elt 25/09, già a partire dal primo esercizio di applicazione della deliberazione n. 11/07, non sono tenuti all'invio dei dati di separazione contabile ma alla loro messa a disposizione **solo su richiesta dell'Autorità.**