



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**
FORMAZIONE

iFEL
Fondazione ANCI

GLI STANDARD CONTABILI ITAS: LA CONTABILITÀ ACCRUAL DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE

**CORSO
ON LINE**

ITAS 3: Operazioni, attività e passività in valuta estera
ITAS 17: Ratei e risconti

Valeria Fazi

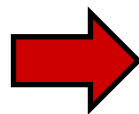
Dottore commercialista e Revisore legale, Componente SSB della Struttura di Governance RGS



ITAS 3 – OPERAZIONI, ATTIVITÀ E PASSIVITÀ IN VALUTA ESTERA

GLI ITAS

La proposta di statuizione dello standard contabile ITAS 3 - Operazioni, attività e passività in valuta estera, dopo essere stata sottoposta a consultazione pubblica dal 2 febbraio al 5 marzo 2024, è stata approvata in data 24 aprile 2024 dal Comitato Direttivo.



1	Composizione e schemi del bilancio di esercizio IPSAS 1-2-24-20-18	10	Rimanenze IPSAS 12
2	Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio IPSAS 3-14	11	Strumenti finanziari IPSAS 28-29-30-41
3	Operazioni, attività e passività in valuta estera IPSAS 4	12	Bilancio consolidato IPSAS 35-40-38
4	Immobilizzazioni materiali IPSAS 16-17-5-27	13	Fondi, passività potenziali e attività potenziali IPSAS 19
5	Immobilizzazioni immateriali IPSAS 31-5-27	14	Partecipazioni in organismi controllati o collegati e accordi a controllo congiunto IPSAS 34-36-37
6	Accordi per servizi in concessione: concedente IPSAS 32	15	Benefici per i dipendenti IPSAS 39
7	Locazioni IPSAS 13	16	Prestazioni sociali in denaro IPSAS 42
8	Riduzione di valore delle attività IPSAS 21-26	17	Ratei e risconti N.A.
9	Ricavi e proventi IPSAS 9-23-11	18	Costi e oneri IPSAS 22



CONSULTAZIONE INTERNA



CONSULTAZIONE PUBBLICA

	Osservazioni GRUPPO DI CONSULTAZIONE RGS				Osservazioni STAKEHOLDERS			
	ACCOLTA	PARZIALMENTE ACCOLTA	NON ACCOLTA con rinvio alle Linee Guida	NON ACCOLTA	ACCOLTA	PARZIALMENTE ACCOLTA	NON ACCOLTA con rinvio alle Linee Guida	NON ACCOLTA
QC	18	12	0	26	9	3	0	34
ITAS 1	10	10	4	50	11	3	10	41
ITAS 2	10	15	0	0	1	0	1	1
ITAS 3	12	1	0	9	6	3	0	1
ITAS 4	10	0	1	0	0	10	0	0
ITAS 5	24	1	8	13	15	3	10	21
ITAS 6	7	0	4	10	17	11	0	11
ITAS 7	14	1	0	5	13	4	0	21
ITAS 8	22	3	0	9	19	4	1	4
ITAS 9	12	5	9	25	16	8	0	24
ITAS 10	11	7	0	3	1	3	1	11
ITAS 11	10	3	1	3	19	0	0	6
ITAS 12	9	6	0	5	10	4	0	17
ITAS 13	9	5	0	14	3	1	6	5
ITAS 14	20	0	0	15	8	1	0	2
ITAS 15	17	13	0	6	2	5	0	12
ITAS 16	6	2	3	10	2	0	7	13
ITAS 17	1	2	2	2	1	0	1	4
ITAS 18	11	9	0	12	13	3	0	6
	633				540			

32

LINEE GUIDA

ITAS 3

Operazioni, attività e passività
in valuta estera

Gli standard contabili italiani (ITAS) sono le regole principali di contabilizzazione a base accrual adottate per la Riforma 1.15 del PNRR. **Gli standard contabili**, insieme al **Quadro Concettuale** e alle **Linee guida**, rappresentano un **corpus unico di regole** per la rendicontazione e per la redazione del bilancio di esercizio delle amministrazioni pubbliche.

17 aprile 2025*

Si raccomanda la preventiva lettura dello standard contabile

*Aggiornamento delle precedenti versioni del 22 luglio 2024 e del 10 marzo 2025

PREMESSA

Lo standard disciplina come rilevare e valutare le operazioni, attività e passività espresse in valuta estera nonché come includere le eventuali gestioni estere nel bilancio d'esercizio o consolidato di un'amministrazione.

Disciplina, inoltre, le informazioni da presentare nella nota integrativa.

ALCUNE DEFINIZIONI

La gestione estera è un organismo controllato o collegato, un accordo a controllo congiunto o un'articolazione organizzativa dell'amministrazione che redige il bilancio d'esercizio, le cui attività sono situate in un Paese diverso o sono gestite in una valuta differente da quelli dell'amministrazione stessa.

La **moneta di presentazione o moneta di conto** è la valuta in cui viene presentato il bilancio d'esercizio.

Per le amministrazioni, tale valuta è l'euro, salvo le eccezioni di legge.

La valuta funzionale è la valuta nella quale l'amministrazione o la gestione estera tiene le proprie scritture contabili. Per le amministrazioni, la valuta funzionale è l'euro, salvo le eccezioni di legge.

ALCUNE DEFINIZIONI

La gestione estera è un organismo controllato o collegato, un accordo a controllo congiunto o un'articolazione organizzativa dell'amministrazione che redige il bilancio d'esercizio, le cui attività sono situate in un Paese diverso o sono gestite in una valuta differente da quelli dell'amministrazione stessa.

La moneta di presentazione di conto è la valuta in cui viene presentato il bilancio. Per le amministrazioni, salvo le eccezioni di legge.

La valuta funzionale è la valuta nella quale l'amministrazione o la gestione estera tiene le proprie scritture contabili. Per le amministrazioni, la valuta funzionale è l'euro, salvo le eccezioni di legge.

Ad esempio, il Comune di Campione d'Italia dove la moneta di presentazione è il Franco Svizzero

AMBITO DI APPLICAZIONE

Lo standard si applica alle seguenti fattispecie:

- a) rilevazione delle operazioni in valuta estera e valutazione iniziale e successiva delle relative attività e passività, per le amministrazioni e per le gestioni estere;
- b) conversione in una diversa moneta di presentazione dei valori espressi in valuta funzionale, per le gestioni estere;
- c) inclusione delle gestioni estere nel bilancio d'esercizio o nel bilancio consolidato dell'amministrazione.

AMBITO DI APPLICAZIONE

Lo s

a) Si pensi ad una Fondazione in un Paese estero o anche ad una missione militare all'estero.

b) Si pensi, inoltre, alle rappresentanze diplomatiche, agli uffici consolari e agli istituti italiani di cultura.

c) in
conson

iale e
azioni

valori

ancio

CONVERSIONE NELLA VALUTA FUNZIONALE DI OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA (1)

Un'operazione in valuta estera è un'operazione che è espressa o richiede di essere saldata in valuta estera, incluse le operazioni che hanno origine quando l'amministrazione o gestione estera:

- a) acquista o cede beni o servizi i cui prezzi sono espressi in valuta estera;
- b) prende a prestito o concede in prestito dei fondi e il relativo debito o credito è espresso in valuta estera; o comunque
- c) acquista o cede attività, o contrae o estingue passività, espresse in valuta estera.

CONVERSIONE NELLA VALUTA FUNZIONALE DI OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA (2)

Al momento della rilevazione iniziale, le operazioni in valuta estera sono rilevate nella valuta funzionale, applicando all'importo in valuta estera il tasso di cambio a pronti alla data dell'operazione, quale risulta dal sito web della Banca d'Italia.

Per semplicità, è ammesso utilizzare un tasso di cambio che approssima il tasso alla data dell'operazione, per esempio applicando il tasso di cambio medio settimanale o mensile a tutte le operazioni, in ciascuna valuta estera, avvenute nella settimana o nel mese. Ciò purché il tasso di cambio non fluttui significativamente nel periodo considerato.

CONVERSIONE NELLA VALUTA FUNZIONALE DI OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA (3)

La fluttuazione dei tassi di cambio modifica il valore delle disponibilità liquide e disponibilità liquide equivalenti detenute in valuta estera.

Sebbene non costituiscano flussi di cassa, queste modifiche di valore sono inserite nel rendiconto finanziario dei flussi di cassa, separatamente dai flussi derivanti da attività operativa, di investimento e di finanziamento, al fine di assicurare la riconciliazione tra disponibilità liquide e disponibilità liquide equivalenti all'inizio e alla fine dell'esercizio.

CONVERSIONE NELLA VALUTA FUNZIONALE DI OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA (4)

Alla chiusura di ogni esercizio:

- a) gli **elementi monetari** in valuta estera sono convertiti nella valuta funzionale utilizzando il **tasso di cambio di chiusura**;
- b) gli **elementi non monetari** in valuta estera valutati al **costo storico** sono convertiti nella valuta funzionale usando il **tasso di cambio in essere** alla data della loro iscrizione iniziale;
- c) gli **elementi non monetari** in valuta estera valutati a **valori correnti** sono convertiti nella valuta funzionale utilizzando il **tasso di cambio alla data** in cui è stato determinato il loro valore corrente.

CONVERSIONE NELLA VALUTA FUNZIONALE DI OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA (4)

Alla chiusura di ogni esercizio:

- a) gli elementi monetari in valuta estera sono convertiti nella valuta funzionale utilizzando il tasso di cambio in vigore alla data di chiusura.
- b) gli elementi non monetari in valuta estera sono convertiti nella valuta funzionale utilizzando il tasso storico di cambio in vigore alla data della loro iscrizione.
- c) gli elementi non monetari in valuta estera sono convertiti nella valuta funzionale utilizzando il tasso di cambio alla data in cui è stato determinato il loro valore corrente.

Ad esempio, le immobilizzazioni materiali e immateriali, le partecipazioni, le rimanenze, gli anticipi, i risconti attivi e passivi.

CONVERSIONE NELLA VALUTA FUNZIONALE DI OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA (5)

Gli **elementi monetari** sono unità di valuta possedute, nonché attività o passività, che comportano il diritto ad incassare o l'obbligo di pagare, in date future, importi di denaro in valuta determinati o determinabili.

Gli **elementi non monetari** sono attività o passività che **non** comportano il diritto ad incassare o l'obbligo di pagare importi di denaro in valuta determinati o determinabili.

ITAS 3		Attività / Passività Patrimoniale	Monetario	Non Monetario
Numero	Oggetto			
1	Affidamento di un incarico di assistenza legale presso il Foro di Londra all'Avv. Philipp	Debito verso fornitore	X	
2	Acquisto libri e vinili dagli Stati Uniti	Debito verso fornitore	X	
3	Investimento immobiliare a Londra	Immobilizzazione Materiale		X
3	Investimento immobiliare a Londra - Accensione Mutuo Ipotecario a 20 anni	Debito verso banche a lungo termine	X	
4	Costituzione di una Fondazione nel Regno Unito	Immobilizzazione Finanziaria - Partecipazione		X
5	Acquisto di una partecipazione pari allo 0,5% del Capitale Sociale di una Public Company	Immobilizzazione Finanziaria - Partecipazione		X

Esempio tratto dalle Linee Guida ITAS 3, pag. 16

ITAS 3		Attività / Passività Patrimoniale	Monetario	Non Monetario	Criterio di Valutazione a fine esercizio
Numero	Oggetto				
1	Affidamento di un incarico di assistenza legale presso il Foro di Londra all'Avv. Philipp	Debito verso fornitore	X		La valutazione avviene alla valuta funzionale utilizzando il tasso di cambio di chiusura.
2	Acquisto libri e vinili dagli Stati Uniti	Debito verso fornitore	X		La valutazione avviene alla valuta funzionale utilizzando il tasso di cambio di chiusura.
3	Investimento immobiliare a Londra	Immobilizzazione Materiale		X	La valutazione è al costo storico. Si utilizza pertanto il tasso di cambio alla data in cui l'operazione è stata effettuata e contabilizzata.
3	Investimento immobiliare a Londra - Accensione Mutuo Ipotecario a 20 anni	Debito verso banche a lungo termine	X		La valutazione avviene alla valuta funzionale utilizzando il tasso di cambio di chiusura.
4	Costituzione di una Fondazione nel Regno Unito	Immobilizzazione Finanziaria - Partecipazione		X	La valutazione è al costo storico. Si utilizza pertanto il tasso di cambio alla data in cui l'operazione è stata effettuata e contabilizzata.
5	Acquisto di una partecipazione pari allo 0,5% del Capitale Sociale di una Public Company	Immobilizzazione Finanziaria - Partecipazione		X	La valutazione è a valori correnti. Si utilizza pertanto il tasso di cambio alla data in cui è stato determinato il valore corrente.

Esempio tratto dalle Linee Guida ITAS 3, pag. 16

CONVERSIONE NELLA VALUTA FUNZIONALE DI OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA (6)

Le differenze di cambio che derivano:

- a) dall'incasso o pagamento di elementi monetari, o
- b) dalla conversione di elementi monetari a tassi differenti da quelli utilizzati al momento della rilevazione iniziale, se avvenuta nel corso dell'esercizio in chiusura, oppure nella redazione del bilancio dell'esercizio precedente, sono imputate al conto economico dell'esercizio.

UTILIZZO DI UNA VALUTA FUNZIONALE DIVERSA DALLA MONETA DI PRESENTAZIONE

Se la valuta funzionale differisce dalla moneta di presentazione, la gestione estera redige il proprio bilancio convertendo i valori nella moneta di presentazione.

A tal fine:

- a) **attività e passività sono convertite al tasso di cambio di chiusura.** Per lo stato patrimoniale di ciascuno degli esercizi precedenti inclusi nel bilancio d'esercizio per finalità comparative, si utilizza il tasso di cambio di chiusura dell'esercizio cui tale stato patrimoniale si riferisce;
- b) **proventi e ricavi, oneri e costi sono convertiti ai tassi di cambio alle date delle relative operazioni.** Ciò vale anche per il conto economico di ciascuno degli esercizi precedenti inclusi nel bilancio d'esercizio per finalità comparative;
- c) **tutte le risultanti differenze di cambio sono imputate al conto economico,** concorrendo quindi a determinare il risultato d'esercizio come espresso nella moneta di presentazione.

UTILIZZO DI UNA VALUTA FUNZIONALE DIVERSA DALLA MONETA DI PRESENTAZIONE – ESEMPIO (1)

Si supponga che l'Amministrazione ALFA abbia, a partire dal primo febbraio 202N, una rappresentanza permanente presso il Regno Unito con sede a Londra.

La rappresentanza tiene la propria contabilità in sterline (valuta funzionale), ma deve redigere il proprio bilancio in euro.

Si supponga che, trattandosi del primo bilancio, i valori patrimoniali in valuta funzionale siano i seguenti:

Esempio tratto dalle Linee Guida ITAS 3, pag. 22

UTILIZZO DI UNA VALUTA FUNZIONALE DIVERSA DALLA MONETA DI PRESENTAZIONE – ESEMPIO (2)

ATTIVO	
Attività non correnti	
<i>Immobilizzazioni Immateriali e avviamento</i>	
Diritti di brevetto e utilizzazione opere dell'ingegno	£35.000,00
<i>Immobilizzazioni Materiali</i>	
Mobili e arredi	£110.000,00
Attrezzature	£90.000,00
Attività Correnti	
<i>Disponibilità liquide</i>	
Altri depositi bancari e postali	£80.000,00
Totale Attivo	£315.000,00

PASSIVO	
<i>Patrimonio Netto</i>	
Fondo di dotazione	£200.000,00
Risultato economico dell'esercizio	-£27.500,00
<i>Passività Correnti</i>	
Debiti verso fornitori per prestazione di servizi	£15.000,00
Debiti verso fornitori	£60.000,00
Debiti verso altri	£67.500,00
Totale Passivo	£315.000,00

CONTO ECONOMICO AL 31.12.202N	
Descrizione	Importo in Valuta Funzionale
<i>PROVENTI E RICAVI DELLA GESTIONE OPERATIVA</i>	
Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi	£ 34.000,00
<i>COSTI E ONERI DELLA GESTIONE OPERATIVA</i>	
Acquisto di servizi non sanitari	£ 12.000,00
Personale	£ 11.000,00
Ammortamenti immobilizzazioni materiali	£ 31.000,00
Oneri diversi di gestione	£ 7.500,00
RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO	-£ 27.500,00

Esempio tratto dalle Linee Guida ITAS 3, pagg. 22 e 23

UTILIZZO DI UNA VALUTA FUNZIONALE DIVERSA DALLA MONETA DI PRESENTAZIONE – ESEMPIO (3)

- il tasso di cambio sterlina / euro alla data di costituzione della rappresentanza permanente estera è pari ad 1,17;
- il tasso di cambio sterlina / euro alla data del 31.12.202N è pari a 1,12;
- nel corso del periodo di riferimento – 01.01.202N/31.12.202N – la media dei tassi di cambio sterlina / euro è pari a 1,14.

Si supponga che, per semplicità per proventi/ricavi e oneri/costi, la Rappresentanza estera nel Regno Unito decida di utilizzare il tasso medio di cambio riferito al periodo di riferimento.

Esempio tratto dalle Linee Guida ITAS 3, pag. 23

UTILIZZO DI UNA VALUTA FUNZIONALE DIVERSA DALLA MONETA DI PRESENTAZIONE – ESEMPIO (4)

nel corso del periodo di riferimento –
01.01.202N/31.12.202N
– la media dei tassi di cambio sterlina / euro

CONTO ECONOMICO AL 31.12.202N				
Descrizione	Importo in Valuta Funzionale	Tasso di cambio al 31.12.202N	Importi in euro	
PROVENTI E RICAVI DELLA GESTIONE OPERATIVA				
Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi	£ 34.000,00	1,14	38.760,00 €	
COSTI E ONERI DELLA GESTIONE OPERATIVA				
Acquisto di servizi non sanitari	£ 12.000,00		13.680,00 €	
Personale	£ 11.000,00		12.540,00 €	
Ammortamenti immobilizzazioni materiali	£ 31.000,00		35.340,00 €	
Oneri diversi di gestione	£ 7.500,00		8.550,00 €	
RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO	-£ 27.500,00		-31.350,00 €	

Esempio tratto dalle Linee Guida ITAS 3, pag. 26

UTILIZZO DI UNA VALUTA FUNZIONALE DIVERSA DALLA MONETA DI PRESENTAZIONE – ESEMPIO (5)

il tasso di cambio sterlina / euro alla data del 31.12.202N

il tasso di cambio sterlina / euro alla data di costituzione della rappresentanza permanente estera

il tasso di cambio sterlina / euro alla data del 31.12.202N

ATTIVO				
Attività non correnti		Tasso di cambio al 31.12.202N	Importi in euro	
<i>Immobilizzazioni Immateriali e avviamento</i>				
Diritti di brevetto e utilizzazione opere dell'ingegno	£35.000,00	1,12	39.200,00€	
<i>Immobilizzazioni Materiali</i>				
Mobili e arredi	£110.000,00		123.200,00€	
Attrezzature	£90.000,00		100.800,00€	
<i>Attività Correnti</i>				
<i>Disponibilità liquide</i>				
Altri depositi bancari e postali	£80.000,00		89.600,00€	
Totale Attivo	£315.000,00		352.800,00€	
PASSIVO				
<i>Patrimonio Netto</i>		Tasso di cambio al 31.12.202N	Importi in euro	
Fondo di dotazione	£200.000,00	1,17	234.000,00€	
Risultato economico dell'esercizio	-£27.500,00	Conto Economico	-31.350,00€	
<i>Passività Correnti</i>				
Debiti verso fornitori per prestazione di servizi	£15.000,00	1,12	16.800,00€	
Debiti verso fornitori	£60.000,00		67.200,00€	
Debiti verso altri	£67.500,00		75.600,00€	
Totale Passivo	£315.000,00		362.250,00€	



Esempio tratto dalle Linee Guida ITAS 3, pagg. 24 e 25

UTILIZZO DI UNA VALUTA FUNZIONALE DIVERSA DALLA MONETA DI PRESENTAZIONE – ESEMPIO (6)

L'applicazione, per la conversione della situazione patrimoniale, di un tasso di cambio differente

rispetto a quello utilizzato per la conversione della situazione economica determina una differenza contabile nella voce "Risultato economico dell'esercizio":

£ 27.500*1,14 = euro 31.350,00

£ 27.500*1,12 = euro 30.800,00

da cui si ottiene:

euro 31.350,00 – 30.800 = euro 550,00

Detta differenza contribuisce alla non chiusura dello stato patrimoniale, infatti:

totale attivo = euro 352.800,00

totale passivo = euro 362.250,00

ATTIVO				
Attività non correnti		Tasso di cambio al 31.12.202N	Importi in euro	
<i>Immobilizzazioni Immateriali e avviamento</i>				
Diritti di brevetto e utilizzazione opere dell'ingegno	£35.000,00	1,12	39.200,00€	
<i>Immobilizzazioni Materiali</i>				
Mobili e arredi	£110.000,00		123.200,00€	
Attrezzature	£90.000,00		100.800,00€	
<i>Attività Correnti</i>				
<i>Disponibilità liquide</i>				
Altri depositi bancari e postali	£80.000,00		89.600,00€	
Totale Attivo	£315.000,00		352.800,00€	
PASSIVO				
Patrimonio Netto		Tasso di cambio al 31.12.202N	Importi in euro	
Fondo di dotazione	£200.000,00	1,17	234.000,00€	
Risultato economico dell'esercizio	-£27.500,00	Conto Economico	-31.350,00€	
<i>Passività Correnti</i>				
Debiti verso fornitori per prestazione di servizi		1,12	16.800,00€	
Debiti verso fornitori	£60.000,00		67.200,00€	
Debiti verso altri	£67.500,00		75.600,00€	
Totale Passivo	£315.000,00		362.250,00€	

Esempio tratto dalle Linee Guida ITAS 3, pagg. 25 e 26

UTILIZZO DI UNA VALUTA FUNZIONALE DIVERSA DALLA MONETA DI PRESENTAZIONE – ESEMPIO (7)

£ 27.500*1,14 = euro 31.350,00

£ 27.500*1,12 = euro 30.800,00

euro 31.350,00 – 30.800 = euro 550,00

euro 362.250,00 – 352.800,00 = euro 9.450,00
di cui:

- euro 550,00 derivanti dalla conversione del conto economico
- euro 10.000,00 derivanti dalla conversione delle poste del patrimonio netto al tasso di cambio storico in luogo del tasso di cambio alla data di chiusura del bilancio ossia al tasso di cambio di 1,17 in luogo del tasso di cambio di 1,12.

Esempio tratto dalle Linee Guida ITAS 3, pag. 26

ATTIVO			
Attività non correnti		Tasso di cambio al 31.12.202N	Importi in euro
<i>Immobilizzazioni Immateriali e avviamento</i>			
Diritti di brevetto e utilizzazione opere dell'ingegno	£35.000,00		39.200,00€
<i>Immobilizzazioni Materiali</i>			
Mobili e arredi	£110.000,00	1,12	123.200,00€
Attrezzature	£90.000,00		100.800,00€
<i>Attività Correnti</i>			
<i>Disponibilità liquide</i>			
Altri depositi bancari e postali	£80.000,00		89.600,00€
Totale Attivo	£315.000,00		352.800,00€
PASSIVO			
<i>Patrimonio Netto</i>		Tasso di cambio al 31.12.202N	Importi in euro
Fondo di dotazione	£200.000,00	1,17	234.000,00€
Risultato economico dell'esercizio	-£27.500,00	Conto Economico	-31.350,00€
<i>Passività Correnti</i>			
Debiti verso fornitori per prestazione di servizi	£15.000,00	1,12	16.800,00€
Debiti verso fornitori	£60.000,00		67.200,00€
Debiti verso altri	£67.500,00		74.700,00€
Totale Passivo	£315.000,00		362.250,00€

UTILIZZO DI UNA VALUTA FUNZIONALE DIVERSA DALLA MONETA DI PRESENTAZIONE – ESEMPIO (8)

Il par. 17 lettera c) dell'ITAS 3, stabilisce che la differenza pari a euro – 9.450, deve essere imputata al conto economico, concorrendo quindi a determinare il risultato d'esercizio come espresso nella moneta di presentazione.

Il conto economico al 31.12.202N si presenta pertanto come di seguito rappresentato, dovendo dare evidenza della differenza di cambio registrata nel corso del periodo di riferimento.

CONTO ECONOMICO AL 31.12.202N				
Descrizione	Importo in Valuta Funzionale	Tasso di cambio al 31.12.202N	Importi in euro	
PROVENTI E RICAVI DELLA GESTIONE OPERATIVA				
Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi	£ 34.000,00	1,14	38.760,00 €	
COSTI E ONERI DELLA GESTIONE OPERATIVA				
Acquisto di servizi non sanitari	£ 12.000,00		13.680,00 €	
Personale	£ 11.000,00		12.540,00 €	
Ammortamenti immobilizzazioni materiali	£ 31.000,00		35.340,00 €	
Oneri diversi di gestione	£ 7.500,00		8.550,00 €	
RISULTATO ECONOMICO DELL'ESERCIZIO	-£ 27.500,00		-31.350,00 €	
Perdite su cambi		-9.450,00 €		
RISULTATO ECONOMICO		-40.800,00 €		

Esempio tratto dalle Linee Guida ITAS 3, pag. 27

UTILIZZO DI UNA VALUTA FUNZIONALE DIVERSA DALLA MONETA DI PRESENTAZIONE – ESEMPIO (9)

ATTIVO				
Attività non correnti		Tasso di cambio al 31.12.202N	Importi in euro	
<i>Immobilizzazioni Immateriali e avviamento</i>				
Diritti di brevetto e utilizzazione opere dell'ingegno	£35.000,00	1,12	39.200,00€	
<i>Immobilizzazioni Materiali</i>				
Mobili e arredi	£110.000,00		123.200,00€	
Attrezzature	£90.000,00		100.800,00€	
<i>Attività Correnti</i>				
<i>Disponibilità liquide</i>				
Altri depositi bancari e postali	£80.000,00		89.600,00€	
Totale Attivo	£315.000,00		352.800,00€	
PASSIVO				
Patrimonio Netto			Tasso di cambio al 31.12.202N	Importi in euro
Fondo di dotazione	£200.000,00	1,17	234.000,00€	
Risultato economico dell'esercizio	-£27.500,00	Conto Economico	-40.800,00€	
<i>Passività Correnti</i>		1,12		
Debiti verso fornitori per prestazione di servizi	£15.000,00			16.800,00€
Debiti verso fornitori	£60.000,00			67.200,00€
Debiti verso altri	£67.500,00			75.600,00€
Totale Passivo	£315.000,00			352.800,00€

Esempio tratto dalle Linee Guida ITAS 3, pagg. 27 e 28

INCLUSIONE DI UNA GESTIONE ESTERA NEL BILANCIO DI ESERCIZIO O CONSOLIDATO DI UN'AMMINISTRAZIONE

Affinché una gestione estera possa essere inclusa nel bilancio d'esercizio o consolidato di un'amministrazione, i valori derivanti dalle scritture contabili della gestione estera sono convertiti nella moneta di presentazione dell'amministrazione, se diversa, secondo quanto stabilito nella slide precedente (paragrafi 16-18 ITAS 3)

INFORMAZIONE INTEGRATIVA

- approssimazioni eventualmente adottate nella determinazione del tasso di cambio alla data dell'operazione;
- l'importo delle differenze di cambio imputate al conto economico, specificando le voci del conto economico cui tali differenze sono state imputate. L'importo è articolato per valuta di riferimento quando tale informazione è rilevante;
- eventuale impiego di una valuta funzionale diversa dalla moneta di presentazione;
- l'eventuale cambiamento della propria valuta funzionale o moneta di presentazione, anche – nel caso- di un'importante gestione estera.

ITAS 17 – RATEI E RISCOINTI

GLI ITAS

1	Composizione e schemi del bilancio di esercizio IPSAS 1-2-24-20-18	10	Rimanenze IPSAS 12
2	Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio IPSAS 3-14	11	Strumenti finanziari IPSAS 28-29-30-41
3	Operazioni, attività e passività in valuta estera IPSAS 4	12	Bilancio consolidato IPSAS 35-40-38
4	Immobilizzazioni materiali IPSAS 16-17-5-27	13	Fondi, passività potenziali e attività potenziali IPSAS 19
5	Immobilizzazioni immateriali IPSAS 31-5-27	14	Partecipazioni in organismi controllati o collegati e accordi a controllo congiunto IPSAS 34-36-37
6	Accordi per servizi in concessione: concedente IPSAS 32	15	Benefici per i dipendenti IPSAS 39
7	Locazioni IPSAS 13	16	Prestazioni sociali in denaro IPSAS 42
8	Riduzione di valore delle attività IPSAS 21-26	17	Ratei e risconti N.A.
9	Ricavi e proventi IPSAS 9-23-11	18	Costi e oneri IPSAS 22

La proposta di statuizione dello standard contabile ITAS 17 – Ratei e risconti, dopo essere stata sottoposta a **consultazione pubblica** dal 18 ottobre 2023 al 18 novembre 2023, è **stata approvata in data 18 dicembre 2023** dal Comitato Direttivo.





CONSULTAZIONE INTERNA



CONSULTAZIONE PUBBLICA

	Osservazioni GRUPPO DI CONSULTAZIONE RGS				Osservazioni STAKEHOLDERS			
	ACCOLTA	PARZIALMENTE ACCOLTA	NON ACCOLTA con rinvio alle Linee Guida	NON ACCOLTA	ACCOLTA	PARZIALMENTE ACCOLTA	NON ACCOLTA con rinvio alle Linee Guida	NON ACCOLTA
QC	18	12	0	26	9	3	0	34
ITAS 1	10	10	4	50	11	3	10	41
ITAS 2	10	15	0	6	1	0	1	4
ITAS 3	12	1	0	9	6	3	0	1
ITAS 4	16	9	4	32	9	13	0	22
ITAS 5	24	1	8	13	15	3	10	21
ITAS 6	7	0	4	10	17	11	0	11
ITAS 7	14	1	0	5	13	4	0	21
ITAS 8	22	3	0	9	19	4	1	4
ITAS 9	12	5	9	25	16	8	0	24
ITAS 10	11	7	0	3	1	3	1	11
ITAS 11	10	3	1	3	19	0	0	6
ITAS 12	9	6	0	5	10	4	0	17
ITAS 13	9	5	0	14	3	1	6	5
ITAS 14	20	0	0	15	8	1	0	2
ITAS 15	17	13	0	6	2	5	0	12
ITAS 16	6	2	3	10	2	0	7	13
ITAS 17	1	2	2	2	1	0	1	4
ITAS 18	11	9	0	12	13	3	0	6
	633				540			

LINEE GUIDA

ITAS 17
Ratei e Risconti

Gli standard contabili italiani (ITAS) sono le regole principali di contabilizzazione a base accrual adottate per la Riforma 1.15 del PNRR. **Gli standard contabili**, insieme al **Quadro Concettuale** e alle **Linee guida**, rappresentano un **corpus unico di regole** per la rendicontazione e per la redazione del bilancio di esercizio delle amministrazioni pubbliche.



Si raccomanda la preventiva lettura dello standard contabile

*Aggiornamento della precedente versione del 6 marzo 2024

PREMESSA

Lo standard disciplina il **trattamento contabile** dei ratei e dei risconti, **nonché le informazioni** da presentare nella nota integrativa.



- Definizioni
- Ambito di applicazione
- Rilevazione
- Valutazione e rilevazioni successive
- Informazioni integrative

IN BILANCIO

RATEI attivi

Stato patrimoniale

ATTIVO	PASSIVO
H1 Ratei attivi	

Conto economico

A) Proventi e ricavi della gestione operativa

oppure

D) Ricavi della gestione finanziaria

RATEI passivi

Stato patrimoniale

ATTIVO	PASSIVO
	L1 Ratei passivi

Conto economico

B) Costi e oneri della gestione operativa

oppure

D) Costi della gestione finanziaria

IN BILANCIO

RISCONTI attivi Stato patrimoniale

ATTIVO	PASSIVO
D1 Risconti attivi (pluriennali)	
H2 Risconti attivi (annuali)	

Conto economico

**B) Costi e oneri della gestione
operativa**

oppure

D) Costi della gestione finanziaria

RISCONTI passivi Stato patrimoniale

ATTIVO	PASSIVO
	G1 Risconti passivi (pluriennali)
	L2 Risconti passivi (annuali)

Conto economico

**A) Proventi e ricavi della gestione
operativa**

oppure

D) Ricavi della gestione finanziaria

DEFINIZIONI (1)

I ratei attivi rappresentano quote di proventi e ricavi di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio di esercizio, che avranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi.

I ratei passivi rappresentano quote di costi e oneri di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio di esercizio, che avranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi.

DEFINIZIONI (2)

I risconti attivi rappresentano quote di costi e oneri che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio in chiusura o in precedenti esercizi, ma sono di competenza di uno o più esercizi successivi.

Essi rappresentano la quota parte dei costi e oneri rinviata ad uno o più esercizi successivi.

I risconti passivi rappresentano quote di proventi e ricavi che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio in chiusura o in precedenti esercizi, ma sono di competenza di uno o più esercizi successivi.

Essi rappresentano la quota parte dei proventi e ricavi rinviata ad uno o più esercizi successivi.

ESEMPI – Linee guida ITAS 17

Ai sensi di quanto previsto dal paragrafo 5 dell'ITAS 17, non configurano ratei e risconti, a titolo di esempio:

- **fatture da emettere**, in quanto relative a proventi/ricavi la cui competenza economica è interamente maturata nell'esercizio in chiusura;
- **fatture da ricevere**, in quanto relative a costi/oneri la cui competenza economica è interamente maturata nell'esercizio in chiusura;
- **anticipi ricevuti** nel corso dell'esercizio in chiusura a fronte di proventi/ricavi la cui competenza economica maturerà interamente negli esercizi successivi;
- **anticipi pagati** nel corso dell'esercizio in chiusura a fronte di costi/oneri la cui competenza economica maturerà interamente negli esercizi successivi;
- **liquidazione di interessi attivi** (ad es. su conti correnti bancari o postali, su titoli) **o passivi** (es. su scoperti di conto corrente) la cui competenza economica è interamente maturata nell'esercizio in chiusura e da riscuotere o da pagare nell'esercizio successivo.

AMBITO DI APPLICAZIONE

L'amministrazione che redige il bilancio di esercizio applica il presente standard quando la determinazione della competenza economica dei proventi e ricavi o dei costi e oneri conseguenti a prestazioni da rendere o da ricevere, coinvolgendo più esercizi, avviene in ragione del tempo fisico ed economico.

Qualora le prestazioni abbiano un contenuto economico costante nel tempo, la ripartizione del provento e ricavo o del costo e onere (e dunque l'attribuzione all'esercizio in corso della quota parte di competenza) è effettuata in proporzione al tempo (**cd. criterio del tempo fisico**).

Qualora le prestazioni non abbiano un contenuto economico costante nel tempo, la ripartizione del provento e ricavo o del costo e onere (e dunque l'attribuzione all'esercizio in corso della quota parte di competenza) è effettuata in rapporto alle condizioni di svolgimento della gestione (**cd. criterio del tempo economico**).

RILEVAZIONE

La rilevazione iniziale di un rateo o di un sconto avviene quando, nell'ambito di prestazioni da rendere o da ricevere, ricorrono tutte le seguenti condizioni:

- a) le prestazioni da rendere o da ricevere iniziano in un esercizio e terminano in uno successivo;
- b) i proventi e i ricavi o i costi e gli oneri sono rispettivamente conseguiti e sostenuti in via anticipata o posticipata rispetto a prestazioni da rendere o da ricevere comuni a due o più esercizi consecutivi; e
- c) l'entità dei ratei e dei sconti varia con il trascorrere del tempo fisico o economico.

RILEVAZIONE – Esempi linee guida ITAS 3

Trascorrere del tempo fisico o economico

Ad esempio, per i canoni dei contratti di locazione di immobili utilizzati in maniera continuativa nell'anno e per i premi dei contratti assicurativi.

Ad esempio, per un contratto di locazione di un immobile che viene utilizzato solo per una parte dell'anno (caso di un'attività stagionale) benché il contratto copra un periodo annuale a cavallo di due esercizi.

RILEVAZIONE – Esempio RATEO PASSIVO*

CRITERIO TEMPO ECONOMICO

L'1/3 dell'anno «*n*» il Comune TETA prende in affitto dei locali da adibire a centro anziani del Municipio, con contratto annuale che prevede un canone di € 22.000, con manifestazione finanziaria posticipata. Tuttavia, nel periodo luglio-settembre le attività del centro anziani sono sospese.

(a) Da 1/3 a 31/12 = 10 mesi

(b) Da 1/7 a 30/09 = sospensione attività per 3 mesi

((a) – (b)) Mesi di utilizzo nell'anno «*n*» = 10 – 3 = 7 mesi

(c) Mesi di utilizzo nell'arco della durata contrattuale = 12 – 3 = 9 mesi

$$22.000 \text{ (canone annuo)} : 9 \text{ (mesi di utilizzo)} = x \text{ (quota di costo da integrare)} : 7 \text{ (mesi di utilizzo di «n»)}$$

* Tratto da Linee guida ITAS 17, pag. 9 e 10

RILEVAZIONE – Esempio RATEO PASSIVO*

CRITERIO TEMPO ECONOMICO

22.000 (canone annuo) : 9 (mesi di utilizzo) = x (quota di costo da integrare) : 7 (mesi di utilizzo di «n»)

Pertanto, il rateo passivo x è pari a: $22.000 * 7 / 9 = 17.111$

La scrittura in partita doppia è:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n	Locazioni passive di fabbricati Ratei passivi	17.111	17.111

* Tratto da Linee guida ITAS 17, pag. 9 e 10

RILEVAZIONE – Esempio RISCOANTO ATTIVO*

CRITERIO TEMPO ECONOMICO

L'1/7 dell'anno n la Regione SIGMA prende in affitto dei locali presso il litorale laziale con contratto annuale che prevede un canone di € 10.000, con manifestazione finanziaria anticipata. Tali locali sono adibiti a centro estivo per bambini, che ne usufruiscono nel periodo maggio-settembre in cui si svolgono le attività per essi previste. Nei restanti mesi, i locali non vengono impiegati in altre attività.

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/07/n	Locazioni passive di fabbricati Debiti correnti verso fornitori per altri fitti, noleggi e locazioni passive	10.000	10.000

* Tratto da Linee guida ITAS 17, pag. 10

RILEVAZIONE – Esempio RISCOENTO ATTIVO*

CRITERIO TEMPO ECONOMICO

il costo sostenuto dall'amministrazione, benché annuale, è relativo ad un servizio erogato (e che produce la propria utilità) solo alcuni mesi dell'anno (da maggio a settembre, 5 mesi).

Conseguentemente, in virtù del criterio del tempo economico, è opportuno escludere dal calcolo il periodo in cui tali elementi reddituali non vengono a maturazione (il periodo da rettificare va dall'1/5 al 1/7 dell'anno n+1, dunque 2 mesi).

10.000 (canone annuo) : 5 (mesi di utilizzo) = x (quota di costo da rettificare) : 2 (mesi di competenza di n+1)

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n	Risconti attivi annuali (correnti)	4.000	
	Locazioni passive di fabbricati		4.000

* Tratto da Linee guida ITAS 17, pag. 10

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE (1)

Alla fine di ciascun esercizio l'amministrazione verifica se le condizioni che hanno determinato la rilevazione iniziale del rateo o del sconto siano ancora rispettate; ove necessario, sono apportate le dovute rettifiche di valore.

Si effettua dunque una nuova valutazione per aggiornare il saldo a fine esercizio.

Tale valutazione tiene conto non solo del trascorrere del tempo, ma anche dell'eventuale recuperabilità dell'importo iscritto nel bilancio di esercizio.

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE (2)

Nel caso dei risconti attivi è effettuata la valutazione del futuro beneficio economico o del potenziale di servizio correlato ai costi e oneri differiti ad uno o più esercizi consecutivi. Se tale beneficio economico o potenziale di servizio, in tutto o in parte, è inferiore alla quota riscontata, si procede alle rettifiche di valore svalutandolo nel conto economico.

I risconti passivi rappresentano proventi e ricavi differiti ad uno o più esercizi successivi e, come tali, non determinano problemi di valutazione in sede di predisposizione del bilancio di esercizio.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

In relazione ai ratei e risconti, l'amministrazione presenta in nota integrativa:

- a) il dettaglio delle voci presentate nel prospetto di stato patrimoniale relative ai ratei attivi, ratei passivi, risconti attivi e risconti passivi con specifica indicazione se annuali o pluriennali, e
- b) i criteri applicati per la valutazione delle voci presentate nei prospetti contabili, l'utilizzo del criterio del tempo fisico o economico per la rilevazione dei ratei e dei risconti e la motivazione della scelta effettuata.

Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE – Esempio*

DETTAGLIO DELLE VOCI DI STATO PATRIMONIALE	DURATA: ANNUALE / PLURIENNALE	CRITERIO UTILIZZATO: TEMPO FISICO/ TEMPO ECONOMICO	MOTIVAZIONE DEL CRITERIO PRESCELTO
Ratei attivi: - -			
Ratei passivi: - -			
Risconti attivi: - -			
Risconti passivi: - -			

* Tratto da Linee guida ITAS 17, pag. 17