



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

ITAS 9, ITAS 18, ITAS 10

Maria D'Amore

*Ordinario di Economia aziendale nell'Università Parthenope di Napoli
Presidente dello Standard Setter Board*

**CORSO
ON LINE**



ITAS 9 – Ricavi e proventi

Le operazioni di scambio (ai fini di ITAS 9)

Generano ricavi

- Operazioni nelle quali l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio riceve una controprestazione specifica, consistente in un corrispettivo economico (sotto forma di un afflusso di risorse o dell'estinzione di debiti), a fronte della cessione di servizi o di beni o dell'utilizzo di terzi di attività patrimoniali dell'amministrazione
- In tali operazioni è presente una **relazione sinallagmatica** tra prestazione resa e controprestazione ricevuta dall'amministrazione
- I ricavi sono **incrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica diversi da quelli derivanti da conferimenti di mezzi propri e dai proventi**
- Tutti i ricavi trattati in ITAS 9 hanno origine da operazioni di scambio **(esistono ricavi che non originano da operazioni di scambio)**

Le operazioni non di scambio (ai fini di ITAS 9)

Generano proventi

- Operazioni nelle quali l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio consegue da terzi un afflusso di risorse o l'estinzione di debiti in assenza di una controprestazione specifica da rendersi nella forma di cessione di servizi o di beni o dell'utilizzo di terzi di attività patrimoniali dell'amministrazione
- I proventi sono incrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica, diversi da quelli derivanti da conferimenti di mezzi propri, che **hanno origine da operazioni non di scambio**

I ricavi oggetto di ITAS 9

Tipologie

- Ricavi da prestazione di servizi
- Ricavi da vendita di beni
- Ricavi da utilizzo di terzi di attività patrimoniali dell'amministrazione
- Lavori in corso su ordinazione

Valutazione dei ricavi

Principio generale

- Il valore dei ricavi iscritto nel bilancio di esercizio è pari al **valore corrente** del corrispettivo economico ricevuto, o da ricevere, a seguito di una operazione di scambio
- Tale corrispettivo è quello determinato per accordo tra l'amministrazione e la controparte nell'operazione di scambio, al netto di eventuali sconti e abbuoni concessi

Valutazione dei ricavi

Corrispettivo in denaro - **Deroga** al principio generale

- Quando il corrispettivo è costituito da disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti, o da estinzione di passività, il ricavo è iscritto nel bilancio di esercizio per un valore pari al corrispettivo concordato, senza alcuna attualizzazione, cioè senza tener conto della data nella quale le disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti saranno ricevute o le passività estinte

I ricavi da prestazione di servizi

Tipologia

- Si riferiscono alla effettuazione da parte dell'amministrazione che redige il bilancio di esercizio di prestazioni per un periodo di tempo concordato, nell'ambito di operazioni di scambio

I ricavi da prestazione di servizi

Critério-base di iscrizione nel Conto Economico

- **Stato di completamento della prestazione** alla data di chiusura del bilancio di esercizio, quando il risultato economico dell'operazione può essere stimato attendibilmente. A tal fine, occorre siano rispettate tutte le seguenti **condizioni**:
 - il diritto al corrispettivo è maturato con ragionevole certezza sulla base dell'accordo tra le parti
 - la valutazione del ricavo rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio
 - in particolare, lo stato di completamento della prestazione alla data di chiusura dell'esercizio è stimabile in modo attendibile
 - i costi sostenuti per la prestazione e i costi da sostenere per completarla sono calcolabili in modo attendibile

I ricavi da prestazione di servizi

Stima dello stato di completamento della prestazione

- Si applica il metodo che conduce a una determinazione attendibile dei servizi prestati, in relazione alla natura della prestazione. I metodi applicabili sono:
 - proporzione tra le ore di lavoro svolto alla data di chiusura del bilancio di esercizio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare la prestazione
 - proporzione tra i costi sostenuti alla data di chiusura del bilancio di esercizio e i costi totali dell'operazione stimati
 - proporzione tra i servizi effettuati alla data di chiusura del bilancio di esercizio ed i servizi totali previsti nel contratto
 - ripartizione a quote costanti nel periodo di tempo nel quale il servizio dovrà essere reso, quando gli altri metodi non sono applicabili o non forniscono risultati attendibili

I ricavi da prestazione di servizi

criterio alternativo di iscrizione nel Conto Economico

- Quando il risultato economico dell'operazione non può essere stimato attendibilmente, i ricavi sono imputati all'esercizio in misura pari ai costi sostenuti per rendere la prestazione che siano recuperabili in futuro
- Qualora i costi sostenuti non siano recuperabili, essi sono imputati al conto economico nell'esercizio nel quale sono sostenuti
- Quando le incertezze che impedivano la stima del risultato economico vengono meno, i ricavi della prestazione di servizi sono rilevati secondo il criterio-base

I ricavi da vendita di beni

Tipologia

- Si riferiscono sia a beni prodotti dall'amministrazione per essere ceduti dietro corrispettivo sia a beni acquistati allo scopo di essere rivenduti

I ricavi da vendita di beni

Criteria di iscrizione nel Conto Economico

- Quando ricorrono tutte le seguenti condizioni:
 - l'amministrazione ha trasferito all'acquirente i rischi e i benefici connessi alla proprietà dei beni (di norma ciò avviene con il trasferimento del possesso, ma ai fini del giudizio occorre valutare i contenuti specifici dell'accordo sottostante all'operazione di vendita)
 - l'amministrazione non esercita più l'effettivo controllo sui beni ceduti
 - è probabile che affluiscano all'amministrazione i benefici economici o il potenziale di servizio associati all'operazione
 - la valutazione del ricavo rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio

I ricavi da utilizzo di terzi di attività patrimoniali dell'amministrazione

Tipologia

- Si riferiscono a:
 - interessi e commissioni finanziarie, quali corrispettivo dovuto da terzi per l'utilizzo di disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti concesse dall'amministrazione
 - royalties
 - canoni di concessione a terzi del diritto di utilizzo di beni dell'amministrazione
 - dividendi o assegnazioni similari

I ricavi da utilizzo di terzi di attività patrimoniali dell'amministrazione

(1) Criterio di iscrizione nel Conto Economico

- Sono iscritti se:
 - è probabile che affluiscano all'amministrazione i benefici economici o il potenziale di servizio associati all'operazione, e
 - la valutazione del ricavo rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio

I ricavi da utilizzo di terzi di attività patrimoniali dell'amministrazione

(2) Criterio di iscrizione nel Conto Economico

- Qualora siano rispettate le condizioni per l'iscrizione, i ricavi sono iscritti nel conto economico secondo i seguenti trattamenti contabili:
 - gli interessi sono imputati all'esercizio in ragione del trascorrere del tempo, tenendo conto del rendimento effettivo dell'attività
 - le royalties e in generale i canoni di concessione, comunque denominati, sono imputati all'esercizio in ragione della loro maturazione economica in base alla sostanza del relativo accordo o altro atto vincolante
 - i dividendi o assegnazioni simili sono imputati all'esercizio quando sorge il diritto dell'amministrazione a riceverne il pagamento

Iscrizione dei proventi nel Conto Economico

Regola-base

- A seguito di un afflusso di risorse (o dell'estinzione di debiti) da un'operazione non di scambio che dia luogo alla rilevazione di un'attività (o dell'estinzione di passività), si rileva un corrispondente provento di esercizio, **salvo che, con riferimento alla stessa operazione, si rilevino un'attività (o l'estinzione di una passività) e una corrispondente passività**

Valutazione dei proventi

(1)

- Nel caso in cui l'operazione non di scambio dia luogo alla rilevazione di un provento a fronte di attività o dell'estinzione di passività (senza che sia rilevata alcuna passività), il valore del provento iscritto nel conto economico è pari alla corrispondente attività rilevata o passività estinta
- Se le risorse affluite all'amministrazione sono disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti, o diritti a ricevere disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti, il valore del provento è pari al valore nominale delle disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti ricevute o de riceversi, senza tener conto della data di ricezione
- Se le risorse ricevute sono beni o diritti diversi da quelli indicati al periodo precedente, la valutazione segue quanto indicato nell'ITAS applicabile alla specifica tipologia di attività patrimoniale
- Se l'operazione non di scambio prevede l'estinzione o l'accollo da parte di terzi di passività dell'amministrazione, il valore del provento è pari al valore contabile della passività estinta o ceduta

Valutazione dei proventi

(2)

- Nel caso in cui l'operazione non dia luogo alla rilevazione di attività (o dell'estinzione di passività) e di corrispondenti passività, il valore del provento iscritto nel conto economico è pari all'eventuale eccedenza delle attività (o delle passività estinte) sulle passività rilevate
- Il valore delle passività rilevate è determinato in base all'ITAS applicabile alla specifica tipologia di passività o, in mancanza, alla migliore stima, alla data di riferimento del bilancio di esercizio, del futuro deflusso di risorse necessario per estinguere l'obbligazione
- Successivamente alla rilevazione iniziale, quando l'amministrazione soddisfa, in tutto o in parte, l'obbligazione rilevata come passività, riduce corrispondentemente il valore contabile della passività e rileva un provento di esercizio di ammontare pari a tale riduzione

I tributi

(1) Criterio di iscrizione del Conto Economico

- I proventi da tributi sono rilevati e iscritti nel conto economico dell'**esercizio nel quale si manifesta l'evento imponibile**, sempre che:
 - l'amministrazione abbia acquisito il controllo delle risorse rivenienti dal manifestarsi all'evento imponibile (ciò di norma si verifica con il perfezionarsi del diritto per l'amministrazione a riscuotere le somme dovute)
 - il flusso di risorse possa essere determinato in modo attendibile e nel complessivo rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione di bilancio, sulla base dei pagamenti effettuati ovvero delle dichiarazioni presentate dal contribuente o degli atti impositivi emessi dall'amministrazione

I tributi

(2) Criterio di iscrizione del Conto Economico

- Qualora le condizioni di cui alla precedente slide si verifichino successivamente alla data nella quale il bilancio dell'esercizio in cui si è manifestato l'evento imponibile ha assunto rilevanza esterna, i proventi sono iscritti nel conto economico dell'esercizio nel quale si verificano le suddette condizioni
- Gli eventuali pagamenti ricevuti dall'amministrazione prima del manifestarsi dell'evento imponibile non danno luogo alla rilevazione di proventi ma di passività, nella forma di acconti (con il manifestarsi dell'evento imponibile, si rilevano proventi di esercizio a fronte della riduzione della corrispondente passività per gli acconti ricevuti)

I tributi

Individuazione della reporting entity

- I proventi da tributi sono iscritti come tali nel bilancio dell'**amministrazione che ne detiene il potere impositivo**
- Le amministrazioni che riscuotono tributi per conto di altre amministrazioni, titolari del potere impositivo, non iscrivono i relativi proventi nel proprio bilancio di esercizio
- Le amministrazioni che ricevono quote del gettito di tributi, per i quali altre amministrazioni siano titolari del potere impositivo, iscrivono nel proprio bilancio i relativi importi quali proventi da trasferimenti

Le sanzioni amministrative

(1) Criterio di iscrizione nel Conto Economico

- I proventi da sanzioni amministrative sono rilevati e iscritti nel conto economico dell'**esercizio nel quale si manifesta l'evento sanzionabile**, sempre che:
 - l'amministrazione abbia acquisito il controllo delle risorse rivenienti dal manifestarsi all'evento sanzionabile (ciò di norma si verifica con il perfezionarsi del diritto per l'amministrazione a riscuotere le somme dovute)
 - il flusso di risorse possa essere determinato in modo attendibile e nel complessivo rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione di bilancio, sulla base degli atti emessi dall'amministrazione o dei pagamenti o altri atti prodotti dal soggetto sanzionato

Le sanzioni amministrative

(2) Criterio di iscrizione nel Conto Economico

- Qualora le condizioni di cui alla precedente slide si verificano successivamente alla data nella quale il bilancio dell'esercizio in cui si è manifestato l'evento sanzionabile ha assunto rilevanza esterna, i proventi sono iscritti nel conto economico dell'esercizio nel quale si verificano le suddette condizioni

I trasferimenti (attivi)

Critério-base di iscrizione nel Conto Economico

- I proventi da trasferimenti sono rilevati e iscritti nel conto economico dell'esercizio nel quale sorge il diritto per l'amministrazione di ricevere le relative risorse (o di ottenere la remissione o accollo di debiti da parte di terzi), **sempre che le risorse trasferite (o la remissione o accollo di debiti da parte di terzi) non siano sottoposte a clausole che comportino la rilevazione di una corrispondente passività**

I trasferimenti (attivi)

(1) Trattamento contabile

- L'amministrazione considera tutte le clausole contenute in leggi, regolamenti, altri atti unilaterali vincolanti (a seguito di accettazione, se richiesta) o accordi vincolanti che dispongono il trasferimento delle risorse (o la remissione o accollo di debiti da parte di terzi) al fine di stabilire se lo stesso comporti l'insorgenza di una passività

I trasferimenti (attivi) vincolati

(2) Trattamento contabile

- La rilevazione di passività è limitata ai casi nei quali le risorse trasferite sono sottoposte a condizioni che determinano un'obbligazione attuale, in quanto stabiliscono che:
 - i benefici economici o il potenziale di servizio incorporati nelle risorse trasferite devono essere utilizzati per una determinata finalità e che, in caso contrario, questi ultimi devono essere restituiti al trasferente; oppure
 - il trasferimento delle risorse è subordinato all'adempimento di una determinata prestazione da parte dell'amministrazione destinataria del trasferimento (cd. trasferimenti a rendicontazione).
- Non si rilevano passività nel caso di limiti e restrizioni che limitano o definiscono le finalità per cui le risorse trasferite possono essere utilizzate, ma che non impongono, qualora le risorse non siano utilizzate come stabilito, che i benefici economici o il potenziale di servizio vengano restituiti al trasferente

I trasferimenti (attivi) vincolati

(3) Trattamento contabile

- Il valore delle passività rilevate è determinato in base alla migliore stima, alla data di riferimento del bilancio di esercizio, del futuro deflusso di risorse necessario per adempiere alla condizione relativa alle risorse trasferite all'amministrazione
- Successivamente alla rilevazione iniziale, quando l'amministrazione adempie, in tutto o in parte, alla condizione relativa alle risorse trasferite, riduce corrispondentemente il valore contabile della passività, rilevando e iscrivendo nel conto economico un provento da trasferimenti di ammontare pari a tale riduzione

Contributi per prestazioni sociali

(1) Criterio di iscrizione nel Conto Economico

- I proventi da contributi per prestazioni sociali sono rilevati e iscritti nel conto economico dell'**esercizio nel quale si manifesta l'evento che, secondo le specifiche norme applicabili, fa sorgere l'obbligo per il soggetto passivo alla corresponsione dei contributi**, sempre che:
 - l'amministrazione abbia acquisito il controllo delle risorse rivenienti dal manifestarsi all'evento (ciò di norma si verifica con il perfezionarsi del diritto per l'amministrazione a riscuotere le somme dovute)
 - il flusso di risorse possa essere determinato in modo attendibile e nel complessivo rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione di bilancio, sulla base dei pagamenti effettuati ovvero delle dichiarazioni presentate dal soggetto passivo o degli atti impositivi emessi dall'amministrazione

Contributi per prestazioni sociali

(2) Criterio di iscrizione nel Conto Economico

- Qualora le condizioni di cui alla precedente slide si verificano successivamente alla data nella quale il bilancio dell'esercizio in cui si è manifestato l'evento che fa sorgere l'obbligo alla contribuzione ha assunto rilevanza esterna, i proventi sono iscritti nel conto economico dell'esercizio nel quale si verificano le suddette condizioni

Trasferimenti (attivi) per ripiano perdite

Trattamento contabile

- Quando le risorse trasferite sono destinate al ripiano di risultati economici negativi conseguiti dall'amministrazione in esercizi pregressi o al conferimento all'amministrazione di ulteriori mezzi propri, non viene rilevato un provento o una passività ma un incremento diretto del patrimonio netto

ITAS 8 – Costi e oneri

Le operazioni di scambio (ai fini di ITAS 18)

Generano costi

- Operazioni nelle quali l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio fornisce una controprestazione specifica, consistente in un corrispettivo economico (sotto forma di un deflusso di risorse o assunzione di debiti), a fronte dell'acquisto di servizi o di beni, o dall'utilizzo di attività patrimoniali di terzi.
- In tali operazioni è presente una **relazione sinallagmatica** tra prestazione ricevuta e controprestazione resa dall'amministrazione
- I costi sono decrementi del patrimonio netto di un'amministrazione pubblica diversi da quelli derivanti da devoluzioni di mezzi propri e dagli oneri
- Tutti i costi trattati in ITAS 18 hanno origine da operazioni di scambio **(esistono costi che non originano da operazioni di scambio)**

Le operazioni di scambio (ai fini di ITAS 18)

Generano oneri

- Operazioni nelle quali l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio concede risorse a terzi, o assume debiti di terzi, in assenza di una controprestazione a favore dell'amministrazione nella forma di prestazione di servizi, cessione di beni o utilizzo di attività patrimoniali di terzi
- Gli oneri sono **decrementi del patrimonio netto di un'amministrazione pubblica, diversi da quelli derivanti da devoluzioni di mezzi propri, che hanno origine da operazioni non di scambio**

I costi oggetto di ITAS 18

Tipologie

- Costi per acquisto di servizi
- Costi per acquisto di beni
- Costi da utilizzo di attività patrimoniali di terzi da parte dell'amministrazione

I trasferimenti (passivi)

Critério-base di iscrizione nel Conto Economico

- Gli oneri da trasferimenti sono rilevati e iscritti nel conto economico dell'esercizio nel quale sorge l'obbligo per l'amministrazione di trasferire le relative risorse, **sempre che le risorse trasferite non siano sottoposte a clausole che comportino la rilevazione di una corrispondente attività**

I trasferimenti (passivi) vincolati

(1) Trattamento contabile

- L'amministrazione considera tutte le clausole contenute in leggi, regolamenti, altri atti unilaterali vincolanti (a seguito di accettazione, se richiesta) o accordi vincolanti che dispongono il trasferimento delle risorse al fine di stabilire se lo stesso comporti la rilevazione di un'attività

I trasferimenti (passivi) vincolati

(1) Trattamento contabile

- La rilevazione di attività è limitata ai casi nei quali le risorse trasferite sono sottoposte a condizioni che determinano un'obbligazione attuale a carico del beneficiario, e un corrispondente diritto a favore dell'amministrazione, in quanto stabiliscono che:
 - i benefici economici o il potenziale di servizio incorporati nelle risorse trasferite devono essere utilizzati dal beneficiario per una determinata finalità e che, in caso contrario, devono essere restituite all'amministrazione; oppure
 - il trasferimento delle risorse è subordinato all'adempimento di una determinata prestazione da parte del beneficiario (cd. contributi a rendicontazione)
- Non si rilevano attività nel caso di limiti e restrizioni che limitano o definiscono le finalità per cui le risorse trasferite possono essere utilizzate, ma che non impongono, qualora le risorse non siano utilizzate come stabilito, che i benefici economici o il potenziale di servizio vengano restituiti all'amministrazione trasferente

I trasferimenti (passivi) vincolati

(2) Trattamento contabile

- Il valore delle attività rilevate alla data di riferimento del bilancio di esercizio è pari alle passività rilevate a seguito dell'assunzione dell'obbligo di trasferimento ovvero alle risorse già trasferite dall'amministrazione
- Successivamente alla rilevazione iniziale, quando il beneficiario del trasferimento adempie alla condizione relativa alle risorse trasferite, l'amministrazione riduce corrispondentemente il valore contabile dell'attività, rilevando e iscrivendo nel conto economico un onere da trasferimenti di ammontare pari a tale riduzione

I trasferimenti (passivi) per ripiano perdite

Trattamento contabile

- Quando le risorse trasferite sono destinate al ripiano di risultati economici negativi conseguiti da terzi in esercizi pregressi, viene rilevato un onere nel bilancio di esercizio dell'amministrazione trasferente

ITAS 10 – Rimanenze

Le rimanenze

Tipologie

- materie prime
- semilavorati
- materie sussidiarie
- materiali di consumo
- materiali per la manutenzione e le parti di ricambio, diversi da quelli rientranti nell'oggetto dell'ITAS

4 - *Immobilizzazioni materiali*

- prodotti in corso di lavorazione
- beni acquistati per la successiva vendita
- prodotti finiti
- prodotti agricoli successivamente al raccolto
- terreni o gli altri beni immobili destinati alla vendita solo se tale operazione rientra nell'attività principale dell'amministrazione

Rilevazione iniziale dei beni rientranti nelle rimanenze

Tipologie

- La rilevazione iniziale dei beni rientranti nelle rimanenze è effettuata al **costo di acquisto o al costo di produzione**, salvo
- Quando i beni rientranti nelle rimanenze sono acquisiti da terzi attraverso un'operazione senza corrispettivo economico, il loro costo è rappresentato dal **valore di mercato alla data di acquisizione**

Valutazione delle rimanenze

Criteri

- Le rimanenze sono valutate al **minore tra il costo (determinato con i metodi di cui alla successiva slide) e il costo di sostituzione**
- Qualora le rimanenze siano destinate ad essere cedute contro un corrispettivo economico equivalente o siano destinate alla produzione di servizi o beni da cedersi contro un corrispettivo economico equivalente, la loro valutazione è effettuata al **minore tra il costo (determinato con i metodi di cui alla successiva slide) e il valore netto di realizzo**

Determinazione del costo delle rimanenze

Metodi

- Il costo delle rimanenze di **beni non fungibili** è determinato in base al loro **costo specifico**
- Il costo delle rimanenze di **beni fungibili** viene determinato adottando il **metodo FIFO** (First In, First Out), calcolato in continuo o per scaglioni annuali, o il metodo del **Costo medio ponderato**, calcolato in continuo o su base annuale
- La scelta dell'applicazione del metodo FIFO o del Costo medio ponderato va effettuata **per categorie omogenee di beni** aventi natura e utilizzo simili
- La costanza di applicazione del metodo di determinazione del costo delle rimanenze è condizione essenziale per la chiarezza e comparabilità dei risultati presentati nel bilancio d'esercizio
- L'eventuale cambiamento di metodo di valutazione (da FIFO a Costo medio ponderato o viceversa) costituisce un cambiamento di politica contabile ai sensi di ITAS 2

Imputazione del valore delle rimanenze al conto economico

- Il valore contabile dei beni rientranti nelle rimanenze è imputato come costo al conto economico nell'esercizio nel quale i beni sono ceduti o viene reso il relativo servizio
- Nel caso in cui sia identificabile un ricavo correlato, il valore contabile dei beni rientranti nelle rimanenze è imputato come costo al conto economico nell'esercizio nel quale viene rilevato il relativo ricavo
- Qualsiasi svalutazione viene rilevata come costo dell'esercizio nel quale la svalutazione si è verificata
- L'eventuale ripristino di valore successivo a precedenti svalutazioni viene iscritto nel conto economico dell'esercizio in cui è effettuato il ripristino
- I costi di acquisto dei beni rientranti nelle rimanenze sono iscritti nel conto economico e rettificati mediante la variazione delle rimanenze nell'esercizio. Tale variazione incorpora anche l'eventuale svalutazione o ripristino di valore delle rimanenze