

ITAS 9 – RICAVI E PROVENTI

Presentazione dei principi e degli
elementi chiave

Paolo Pietro BIANCONE, Silvana
SECINARO, Federico CHMET

La presente documentazione, prodotta da CSI-Piemonte, viene distribuita
con licenza Creative Commons 4.0 **Attribuzione – Condividi allo Stesso
Modo**.



CC BY-SA
Attribuzione – Condividi allo Stesso Modo
[\[Commons Deed\]](#) [\[Legal Code\]](#)

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**) **ESEMPIO: RIVALUTAZIONE**

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

Non tutte le tipologie di ricavi sono disciplinate da questo standard, benché siano ricavi. ES: Rivalutazioni

Tipologie disciplinate solo:

- 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 (è il prezzo di cessione dei beni e dei servizi ma entra in gioco il fattore tempo quando il pagamento è differito nel tempo ed è rilevante, in questo caso è necessario effettuare un'attualizzazione e rilevare l'interesse implicito) **sicuramente lo devo utilizzare quando il corrispettivo non è in denaro e non sto estinguendo una passività**
- 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

Corrispettivo in denaro – **Deroga al principio generale** (+ forte del 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

Tipologia 1:

RICAVI DA PRESTAZIONE DI SERVIZI

- 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
- Deve esserci un rapporto sinalagmatico – prestazione VS cotroprestazione
- Un rapporto simile a impresa-cliente, **quindi no come amministrazione copro solo una parte dei costi** del servizio per l'amministrazione perché non sarebbero operazioni di scambio

Tipologia 1:

RICAVI DA PRESTAZIONE DI SERVIZI

Criterio-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 **(rappresentazione fedele)**
 - in particolare, lo stato di completamento **(% 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

Tipologia 1:

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

Tipologia 1:

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 (posso al più iscrivere ricavi nella misura dei costi sostenuti, così da rendere l'operazione neutra) 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 (emergerebbe una «perdita» – perché i ricavi che iscriverò sono pari ai costi riconosciuti -> perdita = ai costi non riconosciuti)
- Quando le incertezze che impedivano la stima del risultato economico vengono meno, i ricavi della prestazione di servizi sono rilevati secondo il criterio-base cioè con la **% di completamento della prestazione al 31/12 – ITAS 2 CAMBIO DI STIMA – APPLICAZIONE PROSPETTICA**

Tipologia 2: RICAVI DA VENDITA DI BENI

Si riferiscono sia a **BENI PRODOTTI** dall'amministrazione PER ESSERE CEDUTI DIETRO CORRISPETTIVO sia a **BENI ACQUISTATI** allo scopo di essere RIVENDUTI

Criterio 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

Tipologia 3:

RICAVI DA UTILIZZO DI TERZI DI ATTIVITÀ PATRIMONIALI DELL'AMMINISTRAZIONE

- Si riferiscono a:
 - interessi e commissioni finanziarie (**ATTIVE**), quali corrispettivo dovuto da terzi per l'utilizzo di disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti concesse dall'amministrazione (PRESTITI SU CUI GRAVANO INTERESSI ATTIVI)
 - royalties
 - canoni di concessione a terzi del diritto di utilizzo di beni dell'amministrazione
 - dividendi o assegnazioni simili

Tipologia 3:

RICAVI DA UTILIZZO DI TERZI DI ATTIVITÀ PATRIMONIALI DELL'AMMINISTRAZIONE

Criterio di iscrizione nel Conto Economico/**REGOLA GENERALE**

- 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

Criterio di iscrizione nel Conto Economico/**REGOLA SPECIFICA**

- 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 GENERALE

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 -> QUANDO QUESTO ACCADE NON SI RILEVA A CONTO ECONOMICO NESSUN PROVENTO**

LA SCRITTURA SARA'

|BANCA C/C a DEBITO | | XXXX|

LOGICA ITAS = PATRIMONIALISTA – L'OPERAZIONE CHE GENERA CONTESTUALMENTE UN'ATTIVITA' E UNA PASSIVITA' NON PRODUCONO NESSUN EFFETTO ECONOMICO E QUINDI UNA VARIAZIONE DI PATRIMONIO NETTO

CHI REDIGE IL BILANCIO DEVE CHIEDERSI: A FRONTE DELL'AFFLUSSIO DI LIQUIDITA' SORGE UNA PASSIVITA'? SE COSI' FOSSE NON VI E' UN PROVENTO

VALUTAZIONE DEI PROVENTI NEL CONTO ECONOMICO

- 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 – NO ATTUALIZZAZIONE**
- 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 (ES. ricevo un immobile – la valutazione deve essere effettuata con ITAS 4)
- 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

IL SENSO: IL PROVENTO NON SI VALUTA IN SE MA È PARI AL VALORE AL VALORE DELL'AFFLUSSO DI RISORSE CHE AFFLUISCONO ALL'AMMINISTRAZIONE O ALLE PASSIVITÀ CHE VENGONO ESTINTE

VALUTAZIONE DEI PROVENTI NEL CONTO ECONOMICO

- 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 – DECLINAZIONE SPECIFICA PER I TRASFERIMENTI**

TRIBUTI

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
- Qualora le condizioni 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 **(perché il bilancio 2024 lo farò nel 2025 quindi posso avere gli elementi per la valutazione)**
- 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)

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 (**esempio:** La compartecipazione all'IVA che viene riversata alle regioni:

- la regione riceve una quota del gettito di un tributo che rientra nella sfera del potere impositivo dello Stato
- la regione che riceve iscrive il provento ma non come tributo - lo deve scrivere come trasferimento
- il tributo è registrato come tale nel bilancio dello Stato che poi trasferisce alla regione che iscriverà nel proprio bilancio il trasferimento ricevuto lo stato registrerà il trasferimento operato)

SANZIONI AMMINISTRATIVE

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

Qualora le condizioni suesposte si verifichino 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)

Criterio-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**

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

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

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

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
- Qualora le condizioni suesposte si verifichino 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