

ITAS 9

Ricavi e proventi

*(approvato il 27 gennaio 2025)**

* sostituisce la versione precedente approvata il 26 giugno 2024

ITAS 9 - Ricavi e proventi

Sommarario

Premessa	1
Definizioni	1
Ambito di applicazione	3
Rilevazione dei ricavi.....	3
Iscrizione nel conto economico dei ricavi da prestazione di servizi.....	4
Iscrizione nel conto economico dei ricavi da vendita di beni.....	5
Iscrizione nel conto economico dei ricavi da utilizzo di terzi di attività patrimoniali dell'amministrazione.....	5
Iscrizione nel conto economico dei proventi	6
Iscrizione nel conto economico di alcune tipologie di proventi.....	7
Operazioni miste	9
Rilevazione dei lavori in corso su ordinazione.....	9
Identificazione dei lavori in corso	9
Ricavi di commessa	10
Costi di commessa.....	10
Iscrizione nel bilancio di esercizio dei ricavi e dei costi di commessa	10
Rilevazione dei risultati economici negativi attesi.....	11
Cambiamenti nelle stime contabili	11
Informazioni integrative.....	12

ITAS 9 – Ricavi e proventi

Premessa

1 Il presente standard disciplina il trattamento contabile dei ricavi e dei proventi, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Definizioni

2 I termini seguenti vengono usati nel presente ITAS con i significati indicati:

Gli **acconti** rappresentano importi addebitati, in via non definitiva, ai committenti in corso d'opera a fronte dei lavori eseguiti, non necessariamente determinati in funzione del valore di questi ultimi.

L'**amministrazione appaltatrice** è l'amministrazione pubblica che esegue un lavoro su ordinazione sulla base del relativo contratto. Ai fini del presente ITAS, è l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio.

Gli **anticipi** rappresentano importi addebitati ai committenti generalmente prima dell'inizio o all'inizio dei lavori.

I **benefici concessi** ai contribuenti tramite il sistema fiscale sono risorse messe a disposizione di individuati soggetti attraverso il sistema fiscale, indipendentemente dal fatto che gli stessi paghino o meno i tributi. Costituiscono oneri per l'amministrazione.

I **benefici economici** generati da una risorsa, direttamente o indirettamente, consistono in flussi di cassa positivi o nella riduzione di flussi di cassa negativi.

Le **clausole relative alle risorse trasferite** sono disposizioni presenti in leggi, regolamenti, altri atti unilaterali vincolanti (a seguito di accettazione, se richiesta) o accordi vincolanti, riguardanti l'utilizzo di una risorsa trasferita all'amministrazione che redige il bilancio di esercizio. Tali clausole sono di due tipi:

- a) **le condizioni relative alle risorse trasferite** specificano che i benefici economici o il potenziale di servizio incorporati nella risorsa devono essere utilizzati per una determinata finalità e che, in caso contrario, questi ultimi devono essere restituiti al trasferente; costituiscono altresì condizioni relative alle risorse trasferite quelle clausole che subordinano il trasferimento delle risorse all'adempimento di una determinata prestazione da parte dell'amministrazione destinataria del trasferimento (cd. trasferimenti a rendicontazione);
- b) **i limiti e restrizioni** sulle risorse trasferite sono clausole che limitano o definiscono le finalità per cui la risorsa può essere utilizzata, ma che non impongono, qualora la stessa non sia utilizzata come stabilito, che i benefici economici o il potenziale di servizio vengano restituiti al trasferente.

Una **commessa** con compenso basato sul costo più eventuale margine è un lavoro su ordinazione in cui l'importo riconosciuto all'amministrazione appaltatrice include i costi ammissibili o altrimenti definiti e, eventualmente, un margine aggiuntivo. Normalmente, tale margine è costituito da un importo predeterminato, oppure è calcolato come una percentuale di tali costi.

Una **commessa a prezzo predeterminato** è un lavoro su ordinazione nel quale l'amministrazione appaltatrice pattuisce un prezzo predeterminato, complessivo o per unità di prodotto, eventualmente soggetto a clausole di revisione dei prezzi.

I **costi consuntivi di commessa** rappresentano i costi sostenuti riferiti a una commessa nel periodo compreso tra la data di stipulazione del contratto e una certa data antecedente al completamento della commessa stessa (ad esempio, alla data di redazione del bilancio di esercizio).

Un **evento imponibile** è un evento che un'autorità dotata di potere impositivo ha stabilito di assoggettare a imposizione fiscale.

Un **lavoro su ordinazione (o commessa)** è l'oggetto di un contratto o altro atto parimenti vincolante, di durata normalmente ultrannuale, con il quale una parte committente ordina, sulla base di individuate specifiche tecniche, la realizzazione di un bene o la fornitura di beni o servizi non di serie, ovvero anche la realizzazione o fornitura di una combinazione di beni e/o servizi strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro destinazione o utilizzazione finale.

Ai fini di questo ITAS, le **operazioni di scambio** sono 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.

Ai fini di questo ITAS, le **operazioni non di scambio** sono 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.

Il **potenziale di servizio** è la capacità di una risorsa di contribuire al conseguimento degli obiettivi di un'amministrazione pubblica mediante **la cessione di utilità** in processi di produzione ed erogazione di beni e servizi che non generano flussi di cassa positivi o una riduzione di flussi cassa negativi.

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** sono incrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica diversi da quelli derivanti da conferimenti di mezzi propri e dai proventi. I ricavi trattati in questo ITAS hanno origine da operazioni di scambio.

Le **sanzioni pecuniarie** sono proventi che un'amministrazione pubblica consegue in ragione di violazioni di norme da parte di persone fisiche o altri soggetti; comprendono multe, ammende, oblazioni e sanzioni amministrative.

Lo **stato di avanzamento (o percentuale di completamento)** rappresenta, in termini percentuali o in base a misurazioni fisiche, l'entità dei lavori in corso già eseguiti dall'amministrazione appaltatrice ad una certa data antecedente al completamento della commessa (ad esempio, alla data di redazione del bilancio di esercizio).

I **trasferimenti attivi** (in questo standard anche "**trasferimenti**") includono i contributi e sovvenzioni in denaro da parte di soggetti terzi, i trasferimenti di beni da altre amministrazioni pubbliche, i lasciti e donazioni da privati, la remissione di debiti dell'amministrazione da parte dei soggetti creditori e l'assunzione di debiti dell'amministrazione da parte di soggetti terzi.

I trasferimenti vincolati sono quelli in cui i benefici economici o il potenziale di servizio incorporati nella risorsa trasferita devono essere utilizzati per una determinata finalità definita dalle clausole relative alla risorsa trasferita.

I tributi sono proventi che un'amministrazione pubblica consegue in ragione della propria potestà impositiva.

Ambito di applicazione

3 L'amministrazione che redige il bilancio di esercizio applica il presente standard nel trattamento contabile dei ricavi e dei proventi salvo quando un altro ITAS richieda l'adozione di un diverso trattamento contabile.

Sono esclusi dall'applicazione del presente standard i proventi relativi a operazioni non di scambio che diano origine ad aggregazioni di amministrazioni pubbliche.

Inoltre, non sono trattati nel presente standard:

- a) i canoni da contratti di locazione di beni dell'amministrazione, disciplinati in ITAS 7 - *Locazioni*;
- b) i ricavi originati da modifiche del valore corrente o dalla cessione di immobilizzazioni materiali o immateriali, disciplinati in ITAS 4 - *Immobilizzazioni materiali* e in ITAS 5 - *Immobilizzazioni immateriali*;
- c) i ricavi originati da modifiche del valore corrente o dalla cessione di attività e passività finanziarie, disciplinati in ITAS 11 - *Strumenti finanziari*;
- d) i ricavi originati dalla rilevazione iniziale e cambiamenti del valore corrente di attività biologiche connesse all'attività agricola, disciplinati in ITAS 4 - *Immobilizzazioni materiali*;
- e) i ricavi originati da modifiche del valore delle attività e passività disciplinate in ITAS 3 - *Operazioni, attività e passività in valuta estera* e ITAS 14 - *Partecipazioni in organismi controllati o collegati e accordi a controllo congiunto*;
- f) i ricavi originati dalla estrazione di minerali;
- g) i dividendi derivanti da investimenti contabilizzati con il metodo del patrimonio netto, disciplinati in ITAS 14 - *Partecipazioni in organismi controllati o collegati e accordi a controllo congiunto*.

Rilevazione dei ricavi

4 I ricavi di cui al presente standard comprendono:

- a) ricavi da prestazione di servizi;
- b) ricavi da vendita di beni;
- c) ricavi da utilizzo di terzi di attività patrimoniali dell'amministrazione.

Una specifica tipologia di ricavi riguarda i lavori in corso su ordinazione, trattati ai paragrafi 37 e seguenti.

5 I 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.

6 I 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.

7 I ricavi da utilizzo di terzi di attività patrimoniali dell'amministrazione trattati nel presente ITAS, si riferiscono a:

- a) interessi e commissioni finanziarie, quali corrispettivo dovuto da terzi per l'utilizzo di disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti concesse dall'amministrazione;
- b) *royalties*;
- c) canoni di concessione a terzi del diritto di utilizzo di beni dell'amministrazione;

d) dividendi o assegnazioni simili diversi da quelli di cui alla lettera g) del paragrafo 3.

8 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.

9 In deroga al principio generale stabilito al paragrafo 8, 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.

La rilevazione del corrispettivo della cessione delle immobilizzazioni materiali e delle immobilizzazioni immateriali è disciplinata dal paragrafo 69 di ITAS 4 – *Immobilizzazioni materiali* e dal paragrafo 53 di ITAS 5 – *Immobilizzazioni immateriali*.

10 Quando il corrispettivo è costituito da beni diversi dal denaro e mezzi equivalenti o da servizi, il trattamento contabile dipende dalla natura e dal valore dei beni e dei servizi ricevuti come corrispettivo:

- a) se hanno la stessa natura e lo stesso valore dei beni o servizi ceduti dall'amministrazione, non si rilevano ricavi, trattandosi di uno scambio di risorse equivalenti;
- b) se hanno natura e valore diversi rispetto ai beni o servizi ceduti dall'amministrazione, si rilevano ricavi pari al valore di mercato dei beni o dei servizi ricevuti oppure, se questo non può essere determinato in modo da rispettare i postulati e i vincoli del bilancio d'esercizio, si rilevano ricavi pari al valore di mercato dei beni o servizi ceduti. Il valore di mercato dei beni e servizi ricevuti o ceduti è rettificato per tener conto dell'importo di eventuali pagamenti o incassi di denaro o mezzi equivalenti.

11 I criteri di rilevazione previsti dal presente ITAS si applicano a:

- a) una singola operazione di scambio;
- b) parti distinte della stessa operazione di scambio, qualora queste presentino caratteristiche che comportino un diverso trattamento contabile per rappresentare la sostanza dell'operazione;
- c) un gruppo di operazioni di scambio che presentino identica natura e che siano strettamente collegate fra di loro, in modo tale da poter essere rilevate e presentate in bilancio come un'unica operazione.

Iscrizione nel conto economico dei ricavi da prestazione di servizi

12 I ricavi derivanti da un'operazione di prestazione di servizi sono iscritti nel conto economico con riferimento allo 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:

- a) il diritto al corrispettivo è maturato con ragionevole certezza sulla base dell'accordo tra le parti;
- b) la valutazione del ricavo rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio;
- c) in particolare, lo stato di completamento della prestazione alla data di chiusura dell'esercizio è stimabile in modo attendibile;
- d) i costi sostenuti per la prestazione e i costi da sostenere per completarla sono calcolabili in modo attendibile.

13 Ai fini della stima dello stato di completamento della prestazione alla data di chiusura del bilancio di esercizio, si applica il metodo che conduce a una **determinazione attendibile dei servizi prestati**, in relazione alla natura della prestazione. I metodi applicabili sono:

- a) 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;

- b) proporzione tra i costi sostenuti alla data di chiusura del bilancio di esercizio e i costi totali dell'operazione stimati;
- c) proporzione tra i servizi effettuati alla data di chiusura del bilancio di esercizio ed i servizi totali previsti nel contratto;
- d) 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

14 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 quanto previsto dal paragrafo 12.

Iscrizione nel conto economico dei ricavi da vendita di beni

15 I ricavi derivanti dalla vendita di beni sono iscritti nel conto economico quando ricorrono tutte le seguenti condizioni:

- a) 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;
- b) l'amministrazione non esercita più l'effettivo controllo sui beni ceduti;
- c) è probabile che affluiscano all'amministrazione i benefici economici o il potenziale di servizio associati all'operazione;
- d) la valutazione del ricavo rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

Iscrizione nel conto economico dei ricavi da utilizzo di terzi di attività patrimoniali dell'amministrazione

16 I ricavi che derivano dall'utilizzo, da parte di terzi, di attività patrimoniali dell'amministrazione che generano interessi, *royalties*, canoni concessori e dividendi o assegnazioni similari sono iscritti nel conto economico se:

- a) è probabile che affluiscano all'amministrazione i benefici economici o il potenziale di servizio associati all'operazione, e
- b) la valutazione del ricavo rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

17 Qualora siano rispettate le condizioni di cui al paragrafo 16, i ricavi che derivano dall'utilizzo, da parte di terzi, di attività patrimoniali dell'amministrazione che generano interessi, *royalties*, canoni concessori e dividendi o assegnazioni similari sono iscritti nel conto economico secondo i seguenti trattamenti contabili:

- a) gli interessi sono imputati all'esercizio in ragione del trascorrere del tempo, tenendo conto del rendimento effettivo dell'attività;
- b) 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;
- c) i dividendi o assegnazioni similari sono imputati all'esercizio quando sorge il diritto dell'amministrazione a riceverne il pagamento.

18 Il rendimento effettivo dell'attività, di cui al paragrafo 17, punto a), è pari al tasso di interesse che rende il valore attuale del flusso degli incassi futuri stimati lungo la vita dell'attività pari al suo valore contabile iniziale. I ricavi per interessi includono l'ammortamento di qualsiasi sconto, premio o altra differenza tra il valore contabile iniziale di un titolo di debito e il suo ammontare a scadenza.

Iscrizione nel conto economico dei proventi

19 A seguito di un afflusso di risorse (o dell'estinzione di debiti) da un'operazione non di scambio che dà 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.

20 Un afflusso di risorse da un'operazione non di scambio dà luogo alla rilevazione di un'attività quando sono rispettate tutte le seguenti condizioni:

- a) l'afflusso di risorse soddisfa la definizione di attività, con particolare riferimento all'acquisizione del controllo su una risorsa a seguito di un'operazione o altro evento già manifestatosi;
- b) è ragionevolmente certo che i futuri benefici economici o potenziale di servizio incorporati nella risorsa affluiranno all'amministrazione;
- c) la valutazione dell'attività rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

21 A fronte di un'attività (o dell'estinzione di una passività) rilevata a seguito di un'operazione non di scambio, si rileva una corrispondente passività quando sono rispettate tutte le seguenti condizioni:

- a) l'insorgenza dell'obbligazione a carico dell'amministrazione rispetta la definizione di passività, con particolare riferimento all'esistenza di un'obbligazione attuale a seguito di un'operazione o altro evento già manifestatosi;
- b) è probabile si verifichi un futuro deflusso di risorse, o un minore afflusso di risorse, per l'estinzione dell'obbligazione;
- c) la valutazione della passività rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

22 Nel caso in cui l'operazione non di scambio dà 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.

23 Nel caso in cui l'operazione non di scambio dà 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.

Iscrizione nel conto economico di alcune tipologie di proventi

Tributi

24 I proventi da tributi sono rilevati e iscritti nel conto economico dell'esercizio nel quale si manifesta l'evento imponibile, sempre che:

- a) 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;
- b) 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 di cui alle precedenti lettere a) e b) 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.

25 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.

26 La pubblica amministrazione regola alcuni benefici concessi ai contribuenti tramite il sistema fiscale attraverso **compensazioni** sui tributi dovuti dagli stessi.

In questi casi, i proventi tributari sono rilevati al lordo delle compensazioni operate. Gli oneri relativi ai benefici concessi vengono rilevati distintamente dai proventi tributari.

27 I proventi tributari sono contabilizzati al netto delle riduzioni concesse al contribuente per spese fiscalmente **detraibili o deducibili**, le quali comportano effettive riduzioni di imposta per il contribuente e minori proventi per l'amministrazione impositrice.

Sanzioni amministrative

28 I proventi da sanzioni amministrative sono rilevati e iscritti nel conto economico dell'esercizio nel quale si manifesta l'evento sanzionabile, sempre che:

- a) 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;
- b) 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 di cui alle precedenti lettere a) e b) 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.

Trasferimenti

29 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.

Trasferimenti vincolati

30 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.

31 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:

- a) 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
- b) il trasferimento delle risorse è subordinato all'adempimento di una determinata prestazione da parte dell'amministrazione destinataria del trasferimento (cd. trasferimenti a rendicontazione).

Nel caso di trasferimenti finalizzati alla realizzazione o all'acquisto di immobilizzazioni da parte del beneficiario, le condizioni possono riguardare sia la realizzazione del bene sia la sua gestione.

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.

Analogamente, non si procede alla rilevazione di passività qualora il beneficiario abbia impiegato le risorse per l'adempimento della condizione, e ciò anche nelle more della relativa eventuale formale verifica.

32 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

33 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:

- a) 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;
- b) 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 di cui alle precedenti lettere a) e b) 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.

34 Nell'ambito dei sistemi di prestazioni sociali a capitalizzazione, nello stesso esercizio nel quale sono rilevati i proventi da contributi sono rilevati gli accantonamenti al fondo di accumulo di cui al paragrafo 21 di ITAS 16 - *Prestazioni sociali in denaro*.

Trasferimenti per ripiano perdite e a titolo di conferimento di mezzi propri

35 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.

Operazioni miste

36 In un'operazione mista, che presenta una componente di scambio e una non di scambio, l'amministrazione rileva distintamente le due componenti in base alla loro diversa natura. Ove non sia possibile distinguere tra componenti di scambio e non di scambio, l'operazione è trattata come un'operazione non di scambio.

Rilevazione dei lavori in corso su ordinazione

Identificazione dei lavori in corso

37 I lavori in corso costituiscono una specifica tipologia di operazioni, che genera per l'amministrazione affidataria ricavi.

38 I lavori in corso su ordinazione comprendono, tra l'altro:

- a) la prestazione di servizi che sono direttamente connessi alla costruzione di un bene (es. servizi di progettazione); e
- b) lo smantellamento o il ripristino o la ristrutturazione di beni, nonché il ripristino o la bonifica dell'ambiente conseguente alla demolizione di beni.

39 Quando una commessa si riferisce a vari beni o servizi, la realizzazione di ciascun bene o servizio deve essere trattata come un distinto lavoro su ordinazione se si verificano tutte le seguenti condizioni:

- a) sono state presentate offerte distinte per ciascun bene o servizio;
- b) ciascun bene o servizio è stato oggetto di negoziazione distinta e sia l'amministrazione appaltatrice sia il committente erano in condizione di accettare o rifiutare la parte della commessa relativa al singolo bene o servizio;
- c) i costi e i ricavi relativi alla realizzazione di ciascun bene o servizio sono identificabili.

40 Un gruppo di commesse, con un singolo committente o più committenti diversi, è trattato come un singolo lavoro su ordinazione quando si verificano tutte le seguenti condizioni:

- a) il gruppo di commesse è negoziato come un pacchetto unico;
- b) le commesse sono così strettamente connesse da far parte, di fatto, di un progetto singolo con un eventuale margine globale di commessa;
- c) le commesse sono realizzate simultaneamente o senza discontinuità nei lavori.

41 La realizzazione di un bene o di un servizio ulteriore, nell'ambito di una commessa, è trattata come un distinto lavoro su ordinazione quando:

- a) il bene o il servizio differisce significativamente nella progettazione, nella tecnologia o nella funzione, dall'oggetto previsto nella commessa originaria; o
- b) il prezzo del bene o servizio ulteriore è stabilito senza riferimenti al prezzo indicato nella commessa originaria.

Ricavi di commessa

42 I ricavi di commessa comprendono:

- a) l'importo dei ricavi previsti nel contratto o altro atto vincolante;
- b) le varianti durante l'esecuzione dei lavori, le revisioni dei prezzi, le richieste aggiuntive di rimborso di costi e gli incentivi concordati col committente, nella misura in cui:
 - i. è probabile che diano luogo al conseguimento di ricavi;
 - ii. la valutazione rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio d'esercizio.

43 I ricavi di commessa sono stimati sulla base dei termini e condizioni del contratto o altro atto vincolante e valutati al valore corrente degli importi percepiti o da percepirsi.

La determinazione del valore corrente segue le indicazioni dei paragrafi 8, 9 e 10.

Costi di commessa

44 I costi di commessa comprendono:

- a) i costi diretti della commessa;
- b) i costi indiretti, relativi alle attività su commessa in generale, che sono imputabili alla commessa specifica su base sistematica e razionale;
- c) qualunque altro costo specificatamente addebitabile al committente in base al contratto o altro atto vincolante.

45 I costi indiretti, relativi alle attività su commessa in generale, sono imputati alla singola commessa con criteri sistematici e razionali e coerentemente applicati a tutti i costi che hanno caratteristiche simili. L'allocazione si basa sul livello ordinario dell'attività su commessa dell'amministrazione che redige il bilancio d'esercizio. L'imputazione degli oneri finanziari alle commesse segue, anche per gli obblighi d'informazione integrativa, quanto previsto nell'ITAS 4 - *Immobilizzazioni materiali*.

46 Rientrano nei costi di commessa i costi sostenuti nel periodo compreso tra la data di stipulazione del contratto e quella di completamento della commessa. Tuttavia, anche i costi direttamente connessi a una commessa e sostenuti per assicurarsi il contratto di appalto sono inclusi tra i costi di commessa quando sono distintamente identificabili e determinabili attendibilmente, e quando l'aggiudicazione dell'appalto è ragionevolmente certa. I costi sostenuti per assicurarsi un contratto di appalto, i quali siano stati imputati al conto economico dell'esercizio nel quale sono stati sostenuti, non sono inclusi nei costi di commessa se l'aggiudicazione dell'appalto è intervenuta in un esercizio successivo.

Iscrizione nel bilancio di esercizio dei ricavi e dei costi di commessa

47 Quando il risultato economico della commessa è stimabile in modo attendibile, i ricavi e i costi di commessa sono imputati al conto economico, come ricavi e costi di esercizio, in relazione allo stato di avanzamento della commessa alla data di riferimento del bilancio di esercizio (metodo della percentuale di completamento). Un risultato economico negativo atteso su una commessa, cui si applica il paragrafo 55, è immediatamente rilevato come costo di esercizio secondo quanto previsto dallo stesso paragrafo.

48 Nel caso di commesse a prezzo predeterminato, il risultato economico della commessa è stimabile in modo attendibile quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- a) i ricavi totali della commessa, ove presenti, sono determinabili in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio;
- b) è probabile che affluiscano all'amministrazione appaltatrice i benefici economici o il potenziale di servizio rivenienti dal contratto;
- c) sia i costi di commessa necessari per completare i lavori, sia lo stato di avanzamento alla data di chiusura dell'esercizio sono determinabili in modo attendibile;
- d) i costi attribuibili alla commessa possono essere chiaramente identificati e determinati in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio, cosicché i costi di commessa effettivi sostenuti siano comparabili con quelli precedentemente stimati.

49 Nel caso di commesse con compenso basato sul costo più un eventuale margine, il risultato economico della commessa è stimabile in modo attendibile quando:

- a) è probabile che affluiscano all'amministrazione appaltatrice i benefici economici o il potenziale di servizio rivenienti dal contratto; e
- b) i costi attribuibili alla commessa, siano essi specificamente rimborsabili o meno, sono chiaramente identificabili e determinabili in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

50 Se l'amministrazione appaltatrice ha sostenuto costi di commessa relativi ad attività future previste dal contratto, ovvero relativi a successivi stati di avanzamento dei lavori, tali costi sono iscritti come **rimanenze** nello stato patrimoniale purché essi siano recuperabili attraverso i ricavi di commessa.

51 Quando si manifesta un'incertezza sull'esigibilità di un ammontare già incluso nei ricavi di commessa e imputato al conto economico, l'ammontare inesigibile, o il cui recupero non è più probabile, è rilevato come costo di esercizio e non come rettifica dell'ammontare dei ricavi di commessa.

52 Lo stato di avanzamento di una commessa può essere determinato secondo vari metodi. L'amministrazione appaltatrice adotta il metodo che fornisce la rappresentazione più fedele del valore del lavoro eseguito. I pagamenti ricevuti dal committente non sono elemento sufficiente a dimostrare i lavori eseguiti.

53 Quando il risultato economico della commessa non è stimabile in modo attendibile:

- a) i ricavi sono rilevati solo nei limiti dei costi di commessa recuperabili; e
- b) i costi di commessa sono imputati al conto economico nell'esercizio nel quale sono sostenuti.

54 Quando le incertezze che impedivano la stima del risultato economico della commessa vengono meno, i ricavi e i costi di commessa sono rilevati in base a quanto previsto al paragrafo 47.

Rilevazione dei risultati economici negativi attesi

55 Quando è probabile che i costi di commessa totali supereranno i ricavi di commessa totali, il risultato economico negativo atteso è immediatamente rilevato come costo di esercizio.

56 Le disposizioni del paragrafo 55 non si applicano alle commesse che non prevedono la copertura integrale dei costi a carico della parte committente e nelle quali la quota residua dei costi sia coperta:

- a) mediante contributi di soggetti terzi rispetto alle parti contrattuali, o
- b) da un vincolo di cofinanziamento a carico della stessa amministrazione appaltatrice.

Cambiamenti nelle stime contabili

57 L'effetto di un cambiamento nelle stime dei ricavi e dei costi di commessa, o l'effetto di un cambiamento nella stima del risultato economico della commessa, è rilevato come un cambiamento

di stime contabili in applicazione dell'ITAS2 - *Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.*

Informazioni integrative

58 In relazione ai ricavi, l'amministrazione presenta nella **nota integrativa:**

- a) le politiche contabili adottate per la rilevazione dei ricavi, compresi i metodi adottati per determinare lo stato di completamento delle operazioni riguardanti la prestazione di servizi;
- b) l'importo di ciascuna categoria significativa di ricavi imputati all'esercizio, distinguendo in ogni caso i ricavi derivanti da:
 - i. prestazione di servizi;
 - ii. vendita di beni;
 - iii. interessi attivi;
 - iv. *royalties* e, in generale, canoni di concessione;
 - v. dividendi o assegnazioni similari.
- c) il dettaglio delle operazioni di permuta di beni e servizi che non hanno dato luogo alla rilevazione di ricavi, trattandosi di uno scambio di risorse equivalenti.

59 In relazione ai proventi, l'amministrazione presenta nella nota integrativa:

- a) le politiche contabili adottate per la rilevazione dei proventi;
- b) l'importo di ciascuna categoria significativa di proventi imputati all'esercizio, distinguendo in ogni caso i proventi derivanti da:
 - i. **tributi**, distinguendo le principali classi e, per ciascuna di queste, laddove l'informazione sia rilevante, l'importo relativo a tributi per i quali l'evento imponibile si sia verificato in precedenti esercizi, nonché gli importi determinati sulla base di pagamenti effettuati dal contribuente, di dichiarazioni presentate dal contribuente e di atti impositivi emessi dall'amministrazione;
 - ii. **sanzioni pecuniarie**, distinguendo le principali classi e, per ciascuna di queste, l'importo relativo a sanzioni per le quali l'evento sanzionabile si sia verificato in precedenti esercizi, laddove l'informazione sia rilevante;
 - iii. **trasferimenti**, distinguendo, laddove l'informazione sia rilevante, gli importi delle principali classi individuate per destinazione e provenienza delle risorse, nonché per tipologia di condizioni sulle risorse trasferite, nel caso di trasferimenti che abbiano luogo all'iscrizione di attività o di passività patrimoniali.

60 In relazione ai lavori in corso su ordinazione, l'amministrazione presenta nella nota integrativa:

- a) l'importo dei ricavi di commessa imputati al conto economico come ricavi di esercizio;
- b) i criteri utilizzati per determinare i ricavi di commessa imputati al conto economico come ricavi o proventi di esercizio;
- c) i metodi utilizzati per determinare lo stato di avanzamento dei lavori in corso.

Inoltre, per le commesse in corso alla data di riferimento del bilancio di esercizio, la nota integrativa indica:

- 1) l'importo complessivo dei costi sostenuti e del risultato economico positivo rilevato (al netto del risultato economico negativo rilevato) a quella data;
- 2) l'importo degli anticipi ricevuti; e
- 3) l'importo delle fatture emesse in relazione al contratto.