

LINEE GUIDA

ITAS 18 Costi e Oneri

22 LUGLIO 2024

La piena comprensione delle linee guida richiede un'adeguata conoscenza del relativo ITAS.
Si raccomanda la preventiva lettura dello standard contabile.

LINEE GUIDA ITAS 18 – Costi e Oneri

Sommario

Premessa	1
Rilevazione dei Costi	2
Rilevazione dei costi da prestazione di servizi.....	3
ESEMPIO 1 - Rilevazione dei Costi da prestazioni di servizi.....	3
ESEMPIO 2 - Determinazione della percentuale di completamento con metodo basato su criteri temporali	4
ESEMPIO 3- Determinazione della percentuale di completamento dei servizi resi	5
ESEMPIO 4- Determinazione della percentuale di completamento con metodo basato sui costi sostenuti	5
ESEMPIO 5- Determinazione della percentuale di completamento con metodo basato sulla ripartizione a quote costanti nel periodo di tempo nel quale il servizio dovrà essere reso	5
Rilevazione dei costi per acquisto di beni	6
ESEMPIO 6 - Rilevazione di acquisto di beni.....	6
Rilevazione dei Costi da utilizzo di attività patrimoniali di terzi da parte dell'amministrazione.....	7
ESEMPIO 7 - Rilevazione di costi da interessi	7
ESEMPIO 8 - Rilevazione dei costi sostenuti per l'utilizzo di attività patrimoniali di terzi.....	9
Iscrizione degli oneri nel conto economico	10
ESEMPIO 9 - Rilevazione di una passività e corrispondente attività.....	10
ESEMPIO 10 - Rilevazione una attività in corrispondenza di una passività	11
ESEMPIO 11 - Rilevazione di un onere in eccedenza della corrispondente attività	12
Oneri da trasferimenti.....	12
ESEMPIO 12 - Rilevazione di trasferimenti senza condizioni.....	13
ESEMPIO 13 - Rilevazione di trasferimenti senza condizioni.....	14
ESEMPIO 14 - Rilevazione di trasferimenti a rendicontazione	14
ESEMPIO 15 - Rilevazione di trasferimenti in presenza di condizioni per la realizzazione di opere pubbliche... ..	15
Operazioni miste.....	17
ESEMPIO 16 - Rilevazione di operazioni miste	17
Informazioni integrative	17
ESEMPIO 17 - Informazione integrative sui Costi e Oneri	18

Premessa

La rilevazione e la valutazione di Costi e Oneri assumono una rilevanza centrale al fine della quantificazione dei decrementi di patrimonio netto e in termini di patrimonio di funzionamento. Diventa pertanto importante definire i principi e le modalità tramite cui distinguere tra Costi e Oneri, individuare il momento della rilevazione contabile e dell'imputazione contabile al bilancio d'esercizio e determinare il valore contabile dell'operazione.

Negli esempi di scritture contabili illustrati nelle linee guida sono utilizzate le voci di conto dell'ultimo livello di dettaglio del Piano dei Conti unico per tutte le amministrazioni pubbliche, approvato con Determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 176775 del 27 giugno 2024. Qualora necessario, le amministrazioni pubbliche potranno utilizzare, per le proprie scritture contabili, voci con un ulteriore livello di dettaglio che verranno definite per ciascun comparto in coerenza con quelle di livello superiore.

Rilevazione dei Costi

La rilevazione dei Costi discende da una operazione di scambio da cui derivi per l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio una controprestazione specifica (sotto forma di 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.

Nel caso in cui il corrispettivo sia costituito da disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti o da assunzione di passività di terzi, il costo è rilevato nel bilancio di esercizio per un valore pari al corrispettivo concordato, senza tener conto della data nella quale le disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti saranno corrisposte o le passività assunte. Questa deroga comporta la rilevazione dei costi senza procedere a processi di attualizzazione del valore corrente.

Nei paragrafi seguenti si fa presente che, in linea di principio, il valore dei costi iscritto nel bilancio di esercizio è quello determinato per accordo tra l'amministrazione e la controparte contrattuale. Tale valore corrisponde al valore corrente del corrispettivo economico pagato, o da pagare, a seguito di un'operazione di scambio. Il valore di tale costo include l'importo dell'IVA a carico, in quanto di norma indetraibile per le amministrazioni pubbliche. Nei casi in cui l'amministrazione svolge in tutto o in parte un'attività commerciale, l'ammontare del pro-quota di detraibilità dell'imposta costituirà un credito e non un costo.

Qualora il corrispettivo dell'operazione di scambio sia costituito da beni diversi dalle disponibilità liquide o equivalenti, o assunzione di passività di terzi, il trattamento contabile dipende dalla natura e dal valore dei beni e dei servizi ceduti come corrispettivo:

1. se i beni o i servizi ricevuti dall'amministrazione hanno la stessa natura e lo stesso valore, non si rilevano costi, poiché si tratta di uno scambio di risorse equivalenti. Ad esempio, si consideri il caso in cui un'amministrazione acquisti un terreno e riceva in cambio un altro terreno di pari valore corrente. Questa operazione non genererà alcun costo;
2. se i beni o servizi ricevuti dall'amministrazione, hanno natura e valore diversi rispetto a quelli ceduti, si rilevano costi pari al valore di mercato dei beni o dei servizi ceduti oppure, se questo non può essere determinato, si rilevano costi pari al valore di mercato dei beni o servizi ricevuti. A titolo di esempio, si pensi al caso in cui un'amministrazione acquisti un servizio a fronte del quale il contratto preveda di fornire come corrispettivo un terreno del valore di mercato di 50.000 euro. Essendo il valore di mercato dei beni ricevuti determinato, l'operazione sarà contabilizzata nel seguente modo:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Costi per acquisto di servizi	50.000	
	Terreni del patrimonio disponibile		50.000

I criteri di rilevazione dei costi sono, di norma, applicati distintamente a ogni operazione di scambio.

Tuttavia, in particolari circostanze, è necessario applicare tali criteri alle parti identificabili separatamente di una singola operazione, allo scopo di riflettere la sostanza economica dell'operazione stessa. Ad esempio, quando il costo di un bene include un valore identificabile per servizi da prestare successivamente, l'ammontare relativo viene differito e rilevato come costo nell'esercizio nel quale il servizio verrà prestato. Questo è il caso, ad esempio, di un servizio di manutenzione ordinaria da svolgersi

nei cinque anni successivi all'acquisto di un bene. Se il servizio di manutenzione è vendibile separatamente, in quanto può essere liberamente acquisito sul mercato, il costo del servizio di manutenzione sarà rilevato separatamente rispetto al costo derivante dall'acquisto del bene da mantenere.

In altri casi, i criteri di rilevazione sono applicati a più operazioni nel loro complesso, quando esse sono così strettamente legate che il risultato non può essere valutato senza fare riferimento alle varie operazioni come a un unico insieme. Si pensi a un'amministrazione che realizzi un'operazione di scambio riguardante un servizio di catering, contestualmente ad un'ulteriore operazione di scambio per la pulizia dei locali successiva all'evento con lo stesso operatore economico. In questo caso, appare evidente che le due operazioni siano strettamente collegate fra di loro tanto da poter essere rilevate e presentate in bilancio come un'unica operazione, secondo le modalità previste per le prestazioni di servizi di cui al prossimo paragrafo.

Nei paragrafi seguenti si procederà ad approfondirne caratteristiche e modalità di contabilizzazione delle diverse tipologie di Costi trattati nell'ITAS 18.

Rilevazione dei costi da prestazione di servizi

I costi derivanti dalle prestazioni di servizi sorgono, normalmente, dalla ricezione da parte dell'amministrazione di prestazioni per un periodo di tempo concordato nell'ambito di operazioni di scambio. I servizi possono essere erogati in uno o più esercizi. Tra gli esempi di servizi ricevuti da un'amministrazione del settore pubblico a fronte di un costo, possono rientrare i servizi di consulenza e l'acquisto di servizi per analisi e studi. L'acquisto di servizi comporta l'acquisizione da parte della pubblica amministrazione di prestazioni concordate per un periodo prefissato di tempo, che può completarsi in un esercizio oppure protrarsi per più esercizi.

Nel caso in cui si rispettano le condizioni di rilevazione, in contabilità si procederà a rilevare un costo (DARE), nell'esempio 1 movimentando la voce "Costo per acquisto di servizi", ed una corrispondente variazione di passività (AVERE), nell'esempio "Debiti correnti verso fornitori".

ESEMPIO 1 - Rilevazione dei Costi da prestazioni di servizi

L'amministrazione X ha acquisito servizi con corrispettivo ad un fornitore in data 31/03 per un importo di 100 euro con scadenza di pagamento 30 giorni, al 30/04.

In contabilità si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/03/n	Costi per acquisto di servizi Debiti correnti verso fornitori	100	100

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/04/n	Debiti correnti verso fornitori Fondi presso istituto tesoriere	100	100

Ai fini della stima dell'ammontare dei costi, la determinazione dello stadio di completamento di un servizio rappresenta un elemento di particolare attenzione. Infatti, i costi si rilevano nell'esercizio in cui i servizi sono prestati. Ad esempio, un'amministrazione che riceve una serie di servizi per un periodo di tempo determinato rileverà i relativi costi nel momento in cui le singole prestazioni sono completate.

La rilevazione dei costi mediante questo metodo fornisce informazioni utili sull'ammontare dell'attività di prestazione di servizi ricevuti e sul risultato economico di un esercizio.

Lo stadio di completamento di un'operazione di servizi può essere determinato con vari metodi (Rif. Par. 13 ITAS18). L'amministrazione impiega il metodo che conduce a una determinazione attendibile del valore dei servizi prestati. In relazione al tipo di operazione, i metodi possono includere:

- a) proporzione tra le ore di lavoro svolte 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.

I metodi a) (si veda Esempio 2) e c) (si veda Esempio 3) sono sostanzialmente basati sugli output promessi o previsti dall'accordo, mentre il metodo b) è basato sugli input sostenuti (si veda Esempio 4). L'utilizzo di un metodo basato sugli output o sugli input dipenderà dalla capacità o possibilità di misurare fedelmente le prestazioni dell'amministrazione ai fini dell'adempimento delle obbligazioni.

Infine, il metodo d) è residuale e va utilizzato quando i precedenti non sono applicabili o forniscono risultati non attendibili (si veda Esempio 5).

ESEMPIO 2 - Determinazione della percentuale di completamento con metodo basato su criteri temporali

L'amministrazione X ha stipulato un contratto di consulenza che prevede la ricezione di 40 giornate di consulenza a un prezzo di 200 euro per giornata. L'amministrazione X, nel corso del primo anno, ha usufruito di 20 giornate, rispetto alle 40 previste dal contratto e che dovranno essere realizzate entro l'anno successivo. L'attività svolta è sempre la medesima per ciascuna giornata di consulenza. Al termine di ogni giornata, l'amministrazione beneficiaria del servizio attesta la corretta esecuzione e accettazione del servizio.

Come l'amministrazione X dovrà rilevare i costi?

L'amministrazione X rileva i costi nel corso del tempo utilizzando il metodo basato sugli output, in particolare sulla base quantitativa delle giornate di consulenza effettivamente usufruite. Poiché lo sforzo e la tipologia di lavoro svolto sono sempre gli stessi, si utilizza il numero delle giornate di consulenza come misura. Pertanto, si stima che l'avanzamento sia pari al 50% (20 giornate di consulenza su 40), e l'amministrazione rileverà costi per 4.000 euro (50% di 8.000 euro).

ESEMPIO 3- Determinazione della percentuale di completamento dei servizi resi

L'amministrazione X ha stipulato un contratto biennale di acquisto di servizi di *catering* in occasione di eventi pubblici. Il contratto prevede un corrispettivo per ogni singolo servizio di *banqueting* per 800 euro e un numero massimo pari a 10 banchetti per ciascun anno.

Ogni servizio viene richiesto singolarmente mediante apposita documentazione. Al termine di ogni banchetto l'amministrazione riceve un documento comprovante il regolare svolgimento del servizio. Infine, si ipotizzi che al termine del primo esercizio sono stati richiesti 5 banchetti.

Come l'amministrazione X dovrà rilevare i costi?

L'amministrazione X rileva i costi nel corso del tempo utilizzando il metodo basato sui servizi ricevuti, ed in particolare sulla base quantitativa dei servizi effettivamente ricevuti. Quindi, dato che l'amministrazione ha usufruito completamente di 5 servizi di *catering* e ciascun servizio ha un costo di 800 euro, rileverà costi per 4.000 euro.

ESEMPIO 4- Determinazione della percentuale di completamento con metodo basato sui costi sostenuti

L'amministrazione X ha stipulato un contratto di somministrazione di servizi per un importo contrattuale previsto di 30.000 euro. Durante lo svolgimento del servizio, l'amministrazione X ha ricevuto fatture per un totale di 18.000 euro.

Come l'amministrazione X dovrà rilevare i costi?

Adottando il metodo b), questi fa riferimento al metodo cosiddetto *cost-to-cost*. In base a tale metodo, la percentuale di costo da rilevare si determina sulla base della seguente formula tenendo presente che i Costi a finire sono dati dalla differenza tra costi cumulati sostenuti ed il corrispettivo contrattuale:

$\frac{\text{Costi sostenuti nel periodo}}{\text{(Costi cumulati sostenuti + costi a finire)}} \times \text{Corrispettivo contrattuale} = \text{Costi da rilevare}$

L'amministrazione X rileva i costi nel corso del tempo utilizzando il metodo basato sui costi, ed in particolare sulla base dei costi effettivamente sostenuti e di quelli da sostenere per il completamento del servizio. Avremo quindi:

$\frac{\text{Costi sostenuti nel periodo}}{\text{(Costi cumulati sostenuti + costi a finire)}} \times \text{Corrispettivo contrattuale} = \text{Costi da rilevare}$
$18.000 / (18.000 + 12.000) \times 30.000 = 18.000$

In sintesi:

Avanzamento lavoro = $18.000/30.000 = 60\%$

Costi da rilevare = 60% di $30.000 = 18.000$

ESEMPIO 5- Determinazione della percentuale di completamento con metodo basato sulla ripartizione a quote costanti nel periodo di tempo nel quale il servizio dovrà essere reso

L'amministrazione X stipula un contratto di security su propri locali, per una durata contrattuale di due anni con decorrenza dal 01/01/n, per un valore di 100.000 euro. Non essendo possibile determinare in

maniera attendibile lo stato di avanzamento fisico o dei costi sostenuti, l'amministrazione procede a determinare il costo dei servizi per l'anno n sulla base della ripartizione a quote costanti.

Nell'anno n, il valore da iscrivere a bilancio sarà pari a:

$$(100.000/24\text{mesi}) \times 12 \text{ mesi} = 50.000 \text{ euro.}$$

Rilevazione dei costi per acquisto di beni

Tra le condizioni necessarie alla rilevazione dei Costi di acquisto di beni di consumo vi è l'avvenuto trasferimento all'amministrazione acquirente di tutti i rischi e i benefici significativi della proprietà dei beni e dell'effettivo controllo sui beni ceduti.

Nella maggior parte delle compravendite di beni, il trasferimento dei rischi e dei benefici della proprietà coincide con il momento del trasferimento del possesso all'acquirente. Tuttavia, esistono casi in cui i rischi e i benefici della proprietà possono passare in un momento diverso rispetto al trasferimento del possesso all'acquirente. Ad esempio, ciò può avvenire quando l'acquirente ha il diritto di revocare l'acquisto per un motivo specificato nell'accordo di compravendita (esclusa la normale garanzia del venditore) e tale eventualità è incerta. In questi casi, nei quali l'amministrazione acquirente non è sottoposta a rischi significativi, l'operazione non è classificata come acquisto e non si rilevano costi.

Le principali tipologie di situazioni nelle quali, nell'ambito dell'acquisizione di beni, può non essersi ancora prodotto l'effetto traslativo dei rischi significativi e benefici connessi con la proprietà possono essere ricondotte alle seguenti:

- quando vi è la presenza di garanzie sui risultati al di là delle normali clausole di garanzia;
- quando l'acquisto è condizionato alla successiva rivendita a terzi dei beni da parte dell'amministrazione acquirente (es. vendita di beni in conto vendita);
- quando l'installazione da parte del fornitore è parte essenziale del contratto ed essa non è ancora avvenuta;
- in funzione dei termini contrattuali legati al trasporto;
- in presenza di una qualsiasi clausola di revoca dell'acquisto prevista dal contratto di compravendita.

Nel caso di rispetto delle condizioni indicate, in contabilità si procederà a rilevare una passività (AVERE), nell'esempio 5 movimentando la voce "Debito correnti verso Fornitori", e una corrispondente variazione di costo (DARE), nell'esempio "Costi per acquisto beni di consumo".

ESEMPIO 6 - Rilevazione di acquisto di beni

L'amministrazione Y ha acquistato in data 30/06 dell'anno N i seguenti materiali di consumo: n. 1.000 contenitori al costo di 1 euro. Nella stessa data l'amministrazione ha ricevuto fattura e contestualmente pagato i costi derivanti dall'acquisto dei beni.

$$1.000 \times 1 = 1.000 \text{ Costo di acquisto contenitori}$$

In contabilità si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/06/n	Costi d'acquisto beni di consumo	1.000	
	Debiti correnti verso fornitori		1.000

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/06/n	Debiti correnti verso fornitori	1.000	
	Fondi presso istituto tesoriere		1.000

Rilevazione dei Costi da utilizzo di attività patrimoniali di terzi da parte dell'amministrazione

I costi generati da attività patrimoniali di terzi sono rilevati utilizzando i seguenti trattamenti contabili:

- 1) gli interessi e le commissioni finanziarie, quali corrispettivo dovuto a terzi per l'utilizzo di disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti concesse da terzi all'amministrazione, devono essere rilevati nell'esercizio in modo proporzionale al tempo trascorso tenendo conto dell'onerosità effettiva della passività. L'ITAS 18 prevede che l'onerosità effettiva di una passività è pari al tasso di interesse che rende il valore attuale del flusso dei pagamenti futuri stimati lungo la vita della passività pari al suo valore contabile iniziale (si veda esempio 7);
- 2) le *royalty* dovute per l'utilizzo di un bene immateriale di un terzo (quali marchi, brevetti, software, diritti di proprietà intellettuale) e i canoni di concessione per l'utilizzo di altre attività patrimoniali sono normalmente rilevate in base alla maturazione economica, o comunque in base a quanto stabilito nell'accordo. Per praticità, questo può essere fatto applicando quote costanti in proporzione alla durata dell'accordo (si veda esempio 8).

ESEMPIO 7 - Rilevazione di costi da interessi

L'amministrazione X ha stipulato in data 31/12/n un finanziamento triennale per un valore nominale di 200.000 euro importo accreditato al netto delle spese iniziali 195.000. Il tasso di interesse annuo è fissato al 5% da corrispondere il 31/12 di ciascun esercizio.

Il finanziamento sarà rimborsato in una unica soluzione il 31/12/n+3 e l'amministrazione intende mantenerlo fino a scadenza senza rimborsare anticipatamente il prestito.

In contabilità si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/01/n	Fondi presso istituto tesoriere	195.000	
	Debiti verso banche a lungo termine		195.000

Al fine della rilevazione degli interessi è necessario calcolare il tasso effettivo di onerosità della passività che risulta essere pari al 5,934%, ovvero il tasso che rende il valore attuale del flusso dei pagamenti futuri pari al suo valore contabile iniziale.

Per la determinazione del tasso effettivo di rendimento è necessario calcolare i flussi di cassa netti generati dall'operazione di finanziamento, riassumibili nella seguente tabella:

	n	n+1	n+2	n+3
Erogazione prestito	195.000			
Pagamento interessi		- 10.000	- 10.000	- 10.000
Rimborso prestito				- 200.000
Flusso di cassa netto	195.000	- 10.000	- 10.000	- 210.000

Una volta noti i flussi di cassa si può applicare la formula¹:

$$\sum_{T=0}^n \frac{Fn}{(1+r)^n} = 0$$

L'onerosità effettiva dell'operazione sarà data dal tasso (r) che rende nulla la sommatoria dei flussi di cassa attualizzati (Fn) che nel nostro caso sono rappresentati dal valore attuale del flusso dei pagamenti futuri e dall'incasso iniziale (nell'esempio in oggetto €195.000). Il tasso di onerosità effettiva rende vera la seguente equazione:

$$(195.000) = \frac{10.000}{(1+r)} + \frac{10.000}{(1+r)^2} + \frac{210.000}{(1+r)^3}$$

Sostituendo il tasso effettivo di onerosità determinato nel 5,934% all'equazione, a titolo di prova, avremo:

$$(195.000) = \frac{10.000}{(1+5,934\%)} + \frac{10.000}{(1+5,934\%)^2} + \frac{210.000}{(1+5,934\%)^3}$$

$$(195.000) = 9.440 + 8.911 + 176.649$$

ovvero

$$(195.000) = 195.000$$

In data 31/12/n+1 l'amministrazione paga l'interesse annuale (200.000 x 5% = 10.000) e rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n+1	Interessi passivi da finanziamenti ricevuti	10.000	
	Fondi presso istituto tesoriere		10.000

I costi finanziari da iscriversi pari al tasso effettivo di rendimento sopra citato riparametrati su 195.000 euro di valore iniziale del finanziamento stipulato sarebbero pari a 11.572, ovvero calcolati come 195.000 x 5,934% = 11.572.

In data 31/12/n+1, pertanto, l'amministrazione integra la rilevazione dei costi da interessi (11.572 – 10.000 = 1.572) rilevando:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n+1	Interessi passivi da finanziamenti ricevuti	1.572	
	Debiti verso banche a lungo termine		1.572

In data 31/12/n+2, l'amministrazione procede alla rilevazione dei costi da interessi rilevando prima la quota annuale pari al 5% calcolata sul valore del finanziamento stipulato (200.000 x 5% = 10.000):

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n+2	Interessi passivi da finanziamenti ricevuti	10.000	
	Fondi presso istituto tesoriere		10.000

¹ Per il calcolo è necessario dotarsi di un foglio di lavoro (es. Excel[®]) vista la complessità della formulazione.

Successivamente si procede con l'integrazione degli interessi pari a 1.665, ovvero il differenziale tra il tasso effettivo di rendimento di 5,934%, riparametrato su un valore di debito pari a 196.572 (195.000+1.572) e gli interessi in precedenza calcolati (11.665 – 10.000 = 1.665).

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n+2	Interessi passivi da finanziamenti ricevuti Debiti verso banche a lungo termine	1.665	1.665

In data 31/12/n+3, l'amministrazione provvederà alla rilevazione dei costi da interessi rilevando prima la quota annuale pari al 5% calcolata sul valore del finanziamento stipulato (200.000 x 5% = 10.000):

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n+3	Interessi passivi da finanziamenti ricevuti Fondi presso istituto tesoriere	10.000	10.000

Successivamente si procede con l'integrazione degli interessi pari a 1.764, ovvero il differenziale tra il tasso effettivo di rendimento di 5,934%, riparametrato su un valore di debito pari a 198.236 (196.572 + 1.665) e gli interessi in precedenza calcolati (11.764 – 10.000 = 1764).

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n+3	Interessi passivi da finanziamenti ricevuti Debiti verso banche a lungo termine	1.764	1.764

Infine, sempre nell'anno n+3 l'amministrazione rileverà il rimborso del debito contratto pari a €200.000

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n+3	Debiti verso banche a lungo termine Fondi presso istituto tesoriere	200.000	200.000

Ricapitolando quanto sopra esposto schematizzando in tabella i differenti valori così come determinatesi nel tempo considerando il costo effettivo:

nr	Debito 1/1 [a]	Costo per Interessi effettivo [b] = [a] x 5,934%	Costo per Interessi nominale [c]	[e] = [b] - [c]	Debito al 31/12/n [d] = [a] + [b] - [c]
1	195.000	11.572	10.000	1.572	196.572
2	196.572	11.665	10.000	1.665	198.236
3	198.236	11.764	10.000	1.764	200.000
Totale				5.000	

ESEMPIO 8 - Rilevazione dei costi sostenuti per l'utilizzo di attività patrimoniali di terzi

L'amministrazione X ha sottoscritto un contratto di utilizzo di un brevetto di terzi che prevede il riconoscimento del 5% di royalty sul fatturato generato dal suo sfruttamento, da riconoscersi a fronte di rendicontazione al 31/12 di ogni anno. Per l'anno n le royalties riconosciute sono state pari a 50.000 euro per il quale ha ricevuto regolare fattura in data 31/12. Il pagamento dovrà avvenire entro 60 giorni data fattura fine mese. In contabilità si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n	Altri costi per godimento di beni di terzi Debiti correnti verso fornitori	50.000	50.000

DATA	CONTI	DARE	AVERE
28/02/n+1	Debiti correnti verso fornitori Fondi presso istituto tesoriere	50.000	50.000

Iscrizione degli oneri nel conto economico

Gli oneri sono generati quando una pubblica amministrazione assume un obbligo che comporta un deflusso di risorse, una riduzione delle attività o un incremento delle passività, senza che vi sia una corrispondente obbligazione sinallagmatica.

L'iscrizione nel conto economico degli oneri avviene nell'esercizio in cui si costituisce l'obbligo di deflusso di risorse che determini una riduzione di attività (es. pagamento) o un incremento di passività (es. debito), fatto salvo che la stessa operazione non rilevi una corrispondente attività. La rilevazione di una attività si sostanzia nella presenza di una condizione in capo al beneficiario della risorsa, generando un obbligo di risultato o di fare, pena la restituzione delle risorse (si veda esempio successivo).

ESEMPIO 9 - Rilevazione di una passività e corrispondente attività

Un'amministrazione pubblica delibera di assegnare un contributo ai pendolari per il rimborso dell'abbonamento a mezzi di trasporto pubblico locale con uno stanziamento complessivo pari a €100.000. Nella delibera individua nella propria società in-house il soggetto erogatore del contributo, prevedendo il deflusso a titolo definitivo delle risorse in corrispondenza dell'obbligo di rendicontazione degli abbonamenti rimborsati. La delibera prevede l'immediato trasferimento di risorse a favore della società controllata con l'obbligo di restituzione in caso di mancata o erronea distribuzione del contributo secondo le modalità previste. Non è previsto alcun compenso per la società controllata.

Il trasferimento delle risorse avviene in data 30/6.

In data 30/9, la società provvede a rendicontare i contributi erogati per €100.000. In data 30/10, l'amministrazione accetta la rendicontazione.

In data 30/6, l'amministrazione si trova nelle condizioni di rilevare il deflusso di risorse, ma al contempo rileverà una attività (DARE - Crediti correnti per trasferimenti correnti da società controllate non incluse fra le amministrazioni pubbliche) in quanto la risorsa trasferita è ancora sotto il proprio controllo ed è anche ragionevolmente certo che in caso di non rispetto dell'obbligazione da parte della società controllata ovvero di non esaurimento delle somme assegnate l'amministrazione potrà ottenere la restituzione della risorsa con i collegati benefici economici o potenziale di servizio. In contabilità avremo quindi:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/06/n	Crediti correnti per trasferimenti correnti da società controllate non incluse fra le amministrazioni pubbliche Fondi presso istituto tesoriere	100.000	100.000

In data 30/10, l'amministrazione ridurrà l'attività corrispondentemente alla rendicontazione accettata e al contempo procederà ad iscrivere l'onere in conto economico:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/10/n	Trasferimenti passivi in c/Esercizio – T. correnti verso Famiglie Crediti correnti per trasferimenti correnti da società controllate non incluse fra le amministrazioni pubbliche	100.000	100.000

ESEMPIO 10 - Rilevazione di una attività in corrispondenza di una passività

L'amministrazione X assegna all'amministrazione Y un contributo di 50.000 euro che sarà erogato annualmente a seguito di rendicontazione delle spese sostenute dall'amministrazione beneficiaria Y e dei risultati effettivamente conseguiti. Il decreto di assegnazione del contributo prevede che in caso di mancata accettazione della rendicontazione l'amministrazione beneficiaria non avrà diritto al trasferimento delle risorse.

Anno	n	n+1
% di avanzamento spesa	40	60
Spese annue sostenute da rendicontare (euro)	20.000	30.000

Nell'anno n (e nei successivi) l'amministrazione trasferente X in corrispondenza della ricezione della rendicontazione con il primo stato di avanzamento (20.000 euro) procederà a rilevare una passività ed una corrispondente attività. Ad esempio, nell'anno n il SAL rendicontato è pari a 20.000 euro e in corrispondenza si rileverà una passività (Debiti correnti per trasferimenti correnti) e una attività (Crediti correnti per trasferimenti correnti)

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Crediti correnti per trasferimenti correnti Debiti correnti per trasferimenti correnti	20.000	20.000

In sede di accettazione della rendicontazione procederà a ridurre l'attività e a rilevare l'onere:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Trasferimenti passivi in c/esercizio Crediti correnti per trasferimenti correnti	20.000	20.000

In sede di effettiva erogazione delle somme trasferite si chiuderà il debito per trasferimenti correnti:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Debiti correnti per trasferimenti correnti Disponibilità liquide	20.000	20.000

La modalità di rilevazione sopra descritta sarà ripetuta per tutti i successivi anni di durata della costruzione dell'opera. Come si può notare, nessun onere è rilevato, in quanto è presente una condizione lungo tutto il periodo di costruzione.

Caso particolare si manifesta qualora la riduzione dell'attività (o incremento di passività) e la corrispondente attività rilevata non siano di pari importo, ma la prima ecceda la seconda (Par.21 ITAS18). In tali casi, la riduzione di attività (o incremento di passività) sarà superiore all'attività rilevata. Tale eccedenza dovrà essere rilevata come un onere (si veda esempio 11).

ESEMPIO 11 - Rilevazione di un onere in eccedenza della corrispondente attività

Un'amministrazione pubblica delibera di assegnare un trasferimento per €100.000 condizionato alla realizzazione di uno specifico progetto. Le condizioni prevedono la restituzione delle somme in caso di non realizzazione del progetto, fatto salvo un 10% comunque riconosciuto per la copertura di spese generali da non rendicontare.

In questa operazione, la riduzione di attività (€100.000) eccede l'attività corrispondente alla condizione (€90.000), visto che il 10% del trasferimento (€10.000) non è oggetto a rendicontazione, con eventuale obbligo di restituzione. Tale eccedenza sarà quindi rilevata come onere.

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Crediti correnti per trasferimenti correnti da altre amministrazioni centrali	90.000	
	Trasferimenti passivi in c/Esercizio - T. correnti verso Altre Amministrazioni centrali	10.000	
	Fondi presso istituto tesoriere		100.000

L'attività rilevata in corrispondenza della condizione sarà ridotta in corrispondenza della rendicontazione del progetto, rilevando l'onere. Ad esempio, si ipotizzi che in data 30/11 la rendicontazione di progetto sia accettata. In tale data l'amministrazione ridurrà l'attività e procederà ad iscrivere l'onere in conto economico:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/11/n	Trasferimenti passivi in c/Esercizio - T. correnti verso Altre Amministrazioni centrali	90.000	
	Crediti correnti per trasferimenti correnti da altre amministrazioni centrali		90.000

Oneri da trasferimenti

Gli oneri da trasferimenti, con o senza condizioni, si sostanziano nel deflusso di risorse da parte di una amministrazione pubblica verso un'altra entità per il funzionamento di queste ultime o per la realizzazione di specifici progetti o investimenti, ad es. per l'erogazione dei servizi pubblici, la realizzazione di opere o progetti. I trasferimenti hanno in comune la caratteristica di trasferire risorse da un'amministrazione all'altra senza un corrispettivo da operazione di scambio.

La rilevazione di un trasferimento richiede la presenza di un accordo o atto che rende il trasferimento delle risorse vincolante tramite, a titolo meramente esemplificativo, un decreto, una delibera, o altro atto amministrativo a valenza esterna tramite cui si assegna lo stanziamento e che stabilisca l'esecutività del controllo sulle risorse da parte dell'amministrazione beneficiaria. Nell'esempio 12, la rilevazione del trasferimento avviene a seguito dell'approvazione da parte dell'amministrazione di una delibera di assegnazione di un contributo, rilevando il costo (DARE) nella voce "Trasferimenti passivi in conto esercizio" e un'associata attività (AVERE) nella voce "Debiti correnti per trasferimenti correnti".

ESEMPIO 12 - Rilevazione di trasferimenti senza condizioni

Un'amministrazione centrale delibera di assegnare un contributo corrente di 1 mln di euro a un'amministrazione pubblica locale, senza condizioni, finalizzato al finanziamento dei servizi scolastici.

In contabilità si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Trasferimenti passivi in conto esercizio	1.000.000	
	Debiti correnti per trasferimenti correnti		1.000.000

La modalità di rilevazione dei trasferimenti dipende dalla presenza o meno di condizioni, ovvero limitazioni e restrizioni relative alle risorse trasferite e messe in capo al soggetto ricevente.

In presenza di condizioni che, in caso di inosservanza dell'obbligazione di risultato o di fare, autorizzano il trasferente a chiedere al destinatario la restituzione, generando dei trasferimenti vincolati, l'onere potrà essere rilevato in conto economico solo nella misura in cui l'obbligazione di risultato o di fare è soddisfatta. Pertanto, in sede di erogazione del flusso di risorse a fronte della passività si dovrà rilevare una corrispondente attività. Si ricorda che l'elemento distintivo delle condizioni è che esse aggiungono all'obbligazione in capo all'amministrazione ricevente di rendere una prestazione secondo le clausole definite (obbligazione di risultato o di fare) anche un obbligo di restituzione delle risorse al trasferente qualora la prestazione non sia resa (obbligo di restituzione), ovvero la mancata maturazione del diritto a ricevere le somme fino all'accettazione della rendicontazione.

Pertanto, i trasferimenti condizionati riguardano anche quelle fattispecie nelle quali il trasferimento delle risorse è subordinato all'adempimento di una determinata prestazione da parte del beneficiario (cd. contributi a rendicontazione), che si realizza dopo la verifica della realizzazione della condizione. L'accettazione della rendicontazione da parte del trasferente comporta la riduzione di quota parte dell'attività (in relazione al rispetto dell'obbligazione riscontrata) con conseguente maturazione di un'obbligazione attuale relativo al trasferimento di risorse prevista dall'atto vincolante.

Una casistica tipica di trasferimenti passivi con condizioni può essere rappresentata dai trasferimenti in conto investimenti per la realizzazione di una specifica opera pubblica. Anche in tali casi, si procederà a rilevare una passività ed una corrispondente attività, mentre l'onere solo in relazione alla riduzione dell'attività che in molti casi avverrà solo al termine del completamento dell'opera (si veda esempio 15). Infatti, solo con il completamento dell'opera si elimina l'obbligazione di risultato e quindi il rischio di restituzione delle somme ricevute.

I trasferimenti passivi con condizioni si caratterizzano spesso anche per l'obbligo di rendicontazione che può avvenire sia per trasferimenti in conto investimenti che correnti. In questi casi, infatti, l'erogazione ricevuta vedrà la rilevazione contemporanea di una attività e di una passività e non un onere in quanto, nel caso di rendicontazione non conforme e/o di mancato conseguimento degli obiettivi previsti, sorge l'obbligo di restituzione dei fondi da parte del soggetto beneficiario. Solo nel caso in cui la successiva istanza di rendicontazione sia accettata dall'amministrazione deliberante, liberando l'amministrazione dall'obbligo di restituzione per la quota rendicontata, si procederà alla chiusura dell'attività e alla rilevazione del relativo onere (si veda esempio 13) solo nel momento dell'effettivo rispetto delle condizioni previste.

Nel caso di limiti e restrizioni che non comportino, in caso di inosservanza da parte del beneficiario dell'obbligazione di risultato o di fare, la restituzione al trasferente dei benefici economici o del potenziale di servizio, si potrà rilevare il relativo onere senza alcuna attività associata. In tali casi, pertanto, si procederà alla rilevazione dell'onere come nell'esempio 13.

ESEMPIO 13 - Rilevazione di trasferimenti senza condizioni

Un'amministrazione delibera l'assegnazione ad altra amministrazione di uno stanziamento di €80.000 per generiche attività a finalità assistenziale. Non sono previste condizioni.

L'amministrazione trasferente, in sede di deliberazione dell'atto di assegnazione, procederà a rilevare il relativo onere e la corrispondente passività:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Trasferimenti passivi in conto esercizio Debiti correnti per trasferimenti correnti	80.000	80.000

In sede di effettiva erogazione dei fondi, in tesoreria si procederà a rilevare:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Debiti correnti per trasferimenti correnti Disponibilità liquide	80.000	80.000

ESEMPIO 14 - Rilevazione di trasferimenti a rendicontazione

Un'amministrazione centrale delibera l'assegnazione ad altra amministrazione uno stanziamento di 200.000 euro, per la realizzazione di uno specifico progetto culturale. L'amministrazione pubblica locale beneficiaria è tenuta a rispettare gli obblighi di rendicontazione concorrendo al conseguimento di traguardi e obiettivi associati al progetto, pena la restituzione delle somme. Il progetto prevede un anticipo di risorse pari al 30% e, a seguito dell'accettazione della prima rendicontazione pari al valore dell'anticipo sarà trasferito un ulteriore 50% dell'importo di progetto autorizzato. Il saldo sarà rilasciato solo al termine della rendicontazione finale e verifiche amministrative. Le rendicontazioni periodiche accettate liberano l'amministrazione dall'obbligo di restituzione delle associate somme ricevute.

L'amministrazione trasferente, in sede di deliberazione dell'atto di assegnazione dell'anticipo, procederà a rilevare una passività ed una corrispondente attività, senza rilevare un onere in quanto il trasferimento è vincolato:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Crediti correnti per trasferimenti correnti da Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di comuni, Consorzi tra Enti Locali Disponibilità liquide	60.000	60.000

In sede di accettazione della prima istanza di rendicontazione, la prima quota pari al 30% del trasferimento si libera da vincoli. Pertanto, si procederà a ridurre l'attività e rilevare l'onere:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Trasferimenti passivi in c/Esercizio - T. correnti verso Amministrazioni Locali Crediti correnti per trasferimenti correnti da Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di comuni, Consorzi tra Enti Locali	60.000	60.000

In corrispondenza dell'ulteriore erogazione del 50% si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Crediti correnti per trasferimenti correnti da Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di comuni, Consorzi tra Enti Locali Disponibilità liquide	100.000	100.000

In sede di accettazione della seconda istanza di rendicontazione si procederà a rilevare l'onere e a ridurre corrispondentemente l'attività:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Trasferimenti passivi in c/Esercizio - T. correnti verso Amministrazioni Locali Crediti correnti per trasferimenti correnti da Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di comuni, Consorzi tra Enti Locali	100.000	100.000

In sede di chiusura della rendicontazione finale, si procederà a rilevare la quota di trasferimento a saldo come debito nei confronti dell'amministrazione beneficiaria in attesa di effettuare il pagamento:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Trasferimenti passivi in c/Esercizio - T. correnti verso Amministrazioni Locali Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Province, Città Metropolitane e Comuni	20.000	20.000

All'erogazione della quota di saldo si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Province, Città Metropolitane e Comuni Disponibilità liquide	20.000	20.000

ESEMPIO 15 - Rilevazione di trasferimenti in presenza di condizioni per la realizzazione di opere pubbliche

L'amministrazione X assegna all'amministrazione Y un contributo in conto investimenti per la costruzione di un immobile da destinare a sede museale. Il contributo finanzia l'intero costo dell'opera

pari a 300.000 euro e sarà erogato annualmente a seguito di rendicontazione delle spese sostenute dall'amministrazione beneficiaria Y per la realizzazione dell'opera. Il decreto di assegnazione del contributo prevede che in caso di mancato completamento dell'opera l'amministrazione beneficiaria dovrà restituire la totalità delle somme ricevute. L'opera sarà realizzata in 6 anni in base al seguente crono-programma:

Anno	n	n+1	n+2	n+3	n+4	n+5
% di completamento opera	15%	15%	35%	15%	10%	10%
Spese annue sostenute da rendicontare (euro)	45.000	45.000	105.000	45.000	30.000	30.000

Essendo prevista una condizione fino al completamento dell'opera, non si rileverà alcun onere, ma solamente delle attività durante tutta la fase di costruzione. Al termine della costruzione, si potrà ridurre la attività e rilevare il corrispondente onere.

Nell'anno n (e nei successivi) l'amministrazione trasferente X rileverà una attività sotto forma di credito nei confronti dell'amministrazione beneficiaria Y pari alle somme rendicontate con il primo stato di avanzamento (45.000 euro), ed una corrispondente passività. Ad esempio, nell'anno n il SAL maturato è pari a 45.000 euro e in corrispondenza si rileverà una passività (Debiti correnti per trasferimenti c/investimenti) e una attività (Crediti correnti per trasferimenti c/investimenti)

DATA	CONTI	DARE	VERE
xx/yy/n	Crediti correnti per trasferimenti c/investimenti	45.000	
	Debiti correnti per trasferimenti c/investimenti		45.000

In sede di effettiva erogazione delle somme trasferite si chiuderà il credito per trasferimenti correnti:

DATA	CONTI	DARE	VERE
xx/yy/n	Debiti correnti per trasferimenti c/investimenti	45.000	
	Disponibilità liquide		45.000

La modalità di rilevazione sopra descritta sarà ripetuta per tutti i successivi anni di durata della costruzione dell'opera. Come si può notare, nessun onere è rilevato, in quanto è presente una condizione lungo tutto il periodo di costruzione.

Al termine dell'opera e a seguito dell'accettazione della rendicontazione finale di progetto, si procederà a rilevare il relativo onere, come di seguito:

DATA	CONTI	DARE	VERE
xx/yy/n	Trasferimenti passivi in c/investimenti verso Altre Amministrazioni Locali	300.000	
	Crediti correnti per trasferimenti c/investimenti		300.000

Un'altra casista riguardante gli oneri è relativa alla contabilizzazione dei trasferimenti passivi per ripiano perdite e a titolo di conferimento di mezzi propri. I trasferimenti passivi per ripiano perdite sono operazioni finanziarie attraverso le quali un'entità pubblica fornisce risorse a un'altra entità pubblica, ente o azienda per coprire perdite economiche accumulate, per esempio possono includere trasferimenti per coprire perdite di enti pubblici come ospedali, scuole, aziende municipalizzate o altri organismi.

Pertanto, e a mero titolo di esempio, si supponga il caso di un trasferimento da parte di un'amministrazione per il ripiano di perdite pregresse da parte di una propria società controllata.

L'amministrazione trasferente iscriverà un onere da trasferimento tramite la seguente operazione: l'attività trasferita (AVERE), nella forma di "Fondi presso istituto tesoriere", con conseguente rilevazione un onere da trasferimento (DARE), nella voce "Trasferimenti passivi in c/Esercizio - altri trasf. in c/capitale verso società controllate non incluse fra le amministrazioni pubbliche":

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Trasferimenti passivi in c/Esercizio - altri trasf. in c/capitale verso società controllate non incluse fra le amministrazioni pubbliche Fondi presso istituto tesoriere	XXX	XXX

Operazioni miste

Le operazioni miste sono tali quando presentano contemporaneamente sia una componente di scambio e una non di scambio, in tali casi l'amministrazione rileva distintamente le due componenti in base alla loro diversa natura. Per garantire una corretta contabilizzazione, è essenziale che l'amministrazione analizzi accuratamente ogni operazione mista, identificando chiaramente le parti che comportano lo scambio e quelle che implicano un deflusso di risorse senza una corrispondente controprestazione, non di scambio. In caso di incertezza o di mancanza di informazioni sufficienti per tale distinzione, l'intera operazione deve essere classificata come non di scambio.

ESEMPIO 16 - Rilevazione di operazioni miste

L'amministrazione A sottoscrive un accordo con l'amministrazione B tramite la quale stabiliscono che:

- l'amministrazione B fornirà all'amministrazione A n° 10 servizi a suo beneficio riconoscendo un valore pari a 500 euro per servizio definito sulla base dei costi sostenuti e un limitato margine;
- l'amministrazione A trasferirà la somma di 5.000 euro a titolo di contributo a parziale copertura per l'acquisto di un automezzo.

Le due operazioni, pur essendo all'interno del medesimo accordo, fanno riferimento a due operazioni distinte. La prima assume la sostanza di una operazione di scambio e pertanto i 500 euro per servizio saranno da rilevare come costi al momento della loro esecuzione e completamento. La seconda operazione prende la forma di un onere da trasferimento con un vincolo legato alla destinazione dell'uso delle risorse trasferite.

Informazioni integrative

L'ITAS 18 prevede che l'amministrazione dia evidenza in nota integrativa di una serie di informazioni in relazione ai costi e oneri.

Le informazioni da riportare sono indicate nella seguente tabella.

Tabella 1 – Informazioni integrative in relazione ai costi ed oneri

Costi	Oneri
Politiche contabili adottate per la rilevazione, compresi i metodi adottati per determinare lo stato di completamento delle operazioni che comportano l'acquisizione di servizi.	Le politiche contabili adottate per la rilevazione degli oneri
L'importo di ciascuna categoria significativa di costi imputati all'esercizio, distinguendo in ogni caso i costi derivanti da: <ol style="list-style-type: none"> 1) acquisto di servizi; 2) acquisto di beni; 3) interessi passivi 4) royalties; 5) costi per l'utilizzo da parte dell'amministrazione di attività patrimoniali di terzi 	L'importo di ciascuna categoria significativa di oneri da trasferimenti, distinguendo in ogni caso gli oneri derivanti da: <ol style="list-style-type: none"> 1) trasferimenti passivi in conto esercizio; 2) trasferimenti passivi in conto investimenti generici; 3) trasferimenti passivi in conto investimenti sottoposti a condizione; 4) trasferimenti passivi a copertura di risultati di esercizio negativi

L'indicazione delle principali classi di costi e oneri aiuta gli utilizzatori del bilancio a formulare giudizi più accurati sull'esposizione dell'entità a specifici flussi finanziari.

Di seguito si riportano degli esempi di schemi di informazioni integrative costi ed oneri.

ESEMPIO 17 - Informazione integrative sui Costi e Oneri

Voce di Costo	Importo anno 2xxx
Acquisto di servizi	100
Acquisto di beni	220
Interessi Passivi	10
Royalties	15
Canoni di concessione	70

Voce di oneri	Importo anno 2xxx
Trasferimenti passivi in conto esercizio	120
Trasferimenti passivi in conto investimenti generici	55
Trasferimenti passivi in conto investimenti sottoposti a condizione	20
Trasferimenti passivi a copertura di risultati di esercizio negativi	35
Trasferimenti passivi in conto esercizio sottoposti a condizione	15