

## LINEE GUIDA

# ITAS 9

# Ricavi e proventi

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 9 - *Ricavi e proventi*

### Sommario

Premessa .....	1
Rilevazione dei ricavi.....	2
Rilevazione dei ricavi da prestazione di servizi .....	3
ESEMPIO 1 - Rilevazione dei ricavi da prestazioni di servizi .....	3
ESEMPIO 2 - Determinazione della percentuale di completamento con metodo basato su unità di misura fisiche .....	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 .....	6
Rilevazione dei ricavi da vendita di beni .....	7
ESEMPIO 6 - Rilevazione dei ricavi da vendita di beni .....	7
Rilevazione dei ricavi generati da attività patrimoniali dell'amministrazione.....	8
ESEMPIO 7 - Rilevazione di ricavi da interesse .....	9
ESEMPIO 8 - Rilevazione dei ricavi generati da attività patrimoniali dell'amministrazione .....	11
ESEMPIO 9 - Rilevazione dei ricavi generati da dividendi .....	11
Rilevazione dei proventi.....	11
ESEMPIO 10 - Rilevazione di una attività e corrispondente passività .....	12
ESEMPIO 11 - Rilevazione una attività in corrispondenza di una passività.....	12
ESEMPIO 12 - Rilevazione di un provento in eccedenza della corrispondente passività.....	13
Rilevazione dei proventi da tributi.....	14
ESEMPIO 13 - Rilevazione proventi da tributi.....	16
ESEMPIO 14 - Rilevazione dei proventi da sanzioni pecuniarie .....	16
Rilevazione dei trasferimenti .....	16
ESEMPIO 15 - Rilevazione di trasferimenti senza condizioni.....	17
ESEMPIO 16 - Rilevazione di trasferimenti senza condizioni.....	18
ESEMPIO 17 - Rilevazione di trasferimenti a rendicontazione .....	18
ESEMPIO 18 - Rilevazione di trasferimenti in presenza di condizioni per la realizzazione di opere pubbliche.....	19
ESEMPIO 19 - Rilevazione di trasferimenti c/investimenti con condizioni di costruzione e gestione	21

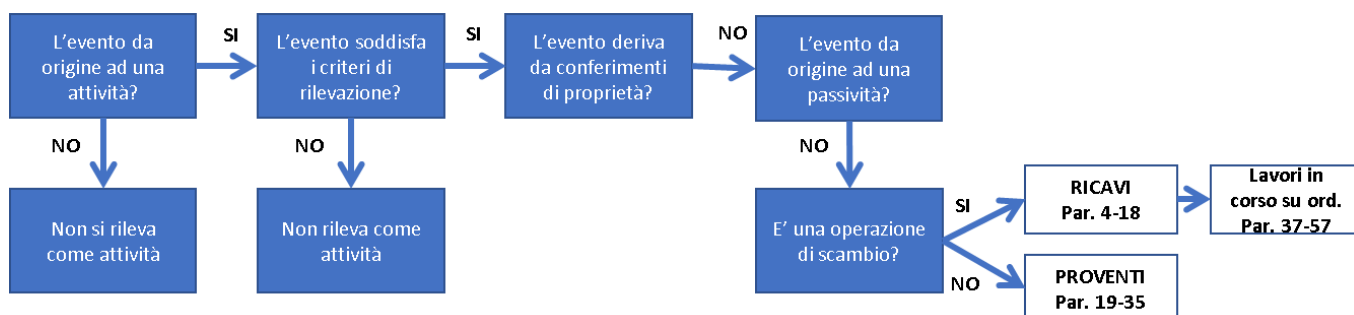
ESEMPIO 20 - Rilevazione di trasferimenti in presenza di non rispetto delle condizioni .....	22
ESEMPIO 21 - Remissione del debito .....	23
Rilevazione dei contributi per prestazioni sociali .....	23
ESEMPIO 22 - Rilevazione di contributi per prestazioni sociali.....	24
Operazioni miste .....	24
ESEMPIO 22 - Rilevazione di operazioni miste.....	24
Rilevazione dei lavori in corso su ordinazione .....	25
Iscrizione nel bilancio dei ricavi e dei costi di commessa .....	27
ESEMPIO 24 - Commessa a margine garantito o basata sul costo .....	27
ESEMPIO 25 - Commessa a prezzo predeterminato .....	28
ESEMPIO 26 – Sostenimento anticipato costi di commessa .....	29
ESEMPIO 27 - Rilevazione dei lavori in corso su ordinazione .....	29
Informazioni integrative .....	31
ESEMPIO 28 - Informazione integrative sui ricavi .....	32
ESEMPIO 29 - Informazione integrative sui proventi .....	32
ESEMPIO 30 - Informazione integrative sui lavori in corso su ordinazione in ipotesi di contratti finanziati con stanziamenti/sovvenzioni e commesse a copertura totale dei costi.....	33
ESEMPIO 31 - Informazione integrative sui lavori in corso su ordinazione in ipotesi di prezzo predeterminato su base commerciale .....	34

## Premessa

La rilevazione e la valutazione dei ricavi e proventi assumono una rilevanza centrale al fine della quantificazione delle risorse economiche acquisite dall'amministrazione per la vendita di beni e per l'erogazione dei servizi e delle prestazioni, e della determinazione degli incrementi di patrimonio netto. Diventa pertanto importante definire i principi e le modalità attraverso le quali: si distingue tra ricavi e proventi, si procede all'individuazione del momento della rilevazione contabile, si determina il valore contabile dell'operazione e si effettua l'imputazione contabile al bilancio d'esercizio.

A seguire si riporta un diagramma (Figura 1) che schematizza il processo di analisi di un evento che genera un flusso in entrata di risorse, in termini di potenziale di servizio o capacità di generare benefici economici, rispetto all'essere considerato e rilevato come provento ovvero come ricavo. Un evento che generi un'attività (rif. par. 3.4 quadro concettuale), soddisfi i criteri di rilevazione, non derivi da un conferimento di proprietà, e non dia origine ad una corrispondente passività, sarà trattato come ricavo o provento in funzione della presenza di uno scambio sinallagmatico con riferimento a diverse sezioni dell'ITAS 9.

Figura 1 - Schema logico identificazione operazione di scambio e non di scambio



L'ITAS 9 include, nei paragrafi dal 37 al 57 la rilevazione dei lavori in corso su ordinazione nei quali l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio sia appaltatrice. In tali casi, le problematiche contabili afferiscono alla corretta attribuzione e imputazione dei costi e degli eventuali ricavi, ed all'iscrizione in sede di chiusura di bilancio delle attività e passività collegate al portafoglio dei lavori in essere. In particolare, le linee guida identificano gli accordi che devono essere classificati come lavori su ordinazione, forniscono indicazioni sulle tipologie di lavori su ordinazione che possono presentarsi nel settore pubblico e specificano le basi per la rilevazione e le informazioni integrative sui costi di commessa e, ove rilevante, sui ricavi di commessa.

Negli esempi di scritture contabili illustrati nelle linee guida sono utilizzate le voci di conto con 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 ricavi

La rilevazione dei ricavi discende da una operazione di scambio da cui derivi per l'amministrazione una obbligazione di natura sinallagmatica allo svolgimento di una o più prestazioni specifiche per un periodo di tempo definito e l'esistenza di un diritto a ricevere un corrispettivo.

Nel caso in cui il corrispettivo sia 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 tener conto della data di riscossione o di estinzione delle passività (par. 9). Questa deroga comporta la rilevazione dei ricavi senza procedere a processi di attualizzazione del valore corrente.

Qualora il corrispettivo dell'operazione di scambio sia costituito da beni diversi dalle disponibilità liquide o equivalenti, ovvero da servizi, si procederà al trattamento contabile in funzione della natura e del valore dei beni e dei servizi ricevuti come corrispettivo.

In particolare:

- a) Se i beni o servizi ceduti dall'amministrazione hanno la stessa natura e lo stesso valore rispetto a quelli ricevuti, non si rilevano ricavi, trattandosi di uno scambio di risorse equivalenti. A titolo di esempio, si pensi al caso in cui un'amministrazione sottoscriva un contratto di erogazione di servizi di consulenza, ricevendo in cambio altri servizi di consulenza dello stesso valore corrente. Questa operazione non genererà alcun ricavo.
- b) Se i beni o servizi ceduti dall'amministrazione hanno natura e valore diversi rispetto a quelli ricevuti, si rilevano ricavi pari al valore di mercato dei beni o dei servizi ricevuti oppure, se questo non può essere determinato, si rilevano ricavi pari al valore di mercato dei beni o servizi ceduti. A titolo di esempio, si pensi al caso in cui un'amministrazione eroghi un servizio di consulenza a fronte del quale il contratto preveda di ricevere come corrispettivo un terreno del valore di mercato di 25.000 euro. Essendo il valore di mercato dei beni ricevuti determinato, l'operazione sarà contabilizzata nel seguente modo:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Terreni del patrimonio disponibile	25.000	
	Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi		25.000

I criteri di rilevazione dei ricavi sono, di norma, applicati distintamente a ogni operazione. Tuttavia, in particolari circostanze, è necessario applicare i criteri di rilevazione alle parti identificabili separatamente di una singola operazione allo scopo di riflettere la sostanza economica dell'operazione stessa. Per esempio, quando il prezzo di un bene comprende un valore identificabile per servizi da prestare successivamente, l'ammontare relativo è differito e rilevato come ricavo nell'esercizio nel quale il servizio è prestato. È il caso, ad esempio, di un servizio di manutenzione ordinaria da svolgersi nei cinque anni successivi alla vendita di un bene. Se il servizio di manutenzione è vendibile separatamente, in quanto può essere liberamente acquisito sul mercato, il ricavo da servizio di manutenzione sarà da rilevarsi separatamente rispetto al ricavo derivante dalla vendita del bene da mantenere. In altri casi, i criteri di rilevazione sono applicati a una o 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. Per esempio, un'amministrazione può vendere beni, i quali hanno necessità di una manutenzione che solo l'amministrazione è in grado di realizzare per la specificità e unicità del bene. In tale caso, l'operazione di scambio sarà da trattarsi come unica.

Nei paragrafi seguenti si procederà ad approfondirne caratteristiche e modalità di contabilizzazione delle diverse tipologie di ricavi trattate nell'ITAS 9, in particolare:

- ricavi da prestazioni di servizi che derivano, normalmente, dallo svolgimento da parte dell'amministrazione di un incarico concordato in un periodo prefissato di tempo. I servizi possono essere erogati in uno o più esercizi. Tra gli esempi di servizi resi da un'amministrazione possono rientrare i servizi di consulenza, prestazioni di servizi a catalogo per analisi e studi.
- ricavi da vendita di beni che possono comprendere: a) i beni prodotti dall'entità per essere venduti, ad esempio composti chimici, attrezzature; b) i beni acquistati per la rivendita, quali merci o altri beni posseduti per essere rivenduti, come la vendita di dispositivi di firma digitale da parte delle Camere di Commercio Industria e Artigianato.
- ricavi generati da attività patrimoniali, sotto forma di:
  - a) interessi: relativi ad addebiti a terzi per l'utilizzo di disponibilità liquide o mezzi equivalenti o di importi dovuti all'amministrazione;
  - b) royalty: relativi ad addebiti a terzi per l'utilizzo di attività a lungo termine appartenenti all'amministrazione, quali brevetti, marchi, diritti d'autore e software per computer;
  - c) canoni di concessione: relativi ad addebiti a terzi per l'utilizzo di beni dell'amministrazione;
  - d) dividendi o distribuzioni similari: relativi a distribuzioni di avanzi/utigli di esercizio ai possessori di partecipazioni azionarie in proporzione alla loro quota e al tipo di partecipazioni.

#### *Rilevazione dei ricavi da prestazione di servizi*

La prestazione di servizi comporta l'esecuzione da parte della pubblica amministrazione di un incarico concordato in un periodo prefissato di tempo che può ultimarsi in un esercizio oppure protrarsi per più esercizi. Si pensi ad esempio alle tariffe applicate per la fruizione di servizi sportivi come le piscine o per prestazioni laboratoriali erogate da centri di ricerca dell'Università.

Nel caso in cui si rispettano le condizioni di rilevazione, in contabilità si procederà a rilevare un ricavo (AVERE), nell'esempio 1 movimentando la voce "Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi", ed una corrispondente variazione di attività (DARE), nell'esempio "Crediti correnti da prestazione di servizi".

#### **ESEMPIO 1 - Rilevazione dei ricavi da prestazioni di servizi**

L'amministrazione Alfa ha erogato servizi con corrispettivo all'utenza 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	Crediti correnti da prestazione di servizi	100	
	Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi		100

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/04/n	Fondi presso istituto tesoriere	100	
	Crediti correnti da prestazione di servizi		100

Ai fini della stima dell'ammontare dei ricavi, la determinazione dello stadio di completamento di un servizio rappresenta un elemento di particolare attenzione. Infatti, i ricavi si rilevano nell'esercizio nel quale i servizi sono prestati. Per esempio, un'amministrazione che fornisce una serie di servizi per un periodo di tempo determinato rileverà i ricavi nel momento in cui le singole prestazioni sono completate. La rilevazione dei ricavi mediante questo metodo fornisce informazioni utili sull'ammontare dell'attività di prestazione di servizi svolta e sul risultato economico di un esercizio.

Lo stadio di completamento di un'operazione di servizi può essere determinato con vari metodi. L'amministrazione impiega il metodo che conduce a una determinazione attendibile 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) e c) sono sostanzialmente basati sugli output promessi o previsti dall'accordo (si vedano Esempi 2 e 3), 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 (si veda Esempio 3). Infine, il metodo d) è residuale quando i precedenti non sono applicabili (si veda Esempio 5).

---

### **ESEMPIO 2 - Determinazione della percentuale di completamento con metodo basato su unità di misura fisiche**

L'amministrazione Alfa ha stipulato un contratto di somministrazione di un servizio formativo nel quale si prevede l'erogazione di n°20 giornate di formazione (per 8 ore complessive a giornata) ad un prezzo di 400 euro a giornata. L'amministrazione Alfa procede con l'erogazione di n°10 giornate, rispetto alle 20 che dovranno essere realizzate entro l'anno. L'attività svolta è sempre la medesima per ciascuna giornata di formazione. Al termine di ogni giornata formativa, il beneficiario del servizio attesta la corretta esecuzione ed accettazione del servizio.

Come l'amministrazione Alfa dovrà rilevare i ricavi?

L'amministrazione Alfa rileva i ricavi nel corso del tempo utilizzando il metodo basato sugli output, ed in particolare sulla base quantitativa del lavoro effettivamente svolto. In particolare, utilizzerà la percentuale del servizio erogato calcolando il numero delle giornate di formazione (dal momento che lo sforzo e la tipologia di lavoro svolto è il medesimo). Quindi si stima che l'avanzamento sia pari al 50% (10 giornate formative su 20) e l'amministrazione rileverà ricavi per 4.000 euro (50% di 8.000 euro).

### ESEMPIO 3 - Determinazione della percentuale di completamento dei servizi resi

L'amministrazione ALFA ha stipulato un contratto biennale di erogazione di servizi di indagini laboratoriali con un'industria estrattiva che è tenuta per legge ad effettuare prelievi di campioni di liquidi e minerali in considerazione dei rischi di inquinamento che le operazioni di questo business comportano (zinco, cadmio, nichel, tra gli altri).

Il contratto prevede un corrispettivo per ogni singola indagine laboratoriale pari a 150 euro e un numero massimo di indagini pari a 10 per ciascun anno.

Ogni servizio di indagine laboratoriale viene richiesto singolarmente mediante apposita documentazione pubblicata nel sito dell'amministrazione. Al termine di ogni servizio l'amministrazione rilascia un documento di referto sul campione.

Infine, ipotizziamo che al termine dell'esercizio sono state richieste 7 indagini laboratoriali e delle stesse è stato emesso documento di referto.

*Come l'amministrazione ALFA dovrà rilevare i ricavi?*

L'amministrazione ALFA rileva i ricavi nel corso del tempo utilizzando il metodo basato sui servizi effettuati, ed in particolare sulla base quantitativa dei servizi effettivamente svolti. Quindi, dato che l'amministrazione ha erogato completamente 7 servizi e ciascun servizio ha un costo di 150 euro, rileverà ricavi per 1.050 euro.

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

L'amministrazione ALFA ha stipulato un contratto di ricerca e sviluppo per la realizzazione di studi e analisi per un importo contrattuale previsto di 20.000 euro + IVA. In sede previsionale, l'amministrazione ALFA ha previsto di sostenere 15.000 euro di costi tra personale, materiali, ammortamenti attrezzature e servizi e conseguire un margine di 5.000 euro. In sede di rilevazione, l'amministrazione ALFA ha sostenuto 6.000 euro di costi e prevede che per il completamento della prestazione ne dovrà ancora sostenere 9.000 euro.

Come l'amministrazione ALFA dovrà rilevare i ricavi?

Adottando il metodo b), questi fa riferimento al metodo cosiddetto cost-to-cost. In base a tale metodo, la percentuale di ricavo da rilevare si determina sulla base della seguente formula:

$$\left( \frac{\text{Costi sostenuti nel periodo}}{\text{Costi cumulati sostenuti + stima costi a finire}} \times \text{Corrispettivo contrattuale} \right) - \text{Ricavi già rilevati} = \text{Ricavo da rilevare}$$

Adattando la stessa formula sarà possibile determinare il margine relativo alla prestazione di servizi:

$$\left( \frac{\text{Costi sostenuti nel periodo}}{\text{Costi cumulati sostenuti + stima costi a finire}} \times \text{Margine atteso} \right) - \text{Margine già rilevati} = \text{Margine da rilevare}$$

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

$$\left( \frac{\text{Costi sostenuti nel periodo}}{\text{Costi cumulati sostenuti + stima costi a finire}} \times \text{Corrispettivo contrattuale} \right) - \text{Ricavi già rilevati} = \text{Ricavo da rilevare}$$



$$\text{Sostituendo:} \\ \left( \frac{6.000}{6.000 + 9.000} \times 20.000 \right) - 0 = 8.000$$

Sarà possibile anche rilevare la quota di margine conseguito:

$$\left( \frac{\text{Costi sostenuti nel periodo}}{\text{Costi cumulati sostenuti} + \text{stima costi a finire}} \times \text{Margine atteso} \right) - \text{Margine già rilevati} = \text{Margine da rilevare}$$

$$\text{Sostituendo:} \\ \left( \frac{6.000}{6.000 + 9.000} \times 5.000 \right) - 0 = 2.000$$

In sintesi:

Avanzamento lavoro = 6.000/15.000 = 40%

Ricavi = 40% di 20.000 euro = 8.000 euro

Costi = 6.000 euro

Margine = 2.000 euro

#### **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 ALFA concede in locazione alla società Zeta un locale per una durata contrattuale di due anni con decorrenza dal 01/01/n, per un valore di 80.000 euro.

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

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

$(80.000/24 \text{ mesi}) \times 12 \text{ mesi} = 40.000 \text{ euro}$ .

Nella tabella seguente si presentano esempi di metodi di rilevazione dello stadio di completamento in corrispondenza della tipologia di ricavi.

*Tabella 1 - Metodi di rilevazione dello stadio di completamento in corrispondenza della tipologia di ricavi*

Tipologia servizi	Esempio di Metodo di rilevazione
Ricerca scientifica e tecnologica	Stadio di completamento dei singoli progetti
Compensi per l'installazione	Stadio di completamento dell'installazione
Quote di partecipazione a serie di eventi (es. abbonamenti)	Ripartizione in base al numero di manifestazioni realizzate
Istruzione	A quote costanti in relazione al periodo (es. anno accademico)

L'attendibilità e la scelta del metodo di stima è funzione della chiarezza e della completezza con cui sono stati definiti i diritti che ciascuna delle parti può far valere relativamente al servizio prestato e ricevuto, il corrispettivo da versare, i modi e i termini dell'adempimento. La determinazione dello stato di completamento richiede, di solito, che l'amministrazione si doti di un efficace sistema informativo

aziendale al fine di rivedere e, se necessario, modificare le stime dei ricavi nel momento in cui il servizio viene prestato.

### *Rilevazione dei ricavi da vendita di beni*

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

Nella maggior parte delle vendite di beni, il trasferimento dei rischi e dei benefici della proprietà coincide con il momento del trasferimento del possesso all'acquirente. Vi sono casi, invece, nei quali i rischi e i benefici della proprietà possono essere trasferiti in un momento diverso dal passaggio di possesso all'acquirente. Si pensi ad esempio quando l'acquirente ha il diritto di revocare l'acquisto per un motivo specificato nell'accordo sottostante l'operazione di vendita (esclusa la normale garanzia del venditore) e tale eventualità è incerta, oppure se i ricavi sono condizionati alla rivendita a terzi dei beni da parte dell'acquirente oppure se l'amministrazione che vende è impegnata a eseguire certe attività che non ha ancora completato (come ad esempio l'installazione). In questi casi nei quali l'amministrazione conserva rischi significativi, l'operazione non è classificata come vendita e non si rilevano ricavi.

Le principali tipologie di situazioni nelle quali un'amministrazione può conservare 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 il conseguimento di un ricavo è condizionato dai ricavi realizzati dall'acquirente dalla vendita degli stessi beni (es. vendita di beni in conto vendita);
- quando l'installazione è parte essenziale del contratto ed essa non è ancora avvenuta;
- in funzione dei termini contrattuali legati al trasporto (es. trasporto ex-work);
- in presenza di una qualsiasi clausola di revoca dell'acquisto prevista dal contratto di vendita.

Vi possono altresì essere delle operazioni di vendita di beni nelle quali il momento della consegna è differito su richiesta dell'acquirente, pur avendo l'acquirente assunto la proprietà e accettato la fatturazione. Si pensi al caso di un bene realizzato dall'amministrazione, per il quale l'acquirente ha sue necessità di attendere che la consegna si realizzi in un determinato tempo, non dipendente dall'amministrazione stessa. In questi casi, il ricavo è rilevato quando l'acquirente acquista la proprietà a condizione che:

- a) sia probabile che la consegna sarà effettuata;
- b) il bene sia a disposizione, identificato e pronto per essere consegnato all'acquirente nel momento in cui la vendita è rilevata;
- c) l'acquirente dà atto specificamente delle condizioni per la consegna differita;
- d) siano applicate le consuete condizioni di pagamento.

Il ricavo non è rilevato quando c'è solo l'intenzione di acquistare o di produrre i beni in tempo per la consegna.

Nel caso di rispetto delle condizioni, in contabilità si procederà a rilevare un ricavo (AVERE), nell'esempio 5 movimentando la voce "Ricavi dalla vendita di beni", ed una corrispondente variazione di attività (DARE), nell'esempio "Crediti correnti da cessioni di beni".

---

### **ESEMPIO 6 - Rilevazione dei ricavi da vendita di beni**

L'amministrazione Alfa ha venduto in data 30/06 dell'anno n i seguenti dispositivi digitali: n. 100 Carte Nazionali dei Servizi con dispositivo di firma digitale al prezzo di 25 euro cadauna, n. 50 dispositivi di firma digitale evoluti "Token USB" al prezzo di 70 euro cadauno, n. 10 lettori di smart card al prezzo di

18 euro cadauno. Nella stessa data l'amministrazione ha emesso fattura e contestualmente incassato i ricavi della vendita dei beni.

100 x 25 = 2.500 euro Ricavo da vendita Carte Nazionali dei Servizi

50 x 70 = 3.500 euro Ricavo da vendita Token USB

10 x 18 = 180 euro Ricavo da vendita lettori smart card

In contabilità si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/06/n	Crediti correnti da cessione di beni Ricavi dalla vendita di beni	6.180	6.180

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/06/n	Fondi presso istituto tesoriere Crediti correnti da cessione di beni	6.180	6.180

### *Rilevazione dei ricavi generati da attività patrimoniali dell'amministrazione*

I ricavi generati da attività patrimoniali dell'amministrazione sono rilevati utilizzando i seguenti trattamenti contabili:

- 1) gli interessi devono essere rilevati nell'esercizio in modo proporzionale al tempo trascorso tenendo conto del rendimento effettivo dell'attività. Nel caso di acquisizione da parte dell'amministrazione di un investimento finanziario già in essere, soltanto la quota di interessi maturati successivamente all'acquisizione è rilevata come ricavo, tenendo conto anche della eventuale differenza tra costo di acquisto e valore nominale. L'ITAS 9 prevede che il rendimento effettivo di un'attività è pari al tasso di interesse richiesto per attualizzare il flusso degli incassi futuri stimati lungo la vita dell'attività, rendendola pari al valore contabile iniziale (si veda esempio 7);
- 2) le licenze e le royalty dovute per l'utilizzo di un bene immateriale dell'amministrazione (quali marchi, brevetti, software, diritti di proprietà intellettuale) sono normalmente rilevate secondo quanto previsto dal contenuto dell'accordo. Per praticità, questo può essere fatto applicando quote costanti in proporzione alla durata dell'accordo, ad esempio, quando un licenziatario ha il diritto di impiegare certe tecnologie per un determinato periodo di tempo (si veda esempio 8);
- 3) le concessioni pluriennali di beni dell'amministrazione devono essere rilevate in ragione della loro maturazione economica e sospese per la parte di competenza economica di successivi esercizi. In relazione al trattamento contabile delle concessioni si rimanda all'ITAS 6 e relative linee guida;
- 4) i dividendi o le distribuzioni similari devono essere rilevati quando sorge il diritto dell'amministrazione a ricevere il pagamento. Solitamente il diritto sorge quando l'entità dei dividendi e la loro distribuzione sono approvati negli organi societari aventi titolo sulla base della legislazione vigente (es. la delibera dell'assemblea dei soci di approvazione della proposta di bilancio e di destinazione dell'utile) (si veda esempio 9).

**ESEMPIO 7 - Rilevazione di ricavi da interesse**

L'amministrazione ALFA ha acquisito in data 31/12/n titoli finanziari per un valore nominale di 10.000 euro al corso secco di 98. Il tasso di interesse annuo è fissato al 5% e la prima data di godimento è il 31/12/n+1.

Il titolo sarà rimborsato il 31/12/n+3 e l'amministrazione intende mantenerlo fino a scadenza.

In contabilità si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n	Titoli che costituiscono immobilizzazioni emessi dallo Stato Fondi presso istituto tesoriere	9.800	9.800

Al fine della rilevazione degli interessi è necessario calcolare il tasso effettivo di rendimento, ovvero quel tasso che rende equivalenti il valore attuale dei flussi finanziari futuri con l'esborso iniziale, che risulta essere pari al 5,7447%, ovvero il tasso che rende il valore attuale del flusso degli incassi futuri pari al valore contabile iniziale dell'esborso.

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:

	<i>n</i>	<i>n+1</i>	<i>n+2</i>	<i>n+3</i>
Acquisto titolo	- 9.800			
Incasso interessi		500	500	500
Incasso Rimborso titolo				10.000
<b>Flusso di cassa netto</b>	<b>- 9.800</b>	<b>500</b>	<b>500</b>	<b>10.500</b>

Una volta noti i flussi di cassa si può applicare la formula seguente per il calcolo del tasso ovvero l'incognita  $r^1$ :

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

Il rendimento effettivo dell'operazione sarà dato dal tasso ( $r$ ) che rende nulla la sommatoria del valore attuale del flusso degli incassi futuri e dell'esborso iniziale (nell'esempio in oggetto €9.800). Il tasso effettivo di rendimento rende vera la seguente equazione:

$$(9.800) = \frac{500}{(1+r)} + \frac{500}{(1+r)^2} + \frac{10.500}{(1+r)^3}$$

Sostituendo il tasso effettivo di onerosità determinato nel 5,7447% all'equazione, a titolo di prova, avremo:

$$(9.800) = \frac{10.000}{(1+5,7447\%)} + \frac{10.000}{(1+5,7447\%)^2} + \frac{210.000}{(1+5,7447\%)^3}$$

<sup>1</sup> Per il calcolo è necessario dotarsi di un foglio di lavoro (es. Excel<sup>®</sup>) vista la complessità della formulazione.

Risolvendo:

(9.800) = 473 447 = 8.880

Ovvero

(9.800) = 9.800

In data 31/12/n+1 l'amministrazione incassa la cedola e rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n+1	Fondi presso istituto tesoriere	500	
	Interessi attivi da titoli di debito emessi dallo Stato		500

I ricavi finanziari da iscriversi pari al tasso effettivo di rendimento sopra citato riparametrati su 9.800 euro di investimento sarebbero pari a 562,98 euro, ovvero calcolati come  $9.800 \times 5,7447\%$ .

In data 31/12/n+1, l'amministrazione integra la rilevazione dei ricavi da interessi rilevando:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n+1	Titoli che costituiscono immobilizzazioni emessi dallo Stato	62,98	
	Interessi attivi da titoli di debito emessi dallo Stato		62,98

In data 31/12/n+2 l'amministrazione incassa la cedola e rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n+2	Fondi presso istituto tesoriere	500	
	Interessi attivi da titoli di debito emessi dallo Stato		500

Nell'anno n+2 si procederà similmente a integrare gli interessi attivi pari al rendimento effettivo riparametrati su un valore titoli pari a 9.862,98 ( $9.800+62,98$ ), pari a 566,60 euro.

In data 31/12/n+2, l'amministrazione integra la rilevazione dei ricavi da interessi rilevando:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n+2	Titoli che costituiscono immobilizzazioni emessi dallo Stato	66,60	
	Interessi attivi da titoli di debito emessi dallo Stato		66,60

In data 31/12/n+3 l'amministrazione incassa la cedola e rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n+3	Fondi presso istituto tesoriere	500	
	Interessi attivi da titoli di debito emessi dallo Stato		500

Nell'anno n+3 si procederà similmente a integrare gli interessi attivi pari al rendimento effettivo riparametrati su un valore titoli pari a 9.929,58 ( $9.800+62,98+66,60$ ), pari a 570,42 euro ( $9.929,58 \times 5,7447\%$ ).

In data 31/12/n+3, l'amministrazione integra la rilevazione dei ricavi da interessi rilevando:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n+3	Titoli che costituiscono immobilizzazioni emessi dallo Stato	70,42	
	Interessi attivi da titoli di debito emessi dallo Stato		70,42

Sempre al 31/12/n+3, l'amministrazione rileverà l'incasso del valore nominale di rimborso del titolo:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n+3	Disponibilità liquide Titoli che costituiscono immobilizzazioni emessi dallo Stato	10.000	10.000

### ESEMPIO 8 - Rilevazione dei ricavi generati da attività patrimoniali dell'amministrazione

L'amministrazione ALFA ha sottoscritto un contratto di utilizzo esclusivo di un proprio brevetto che prevede il riconoscimento del 5% di royalty sul fatturato generato dal suo sfruttamento, da riconoscersi dietro apposita rendicontazione al 31/12 di ogni anno. Per l'anno n le royalties riconosciute sono state pari a 50.000 euro 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 crediti correnti derivanti dalla gestione di beni Altri Ricavi e proventi diversi	50.000	50.000

DATA	CONTI	DARE	AVERE
28/02/n+1	Fondi presso istituto tesoriere Altri crediti correnti derivanti dalla gestione di beni	50.000	50.000

### ESEMPIO 9 - Rilevazione dei ricavi generati da dividendi

L'amministrazione ALFA detiene il 10% del capitale sociale della società in-house ZETA, la quale in data 28/04/n approva in assemblea dei soci la distribuzione di dividendi ai soci pari a 1.000.000 euro. Il pagamento è previsto entro 30 giorni. In data 20/05/n l'amministrazione ALFA riceve il pagamento.

In contabilità si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
28/04/n	Altri Crediti correnti derivante dalla gestione di beni Dividendi da partecipazioni in società controllate non incluse fra le amm.ni pubbliche	1.000.000	1.000.000

In data 20/5, l'amministrazione procederà a rilevare l'incasso del dividendo:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
20/05/n	Fondi presso istituto tesoriere Altri Crediti correnti derivante dalla gestione di beni	1.000.000	1.000.000

### Rilevazione dei proventi

I proventi sono generati da operazioni non di scambio, ovvero quando una pubblica amministrazione riceve delle risorse, o l'estinzione di passività, senza una obbligazione sinallagmatica, ovvero senza l'obbligo di una prestazione specifica associata alla risorsa.

L'iscrizione nel conto economico dei proventi avviene nell'esercizio in cui si costituisce il diritto di afflusso di risorse che determini un aumento di attività (es. pagamento) o un decremento di passività (es. debito), fatto salvo che la stessa operazione non rilevi una corrispondente passività. La rilevazione di una passività 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 10 - Rilevazione di una attività e corrispondente passività

Un'amministrazione pubblica riceve un contributo da una amministrazione centrale da destinare a favore di una specifica categorie di utenti con uno stanziamento complessivo pari a 100.000 euro. Nella delibera è previsto il deflusso a titolo definitivo delle risorse in corrispondenza dell'obbligo di rendicontazione dei contributi erogati. La delibera prevede l'immediato trasferimento di risorse a favore dell'amministrazione con l'obbligo di restituzione in caso di mancata o erronea distribuzione del contributo secondo le modalità previste.

Il trasferimento delle risorse avviene in data 30/6.

In data 30/9, l'amministrazione provvede a rendicontare i contributi erogati per 100.000 euro. In data 30/11, la rendicontazione è accettata.

In data 30/6, l'amministrazione si trova nelle condizioni di rilevare un'attività (afflusso di risorse), ma al contempo rileverà una passività (Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Altre Amministrazioni Centrali) in quanto la risorsa trasferita è ancora sotto il controllo dell'amministrazione trasferente ed è anche certo che in caso di non rispetto dell'obbligazione da parte dell'amministrazione ovvero di non esaurimento delle somme assegnate l'amministrazione dovrà restituire le risorse con i collegati benefici economici o potenziale di servizio. In contabilità avremo quindi:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/06/n	Fondi presso istituto tesoriere	100.000	
	Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Altre Amministrazioni Centrali		100.000

In data 30/11, l'amministrazione ridurrà la passività corrispondentemente alla rendicontazione accettata e al contempo procederà ad iscrivere il provento in conto economico:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/11/n	Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Altre Amministrazioni Centrali	100.000	
	Trasferimenti attivi correnti		100.000

#### ESEMPIO 11 - Rilevazione una attività in corrispondenza di una passività

L'amministrazione Alfa riceve l'assegnazione dall'amministrazione Beta un contributo di 100.000 euro che sarà erogato annualmente a seguito di rendicontazione all'amministrazione Beta delle spese sostenute e dei risultati effettivamente conseguiti. Il decreto di assegnazione del contributo prevede che in caso di mancata accettazione della rendicontazione l'amministrazione beneficiaria non maturerà il diritto al trasferimento delle risorse.

Anno	n	n+1
% di avanzamento spesa	40	60
Spese annue sostenute da rendicontare (euro)	40.000	60.000

Nell'anno n (e nei successivi) l'amministrazione beneficiaria Alfa in corrispondenza dell'invio della rendicontazione con il primo stato di avanzamento (40.000 euro) procederà a rilevare una attività ed una corrispondente passività. Ad esempio, nell'anno n il SAL rendicontato è pari a 40.000 euro e in corrispondenza si rileverà una attività (Crediti correnti per trasferimenti correnti) ed una passività (Debiti correnti per trasferimenti correnti):

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Crediti correnti per trasferimenti correnti	40.000	
	Debiti correnti per trasferimenti correnti		40.000

In sede di accettazione della rendicontazione procederà a ridurre la passività e a rilevare il provento:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Debiti correnti per trasferimenti correnti	40.000	
	Trasferimenti attivi in c/esercizio		40.000

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

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Crediti correnti per trasferimenti correnti	40.000	
	Disponibilità liquide		40.000

La modalità di rilevazione sopra descritta sarà ripetuta per tutti i successivi anni di durata del progetto. Come si può notare, nessun provento è rilevato fino al permanere della condizione, ovvero l'accettazione della rendicontazione che fa maturare il diritto a ricevere le risorse.

Caso particolare si manifesta qualora l'operazione non di scambio dia luogo alla rilevazione di attività (o dell'estinzione di passività) e di corrispondenti passività (Par.23 ITAS 9). In questi casi, il valore del provento iscritto nel conto economico è pari all'eventuale eccedenza delle attività (o delle passività estinte) sulle passività rilevate. Tale eccedenza dovrà essere rilevata come un provento (Si veda esempio 12).

### ESEMPIO 12 - Rilevazione di un provento in eccedenza della corrispondente passività

Un'amministrazione riceve un trasferimento per 100.000 euro 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, l'incremento di attività (100.000 euro) eccede la passività corrispondente alla condizione (90.000 euro), visto che il 10% dell'attività (10.000 euro) non è oggetto a rendicontazione, senza quindi un obbligo di restituzione. Tale eccedenza sarà quindi rilevata come provento.

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Fondi presso istituto tesoriere	100.000	
	Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Altre Amministrazioni Locali		90.000
	Trasferimenti attivi in c/Esercizio - Trasferim. correnti da Amministrazioni Locali		10.000



La passività rilevata in corrispondenza della condizione sarà ridotta in corrispondenza della rendicontazione del progetto, rilevando il provento. Ad esempio, si ipotizzi che in data 30/09 la rendicontazione di progetto sia accettata. In tale data l'amministrazione ridurrà la passività e procederà ad iscrivere il provento in conto economico:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
30/09/n	Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Altre Amministrazioni Locali	90.000	
	Trasferimenti attivi in c/Esercizio - Trasferim. correnti da Amministrazioni Locali		90.000

Nei paragrafi successivi si approfondiranno, con esempi, le modalità di rilevazione dei proventi, che sono classificati in:

1. tributi ottenuti da amministrazioni pubbliche in forza della capacità impositiva loro riconosciuta dalla legge, diretti a procurare risorse per il loro funzionamento, per l'erogazione dei servizi pubblici, la realizzazione di opere o interventi di pubblica utilità;
2. trasferimenti, nella forma di contributi in denaro da parte di altre amministrazioni, o remissione di debiti dell'amministrazione da parte dei soggetti creditori o assunzione di debiti dell'amministrazione da parte di soggetti terzi;
3. contributi per prestazioni sociali (rif. ITAS 16 - *Prestazioni sociali in denaro*), derivanti da trasferimenti ricevuti da un'amministrazione per l'erogazione a singoli individui che soddisfano i requisiti di ammissibilità previsti dalla normativa vigente in materia nella forma di agevolazioni economiche.

### *Rilevazione dei proventi da tributi*

La rilevazione dei tributi richiede il verificarsi di uno specifico evento imponibile, il quale di norma fa sorgere il diritto dell'amministrazione ad iscrivere il credito vantato nei confronti del contribuente. Inoltre, un'amministrazione deve essere in grado di determinare il flusso di risorse sulla base dei pagamenti effettuati ovvero delle dichiarazioni presentate dal contribuente o degli atti impositivi emessi dall'amministrazione. I tributi saranno rilevati nel conto economico dell'esercizio nel quale l'evento imponibile si è verificato, sempre che quando il momento impositivo si verifica, il bilancio di esercizio non sia già chiuso. Si pensi al caso di un ravvedimento operoso di un contribuente nel mese di giugno 2023, con riferimento a tributi non dichiarati relativamente all'anno di imposta 2021. In questo caso, l'evento imponibile si è verificato nel 2021, ma solo nel 2023 l'amministrazione è in grado di quantificare il flusso di risorse, ed essendo il bilancio 2021 chiuso, il tributo dovrà essere rilevato nel bilancio 2023. A titolo di esempio, e fatto salvo che non sia diversamente indicato in leggi o regolamenti, l'evento imponibile può essere legato a:

- l'emissione dei ruoli o liste di carico per determinati proventi tributari (es. Canone unico patrimoniale);
- il transito di beni e servizi dal confine doganale per i dazi doganali. Un'amministrazione impone dei dazi doganali su specifiche importazioni di beni. Gli importatori sono tenuti a pagare i dazi prima dell'effettivo transito fisico dei beni, spesso in modalità telematica. Una volta ricevuto il pagamento, i beni possono attraversare il confine. L'amministrazione controlla la risorsa e può

- rilevare il tributo nell'esercizio in cui i beni attraversano il confine, o successivamente, appena può valutare attendibilmente il dazio esigibile;
- il conseguimento di un reddito imponibile da parte del contribuente derivante dalla dichiarazione fiscale (es. Irpef);
  - lo svolgimento di una attività soggetta a imposizione sul valore aggiunto (IVA). L'IVA diviene imponibile allo svolgimento di un'attività di vendita di beni e servizi, ai sensi della legislazione IVA vigente. Le dichiarazioni IVA dei contribuenti solitamente coincidono con l'esercizio a cui si riferiscono, o comunque sono conoscibili dall'amministrazione entro i termini di presentazione del bilancio d'esercizio;
  - la proprietà di bene oggetto ad imposizione patrimoniale (es. IMU). L'evento imponibile in questo caso avviene in sede di autoliquidazione del contribuente nel caso dell'IMU. L'amministrazione rileva attività e proventi nel bilancio d'esercizio di riferimento in cui rientra la data di autoliquidazione del tributo;
  - l'esecutività di un testamento per la quantificazione dell'imposta di successione. La notizia di decesso di un defunto non è di per sé condizione sufficiente a generare l'evento impositivo, in quanto si dovrà attendere di conoscere la stima del valore dell'asse ereditario per beneficiario e, per quanto superiore ad eventuali franchigie sulla base della legislazione vigente, quantificare l'imposta. Pertanto, le imposte di successione saranno rilevate nell'esercizio in cui è possibile valutare il patrimonio, la sua distribuzione tra i beneficiari e la attendibile quantificazione dell'imposta.

In sintesi, la competenza di un tributo, come regola generale, è riferita all'esercizio in cui si verifica l'evento imponibile, sempre che l'amministrazione abbia acquisito il controllo delle risorse ed è in grado di stimare l'ammontare del flusso di risorse prima della chiusura del bilancio d'esercizio. A titolo di esempio, la dichiarazione IVA annuale 2024, riferita alle operazioni IVA 2023 (evento imponibile), da presentarsi tra febbraio e marzo 2024, permette all'amministrazione di acquisire il diritto a riscuotere (nel caso di saldo a credito per l'amministrazione) e a stimare il valore del flusso di risorse, il cui ammontare confluirà nel bilancio d'esercizio 2023.

Si ricorda che, i proventi da tributi sono iscritti come tali nel bilancio dell'amministrazione che ne detiene il potere impositivo. In caso di tributi riscossi da agenti della riscossione, il provento tributario sorge solo per l'amministrazione pubblica impositrice, e non per gli agenti contabili eventualmente incaricati della riscossione. Nel caso in cui un'amministrazione pubblica dotata di potestà impositiva riscuota un tributo e lo trasferisca per legge, in toto o in parte, ad altra amministrazione pubblica (es. Fondi perequativi e Compartecipazioni), l'amministrazione impositrice deve rilevare per intero un'attività e un tributo e, contemporaneamente, una passività e un onere per il trasferimento di risorse ad altra amministrazione. L'amministrazione ricevente rileverà a sua volta un provento da trasferimento da compartecipazioni di tributi.

L'incasso di risorse relative a tributi prima del verificarsi dell'evento imponibile determina la contemporanea rilevazione di un'attività e di una passività, analogamente agli altri incassi anticipati. In questi casi l'amministrazione che redige il bilancio d'esercizio deve rilevare sia un incremento di attività (maggiori disponibilità liquide in c/c) che un incremento di passività (imposte anticipate riscosse).

**ESEMPIO 13 - Rilevazione proventi da tributi**

L'amministrazione ALFA rileva in sede di primo acconto dell'Imposta Municipale Unica (IMU) autoliquidato per un valore di €100.000.

Nell'anno n in contabilità si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Fondi presso istituto tesoriere	100.000	
	IMU		100.000

Le sanzioni possono essere rilevate dall'acquisizione da parte di un'amministrazione del controllo delle risorse derivanti da un evento sanzionabile. Tale evento si manifesta solitamente con l'emergere del diritto per un'amministrazione a riscuotere, a seguito, a titolo di esempio, della decisione presa da un tribunale o da altra amministrazione incaricata di far rispettare la legge, a seguito della violazione di disposizioni di leggi o regolamentari da parte della persona fisica o di altra entità, ovvero dagli accertamenti di agenti di polizia locale con emissione di verbali per sanzioni per violazione del codice della strada o dei regolamenti comunali sul commercio.

**ESEMPIO 14 - Rilevazione dei proventi da sanzioni pecuniarie**

Una società è ritenuta colpevole in via definitiva di aver inquinato un fiume. A titolo di penale, deve bonificare l'inquinamento causato e pagare una sanzione di 5.000.000 euro. La società ha una situazione finanziaria solida ed è in grado di pagare la sanzione.

L'amministrazione pubblica (entità che redige il bilancio) rileva un credito e un provento di 5.000.000 euro nel bilancio redatto per scopi di carattere generale dell'esercizio in cui viene comminata la sanzione in via definitiva. Fino a tale data, infatti, l'amministrazione non avrebbe potuto rilevare alcuna attività, ma eventualmente un'attività potenziale, ai sensi di ITAS 13.

L'amministrazione rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Crediti correnti per multe, ammende, sanzioni e oblazioni	5.000.000	
	Altri ricavi e proventi diversi		5.000.000

*Rilevazione dei trasferimenti*

I trasferimenti hanno in comune la caratteristica di trasferire risorse da un'amministrazione all'altra senza un corrispettivo specifico da operazione di scambio.

La rilevazione di un trasferimento richiede la presenza di un accordo o atto che faccia emergere il diritto per l'amministrazione a ricevere le relative risorse o la remissione/accollo di debiti da parte di terzi. Tale diritto può emergere 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 di una delibera di assegnazione di un contributo,

rilevando il provento (AVERE) nella voce "Trasferimenti attivi c/esercizio" e un'associata attività (DARE) nella voce "Crediti correnti per trasferimenti correnti da altre amministrazioni centrali".

### ESEMPIO 15 - Rilevazione di trasferimenti senza condizioni

Un'amministrazione pubblica centrale delibera di assegnare un contributo corrente di 1.000.000 euro a un'amministrazione pubblica locale, senza condizioni, finalizzato al supporto dei servizi scolastici.

In contabilità si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Crediti correnti per trasferimenti correnti da amministrazioni centrali	1.000.000	
	Trasferimenti attivi in c/Esercizio - Trasferim. correnti da Amministrazioni Centrali		1.000.000

La presenza di clausole contenute nelle leggi, regolamenti o altri atti unilaterali o accordi vincolati di generano dei trasferimenti vincolati. La modalità di rilevazione dei trasferimenti vincolati dipende dal contenuto delle clausole relative alle risorse da trasferite e la natura delle obbligazioni in capo all'amministrazione ricevente. Le clausole possono essere di due tipi:

- le condizioni
- I limiti e le restrizioni

Come definito da ITAS 9, l'elemento distintivo delle condizioni è quello che esse aggiungono all'obbligazione in capo all'amministrazione ricevente di rendere una prestazione secondo le clausole definite (obbligazione di fare o di risultato), un obbligo di restituzione delle risorse al trasferente qualora la prestazione non sia resa (obbligo di restituzione), ovvero la mancata maturazione del diritto di ricevere le risorse come nel caso dei trasferimenti a rendicontazione. In tali situazioni, in capo all'amministrazione ricevente il trasferimento non si concretizza il controllo sulla risorsa (il diritto ai benefici economici o potenziali di servizio) derivante da un'operazione passata (il trasferimento con condizioni). Pertanto, in sede di assegnazione delle risorse con condizioni, un'amministrazione a fronte dell'attività dovrà rilevare una corrispondente passività, mentre il provento potrà essere iscritto in conto economico solo nella misura in cui l'obbligazione di risultato sarà soddisfatta. Oltre alla condizione che comporti la restituzione delle risorse trasferite, ben più frequente è la casistica che l'inadempimento da parte del beneficiario delle obbligazioni comporti la mancata maturazione del diritto a ricevere le risorse, come è il caso dei trasferimenti a rendicontazione.

Tra le casistiche più diffuse di trasferimenti con condizioni vi sono i trasferimenti a rendicontazione, come per esempio fondi PNRR o fondi di coesione. In questi trasferimenti, l'assegnazione delle risorse vedrà la rilevazione contemporanea di una attività e di una passività e non un provento in quanto, nel caso di rendicontazione non conforme e/o il mancato conseguimento della finalità prevista, sorge l'obbligo di restituzione dei fondi, ovvero la perdita della maturazione del diritto a ricevere le risorse. Solo nel caso in cui l'istanza di rendicontazione sia accettata, si matura il diritto di ricevere le risorse rendicontate, si procederà a ridurre la passività e rilevare il provento (si veda esempio 17). Un'altra casistica tipica di trasferimenti con condizioni è rappresentata dai trasferimenti in c/investimenti per la realizzazione di una specifica opera pubblica. Anche in tali casi, si procederà a rilevare una attività ed una corrispondente passività, mentre il provento solo in relazione alla riduzione della passività che in molti casi avverrà solo al termine del completamento dell'opera (si veda esempio 18). Infatti, solo con il completamento dell'opera si elimina l'obbligazione di risultato e quindi il rischio di restituzione delle somme ricevute, acquisendo il controllo della risorsa. Ulteriore fattispecie, potrebbe verificarsi nel caso

di un accordo tra amministrazioni che preveda un trasferimento condizionato, non solo alla realizzazione di un'opera, ma anche alla sua effettiva messa in gestione (si pensi ad un trasferimento destinato alla realizzazione di un asilo nido con l'obbligo di garantirne l'apertura ed il funzionamento per i successivi 10 anni – si veda esempio 19);

In presenza di limiti e le restrizioni che, in caso di inosservanza dell'obbligazione di risultato, non comportano la restituzione al trasferente dei benefici economici o del potenziale di servizio, ovvero la perdita della maturazione del diritto a ricevere le risorse, si potrà rilevare il provento senza alcuna passività associata nel momento in cui sorge il diritto di ricezione delle risorse (si veda esempio 16).

#### ESEMPIO 16 - Rilevazione di trasferimenti senza condizioni

L'amministrazione pubblica centrale delibera l'assegnazione ad altra amministrazione di uno stanziamento di 50.000 euro per generiche attività di inclusione sociale. Non sono previste condizioni. L'amministrazione ricevente, in sede di ricezione dell'atto di assegnazione, procederà a rilevare il provento e la corrispondente attività:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Crediti correnti per trasferimenti correnti da amministrazioni centrali	50.000	
	Trasferimenti attivi in c/Esercizio - Trasferim. correnti da Amministrazioni Centrali		50.000

In sede di effettivo ricevimento dei fondi in tesoreria si procederà a rilevare:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Disponibilità liquide	50.000	
	Crediti correnti per trasferimenti correnti da amministrazioni centrali		50.000

#### ESEMPIO 17 - Rilevazione di trasferimenti a rendicontazione

L'amministrazione pubblica centrale delibera l'assegnazione ad altra amministrazione uno stanziamento di 100.000 euro, per la realizzazione di uno specifico progetto di culturale. L'amministrazione pubblica locale 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 ricevente, in sede di ricezione dell'atto di ricevimento dell'anticipo, procederà a rilevare un'attività ed una corrispondente passività, senza rilevare un provento in quanto il trasferimento è soggetto a condizioni:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Disponibilità liquide	30.000	
	Debiti correnti v/amministrazioni centrali per trasferimenti correnti ricevuti		30.000

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 chiudere la passività e rilevare il provento:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Altre Amministrazioni centrali	30.000	
	Trasferimenti attivi in c/Esercizio - Trasferim. correnti da Amministrazioni Centrali		30.000

Al ricevimento dell'ulteriore erogazione del 50% si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Disponibilità liquide	50.000	
	Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Altre Amministrazioni Centrali		50.000

In sede di accettazione della seconda istanza di rendicontazione si procederà a rilevare il provento e a ridurre corrispondentemente la passività:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Debiti correnti per trasferimenti correnti verso Altre Amministrazioni Centrali	50.000	
	Trasferimenti attivi in c/Esercizio - Trasferim. correnti da Amministrazioni Centrali		50.000

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

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Crediti correnti per trasferimenti correnti da Amministrazioni Centrali	20.000	
	Trasferimenti attivi in c/Esercizio - Trasferim. correnti da Amministrazioni Centrali		20.000

Al ricevimento della quota di saldo si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Disponibilità liquide	20.000	
	Crediti correnti v/amministrazioni centrali per trasferimenti correnti		20.000

### ESEMPIO 18 - Rilevazione di trasferimenti in presenza di condizioni per la realizzazione di opere pubbliche

L'amministrazione ALFA è assegnataria dall'amministrazione BETA di 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 500.000 euro e sarà erogato annualmente a seguito di rendicontazione delle spese sostenute dall'amministrazione ALFA per la realizzazione dell'opera. Il decreto di assegnazione del contributo prevede che in caso di mancato completamento dell'opera l'amministrazione ricevente dovrà restituire la totalità delle somme ricevute. L'opera sarà realizzata in 6 anni in base al seguente cronoprogramma:

Anno	n	n+1	n+2	n+3	n+4	n+5
% di completamento opera	15%	15%	35%	15%	10%	10%
Oneri annui da rendicontare (€)	75.000	75.000	175.000	75.000	50.000	50.000

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

Nell'anno n (e negli anni successivi) l'amministrazione ALFA rileverà una attività sotto forma di credito nei confronti dell'amministrazione BETA pari alle somme rendicontate con il primo stato di avanzamento (75.000 euro), ed una corrispondente passività. Ad esempio, nell'anno n il SAL maturato è pari a 75.000 euro e in corrispondenza si rileverà una attività (Crediti correnti per trasferimenti in c/investimenti da amministrazioni centrali) e una passività (Debiti non correnti per trasferimenti in c/investimenti verso altre amministrazioni centrali).

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Crediti correnti per trasferimenti in c/investimenti da amministrazioni centrali	75.000	
	Debiti non correnti per trasferimenti in c/investimenti verso altre amministrazioni centrali		75.000

In sede di effettivo incasso delle somme trasferite si chiuderà il credito per trasferimenti correnti:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Disponibilità liquide	75.000	
	Crediti correnti per trasferimenti c/investimenti da amministrazioni centrali		75.000

L'amministrazione ALFA nell'anno n (e nei successivi) rileverà contabilmente l'importo fatturato dalla ditta Z come un corrispettivo alla realizzazione di un'immobilizzazione, pari a 75.000 euro nell'anno n.

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Immobilizzazioni materiali in corso	75.000	
	Debiti correnti verso fornitori per acquisto di immobilizzazioni		75.000

L'amministrazione ALFA nell'anno n (e nei successivi), nel momento dell'effettivo pagamento, rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Debiti correnti verso fornitori per acquisto di immobilizzazioni	75.000	
	Disponibilità liquide		75.000

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

Al termine dell'opera nell'anno (n+5) e a seguito dell'accettazione della rendicontazione finale di progetto, si procederà a rilevare il provento, come di seguito:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n+5	Debiti non correnti per trasferimenti in c/investimenti verso altre amministrazioni centrali	500.000	
	Trasferimenti attivi in c/investimenti da amministrazione centrale		500.000

Si procederà inoltre a capitalizzare l'opera con la seguente scrittura:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n+5	Beni culturali non demaniali	500.000	
	Immobilizzazioni materiali in corso		500.000

**ESEMPIO 19 - Rilevazione di trasferimenti c/investimenti con condizioni di costruzione e gestione**

L'amministrazione ALFA riceve dall'amministrazione BETA un contributo in conto investimenti per la costruzione di un asilo. Il contributo finanzia l'intero costo dell'opera pari a 300.000 euro con trasferimenti annuali sulla base del SAL di progetto a seguito di rendicontazione delle spese sostenute dall'amministrazione ALFA per la realizzazione dell'opera. Si prevede inoltre che l'amministrazione ALFA abbia l'obbligo di garantire la gestione dell'asilo nei successivi 10 anni dalla costruzione dello stesso. Il decreto di assegnazione del contributo prevede che, in caso di mancato completamento dell'opera e/o mancata gestione per 10 anni, l'amministrazione ricevente dovrà restituire le somme ricevute.

L'opera sarà realizzata in 3 anni in base al seguente crono-programma:

Anno	n	n+1	n+2
% di completamento opera	25%	35%	40%
Spese annue sostenute da rendicontare (euro)	75.000	105.000	120.000

Essendo prevista una condizione sulla costruzione e successiva gestione, non si rileverà alcun provento fino al completamento dell'opera, ma solamente una passività durante la fase di costruzione. Al termine della costruzione, si potrà ridurre il valore della passività con contestuale rilevazione del provento lungo i 10 anni di gestione.

Al termine dell'anno n (e negli anni successivi) l'amministrazione ALFA, a seguito della rendicontazione effettuata ed accettata, rileverà una attività sotto forma di credito nei confronti dell'amministrazione BETA pari alle somme rendicontate con il primo stato di avanzamento, al netto della quarta parte di anticipazione (75.000 euro), ed una corrispondente passività.

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Crediti correnti per trasferimenti in conto investimenti	75.000	
	Debiti non correnti per trasferimenti c/investimenti verso altre amministrazioni centrali		75.000

In sede di effettivo incasso delle somme trasferite si chiuderà il credito per trasferimenti in correnti:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Disponibilità liquide	67.500	
	Crediti correnti per trasferimenti in conto investimenti		67.500

L'amministrazione ALFA nell'anno n (e negli anni successivi) rileverà contabilmente l'importo fatturato dalla ditta Z come un corrispettivo alla realizzazione di un'immobilizzazione, pari a 75.000 euro nell'anno n.

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Immobilizzazioni materiali in corso	75.000	
	Debiti correnti verso fornitori per acquisto di immobilizzazioni		75.000

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

Al termine dell'opera nell'anno (n+2) e a seguito dell'accettazione della rendicontazione finale di progetto, si procederà a rilevare la capitalizzazione dell'opera:



DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n+2	Beni culturali non demaniali Immobilizzazioni materiali in corso	300.000	300.000

Il provento derivante dal trasferimento ricevuto sarà rilevato solo all'avvio della gestione della struttura (si supponga nell'anno n+3), prevedendo la riduzione della passività lungo i 10 anni previsti da decreto di assegnazione dei fondi. Pertanto, dopo il primo anno di gestione si rileverà in contabilità un provento per 30.000 euro (€ 300.000/10 anni):

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n+3	Debiti non correnti per trasferimenti c/investimenti verso altre amministrazioni centrali Trasferimenti attivi in c/investimenti da amministrazione centrale	30.000	30.000

Tale scrittura sarà ripetuta negli ulteriori 9 anni di gestione.

#### ESEMPIO 20 - Rilevazione di trasferimenti in presenza di non rispetto delle condizioni

L'amministrazione pubblica centrale delibera l'assegnazione ad altra amministrazione uno stanziamento di 100.000 euro, per la realizzazione di uno specifico progetto di inclusione. L'amministrazione pubblica locale 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.

L'amministrazione ricevente, in sede di ricezione dell'atto di ricevimento dell'anticipo, procederà a rilevare il un'attività ed una corrispondente passività, senza rilevare un provento in quanto il trasferimento è soggetto a condizioni:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Disponibilità liquide Debiti correnti per trasferimenti correnti da altre amministrazioni centrali	30.000	30.000

L'amministrazione a causa di problematiche intercorse non riesce a realizzare nei tempi previsti a conseguire i risultati attesi. L'amministrazione fa richiesta di restituzione delle somme anticipate. L'amministrazione ricevente procederà a chiudere il debito v/amministrazioni centrali e a rilevare il pagamento:

Al ricevimento della quota di saldo si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Debiti correnti per trasferimenti correnti da altre amministrazioni centrali Disponibilità liquide	30.000	30.000

Un'altra casista relativa ai proventi è relativa alla contabilizzazione dei trasferimenti per ripiano perdite e a titolo di conferimento di mezzi propri, prevedendo che queste casistiche non diano luogo al sorgere di un provento, ma bensì ad un incremento di patrimonio netto. Pertanto, e a mero titolo di esempio, si supponga il caso di un contributo da parte di un'amministrazione per il ripiano di perdite pregresse da parte di un'azienda sanitaria. Quest'ultima in contabilità rileverà la seguente operazione: l'attività ricevuta (DARE), nella forma di "Fondi presso istituto tesoriere", con conseguente rilevazione non di un provento ma di un incremento di patrimonio netto (AVERE), nella voce "Altri conferimenti di capitale":

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Fondi presso istituto tesoriere	XXX	
	Altri conferimenti di capitale		XXX

Un'ultima fattispecie di provento è relativa alla remissione di debito. Infatti, talvolta i creditori rinunciano al diritto di riscuotere un debito dovuto da un'amministrazione, di fatto cancellandolo (si veda esempio 21). Le amministrazioni rilevano dei proventi a fronte di una remissione del debito quando il debito contratto in precedenza non soddisfa più la definizione di passività, né risponde ai criteri per la rilevazione come passività, purché la remissione del debito non soddisfi la definizione di conferimento della proprietà. In quest'ultimo caso, qualora la remissione del debito sia di fatto legata alle necessità di ricostituzione del patrimonio netto di un'altra amministrazione (si pensi al caso di una Regione che rinunci ad un credito nei confronti di una azienda sanitaria al fine di generare un risultato economico dell'esercizio positivo per ripianare precedenti perdite), l'operazione non genererà un provento, ma bensì un incremento di patrimonio netto sotto la forza di conferimento.

#### ESEMPIO 21 - Remissione del debito

Un'amministrazione (trasferente) ha erogato un prestito a un'amministrazione (entità che redige il bilancio) pari a 2.500.000 euro. A seguito di un cambiamento delle politiche interne, l'amministrazione pubblica trasferente delibera di rimettere il prestito. Non sono previste clausole circa la remissione del prestito. L'amministrazione pubblica formalizza con una delibera all'amministrazione pubblica locale informandola della propria decisione, allegando anche la documentazione del prestito recante l'annotazione che il prestito è stato rimosso.

L'amministrazione pubblica locale storna la passività per il finanziamento e rileva un provento nel prospetto del risultato economico dell'esercizio in cui la passività viene stornata.

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Debiti di finanziamento a lungo termine verso Amministrazioni Centrali (quota capitale)	X	
	Trasferimenti attivi in c/Esercizio - Trasferim. per rimborso prestiti da amministrazioni centrali		X

#### Rilevazione dei contributi per prestazioni sociali

I proventi da contributi per prestazioni sociali sono rilevati nell'esercizio nel quale si manifesta l'evento che fa sorgere l'obbligo per il soggetto passivo alla corresponsione dei contributi, a condizione che l'amministrazione abbia acquisito il controllo delle risorse e possa determinarne il valore in modo attendibile. A titolo di esempio, i contributi previdenziali da versare dichiarati dai contribuenti in

denuncia dei redditi rappresenterà titolo a riscuotere. La modalità di contabilizzazione dei proventi da contributi per prestazioni sociali dipenderà dal fatto che le risorse confluiscono o meno in fondi a capitalizzazione (si veda esempio 22).

### ESEMPIO 22 - Rilevazione di contributi per prestazioni sociali

L'amministrazione A, sulla base delle dichiarazioni dei contribuenti, rileva l'emergere di contributi per prestazioni sociali da incassare per 5.000.000 euro.

Nel caso in cui tali risorse non confluiscono in fondi a capitalizzazione, ai fini contabili procederà alla rilevazione del provento e del credito:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Crediti di natura corrente per contributi sociali da ricevere a carico del datore di lavoro e dei lavoratori Proventi da contributi sociali	5.000.000	5.000.000

Nel caso in cui tali risorse dovessero invece confluire all'interno di fondi a capitalizzazione, ai sensi di ITAS 16, l'amministrazione dovrà accantonare tali risorse ai fondi di accumulo, per un importo pari al valore dei contributi ricevuti. Nell'esempio, al 31 dicembre, l'amministrazione dovrà quindi effettuare la seguente scrittura:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Accantonamento al fondo oneri per il trattamento di quiescenza (non correnti) Fondo oneri per trattamento di quiescenza (non correnti)	5.000.000	5.000.000

### Operazioni miste

Le operazioni miste sono tali quando presentano contemporaneamente sia una componente di scambio e una non di scambio.

Si pensi al caso di ente locale che accede ad un finanziamento di 2.000.000 euro da una istituzione finanziaria sovranazionale (es. BEI), tramite un accordo multilaterale con la regione che prevede che l'ente locale rimborserà il prestito ricevuto per 1.000.000 euro in un periodo di 5 anni, ad un tasso del 2%, mentre i tassi di mercato per prestiti simili sono al 5%, mentre la Regione contribuirà per 1mln di euro. In questo caso ci troviamo di fronte a più componenti. Abbiamo un contributo della Regione per 1.000.000 di euro che dovrà essere rilevato come operazioni senza corrispettivo equivalente non di scambio, così come la parte fuori mercato dei pagamenti per interessi come da contratto. Le componenti dell'operazione (rimborso capitale e interessi concordati) saranno da considerare come operazioni di scambio.

### ESEMPIO 23 - Rilevazione di operazioni miste

L'amministrazione Alfa sottoscrive un accordo con l'amministrazione Beta tramite le quali stabiliscono che:

1. l'amministrazione Alfa fornirà all'amministrazione Beta 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;
2. l'amministrazione Beta trasferirà la somma di 10.000 euro a titolo di pagamento dei servizi prestati e la differenza come contributo a parziale copertura per l'acquisto di un automezzo.

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

Pertanto, in contabilità l'amministrazione Alfa rileverà l'operazione 1) come un ricavo, ovvero:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Crediti correnti da prestazione di servizi Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi	5.000	5.000

A seguito dell'incasso l'amministrazione Alfa rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Fondi presso istituto tesoriere Crediti correnti da prestazione di servizi	5.000	5.000

Il contributo di €5.000 per l'acquisto di un automezzo sarà rilevato come un trasferimento corrente:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Crediti correnti per trasferimenti c/investimenti Trasferimenti attivi in c/investimenti	5.000	5.000

### Rilevazione dei lavori in corso su ordinazione

I lavori in corso su ordinazione si verificano in tutti quei casi in cui l'amministrazione che redige il bilancio d'esercizio sia un appaltatore di beni e servizi. I lavori in corso su ordinazione sono caratterizzati solitamente da una durata pluriennale che, in ragione dello stato avanzamento lavori (SAL), richiede opportune rilevazioni contabili tramite l'applicazione del metodo della percentuale di completamento (sui metodi di calcolo della percentuale di completamento si rimanda agli esempi 2, 3, 4 e 5 già trattati).

L'aspetto centrale della contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione è quindi la corretta imputazione dei ricavi e dei costi di costruzione al periodo di riferimento in cui vengono eseguiti i lavori e la rilevazione dei relativi costi. I ricavi dovranno tenere conto di tutte le variazioni che potrebbero subire, a titolo di esempio:

- un appaltatore e un committente possono concordare variazioni o revisioni di prezzi ai sensi di legge che aumentano o diminuiscono i ricavi di commessa;
- il prezzo può aumentare come risultato di clausole di variazione del compenso pattuito;
- i ricavi di commessa possono diminuire per l'applicazione di penalità derivanti da ritardi causati dall'appaltatore nel completamento della commessa;
- a seguito dell'aumento del numero di beni da produrre o di servizi da erogare.

I costi di commessa comprendono i costi attribuibili a una commessa nel periodo compreso tra la data di stipulazione del contratto e quella di completamento della commessa. I costi di commessa si distinguono in (si veda Tabella 2 per i dettagli):

- costi diretti*, ossia quelli che si riferiscono oggettivamente attribuibili alla commessa specifica, senza l'utilizzo di criteri di ripartizione discrezionali;
- costi indiretti*, cioè quei costi comuni a più commesse o attività sono allocabili alle commesse in generale e che possono essere imputati alla commessa stessa. Fatta eccezione per gli oneri

finanziari, i costi indiretti sono imputabili alla commessa su specifica base sistematica e razionale. I criteri di imputazione individuati devono essere coerentemente applicati a tipologie di costi simili. L'imputazione degli oneri finanziari alle commesse segue quanto previsto dall'ITAS 4 Immobilizzazioni materiali.

Tabella 2 - Costi di commessa inclusi ed esclusi

Voce di costo	Incluso	Escluso
<i>Costi diretti</i>		
costi di manodopera inerenti al cantiere, inclusi i costi di direzione lavori	X	
costi dei materiali utilizzati nella realizzazione dell'opera	X	
ammortamento degli impianti e dei macchinari impiegati nella commessa	X	
costi di spostamento degli impianti, macchinari e materiali da, e verso, il luogo d'esecuzione della commessa	X	
costi di locazione di impianti e macchinari	X	
costi di progettazione e assistenza tecnica che sono direttamente connessi alla commessa	X	
costi stimati per lavori di modifica e in garanzia, compresi costi di garanzia attesi	X	
richieste di risarcimento danni da parte di terzi	X	
<i>Costi indiretti</i>		
costi assicurativi	X	
costi di progettazione e assistenza tecnica che non sono direttamente connessi alla commessa	X	
costi generali di produzione	X	
qualsiasi altro costo previsto dal contratto	X	
oneri finanziari (rif. ITAS 4 <i>Immobilizzazioni materiali</i> )	X	
costi generali amministrativi, il cui recupero non sia previsto nel contratto		X
costi di vendita		X
costi di ricerca e sviluppo, il cui recupero non sia previsto nel contratto		X
ammortamento di impianti e macchinari inattivi e non utilizzati per la specifica commessa		X

I costi indiretti sono attribuiti a ciascuna commessa sulla base capacità produttiva normale. Per capacità produttiva normale si intende la produzione considerando una efficienza media, tenendo conto della perdita di capacità derivante da normali momenti non produttivi (es. pause, formazione, ferie).

I criteri di ripartizione che possono essere usati ai fini dell'attribuzione dei costi indiretti sono, a titolo esemplificativo ma non esaustivo:

- le ore dirette di mano d'opera;
- il costo della mano d'opera diretta;
- le ore macchina;

I costi possono essere dedotti da eventuali ricavi accessori non inclusi nei ricavi di commessa, quali, ad esempio, quelli derivanti dalla vendita di eccedenze di materiali al termine della commessa. Si pensi ad esempio al caso in cui per la realizzazione di una nuova tratta di ferrovia si fossero acquistate un certo numero di traversine. Al termine dei lavori, risultavano ancora in magazzino di cantiere n°50 traversine, le quali sono state oggetto di vendita. I ricavi accessori così acquisiti vanno a ridurre il costo dell'opera.

I costi direttamente connessi a una commessa e sostenuti per assicurarsi il contratto di lavori sono inclusi tra i costi di commessa quando sono distintamente identificabili e determinabili con ragionevole

certezza, e quando l'aggiudicazione dell'appalto è ragionevolmente certa. Si pensi al caso in cui un'amministrazione abbia sostenuto delle spese tecniche per la preparazione di una offerta risultata vincitrice di un bando, ma a seguito del quale è stato presentato un ricorso che è in attesa di giudizio di merito dopo la sospensione cautelare. In questo caso, l'amministrazione non ha la ragionevole certezza di acquisire la commessa, pertanto non può ancora considerare i costi sostenuti per assicurarsi il contratto come costi di commessa.

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 del contratto è intervenuta in un esercizio successivo. Riprendendo l'esempio precedente, si pensi al caso in cui il giudizio di merito relativo al ricorso e la causa in generale si concluda positivamente per l'amministrazione nell'anno successivo a quello in cui i costi per l'acquisizione si sono sostenuti. In questo caso, tali costi saranno stati contabilizzati nell'esercizio precedente, ovvero nell'esercizio nel quale sono stati sostenuti.

### *Iscrizione nel bilancio dei ricavi e dei costi di commessa*

L'iscrizione dei ricavi e costi di commessa può seguire due metodi in funzione del tipo di commessa:

- commessa a margine garantito o basata sul costo (*Cost plus or Cost-based contract*): è un lavoro su ordinazione in cui l'appaltatore è rimborsato dei costi concordati e, in caso di un'operazione di scambio su base commerciale, di un compenso predeterminato o di una percentuale calcolata sui costi, ove previsto. In sostanza il prezzo contrattuale non viene predeterminato, ma viene calcolato in funzione dei costi sostenuti dall'esecutore del lavoro (si veda esempio 24);
- commessa a prezzo predeterminato (*Fixed price contract*): è un lavoro su ordinazione nel quale l'appaltatore si impegna a portare a termine il lavoro previsto dal contratto sulla base di un prezzo predeterminato per le singole voci di lavoro (si veda esempio 25). Per contenere i rischi dell'impegno assunto, il prezzo predeterminato può essere soggetto a clausole di revisione/adeguamento dei prezzi per aggiornarlo in corrispondenza ad aumenti dei relativi costi. Rientra in tale casistica anche la commessa da parte di un ente pubblico finalizzata alla costruzione di un bene destinato ad un altro ente pubblico il cui corrispettivo non sia recuperato da parte dell'ente destinatario.

Vi sono inoltre delle *modalità ibride* rispetto alle due precedenti e riconducibili a lavori su ordinazione effettuati su base commerciale che presentano le caratteristiche di entrambe le tipologie di commesse, si pensi ad esempio ad una commessa a margine garantito o basata sul costo con un prezzo massimo concordato.

### **ESEMPIO 24 - Commessa a margine garantito o basata sul costo**

L'amministrazione appaltatrice ALFA deve costruire una nuova strada che permetta di alleggerire il traffico nelle ore di punta. La data di inizio lavori da contratto è il 1° aprile dell'anno n, mentre la data di fine lavori da contratto è prevista per il 31 maggio n+1. La % di ricarico sul costo totale è dell'6%. Gli elementi di costo previsti da contratto sono i seguenti:

Voci di costo	Importo (euro)
Materiale	500.000
Manodopera diretta	800.000
Progettazione	200.000
Collaudo	300.000
<b>Totale costi</b>	<b>1.800.000</b>

L'aumento calcolato sui costi dell'appaltatore sarà dato dal totale dei costi maggiorato della % di ricarico:

$$1.800.000 \times 6\% = 108.000 \text{ euro}$$

L'importo totale pagato all'appaltatore sarà pertanto pari a:

$$1.800.000 + 108.000 = 1.908.000 \text{ euro}$$

In questo caso, il lavoro su ordinazione prevede un margine garantito in cui all'appaltatore sono rimborsati i costi concordati e sostenuti con l'aggiunta di una percentuale a valore di margine.

---

### ESEMPIO 25 - Commessa a prezzo predeterminato

L'amministrazione ALFA deve costruire una nuova piscina che andrà ad aggiungersi a quella già esistente nel territorio comunale. La data di inizio lavori da contratto è il 1° giugno dell'anno n, mentre la data di fine lavori da contratto è prevista per il 31 luglio dell'anno n+1. Il prezzo del lavoro su ordinazione da contratto è pari a 3.000.000 euro.

In questo caso, il committente e l'amministrazione appaltatrice hanno pattuito un prezzo predeterminato, senza garantire un margine all'appaltatore che, fatto salvo eventuali clausole di revisione prezzi, sopporterà tutti i costi necessari alla realizzazione, indipendentemente dal margine finale conseguito.

---

I ricavi e i costi di commessa devono essere stimati con ragionevole certezza e imputati al conto economico come ricavi e costi di esercizio in relazione allo stato di avanzamento dell'attività di commessa alla data di riferimento del bilancio.

Alla luce delle condizioni per la rilevazione del risultato economico di commessa previste dall'ITAS 9, emerge la necessità per le amministrazioni di dotarsi di adeguati strumenti di controllo di commessa sia a preventivo, sia concomitante che a consuntivo. Un adeguato sistema di controllo di commessa funge da supporto anche per le valutazioni e decisioni che lo standard presuppone.

Una volta definito il metodo di determinazione dello stato di avanzamento della commessa sulla base della percentuale di completamento, i ricavi di commessa sono associati ai costi di commessa sostenuti, imputando al risultato economico i ricavi, i costi e i margini che possono essere attribuiti alla parte di lavoro completato (si veda esempio 26). Il ricavo ed i costi di commessa sono imputati nel prospetto del risultato economico degli esercizi nei quali il lavoro è svolto.

Nel caso in cui 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. Questa situazione può accadere nel caso in cui l'amministrazione appaltatrice decida di procedere all'approvvigionamento anticipato di specifici materiali necessari per lavorazioni future per beneficiare di particolari condizioni favorevoli di mercato, o per evitare ritardi successivi nelle forniture (si veda esempio 26).

**ESEMPIO 26 – Sostenimento anticipato costi di commessa**

L'amministrazione appaltatrice procede all'acquisto anticipato di tutti i quantitativi del materiale necessario per le lavorazioni future previste dalla commessa.

Al 31/12 si procederà a rilevare le rimanenze dei materiali disponibili per le attività future della commessa, pari ad un valore di 200.000 euro:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n	Rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo	200.000	
	Materie prime c/rimanenze finali		200.000

Negli esercizi in cui i materiali saranno messi in esercizio e rendicontati nei SAL, si procederà a rilevare uno scarico di magazzino ed il relativo costo.

Nel caso in cui non sia probabile che i costi di commessa siano recuperati, questi sono rilevati immediatamente come un costo. Esempi di casi in cui il recupero dei costi di commessa sostenuti può non essere probabile, includono le commesse o parti di commesse:

- che non erano previste integralmente negli accordi contrattuali;
- il cui completamento è soggetto all'esito di controversie pendenti o a provvedimenti legislativi in corso di approvazione;
- relative a immobili per i quali è in corso o comunque prevedibili una requisizione o espropriazione;
- nelle quali il committente non è in grado di adempiere alle sue obbligazioni; ovvero
- nelle quali l'appaltatore non è in grado di completare il lavoro o di adempiere alle obbligazioni contrattuali.

Se la non recuperabilità dei costi di commessa sostenuti si riferisce anche a costi già contabilizzati, si procederà con la svalutazione di tale attività.

**ESEMPIO 27 - Rilevazione dei lavori in corso su ordinazione**

L'amministrazione ALFA è stata incaricata di fornire un servizio di consulenza della durata di 2 anni. La commessa riconosce all'appaltatore un prezzo predeterminato e individua obblighi e diritti delle parti. Il contratto prevede i seguenti elementi:

- data inizio commessa: maggio anno n
- data fine commessa: maggio anno n+2
- corrispettivo pattuito: 800.000 euro
- totale costi stimati: 750.000 euro
  - ✓ anno n: 262.500 euro
  - ✓ anno n+1: 315.000 euro
  - ✓ anno n+2: 172.500 euro

L'amministrazione rileva i ricavi sulla base della percentuale di completamento.

Come ipotesi semplificatrice si assume che non vi siano variazioni concordate sul prezzo e che il corrispettivo sia fatturato e pagato al termine della prestazione.

Il valore dello stato avanzamento lavori dell'anno n è dato dalla % dei costi consuntivi alla fine dell'anno n rispetto ai costi totali stimati:



$$(262.500 / 750.000) \times 100 = 35\%$$

I relativi corrispettivi, che rappresentano il ricavo del lavoro su ordinazione, saranno dati dai corrispettivi pattuiti rispetto al valore dello stato avanzamento lavori:

$$800.000 \times 35\% = 280.000 \text{ euro}$$

Pertanto, in contabilità al 31/12 si procederà a rilevare la seguente scrittura:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n	Altri crediti correnti	280.000	
	Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi		280.000

In conto economico si sarà rilevato sia il ricavo (280.000 euro), sia i costi (262.500 euro) che il margine dato dalla loro differenza (17.500 euro).

Durante l'anno n+1 si contabilizzeranno ulteriori costi per 315.000 euro. Il valore dello stato avanzamento lavori dell'anno n+1 è dato dalla % dei costi consuntivi n+1 rispetto ai costi totali stimati:

$$(315.000 / 750.000) \times 100 = 42\%$$

I relativi corrispettivi, che rappresentano il ricavo del lavoro su ordinazione, saranno pari ai corrispettivi pattuiti rispetto al valore dello stato avanzamento lavori:

$$800.000 \times 42\% = 336.000 \text{ euro}$$

Pertanto, in contabilità al 31/12/n+1 si procederà a rilevare la seguente scrittura:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Altri crediti correnti	336.000	
	Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi		336.000

In conto economico si sarà rilevato sia il ricavo (336.000 euro), sia i costi (315.000 euro) che il margine dato dalla loro differenza (21.000 euro).

All'anno n+2 al completamento dell'opera si procederà ad emettere fattura, procedendo a ridurre la relativa attività.

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/yy/n	Crediti correnti da prestazione di servizi	800.000	
	Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi		184.000
	Altri crediti correnti		616.000

Nelle tabelle seguenti si riepilogano i principali dati economici dell'avanzamento della commessa e gli effetti su conto economico e stato patrimoniale.

Conto Economico	Anno n	Anno n+1	Anno n+2	Totale Importo in euro
Ricavi imputati	280.000	336.000	184.000	800.000
Costi imputati	262.500	315.000	172.500	750.000
Margine di commessa	17.500	21.000	11.500	50.000

Stato Patrimoniale	Anno n	Anno n+1	Anno n+2	Totale Importo in euro
Crediti per lavori in corso su ordinazione	280.000	616.000	/	/

## Informazioni integrative

L'ITAS 9 prevede che l'amministrazione dia evidenza in nota integrativa di una serie di informazioni in relazione ai ricavi, ai proventi e ai lavori in corso su ordinazione.

Le informazioni da riportare sono indicate nella seguente tabella:

Tabella 3 – Informazioni integrative in relazione ai ricavi, ai proventi e ai lavori in corso su ordinazione

Ricavi	Proventi	Lavori in corso su ordinazione
Politiche contabili adottate per la rilevazione, compresi i metodi adottati per determinare lo stato di completamento delle operazioni che comportano la prestazione di servizio. Nel caso di ricavi di natura o incidenza eccezionali, indicarne l'ammontare	Politiche contabili adottate per la rilevazione	<ul style="list-style-type: none"> <li>Importo dei ricavi di commessa imputati al conto economico come ricavi di esercizio</li> <li>Importo complessivo dei costi sostenuti e del risultato economico positivo rilevato (al netto del risultato economico negativo rilevato) a quella data</li> <li>Importo degli anticipi ricevuti</li> <li>Importo delle fatture emesse in relazione al contratto</li> </ul>
Importo di ciascuna categoria significativa distinguendo in ogni caso i ricavi derivanti da: <ol style="list-style-type: none"> <li>prestazione di servizi</li> <li>vendita di beni</li> <li>interessi</li> <li>royalties e, in generale, canoni di concessione</li> </ol>	Importo di ciascuna categoria significativa distinguendo in ogni caso i proventi derivanti da: <ol style="list-style-type: none"> <li>trasferimenti distinguendo tra le principali classi per destinazione e provenienza delle risorse, nonché per tipologia di condizioni sulle risorse trasferite.</li> <li>Tributi distinguendo 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</li> <li>sanzioni pecuniarie distinguendo le principali classi e, per ciascuna di queste se rilevante, l'importo relativo a sanzioni per le quali l'evento sanzionabile si sia verificato in precedenti esercizi</li> </ol>	<p>Criteria utilizzati per:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>determinare i ricavi di commessa imputati al conto economico come ricavi di esercizio</li> <li>determinare lo stato di avanzamento dei lavori in corso</li> </ul>

L'indicazione delle principali classi di ricavi, proventi e lavori in corso su ordinazione facilita gli utilizzatori del bilancio a formulare giudizi più accurati sull'esposizione dell'entità a particolari flussi di proventi.

Le condizioni e i vincoli eventualmente esistenti sui ricavi e proventi impongono dei limiti all'utilizzo delle attività, influenzando le attività operative dell'entità. L'indicazione degli importi delle passività rilevate a fronte delle condizioni e degli importi delle attività soggette a vincoli, aiuta gli utilizzatori del bilancio a formulare giudizi sulla capacità dell'amministrazione di utilizzare le proprie attività a propria discrezione.

Con riferimento ai lavori in corso su ordinazione, un'informazione integrativa rilevante riguarda i criteri utilizzati per determinare i ricavi di commessa imputati al conto economico come ricavi di esercizio e per determinare lo stato di avanzamento dei lavori in corso. La disponibilità di tali informazioni presume la presenza di un sistema di controllo interno di commessa che alimenti un sistema informativo sistematico ed affidabile.

Di seguito si riportano degli esempi di schemi di informazioni integrative per i ricavi, i proventi e i lavori in corso su ordinazione.

#### ESEMPIO 28 - Informazione integrative sui ricavi

Voce di ricavi	Importo in euro anno 2xxx
Prestazione di servizi	150
Vendita di beni	200
Interessi	15
Royalties	5
Canoni di concessione	50
Dividendi	30

Le indicazioni sulle informazioni integrative relative ad attività e passività potenziali derivanti da ricavi possono essere rivenute nell'ITAS 13 - Fondi, passività potenziali e attività potenziali.

#### ESEMPIO 29 - Informazione integrative sui proventi

Voce di proventi	Importo in euro anno 2xxx
Trasferimenti correnti da amministrazione centrale	100
Trasferimenti c/investimenti da amministrazione centrale	200
Trasferimenti correnti da amministrazione regionale	
Trasferimenti c/investimenti da amministrazione regionale	50
Trasferimenti correnti da amministrazione enti locali	
Trasferimenti c/investimenti amministrazione enti locali	30
Tributi, es:	
- IRPEF	35
- IRAP	15
- IMU	25

Sanzioni pecuniarie, es:	
- Sanzioni codice della strada	10
- Sanzioni per ritardi su pagamenti	5
<b>Passività per Trasferimenti vincolati con condizioni</b>	
Debiti correnti v/amministrazioni centrali per trasferimenti correnti ricevuti	10
Debiti correnti v/amministrazioni centrali per trasferimenti c/investimenti ricevuti	5
Debiti non correnti v/amministrazioni centrali per trasferimenti correnti ricevuti	4
Debiti non correnti v/amministrazioni centrali per trasferimenti c/investimenti ricevuti	20

### ESEMPIO 30 - Informazione integrative sui lavori in corso su ordinazione in ipotesi di contratti finanziati con stanziamenti/sovvenzioni e commesse a copertura totale dei costi

Si ipotizzi un'amministrazione che a fine esercizio abbia tre lavori in corso su ordinazione tutti finanziati con stanziamenti o commesse a copertura totale dei costi.

I costi di commessa sono rilevati come costo con il metodo della percentuale di completamento, calcolati considerando l'incidenza delle ore di lavoro effettuate sino alla data della rilevazione sul totale stimato delle ore di lavoro per ciascuna commessa. In alcuni casi, alcune attività di costruzione e la supervisione tecnica sono state subappaltate ad appaltatori del settore privato ad una "tariffa prefissata per l'avanzamento" della commessa.

L'amministrazione ha in corso tre lavori su ordinazione, così come risulta nel seguente prospetto di riepilogo:

	A	B	C	Totale Importo in euro anno 2xxx
Ricavi da commessa rilevati	0	100	250	350
Costi di commessa rilevati	50	250	250	550
Costi di commessa finanziati tramite stanziamenti	50	150	0	200
Costi di commessa sostenuti nel periodo	50	300	350	700
- rilevati come costi	50	250	250	550
- rilevanti come attività	0	50	100	150
Ricavi di commessa	0	100	250	350
Fatturazione a SAL	0	90	230	320
Ricavi di commessa non fatturati	0	10	20	30

I valori per i quali va fornita informativa secondo quanto previsto dall'ITAS 9 sono:

- ricavi di commessa rilevati come provento nel periodo 350 euro
- costi di commessa sostenuti alla data di riferimento (non sono presenti utili o perdite rilevati) 700 euro
- ammontare lordo dovuto dai committenti per lavori di commessa 180 euro

I valori che devono essere indicati sono calcolati come segue (si ipotizza che la commessa B abbia come ricavi il 50% dei costi di commessa):

	A	B	C	Totale Importo in € anno 2xxx
Costi di commessa sostenuti	50	300	350	700
Fatturazione a stato di avanzamento	0	90	230	550
Dovuto da entità e committenti	0	60	120	180

### ESEMPIO 31 - Informazione integrative sui lavori in corso su ordinazione in ipotesi di prezzo predeterminato su base commerciale

Si ipotizzi un'amministrazione che a fine esercizio abbia cinque lavori in corso su ordinazione pattuiti su base commerciale.

I costi di commessa sono rilevati come costo con il metodo della percentuale di completamento, calcolati considerando l'incidenza delle ore di lavoro effettuate sino alla data della rilevazione sul totale stimato delle ore di lavoro per ciascuna commessa. In alcuni casi, alcune attività di costruzione e la supervisione tecnica sono state subappaltate ad appaltatori del settore privato ad una "tariffa prefissata per l'avanzamento" della commessa.

L'amministrazione ha in corso cinque lavori su ordinazione, così come risulta nel seguente prospetto di riepilogo:

	A	B	C	D	E	Totale Importo in euro anno 2xxx
Ricavi da commessa rilevati	120	850	550	200	70	1790
Costi di commessa rilevati	50	750	500	300	70	1670
Perdite attese rilevate	0	0	0	30	20	50
Margini rilevati al netto delle perdite rilevate	70	100	50	-130	-20	70
Costi di commessa sostenuti nel periodo	100	750	570	300	80	1800
- rilevati come costi	100	700	500	300	50	1650
- rilevanti come attività	0	50	70	0	30	150
Ricavi di commessa	120	850	550	200	70	1790
Fatturazione a SAL	70	850	550	180	70	1720
Ricavi di commessa non fatturati	30	0	0	20	0	50
Anticipi	0	90	20	0	10	120

I valori per i quali va fornita informativa secondo quanto previsto dall'ITAS 9 sono:

- ricavi di commessa rilevati come provento nel periodo 1.790 euro
- costi di commessa sostenuti e margini (perdite) netti rilevati alla data del bilancio 1.720 euro
- anticipi ricevuti 120 euro
- ammontare lordo dovuto dai committenti per lavori di commessa 150 euro

I valori che devono essere indicati sono calcolati come segue:

	A	B	C	D	E	Totale Importo in euro anno 2xxx
Costi di commessa sostenuti	100	750	570	300	80	1.800
Margini rilevati al netto delle perdite rilevate	70	100	50	-130	-20	70
	170	850	620	170	60	1870
Fatturazione a stato di avanzamento	70	850	550	180	70	1.720
Dovuto dai committenti	70	80	170	0	10	330
Dovuto ai committenti	0	0	0	-20	0	-20