

LINEE GUIDA

ITAS 1

Composizione e schemi del bilancio di esercizio

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 1 – *Composizione e schemi del bilancio di esercizio*

Sommario

Premessa	1
Nota integrativa.....	2
ESEMPIO 1. Deroga alle disposizioni di un paragrafo di altro ITAS, consentita dal quadro normativo di riferimento	2
ESEMPIO 2. Deroga alle disposizioni di un paragrafo di altro ITAS, non consentita dal quadro normativo di riferimento.....	4
Indicazione dei valori dei beni in leasing finanziario e dei beni relativi ai servizi in concessione	4
Applicazione dei tassi di cambio alle operazioni giornaliere di cassa	5
ESEMPIO 3. Flussi di cassa in valuta estera	5
Persone a carico	6
Destinazione del risultato economico dell'esercizio	6
ESEMPIO 4. Destinazione del risultato economico dell'esercizio ad una riserva disponibile	6
ESEMPIO 5. Destinazione del risultato economico dell'esercizio, parte ad una riserva disponibile e parte "a nuovo"	7
ESEMPIO 6. Utilizzo dei risultati economici degli esercizi precedenti per coprire risultati economici negativi	8
ESEMPIO 7. Utilizzo di una riserva disponibile per coprire risultati economici negativi	8
ESEMPIO 8. Utilizzo di una riserva disponibile per incrementare una riserva indisponibile.....	9
ESEMPIO 9. Creazione di una riserva negativa per incrementare una riserva indisponibile	10
ESEMPIO 10. Utilizzo di una riserva disponibile per incrementare il fondo di dotazione	11
ESEMPIO 11. Trasferimento di risorse dalle riserve indisponibili alle riserve disponibili.....	12
Conferimento di mezzi propri	12
ESEMPIO 12. Conferimento di denaro a titolo di mezzi propri	13
ESEMPIO 13. Conferimento di denaro e fabbricati a titolo di mezzi propri	13
Disponibilità liquide.....	14
Ricavi da partecipazioni.....	14
ESEMPIO 14. Ricavi da partecipazioni detenute.....	15

1. Premessa

Il presente documento contiene linee guida per l'applicazione dello *standard* contabile ITAS 1 – *Composizione e schemi del bilancio di esercizio*. Nel redigere queste linee guida, si è tenuto conto del contenuto dell'IPSAS 1 – *Presentation of Financial Statements* nella versione aggiornata al 31 gennaio 2022.

Nel presente documento, per “bilancio” si intende il bilancio di esercizio redatto conformemente agli ITAS, salvo quando diversamente specificato. Non vengono trattati in questa sede gli effetti fiscali delle operazioni.

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

2. Nota integrativa

Il paragrafo 6 di ITAS 1 stabilisce che le amministrazioni che redigono il bilancio di esercizio in conformità con gli ITAS ne attestano la conformità nella Nota integrativa. Al fine di rispettare queste disposizioni, le amministrazioni espongono il seguente testo al principio della Nota integrativa:

Attestazione di conformità

Il bilancio di esercizio è pienamente conforme alle disposizioni contenute negli ITAS.

Il bilancio di esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico di esercizio e dei flussi di cassa.

I paragrafi 8 e 11 stabiliscono che le amministrazioni possono adottare politiche contabili non conformi agli ITAS in due circostanze:

- a) l'adozione di politiche contabili non conformi agli ITAS è obbligatoria alla luce del quadro normativo di riferimento dell'amministrazione;
- b) l'adozione di politiche contabili conformi agli ITAS non consentirebbe di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico di esercizio e dei flussi di cassa.

In questi due casi, l'amministrazione deroga le disposizioni contenute in uno o più ITAS.

Nel caso sub *a*), se le deroghe alle disposizioni di uno o più ITAS sono "rilevanti" alla luce della definizione contenuta nel paragrafo 2, l'amministrazione non può esporre l'attestazione di conformità agli ITAS. Tuttavia, essa può affermare che il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta. L'amministrazione espone la seguente attestazione di conformità.

Attestazione di conformità

Il bilancio di esercizio non è pienamente conforme alle disposizioni contenute negli ITAS. Ai sensi del *[...indicare riferimento normativo che impone o consente la deroga alle disposizioni contenute negli ITAS]*, le disposizioni di cui al paragrafo *[...indicare numero del paragrafo o dei paragrafi derogati]* dell'ITAS *[...indicare titolo dell'ITAS derogato]* non sono state applicate nel redigere il bilancio.

Il bilancio di esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale-finanziaria, del risultato economico di esercizio e dei flussi di cassa.

Se le deroghe sub *a*) non sono rilevanti, l'amministrazione può comunque esporre l'attestazione di conformità agli ITAS.

Nel caso sub *b*), l'amministrazione deve procedere secondo quanto disposto al paragrafo 9. In particolare, l'amministrazione deve indicare quale disposizione di ciascun ITAS è stata derogata al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta, la natura della deroga e l'effetto che questa ha avuto sui valori presentati nel bilancio di esercizio. L'esempio 1 chiarisce quanto affermato.

ESEMPIO 1. Deroga alle disposizioni di un paragrafo di altro ITAS, consentita dal quadro normativo di riferimento

A titolo esemplificativo, si fornisce di seguito un esempio di deroga alle disposizioni contenute nei paragrafi 32-34 dell'ITAS 15 – *Benefici per i dipendenti*, relativamente alla rappresentazione

in bilancio dei fondi iscritti tra le passività nelle more dei rinnovi contrattuali in corso. Nell'ITAS 15 tali fondi sono sempre iscritti tra le passività non correnti, e i relativi benefici accumulati nelle more dei rinnovi sono contabilizzati come accantonamenti a fondi per oneri non correnti. La scrittura di accantonamento ai fondi prevista dall'ITAS 15 è la seguente:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/20XX	Accantonamenti a fondi per oneri da rinnovi contrattuali (non correnti) Fondi per oneri da rinnovi contrattuali (non correnti)	XXXX	XXXX

Se l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio ritiene che i rinnovi contrattuali saranno completati entro la fine dell'esercizio successivo a quello a cui si riferisce il bilancio di esercizio, essa deroga alle disposizioni contenute nell'ITAS 15 ed effettua il necessario accantonamento a dei fondi iscritti tra le passività *correnti*, come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/20XX	Accantonamenti a fondi per oneri da rinnovi contrattuali (correnti) Fondi per oneri da rinnovi contrattuali (correnti)	XXXX	XXXX

Mediante questa scrittura, l'amministrazione deroga al contenuto dell'ITAS 15. La deroga consente di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della propria situazione patrimoniale-finanziaria, poiché espone correttamente l'importo delle passività che essa ritiene diventeranno liquide entro la fine dell'esercizio successivo. Nella Nota integrativa, l'amministrazione espone quanto segue:

Deroga alle disposizioni contenute negli ITAS

Ai sensi dei paragrafi 8-10 dell'ITAS 1, l'amministrazione ha derogato le disposizioni contenute ai paragrafi 32-34 dell'ITAS 15 - Benefici per i dipendenti nel rappresentare le passività sorte nelle more dei rinnovi contrattuali. La deroga è ritenuta necessaria al fine di esporre in modo veritiero e corretto l'entità dei fondi per oneri correnti e non correnti per gli anni 20X0 e 20X1.

Nello specifico, l'amministrazione attende l'esito del procedimento di rinnovo del CCNL per i propri dipendenti, che si prevede verrà concluso nel febbraio 20X2. L'amministrazione prevede che a seguito del completamento dell'iter di rinnovo, sorgeranno maggiori debiti verso dipendenti per €200.000, per metà di competenza dell'esercizio 20X0 e per metà dell'esercizio 20X1.

Tali risorse trovano esposizione nel presente bilancio di esercizio alla voce "Accantonamenti a fondi per oneri da rinnovi contrattuali (correnti)" nel Conto Economico e alla voce "Fondi per oneri da rinnovi contrattuali (correnti)" nello Stato patrimoniale. L'applicazione delle disposizioni contenute nell'ITAS 15 avrebbe comportato l'esposizione di tali risorse alla voce "Accantonamenti a fondi per oneri da rinnovi contrattuali (non correnti)" nel Conto Economico e alla voce "Fondi per oneri da rinnovi contrattuali (non correnti)" nello Stato patrimoniale.

La deroga alla disposizione contenuta nell'ITAS 15 non ha effetti sul risultato economico, sul totale delle attività e delle passività, e sui flussi di cassa di alcun esercizio.

Se la deroga alle disposizioni contenute in uno o più ITAS non è consentita dal quadro normativo di riferimento, ma l'amministrazione ritiene che la deroga sarebbe necessaria al fine di esporre in maniera veritiera e corretta della situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'amministrazione, questa applica le disposizioni contenute negli ITAS, dando notizia dei suoi effetti nella Nota integrativa.

ESEMPIO 2. Deroga alle disposizioni di un paragrafo di altro ITAS, non consentita dal quadro normativo di riferimento

Se il quadro normativo di riferimento proibisce all'amministrazione di derogare all'ITAS di riferimento ai sensi del paragrafo 11 dell'ITAS 1, l'amministrazione fornisce nella Nota integrativa le informazioni utili a ricostruire l'effetto che la deroga avrebbe prodotto sui valori presentati nel bilancio di esercizio. Sempre con riferimento all'esempio 1, l'amministrazione avrebbe indicato quanto segue nella Nota integrativa.

Mancata deroga alle disposizioni contenute negli ITAS

Come indicato al paragrafo 11 dell'ITAS 1, e con riferimento alle passività sorte nelle more dei rinnovi contrattuali l'amministrazione ritiene che le disposizioni contenute ai paragrafi 32-34 dell'ITAS 15 - Benefici per i dipendenti non consentano di esporre in modo veritiero e corretto l'entità dei fondi per oneri correnti e non correnti per gli anni 20X0 e 20X1.

Ai sensi de [...indicare norma che impedisce di derogare alle disposizioni dell'ITAS di riferimento] l'amministrazione non può disapplicare le disposizioni contenute in questo ITAS. Di conseguenza, i fondi per oneri da rinnovi contrattuali sono iscritti tra le passività non correnti, nonostante l'amministrazione preveda che a seguito del prossimo completamento dell'iter di rinnovo del CCNL per i propri dipendenti, nel febbraio 20X2 sorgeranno maggiori debiti verso dipendenti per €200.000, per metà di competenza dell'esercizio 20X0 e per metà dell'esercizio 20X1.

L'impossibilità di derogare alle disposizioni contenute nell'ITAS 15 comporta che tali risorse sono invece esposte alla voce "Accantonamenti a fondi per oneri da rinnovi contrattuali (non correnti)" nel Conto Economico e alla voce "Fondi per oneri da rinnovi contrattuali (non correnti)" nello Stato patrimoniale. Una rappresentazione veritiera e corretta richiederebbe, invece, che tali risorse siano esposte alla voce "Accantonamenti a fondi per oneri da rinnovi contrattuali (correnti)" nel Conto Economico e alla voce "Fondi per oneri da rinnovi contrattuali (correnti)" nello Stato patrimoniale.

La mancata deroga alla disposizione contenuta nell'ITAS 15 non ha effetti sul risultato economico, sul totale delle attività e delle passività, e sui flussi di cassa di alcun esercizio.

4. Indicazione dei valori dei beni in leasing finanziario e dei beni relativi ai servizi in concessione

Ai paragrafi 29-31 dell'ITAS 1 è indicata la natura delle voci che compongono lo Stato patrimoniale conforme all'ITAS, che devono essere presentate secondo quanto disposto dallo schema obbligatorio di cui al paragrafo 30 e richiamato nel precedente esempio. In calce allo schema, l'ITAS 1 indica che nella sezione dell'attivo dello Stato patrimoniale occorre dare separata indicazione dei beni patrimoniale disponibili che l'amministrazione espone nel bilancio in virtù di un rapporto di *leasing* con terze parti, e dei beni demaniali e patrimoniali indisponibili utilizzati da terzi in virtù di un accordo per servizi in concessione.

L'ITAS 7 – *Locazioni* fissa la disciplina di rilevazione e valutazione delle attività e passività in leasing e ITAS 6 – *Accordi per servizi in concessioni: concedente* fissa la disciplina di rilevazione e valutazione delle attività e passività che emergono a seguito di accordi per servizi in concessione. Si rimanda alle relative linee guida per tutte le esemplificazioni concernenti le scritture contabili. Ai fini della corretta presentazione in bilancio di tali poste, ITAS 1 stabilisce che dei beni in *leasing* o in concessione bisogna indicare il valore nel bilancio, e non soltanto nella Nota integrativa. La corretta presentazione dei valori in bilancio prevede che nelle classi di immobilizzazioni immateriali e materiali presentate nello Stato patrimoniale, l'amministrazione indichi separatamente il valore dei beni in *leasing* finanziario e ai beni relativi ai servizi in

concessione. Il seguente esempio mostra come applicare correttamente quanto indicato in ITAS 1.

Si supponga, ad esempio, che il 31 dicembre 20X4, una amministrazione detenga attività per un valore pari a €600.000, per metà correnti e per metà non correnti. Tra le attività non correnti, l'amministrazione possiede beni patrimoniali disponibili del valore di €80.000, tra le quali è iscritto un macchinario per ufficio, acquisito in *leasing* finanziario, con valore contabile pari a €35.000. Nel bilancio di esercizio, l'amministrazione esporrà le seguenti informazioni:

ATTIVO		Esercizio 20X4	Esercizio 20X3
	ATTIVITA' NON CORRENTI	300.000	...

B	<u>Immobilizzazioni materiali</u>
	...		
3	Beni patrimoniali disponibili	80.000	...

3.7	Macchine per ufficio e hardware	35.000	...
	<i>di cui: beni in leasing finanziario</i>	<i>35.000</i>	...
	ATTIVITA' CORRENTI	300.000	...
	...		
	TOTALE ATTIVO (ATTIVITA' NON CORRENTI + ATTIVITA' CORRENTI)	600.000	...

Una rappresentazione analoga verrà fornita nel caso di attività sorte nell'ambito di accordi per servizi in concessione.

5. Applicazione dei tassi di cambio alle operazioni giornaliere di cassa

Il paragrafo 50 dell'ITAS 1 stabilisce che i flussi di cassa ricevuti o erogati dall'amministrazione in valuta diversa dall'euro sono iscritti nel conto delle disponibilità liquide utilizzando il tasso di cambio del giorno in cui il flusso di cassa si manifesta. Ai fini del calcolo del tasso di cambio, l'amministrazione fa riferimento al tasso di cambio pubblicato di fine giornata, pubblicato dalla Banca d'Italia¹.

ESEMPIO 3. Flussi di cassa in valuta estera

Ad esempio, si supponga che in data 13 maggio 20X1, l'amministrazione Alfa effettui il pagamento di una consulenza acquisita da un individuo residente in Regno Unito, la cui fattura è emessa in sterline britanniche. La fattura reca l'importo di £27.250². Il tasso di cambio a quella data, pubblicato dalla Banca d'Italia, è pari a 0,85 sterline per 1 euro. Il flusso di cassa che l'amministrazione rileva è così calcolato:

$$£ 27.750 / 0,85 = € 31.969,84$$

Conformemente a quanto indicato al paragrafo 47 dell'ITAS 1, questo flusso finanziario è iscritto nella sezione *A) Flussi finanziari derivanti da attività operativa* del Rendiconto finanziario dei flussi di cassa, disciplinato ai paragrafi 44-49.

¹ I tassi di cambio sono pubblicati alla pagina: <https://www.bancaditalia.it/compiti/operazioni-cambi/cambi/index.html>.

² L'esempio omette volutamente considerazioni legate all'IVA su acquisti internazionali.

6. Persone a carico

Nell'ambito della disciplina sulla individuazione delle "parti correlate", definite al paragrafo 2 di ITAS 1, ai fini della applicazione dell'ITAS 1 nella redazione del bilancio, sono considerate "persone a carico":

- il coniuge non legalmente ed effettivamente separato;
- i figli naturali, riconosciuti, adottivi o affidati, di età superiore ai 21 anni.

7. Destinazione del risultato economico dell'esercizio

Il paragrafo 57 dell'ITAS 1 stabilisce che nella Nota integrativa, l'amministrazione indica la proposta di destinazione del risultato economico dell'esercizio.

La effettiva destinazione del risultato economico dell'esercizio è ricavabile dalla lettura del paragrafo 2 dell'ITAS 1, nella parte destinata alle riserve disponibili e indisponibili. In particolare, le riserve disponibili sono costituite ed alimentate dall'accantonamento dei risultati economici positivi. Del resto, è da tali riserve che le amministrazioni prelevano le risorse necessarie a:

- i. coprire risultati economici negativi;
- ii. incrementare le riserve indisponibili;
- iii. incrementare il fondo di dotazione.

Nel prosieguo, si mostrano, in sequenza, le scritture contabili relative a:

- a) la destinazione del risultato economico dell'esercizio ad una riserva disponibile;
- b) l'utilizzo di una riserva disponibile per coprire il risultato economico negativo;
- c) l'utilizzo di una riserva disponibile per incrementare le riserve indisponibili;
- d) l'utilizzo di una riserva disponibile per incrementare il fondo di dotazione;
- e) Utilizzo dei risultati economici degli esercizi precedenti per coprire risultati economici negativi.

Si noti che la destinazione del risultato economico dell'esercizio è disposta alla data di adozione o deliberazione del bilancio di esercizio, ovvero di sua approvazione da parte di un'altra amministrazione come disposto al paragrafo 2 dell'ITAS 2 - *Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*. Pertanto, la scrittura contabile di destinazione del risultato economico dell'esercizio avviene nel periodo amministrativo successivo a quello a cui si riferisce il bilancio dell'esercizio.

ESEMPIO 4. Destinazione del risultato economico dell'esercizio ad una riserva disponibile

Alla fine dell'esercizio 20X3, l'amministrazione Gamma presenta il seguente Patrimonio netto, conforme allo schema di cui al paragrafo 30 dell'ITAS 1. Le voci sono presentate in unità di euro, conformemente a quanto disposto al paragrafo 27:

PASSIVO		Esercizio 20X3	Esercizio 20X2
PATRIMONIO NETTO			
A	<u>Fondi di dotazione</u>	150.000	150.000
B	<u>Riserve</u>	72.000	70.000
1	<i>disponibili</i>	20.000	18.000
2	<i>indisponibili</i>	52.000	52.000
C	<u>Risultato economico dell'esercizio</u>	10.000	6.000
D	<u>Risultati economici degli esercizi precedenti</u>	4.000	3.500
E	<u>Riserve negative</u>	0	0
TOTALE PATRIMONIO NETTO		236.000	229.500

Dalla lettura del prospetto si evince che l'amministrazione consegue un risultato economico dell'esercizio 20X3 pari a €10.000. Alla data di approvazione del bilancio, il 15 aprile 20X4, l'amministrazione stabilisce che il risultato economico è interamente accantonato ad una riserva disponibile, iscritta nel Patrimonio netto. L'amministrazione effettua la seguente scrittura contabile:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
15/04/20X4	Risultato economico dell'esercizio Ulteriori riserve disponibili, distintamente indicate	10.000	10.000

Se alla fine dell'esercizio 20X4, l'amministrazione consegue un risultato economico pari a €0, e non vengono effettuate operazioni con conseguenze sul Patrimonio netto, questo si presenta come segue al 31/12/20X4:

PASSIVO		Esercizio 20X4	Esercizio 20X3
PATRIMONIO NETTO			
A	<u>Fondi di dotazione</u>	150.000	150.000
B	<u>Riserve</u>	82.000	72.000
1	<i>disponibili</i>	30.000	20.000
2	<i>indisponibili</i>	52.000	52.000
C	<u>Risultato economico dell'esercizio</u>	0	10.000
D	<u>Risultati economici degli esercizi precedenti</u>	4.000	4.000
E	<u>Riserve negative</u>	0	0
TOTALE PATRIMONIO NETTO		236.000	236.000

Come si evince, l'operazione di accantonamento del risultato economico dell'esercizio ad una riserva disponibile mantiene inalterato il valore del Patrimonio netto dell'amministrazione, sebbene ne modifichi la composizione.

ESEMPIO 5. Destinazione del risultato economico dell'esercizio, parte ad una riserva disponibile e parte "a nuovo"

Riprendendo i dati dell'esempio 4, si può notare che il valore complessivo del Patrimonio netto non cambia anche se il 15/4/20X4, l'amministrazione scelga di portare "a nuovo" la metà del risultato economico, destinando l'altra metà alla riserva disponibile.

In questo caso, l'amministrazione effettua la seguente operazione in partita doppia:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
15/04/20X4	Risultato economico dell'esercizio Ulteriori riserve disponibili, distintamente indicate Risultati economici degli esercizi precedenti	10.000	5.000 5.000

Se alla fine dell'esercizio 20X4, l'amministrazione consegue un risultato economico pari a €0, e non vengono effettuate altre operazioni con conseguenze sul Patrimonio netto, questo si presenta come segue al 31/12/20X4:

PASSIVO		Esercizio 20X4	Esercizio 20X3
PATRIMONIO NETTO			
A	<u>Fondi di dotazione</u>	150.000	150.000
B	<u>Riserve</u>	77.000	72.000
1	<i>disponibili</i>	25.000	20.000
2	<i>indisponibili</i>	52.000	52.000
C	<u>Risultato economico dell'esercizio</u>	0	10.000
D	<u>Risultati economici degli esercizi precedenti</u>	9.000	4.000
E	<u>Riserve negative</u>	0	0
TOTALE PATRIMONIO NETTO		236.000	236.000

Si può notare come la destinazione del risultato economico dell'esercizio "a riserva" o "a nuovo" modifica la composizione, ma non il valore complessivo, del Patrimonio netto dell'amministrazione al 31/12/20X4.

ESEMPIO 6. Utilizzo dei risultati economici degli esercizi precedenti per coprire risultati economici negativi

Partendo dal Patrimonio netto al 31/12/20X4 mostrato in precedenza, si supponga che l'amministrazione Gamma realizzi un risultato economico negativo nel 20X5, pari a -€3.000. In sede di approvazione o adozione del bilancio di esercizio, l'amministrazione copre la perdita stornando il relativo ammontare dai "Risultati economici degli esercizi precedenti", come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
15/04/20X6	Risultati economici degli esercizi precedenti Risultato economico dell'esercizio	3.000	3.000

Se nel 20X6 l'amministrazione consegue un risultato economico pari a €0, e non intervengono ulteriori operazioni che hanno conseguenze sul Patrimonio netto, a fine esercizio questo si presenta come segue:

PASSIVO		Esercizio 20X6	Esercizio 20X5
PATRIMONIO NETTO			
A	<u>Fondi di dotazione</u>	150.000	150.000
B	<u>Riserve</u>	77.000	77.000
1	<i>disponibili</i>	25.000	25.000
2	<i>indisponibili</i>	52.000	52.000
C	<u>Risultato economico dell'esercizio</u>	0	(3.000)
D	<u>Risultati economici degli esercizi precedenti</u>	6.000	9.000
E	<u>Riserve negative</u>	0	0
TOTALE PATRIMONIO NETTO		233.000	233.000

L'effetto della copertura del risultato economico d'esercizio negativo è, quindi, di ridurre l'ammontare complessivo del Patrimonio netto, oltre che la sua composizione.

ESEMPIO 7. Utilizzo di una riserva disponibile per coprire risultati economici negativi

Partendo ancora dal Patrimonio netto al 31/12/20X4, si supponga che l'amministrazione Gamma realizzi un risultato economico negativo nel 20X5, pari a -€15.000. In questo caso, il valore dei "Risultati economici degli esercizi precedenti", pari a €9.000 non è sufficiente a coprire la perdita. In sede di approvazione o adozione del bilancio di esercizio,

l'amministrazione copre la differenza di €6.000 mediante storno dell'ammontare dalle riserve disponibili, come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
15/04/20X6	Risultati economici degli esercizi precedenti	9.000	
	Ulteriori riserve disponibili, distintamente indicate	6.000	
	Risultato economico dell'esercizio		15.000

Se nel 20X6 l'amministrazione consegue un risultato economico pari a €0, e non intervengono altre operazioni che hanno conseguenze sul Patrimonio netto, a fine esercizio questo si presenta come segue:

PASSIVO		Esercizio 20X6	Esercizio 20X5
PATRIMONIO NETTO			
A	<u>Fondi di dotazione</u>	150.000	150.000
B	<u>Riserve</u>	71.000	77.000
1	<i>disponibili</i>	19.000	25.000
2	<i>indisponibili</i>	52.000	52.000
C	<u>Risultato economico dell'esercizio</u>	0	(15.000)
D	<u>Risultati economici degli esercizi precedenti</u>	0	9.000
E	<u>Riserve negative</u>	0	0
TOTALE PATRIMONIO NETTO		221.000	221.000

L'effetto della copertura del risultato economico d'esercizio negativo consiste, ancora, nel ridurre l'ammontare complessivo del Patrimonio netto, oltre che la sua composizione. Rispetto al precedente esempio, tuttavia, l'amministrazione non dispone più di risorse accantonate tra i "Risultati economici degli esercizi precedenti" per fronteggiare ulteriori, eventuali risultati d'esercizio negativi. Ogni eventuale risultato negativo in esercizi futuri dovrà essere ripianato mediante utilizzo delle riserve disponibili.

ESEMPIO 8. Utilizzo di una riserva disponibile per incrementare una riserva indisponibile

In questo esempio si indica come contabilizzare l'incremento delle riserve indisponibili. Come stabilito al paragrafo 2 dell'ITAS 1, le riserve indisponibili si distinguono dalle riserve disponibili perché hanno destinazione vincolata, stabilita da leggi, dallo Statuto o Atto aziendale dell'amministrazione, nonché da regolamenti o da specifici ITAS. Al contrario delle riserve disponibili, le riserve indisponibili non possono essere utilizzate per coprire risultati economici negativi o per incrementare il fondo di dotazione.

Partendo dalla situazione patrimoniale al 31/12/20X6, quale risulta dal precedente esempio, si supponga che il giorno 12/7/20X7 l'amministrazione decida di incrementare le riserve vincolate per beni demaniali per il valore di €15.000. Come disposto al paragrafo 2 dell'ITAS 1, l'amministrazione deve utilizzare le riserve disponibili per incrementare le riserve indisponibili. La scrittura di rilevazione ha la seguente forma:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
12/07/20X7	Ulteriori riserve disponibili, distintamente indicate	15.000	
	Riserve vincolate per beni demaniali e beni patrimoniali indisponibili		15.000

Se nel 20X7 l'amministrazione consegue un risultato economico pari a €0, e non intervengono ulteriori operazioni che hanno conseguenze sul Patrimonio netto, a fine esercizio questo si presenta come segue:

PASSIVO		Esercizio 20X7	Esercizio 20X6
PATRIMONIO NETTO			
A	<u>Fondi di dotazione</u>	150.000	150.000
B	<u>Riserve</u>	71.000	71.000
1	<i>disponibili</i>	4.000	19.000
2	<i>indisponibili</i>	67.000	52.000
C	<u>Risultato economico dell'esercizio</u>	0	0
D	<u>Risultati economici degli esercizi precedenti</u>	0	0
E	<u>Riserve negative</u>	0	0
TOTALE PATRIMONIO NETTO		221.000	221.000

Pertanto, anche questa operazione modifica la composizione del Patrimonio netto, ma non il suo valore complessivo, dato dalla somma di riserve disponibili e indisponibili, del fondo di dotazione, e dei risultati economici, al netto delle riserve negative.

Alla movimentazione del fondo di dotazione e alle riserve negative sono dedicati i successivi esempi, cominciando da queste ultime.

ESEMPIO 9. Creazione di una riserva negativa per incrementare una riserva indisponibile

Le riserve negative sono una categoria particolare di riserve indisponibili del Patrimonio netto. Esse si formano quando l'incremento obbligatorio delle riserve indisponibili non può essere coperto utilizzando le risorse accantonate tra le riserve disponibili, il risultato economico dell'esercizio e i risultati economici degli esercizi precedenti.

Partendo dallo Stato patrimoniale al 31/12/20X6 quale risulta dall'esempio 8, si supponga che il giorno 12/7/20X7 la legge imponga all'amministrazione di incrementare la riserva indisponibile di €170.000, anziché di €15.000, come nel precedente esempio. Ora, l'amministrazione non dispone di risorse sufficienti ad assolvere l'obbligo di legge. Infatti, i risultati economici del 20X6 sono pari a €0, e la somma del valore del fondo di dotazione e delle riserve disponibili è pari a €169.000. Questo valore è di €1.000 inferiore a quanto richiesto dalla legge. ITAS 1 consente alle amministrazioni di costituire una riserva negativa nel quale è rilevato l'ammancio, come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
12/07/20X7	Ulteriori riserve disponibili, distintamente indicate	19.000	
	Fondo di dotazione	150.000	
	Riserve negative	1.000	
	Riserve vincolate per beni demaniali e beni patrimoniali indisponibili		170.000

Se nel 20X7 l'amministrazione consegue un risultato economico pari a €0, e non intervengono ulteriori operazioni che hanno conseguenze sul Patrimonio netto, a fine esercizio questo si presenta come segue:

PASSIVO		Esercizio 20X7	Esercizio 20X6
PATRIMONIO NETTO			
A	<u>Fondi di dotazione</u>	0	150.000
B	<u>Riserve</u>	222.000	71.000
1	<i>disponibili</i>	0	19.000
2	<i>indisponibili</i>	222.000	52.000
C	<u>Risultato economico dell'esercizio</u>	0	0
D	<u>Risultati economici degli esercizi precedenti</u>	0	0
E	<u>Riserve negative</u>	(1.000)	0
TOTALE PATRIMONIO NETTO		221.000	221.000

Di nuovo, il valore complessivo del Patrimonio netto rimane invariato a seguito delle operazioni che interessano i suoi elementi. Tuttavia, la sua composizione è fortemente affetta dalla necessità di incrementare le riserve indisponibili. Infatti, il Patrimonio netto dell'amministrazione Gamma è ora composto unicamente da riserve indisponibili e presenta una riserva negativa del valore di €1.000. Sulla base di quanto disposto da ITAS 1 al paragrafo 2, tale riserva presenta un limite quantitativo, rappresentato dall'ammontare complessivo delle riserve indisponibili.

ESEMPIO 10. Utilizzo di una riserva disponibile per incrementare il fondo di dotazione

Riprendendo i valori dell'esempio precedente, si supponga che la legge imponga all'amministrazione Gamma di utilizzare le proprie risorse per aumentare il proprio Fondo di dotazione, portandolo al valore di €160.000. A tale fine, l'amministrazione utilizza una riserva disponibile, come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
12/07/20X7	Ulteriori riserve disponibili, distintamente indicate Fondo di dotazione	10.000	10.000

Con questa scrittura, l'amministrazione rileva un aumento del proprio fondo di dotazione e una riduzione delle riserve disponibili. Se nel 20X7 l'amministrazione consegue un risultato economico pari a €0, e non intervengono ulteriori operazioni che hanno conseguenze sul Patrimonio netto, a fine esercizio questo si presenta come segue:

PASSIVO		Esercizio 20X7	Esercizio 20X6
PATRIMONIO NETTO			
A	<u>Fondi di dotazione</u>	160.000	150.000
B	<u>Riserve</u>	61.000	71.000
1	<i>disponibili</i>	9.000	19.000
2	<i>indisponibili</i>	52.000	52.000
C	<u>Risultato economico dell'esercizio</u>	0	0
D	<u>Risultati economici degli esercizi precedenti</u>	0	0
E	<u>Riserve negative</u>	0	0
TOTALE PATRIMONIO NETTO		221.000	221.000

Il totale del Patrimonio netto non cambia, ma la sua composizione si modifica. A seguito dell'incremento del fondo di dotazione, infatti, l'ammontare di riserve disponibili per coprire eventuali risultati economici negativi si è ridotto a €9.000 al 31/12/20X7.

ESEMPIO 11. Trasferimento di risorse dalle riserve indisponibili alle riserve disponibili

Le riserve indisponibili ritornano nella disponibilità della amministrazione laddove venga meno l'esigenza o la ragione del vincolo che le aveva originate. Sulla base dei dati dell'esempio precedente, si supponga che il 3/4/20X8, l'amministrazione ottenga lo svincolo di €22.000 precedentemente iscritti tra le riserve indisponibili. Nell'ipotesi che la riserva che si rende disponibile abbia un utilizzo generico, la scrittura contabile è la seguente:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
3/4/20X8	Riserve statutarie, derivanti da leggi o obbligatorie indisponibili	22.000	
	Riserve statutarie, derivanti da leggi o obbligatorie disponibili		22.000

Se nel 20X8 l'amministrazione consegue un risultato economico pari a €0, e non intervengono ulteriori operazioni che hanno conseguenze sul Patrimonio netto, a fine esercizio questo si presenta come segue:

PASSIVO		Esercizio 20X8		Esercizio 20X7	
PATRIMONIO NETTO					
A	<i>Fondi di dotazione</i>	160.000		160.000	
B	<i>Riserve</i>	61.000		61.000	
1	<i>disponibili</i>		31.000		9.000
2	<i>indisponibili</i>		30.000		52.000
C	<i>Risultato economico dell'esercizio</i>	0		0	
D	<i>Risultati economici degli esercizi precedenti</i>	0		0	
E	<i>Riserve negative</i>	0		0	
TOTALE PATRIMONIO NETTO		221.000		221.000	

Anche questa operazione modifica la sola composizione, e non anche la consistenza, del Patrimonio netto. Tuttavia, il rientro di €22.000 tra le disponibilità dell'amministrazione aumenta la capacità di fronteggiare eventuali necessità di copertura di risultati economici negativi in futuro, o la necessità di incrementare altre riserve indisponibili o alimentare il fondo di dotazione.

8. Conferimento di mezzi propri

Nell'ambito delle definizioni proposte al paragrafo 2, ITAS 1 richiama i paragrafi 3.16-3.18 del Quadro Concettuale per quanto concerne la possibilità che una amministrazione riceva risorse a titolo di "mezzi propri" da parte di altri soggetti – tipicamente, altre amministrazioni pubbliche – al fine di iniziare la propria attività istituzionale, ovvero nel corso della sua vita. Queste risorse sono "mezzi propri" se vengono iscritte all'interno del Patrimonio netto.

Tipicamente, la contabilizzazione del conferimento di mezzi propri ricevuti dall'amministrazione avviene con incremento del Fondo di dotazione.

Dal punto di vista della contropartita del conferimento, questa può includere denaro o altre disponibilità liquide, crediti, fattori produttivi, e passività. Negli esempi che seguono si presentano alcuni esempi dei vari casi.

ESEMPIO 12. Conferimento di denaro a titolo di mezzi propri

Partendo dallo Stato patrimoniale di fine esercizio 20X8, quale risulta dall'esempio precedente, si supponga che il 2/6/20X9 l'amministrazione Gamma ottenga risorse a titolo di mezzi propri da parte di una amministrazione centrale per un controvalore di €60.000, interamente conferiti in denaro. Per l'amministrazione Gamma sorge un credito verso l'amministrazione centrale, che viene riscosso in data 16/9/20X9 all'atto del trasferimento del denaro. Le scritture contabili di liquidazione del credito e di riscossione dell'importo sono presentate di seguito.

All'atto del sorgere del credito, l'amministrazione effettua la seguente scrittura:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
2/06/20X9	Crediti correnti per trasferimenti per apporti di capitale da amministrazioni centrali - Ministeri, Organi costituzionali e di rilievo costituzionale, Presidenza del Consiglio dei Ministri e Agenzie Fiscali Altri conferimenti di capitale	60.000	60.000

Quando l'amministrazione Gamma riceve il denaro, in data 16/9/20X9, essa effettua la scrittura di incasso della somma, a fronte del quale si estingue il credito, come segue:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
16/09/20X9	Disponibilità liquide Crediti correnti per trasferimenti per apporti di capitale da amministrazioni centrali - Ministeri, Organi costituzionali e di rilievo costituzionale, Presidenza del Consiglio dei Ministri e Agenzie Fiscali	60.000	60.000

Se nel 20X9 l'amministrazione consegue un risultato economico pari a €0, e non intervengono ulteriori operazioni che hanno conseguenze sul Patrimonio netto, a fine esercizio questo si presenta come segue:

PASSIVO		Esercizio 20X9	Esercizio 20X8
PATRIMONIO NETTO			
A	<i>Fondi di dotazione</i>	220.000	160.000
B	<i>Riserve</i>	61.000	61.000
1	<i>disponibili</i>	31.000	31.000
2	<i>indisponibili</i>	30.000	30.000
C	<i>Risultato economico dell'esercizio</i>	0	0
D	<i>Risultati economici degli esercizi precedenti</i>	0	0
E	<i>Riserve negative</i>	0	0
TOTALE PATRIMONIO NETTO		281.000	221.000

Il conferimento di mezzi propri ha determinato un aumento del Patrimonio netto di €60.000 a seguito del conferimento di denaro. In contropartita, l'amministrazione registra un aumento delle disponibilità liquide.

ESEMPIO 13. Conferimento di denaro e fabbricati a titolo di mezzi propri

Sempre partendo dallo Stato patrimoniale di fine esercizio 20X8, si supponga che il 2/6/20X9 l'amministrazione Gamma ottenga risorse a titolo di mezzi propri da parte di una amministrazione centrale per un controvalore di €60.000, conferiti ora per metà in denaro e per metà mediante conferimento di un fabbricato del valore di €30.000. Per l'amministrazione

Gamma sorge un credito verso l'amministrazione centrale, che viene riscosso in data 16/9/20X9 all'atto del trasferimento del denaro. Il fabbricato, invece, entra immediatamente nelle disponibilità dell'amministrazione. Le scritture contabili di liquidazione del credito e di riscossione dell'importo in denaro sono presentate di seguito.

DATA	CONTI	DARE	VERE
2/06/20X9	Crediti correnti per trasferimenti per apporti di capitale da amministrazioni centrali - Ministeri, Organi costituzionali e di rilievo costituzionale, Presidenza del Consiglio dei Ministri e Agenzie Fiscali Fabbricati Altri conferimenti di capitale	30.000 30.000	 60.000

Quando l'amministrazione Gamma riceve il denaro, in data 16/9/20X9, essa effettua la scrittura di incasso della somma, a fronte del quale si estingue il credito, come segue:

DATA	CONTI	DARE	VERE
16/09/20X9	Disponibilità liquide Crediti correnti per trasferimenti per apporti di capitale da amministrazioni centrali - Ministeri, Organi costituzionali e di rilievo costituzionale, Presidenza del Consiglio dei Ministri e Agenzie Fiscali	30.000	30.000

Se nel 20X9 l'amministrazione consegue un risultato economico pari a €0, e non intervengono ulteriori operazioni che hanno conseguenze sul Patrimonio netto, a fine esercizio questo si presenta come nel precedente esempio 15. Tuttavia, la composizione dell'attivo dell'amministrazione Gamma si modifica, perché oltre al denaro ricevuto l'amministrazione ottiene anche la disponibilità del fabbricato.

9. Disponibilità liquide

Il paragrafo 2 di ITAS 1 definisce le disponibilità liquide come la somma della cassa e dei depositi a vista intestati all'amministrazione che redige il bilancio. A fini applicativi, le disponibilità liquide includono:

- 1) giacenze presso conti correnti bancari e postali, ivi inclusi assegni, valori bollati, denaro;
- 2) giacenze intestate all'amministrazione presso la tesoreria dello Stato, con separata indicazione delle giacenze detenute nei conti del sistema della tesoreria unica e ogni altro conto di tesoreria.

10. Ricavi da partecipazioni

I paragrafi 38-39 di ITAS 1 individuano il contenuto delle aree della gestione operativa e finanziaria del Conto economico, specificando che sono iscritti in questa seconda area tutti i ricavi rilevati a fronte di dividendi da partecipazioni detenute a titolo temporaneo e considerate non strettamente necessarie al perseguimento della finalità istituzionale dell'amministrazione. Di conseguenza, tutti gli altri dividendi da partecipazioni sono iscritti tra i ricavi della gestione ordinaria.

Nello schema di Conto economico di ITAS 1, le voci che accolgono i dividendi da partecipazioni sono le seguenti:

1. Sezione A) Proventi e ricavi della gestione operativa. Voce 4. Ricavi da partecipazioni: Accoglie i ricavi rilevati sotto forma di dividendi da partecipazioni strettamente necessarie al perseguimento della finalità istituzionale.
2. Sezione D) Ricavi e costi della gestione finanziaria. Voce 22. Altri ricavi finanziari: Accoglie i ricavi rilevati sotto forma di dividendi da partecipazioni non strettamente necessarie al perseguimento della finalità istituzionale.

L'esempio seguente illustra il trattamento contabile dei dividendi da partecipazioni detenute.

ESEMPIO 14. Ricavi da partecipazioni detenute

Al fine di alimentare le predette voci del Conto economico in sede di redazione del bilancio di esercizio, l'amministrazione alimenta conti diversi del proprio sistema contabile. In particolare, se in data 3 maggio 20X5 una amministrazione rileva dividendi per €30.000 da una partecipazione strategica, l'amministrazione effettua la seguente scrittura:

DATA	CONTI	DARE	VERE
03/05/20X5	Crediti correnti per ricavi da partecipazioni Dividendi da partecipazioni	30.000	30.000

Al contrario, se i dividendi rilevati derivano da una partecipazione non strategica, la scrittura è la seguente:

DATA	CONTI	DARE	VERE
03/05/20X5	Crediti correnti per ricavi da partecipazioni Dividendi da partecipazioni temporaneamente detenute e non strategiche	30.000	30.000

