

ITAS 18

Costi e oneri

(approvato il 26 giugno 2024)

ITAS 18 – Costi e Oneri

Sommario

Premessa	1
Definizioni	1
Ambito di applicazione	2
Rilevazione dei costi	3
Iscrizione nel conto economico degli oneri.....	5
Operazioni miste	7
Informazioni integrative.....	7

ITAS 18 – Costi e Oneri

Premessa

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

Definizioni

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

Un'**attività relativa al diritto di trasferimento** è un'attività patrimoniale rilevata in virtù dell'esistenza di uno o più diritti di trasferimento sulla base di leggi, regolamenti, altri atti unilaterali vincolanti (a seguito di accettazione, se richiesta) o accordi vincolanti.

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

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

I **costi** sono decrementi del patrimonio netto di un'amministrazione pubblica diversi da quelli derivanti da devoluzioni di mezzi propri e dagli oneri. I costi trattati in questo standard hanno origine da operazioni di scambio.

Un **diritto di trasferimento** è la potestà dell'amministrazione che redige il bilancio di esercizio di far rispettare, da parte del destinatario del trasferimento, gli obblighi e le conseguenze derivanti da leggi, regolamenti, altri atti unilaterali vincolanti (a seguito di accettazione, se richiesta) o accordi vincolanti.

Un'**obbligazione di trasferimento** rappresenta l'obbligazione nei confronti di terzi da parte dell'amministrazione che redige il bilancio di esercizio, prevista da leggi, regolamenti, altri atti unilaterali vincolanti (a seguito di accettazione, se richiesta) o accordi vincolanti di trasferimento passivo.

Gli **oneri da trasferimenti** sono componenti economici negativi di esercizio derivanti da un'operazione di trasferimento.

Gli **oneri** sono decrementi del patrimonio netto di un'amministrazione pubblica, diversi da quelli derivanti da devoluzioni di mezzi propri, che hanno origine da operazioni non di scambio.

Ai fini di questo ITAS, le **operazioni di scambio** sono operazioni nelle quali l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio fornisce una controprestazione specifica, consistente in un corrispettivo economico (sotto forma di un deflusso di risorse o assunzione di debiti), a fronte dell'acquisto di servizi o di beni, o dall'utilizzo di attività patrimoniali di terzi. In tali operazioni è presente una relazione sinallagmatica tra prestazione ricevuta e controprestazione resa dall'amministrazione.

Ai fini di questo ITAS, le **operazioni non di scambio** sono operazioni nelle quali l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio concede risorse a terzi, o assume debiti di terzi, in assenza di una controprestazione a favore dell'amministrazione nella forma di prestazione di servizi, cessione di beni o utilizzo di attività patrimoniali di terzi.

Una **passività per obbligazione di trasferimento** è la passività rilevata in virtù dell'esistenza di una o più obbligazioni di trasferimento sulla base di leggi, regolamenti, altri atti unilaterali vincolanti (a seguito di accettazione, se richiesta) o accordi vincolanti.

I **trasferimenti passivi** (in questo standard anche "**trasferimenti**") includono i trasferimenti di risorse, la rinuncia ai crediti, l'assunzione di debiti e la copertura di perdite o disavanzi da parte dell'amministrazione nei confronti di soggetti terzi.

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

Ambito di applicazione

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

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

Inoltre, non sono trattati nel presente standard:

- a) i canoni da contratti di locazione di beni di terzi, disciplinati in ITAS 7 - *Locazioni*;
- b) i costi per il personale, trattati in ITAS 15 - *Benefici per i dipendenti*;
- c) i costi originati da modifiche del valore delle attività e passività disciplinate in ITAS 3 – *Operazioni, attività e passività in valuta estera* e ITAS 14 – *Partecipazioni in organismi controllati o collegati e accordi a controllo congiunto*;
- d) i costi originati da modifiche al valore corrente o dalla cessione di immobilizzazioni materiali o immateriali, disciplinati in ITAS 4 - *Immobilizzazioni materiali* e ITAS 5 – *Immobilizzazioni immateriali*.
- e) i costi originati da cambiamenti del valore corrente di attività biologiche connesse all'attività agricola, disciplinati dall'ITAS 4 - *Immobilizzazioni materiali*;
- f) i costi originati da modifiche al valore corrente o dalla cessione di attività e passività finanziarie, disciplinati in ITAS 11- *Strumenti finanziari*;
- g) sono esclusi gli oneri per prestazioni sociali in denaro disciplinati in ITAS 16 – *Prestazioni sociali in denaro*;

- h) i costi originati dalla estrazione di minerali;
- i) gli oneri specificamente disciplinati in altri ITAS.

Rilevazione dei costi

4 I costi di cui al presente ITAS comprendono:

- a) costi per acquisto di servizi;
- b) costi per acquisto di beni;
- c) costi da utilizzo di attività patrimoniali di terzi da parte dell'amministrazione.

5 I costi per acquisto di servizi si riferiscono alla ricezione da parte dell'amministrazione di prestazioni per un periodo di tempo concordato nell'ambito di operazioni di scambio.

6 I costi per acquisto di beni si riferiscono sia ai beni reperiti sul mercato, destinati ad essere utilizzati dall'amministrazione sia a beni acquistati allo scopo di essere ceduti a terzi.

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

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

8 Il valore dei costi iscritto nel bilancio di esercizio è pari al valore corrente del corrispettivo economico pagato, o da pagare, a seguito di una operazione di scambio.

Tale corrispettivo è quello determinato per accordo tra l'amministrazione e la controparte nell'operazione di scambio, al netto di eventuali sconti e abbuoni ricevuti.

9 In deroga al principio generale stabilito al paragrafo 8, quando il corrispettivo è costituito da disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti o da assunzione di passività di terzi, il costo è iscritto nel bilancio di esercizio per un valore pari al corrispettivo concordato, senza alcuna attualizzazione, cioè senza tener conto della data nella quale le disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti saranno corrisposte o le passività assunte.

10 Quando il corrispettivo non è costituito da disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti o assunzione di passività di terzi, il trattamento contabile dipende dalla natura e dal valore dei beni e dei servizi ceduti come corrispettivo:

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

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

- a) una singola operazione di scambio;

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

Iscrizione nel conto economico dei costi per acquisto di servizi

12 I costi derivanti da un'operazione di acquisizione di servizi sono iscritti nel conto economico con riferimento allo stato di completamento della prestazione alla data di chiusura del bilancio di esercizio, al ricorrere di tutte le seguenti condizioni:

- a) l'obbligo alla corresponsione del corrispettivo è maturato con ragionevole certezza sulla base dell'accordo tra le parti;
- b) la valutazione del costo rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio e, in particolare, lo stato di completamento della prestazione alla data di chiusura dell'esercizio è stimabile in modo attendibile.

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

- a) proporzione tra le ore di lavoro svolto alla data di chiusura del bilancio di esercizio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare la prestazione;
- b) proporzione tra i costi sostenuti alla data di chiusura del bilancio di esercizio e i costi totali dell'operazione stimati;
- c) proporzione tra i servizi effettuati alla data di chiusura del bilancio di esercizio ed i servizi totali previsti nel contratto;
- d) ripartizione a quote costanti nel periodo di tempo nel quale il servizio dovrà essere reso, quando gli altri metodi non sono applicabili o non forniscono risultati attendibili.

Iscrizione nel conto economico dei costi per acquisto di beni

14 I costi derivanti dall'acquisto di beni sono iscritti nel conto economico quando ricorrono tutte le seguenti condizioni:

- a) la controparte nell'operazione di scambio ha trasferito all'amministrazione acquirente i rischi e i benefici connessi alla proprietà dei beni; di norma ciò avviene con il trasferimento del possesso, ma ai fini del giudizio occorre valutare i contenuti specifici dell'accordo sottostante all'operazione di acquisto;
- b) la controparte non esercita più l'effettivo controllo sui beni ceduti;
- c) è probabile che defluiscano dall'amministrazione i benefici economici o il potenziale di servizio associati all'operazione;
- d) la valutazione del costo rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

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

15 I costi che derivano dall'utilizzo, da parte dell'amministrazione, di attività patrimoniali di terzi sono iscritti nel conto economico se:

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

16 Qualora siano rispettate le condizioni di cui al paragrafo 15, i costi che derivano dall'utilizzo, da parte dell'amministrazione, di attività patrimoniali di terzi che generano interessi, *royalties* e canoni concessori sono iscritti nel conto economico secondo i seguenti trattamenti contabili:

- a) gli interessi passivi sono imputati all'esercizio in ragione del trascorrere del tempo, tenendo conto dell'onerosità effettiva della passività;
- b) le *royalties* e i canoni di concessione da corrispondere a terzi sono imputati all'esercizio in ragione della loro maturazione economica, in base alla sostanza del relativo accordo o altro atto vincolante.

17 L'onerosità effettiva della passività, di cui al paragrafo 16, punto a), è pari al tasso di interesse che rende il valore attuale del flusso dei pagamenti futuri stimati lungo la vita della passività pari al suo valore contabile iniziale. I costi per interessi includono l'ammortamento di qualsiasi differenza tra il valore contabile iniziale di un titolo di credito e il suo ammontare a scadenza.

Iscrizione nel conto economico degli oneri

18 A seguito di un deflusso di risorse (o dell'assunzione di debiti di terzi) da un'operazione non di scambio che dia luogo alla rilevazione di una riduzione di attività (o all'incremento di passività), si rileva un corrispondente onere di esercizio a meno che, con riferimento alla stessa operazione, non si rilevi una corrispondente attività.

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

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

20 Nel caso in cui l'operazione non di scambio dia luogo alla rilevazione di un onere a fronte di una riduzione di attività o di un incremento di passività (senza che sia rilevata alcuna attività), il valore dell'onere iscritto nel conto economico è pari alla corrispondente riduzione di attività o incremento di passività.

Se le risorse trasferite o da trasferirsi da parte dall'amministrazione sono disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti, il valore dell'onere è pari al valore nominale delle disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti trasferite o da trasferire, senza tener conto della data di trasferimento.

Se le risorse trasferite sono beni o diritti diversi da quelli indicati al periodo precedente, la valutazione segue quanto indicato nell'ITAS applicabile alla specifica tipologia di attività patrimoniale.

Se l'operazione non di scambio prevede l'estinzione di crediti dell'amministrazione o l'assunzione di passività di terzi, il valore dell'onere è pari al valore contabile della attività estinta o della passività assunta.

21 Nel caso in cui l'operazione non di scambio dia luogo alla rilevazione di una riduzione di attività (o di un incremento di passività) e di corrispondenti attività, il valore dell'onere iscritto nel conto economico è pari all'eventuale eccedenza delle minori attività (o maggiori passività) sulle attività rilevate.

Il valore delle attività rilevate è determinato in base alla migliore stima, alla data di riferimento del bilancio di esercizio, dei futuri benefici economici o potenziale di servizio rivenienti dalla risorsa.

Successivamente alla rilevazione iniziale, quando il terzo soddisfa, in tutto o in parte, l'obbligazione rilevata come attività dall'amministrazione, quest'ultima riduce corrispondentemente il valore contabile dell'attività e rileva un onere di esercizio di ammontare pari a tale riduzione.

Iscrizione nel conto economico di alcune tipologie di oneri

Oneri da Trasferimenti

22 Gli oneri da trasferimenti sono rilevati e iscritti nel conto economico dell'esercizio nel quale sorge l'obbligo per l'amministrazione di trasferire le relative risorse, sempre che le risorse trasferite non siano sottoposte a clausole che comportino la rilevazione di una corrispondente attività.

23 L'amministrazione considera tutte le clausole contenute in leggi, regolamenti, altri atti unilaterali vincolanti (a seguito di accettazione, se richiesta) o accordi vincolanti che dispongono il trasferimento delle risorse al fine di stabilire se lo stesso comporti la rilevazione di un'attività.

24 Nel rispetto di quanto stabilito al paragrafo 19, la rilevazione di attività è limitata ai casi nei quali le risorse trasferite sono sottoposte a condizioni che determinano un'obbligazione attuale a carico del beneficiario, e un corrispondente diritto a favore dell'amministrazione, in quanto stabiliscono che:

- a) i benefici economici o il potenziale di servizio incorporati nelle risorse trasferite devono essere utilizzati dal beneficiario per una determinata finalità e che, in caso contrario, devono essere restituite all'amministrazione; oppure
- b) il trasferimento delle risorse è subordinato all'adempimento di una determinata prestazione da parte del beneficiario (cd. contributi a rendicontazione).

Non si rilevano attività nel caso di limiti e restrizioni che limitano o definiscono le finalità per cui le risorse trasferite possono essere utilizzate, ma che non impongono, qualora le risorse non siano utilizzate come stabilito, che i benefici economici o il potenziale di servizio vengano restituiti all'amministrazione trasferente.

25 Il valore delle attività rilevate alla data di riferimento del bilancio di esercizio è pari alle passività rilevate a seguito dell'assunzione dell'obbligo di trasferimento ovvero alle risorse già trasferite dall'amministrazione.

Successivamente alla rilevazione iniziale, quando il beneficiario del trasferimento adempie alla condizione relativa alle risorse trasferite, l'amministrazione riduce corrispondentemente il valore contabile dell'attività, rilevando e iscrivendo nel conto economico un onere da trasferimenti di ammontare pari a tale riduzione.

Trasferimenti passivi per ripiano perdite

26 Quando le risorse trasferite sono destinate al ripiano di risultati economici negativi conseguiti da terzi in esercizi pregressi viene rilevato un onere nel bilancio di esercizio dell'amministrazione trasferente.

Operazioni miste

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

Informazioni integrative

28 In relazione ai costi, l'amministrazione presenta nella nota integrativa:

- a) le politiche contabili adottate per la rilevazione dei costi, compresi i metodi adottati per determinare lo stato di completamento delle operazioni riguardanti l'acquisizione di servizi;
- b) l'importo di ciascuna categoria significativa di costi imputati all'esercizio, distinguendo in ogni caso i costi derivanti da:
 - i. acquisto di servizi;
 - ii. acquisto di beni;
 - iii. interessi passivi
 - iv. *royalties*;
 - v. utilizzo da parte dell'amministrazione di attività patrimoniali di terzi.

29 In relazione agli oneri, l'amministrazione presenta nella nota integrativa:

- a) le politiche contabili adottate per la rilevazione degli oneri;
- b) l'importo di ciascuna categoria significativa di oneri da trasferimenti, distinguendo in ogni caso gli oneri derivanti da:
 - i. trasferimenti passivi in conto esercizio;
 - ii. trasferimenti passivi in conto investimenti generici;
 - iii. trasferimenti passivi in conto investimenti sottoposti a condizione;
 - iv. trasferimenti passivi a copertura di risultati di esercizio negativi;
 - v. l'importo di ciascuna categoria di costi e oneri straordinari distinguendo, se significative, le insussistenze dell'attivo, le sopravvenienze passive e gli altri oneri straordinari.