



Associazione
Responsabili
Finanziari
Comunali

ACCRUAL IN PILLOLE

Lezione n. 2: Lo Standard ITAS 4. Le immobilizzazioni materiali

A cura della dott.ssa Maria Teresa Petrarolo

mtpetrarolo@gmail.com



Associazione
Responsabili
Finanziari
Comunali

ACCRUAL IN PILLOLE

ALCUNE DEFINIZIONI

Costo storico: il corrispettivo sostenuto per acquistare dall'esterno, ovvero il sacrificio economico sostenuto per produrre all'interno, un'immobilizzazione, include gli oneri accessori e indiretti, ad esempio: spese di istruttoria dei finanziamenti, trasporto, installazione, collaudo, costo di utilizzo della manodopera, onorari professionali, ecc...

Costo di sostituzione: costo minimo che l'amministrazione dovrebbe sostenere per sostituire il potenziale di servizio di una immobilizzazione (comprensivo del valore che l'amministrazione otterrà dall'alienazione dell'immobilizzazione al termine della sua vita utile) alla data del bilancio di esercizio.

Deemed cost (sostituto del costo): importo utilizzato come surrogato del costo di acquisizione o del costo ammortizzato ad una certa data. Si ricorre al *deemed cost* quando non è disponibile il costo di acquisizione o di costruzione dell'attività da esporre in bilancio.

Ammortamento: è la ripartizione sistematica del valore ammortizzabile di un bene nel periodo della sua vita utile stimata.

Valore contabile: è l'ammontare al quale un'immobilizzazione è rilevata al netto dell'ammortamento cumulato e delle perdite per riduzione di valore cumulate.

Vita utile: il periodo di tempo nel quale ci si attende che un'immobilizzazione sia utilizzabile dall'amministrazione.



Associazione
Responsabili
Finanziari
Comunali

ACCRUAL IN PILLOLE

AMBITO DI APPLICAZIONE

Questo standard **non si applica**:

- 1) alle riserve e ai diritti minerari relativi a petrolio, gas naturale e risorse simili non rinnovabili;
- 2) al trattamento contabile dei contratti di leasing, disciplinato dallo ITAS 7 – Locazioni;
- 3) alla produzione agricola cui sia applicabile l'ITAS 10 – Rimanenze o altro standard;
- 4) alle immobilizzazioni destinate alla vendita, il cui valore è disciplinato dall'ITAS 10 – Rimanenze;
- 5) alle munizioni ed altro materiale bellico utilizzabile una sola volta, il cui trattamento contabile è analogo al materiale di consumo di cui all'ITAS 10 - Rimanenze.

Con riferimento alle attività del patrimonio culturale, esse si distinguono in:

- a) Attività del patrimonio culturale **non operative**, possedute dall'amministrazione primariamente per la loro valenza culturale;
- b) Attività del patrimonio culturale **operative**, che oltre ad avere una valenza culturale vengono impiegate dall'amministrazione nell'erogazione di servizi, in quanto beni strumentali. Tale distinzione incide sulla scelta del criterio di valutazione e richiede particolari informazioni integrative.



Associazione
Responsabili
Finanziari
Comunali

ACCRUAL IN PILLOLE

RILEVAZIONE INIZIALE

Un'immobilizzazione materiale è rilevata come un'attività se:

- a) rispetta la definizione di attività;
- b) il suo valore è determinato in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

Secondo la definizione fornita dal Quadro concettuale (par. 3.6), in linea con gli standard contabili internazionali IPSAS, costituiscono attività tutti quei beni che:

- generano benefici economici (flussi di cassa);

oppure

- sono idonei a manifestare un potenziale di servizio.

Per potenziale di servizio s'intende la capacità di contribuire al conseguimento degli obiettivi di un'amministrazione pubblica. Si tratta di risorse per le quali non è possibile, non è prevista o è difficile la dismissione, in ragione della loro destinazione, della loro elevata specializzazione o di vincoli normativi.

Il controllo di una risorsa comporta la capacità di utilizzare la risorsa (o di indirizzarne l'utilizzo da parte di terzi) in modo tale da godere del potenziale di servizio o dei benefici economici da questa derivanti. Tale condizione è verificata con l'esistenza di un diritto, o di una situazione di fatto, che consenta all'amministrazione pubblica di utilizzare la risorsa e di inibire o limitare l'accesso alla stessa da parte di terzi.



Associazione
Responsabili
Finanziari
Comunali

ACCRUAL IN PILLOLE

RILEVAZIONE INIZIALE

Segue...

Il controllo deve essere una condizione attuale che deriva da un'operazione o altro evento passato. Il controllo su una risorsa può essere acquisito con diverse modalità: mediante operazioni di scambio con terze parti, con la produzione interna, o attraverso operazioni con terze parti non aventi carattere di scambio. L'acquisizione di risorse è spesso la conseguenza dell'esercizio di poteri sovraordinati della pubblica amministrazione, come quello impositivo. Tuttavia, affinché la condizione del controllo sia verificata, occorre che il potere sia stato esercitato e che sia sorto un diritto a ricevere la risorsa.

Le classi di immobilizzazioni materiali dell'amministrazione pubblica, ai sensi del par. 9 dell'ITAS 4, si distinguono tra:

- a) beni demaniali (quali ad esempio le infrastrutture), con separata indicazione delle attività del patrimonio culturale (ad esempio gli immobili riconosciuti di interesse storico, archeologico e artistico a norma delle leggi in materia; le raccolte dei musei, delle pinacoteche, degli archivi, delle biblioteche);
- b) beni patrimoniali indisponibili (quali ad esempio gli edifici destinati a sede di uffici pubblici, con i loro arredi), con separata indicazione delle attività del patrimonio culturale (ad esempio le cose d'interesse storico, archeologico, paleontologico, paleontologico e artistico, da chiunque e in qualunque modo ritrovate nel sottosuolo);
- c) beni del patrimonio disponibile, con separata indicazione degli investimenti immobiliari (es. case date in locazione per finalità di investimento, boschi e terreni dati in affitto per finalità di investimento).

Le attività del patrimonio culturale sono rilevate e valutate secondo gli stessi criteri delle altre immobilizzazioni materiali, salvo specifiche disposizioni.



Associazione
Responsabili
Finanziari
Comunali

ACCRUAL IN PILLOLE

VALUTAZIONE INIZIALE

Le immobilizzazioni materiali sono valutate inizialmente al costo.

Attenzione alle immobilizzazioni in corso ed agli acconti a fornitori: devono essere iscritti in specifiche voci tra le immobilizzazioni materiali, se si riferiscono ad esse; tali importi non sono ammortizzabili finché il bene non è entrato in funzione.

Il costo storico di un'immobilizzazione materiale comprende tutti i costi sostenuti e finalizzati all'acquisizione ed entrata in funzione del bene.

In caso di costruzione interna, il costo è determinato con gli stessi criteri previsti per i beni acquistati da terzi. Il costo di costruzione non include eventuali margini di profitto. Analogamente, non sono inclusi nel costo del bene i costi di sprechi anomali di materiali, lavoro o altre risorse, sostenuti per la costruzione in economia dello stesso.

Gli oneri finanziari sui prestiti vengono normalmente imputati al conto economico. È consentita la capitalizzazione nel valore contabile dell'immobilizzazione degli oneri finanziari sostenuti in relazione ai finanziamenti direttamente attribuibili all'acquisto o alla costruzione della stessa. La nota integrativa deve indicare le immobilizzazioni per le quali si è proceduto alla capitalizzazione degli oneri finanziari. Il passaggio dalla capitalizzazione degli oneri finanziari all'imputazione direttamente a conto economico di tali oneri (o viceversa) costituisce un cambiamento di politica contabile.

Per capitalizzare gli oneri finanziari è necessario che:

- a) si stiano sostenendo i costi per l'acquisto o la costruzione dell'immobilizzazione;
- b) si stiano sostenendo gli oneri finanziari e siano in corso le attività necessarie a predisporre l'immobilizzazione per l'uso cui è destinata.



Associazione
Responsabili
Finanziari
Comunali

ACCRUAL IN PILLOLE

VALUTAZIONE INIZIALE

Segue...

La capitalizzazione è sospesa, e gli oneri finanziari sono imputati al conto economico, nei periodi nei quali la realizzazione dell'immobilizzazione è sospesa. La capitalizzazione ha termine quando tutte le attività necessarie per la messa in uso dell'immobilizzazione sono state completate.

La capitalizzazione degli oneri finanziari nel valore contabile dell'immobilizzazione non è consentita per i beni costituenti investimenti immobiliari. Il valore iniziale di una immobilizzazione materiale, acquisita con una operazione senza corrispettivo, è determinato applicando uno dei seguenti criteri di valutazione:

- a) valore di mercato;
- b) costo di sostituzione.

Nel caso entrambi i criteri di valutazione soddisfano i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio d'esercizio, il valore iniziale corrisponde all'importo minore.

Nel caso l'immobilizzazione materiale provenga da altra amministrazione pubblica, il valore iniziale corrisponde al valore contabile rinvenibile nel bilancio di esercizio dell'amministrazione cedente.



Associazione
Responsabili
Finanziari
Comunali

ACCRUAL IN PILLOLE

VALUTAZIONE SUCCESSIVA

Le immobilizzazioni possono essere rivalutate solo nel caso lo preveda o lo consenta una legge applicabile all'amministrazione.

Il valore contabile di un'immobilizzazione materiale non include i costi di manutenzione ordinaria. Questi costi sono imputati al conto economico e contribuiscono al risultato economico dell'esercizio nel quale sono sostenuti.

I costi di manutenzione straordinaria sono rilevati nel valore contabile dell'immobilizzazione materiale.

Modello del costo

Successivamente alla rilevazione iniziale, un'immobilizzazione materiale è iscritta nel bilancio di esercizio al costo, al netto degli ammortamenti cumulati e delle perdite cumulate per riduzione di valore.

Ammortamento

Il valore ammortizzabile di un'immobilizzazione materiale è ripartito in modo sistematico nel corso della sua vita utile, se limitata nel tempo. Nella determinazione della vita utile di un'immobilizzazione materiale sono considerati tutti i seguenti fattori:

- a) l'utilizzo atteso del bene;
- b) il deterioramento fisico atteso;
- c) l'obsolescenza tecnologica o commerciale;
- d) le restrizioni legali o vincoli simili all'utilizzo dell'immobilizzazione.

Le immobilizzazioni acquisite senza alcun corrispettivo sono ammortizzate con gli stessi criteri di quelle acquisite a titolo oneroso.



Associazione
Responsabili
Finanziari
Comunali

ACCRUAL IN PILLOLE

VALUTAZIONE SUCCESSIVA

Segue....

Disposizioni particolari per le attività del patrimonio culturale

Le attività del patrimonio culturale non sono soggette ad ammortamento, considerata la loro durata indefinita.

I beni del patrimonio culturale, al pari degli altri beni, necessitano di spese ordinarie di manutenzione, di carattere annuale o infra-annuale, utili alla loro conservazione e a preservarne la fruibilità per le generazioni future. Tali spese sono iscritte nel conto economico nell'esercizio nel quale sono sostenute.

I costi sostenuti per il bene culturale che hanno funzione conservativa, ma si sostengono con periodicità pluriennale, sono iscritti nell'attivo patrimoniale separatamente dal bene a cui ineriscono e ammortizzati in ragione di un periodo parametrato alla periodicità dell'intervento.

Il ricorso al deemed cost

IPSAS 33 dispone che gli asset dovrebbero essere rilevati e misurati inizialmente al costo storico. Un'entità può utilizzare come *deemed cost* l'importo determinato secondo il sistema contabile precedentemente utilizzato, qualora esso sia sostanzialmente comparabile con il:

- a) fair value (valore di mercato), per i beni detenuti in funzione della loro capacità di generare benefici economici. Il fair value è definito come il prezzo che si riceverebbe a seguito della vendita del bene in una transazione di mercato, alla data di misurazione;
- b) current operational value (valore operativo corrente), per i beni strumentali impiegati dall'amministrazione per svolgere funzioni altamente specializzate, come ospedali e infrastrutture, per i quali difficilmente esiste un mercato attivo. Il valore operativo corrente può essere assimilato al costo di sostituzione ammortizzato (depreciated replacement cost, DRC), che consente di valutare un asset al costo corrente che l'amministrazione dovrebbe sostenere per sostituirlo con un suo equivalente, al netto dell'ammortamento accumulato per deterioramento fisico ed obsolescenza tecnologica.



Associazione
Responsabili
Finanziari
Comunali

ACCRUAL IN PILLOLE

ULTERIORI CONSIDERAZIONI

1. Modifiche al DL 113/2024: con la Legge n. 143/2024 di conversione del DL 113/2024, nell'art. 10 è stato inserito il comma 12-bis che recita:

«Allo scopo di consentire l'integrazione e l'adeguamento dei sistemi informativi delle amministrazioni pubbliche, anche in vista dell'adozione del sistema di contabilità economico-patrimoniale unico e per le finalità di cui al presente articolo, nell'ottica della valorizzazione del patrimonio immobiliare pubblico e dell'efficientamento della spesa pubblica, con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuati i criteri e le modalità per avviare processi di interoperabilità con la banca dati degli immobili pubblici, realizzata dal Ministero dell'economia e delle finanze ai sensi dell'articolo 2, comma 222, della legge 23 dicembre 2009, n. 191, dei dati, dei censimenti e delle informazioni relativi al patrimonio immobiliare pubblico, posseduti in banche dati delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, nonché, sentito il Ministero dell'interno, dell'Agenzia istituita ai sensi del decreto-legge 4 febbraio 2010, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 marzo 2010, n. 50. Per l'attuazione delle disposizioni di cui al presente comma è autorizzata la spesa di 50.000 euro per l'anno 2024. Ai relativi oneri si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento del fondo speciale di conto capitale iscritto, ai fini del bilancio triennale 2024- 2026, nell'ambito del programma «Fondi di riserva e speciali» della missione «Fondi da ripartire» dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze per l'anno 2024, allo scopo parzialmente utilizzando l'accantonamento relativo al medesimo Ministero.». Ciò significa che l'obiettivo è giungere ad una interoperabilità dei sistemi, anche attraverso una standardizzazione dei criteri di inventariazione del settore pubblico.

2. Valutazione delle immobilizzazioni materiali: una corretta valutazione, soprattutto quando non è disponibile il costo storico e/o in alcuni casi come i beni del patrimonio culturale, richiede il consulto di specialisti che possiedano una buona conoscenza delle caratteristiche del territorio.

3. Fase di transizione: nel 2025 prende avvio la fase pilota, ma non è una sperimentazione. In base a quanto previsto dallo Standard IPSAS 33, è possibile prevedere un periodo di transizione di tre anni che rappresenta un periodo di verifica dei criteri adottati; pertanto, durante questa fase di transizione, i criteri potrebbero essere modificati.



Associazione
Responsabili
Finanziari
Comunali

ACCRUAL IN PILLOLE

LINK UTILI

- **Quadro concettuale:** https://accrual.rgs.mef.gov.it/it/standard_contabili/quadro_concettuale/
- **ITAS 4:** https://accrual.rgs.mef.gov.it/.content/accrual_document/accrual_document_00001.html
- **Linee guida ITAS 4:** https://accrual.rgs.mef.gov.it/.content/accrual_document/accrual_document_00068.html
- **Nota RGS:** https://accrual.rgs.mef.gov.it/.content/accrual_document/accrual_document_00072.html