

## LINEE GUIDA

# ITAS 17 Ratei e Risconti

6 MARZO 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 17 - *Ratei e Risconti*

### Sommario

Premessa.....	1
Definizioni .....	2
Ambito di applicazione .....	3
Rilevazione dei ratei e dei risconti .....	3
Valutazione e rilevazioni successive .....	6
ESEMPIO 1: Rateo attivo (criterio del tempo fisico) .....	6
ESEMPIO 2: Rateo passivo (criterio del tempo fisico).....	6
ESEMPIO 3: Risconto attivo (criterio del tempo fisico).....	7
ESEMPIO 4: Risconto passivo (criterio del tempo fisico) .....	8
ESEMPIO 5: Rateo passivo (criterio del tempo economico) .....	9
ESEMPIO 6: Risconto attivo (criterio del tempo economico) .....	10
Scritture di riapertura relative a ratei e risconti.....	11
Recuperabilità del valore .....	16
Informazioni integrative .....	17

## Premessa

Il presente documento intende fornire delle linee guida per l'applicazione dell'ITAS 17<sup>1</sup> ai fini del trattamento contabile dei *Ratei e Risconti*, con particolare riferimento a:

- a) i criteri per la loro rilevazione e valutazione;
- b) le informazioni da presentare in Nota Integrativa.

Al fine di favorire una più agevole indicazione sulle procedure di contabilizzazione delle operazioni oggetto dell'ITAS 17, le presenti linee guida forniscono delle prime esemplificazioni. Specifici fatti di gestione che potrebbero dar luogo a ratei o risconti (quale, a mero titolo esemplificativo, il leasing) saranno, invece, trattati e approfonditi nei relativi ITAS ed esemplificati nelle corrispondenti linee guida.

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 il 30 novembre 2023 dal Comitato Direttivo della Struttura di *governance*. 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.

---

<sup>1</sup> Per l'elaborazione dell'ITAS 17 è stato preso in considerazione il principio contabile nazionale dell'Organismo Italiano di Contabilità OIC 18 – *Ratei e Risconti*.

## Definizioni

In relazione alle definizioni presenti nel paragrafo 2 dell'ITAS 17, si riportano di seguito alcuni approfondimenti ed esempi.

I ratei e i risconti rappresentano una delle tipologie di scritture di *asestamento* da redigere in fase di chiusura dell'esercizio al fine di imputare l'esatta competenza economica di proventi/ricavi e costi/oneri ancora da contabilizzare (nel caso dei ratei) o precedentemente contabilizzati (nel caso dei risconti). In particolare, i ratei configurano scritture di *integrazione* di proventi/ricavi e costi/oneri, mentre i risconti configurano scritture di *rettifica* di proventi/ricavi e costi/oneri.

Sono esempi di ratei attivi, nelle aziende sanitarie, la quota di un canone attivo di locazione con addebito posticipato del canone al conduttore, con scadenza successiva alla fine dell'esercizio; le quote di interessi maturati per cedole di titoli in portafoglio, con scadenza successiva alla fine dell'esercizio. Nelle università, oltre alle suddette casistiche, potrebbero generarsi ratei attivi per proventi per la didattica (contribuzione studentesca) di competenza dell'esercizio in chiusura con manifestazione finanziaria nell'esercizio successivo. Rappresentano ratei attivi, negli enti territoriali, le quote di ricavi/proventi a cavallo tra due esercizi, che avranno manifestazione finanziaria futura ma che, per competenza economica, devono essere attribuiti all'esercizio in chiusura (es. quote di fitti attivi o di interessi attivi).

Sono esempi di ratei passivi, nelle aziende sanitarie e nelle università, la quota di interessi passivi su mutui maturati nell'esercizio, con rata in scadenza oltre la chiusura dell'esercizio; la quota di un canone passivo di locazione di competenza dell'esercizio, con rata in scadenza oltre la chiusura dell'esercizio. Rappresentano ratei passivi, negli enti territoriali, le quote di costi/oneri a cavallo tra due esercizi, che avranno manifestazione finanziaria futura ma che per competenza economica, devono essere attribuiti all'esercizio in chiusura (es. quote di fitti passivi o premi di assicurazione o interessi passivi su mutui posticipati).

Sono esempi di risconti attivi, nelle aziende sanitarie e nelle università, la quota di un premio di assicurazione pagato nell'esercizio con copertura assicurativa per un periodo scadente oltre la fine dello stesso; la quota di un canone passivo anticipato di locazione/manutenzione, relativamente al periodo la cui scadenza vada oltre la fine dell'esercizio; la quota di un abbonamento annuale, sottoscritto nell'esercizio e scadente nell'anno successivo. Rappresentano risconti attivi, negli enti territoriali, le quote di costi/oneri che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio ma che, in quanto di competenza economica di futuri esercizi, vanno "sospesi" e rinviati a quegli esercizi (es. quote di fitti passivi o premi di assicurazione anticipati).

Sono esempi di risconti passivi, nelle aziende sanitarie, la quota di un canone attivo di locazione, con fatturazione/addebito anticipati, relativamente al periodo con scadenza oltre la fine dell'esercizio in chiusura; la quota di interessi attivi fatturati anticipatamente, la cui scadenza vada oltre la fine dell'esercizio. Nelle università, oltre alle suddette casistiche,

possono generarsi risconti passivi per proventi per la didattica (contribuzione studentesca) con manifestazione finanziaria nell'esercizio in chiusura ma in parte di competenza di esercizi successivi. Rappresentano risconti passivi, negli enti territoriali, le quote di ricavi/proventi che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio ma che, in quanto di competenza economica di futuri esercizi, vanno "sospesi" e rinviati a quegli esercizi (es. quote di fitti attivi con canone anticipato).

### Ambito di applicazione

Ai sensi di quanto previsto dal paragrafo 5 dell'ITAS 17, non configurano ratei e risconti, a titolo di esempio:

- fatture da emettere, in quanto relative a proventi/ricavi la cui competenza economica è interamente maturata nell'esercizio in chiusura;
- fatture da ricevere, in quanto relative a costi/oneri la cui competenza economica è interamente maturata nell'esercizio in chiusura;
- anticipi ricevuti nel corso dell'esercizio in chiusura a fronte di proventi/ricavi la cui competenza economica maturerà interamente negli esercizi successivi;
- anticipi pagati nel corso dell'esercizio in chiusura a fronte di costi/oneri la cui competenza economica maturerà interamente negli esercizi successivi;
- liquidazione di interessi attivi (ad es. su conti correnti bancari o postali, su titoli) o passivi (es. su scoperti di conto corrente) la cui competenza economica è interamente maturata nell'esercizio in chiusura e da riscuotere o da pagare nell'esercizio successivo.

### Rilevazione dei ratei e dei risconti

Come previsto dal paragrafo 6 dell'ITAS 17, ratei e risconti si riferiscono ad operazioni:

- che si sviluppano a cavallo di due o più esercizi successivi e contigui;
- la cui manifestazione finanziaria avverrà posticipatamente (nel caso dei ratei) o è avvenuta anticipatamente (nel caso dei risconti);
- ripartibili in proporzione al tempo fisico o economico.

Vale la pena precisare che, secondo una impostazione più rigorosa, i ratei e i risconti riguarderebbero valori di competenza solo di due esercizi consecutivi. Tuttavia, la prassi amministrativa e le norme contabili si sono nel tempo orientate verso una visione più allargata che contempla valori di competenza di due o più esercizi consecutivi. Ciò è vero in particolare per quanto concerne i risconti, che potrebbero configurarsi come annuali (se il rinvio è al solo esercizio successivo) o pluriennali (se il rinvio è a più esercizi successivi).

Le operazioni cui ratei e risconti si riferiscono possono derivare da prestazioni o obbligazioni definite da un contratto, quali ad esempio locazione, assicurazione, contratto per servizi di pulizia, sorveglianza, manutenzione, utenze, più in generale erogazione o acquisizione di

altre tipologie di servizi. Rientra in questa tipologia di operazioni il *leasing* finanziario, che spesso prevede il pagamento di un maxi-canone iniziale (si rinvia all'ITAS 7 - *Locazioni* per il trattamento contabile di tale fattispecie ed alle relative linee guida).

Possano, altresì, derivare da disposizioni normative.

In merito alla collocazione in bilancio dei ratei e risconti, si precisa quanto segue.

Il rateo attivo in bilancio viene esposto nell'ATTIVO dello Stato Patrimoniale, sezione H1 (come individuato dall'ITAS 1), al suo valore contabile. In Conto Economico la contropartita dell'iscrizione di un rateo attivo trova collocazione fra i proventi/ricavi secondo la natura del rapporto economico.

#### Stato Patrimoniale

ATTIVO	PASSIVO
H1 Ratei attivi	

#### Conto Economico

A) Proventi e ricavi della gestione operativa <i>oppure</i> D) Ricavi della gestione finanziaria
--

Il rateo passivo in bilancio viene esposto nel PASSIVO dello Stato Patrimoniale, sezione M1 (come individuato dall'ITAS 1), al suo valore nominale. In Conto Economico la contropartita dell'iscrizione di un rateo passivo trova collocazione fra i costi/oneri secondo la natura del rapporto economico.

#### Stato Patrimoniale

ATTIVO	PASSIVO
	M1 Ratei passivi

#### Conto Economico

B) Costi e oneri della gestione operativa <i>oppure</i> D) Costi della gestione finanziaria
---

Il risconto attivo in bilancio viene esposto nell'ATTIVO dello Stato Patrimoniale, sezione H2 se annuale, sezione D1 se pluriennale (come individuato dall'ITAS 1). In Conto Economico la contropartita dell'iscrizione di un risconto attivo trova collocazione fra i correlati costi/oneri già contabilizzati. La rettifica così attuata produce la diretta riduzione del costo/onere originariamente rilevato in modo che, nel Conto Economico, emerga la sola quota di competenza dell'esercizio (come evidenziato nell'esempio 3).

### Stato Patrimoniale

ATTIVO	PASSIVO
H2 Risconti attivi annuali D1 Risconti attivi pluriennali	

### Conto Economico

A) Costi e oneri della gestione operativa <i>oppure</i> D) Costi della gestione finanziaria
---

Il risconto passivo in bilancio viene esposto nel PASSIVO dello Stato Patrimoniale, sezione M2 se annuale, H1 se pluriennale (come individuato dall'ITAS 1). In Conto Economico la contropartita dell'iscrizione di un risconto passivo trova collocazione fra i correlati proventi/ricavi già contabilizzati e differiti ad uno o più esercizi successivi. La rettifica così attuata produce la diretta riduzione del provento/ricavo originariamente rilevato in modo che, nel Conto Economico, emerga la sola quota di competenza dell'esercizio (come evidenziato nell'esempio 4).

### Stato Patrimoniale

ATTIVO	PASSIVO
	M2 Risconti passivi annuali H1 Risconti passivi pluriennali

### Conto Economico

A) Proventi e ricavi della gestione operativa <i>oppure</i> D) Ricavi della gestione finanziaria
--

## Valutazione e rilevazioni successive

Ai sensi dei paragrafi 7 e segg. dell'ITAS 17, la determinazione della quota di competenza di proventi/ricavi e costi/oneri, e dunque la determinazione dell'importo del rateo o risconto, avviene mediante la ripartizione di tali valori in base a due possibili criteri:

- criterio del tempo fisico;
- criterio del tempo economico.

Il criterio del tempo fisico (come descritto dai parr. 8-9 dell'ITAS 17) si applica alle operazioni che hanno un contenuto economico costante nel tempo (contratti di durata) e la cui imputazione di proventi/ricavi e costi/oneri avviene per periodi di tempo ricorrenti e uguali (con rate trimestrali, semestrali, annuali, etc.), uno dei quali è a cavallo di due o più esercizi consecutivi. Ad esempio, per i canoni dei contratti di locazione di immobili utilizzati in maniera continuativa nell'anno e per i premi dei contratti assicurativi.

Si riportano di seguito alcuni esempi di applicazione del criterio del tempo fisico.

---

### ESEMPIO 1: Rateo attivo (criterio del tempo fisico)

L'1/9 dell'anno n il Comune ALFA concede in locazione un fabbricato con un contratto annuale che prevede un canone posticipato di € 12.000.

In data 31/12/n tale operazione comporta il sorgere di un rateo attivo in relazione alla quota di ricavo di competenza economica dell'esercizio n, determinata in base al tempo fisico (dall'1/9/n al 31/12/n, 4 mesi), con la seguente proporzione:

$$12.000 \text{ (canone annuo)} : 12 \text{ (mesi)} = x \text{ (quota di ricavo di competenza)} : 4 \text{ (mesi di competenza di n)}$$

Pertanto, il rateo attivo x è pari a:  $12.000 * 4 / 12 = 4.000$

La scrittura contabile è la seguente:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n	Ratei attivi Ricavi da locazioni attive di fabbricati	4.000	4.000

---

### ESEMPIO 2: Rateo passivo (criterio del tempo fisico)

L'1/7 dell'anno n, la Regione BETA accende presso la Banca un mutuo decennale di 10 milioni di euro che prevede il rimborso mediante rate annuali da corrispondere in via posticipata (il 30 giugno di ogni anno) a un tasso d'interesse del 6%.

In data 31/12/n tale operazione comporta il sorgere di un rateo passivo in relazione alla quota di interessi passivi di competenza economica dell'esercizio n, determinata in base al tempo

fisico (dall'1/7/n al 31/12/n, 6 mesi). Applicando la formula degli interessi, l'importo annuale degli stessi è dato da:

$$\text{Debito residuo del mutuo (10.000.000)} * \text{tasso di interesse (6\%)} = 600.000$$

Poiché i mesi di competenza economica sono 6, il rateo passivo è dunque pari a 300.000

La scrittura contabile è la seguente:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n	Interessi passivi da finanziamenti ricevuti da altre società Ratei passivi	300.000	300.000

### ESEMPIO 3: Risconto attivo (criterio del tempo fisico)

In data 1/11 dell'anno n l'azienda sanitaria GAMMA stipula la polizza RCA per le proprie ambulanze che prevede un premio semestrale anticipato di 2,4 milioni di euro.

In data 1/11/n l'azienda sanitaria, in relazione alla manifestazione finanziaria di questa operazione, effettua la seguente scrittura contabile:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/11/n	Costi per premi assicurativi a carico dell'ente Debiti correnti per premi assicurativi	2.400.000	2.400.000

In data 31/12/n tale operazione comporterà il sorgere di un risconto attivo in relazione alla quota di costo che ha avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio n ma è in parte di competenza dell'esercizio successivo. La quota parte di costo da rettificare, rinviandola al futuro esercizio, in base al tempo fisico (dall'1/1/n+1 all'1/5/n+1, 4 mesi) sarà determinata con la seguente proporzione:

$$2.400.000 \text{ (premio semestrale)} : 6 \text{ (mesi)} = x \text{ (quota di costo da rettificare)} : 4 \text{ (mesi di competenza di n+1)}$$

Pertanto, il risconto attivo x sarà pari a:  $2.400.000 * 4 / 6 = 1.600.000$

La scrittura contabile è la seguente:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n	Risconti attivi annuali Costi per premi assicurativi a carico dell'ente	1.600.000	1.600.000

In tal modo il mastro del conto "Costi per premi assicurativi a carico dell'ente" verrà rettificato di 1,6 milioni rispetto ai 2,4 milioni precedentemente contabilizzati. In bilancio il fido confluirà dunque per l'esatta quota di costo di competenza economica dell'anno, pari al saldo (800.000 euro)

## COSTI PER PREMI ASSICURATIVI A CARICO DELL'ENTE

DARE	AVERE
2.400.000	1.600.000
	800.000 (s)

**ESEMPIO 4: Risconto passivo (criterio del tempo fisico)**

L'1/10 dell'anno n l'Università DELTA contabilizza tasse e contributi studenteschi per euro 60 milioni relativi all'anno accademico n – n+1.

In data 1/10/n l'università, in relazione alla manifestazione finanziaria di questa operazione, effettuerà la seguente scrittura contabile:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/10/n	Crediti correnti da prestazione di servizi Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi	60.000.000	60.000.000

In data 31/12/n tale operazione comporta il sorgere di un risconto passivo in relazione alla quota di ricavo che ha avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio n ma è in parte di competenza dell'esercizio successivo. La quota parte di ricavo da rettificare, rinviandola al futuro esercizio, in base al tempo fisico (dall'1/1/n+1 all'1/10/n+1, 9 mesi) è determinata con la seguente proporzione:

60.000.000 (tasse annuali) : 12 (mesi) = x (quota di ricavo da rettificare) : 9 (mesi di competenza di n+1)

Pertanto, il risconto passivo x è pari a:  $60.000.000 * 9 / 12 = 45.000.000$

La scrittura contabile è la seguente:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n	Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi Risconti passivi annuali	45.000.000	45.000.000

In tal modo il mastro del conto "Ricavi e proventi per la prestazione di servizi" viene rettificato di 45 milioni rispetto ai 60 milioni precedentemente contabilizzati. In bilancio il provento confluirà dunque per l'esatta quota di competenza economica dell'anno, pari al saldo di 15 milioni (60.000.000 – 45.000.000).

## RICAVI E PROVENTI PER LA PRESTAZIONE DI SERVIZI

DARE	AVERE
45.000.000	60.000.000
15.000.000 (s)	

\*\*\*

Il criterio del tempo economico (come descritto dai parr. 10-11 dell'ITAS 17) si applica invece alle operazioni che non hanno un contenuto economico costante nel tempo. Ad esempio, ad un contratto di locazione di un immobile che viene utilizzato solo per una parte dell'anno (come nel caso di un'attività stagionale) benché il contratto copra un periodo annuale a cavallo di due esercizi. In queste ipotesi, il calcolo dei ratei e risconti è effettuato non in proporzione al tempo, ma mettendo in relazione, in termini economici, la prestazione e la controprestazione derivanti dall'operazione per effetto della correlazione tra costi/oneri e ricavi/proventi, in virtù del principio di competenza economica..

Si riportano di seguito esempi di applicazione del criterio del tempo economico.

**ESEMPIO 5: Rateo passivo (criterio del tempo economico)**

L'1/3 dell'anno n il Comune TETA prende in affitto dei locali da adibire a centro anziani del Municipio, con contratto annuale che prevede un canone di € 22.000, con manifestazione finanziaria posticipata. Tuttavia, nel periodo luglio-settembre le attività del centro anziani sono sospese.

In data 31/12/n tale operazione comporta il sorgere di un rateo passivo. In tal caso, il costo sostenuto dall'amministrazione, sebbene annuale, è relativo ad un servizio che per tre mesi dell'anno non viene erogato (non produce la propria utilità). Conseguentemente, in virtù del criterio del tempo economico, è opportuno escludere dal calcolo il periodo in cui tali elementi reddituali non vengono a maturazione (dall'1/3/n al 31/12/n sarebbero 10 mesi, ma vanno esclusi i mesi di luglio-agosto-settembre, dunque 7 mesi).

La quota parte di costo da integrare è determinata con la seguente proporzione:

$$22.000 \text{ (canone annuo)} : 9 \text{ (mesi di utilizzo)} = x \text{ (quota di costo da integrare)} : 7 \text{ (mesi di competenza di n)}$$

Pertanto, il rateo passivo x è pari a:  $22.000 * 7 / 9 = 17.111$

La scrittura in partita doppia è:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n	Locazioni passive di fabbricati Ratei passivi	17.111	17.111

### ESEMPIO 6: Risconto attivo (criterio del tempo economico)

L'1/7 dell'anno n la Regione SIGMA prende in affitto dei locali presso il litorale laziale con contratto annuale che prevede un canone di € 10.000, con manifestazione finanziaria anticipata. Tali locali sono adibiti a centro estivo per bambini, che ne usufruiscono nel periodo maggio-settembre in cui si svolgono le attività per essi previste. Nei restanti mesi, i locali non vengono impiegati in altre attività.

In data 1/7/n l'amministrazione, in relazione alla manifestazione finanziaria di questa operazione, effettua la seguente scrittura contabile:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/07/n	Locazioni passive di fabbricati Debiti correnti verso fornitori per altri fitti, noleggi e locazioni passive	10.000	10.000

In tal caso, il costo sostenuto dall'amministrazione, benché annuale, è relativo ad un servizio erogato (e che produce la propria utilità) solo alcuni mesi dell'anno (da maggio a settembre, 5 mesi). Conseguentemente, in virtù del criterio del tempo economico, è opportuno escludere dal calcolo il periodo in cui tali elementi reddituali non vengono a maturazione (il periodo da rettificare va dall'1/5 al 1/7 dell'anno n+1, dunque 2 mesi).

La quota parte di costo da rettificare è determinata con la seguente proporzione:

$$10.000 \text{ (canone annuo)} : 5 \text{ (mesi di utilizzo)} = x \text{ (quota di costo da rettificare)} : 2 \text{ (mesi di competenza di n+1)}$$

Pertanto, il risconto attivo x è pari a:  $10.000 * 2 / 5 = 4.000$

La scrittura in partita doppia è:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/n	Risconti attivi annuali Locazioni passive di fabbricati	4.000	4.000

In tal modo il mastro del conto "Locazioni passive di fabbricati" viene rettificato di 4.000 euro rispetto ai 10.000 precedentemente contabilizzati. In bilancio il fitto confluisce dunque per l'esatta quota di costo di competenza economica dell'anno, pari al saldo di 6.000 euro (10.000 – 4.000).

## LOCAZIONI PASSIVE DI FABBRICATI

DARE	AVERE
10.000	4.000 6.000 (s)

### Scritture di riapertura relative a ratei e risconti

I ratei e i risconti rilevati con le apposite e già descritte scritture di fine esercizio costituiscono elementi attivi (ratei attivi e risconti attivi) ed elementi passivi (ratei passivi e risconti passivi) del patrimonio dell'amministrazione.

Trattandosi di scritture che, tra le altre caratteristiche, si sviluppano a cavallo di due o più esercizi successivi e contigui, è utile descrivere anche il trattamento contabile dei ratei e dei risconti nell'esercizio successivo a quello in cui sono stati rilevati.

Partiamo dai risconti.

Come precedentemente esposto, i risconti attivi sono conti utilizzati per sospendere e rinviare all'esercizio successivo (o a più esercizi successivi) quote di costi/oneri sostenuti durante un esercizio; in sostanza, accade che costi e oneri per i quali la manifestazione finanziaria si è avuta in un esercizio sono, in parte, di competenza economica dell'esercizio futuro o di più esercizi futuri contigui.

I risconti passivi sono conti utilizzati per sospendere e rinviare all'esercizio successivo (o a più esercizi successivi) quote di ricavi/proventi conseguiti durante un esercizio; in pratica, accade che ricavi e proventi per i quali la manifestazione finanziaria si è avuta in un esercizio sono, in parte, - di competenza economica dell'esercizio futuro o di più esercizi futuri.

Stante quanto sopra richiamato, all'1/1 dell'esercizio successivo a quello in cui sono stati rilevati, risulteranno aperti i conti patrimoniali risconti attivi e risconti passivi.

All'1/1 del nuovo esercizio, con opportune registrazioni contabili, occorre "riprendere" le quote di costi/oneri e ricavi/proventi sospese al termine dell'esercizio precedente e "attribuirle" alla competenza economica del nuovo esercizio.

Pertanto, i risconti all'1/1/n+1 vengono sono stornati nella relativa voce che, al 31/12/n, è stata rettificata. In tal modo, la rettifica operata nell'esercizio n diviene integrazione nell'esercizio n+1, nella logica della sospensione dei costi/oneri e dei ricavi/proventi, e della re-imputazione alla competenza economica dell'esercizio successivo. Peraltro, essendo la variazione finanziaria già avvenuta e registrata nell'esercizio n, nell'esercizio n+1 si ha ragionevole certezza degli importi.

Più nello specifico, in caso di risconto attivo, in data 1/1 il costo/onere sospeso nell'esercizio n viene imputato nell'esercizio n+1, con una scrittura in PD del tipo:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/01/n+1	Costo/onere Risconti attivi	....	....

Riprendendo l'esempio 3, si ha:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/01/n+1	Costi per premi assicurativi a carico dell'ente Risconti attivi annuali	1.600.000	1.600.000

In caso di risconto passivo, il ricavo/provento sospeso nell'esercizio n viene imputato alla competenza economica dell'esercizio n+1 con una scrittura in PD del tipo:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/01/n+1	Risconti passivi Ricavo/provento	....	....

Riprendendo l'esempio 4, si ha:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/01/n+1	Risconti passivi annuali Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi	45.000.000	45.000.000

Veniamo ora a considerare i ratei.

Come precedentemente esposto, i ratei attivi sono conti utilizzati per attribuire (ovvero imputare) quote di ricavi/proventi che sono di competenza economica di un esercizio per i quali la manifestazione finanziaria si avrà nell'esercizio successivo.

I ratei passivi sono conti utilizzati per attribuire (ovvero imputare) quote di costi/oneri che sono di competenza economica di un esercizio per i quali la manifestazione finanziaria si avrà nell'esercizio successivo.

Stante quanto sopra richiamato, all'1/1 dell'esercizio successivo a quello in cui sono stati rilevati, risulteranno aperti i conti patrimoniali ratei attivi e ratei passivi.

Poiché nel nuovo esercizio la manifestazione finanziaria riguarderà l'intero importo dei costi/oneri e ricavi/proventi in parte già attribuiti alla competenza economica del precedente esercizio, occorre fare ricorso alle scritture contabili necessarie ad attribuire al nuovo esercizio soltanto le quote dei costi/oneri e ricavi/proventi di sua competenza economica.

Ne consegue che il conto ratei deve essere chiuso durante l'esercizio n+1 con contestuale "storno" del ricavo/provento (nel caso di rateo attivo) o del costo/onere (nel caso di rateo passivo).

Nella pratica, tale scrittura può, alternativamente, registrarsi:

- subito dopo l'apertura generale dei conti (dunque all'1/1);
- nel momento in cui si manifesta finanziariamente il ricavo/provento o il costo/onere cui il rateo si riferisce.

Nell'ipotesi a), il rateo viene stornato all'1/1 dell'esercizio n+1 nella specifica voce economica integrata al 31/12 dell'esercizio n, predisponendo così la rettifica nel conto che, al momento della movimentazione finanziaria in data gg/mm/aaaa, accoglierà integralmente la componente economica.

Più nello specifico, in caso di rateo attivo, all'1/1 esso viene stornato direttamente nel relativo conto economico acceso al ricavo/provento cui si riferisce, con una scrittura in PD del tipo:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/01/n+1	Ricavo/provento Rateo attivo	....	....

Successivamente, nel momento in cui si verifica la sottostante manifestazione finanziaria, il ricavo/provento viene registrato nel relativo conto per l'intero importo, con una scrittura del tipo:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
xx/xx/n+1	Credito Ricavo/provento	....	....

Riprendendo l'esempio 1, si ha:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/01/n+1	Ricavi da locazioni attive di fabbricati Ratei attivi	4.000	4.000

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/09/n+1	Crediti correnti da locazioni attive di fabbricati Ricavi da locazioni attive di fabbricati	12.000	12.000

In tal modo il saldo del conto RICAVI DA LOCAZIONI ATTIVE DI FABBRICATI risulta di euro 8.000, corrispondente all'importo di competenza economica dell'esercizio n+1

#### RICAVI DA LOCAZIONI ATTIVE DI FABBRICATI

DARE	AVERE
4.000	12.000
8.000 (s)	

In caso di rateo passivo, all'1/1 esso viene stornato direttamente nel relativo conto economico acceso al costo/onere cui si riferisce, con una scrittura in PD del tipo:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/01/n+1	Rateo passivo Costo/onere	...	...

Successivamente, nel momento in cui si verifica la sottostante manifestazione finanziaria, il costo/onere viene registrato nel relativo conto per l'intero importo, con una scrittura del tipo:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
XX/XX/n+1	Costo/onere Debito	...	...

Riprendendo l'esempio 2 si ha:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/01/n+1	Ratei passivi Interessi passivi da finanziamenti ricevuti da altre società	300.000	300.000

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/07/n+1	Interessi passivi da finanziamenti ricevuti da altre società Debiti verso banche per finanziamenti a lungo termine	600.000	600.000

In tal modo il saldo del conto INTERESSI PASSIVI DA FINANZIAMENTI RICEVUTI DA ALTRE SOCIETA' risulta di euro 300.000, corrispondente all'importo di competenza economica dell'esercizio n+1.

#### INTERESSI PASSIVI DA FINANZIAMENTI RICEVUTI DA ALTRE SOCIETA'

DARE	AVERE
600.000	300.000 300.000 (s)

Nell'ipotesi b), il conto ratei si chiude il giorno in cui si verifica la manifestazione finanziaria. Più nello specifico, in caso di rateo attivo nel momento in cui, nel corso dell'esercizio n+1, si manifesta finanziariamente il ricavo/provento cui il rateo si riferisce, si deve registrare una variazione finanziaria attiva che, in parte, misura il ricavo/provento di competenza dell'esercizio in corso ed in parte consente di stornare il valore iscritto nel conto acceso al rateo attivo. Si effettua, dunque, una scrittura del tipo:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
XX/XX/n+1	Credito Ratei attivi Ricavo/provento	.....	..... .....

Riprendendo l'esempio 1, si ha:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/09/n+1	Crediti correnti da locazioni attive di fabbricati Ratei attivi Ricavi da locazioni attive di fabbricati	12.000	4.000 8.000

In tal caso il conto RICAVI DA LOCAZIONI ATTIVE DI FABBRICATI accoglie soltanto l'importo relativo alla quota di competenza economica dell'esercizio n+1.

#### RICAVI DA LOCAZIONI ATTIVE DI FABBRICATI

DARE	AVERE
	8.000

In caso di rateo passivo, nel momento in cui, nel corso dell'esercizio n+1, si manifesta finanziariamente il costo/onere cui il rateo si riferisce, si deve registrare una variazione finanziaria passiva che, in parte, misura il costo/onere di competenza dell'esercizio in corso ed in parte consente di stornare il valore iscritto nel conto acceso al rateo passivo. Si effettua, dunque, una scrittura del tipo:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
XX/XX/n+1	Ratei passivi Costo/onere Debito	..... .....	.....

Riprendendo l'esempio 2, si ha:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
01/07/n+1	Ratei passivi Interessi passivi da finanziamenti ricevuti da altre società Debiti verso banche per finanziamenti a lungo termine	300.000 300.000	600.000

In tal caso il conto INTERESSI PASSIVI DA FINANZIAMENTI RICEVUTI DA ALTRE SOCIETA' accoglie soltanto l'importo relativo alla quota di competenza economica dell'esercizio n+1

#### INTERESSI PASSIVI DA FINANZIAMENTI RICEVUTI DA ALTRE SOCIETA'

DARE	AVERE
300.000	

In conclusione, si osserva che:

- nell'ipotesi a), al momento della manifestazione finanziaria del fatto di gestione, il saldo del conto in cui si registra il costo/onere o il ricavo/provento individua l'ammontare di competenza economica dell'esercizio;
- nell'ipotesi b), al momento della manifestazione finanziaria del fatto di gestione, il conto in cui si registra il costo/onere o il ricavo/provento accoglie soltanto l'ammontare di competenza economica dell'esercizio.

In tal senso, può ritenersi preferibile l'ipotesi b) in considerazione della possibilità che si debbano redigere eventuali situazioni contabili infrannuali nel periodo intercorrente tra l'1/1 e il momento della manifestazione finanziaria.

### Recuperabilità del valore

I paragrafi 12-14 dell'ITAS 17 determinano le ipotesi e le modalità con cui effettuare eventuali rettifiche di valore a fine esercizio.

Come indicato nel paragrafo 12 dell'ITAS, la verifica della sussistenza delle condizioni che hanno determinato la rilevazione iniziale del rateo o del risconto e le eventuali rettifiche di valore vengono operate alla "fine di ciascun esercizio". Essendo quelle relative a ratei e risconti scritture di assestamento necessarie a fine esercizio per la corretta quantificazione del risultato economico di periodo, ne deriva che la situazione di cui qui si tratta può verificarsi esclusivamente nel caso di ratei o risconti pluriennali. I ratei o risconti annuali, difatti, non sono presenti alla fine dell'esercizio successivo a quello in cui sono sorti in quanto già stornati e chiusi (come specificato nel paragrafo precedente).

Nel caso in cui i ratei o i risconti abbiano durata pluriennale, è necessario in chiusura di ogni esercizio verificare le condizioni che ne avevano determinato l'iscrizione originaria e, ove del caso, operare le opportune rettifiche di valore.

Se tali variazioni sono ascrivibili a mera correzione di errori nei conteggi, oppure a errori nell'applicazione di principi contabili (ad esempio legati ai criteri di valutazione) o ancora a errate misurazioni di fatti che già esistevano nella predisposizione dei bilanci di precedenti

esercizi, trova applicazione l'ITAS 2 – *Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.*

Se, invece, tali variazioni sono ascrivibili ad una variazione di stima in quanto nell'esercizio in corso si è venuti a conoscenza di elementi ed informazioni non disponibili precedentemente, e che influiscono sul bilancio del corrente anno e dei successivi, trovano applicazione i paragrafi 12-13 dell'ITAS 17.

In particolare, per quanto concerne i ratei pluriennali, essi difficilmente sono rinvenibili nel caso delle pubbliche amministrazioni. Per quanto concerne i risconti pluriennali, si rinvia nel dettaglio agli appositi ITAS che trattano le operazioni che potrebbero determinarne l'insorgenza, ed alle relative linee guide per le opportune esemplificazioni.

Peraltro, come specificato al paragrafo 14 dell'ITAS, trattandosi i risconti passivi di proventi e ricavi differiti ad esercizi successivi, essi non determinano problemi di valutazione in sede di predisposizione del bilancio di esercizio. Il problema può porsi, invece, in caso di risconti attivi per i quali, ai sensi del paragrafo 13, occorre valutare se il futuro beneficio economico o potenziale di servizio correlato ai costi e oneri differiti sia, in tutto o in parte, inferiore alla quota riscontata. In tal caso, occorre effettuare una rettifica di valore attraverso una svalutazione nel conto economico.

### Informazioni integrative

Come specificato nel paragrafo 15 dell'ITAS 17, in Nota Integrativa occorre fornire le informazioni aggiuntive sintetizzate nella seguente tabella:

DETTAGLIO DELLE VOCI DI STATO PATRIMONIALE	DURATA: ANNUALE / PLURIENNALE	CRITERIO UTILIZZATO: TEMPO FISICO/ TEMPO ECONOMICO	MOTIVAZIONE DEL CRITERIO PRESCELTO
Ratei attivi: - ..... - .....			
Ratei passivi: - ..... - .....			
Risconti attivi: - ..... - .....			
Risconti passivi: - ..... - .....			