



**Manuale di Contabilità
dell'Istituto Universitario di Studi Superiori**

Sommario

1. Il manuale di contabilità	4
1.1 Scopi e gestione del manuale	4
1.1.1 Campo di applicazione e destinatari.....	5
1.2 I principi contabili generali.....	6
1.3 Il Piano dei conti.....	13
2. I documenti contabili pubblici di sintesi preventivi	15
2.1 Bilancio unico d'Istituto di previsione annuale autorizzatorio	15
2.2 Bilancio unico d'Istituto di previsione triennale	16
3. Le registrazioni in contabilità generale	17
3.1 I principi generali di registrazione: ciclo attivo e ciclo passivo.....	17
3.1.1 Ciclo attivo	17
3.1.2 Ciclo passivo.....	20
4. Principi di valutazione delle poste	23
4.1 Immobilizzazioni immateriali.....	23
4.2 Immobilizzazioni materiali.....	37
4.3 Altre voci di stato patrimoniale.....	44
4.4 Le voci di conto economico.....	48
4.5 Principi di valutazione di poste specifiche del contesto universitario	54
5. Documenti contabili pubblici consuntivi	59
5.1 I documenti contabili di consuntivo.....	59
5.1.1 Il Conto Economico e lo Stato Patrimoniale.....	59
5.1.2 Conti d'ordine.....	60
5.1.3 Il Rendiconto finanziario.....	60

5.1.4	La Nota Integrativa.....	61
5.1.5	La Relazione sulla Gestione.....	63
6.	Le operazioni contabili di chiusura e apertura dell'esercizio	64
6.1	Le registrazioni contabili di chiusura	64
6.1.1	Scritture di rinvio dei componenti di reddito non di competenza	64
6.1.2	Scritture relative ai fondi rettificativi dell'attivo e ai fondi rischi ed oneri	64
6.1.3	Scritture di integrazione dei componenti di reddito di competenza	65
6.2	Formazione del bilancio di chiusura dell'esercizio	66
6.2.1	Scritture di epilogo	66
6.2.2	Scritture di chiusura	66
6.3	Apertura del nuovo esercizio	66
6.4	Riepilogo delle principali verifiche di fine esercizio	67
7.	Collegio dei revisori dei conti	69
7.1	Composizione, nomina e durata.....	69
7.2	Compiti.....	69
7.3	Funzionamento.....	69

1. Il manuale di contabilità

1.1 Scopi e gestione del manuale

Il presente Manuale di contabilità (di seguito semplicemente Manuale), approvato dal Consiglio di Amministrazione del 17.12.2014, è adottato in attuazione dell'art. 2 del "Regolamento generale per l'amministrazione, la finanza e la contabilità dello IUSS" (di seguito semplicemente Regolamento) approvato dal Consiglio di Amministrazione dello IUSS in data 27.11.2013, e nel rispetto dell'art. 7 della Legge n. 168/89, che riconosce alle Università autonomia finanziaria e consente di emanare regolamenti contabili. Il modello delineato è inoltre coerente con le indicazioni legislative dettate in particolare dal D.Lgs 279/97, che prevede l'adozione di sistemi di "valutazione economica dei servizi e delle attività prodotte" attraverso l'adozione di "un sistema di contabilità economica fondato su rilevazioni analitiche per centro di costo".

Il Manuale risponde inoltre alle indicazioni stabilite dalla Legge n. 240/2010 di riforma degli Atenei, il cui art. 5 introduce significative modifiche al sistema contabile delle università, definendo il passaggio dalla contabilità finanziaria pubblica alla contabilità economico-patrimoniale e analitica, e dal Decreto legislativo n. 18/2012 che introduce logiche specifiche di contabilità economico-patrimoniale per gli Atenei.

Il Manuale opera in applicazione dei principi contabili nazionali, della normativa sulla contabilità economico-patrimoniale nelle pubbliche amministrazioni, dal Decreto legislativo n. 18/2012 sull'applicazione della contabilità economico-patrimoniale agli atenei e dai due DM attuativi n.19 e 21 emanati rispettivamente il 14 gennaio 2014 e il 16 gennaio 2014.

Il presente Manuale, in conformità con il Regolamento, definisce tra l'altro i principi contabili a cui fare riferimento nelle registrazioni contabili, gli schemi adottati, la struttura del piano dei conti di contabilità nonché le registrazioni contabili comprensive di quelle di chiusura. In particolare prevede:

- le procedure contabili cui far riferimento nelle registrazioni;
- gli schemi e le modalità per la rendicontazione periodica;
- le procedure e le modalità di gestione dei flussi finanziari.

Per "sistema contabile" si intende l'insieme di strumenti e procedure che consentono di svolgere l'attività amministrativa e di conseguire gli obiettivi connessi a tale attività. Gli obiettivi primari del sistema contabile possono essere riassunti come di seguito:

- effettuare correttamente la registrazione delle informazioni di tipo economico-patrimoniale e analitico sia a preventivo che a consuntivo;
- facilitare la redazione dei documenti contabili di sintesi pubblici e dei documenti gestionali;

- agevolare le attività di pianificazione e analisi di gestione;
- informare tutti i soggetti interessati, sia interni che esterni all'Istituto, sull'andamento economico e finanziario della gestione delle risorse disponibili.

Il sistema contabile facilita, inoltre, il perseguimento di alcuni obiettivi generali dell'Istituto e in particolare:

1. fornisce le informazioni relative all'andamento economico dell'Istituto per supportare i processi decisionali di utilizzo delle risorse disponibili e il raggiungimento degli obiettivi prefissati (efficienza ed efficacia della gestione nell'utilizzo delle risorse);
2. contribuisce a garantire l'efficacia dei processi di programmazione, gestione e analisi di gestione dell'Istituto;
3. consente l'attivazione di meccanismi di decentramento, attraverso la chiara definizione delle responsabilità nell'utilizzo delle risorse;
4. consente una visione pluriennale e prospettica dei fenomeni economici (dati previsionali annuali e pluriennali, dati consuntivi) così da facilitare la proattività nella presa delle decisioni;
5. rende trasparenti le informazioni sull'andamento della gestione;
6. consente il controllo preventivo dell'utilizzo delle risorse e il monitoraggio dell'equilibrio economico, patrimoniale e finanziario della gestione dell'Istituto.

L'Istituto è dotato di un sistema informatico contabile che rileva in modo univoco ed integrato le informazioni nel modello di contabilità economico-patrimoniale e di contabilità analitica. La struttura del sistema contabile consente la gestione completamente integrata degli aspetti economico-patrimoniali (civilistici, fiscali) e degli aspetti analitici (gestionali su destinazioni), e consente inoltre il monitoraggio dei flussi finanziari.

1.1.1 Campo di applicazione e destinatari

L'obiettivo primario del presente Manuale è di definire e diffondere l'applicazione di criteri uniformi nell'ambito della struttura amministrativa dell'Istituto Universitario di Studi Superiori (in seguito brevemente IUSS) in relazione alla individuazione, rilevazione e misurazione degli eventi che hanno riflessi sugli aspetti amministrativo-contabili dell'Istituto. In particolare, il Manuale integra e specifica quanto definito all'interno del "Regolamento per l'amministrazione, la finanza e la contabilità", occupandosi, in particolare, di tutti gli aspetti e le problematiche contabili che interessano le strutture amministrative dell'Istituto.

Il Manuale è uno strumento di lavoro ad uso esclusivamente interno, destinato a tutti coloro che all'interno dello IUSS si occupano di "contabilità". Di esso è, quindi, vietata la divulgazione e la riproduzione, anche parziale, per usi estranei all'attività lavorativa presso l'Istituto.

Approvazione e revisioni

Come definito dall'art. 12 del Regolamento, il manuale è approvato dal Consiglio di Amministrazione e adottato con atto del Direttore Generale.

Le revisioni devono essere funzionali ad un miglioramento costante dei processi e ad una tempestiva risposta alle nuove esigenze delle strutture amministrativo contabili, nonché alla evoluzione normativa.

1.2 I principi contabili generali

I principi contabili sono le regole tecnico-ragionieristiche alla base della formazione del Bilancio. Essi, in particolare, definiscono gli eventi di gestione da registrare, le modalità di contabilizzazione, nonché i criteri di valutazione da adottare al fine della quantificazione monetaria di tali eventi.

Nella definizione dei principi contabili il Manuale si attiene ai principi contabili nazionali, ai principi contabili internazionali, alla normativa sulla contabilità economico-patrimoniale applicata alle pubbliche amministrazioni e alla specifica normativa sull'applicazione della contabilità economico-patrimoniale nelle università italiane. I principi vengono inoltre opportunamente interpretati tenendo anche conto della specificità e delle finalità di un ente pubblico universitario.

Il Bilancio, in osservanza dell'Art. 2423 C.C. e secondo quanto previsto dal DM n.19 del 14 gennaio 2014, deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'Istituto e il risultato economico dell'esercizio. In applicazione del principio contabile IAS 1 il bilancio deve inoltre rendere conto dei flussi finanziari registrati dall'Istituto, nonché essere elemento di valutazione dei risultati della gestione delle risorse a loro affidate.

La chiarezza del bilancio, volta a favorire la comprensione dello stesso, viene raggiunta attraverso:

- il rispetto degli schemi stabiliti dalla normativa vigente per la redazione del Conto Economico e dello Stato Patrimoniale delle università, riportando separatamente le diverse voci indicate e rispettando l'ordine di tali schemi;
- il divieto alla compensazione tra poste.

La rappresentazione veritiera del bilancio è invece favorita dalla corretta rappresentazione delle movimentazioni contabili, nonché dalla chiara esplicitazione e rappresentazione in bilancio di eventuali operazioni di stima.

Nel caso di registrazioni difformi rispetto a quanto stabilito nei principi contabili dichiarati nel presente Manuale, nella Nota Integrativa al bilancio di ciascun esercizio saranno fornite tutte le informazioni necessarie alla comprensione di quanto realizzato e dell'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica.

I principi di redazione del bilancio di esercizio disciplinati dal DM n.19 del 14 gennaio 2014 e adottati dal sistema contabile dell'Istituto sono:

1) Utilità del bilancio

Il bilancio d'esercizio deve garantire concreta utilità per il maggior numero di destinatari, i quali nella attendibilità ed imparzialità dei dati in esso esposti devono trovare la base comune per la composizione degli interessi contrapposti. Esempi di soggetti che hanno interesse a conoscere in modo attendibile e completo la situazione economico-patrimoniale e finanziaria prospettica e consuntiva dell'Istituto sono:

- gli enti finanziatori (Miur, Unione europea, Enti locali pubblici e privati, ecc.), che hanno interesse al corretto utilizzo delle risorse da loro messe a disposizione per i fini istituzionali dell'Istituto o per le finalità specifiche da essi indicate;
- gli studenti, che hanno l'interesse di valutare le prospettive di sviluppo futuro dell'Istituto;
- i fornitori e i creditori, che hanno necessità di valutare le prospettive di recupero del proprio credito;
- i dipendenti, che hanno l'interesse di valutare la solidità dell'Istituto e le prospettive di sviluppo futuro;
- la comunità locale, che ha interesse di valutare la capacità dell'Istituto di erogare servizi di qualità e di contribuire allo sviluppo generale del territorio.

2) Attendibilità e intellegibilità

Affinché le parti interessate possano utilizzare i dati del bilancio di esercizio per ottenere un'adeguata informativa, è necessario che i dati siano, oltre che attendibili, anche analitici ed intellegibili. L'informazione patrimoniale, finanziaria ed economica esposta nel bilancio d'esercizio per essere utile deve essere completa e deve scaturire da un insieme unitario ed organico di documenti. Il processo di formazione del Bilancio unico d'Istituto annuale e triennale e il bilancio unico di istituto d'esercizio, il grado di soggettività delle valutazioni e i motivi dello scostamento dai criteri oggettivi devono essere verificabili. Il principio dell'attendibilità, strettamente connesso con il principio della veridicità, asserisce che le previsioni, e in generale tutte le valutazioni, devono essere sostenute da accurate analisi, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse. Tale principio si estende anche ai documenti descrittivi ed accompagnatori. Al fine di risultare attendibile, un'informazione contabile non deve contenere errori o distorsioni rilevanti, in modo tale che gli utilizzatori possano fare affidamento su di essa. L'oggettività degli andamenti storici e dei

parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti per legge, consente di effettuare comparazioni nel tempo e nello spazio. L'attendibilità e l'integrità dei dati a supporto del processo di formazione del bilancio è assicurata tramite il sistema informativo dei controlli interni e dei flussi autorizzativi.

3) Veridicità

Il bilancio unico d'Istituto di esercizio deve fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio. La veridicità comporta la corretta rilevazione di tutte le operazioni gestionali dell'esercizio, al fine di evitare loro omissioni o ridondanze. La nota integrativa contiene le necessarie informazioni complementari atte a suffragare la veridicità della situazione patrimoniale e finanziaria, nonché del risultato economico di esercizio scaturenti dai documenti contabili.

4) Correttezza

Nella predisposizione dei documenti contabili è necessario il rispetto formale e sostanziale delle norme che sovrintendono alla redazione degli stessi. Poiché il procedimento di formazione del bilancio unico d'Istituto di previsione annuale e del bilancio unico d'Istituto di esercizio implica stime e/o previsioni, la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla correttezza economica e alla ragionevolezza, cioè al risultato attendibile ottenuto dall'applicazione oculata dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio.

5) Chiarezza

Il bilancio d'esercizio deve essere comprensibile e deve perciò essere analitico, nello stesso tempo non deve fornire informative eccessive e superflue. La nota integrativa deve facilitare la comprensione e l'intelligibilità della schematica simbologia contabile. Alcuni elementi che caratterizzano la comprensibilità (chiarezza) del bilancio d'esercizio sono, ad esempio, la distinta indicazione dei singoli componenti del reddito e del patrimonio, classificati in voci omogenee e senza effettuazione di compensazioni; la netta individuazione dei componenti ordinari da quelli straordinari del reddito d'esercizio; la separata classificazione dei costi e dei proventi della "gestione tipica" dagli altri costi e proventi d'esercizio.

6) Pubblicità

Il bilancio unico d'Istituto di esercizio deve assolvere una funzione informativa nei confronti dei diversi utilizzatori dei documenti contabili e, perciò, deve essere reso pubblico secondo le modalità definite dalla normativa vigente.

7) Coerenza

Ai fini della comparazione dei diversi documenti contabili vi deve essere un nesso logico senza contraddizione che colleghi gli stessi. La coerenza deve interessare sia i criteri di valutazione delle singole poste, sia le strutture dei conti previsionali e di rendicontazione che devono essere comparabili non solo da un punto di vista formale, ma anche negli oggetti di analisi e negli aspetti dei fenomeni esaminati.

8) Continuità

La valutazione delle voci, nella fase di redazione del bilancio, deve essere fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività. Tale principio va inteso come ipotesi generale, nel senso di prendere atto che nella scelta dei metodi di valutazione si deve formulare un complesso giudizio sulle capacità dell'Istituto di produrre risultati tali da assicurare una sopravvivenza duratura dell'organizzazione.

9) Prudenza

Il principio della prudenza si estrinseca essenzialmente nella regola secondo la quale proventi non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutte le perdite anche se non definitivamente realizzate devono essere riflesse in bilancio. È opportuno valutare tutte le incertezze e i rischi connessi con l'andamento operativo, così da effettuare le opportune operazioni affinché le attività e i ricavi non siano sovrastimati e i costi e le passività sottostimati. L'applicazione del principio della prudenza comporta che gli elementi che compongono le singole poste delle attività o passività siano valutati individualmente per evitare compensi tra perdite che devono essere riconosciute e profitti che non devono essere riconosciuti in quanto non realizzati.

10) Competenza Economica

Il principio della contabilizzazione per competenza stabilisce che l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti). La determinazione dei risultati d'esercizio implica un procedimento di identificazione, di misurazione e di correlazione di ricavi e costi relativi ad un esercizio. I ricavi, come regola generale, devono essere riconosciuti quando si verificano le seguenti due condizioni:

- il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- lo scambio è già avvenuto, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà. Tale momento è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione o dal momento in cui i servizi sono resi e sono fatturabili.

I costi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio di competenza ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai ricavi dell'esercizio i relativi costi siano essi certi che presunti. Tale correlazione si realizza:

- a) per associazione di causa ad effetto tra costi e ricavi. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente (come nel caso delle provvigioni) o sulla base di assunzioni del flusso dei costi (fifo, lifo o medio);
- b) per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dall'ammortamento;
- c) per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio o perché associati al tempo o perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo.

In particolare quando:

- i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità già nell'esercizio stesso o non sia identificabile o valutabile l'utilità futura;
- viene meno o non sia più identificabile o valutabile l'utilità futura o funzionalità di costi che erano stati sospesi in esercizi precedenti;
- l'associazione di causa ad effetto o la ripartizione dell'utilità su base razionale e sistematica non siano di sostanziale utilità.

11) Costanza e comparabilità

La costanza di applicazione dei criteri di valutazione nel tempo è uno dei cardini della determinazione dei risultati d'esercizio. Infatti la continuità di applicazione dei principi contabili è una condizione essenziale della comparabilità dei bilanci. L'indicazione dei principi contabili adottati, ed in particolar modo dei criteri di valutazione e dei loro effetti è condizione necessaria per la corretta preparazione ed esposizione del bilancio.

12) Prevalenza della sostanza sulla forma

Affinché il bilancio possa essere utile per i suoi utilizzatori e possa fornire la rappresentazione veritiera e corretta degli eventi contabili della gestione è necessario che permetta di determinare e comprendere gli aspetti sostanziali di ognuno di tali eventi, ovvero la loro natura, e non solo i loro aspetti formali. È appunto l'aspetto sostanziale, salvo specifiche disposizioni civilistiche, che deve essere oggetto di contabilizzazione. È essenziale, quindi, che già nella fase di rilevazione dell'operazione nelle scritture contabili si abbia la conoscenza di tutti gli elementi pertinenti per determinarne la sostanza economica.

13) Significatività e rilevanza

Il bilancio d'esercizio deve esporre solo quelle informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari. Le informazioni

devono essere in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri, oppure confermando o correggendo valutazioni da esse effettuate precedentemente. Poiché il procedimento di formazione del bilancio (preventivo e consuntivo) implica delle stime o previsioni, la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, ma anche alla correttezza economica e alla ragionevolezza, cioè al risultato attendibile che viene ottenuto dall'applicazione oculata ed onesta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio di esercizio. Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati di bilancio e sul loro significato per i destinatari.

14) Neutralità

Il bilancio deve riportare le informazioni sulla gestione in modo tale da non influenzare il processo decisionale o il giudizio dei soggetti esterni in favore dell'una o dell'altra decisione. Il bilancio deve, inoltre, essere preparato per una moltitudine di destinatari e deve fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi. Particolare valore assume il principio della neutralità nei processi di stima di alcune poste, in cui i criteri oggettivi non sono sufficienti per la rappresentazione dell'evento a bilancio. Rientrano in questa categoria la determinazione della vita utile delle diverse tipologie di beni, la svalutazione dei crediti per inesigibilità, l'effettuazione di altre tipologie di accantonamento, ecc. I meccanismi che facilitano l'imparzialità contabile sono il mantenimento di costanti criteri di valutazione nel tempo, la distinzione tra la determinazione del reddito di esercizio e la determinazione del reddito fiscale.

15) Integrità

Gli elementi componenti le singole poste o voci degli schemi di bilancio vanno iscritti evitando compensazioni di partite e raggruppamento di voci in tutti i documenti di bilancio.

16) Comparabilità

Gli utilizzatori del bilancio devono essere in grado di confrontare nel tempo il bilancio dell'Istituto, anche comparandolo con i bilanci di altri atenei in contabilità economico-patrimoniale. La comparabilità dipende generalmente dal fatto che gli eventi economici simili siano contabilizzati nel tempo secondo stessi criteri. Nello specifico, devono sussistere le seguenti condizioni:

- costanza nella forma di presentazione delle voci di bilancio, ovvero il modo di esposizione delle voci nel tempo deve essere uguale o almeno comparabile;
- costanza nell'adozione dei criteri di valutazione delle poste;
- evidenziazione dei mutamenti strutturali e degli eventi di natura straordinaria.

Pertanto, eventuali cambiamenti devono essere giustificati da circostanza eccezionale per frequenza e natura e il loro effetto sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto deve essere propriamente evidenziato.

17) Universalità

Nei documenti di bilancio, devono essere considerate tutte le grandezze finanziarie, patrimoniali ed economiche al fine di fornire un quadro fedele ed esauriente del complesso dell'attività amministrativa. Pertanto, sono vietate le gestioni fuori bilancio.

18) Unità

Il singolo istituto è un'entità unica e unitaria, pertanto il suo bilancio deve essere unico. I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare determinati ricavi solamente alla copertura di specifici costi o da destinare determinate fonti solamente alla copertura di specifici impieghi, salvo diverse disposizioni normative. È l'insieme dei proventi e delle fonti che finanzia l'Istituto e che sostiene la totalità dei costi e degli impieghi.

19) Flessibilità

I documenti contabili di previsione possono essere aggiornati al fine di evitare la rigidità nella gestione e di fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie che si possono manifestare durante la gestione.

20) Annualità del bilancio

Il bilancio di esercizio si riferisce ad un periodo amministrativo annuale (definito come "esercizio") e non all'intera vita dell'Istituto. Il principio contabile impone che il riepilogo dei risultati conseguiti a seguito delle decisioni gestionali intraprese dall'Istituto, venga predisposto almeno una volta l'anno (solitamente al termine dell'esercizio). Il sistema contabile dell'Istituto prevede ulteriormente, attraverso la componente dell'analisi di gestione, che tale riepilogo venga effettuato con frequenza ancora maggiore, almeno per la rilevazione dell'andamento economico e finanziario.

21) Omogeneità

Il sistema contabile dell'Istituto adotta come unità monetaria di conto l'Euro. I valori riferiti ad altre monete vengono convertite con il cambio della data di contabilizzazione, eventuali differenze rilevate poi in sede di pagamento o incasso sono specificatamente individuate con un conto di "delta cambio", riepilogato nella parte straordinaria del bilancio e non nella gestione corrente.

22) Il costo come criterio base delle valutazioni

In coerenza con le disposizioni del Codice Civile, il costo costituisce il criterio base per la valutazione delle poste di bilancio. Il costo va inteso come complesso degli oneri che sono stati sostenuti dall'Istituto per l'ottenimento di uno specifico bene o di un servizio (pertanto vanno considerate anche le seguenti voci: iva a costo, spese di spedizione, interessi passivi pagati per la realizzazione di quel bene, ecc.).

1.3 Il Piano dei conti

Il piano dei conti di contabilità economico patrimoniale elenca tutti i conti che possono essere utilizzati dal sistema contabile dell'Istituto.

Il piano comprende le seguenti informazioni:

- il codice del conto;
- la denominazione del conto;
- la macro-voce di riferimento di contabilità finanziaria;
- il riferimento allo stato patrimoniale a al conto economico.

Il Piano dei conti identifica la natura delle operazioni di acquisizione e impiego delle risorse ed è strutturato in modo tale da garantire le registrazioni in partita doppia.

Il Piano dei conti della contabilità generale è univocamente associato, per motivi di semplicità di funzionamento, al piano dei conti della contabilità analitica in un rapporto uno ad uno. Ciascuna voce di contabilità analitica ha perciò una sola voce di contabilità generale corrispondente che verrà movimentata in sede di registrazione.

La consultazione del piano dei conti è accessibile al seguente percorso sulla piattaforma U-GOV di CINECA dello IUSS: *Contabilità Generale » Configurazioni » Piano dei Conti*

In sede di registrazione delle operazioni contabili si possono distinguersi tre casi differenti:

1. se alla voce utilizzata non è presente alcuna associazione, al momento della registrazione del documento, una volta inserita la voce di contabilità generale non comparirà nessun codice SIOPE;
2. se alla voce di contabilità generale è associato un solo codice SIOPE, al momento della registrazione, una volta inserita la voce di contabilità generale, il codice SIOPE compare in automatico, dato che l'associazione è uno a uno;

3. se alla voce di contabilità generale sono associati più codici SIOPE, al momento dell'inserimento della voce di contabilità generale, sul documento non comparirà nessun codice SIOPE in automatico. Sarà responsabilità dell'operatore individuare il codice SIOPE corretto e selezionarlo.

Il prospetto di riclassificazione delle voci del piano dei conti attraverso il sistema di codificazione SIOPE, è consultabile al seguente percorso accessibile dalla piattaforma U-GOV di CINECA dello IUSS:
Contabilità generale » Configurazioni » Associazione voce - riclassificato – Esercizio

2. I documenti contabili pubblici di sintesi preventivi

Il processo di programmazione è finalizzato a definire gli obiettivi e i programmi operativi dell'Istituto su base annuale e pluriennale e a predisporre il bilancio unico annuale autorizzatorio secondo i principi stabiliti dall'art. 16 del Regolamento di Contabilità e Finanza IUSS. I risultati del processo di programmazione sono riassunti, per quanto riguarda gli aspetti contabili, nei seguenti documenti pubblici di sintesi di preventivo, come definiti dall'art. 12, comma 2 del Regolamento:

- a. Bilancio unico d'Istituto di previsione annuale autorizzatorio, che si compone dei seguenti documenti:
 - Budget economico di previsione annuale autorizzatorio;
 - Budget degli investimenti unico di Istituto annuale autorizzatorio;
 - Relazione programmatica del Rettore a corredo dei documenti di previsione.
- b. Bilancio unico d'Istituto di previsione triennale, finalizzato a garantire la sostenibilità di tutte le attività nel medio periodo, composto da:
 - Budget economico;
 - Budget degli investimenti.
- c. Bilancio preventivo unico d'Istituto non autorizzatorio in contabilità finanziaria, finalizzato al consolidamento e al monitoraggio dei conti dell'amministrazione.

Per una descrizione approfondita delle regole e dell'iter di formazione dei documenti contabili pubblici di sintesi preventivi si rinvia a quanto esposto nel Manuale di Controllo di Gestione.

2.1 Bilancio unico d'Istituto di previsione annuale autorizzatorio

Il bilancio unico d'Istituto di previsione annuale autorizzatorio deve garantire il pareggio tra costi e proventi (budget economico) nonché tra fonti ed investimenti (budget degli investimenti), anche tenendo conto del risultato previsto dell'esercizio precedente e del possibile utilizzo delle diverse fonti del patrimonio netto dell'Istituto.

Il documento viene presentato dal Rettore al Consiglio di Amministrazione entro il 31 dicembre di ciascun esercizio.

Il bilancio unico d'Istituto di previsione annuale autorizzatorio è articolato nei seguenti documenti:

- **Budget economico**

Documento che evidenzia i costi e i proventi dell'esercizio (annuale, autorizzatorio), redatto secondo uno schema a struttura scalare coerente con le finalità informative dell'Istituto.

- **Budget degli investimenti unico di Istituto**

Documento autorizzatorio che evidenzia gli investimenti da realizzare nell'esercizio di riferimento. Il documento è redatto secondo uno schema a sezione scalare che evidenzia gli investimenti e le relative fonti di copertura dell'esercizio, al fine di verificare il bilanciamento tra investimenti e fonti. Sono considerate operazioni di investimento tutte quelle operazioni rivolte a modificare la consistenza quantitativa e qualitativa delle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie dell'Istituto.

- **Relazione programmatica del Rettore a corredo dei documenti di previsione**

Il documento redatto in forma descrittiva fornisce informazioni complementari a quelle riportate nei documenti sopra descritti, necessarie a dare una rappresentazione veritiera e corretta e ad illustrare i criteri di predisposizione adottati.

2.2 Bilancio unico d'Istituto di previsione triennale

Il bilancio unico di Istituto di previsione triennale ha lo scopo di assicurare la sostenibilità delle attività nel medio periodo. La sua elaborazione è a scorrimento, aggiornando di anno in anno la previsione per l'intero periodo.

Il documento è inteso quale strumento prospettico di programmazione per il quale non è prevista l'evidenziazione del pareggio tra costi e proventi ad eccezione del primo anno, coincidente con il bilancio unico annuale autorizzatorio.

Il bilancio unico di Istituto di previsione triennale è articolato nei seguenti documenti:

- Budget economico;
- Budget degli investimenti.

3. Le registrazioni in contabilità generale

Il processo di gestione contabile ha lo scopo di registrare, all'interno del sistema contabile, gli eventi che hanno rilevanza sotto il profilo della gestione economico-finanziaria e patrimoniale.

Gli eventi contabili sono rilevati dal sistema contabile una sola volta, producendo le opportune registrazioni per i diversi tipi di contabilità. La contabilità generale rileva unicamente gli accadimenti che generano una variazione finanziaria certa, assimilata o presunta. La contabilità analitica rileva in via autorizzatoria i movimenti atti ad assegnare costi e ricavi alle strutture presenti all'interno dell'Istituto.

Il ciclo contabile è determinato da fatti contabili che sono rilevati da documenti coordinati tra loro. Ogni documento riporta tutte le informazioni utili a descrivere un evento gestionale, riguardo gli importi, la natura dello scambio, gli attori e i destinatari.

3.1 I principi generali di registrazione: ciclo attivo e ciclo passivo

3.1.1 Ciclo attivo

Il ciclo attivo è l'insieme delle operazioni che permettono all'Istituto il reperimento delle risorse attraverso la realizzazione di beni o la prestazione di servizi. Il ciclo attivo ha avvio a partire da un contratto attivo che può essere di tipo commerciale se riguarda la vendita di beni o servizi oppure di tipo istituzionale se riguarda i finanziamenti ricevuti da soggetti terzi di tipo istituzionale.

- Eventi del ciclo attivo di tipo istituzionale
 - a) Finanziamenti ministeriali (fondo di finanziamento ordinario (FFO), fondi per l'edilizia universitaria, fondi per il piano triennale di sviluppo, fondi per il diritto allo studio);
 - b) Fondi statali speciali (PRIN, FIRB, FIT, FISR e FAR);
 - c) Finanziamenti UE (FSE, FERS, Programma Quadro, Erasmus ecc.);
 - d) Contribuzione studentesca (tasse iscrizione master);
 - e) Proventi per lo svolgimento di attività convenzionale definita e disciplinata da specifici regolamenti.

Per gli eventi del ciclo attivo di tipo istituzionale, la formale comunicazione del finanziamento o l'avvenuto pagamento, totale o parziale, dello stesso generano una scrittura in contabilità analitica (scrittura di budget) di rilevazione del ricavo e una scrittura di contabilità generale (scrittura di contabilità economico-patrimoniale) che rileva il credito e contabilizza il ricavo. La contabilità generale rileva unicamente gli

accadimenti del ciclo attivo che generano una variazione finanziaria certa, assimilata o presunta.

- Eventi del ciclo attivo di tipo commerciale
- a) contratti per la realizzazione o le prestazioni di servizi disciplinati da specifici regolamenti.

Per gli eventi del ciclo attivo di tipo commerciale, l'emissione della fattura da parte dell'Istituto genera una scrittura in contabilità analitica (scrittura di budget) di rilevazione del ricavo e una scrittura di contabilità generale (scrittura di contabilità economico-patrimoniale) che rileva il credito e contabilizza il ricavo. La contabilità generale rileva unicamente gli accadimenti del ciclo attivo che generano una variazione finanziaria certa, assimilata o presunta.

Tutte le fasi degli eventi contabili del ciclo attivo (fasi di gestione delle entrate) devono svolgersi secondo modalità definite, necessarie alla corretta impostazione dell'attività amministrativa e di rilevazione contabile.

La prima fase di gestione del singolo evento del ciclo attivo (entrata) è subordinata alla presenza dei seguenti elementi:

- documento formale di obbligazione;
- verifica della ragione del credito;
- verifica della sussistenza di un idoneo titolo giuridico;
- individuazione del debitore;
- quantificazione della somma da incassare;
- scadenza.

La seconda fase prevede l'emissione di un ordinativo d'incasso da parte della divisione amministrazione. In contabilità viene chiuso il credito verso il debitore sorto nella fase precedente e viene aperto un conto transitorio verso la banca. Al momento del ricevimento delle distinte di incasso da parte della banca i conti di transitorio vengono chiusi e viene registrato in contabilità l'effettivo aumento del conto corrente. Le operazioni di riscossione avvengono mediante ordinativi d'incasso firmati elettronicamente dal responsabile del processo contabile di Istituto o da chi ne sia stato formalmente delegato. Le somme pervenute direttamente allo IUSS sono annotate dagli incaricati alla riscossione in un apposito registro, tenuto dal cassiere e versate tempestivamente all'istituto tesoriere.

I sospesi (incassi non ancora formalmente regolarizzati) devono essere regolarizzati in contabilità entro la fine dell'esercizio.

Le tabelle seguenti presentano il flusso dei documenti gestionali legati tra loro da un rapporto di successione (da DG1 a DG3), distinti per tipologia e per la funzione che ciascuno esercita rispetto alla rilevazione contabile nell'applicativo informatico (U-GOV).

Tab. Documenti gestionali (DG) del ciclo attivo istituzionale

	Tipologia DG	Funzione
DG 1	Contratto attivo o altro documento formale di obbligazione (ad es. convenzione firmata e repertoriata; lettere di partnership e/o finanziamento e contributo)	È il documento che costituisce il primo passo del percorso di Rilevazione contabile. Il contratto formalizza l'impegno costitutivo di un rapporto giuridico patrimoniale tra le parti e sul piano contabile genera le registrazioni di contabilità analitica che riguardano la previsione e/o la variazione di budget.
DG 2	Comunicazione formale dell'avvenuto pagamento totale o parziale dell'obbligazione entro i termini prescritti dal contratto	Consiste nel materiale introito da parte del tesoriere della riscossione delle somme dovute all'Istituto. Il documento consente la registrazione del ricavo e la conferma dell'evento contabile.
DG 3	Ordinativo d'incasso	Permette la regolazione dei sospesi che sono comunicati dalla banca e contestualmente le opportune registrazioni in contabilità generale. Deve essere firmato digitalmente dal responsabile della Divisione Amministrazione e dal Direttore Generale.

Tab. Documenti gestionali (DG) del ciclo attivo commerciale

	Tipologia DG	Funzione
DG 1	Contratto attivo o altro documento formale di obbligazione (ad es: comunicazioni relative a prestazioni riferite ad attività di didattica e per le attività connesse ad eventi, convegni, manifestazioni, mostre e seminari)	È il documento che costituisce il primo passo del percorso di rilevazione contabile. Il contratto formalizza l'impegno costitutivo di un rapporto giuridico-patrimoniale tra le parti e sul piano contabile genera le registrazioni di contabilità analitica che riguardano la previsione e/o la variazione di budget.
DG 2	Fattura	La fattura è il documento fiscale obbligatorio che viene redatto per comprovare l'avvenuta cessione di beni o prestazione di servizi. Formalizza la richiesta di pagamento e dà avvio alle fasi di registrazione in contabilità generale.
DG 3	Ordinativo d'incasso	Permette la regolazione dei sospesi che sono comunicati dalla banca e contestualmente le opportune registrazioni in contabilità generale. Deve essere firmato digitalmente dal responsabile della Divisione Amministrazione e dal Direttore Generale

3.1.2 Ciclo passivo

Il ciclo passivo comprende tutti gli eventi contabili relativi all'acquisizione di beni e servizi effettuati da parte dell'Istituto.

Il processo si articola in diversi momenti e può essere rappresentato attraverso un ciclo gestionale formato da un insieme di documenti legati da un rapporto di successione.

I diversi momenti gestionali del processo del ciclo passivo sono:

- invio dell'ordine al fornitore;
- entrata della merce;
- ricezione e registrazione della fattura;
- emissione dell'ordinativo di pagamento;
- pagamento.

Ad ogni momento gestionale del processo del ciclo passivo corrisponde un documento gestionale contenente le informazioni che possono dare origine alle registrazioni contabili, di tipo economico e/o analitico. In particolare, il documento gestionale riporta tutte le informazioni utili a descrivere l'evento contabile, come ad esempio gli importi, la natura dello scambio, gli attori e i destinatari.

Per la registrazione dell'evento contabile è necessario effettuare una verifica preliminare della disponibilità di budget del singolo centro gestionale responsabile dell'eventi. In caso di mancata disponibilità di risorse la realizzazione del costo non è autorizzata.

Per quanto riguarda la registrazione contabile degli eventi del ciclo passivo:

- l'assunzione di decisioni da parte dell'Istituto che comportano l'utilizzo di risorse (ordine, lettera di incarico, contratto, ecc.) generano la registrazione in contabilità analitica di un impegno delle risorse assegnate al budget dei centri di responsabilità/centri di costo/progetti;
- la ricezione della fattura genera in contabilità generale (scrittura di contabilità economico-patrimoniale) la registrazione del costo e del relativo debito verso il soggetto esecutore della prestazione.

Per l'acquisizione di beni e servizi, affinché si possa procedere alle registrazioni di contabilità generale, è necessario che i beni e i servizi siano stati prima consegnati, accettati e in relazione alla tipologia merceologica inventariati ed eventualmente collaudati.

Il responsabile del procedimento verifica il rispetto della legittimità degli atti, controlla la correttezza dei dati e dei documenti che autorizzano il pagamento, infine inoltra la documentazione alla divisione amministrazione che provvede ad effettuare l'emissione dell'ordinativo di pagamento.

La fase finale prevede infatti l'emissione di un ordinativo di pagamento che viene trasmesso alla banca, cosicché in contabilità viene chiuso il debito sorto e viene aperto un conto transitorio. Al momento del ricevimento riscontro da parte della banca i conti di transitorio vengono chiusi e viene registrato in contabilità l'effettivo utilizzo del conto corrente. Le operazioni di pagamento avvengono mediante ordinativi di pagamento firmati elettronicamente dal responsabile del processo contabile dell'Istituto o da chi ne sia stato formalmente delegato. Le somme erogate direttamente allo IUSS (come ad esempio il pagamento attraverso fondo economale) sono annotate dagli incaricati al pagamento in un apposito registro, tenuto dal cassiere.

I sospesi (pagamenti non ancora formalmente regolarizzati) devono essere regolarizzati in contabilità entro la fine dell'esercizio.

Le tabella di seguito presenta il flusso dei documenti gestionali legati tra loro da un rapporto di successione, distinti per tipologia e per la funzione che ciascuno esercita rispetto alla rilevazione contabile nell'applicativo informatico (U-GOV)

Tabella 3.5. Documenti gestionali del ciclo passivo

	Tipologia	Funzione
DG 1	Ordine di acquisto/ contratto a personale	È un documento riferito ad uno specifico fornitore/collaboratore/assegnista/docente a contratto emesso dall'ufficio competente, che determina la quantità, il prezzo e le modalità di consegna dell'ordine/prestazione. Il documento determina la registrazione in contabilità analitica.
DG 2	Documento di consegna	È il documento che accompagna l'entrata della merce o l'erogazione di un servizio. La registrazione di questo documento è obbligatoria nel caso dell'acquisto di beni con carico inventariabile. Se non si tratta di beni inventariabili, l'entrata merce dopo l'ordine non è obbligatoria e si può passare direttamente alla registrazione della fattura d'acquisto.
DG 3	Fattura di acquisto/notula/compens o/missione/generico in uscita	E' il documento che attesta la cessione di beni, la prestazione di servizi, il diritto al pagamento della borsa di studio. Il documento rende definitiva la scrittura COAN prenotata con l'ordine di acquisto e determina la registrazione del costo in contabilità generale Per la rilevazione è richiesto l'inserimento del numero del documento, la data di emissione, la data di scadenza, i dati identificativi del compratore e le condizioni generali di vendita (tipo consegna, modalità e termini di pagamento etc....) Successivamente sono indicati l'unità economica, il campo d'attività (commerciale o istituzionale), la descrizione della merce, la quantità, il prezzo unitario e l'importo complessivo di ciascuna merce, gli eventuali sconti, l'aliquota Iva, la base imponibile su cui si calcola l'Iva e il totale della fattura. Nel caso dei compensi (CO.CO.CO.; assegni) vengono conteggiati tutti i contributi e le ritenute previste.
DG 4	Ordinativo di pagamento	Viene emesso a chiusura del processo di liquidazione della fattura. Il documento raccoglie tutte le informazioni necessarie al cassiere per procedere al pagamento. Contiene un elenco di tutti i documenti gestionali pronti per essere pagati. Per importi superiori a diecimila euro, si attiva la gestione Equitalia che verifica se il beneficiario è in regola e, in caso blocca il pagamento. Gli ordinativi validati Equitalia o esenti sono trasmessi alla banca.

4. Principi di valutazione delle poste

4.1 Immobilizzazioni immateriali

Le immobilizzazioni immateriali sono beni caratterizzati dalla natura immateriale che manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi e non solo in quello di sostenimento del costo. La capitalizzazione di un costo pluriennale o di un bene immateriale è innanzitutto subordinata all'accertamento dell'utilità futura.

Le immobilizzazioni immateriali entrano a far parte del patrimonio dell'Istituto o mediante l'acquisizione (acquisto a titolo di proprietà o godimento) o mediante la produzione interna. Esse, secondo anche il disposto dei principi contabili internazionali vanno rilevate solo se identificabili, isolabili e quindi vendibili autonomamente e appropriabili da parte dell'Istituto che può goderne i benefici economici, nonché limitarne l'accesso a terzi.

Nel bilancio dell'Istituto le tipologie di immobilizzazioni immateriali sono:

- Costi Impianto e Ampliamento;
- Costi di Ricerca Sviluppo e Pubblicità;
- Diritti di Brevetto Industriale;
- Diritti di Utilizzazione Opere Dell'Ingegno;
- Concessioni Licenze Marchi e Diritti Di Concessione;
- Licenze Software;
- Immobilizzazioni immateriali in corso e acconti;
- Migliorie su Beni di Terzi non scindibili.

Rilevazione

Le immobilizzazioni immateriali, come previsto dal DM n.19 del 14 gennaio 2014, vengono iscritte al costo di acquisto o produzione, comprensivo degli oneri e dei costi accessori, e vengono svalutate o rivalutate negli esercizi successivi se il valore è variato nel tempo in maniera consistente.

Le attività immateriali per cui non è possibile valutare attendibilmente il costo non possono essere iscritte tra le immobilizzazioni immateriali. Il costo di acquisto comprende anche tutti i costi accessori mentre il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili, nonché, per la quota parte ragionevolmente imputabile, i costi di indiretta attribuzione. L'immobilizzazione che alla data di chiusura dell'esercizio risulti di valore durevolmente

inferiore deve essere iscritta a tale minore valore con la contemporanea iscrizione della perdita a Conto Economico.

Qualora venisse meno la ragione della rettifica effettuata, tale minor valore, non può essere mantenuto nei successivi bilanci. Nel caso di cessione/dismissione di un'attività immateriale, se viene generato un utile o una perdita deve essere registrata a Conto Economico tra le poste di natura straordinaria (plusvalenza/minusvalenza).

Il valore d'iscrizione (al costo) delle immobilizzazioni immateriali non può eccedere il valore recuperabile, definito come il maggiore tra il presumibile valore realizzabile tramite alienazione ed il suo valore in uso. Il valore realizzabile dall'alienazione è definito come l'ammontare che può essere ricavato dalla cessione dell'immobilizzazione in una vendita contrattata a prezzi normali di mercato tra parti bene informate e interessate, al netto degli oneri diretti da sostenere per la cessione stessa. Il valore in uso è definito come il valore attuale dei flussi di cassa attesi nel futuro derivanti o attribuibili alla continuazione dell'utilizzo dell'immobilizzazione, compresi quelli derivanti dallo smobilizzo della stessa al termine della sua vita utile. La determinazione del valore d'uso comporta normalmente:

- la stima dei flussi di cassa positivi e negativi originati dall'utilizzo della immobilizzazione e dalla sua eventuale cessione;
- la definizione e l'applicazione di appropriati tassi di attualizzazione ai flussi di cassa stimati. Elementi importanti nell'ambito di tale processo di stima sono rappresentati dal tasso di interesse per investimenti privi di rischio, dal premio per il rischio inerente l'attività e da altri aspetti quali ad esempio il grado di liquidità del mercato di riferimento.

La vita utile dell'immobilizzazione è definita come:

- il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione, ovvero
- le quantità di unità di prodotto (o misura simile) che l'impresa si attende di poter ottenere tramite l'uso della immobilizzazione.

Ammortamento

Il valore delle immobilizzazioni viene rettificato dagli ammortamenti. L'ammortamento costituisce un processo di ripartizione del costo delle immobilizzazioni immateriali in funzione del periodo in cui l'Istituto ne trae beneficio, e solo in conseguenza di ciò, esso contribuisce alla valutazione del valore netto delle immobilizzazioni.

L'ammortamento, anche per le immobilizzazioni immateriali, costituisce un processo "sistematico" di ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione, mediante l'utilizzo di piani ad aliquota costante. L'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile per l'utilizzo o comunque comincia a produrre benefici economici per l'impresa.

Oltre al riferimento generale alla residua possibilità di utilizzazione, valido per tutte le immobilizzazioni, il legislatore ha indicato un periodo massimo di cinque anni per l'ammortamento di talune tipologie di immobilizzazioni immateriali, quali i costi pluriennali (costi di impianto e ampliamento e spese di ricerca, sviluppo e pubblicità).

Perdita durevole di valore, ripristino del valore e rivalutazione

Nel corso del periodo di durata utile di un'immobilizzazione le condizioni di utilizzo potrebbero subire mutamenti di rilievo, conseguentemente la residua possibilità di utilizzazione delle immobilizzazioni immateriali deve essere soggetta a un riesame e a una conferma costante nel tempo. Qualora si riscontri una riduzione durevole delle condizioni di utilizzo futuro, questa deve essere riflessa nel bilancio d'esercizio attraverso una svalutazione.

La svalutazione deve partire da due considerazioni preliminari:

- il valore iscritto in bilancio delle immobilizzazioni non deve superare quello recuperabile definito come il maggiore tra il valore realizzabile dell'alienazione e quello effettivo d'uso delle immobilizzazioni stesse;
- scopo dell'ammortamento è la ripartizione del costo (come definito dal codice civile) di una immobilizzazione tra gli esercizi della sua stimata vita utile.

Si deve tener conto del valore recuperabile delle immobilizzazioni già al momento della relativa capitalizzazione dei costi sostenuti per il loro acquisto o realizzazione; tuttavia, può verificarsi una perdita durevole di tale valore successivamente alla prima iscrizione, ossia negli esercizi di utilizzazione. In questa situazione, il valore delle immobilizzazioni deve essere quindi rettificato ricorrendo a svalutazioni.

Nel momento in cui vengono meno in tutto o in parte le cause che hanno determinato la svalutazione, questa non può essere mantenuta: il valore originario deve essere ripristinato al netto degli ulteriori ammortamenti non calcolati a causa della precedente svalutazione. Il ripristino di valore non può comunque trovare applicazione per alcune tipologie di immobilizzazioni immateriali, quali l'avviamento e i costi pluriennali, in quanto per queste immobilizzazioni non può verificarsi il presupposto della variazione degli elementi che ne avevano determinato la svalutazione.

Il valore di bilancio di talune immobilizzazioni (tra cui i beni immateriali) può comprendere rivalutazioni del costo solamente se queste vengono effettuate in applicazione di leggi speciali. I criteri di rivalutazione, le metodologie di applicazione ed i limiti di rivalutazione debbono conformarsi a quanto stabilito dalla legge speciale da cui la rivalutazione trae origine, nei limiti del valore recuperabile definito come il maggiore tra il presumibile prezzo netto di vendita dell'immobilizzazione ed il suo valore in uso. Non sono, invece, ammesse rivalutazioni effettuate al di fuori dell'applicazione di leggi speciali. La rivalutazione delle immobilizzazioni (a differenza del ripristino di valore conseguente al venir meno delle ragioni di una precedente svalutazione) non costituisce una componente del conto economico, ma deve essere accreditata tra le riserve di patrimonio libero nell'esercizio in cui viene effettuata.

Tab. Percentuali di ammortamento utilizzate per tipologia di Immobilizzazioni immateriali

Denominazione Immobilizzazione	Aliquota applicata
Costi Impianto E Ampliamento	50%
Costi Di Ricerca Sviluppo E Pubblicità	50%
Diritti Di Brevetto Industriale	50%
Diritti Di Utilizzazione Opere Dell'Ingegno	50%
Concessioni Licenze Marchi E Diritti Di Concessione	50%
Licenze Software	50%
Migliorie Su Beni di Terzi non scindibili	Aliquota variabile a seconda della miglioria effettuata

Si riportano di seguito criteri specifici di valutazione delle poste applicabili ad alcune tipologie di immobilizzazioni immateriali.

Costi di impianto e ampliamento

Per “costi di impianto e di ampliamento” si intendono alcuni oneri che vengono sostenuti dall'Istituto in precisi e caratteristici momenti, quali la fase pre-operativa o quella di accrescimento della capacità operativa esistente.

I costi di impianto sono legati alla costituzione dell'Istituto per acquisire le condizioni necessarie per l'avvio dell'attività operativa.

I costi di ampliamento sono legati all'espansione dell'Istituto in direzioni e attività precedentemente non perseguite, ovvero verso un ampliamento di tipo quantitativo o qualitativo, di misura tale da apparire straordinario. Ad esempio, il cambiamento del sistema informativo contabile con tutti i suoi costi (progettazione del sistema,

formazione del personale, etc.), rappresenta una tipologia di costi da inserire in questa voce. In particolare vanno iscritti solamente quei costi di tipo “strumentale”, che l’Istituto sostiene per il suo ampliamento e non direttamente ascrivibili ad altre categorie di investimenti.

Per i costi di impianto e di ampliamento essendo costi di natura immateriale, il loro mantenimento all'attivo patrimoniale soggiace alle medesime condizioni che regolano in generale le poste dell'attivo, e cioè:

- il permanere della utilità futura, che originariamente permise la capitalizzazione di tali costi, deve essere periodicamente accertato per verificare il requisito della realizzabilità delle poste attive;
- l'ammontare capitalizzato non può eccedere il valore stimato dell'utilità futura attesa. Di conseguenza, qualora la utilità futura fosse venuta meno, o se ne attendesse il venire meno, il valore capitalizzato deve essere svalutato proporzionalmente alla riduzione della utilità attesa.

I costi capitalizzati di impianto e di ampliamento sono ammortizzati in quote costanti, sulla base di un piano di ammortamento rivisto annualmente per accertarne la congruità. In taluni casi possono essere adottati metodi che, purché sistematici, consentano una maggiore prudenza se adottati allo scopo di realizzare una migliore correlazione tra il costo annualmente addebitato al conto economico ed i benefici attesi. L'ammortamento dei costi di impianto e di ampliamento deve esaurirsi in un periodo non superiore a 5 anni. Devono inoltre essere presenti riserve di utili in Patrimonio Netto di importo pari al loro valore residuo.

Costi di ricerca e sviluppo

I costi di ricerca, in ragione della loro finalità, possono distinguersi in costi sostenuti:

- per la ricerca di base;
- per la ricerca applicata o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo;
- per lo sviluppo.

La ricerca di base può essere definita come quell'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione, ma che è da considerarsi di utilità generica per l'Istituto (in tale tipologia sono ricompresi i progetti di ricerca con finanziamenti ministeriali, quali ad esempio i progetti PRIN, FIRB e FISR). La ricerca applicata o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo consiste, invece, nell'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità ed utilità di realizzare uno specifico progetto. Lo sviluppo è l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze possedute o acquisite in un progetto o programma

per la produzione di materiali, strumenti, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.

Rilevazione

I costi sostenuti per la ricerca di base, come sopra definita, sono costi di periodo, e quindi addebitati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, poiché rientrano nella ricorrente operatività dell'Istituto e sono, nella sostanza, di supporto ordinario all'attività istituzionale dello stesso. A tale criterio non sono ammesse deroghe.

I costi di ricerca e sviluppo possono essere capitalizzati, e come tali, iscritti all'attivo patrimoniale del bilancio dell'Istituto se rispondono positivamente alle caratteristiche richieste per l'iscrizione di qualsiasi posta attiva; essi debbono, cioè, essere:

- relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito;
- identificabili e misurabili;
- riferiti ad un progetto realizzabile, cioè tecnicamente fattibile, per il quale l'Istituto possieda o possa disporre delle necessarie risorse;
- recuperabili tramite i ricavi che nel futuro si svilupperanno dall'applicazione del progetto stesso.

In tale caso i costi capitalizzabili sono costituiti dai costi direttamente sostenuti, ivi inclusi quelli inerenti l'utilizzazione di risorse interne all'Istituto, nonché dagli oneri accessori eventualmente aggiuntisi ai costi originari. A titolo esemplificativo, i costi di ricerca e sviluppo (riferiti allo specifico prodotto o processo chiaramente definito) includono, ove applicabili:

- gli stipendi, i salari e gli altri costi relativi al personale impegnato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- i costi dei materiali e dei servizi impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo;
- l'ammortamento di immobili, impianti e macchinari, nella misura in cui tali beni sono impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo;
- i costi indiretti, diversi dai costi e dalle spese generali ed amministrativi, relativi alle attività di ricerca e sviluppo;
- gli interessi passivi sostenuti, a fronte di finanziamenti specificamente ottenuti ed utilizzati per lo svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo;

- gli altri costi, quali l'ammortamento di brevetti e licenze, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo.

In sostanza comunque la possibilità di capitalizzare questi costi deve essere considerata marginale in ossequio al principio della prudenza, che in questi casi deve essere considerato prioritario rispetto a quello della competenza economica.

Ammortamento

I costi capitalizzati di ricerca e sviluppo sono ammortizzati in quote costanti, sulla base di un piano di ammortamento, rivisto annualmente per accertarne la congruità, e definito per quote costanti in funzione della durata contrattuale del progetto di ricerca. L'ammortamento dei costi di ricerca e sviluppo ha inizio dal momento in cui il bene (o processo) risultante è disponibile per l'utilizzazione economica e deve esaurirsi in un periodo non superiore a 5 anni. Questa limitazione temporale, puramente convenzionale, si giustifica in base al più generale principio di prudenza, in particolare per la tipologia di costi in questione la cui valutazione si presenta particolarmente incerta ed il cui contenuto non ha alcun valore di mercato autonomo.

Costi di pubblicità

I costi di pubblicità capitalizzati devono essere esposti insieme ai costi di ricerca e sviluppo secondo quanto previsto dallo schema di Stato patrimoniale.

L'art. 2426 del Codice civile stabilisce, che la capitalizzazione delle spese di pubblicità, possa avvenire alle stesse condizioni previste per i costi di impianto e di ampliamento e i costi di ricerca e sviluppo. Di conseguenza la capitalizzazione dei costi in questione è ammissibile solamente se per essi è prevista un'utilità pluriennale. Affinché si possa procedere alla capitalizzazione delle spese di pubblicità, così come per tutti gli oneri pluriennali, è necessario che si possa dimostrare un'adeguatezza tra i costi sostenuti e i ricavi che l'impresa prevede di avere in seguito al loro sostenimento con la conseguenza che tali costi non possono essere mantenuti in bilancio se non permane la loro utilità futura.

La capitalizzazione di queste spese, pur in presenza dei requisiti richiesti, non è un obbligo per i redattori di bilancio, bensì una facoltà: ragioni prudenziali fanno ritenere più opportuno non procedere ad una capitalizzazione di tali spese, la cui possibilità deve essere considerata marginale. In caso contrario tuttavia, nella Nota integrativa occorre indicare la composizione della voce "costi di pubblicità", le ragioni della capitalizzazione e i criteri di ammortamento applicati.

Diritti di brevetto industriale

I diritti di brevetto industriale rientrano nel novero delle cosiddette “creazioni intellettuali” meritevoli di una particolare tutela, che consiste sostanzialmente nel diritto esclusivo di sfruttamento dell'invenzione, entro i limiti stabiliti dalla legge.

In linea generale e prudenziale, secondo quanto previsto dal DM n.19 del 14 gennaio 2014, i costi vanno iscritti a Conto Economico. Tuttavia, in virtù di determinate condizioni di seguito descritte, posta la titolarità del diritto di utilizzo da parte dell'Istituto e valutata l'utilità futura di tali diritti, si può procedere alla loro capitalizzazione, fornendo adeguate indicazioni nella Nota Integrativa. In merito, occorre perciò chiarire in via preliminare che il rilascio del brevetto non può costituire in sé ragione sufficiente per l'iscrizione all'attivo di un valore immateriale e che in ogni caso la durata legale del brevetto costituisce uno solo degli elementi di valutazione per determinare il suo ammortamento.

Le caratteristiche delle immobilizzazioni immateriali iscritte in questa categoria sono le seguenti:

- titolarità di un diritto esclusivo di sfruttamento;
- recuperabilità dei costi di iscrizione tramite benefici economici che si svilupperanno dall'applicazione del brevetto stesso;
- possibilità di determinare in maniera attendibile il suo costo per l'Istituto.

Le possibilità che un brevetto ha di generare benefici economici nel futuro dipendono:

- dalle caratteristiche intrinseche dell'invenzione;
- alla pianificazione dell'effettivo utilizzo dello stesso;
- dalle disponibilità di adeguate risorse per lo sfruttamento dello stesso.

I benefici futuri per l'Istituto possono manifestarsi sia in termini di maggiori ricavi sia in termini di riduzione di costi connessi ad un determinato processo produttivo. Ad esempio, per un brevetto relativo ad un nuovo processo industriale, non dovrebbero esservi difficoltà a dimostrare:

- che il brevetto svolgerà un ruolo specifico nella futura attività produttiva dell'Istituto e che gli effetti economici e finanziari del suo utilizzo sono inclusi nel bilancio unico di Istituto di previsione triennale;
- che vi sono studi di fattibilità in merito al suo concreto impiego;

- che l'Istituto ha già avviato i programmi per procurarsi le risorse tecnologiche, umane e finanziarie necessarie al suo sfruttamento.

Rilevazione

Nel caso di brevetto realizzato internamente (acquisto a titolo originario), in materia di criteri di capitalizzazione, valgono le raccomandazioni e le considerazioni espresse relativamente ai costi di ricerca e sviluppo.

Nel caso di acquisto da terzi a titolo oneroso il costo è iscrivibile nell'esercizio in cui si realizza il passaggio del titolo di proprietà del brevetto. Esso è rappresentato dal costo diretto di acquisto e dagli oneri accessori, inclusi i costi di progettazione e i costi per gli studi di fattibilità necessari per l'adattamento del brevetto e per la sua effettiva implementazione nel contesto operativo e produttivo dell'Istituto. Quando per il brevetto acquistato da terzi è previsto un pagamento di importi annuali commisurati agli effettivi volumi della produzione o delle vendite è iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali il solo costo pagato inizialmente "una tantum". Poiché inoltre tali diritti possono essere parzialmente trasmessi con licenza, nella stessa voce possono essere inclusi anche i brevetti ottenuti in licenza d'uso.

In ogni esercizio viene effettuata una attenta analisi del valore residuo del brevetto e se le condizioni che ne giustificarono l'iscrizione non sussistono più, ovvero, se si sono modificate in tutto o in parte, il valore del brevetto è corrispondentemente ridotto. In tal senso, valgono le regole generali che regolano le poste delle immobilizzazioni materiali ed immateriali.

Ammortamento

Non esistendo una normativa vincolante in materia, la vita utile dell'immobilizzazione è determinata con riferimento alla residua possibilità di utilizzazione (durata economica) con il limite massimo della durata legale del brevetto.

I costi di brevetto devono essere ammortizzati sistematicamente, sulla base di un piano di ammortamento, rivisto annualmente per accertarne la congruità. In via generale, l'ammortamento deve essere effettuato in un periodo massimo di 20 anni per i brevetti "non farmaceutici". In nessun caso può essere ammesso un allungamento del periodo di ammortamento oltre la durata legale. Pertanto la durata dell'ammortamento sarà fatta pari alla durata legale del brevetto nei casi in cui ci si aspetta ragionevolmente di ottenere benefici economici apprezzabili in tale periodo. Al contrario, quando le aspettative di utilità futura interessano un periodo più breve di quello legalmente tutelato, la vita utile del brevetto sarà proporzionalmente ridotta.

Nei casi dei brevetti ottenuti in licenza d'uso, insieme al pagamento di una somma una tantum, che costituisce il costo da ammortizzare, può essere convenuto di pagare un ulteriore

corrispettivo basato sulle percentuali di vendita. Tale onere non può in alcun caso essere ritenuto sostitutivo dell'ammortamento.

Diritti di utilizzazione delle opere di ingegno

Formano oggetto del diritto d'autore le opere dell'ingegno di carattere creativo, che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia, o altri mezzi multimediali di espressione qualunque ne sia il modo o la forma di espressione.

Anche in questo caso come per i brevetti, occorre sottolineare che in linea generale e prudenziale, i costi vanno iscritti a Conto Economico. Tuttavia, in virtù di determinate condizioni di seguito descritte, posta la titolarità del diritto di utilizzo da parte dell'Istituto e valutata l'utilità futura di tali diritti, si può procedere alla loro capitalizzazione, fornendo adeguate indicazioni nella Nota Integrativa. La tutela giuridica che deriva dal diritto d'autore sulle opere di ingegno in sé, non può mai costituire ragione sufficiente per l'iscrizione all'attivo di un valore immateriale. Ciò vale in linea di principio anche per i programmi di software ai quali attraverso convenzioni e atti comunitari tale tutela è stata estesa. Le caratteristiche necessarie per la capitalizzazione di costi legati alla categoria in oggetto sono le seguenti:

- titolarità di un diritto esclusivo di edizione, rappresentazione ed esecuzione derivante da un diritto d'autore o da un contratto che attui la traslazione dei diritti stessi (contratto di edizione, di rappresentazione, di esecuzione, ecc.);
- possibilità di determinazione attendibile del costo di acquisizione dei diritti;
- recuperabilità negli esercizi successivi dei costi iscritti tramite benefici economici che si svilupperanno dallo sfruttamento dei diritti stessi.

I benefici futuri per l'Istituto possono configurarsi sia in termini di ricavi diretti, sia in termini di ricavi indiretti. Ricavi diretti sono quelli connessi alla commercializzazione dell'opera derivante da un contratto di edizione, dalla sua rappresentazione o dalla sua esecuzione diretta ad un pubblico identificato (teatri, concerti, ecc.), quando questi paghi un corrispettivo specifico (acquisto della riproduzione, acquisto di biglietti o abbonamenti) direttamente per quell'opera o anche per quell'opera nel contesto di una più ampia fruizione (libri, dischi, cassette, pay-tv, spettacoli dal vivo, rappresentazioni teatrali, esposizioni in mostre o musei, concerti, pubblicazioni antologiche, ecc.). Ricavi indiretti sono quelli connessi alla rappresentazione al pubblico attraverso radio, televisione ed altri mezzi di diffusione sonora e visiva, quando il pubblico non versa per tali rappresentazioni alcuna somma specifica, ovvero versa abbonamenti annuali connessi ad una molteplicità indeterminata di spettacoli e pertanto non riconducibili neanche indirettamente a quell'opera specifica. La previsione anche di una sola delle due tipologie di sfruttamento, collegata alla

formazione di piani e programmi e alla quantificazione dei costi e dei ricavi attesi in misura congrua, giustifica l'iscrizione del costo del diritto d'autore tra le immobilizzazioni immateriali.

Rilevazione

Poiché i diritti nascenti dall'utilizzazione delle opere dell'ingegno sono autonomamente trasferibili, i costi iscrivibili alla voce "Immobilizzazioni Immateriali" possono essere rappresentati sia dai costi di produzione interna, sia dai costi di acquisizione esterna. Nel caso di produzione interna, per la capitalizzazione devono osservarsi i criteri illustrati in tema di ricerca. Nel caso di acquisto da terzi il costo iscrivibile è rappresentato dal costo diretto di acquisto e dagli oneri accessori. Quando il diritto d'autore è acquistato da terzi ed è previsto un pagamento di importi annuali commisurati agli effettivi volumi delle vendite è capitalizzabile il solo costo pagato inizialmente una tantum.

Quando l'opera si presta alla possibilità di riproduzioni per la vendita attraverso supporti materiali (libri, cassette musicali, video cassette) la determinazione del costo di eventuali quantità in rimanenza al termine dell'esercizio, deve essere effettuata secondo le indicazioni del principio contabile.

Ammortamento

Non esistendo una normativa vincolante in materia, vale la regola generale in base alla quale la vita utile dell'immobilizzazione è determinata con riferimento alla residua possibilità di utilizzazione (durata economica) del diritto. In considerazione dell'aleatorietà connessa allo sfruttamento di tali diritti, si ritiene che l'ammortamento debba essere effettuato in un periodo ragionevolmente breve.

Riguardo all'ammortamento, oltre alle considerazioni esposte, si rinvia a quanto precisato in sede di trattazione dei diritti di brevetto.

Concessioni, licenze, marchi e diritti di concessione

Nel diritto amministrativo, le concessioni sono provvedimenti con i quali la pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri, con i relativi oneri ed obblighi. Le concessioni iscrivibili nel conto "Concessioni" riguardano esclusivamente le concessioni di beni e servizi pubblici il cui oggetto può riguardare:

- diritti su beni di proprietà degli enti concedenti (sfruttamento in esclusiva di beni pubblici quali ad esempio il suolo demaniale);
- diritto di esercizio di attività proprie degli enti concedenti (gestione regolamentata di alcuni servizi pubblici quali ad esempio autostrade, trasporti, parcheggi, ecc.).

Quando la concessione, oltre il pagamento di un eventuale canone annuo, comporta il pagamento di una somma iniziale una tantum, solo quest'ultima è iscritta nel presente conto ed ammortizzata in relazione alla durata della concessione stessa. Nel caso in cui i canoni periodici non siano correlati a tutta la durata della concessione, ma siano previsti per un periodo più breve, i canoni possono essere capitalizzati ed ammortizzati su tutta la durata della concessione. Gli ulteriori costi iscrivibili nella presente voce sono i costi interni e diretti sostenuti per l'ottenimento della concessione, tenuti distinti dai costi di progettazione e dagli altri costi che devono normalmente sostenersi per la gestione della concessione stessa. Sebbene le concessioni non siano normalmente trasferibili, può accadere di acquisire a titolo oneroso una concessione da altri. In tal caso il costo è iscrivibile nel conto "Concessioni" ed ammortizzato in relazione alla durata residua della concessione.

Nel diritto amministrativo le licenze sono autorizzazioni con le quali si consente l'esercizio di attività regolamentate (licenze di commercio al dettaglio, ecc.). Possono essere definite licenze tanto quelle di derivazione pubblicistica (amministrativa) quanto quelle di derivazione privatistica (licenze d'uso su brevetti, invenzioni, modelli ecc.), tuttavia, queste ultime sono da indicare nella classe che accoglie il diritto principale così ad esempio le licenze d'uso su brevetti sono indicate unitamente ai brevetti stessi. In merito ai costi iscrivibili ed al loro ammortamento, in relazione alla assimilabilità con le concessioni, valgono le stesse considerazioni esposte al punto precedente.

Il **marchio** è uno dei segni distintivi dell'Istituto (o di un suo prodotto fabbricato e/o commercializzato) e può consistere in un emblema, in una denominazione e/o in un segno. Al marchio che risponde ai requisiti di novità, originalità e liceità è riconosciuta una particolare tutela giuridica (marchio registrato). Elemento essenziale per la tutela è la registrazione secondo le forme stabilite dalla legge. L'iscrivibilità del marchio tra le immobilizzazioni immateriali può avvenire sia a seguito di produzione interna, sia a seguito di acquisizione a titolo oneroso da terzi, mentre non è iscrivibile il marchio ricevuto a titolo gratuito. Nel caso di produzione interna, poiché il marchio è finalizzato alla mera distinzione commerciale del proprio prodotto (di più prodotti o dell'Istituto) rispetto a quello della concorrenza, i costi iscrivibili non devono essere confusi, né con quelli sostenuti per la ricerca e sviluppo del prodotto né con quelli sostenuti per l'avviamento della produzione, né con quelli sostenuti per l'eventuale campagna promozionale. Di conseguenza i costi interni iscrivibili in questa voce vanno intesi in senso restrittivo e possono ricondursi essenzialmente ai costi diretti interni ed esterni, sostenuti per la produzione del segno distintivo secondo i criteri illustrati relativamente ai costi di ricerca e sviluppo. La produzione interna di un marchio iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali è alquanto rara. Il periodo di ammortamento è normalmente collegato al periodo di produzione e commercializzazione in esclusiva dei prodotti cui il marchio si riferisce e, se non prevedibile, entro un periodo che non può eccedere 20 anni.

In considerazione del fatto che nella voce “Brevetti industriali” si iscrivono i soli costi di brevetto in senso stretto, possono essere inclusi in questa voce le licenze d'uso. Per la natura dei costi iscrivibili e per l'ammortamento valgono le stesse considerazioni esposte nel paragrafo sui brevetti.

I contratti di know-how configurano la trasmissione di tecnologia non brevettata generalmente accompagnata da obblighi di segretezza e da altri accordi di fornitura. Il trattamento contabile è associabile al precedente. Sono inoltre iscritti in questa voce i costi di know-how prodotti internamente, se tutelati giuridicamente.

Licenze software

In base alle sue caratteristiche intrinseche, il software viene distinto in:

- software di base: costituito dall'insieme delle istruzioni indispensabili per il funzionamento dell'elaboratore (hardware);
- software applicativo: costituito dall'insieme delle istruzioni che consentono l'utilizzo di funzioni del software di base al fine di soddisfare specifiche esigenze dell'utente.

I costi per la produzione o l'acquisto del software di base sono capitalizzati insieme al bene materiale (hardware) cui esso appartiene, considerata la stretta complementarità economica tra i due elementi. Il relativo ammortamento viene effettuato nel periodo minore tra quello di utilità futura del software di base e la vita utile del bene materiale pertinente.

Per quanto riguarda il software applicativo, l'iscrizione dei relativi costi dovrebbe essere articolata nel modo seguente:

- Software applicativo acquistato a titolo di proprietà: i relativi costi sono iscritti nella voce licenze software. Tali costi sono ammortizzati a quote costanti nel periodo di prevista utilità futura, se determinabile; altrimenti, in tre esercizi, inteso come periodo presunto di utilità dei costi per software, data l'elevata obsolescenza tecnologica cui è sottoposto di norma il software.
- Software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato: i relativi costi sono trattati come nel caso di acquisto a titolo di proprietà.
- Software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato: se il contratto di licenza d'uso prevede il pagamento di un corrispettivo periodico, i relativi costi sono imputati a conto economico quando sostenuti. Se, invece, il software acquistato su licenza d'uso prevede il pagamento di un corrispettivo “una tantum” pagato all'inizio a valere per tutto il periodo di licenza “licenze software” della classe “Immobilizzazioni immateriali”. Tali costi sono ammortizzati a quote costanti nel periodo di durata della licenza d'uso.

- Software applicativo prodotto per uso interno “tutelato”: se il software prodotto internamente è tutelato ai sensi della legge sui diritti d'autore, i relativi costi sostenuti internamente sono iscritti nella voce “Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno” della classe “Immobilizzazioni immateriali”. La metodologia di calcolo degli ammortamenti è la stessa del software acquistato a titolo di proprietà.
- Software applicativo prodotto per uso interno “non tutelato”: i relativi costi possono essere o imputati a costi nel periodo di sostenimento. In questi casi, l'ammortamento deve essere effettuato in un periodo correlato al previsto utilizzo del software Istituto, se ragionevolmente determinabile, altrimenti in tre esercizi a partire da quello di sostenimento dei costi.

Nell'ambito di progetti di software sviluppato internamente sono capitalizzabili solamente gli stipendi ed i costi ad essi connessi del personale che ha lavorato direttamente sul progetto ed il cui lavoro sul progetto è propriamente documentato (ad esempio, mediante schede di accumulo dei tempi). Inoltre, possono essere capitalizzati costi esterni attribuibili direttamente al progetto di software. La capitalizzazione dei costi inizia solamente dopo che l'Istituto sia ragionevolmente certo del completamento e dell'idoneità all'uso atteso del nuovo software.

Qualunque sia il tipo di software ed il criterio di iscrizione nell'attivo corrispondente, data la rapidità del suo processo di obsolescenza tecnologica, è necessario effettuare alla fine di ciascun esercizio un'analisi critica del suo utilizzo all'interno dell'Istituto e, se da essa risulta che il software non viene più utilizzato o il suo utilizzo non è economico, procedere ad una svalutazione straordinaria del suo valore netto contabile, secondo il disposto dell'art. 2426 (svalutazione per perdita durevole di valore).

I costi per la manutenzione dei sistemi, per gli aggiornamenti e le modificazioni di minor entità non sono capitalizzati. Similmente gli onorari pagati a consulenti esterni per una consulenza di tipo generale sui sistemi informativi dell'impresa che non sia direttamente associata allo sviluppo di specifici sistemi non devono essere capitalizzati.

Migliorie su beni di terzi

I costi sostenuti per le migliorie e spese incrementative inscindibili su beni di terzi a disposizione dell'Istituto sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce “Migliorie su beni di Terzi” in quanto le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi (ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità). Il conto è inserito, così come stabilito dal DM n.19 del 14 gennaio 2014, tra le immobilizzazioni immateriali. Nel caso in cui le migliorie siano separabili dai beni stessi allora i costi sostenuti devono essere iscritti nella categoria di appartenenza tra le immobilizzazioni materiali.

Nel caso in cui i costi per sostenere la miglioria siano stati in tutto o in parte finanziati con capitale di terzi, si procederà ad ammortizzare la miglioria capitalizzata, imputando tra i ricavi il finanziamento e riscontandone quota parte ogni anno in base al valore residuo da ammortizzare fino alla conclusione del periodo di ammortamento.

4.2 Immobilizzazioni materiali

Le immobilizzazioni materiali sono quei beni di consumo durevoli, facenti parte dell'organizzazione, acquisiti per la realizzazione delle proprie attività e servizi e per questo durevolmente impiegati. Tali beni vengono impiegati normalmente come strumenti di produzione del reddito istituzionale e non sono, quindi, destinati né alla vendita né alla trasformazione.

Un bene viene incluso tra le immobilizzazioni materiali al momento del trasferimento del titolo di proprietà, poiché coincide con tale momento il passaggio all'Istituto di rischi e benefici connessi con l'utilizzo di tali beni. La procedura di ammortamento inizia invece nel momento dell'effettivo utilizzo.

Le immobilizzazioni materiali presenti nel piano dei conti sono:

- Edifici;
- Costruzioni Leggere;
- Terreni;
- Impianti Generici;
- Macchine Ufficio;
- Strumenti Tecnici e Attrezzature In Genere;
- Attrezzature Informatiche;
- Arredi;
- Mobili;
- Automezzi;
- Altre immobilizzazioni materiali.

Si possono perciò iscrivere tra le immobilizzazioni materiali solo i beni di proprietà dell'Istituto. I beni di cui l'Istituto non è proprietario che vengono comunque utilizzati dalla stesso, non devono essere inclusi nel prospetto di Stato Patrimoniale come immobilizzazioni materiali, bensì nei conti d'ordine, e se ne deve fornire adeguata informazione nella Nota

Integrativa. Le informazioni rilevanti a questo scopo riguardano le seguenti tipologie di beni e situazioni giuridiche:

- beni in comodato;
- aziende in affitto;
- beni in leasing finanziario.

In tema di valutazione delle immobilizzazioni materiali e di limite, perdita e ripristino del valore iscrivibile, valgono le considerazioni generali già fatte in apertura del paragrafo sulle immobilizzazioni immateriali.

Valutazione del bene

Il valore originario del bene è comprensivo del costo di acquisto, degli oneri accessori d'acquisto e di tutti quegli eventuali altri oneri che l'Istituto deve sostenere affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata.

Le immobilizzazioni materiali, secondo quanto previsto dal DM n.19 del 14 gennaio 2014, vengono iscritte al costo di acquisto o al costo di produzione.

Il costo di acquisto comprende anche i costi accessori mentre il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili e può comprendere anche, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, i costi sorti nel periodo di fabbricazione fino al momento in cui il bene può essere utilizzato.

Le immobilizzazioni in valuta devono essere iscritte al tasso di cambio al momento del loro acquisto o a quello inferiore alla data di chiusura dell'esercizio, se la riduzione è da giudicarsi durevole. L'IVA – in ambito istituzionale – è da considerarsi un costo incrementativo dell'immobilizzazione. In ambito commerciale, l'IVA non costituisce un elemento di costo, ma un credito verso l'Erario, salvo il caso di IVA indetraibile. La capitalizzazione del costo aggiuntivo sostenuto a causa di acquisti di immobilizzazioni materiali in regime di IVA indetraibile è consentita nei limiti in cui l'aggiunta di tale costo al prezzo di acquisto non faccia eccedere il valore recuperabile tramite l'uso del bene. Gli sconti commerciali (sconti incondizionati in fattura e sconti di quantità), si portano a riduzione del costo. Gli eventuali sconti di cassa vengono accreditati al Conto Economico tra i proventi finanziari a meno che non siano di ammontare rilevante, nel qual caso devono essere portati a riduzione del costo di acquisto. Gli oneri accessori d'acquisto comprendono tutti quegli eventuali altri oneri che l'Istituto deve sostenere perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata, esclusi gli oneri finanziari.

Ammortamento

I criteri di ammortamento devono assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore dei cespiti durante la stimata vita utile dei medesimi. Il metodo da utilizzare è quello delle quote costanti, che si fonda sull'ipotesi che l'utilità del bene oggetto di ammortamento si ripartisce nella stessa misura su ogni anno di vita utile del bene stesso.

L'ammortamento a quote costanti è ottenuto ripartendo il valore da ammortizzare per il numero degli anni di vita utile. L'ammortamento inizia nel momento in cui il cespite è disponibile e utilizzato.

I cespiti completamente ammortizzati, ma ancora funzionanti ed utilizzati, devono essere esposti in nota integrativa con evidenziazione del costo originario e degli ammortamenti accumulati. L'ammortamento va calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati; l'ammortamento va sospeso per i cespiti che non verranno utilizzati per molto tempo, obsoleti o da alienare: in questo caso, il valore di tali cespiti dovrà essere ridotto a quello di netto realizzo.

Nel caso di immobilizzazioni materiali acquistate in tutto o in parte attraverso finanziamenti esterni, si procederà ad ammortizzare l'immobilizzazione per il suo intero valore e, in base alla vita utile della stessa, si imputerà fra i ricavi il finanziamento esterno utilizzato riscontandone ogni anno una quota parte in base al valore residuo da ammortizzare fino alla conclusione dell'ammortamento. Per fondi esterni si intendono tutti quei fondi ricevuti da soggetti terzi per l'acquisto di immobilizzazioni materiali, comprendendo tra questi anche i fondi ministeriali (es. contributi in conto capitale), ad esclusione dei fondi ricevuti per altre finalità come ad esempio il fondo di finanziamento ordinario (FFO).

Si riportano di seguito le percentuali di ammortamento definite per le specifiche tipologie di beni materiali.

Tab. Percentuali di ammortamento utilizzate per tipologia di Immobilizzazioni materiali

Denominazione Immobilizzazione	Aliquota applicata
Edifici	3.33%
Costruzioni Leggere	3.33%
Terreni	0%
Strade, ponti ed altri edifici demaniali	2%
Impianti Generici	20%
Macchine Ufficio	15%
Strumenti Tecnici e Attrezzature in Genere	15%
Attrezzature Informatiche	20%
Arredi	15%
Mobili	15%
Automezzi	20%

Contributi in conto capitale

I contributi erogati dallo Stato e da altri enti pubblici possono essere in conto esercizio o in conto capitale.

I contributi in conto esercizio sono componenti positivi di reddito costituenti rettifiche di costi che devono essere classificati nel Conto Economico.

I contributi in conto capitale si intendono i contributi destinati alla realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione ed ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati parzialmente o totalmente al loro costo. Sono iscrivibili in bilancio nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati. Come illustrato al paragrafo precedente sugli ammortamenti, contabilmente i contributi in conto capitale devono essere esposti in bilancio attraverso l'accredito graduale al Conto Economico con un criterio sistematico in connessione alla vita utile del bene, attraverso il metodo dei risconti. Con tale metodo, i contributi vengono imputati al conto economico nei conti contributi in conto capitale e rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di risconti passivi. In questo caso, gli ammortamenti sono calcolati sul costo lordo dei cespiti ed i ricavi sono imputati al conto economico per la quota di competenza dell'esercizio.

Costruzioni in economia del bene

Il valore originario deve comprendere tutti quei costi relativi alle costruzioni che l'Istituto deve sostenere perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata.

I cespiti totalmente o parzialmente costruiti in economia, vanno valutati al costo di fabbricazione comprensivo dei costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, spese di progettazione, costi per forniture esterne, ecc.) e di una quota parte delle spese generali di fabbricazione. In questo caso, occorre capitalizzare la quota dei costi generali sostenuti proprio in conseguenza del lavoro di costruzione, escludendo i normali costi o spese di periodo che verrebbero comunque sostenuti indipendentemente dalla costruzione in economia. I cespiti costruiti in economia solitamente rappresentano "beni speciali" di cui non esiste mercato. Se tali cespiti sono disponibili anche sul mercato, la valutazione si effettua al minore tra costo e valore di mercato.

Permuta del bene

La permuta di una immobilizzazione materiale con un'altra si attua tramite un contratto che ha per oggetto il reciproco scambio della proprietà di beni o diritti da un contraente all'altro. La permuta di una immobilizzazione materiale con un'altra, qualora nell'aspetto sostanziale rappresenti un'operazione di acquisto-vendita, va effettuata sulla base dei valori di mercato dei beni permutati. Il valore di mercato del bene ricevuto in permuta rappresenta il valore al quale tale bene deve essere iscritto in bilancio. Il valore di mercato del bene dato in permuta rappresenta il valore che, confrontato con il valore netto contabile, si determina l'utile o la perdita (plusvalenza/minusvalenza) del bene dato in permuta. Nei casi in cui la permuta di un'immobilizzazione non preveda il conseguimento di un ricavo (conguaglio), il valore originario dell'immobilizzazione acquisita deve essere tenuto pari al valore contabile dell'immobilizzazione ceduta.

Rivalutazione delle immobilizzazioni materiali

Le immobilizzazioni materiali possono essere rivalutate solo nei casi in cui leggi speciali, generali o di settore lo richiedano o lo permettano. Non sono ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie delle immobilizzazioni materiali. La rivalutazione di una immobilizzazione materiale trova il suo limite massimo nel valore d'uso dell'immobilizzazione stessa che non può in nessun caso essere superato. Il valore d'uso delle immobilizzazioni oggetto di rivalutazione deve essere oggettivamente determinato, con le medesime modalità applicabili all'accertamento della congruità del costo originario.

La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale non può avere l'effetto di modificare la stimata residua vita utile del bene cui viene applicata, che prescinde dal valore economico del bene. L'ammortamento dell'immobilizzazione materiale rivalutata deve

continuare ad essere determinato coerentemente con i criteri precedentemente applicati al costo originario della medesima.

L'effetto netto della rivalutazione non costituisce elemento di ricavo e, pertanto, viene accreditato nella voce delle riserve di patrimonio netto libero (riserve vincolate).

Alienazioni

Per le immobilizzazioni materiali che vengono alienate è necessario:

- accreditare il conto immobilizzazioni per il valore di carico contabile dell'immobilizzazione ceduta;
- addebitare al corrispondente fondo ammortamento il valore ammortizzato;
- addebitare il conto finanziario del prezzo del cespite ceduto;
- imputare al conto economico l'eventuale differenza tra valore residuo e valore di vendita/eliminazione, che costituisce la perdita subita ovvero l'utile realizzato.

Immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito

Le immobilizzazioni materiali acquisite in tutto o in parte a titolo gratuito (ad esempio, tramite le donazioni), devono essere iscritte in bilancio nel momento in cui il titolo di proprietà delle stesse si trasferisce all'Istituto. Se alla data di redazione del bilanci il titolo di proprietà non è stato ancora legalmente trasferito all'Istituto, le immobilizzazioni ricevute a titolo gratuito vengono iscritte tra i conti d'ordine (beni di terzi presso l'Istituto) e illustrate nella Nota Integrativa.

Le immobilizzazioni materiali ricevute a titolo gratuito debbono essere iscritte in bilancio tra le Attività dello Stato Patrimoniale, per l'importo indicato nell'atto di donazione, o in mancanza dal valore catastale aggiornato. Nei casi in cui il bene non è soggetto ad ammortamento (come, ad esempio, beni di valore storico artistico o collezioni) l'iscrizione nell'attivo avviene a fronte di una Voce di riserva specifica di Patrimonio Netto. Nei casi in cui le immobilizzazioni materiali ricevute a titolo gratuito siano invece soggette ad ammortamento, occorre rilevare l'importo indicato nell'atto di donazione come voce di Contributo nel Conto Economico. Tali contributi devono essere riscontati seguendo il principio della competenza economica e secondo il piano di ammortamento dei beni, che vengono ammortizzati con i medesimi criteri statuiti per le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo oneroso. Nel caso infine che il bene donato sia soggetto a vincolo o comunque fa parte del patrimonio indisponibile, l'iscrizione nell'attivo deve avvenire a fronte di un corrispondente valore a Patrimonio Netto (sezione patrimonio vincolato), in un fondo adeguatamente distinto.

Qualora nell'atto di donazione non venisse indicato il valore delle immobilizzazioni, queste devono essere valutate in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, al netto degli oneri e dei costi – sostenuti e da sostenere –, affinché le stesse possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo dell'Istituto. Il valore da utilizzare per l'iscrizione in bilancio degli stessi deve risultare da apposita relazione di stima redatta dall'esperto designato dall'Istituto stesso, a cui deve seguire adeguata illustrazione nella Nota Integrativa.

Manutenzioni ordinarie e straordinarie

I costi di manutenzione ordinaria delle immobilizzazioni, secondo quanto previsto dal DM n.19 del 14 gennaio 2014, sono addebitati, interamente, all'esercizio in cui sono sostenuti nelle dedicate voci di costo del piano dei conti.

I principali costi di manutenzione Ordinaria sono:

- Manutenzione Attrezzature;
- Manutenzione Impianti;
- Manutenzione Attrezzature Informatiche;
- Manutenzione Ordinaria Immobili;
- Manutenzione Mobili e Arredi;
- Manutenzione Mezzi Di Trasporto.

I costi di manutenzione straordinaria, cui è connesso un potenziamento della capacità produttiva del bene o del prolungamento della vita utile, secondo quanto previsto dal DM n.19 del 14 gennaio 2014m, sono portati ad incremento del valore del bene cui ineriscono e poi ammortizzati. Essi sono iscrivibili tra le immobilizzazioni materiali nella specifica categoria di appartenenza. Come illustrato in precedenza, invece, i costi di manutenzione straordinaria sostenuti su beni di proprietà di terzi, se non separabili dai beni stessi, vengono iscritte tra le immobilizzazioni immateriali.

I costi rivolti all'ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione, incluse, quindi, le modifiche e le ristrutturazioni effettuate in modo da aumentarne la rispondenza agli scopi per cui essa era stata acquistata, sono capitalizzabili se questi si traducono in un aumento significativo misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza o di vita utile. Nel caso in cui tali costi non producano i predetti effetti, vanno considerati come costi di manutenzione ordinaria e, conseguentemente, addebitati al Conto Economico. Variazioni rilevanti apportate a cespiti preesistenti a seguito delle predette operazioni possono comportare l'eliminazione di una parte significativa del cespite originario.

In tal caso, è necessario effettuare lo storno del relativo costo e ammortamento per evitare una duplicazione di valori. Il valore risultante del cespite, se destinato a far parte dell'organizzazione permanente dell'Istituto, non può eccedere il valore recuperabile tramite l'uso.

Il rinnovo comporta la sostituzione di una immobilizzazione materiale: tale fattispecie implica la capitalizzazione del costo di acquisizione della nuova unità, mentre il valore netto contabile dell'unità sostituita deve essere stornato addebitando o accreditando l'eventuale minusvalenza o plusvalenza al conto economico. Il rinnovo può, tuttavia, avere per oggetto una parte soltanto di un'immobilizzazione materiale. In questo caso i costi sostenuti, se hanno lo scopo di mantenere l'integrità originaria, costituiscono spese di manutenzione ordinaria, altrimenti rientrano, solo per la parte incrementativa, tra i costi di "Ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione", precedentemente analizzati.

4.3 Altre voci di stato patrimoniale

Immobilizzazioni in corso ed acconti

Sia tra le immobilizzazioni materiali che tra quelle immateriali devono essere indicate le immobilizzazioni in corso di costruzione non ancora ultimate e gli acconti ai fornitori per l'acquisto delle stesse. Lo schema di Stato patrimoniale, come previsto dal DM n.19 del 14 gennaio 2014, indica sia tra le immobilizzazioni materiali che tra quelle immateriali, la voce "immobilizzazioni in corso e acconti". Questa voce rappresenta una deroga al criterio che le immobilizzazioni materiali devono essere iscritte in bilancio solamente se fisicamente esistenti.

La voce "immobilizzazioni in corso e acconti" comprende, nel caso di immobilizzazioni materiali:

- le immobilizzazioni materiali in corso di realizzazione;
- gli anticipi a fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali.

Nel caso di immobilizzazioni immateriali, alla voce "immobilizzazioni in corso ed acconti" devono essere indicati:

- i costi sostenuti per produrre all'interno dell'impresa le immobilizzazioni immateriali delle quali non è ancora stata acquistata la piena titolarità (come possono essere brevetti e marchi);
- i costi sostenuti per i progetti non ancora completati (es. costi di ricerca e sviluppo);
- i versamenti effettuati a fornitori per anticipi relativi all'acquisizione di immobilizzazioni immateriali.

La valutazione delle immobilizzazioni in corso e degli acconti, sia nel caso di immobilizzazioni materiali che immateriali, va fatta applicando il criterio generale del costo. In entrambi i casi per tale voce di immobilizzazioni non è previsto il calcolo di quote di ammortamento poiché, secondo i principi contabili nazionali, l'ammortamento inizia nel momento in cui il cespite è disponibile e pronto all'uso.

Nel momento in cui l'Istituto acquisisce la piena titolarità del diritto o completa il progetto, l'immobilizzazione non deve essere più indicata in bilancio tra quelle in corso, ma andrà riclassificata alla voce di competenza. Da questo momento si potranno iniziare a calcolare le quote di ammortamento relative al cespite.

Immobilizzazioni finanziarie

Rientrano in questa macro-categoria:

- partecipazioni (capitale sociale/dotazione di un'impresa, associazione, fondazione o ente pubblico) destinate ad investimento durevole (superiore ai 12 mesi);
- crediti che non hanno natura commerciale esigibili in esercizi successivi;
- mutui attivi;
- titoli pubblici con scadenza superiore ai 12 mesi.

In sede di predisposizione del bilancio unico di Istituto d'esercizio, in particolare nella valutazione, secondo quanto disposto dal DM n.19 del 14 gennaio 2014, si considera il costo sostenuto per l'acquisizione della partecipazione comprensivo degli oneri accessori, rettificato in diminuzione in presenza di perdite durevoli di valore. Nel caso dei crediti e dei mutui passivi si prende a riferimento il valore nominale o il valore di presumibile realizzazione se minore.

Le partecipazioni in aziende, società o altri enti controllati e collegati, in sede di predisposizione del bilancio consolidato, devono necessariamente essere valutate in base al "metodo del patrimonio netto" di cui all'articolo 2426, comma 4, del Codice civile.

Le immobilizzazioni finanziarie non sono soggette ad ammortamento.

Patrimonio Netto

Il Patrimonio netto dello IUSS, come stabilito dal Regolamento per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità e come previsto dal DM n.19 del 14 gennaio 2014, è costituito da:

- Fondo di dotazione;
- Patrimonio vincolato;

➤ Patrimonio vincolato.

Il Fondo di dotazione, come previsto dal DM n.19 del 14 gennaio 2014, viene determinato in sede di redazione del primo Stato Patrimoniale dell'Istituto. Questo in quanto alla voce "Fondo di Dotazione dell'Istituto" va imputata l'eventuale differenza che dovesse emergere tra attivo e passivo e le poste di patrimonio vincolato e non vincolato.

Il Patrimonio non vincolato è costituito dei seguenti elementi:

- utili (perdite) degli esercizi precedenti a quello oggetto di bilancio: risultanti dai precedenti bilanci approvati;
- utili (perdite) dell'esercizio in corso: utile derivante dalla differenza tra ricavi e costi dell'esercizio in corso;
- riserve statutarie.

Il Patrimonio vincolato è costituito invece dai seguenti elementi:

- fondi vincolati per scelte di terzi donatori;
- fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali;
- riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge o altro)

In sede di determinazione del bilancio di esercizio, eventuali risultati economici negativi (perdite d'esercizio) incidono negativamente sul patrimonio netto riducendone la consistenza. Tali risultati vanno innanzitutto coperti con il patrimonio libero, previa comunque autorizzazione del Consiglio di Amministrazione. Nel caso di perdite superiori a quanto accantonato nel Patrimonio Libero, il Consiglio di Amministrazione può, previo parere favorevole del Collegio dei revisori:

- rinviarle all'esercizio successivo a quello di riferimento, garantendone l'immediata copertura;
- identificare delle fonti di copertura di natura straordinaria;
- operare una diminuzione del fondo di dotazione.

Crediti

I crediti rappresentano il diritto ad esigere ad una data scadenza determinati importi. In particolar modo, si deve porre attenzione a:

- la natura del creditore: è necessario che i crediti siano separatamente evidenziati in bilancio a seconda della natura del creditore;

- relativamente alle scadenze i crediti possono essere:

1. a breve scadenza (entro i 12 mesi);
2. a media o lunga scadenza (oltre i 12 mesi).

In relazione al momento di registrazione del credito, in caso di vendita di beni avverrà alla data di spedizione o di consegna per i beni mobili (secondo le modalità contrattuali dell'acquisto ed in base al trasferimento dei rischi), ed alla data della stipulazione del contratto di compravendita per gli immobili e per i beni mobili per i quali è richiesto l'atto pubblico. In caso di prestazioni di servizi lo scambio si considera avvenuto quanto il servizio è reso, cioè la prestazione è effettuata.

I crediti vanno iscritti a bilancio secondo il presumibile valore di realizzo. Il primo punto di riferimento è il loro valore nominale, che va però rettificato per tenere conto di:

- perdite per inesigibilità;
- resi e rettifiche di fatturazione;
- sconti ed abbuoni;
- interessi non maturati;
- altre cause di minor realizzo.

E' quindi opportuno registrare le perdite (attraverso apposito fondo di svalutazione crediti) quando ragionevolmente si possono prevedere e non rinviarle al momento in cui effettivamente si manifesteranno (vedi anche par. Acc.to Svalutazione Crediti). In tal senso, particolare attenzione dovrà essere posta ai crediti verso studenti, caratterizzati da un elevato tasso di inesigibilità.

I crediti vanno esposti nello stato patrimoniale al netto della svalutazione, eventualmente effettuata. Gli importi rilevanti di debiti verso parti con le quali si vantano anche crediti devono essere classificati tra le passività di bilancio, senza effettuare compensazioni. Analogo criterio è applicabile nel caso contrario.

Debiti

I debiti rappresentano obbligazioni a pagare determinate somme monetarie entro una certa data prestabilita. I debiti non vanno confusi con i fondi per rischi ed oneri che accolgono gli accantonamenti destinati a coprire passività aventi natura determinata, esistenza certa o probabile e ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio. I debiti non vanno confusi neppure con gli impegni, ossia con accordi per adempiere in futuro a certe obbligazioni o a svolgere o eseguire determinate azioni od attività. Alcuni

esempi di impegni sono: i contratti di costruzione di impianti o di acquisto di attrezzature e macchinari, accordi di concedere o ricevere prestiti, ordini di vendita accettati, ordini di acquisto di merci o servizi.

I debiti ed altre passività vanno esposti in bilancio, come regola generale, al valore nominale, distinguendo quelli a breve da quelli a lungo termine (esigibili oltre l'esercizio successivo).

In particolar modo, si deve porre attenzione a:

- La natura del debitore: è necessario che i debiti siano separatamente evidenziati in bilancio a seconda della natura del debitore;
- relativamente alle scadenze i debiti possono essere:
 1. a breve scadenza (entro i 12 mesi);
 2. a media o lunga scadenza (oltre i 12 mesi).

4.4 Le voci di conto economico

Proventi per la didattica (contribuzione studentesca)

Il criterio di contabilizzazione utilizzato da IUSS per la contribuzione studentesca è quello per competenza, ovvero i contributi studenteschi vengono contabilizzati come ricavi al momento dell'iscrizione annuale degli studenti all'Istituto.

Interventi a favore degli studenti

Le tipologie di costi che rientrano all'interno di questa categoria sono legate all'attività didattica e di ricerca svolte da studenti e laureati dell'Istituto. In particolare si definiscono costi per gli interventi a favore degli studenti:

- rimborso di spese agli studenti per lo svolgimento di specifiche attività didattiche/o di ricerca;
- pagamento delle prestazioni fornite dagli studenti a favore dell'Istituto;
- finanziamento di borse di studio, borse di dottorato e altri investimenti per gli studenti.

Le voci elencate nelle tabelle che seguono sono inserite nei conti appositi .

Costi per servizi

Vanno imputati a questo raggruppamento tutti i costi derivanti dall'acquisizione di servizi nell'esercizio dell'attività ordinaria dell'organizzazione. Si tratta di costi per servizi di consulenza, collaborazioni o altre prestazioni a supporto della struttura tecnico-amministrativa. Rientrano in questa categoria i compensi per prestazioni di personale

esterno e società ad elevato contenuto tecnico-professionale, applicate a problematiche della struttura tecnico-amministrativa. L'entità del costo è definita all'interno di uno specifico contratto. Qualora le disposizioni contrattuali lo prevedano, nel costo possono essere inserite sia la quota dovuta per la prestazione, sia quella dovuta quale rimborso delle spese sostenute. Le consulenze e le collaborazioni erogate da persone fisiche sono contabilizzate in modo diverso a seconda del regime fiscale del soggetto.

Compensi, incarichi e missioni

Le tabelle seguenti descrivono le voci riferite ai compensi, incarichi e missioni, dando indicazioni sull'utilizzo specifico del conto dedicato. La prima tabella è dedicata al personale esterno che svolge attività di ricerca e didattica; la seconda ai compensi, gettoni presenza e rimborsi spese degli organi istituzionali.

Tab. Personale dedicato a ricerca/didattica

APPOSITO CONTO PER..	DESCRIZIONE	RUOLI ASSOCIATI
Visiting Professor	Rientrano in questa categoria le prestazioni ad elevato contenuto tecnico- professionale rese da professori esterni, legate allo svolgimento dell'attività istituzionale di ricerca	COMPENSI
Costi per Assegni Di Ricerca	Costi per assegni di ricerca a favore di soggetti terzi per lo svolgimento di attività di ricerca, nell'ambito o meno di uno specifico progetto	ASSEGNI DI RICERCA
Contratti Di Insegnamento	Compensi corrisposti ai professori con contratto a tempo determinato (contratti a termine di insegnamento) necessari alla copertura della programmazione didattica delle attività formative	DOCENTI A CONTRATTO PROFESSIONISTI LAVORO AUTONOMO ABITUALE
Attività Didattiche Integrative	Compensi, al lordo delle ritenute a carico del dipendente, corrisposti ai professori con contratto a tempo determinato necessari all'attivazione di corsi integrativi	DOCENTI A CONTRATTO PROFESSIONISTI LAVORO AUTONOMO ABITUALE

Tab. Altri costi generali

APPOSITO CONTO PER..	DESCRIZIONE	RUOLI ASSOCIATI
Missioni - Indennita' E Rimborso Spese Pers.Esterno	In questa voce rientrano tutti i costi relativi alle missioni riconosciute al personale esterno	LAVORO AUTONOMO ABITUALE PROFESSIONISTI LAVORO AUTONOMO ABITUALE
Compenso Revisori Dei Conti	Compenso ai Revisori dei Conti	COLLABORATORI COORD. PROFESSIONISTI LAVORO AUTONOMO ABITUALE
Missioni E Rimborsi Spese Organi Istituzionali	Spese e rimborsi spese Rettore, Consiglio di Amministrazione, Nucleo di Valutazione, Revisori dei conti, ecc.	COLLABORATORI COORD. PROFESSIONISTI LAVORO AUTONOMO ABITUALE PROFESSORI ORDINARI DIRIGENTI A T.I.

Manifestazioni e convegni

La voce di spesa di contabilità finanziaria denominata "Manifestazioni e Convegni", che accoglieva la varietà di spese legate alla realizzazione di manifestazione/convegni/seminari, è stata sostituita dai conti esposti in tabella, che coniugano al meglio le esigenze di registrazione richieste dal nuovo sistema contabile economico patrimoniale. La tabella prevede la descrizione del conto per spiegarne il suo normale utilizzo, con l'indicazione dei conti di oneri previdenziali e IRAP ad esso collegati, i quali verranno eventualmente utilizzati a seconda del ruolo associato.

Tab. Altri costi specifici

NOME CONTO	DESCRIZIONE	RUOLI ASSOCIATI
Compensi A Relatori Per Partecipazione Convegni E Seminari	Costi relativi a compensi e gettoni presenza dei relatori che partecipano ad incontri, convegni e attività seminariali	LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE PROFESSIONISTI LAVORO AUTONOMO ABITUALE
Rimborsi A Relatori Per Partecipazione Convegni E Seminari	Costi per il rimborso dei relatori di cui sopra delle eventuali spese di vitto, alloggio e viaggio sostenute da questi e presentati a piè di lista	LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE PROFESSIONISTI LAVORO AUTONOMO ABITUALE
Spese Per Ristorazione E Ospitalità	In questa voce rientrano i costi per servizi di catering, buffet, pranzi, cene o coffee break allestiti durante la manifestazione/convegno/ seminario. Include anche l'ospitalità per le spese di viaggio, vitto o alloggio del relatore/invitato pagate direttamente dall'Istituto	
Spese Allestimento Convegni E Seminari	Rientrano in questa categoria le spese per allestimento e disallestimento per l'organizzazione della manifestazione/convegno/seminario. Include anche i costi per i servizi di supporto all'organizzazione (apertura/chiusura sede, predisposizione posti a sedere, ect.)	
Spese Per Materiale Promozionale	Spese per gadget promozionali, stampe di cataloghi, manifesti e locandine, pubblicità legata alla promozione della manifestazione/convegni/seminari	

Operazioni in valuta estera

I costi e gli oneri relativi a operazioni in valuta, tutti in scadenza entro i dodici mesi, sono determinati al cambio corrente alla data nella quale la relativa operazione è avvenuta (ordine/entrata merce). Eventuali utili e perdite su cambi che dovessero manifestarsi al momento del pagamento vanno iscritte nelle apposite voci di Conto Economico nella sezione dei Proventi e degli Oneri Finanziari (Perdite su cambi o Utili su cambi), quindi non vanno in rettifica degli importi originari e nel caso delle immobilizzazioni non vanno considerati quali oneri accessori all'acquisizione del bene.

Al termine di ogni esercizio nel rispetto del principio della competenza economica, è inoltre necessario valutare e iscrivere a Conto Economico l'emergere di eventuali perdite/utili su cambi di tutte le operazioni in valuta estera aperte; nel caso emerga un utile questo viene accantonato in una riserva non utilizzabile fino al momento dell'effettivo realizzo della perdita/utile.

Rimanenze

Le rimanenze di magazzino, secondo il principio contabile n.13 del OIC e secondo il DM n.19 del 14 gennaio 2014 , "includono i beni destinati alla vendita o che concorrono alla loro produzione nella normale attività dell'impresa". Ai fini della loro definizione nel settore universitario, si considerano rimanenze di magazzino, le rimanenze relative a:

- i beni destinati ad attività didattica, di ricerca, o di supporto ad esse;
- i beni di consumo e gli altri beni utilizzati nelle attività dell'Istituto (materiale pubblicitario istituzionale o legato a commesse non terminate alla data di redazione del bilancio);
- i beni destinati alla vendita all'interno dell'attività commerciale eventualmente svolta dall'Istituto;
- lavori in corso di ordinazione.

La valutazione delle rimanenze di magazzino, poiché di importo non rilevante nel contesto specifico dell'Istituto, di norma non viene effettuata. Gli acquisti di materiale vengono regolarmente registrati a costo nelle voci di costo dedicate. A fine anno non si effettua quindi nessuna valorizzazione e, di conseguenza, a Stato Patrimoniale non compare nessuna voce dell'attivo. Qualora in futuro la valutazione delle rimanenze di magazzino venga considerata rilevante nel contesto specifico dell'Istituto, questa dovrà allora avvenire al costo di acquisto o di produzione, ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento di mercato, se minore. In caso di beni fungibili il metodo utilizzato è la valorizzazione a costo medio ponderato.

Accantonamenti a Fondi per rischi e oneri

I fondi per rischi ed oneri sono accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti con natura determinata, di esistenza certa o probabile e il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza sono indeterminati alla chiusura dell'esercizio. Quale data di sopravvenienza si intende la data in cui il debito da probabile diventa certo e quindi viene effettuata la scrittura contabile che sposta il fondo tra i debiti per poi procedere al pagamento. I fondi rischi non possono essere privi di una chiara giustificazione economica, essi devono rispondere ai criteri della competenza e della prudenza e quindi devono essere effetti di eventi passati. La determinazione degli importi dei fondi rischi non può che fondarsi su stime attendibili.

Gli accantonamenti tra i fondi per rischi e oneri sono di due tipologie:

- Accantonamenti per passività certe, il cui ammontare o data di sopravvenienza sono indeterminati: Si tratta in sostanza di fondi spese, ossia di costi, spese, perdite di competenza dell'esercizio in corso per obbligazioni già assunte alla data del bilancio od altri eventi già verificatisi (maturati) alla stessa data, ma non ancora definiti esattamente nell'ammontare. Sono quindi obbligazioni che maturano con il passare del tempo o che sorgono con il verificarsi di un evento specifico dell'esercizio in corso, ovvero di perdite che si riferiscono ad un evento specifico dell'esercizio in corso, le quali non sono ancora definite esattamente nell'ammontare.
- Accantonamenti per passività la cui esistenza è solo probabile (passività potenziali).

La prima tipologia di accantonamenti rientra all'interno delle apposite voci del piano dei conti **ALTRI ACCANTONAMENTI**, individuando il conto più appropriato a seconda della natura dell'accantonamento. La seconda tipologia di accantonamenti rientra all'interno delle apposite voci del piano dei conti **"ACCANTONAMENTI PER RISCHI E ONERI"**.

Nello specifico contesto dell'Istituto, rientrano nella prima tipologia di accantonamenti: il fondo accessorio al personale dipendente, i compensi al personale dipendente su progetti conto terzi. Rientrano invece nella seconda tipologia: le probabili perdite derivanti da crediti per attività commerciale, le probabili perdite per effetto di non riconoscimento degli importi rendicontati sui progetti, gli accantonamenti per contenziosi in corso, le riserve richieste dalle ditte appaltatrici sulle opere edili o su altre prestazioni di servizi, nonché gli accantonamenti per le eventuali perdite sugli importi della contribuzione studentesca da riscuotere (accantonamenti per svalutazione crediti verso studenti).

Ratei e risconti

Nella voce ratei e risconti attivi devono essere iscritti rispettivamente i proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi, e i costi sostenuti entro la chiusura dell'esercizio, ma di competenza di esercizi successivi.

Nella voce ratei e risconti passivi devono essere iscritti rispettivamente i costi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi e i proventi percepiti entro la chiusura dell'esercizio, ma di competenza di esercizi successivi.

4.5 Principi di valutazione di poste specifiche del contesto universitario Patrimonio librario, opera d'arte, d'antiquariato e museale (collezioni)

Per la valutazione del patrimonio librario il piano dei conti prevede le seguenti voci:

- Materiali Bibliografici;
- Materiali Videoteca;
- Collezioni Scientifiche;
- Collezioni Di Interesse Storico Artistico e Archeologico;
- Beni di Valore Culturale, Storico, Artistico e Museale.

Le collezioni, i libri e le immobilizzazioni materiali qualificate come "beni di valore culturale, storico, artistico, museale" (voce residuale per i beni non ricompresi negli altri conti), che non sono destinate a perdere valore nel corso del tempo, vanno iscritte nelle voci sopra elencate senza però essere assoggettate ad ammortamento, proprio perché tendono a non perdere valore nel corso del tempo. Si definiscono beni che "non perdono valore nel tempo" i volumi, le collezioni, le opere che presentano valore culturale, storico, artistico e museale, per cui periodicamente sia necessaria una stima della loro rilevanza storica o artistica, che ne definisca il valore corrente. Il valore corrente del bene periodicamente aggiornato per mezzo di perizie di stima, sarà quello iscrivibile in Stato Patrimoniale.

Nel caso invece di libri, opere monografiche e riviste che non presentano le caratteristiche sopra riportate e che quindi sono destinate a perdere valore nel corso del tempo, l'iscrizione va portata interamente a costo, valorizzandola al valore annuale degli acquisti di volumi. Essi consistono solitamente negli acquisti ricorrenti effettuati dall'Istituto ossia concernenti:

- Libri;
- Riviste;
- Pubblicazioni e Stampe.

L'adozione di questo approccio, previsto dal DM del 14 gennaio 2014, va debitamente dettagliato e giustificato nella Nota Integrativa.

Crediti verso MIUR e verso altri enti

I contributi dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, o altri contributi a fondo perduto assegnati da enti pubblici e privati vanno registrati come crediti esclusivamente a fronte di atto o provvedimento ufficiale. Qualora si debba stimare un importo che dovrà essere erogato è preferibile valorizzarlo come rateo attivo a fine anno, tenendo comunque ben presente il principio di prudenza. Per ciascun credito è necessario identificare l'origine, la natura del debitore e la data di presumibile realizzo. Nello specifico è necessario indicare separatamente i crediti verso il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca rispetto a quelli di altri soggetti. Sono validi i criteri generali per cui se il valore di presumibile realizzazione del credito è minore del valore nominale, questo deve essere rettificato mediante l'utilizzo del Fondo Svalutazione Crediti.

Crediti verso studenti

I proventi per la didattica si iscrivono a Conto Economico in base al principio di competenza economica distinguendo i crediti già maturati verso studenti in virtù della registrazione del provento, ma ancora da riscuotere.

Il valore nominale dei crediti vs studenti deve essere rettificato, tramite un fondo svalutazione appositamente stanziato, mediante apposita stima basata anche sui dati storici, quantificando le perdite per inesigibilità per abbandoni (mancato pagamento di rate successive) o per riduzioni (per ragioni economiche e di merito legate a presentazione delle dichiarazioni ISEE e borse di studio).

I crediti vs studenti ragionevolmente non più considerabili esigibili, vanno stralciati mediante l'utilizzo dell'apposito Fondo di Svalutazione Crediti.

Ricavi per attività commerciale

La contabilizzazione dei proventi viene effettuata al momento dell'emissione della fattura (ricerche, consulenze, corsi, convegni, vendita pubblicazioni, affitti, ecc.).

E' necessario verificare l'iscrizione di fatture da emettere per le attività in corso in chiusura d'esercizio sulla base dei contratti esistenti.

Per le attività di ricerca, l'Istituto adotta il criterio di valutazione delle commesse secondo il metodo della commessa completata al costo.

Ricavi da contribuzione studentesca

Il criterio di contabilizzazione utilizzato da IUSS per la contribuzione studentesca è quello per competenza, ovvero le tasse e i contributi vengono contabilizzati come ricavi al momento dell'iscrizione.

Il procedimento di registrazione dei proventi per la didattica si basa sul numero di iscrizioni e gli importi delle tasse di iscrizione incassati, secondo i flussi informatizzati dei MAV trasmessi dal cassiere. In sede di scritture di assestamento è necessario riscontare la quota totale dei proventi registrati secondo il principio di competenza economica.

Con riferimento a tasse e contributi per corsi di Laurea, è necessario:

- in sede di gestione contabile, rilevare i crediti per contribuzione studentesca sorti nell'esercizio;
- in sede di assestamento, riscontare la quota di competenza dell'esercizio successivo ed effettuare un accantonamento svalutazione crediti verso studenti per far fronte ad eventuali perdite per inesigibilità o decurtazioni del credito per ragioni economiche e di merito.

Per quanto riguarda i contributi per corsi di perfezionamento ed esami, può essere ritenuta accettabile la contabilizzazione per cassa se di ammontare non significativo.

Contributi in conto capitale e in conto esercizio

I contributi si distinguono tra contributi in conto esercizio e in conto capitale. Per contributi in conto esercizio si intendono le somme disposte da terzi per sostenere il funzionamento dell'Istituto o comunque per realizzare attività non classificabili tra gli investimenti.

I **contributi in conto esercizio** certi ed esigibili devono essere iscritti come voci di proventi nel conto economico.

Per **contributi in conto capitale** si intendono le somme erogate a fondo perduto dallo Stato o da altri enti, pubblici o privati, per la realizzazione di opere e per l'acquisizione di beni durevoli, per cui l'Istituto non ha facoltà di distogliere tali contributi dall'uso previsto dalle leggi o dalle disposizioni in base alle quali sono stati erogati. Si tratta pertanto di contributi a fondo perduto, ma vincolati nel loro utilizzo a tempo determinato o indeterminato, per i quali pertanto, l'università non ha facoltà di distoglierli dall'uso previsto dalle leggi o dalle disposizioni in base alle quali li stessi sono stati erogati. I contributi in conto capitale acquisiti per la realizzazione di specifiche immobilizzazioni (edilizia o altri investimenti) sono accreditati a Conto Economico dal momento in cui il bene entra in funzione e proporzionalmente alla vita utile del bene. Così facendo il contributo viene assimilato ad un

ricavo differito, che viene accreditato a Conto Economico sulla base della vita utile del cespite cui si riferisce. Per la contabilizzazione dei contributi in conto capitale si devono perciò iscrivere i contributi tra i proventi nel Conto Economico e, in base alla vita utile del cespite, riscontandone quota ogni anno fino alla conclusione del periodo di ammortamento, ammortizzando contemporaneamente il cespite capitalizzato per il suo intero valore.

Contributi soggetti a rendicontazione

I contributi soggetti a rendicontazione vengono contabilizzati in contabilità generale al momento della comunicazione formale del finanziamento, a seguito della firma del Contratto/Accordo/Convenzione. Tali contributi vengono contabilizzati come ricavi e seguono il criterio della commessa completata al costo. Gli eventuali acconti ricevuti vengono contabilizzati come ricavi e non come anticipi. In chiusura d'esercizio è necessario valutare tutte le attività in corso connesse ai contributi non ancora rendicontati e incassati: nel caso in cui nell'anno i costi registrati siano maggiori dei proventi, è quindi necessario valorizzare i proventi di competenza e iscrivere il rateo attivo a Stato Patrimoniale, nel caso opposto, quando i proventi già registrati risultano maggiori dei costi sostenuti, è necessario rinviare parte dei ricavi agli esercizi successivi attraverso un risconto passivo.

Contributi in conto esercizio finalizzati all'assegnazione delle borse di studio

Tali contributi devono essere correlati con i relativi costi per l'erogazione delle borse di studio. La contabilizzazione dei contributi in contabilità generale, nel corso dell'esercizio è effettuata:

- al momento dell'accordo, se l'accordo definisce numero e entità delle Borse di studio;
- al termine dell'attività di selezione se l'accordo definisce solo i criteri di selezione dei beneficiari e il numero massimo.

La contabilizzazione dei costi per borse di studio avviene al momento dell'assegnazione.

In chiusura d'esercizio, al fine di correlare i contributi con i costi sostenuti per l'erogazione delle borse di studio, è pertanto necessario rinviare i contributi a fronte dei quali non siano ancora state assegnate le relative borse di studio tramite un risconto passivo.

Ratei e risconti per progetti in corso

Nell'attività dell'Istituto la determinante della presenza a bilancio della posta ratei e risconti per progetti in corso è legata alle attività di ricerca e formazione, finanziata o commissionata da enti esterni, la cui realizzazione si protrae per un periodo pluriennale e i cui flussi finanziari non coincidono con la progressiva esecuzione dell'attività.

Questa attività, indipendentemente dal fatto che rientri nelle attività di carattere commerciale di Istituto, è assimilabile alle commesse pluriennali. I gruppi di ricerca operano,

infatti, su commissione con un budget massimo finanziato (commesse a prezzo predeterminato o fisso), progressivamente sostengono i costi e utilizzano le attrezzature. Quindi progressivamente matura il diritto dei gruppi di ricerca a rendicontare in base allo stato di avanzamento dei lavori eseguiti e a ricevere i relativi finanziamenti.

Per la valutazione dei progetti in corso IUSS utilizza il criterio della commessa completata al costo. Come illustrato in precedenza per i contributi ricevuti soggetti a rendicontazione, i proventi relativi ai progetti sono registrati come ricavi e non come anticipi. Nel caso in cui nell'anno i costi registrati siano maggiori dei proventi, è quindi necessario valorizzare i proventi di competenza e iscrivere il rateo attivo in Stato Patrimoniale, nel caso opposto, quando i proventi sono maggiori dei costi, è necessario rinviare parte dei primi agli esercizi successivi con lo strumento contabile del risconto passivo.

5. I documenti contabili pubblici consuntivi

5.1 I documenti contabili di consuntivo

I documenti contabili di consuntivo adottati da IUSS, secondo quanto stabilito dall'art.12, del Regolamento di Amministrazione, Finanza e Contabilità sono:

- Conto Economico consuntivo;
- Stato Patrimoniale consuntivo;
- Rendiconto finanziario;
- Rendiconto unico di Istituto in contabilità finanziaria;
- Nota Integrativa;

A corredo dei suddetti documenti è predisposta una relazione sulla gestione del Direttore Generale, presentata dal Rettore e da una relazione del Collegio dei Revisori dei Conti.

Questi documenti forniscono informazioni sulla situazione patrimoniale, finanziaria, sull'andamento economico e sui flussi finanziari dell'Istituto. La Relazione sulla gestione precisa, tra l'altro, il quadro dei principali fattori che hanno determinato il risultato, la politica di investimento effettuata, l'andamento delle fonti di finanziamento, i punti di forza e di debolezza dell'Istituto.

Gli schemi, in coerenza con il disposto del Codice civile, sono redatti in unità di Euro, solo nella Nota Integrativa possono essere riportate informazioni aggiuntive in migliaia di Euro. Per ogni voce viene riportato l'importo corrispondente dell'esercizio precedente.

5.1.1 Il Conto Economico e lo Stato Patrimoniale

Il Conto Economico offre la rappresentazione sintetica dei fatti amministrativi opportunamente classificati capaci d'influenza economica, che per effetto della gestione, nel corso dell'esercizio hanno comportato la modificazione della situazione patrimoniale rappresentata dallo Stato Patrimoniale iniziale, per giungere alla situazione patrimoniale esistente al termine dell'esercizio stesso, esprimendone il risultato (utile /perdita) conseguito. Lo schema di Conto Economico adottato da IUSS ha una struttura a scalare con componenti di reddito classificate sulla base della natura economica.

Lo schema di Stato Patrimoniale adottato dallo IUSS ha una struttura a sezioni contrapposte con voci dell'attivo classificate secondo il principio della destinazione economica e voci del passivo classificate in base alla natura delle diverse fonti di finanziamento.

5.1.2 Conti d'ordine

I conti d'ordine sono iscritti in calce al Conto del Patrimonio e sono deputati ad accogliere, nell'ambito del sistema informativo, tutte le poste che non costituiscono costo, ricavo, attività e passività.

Non esiste una classificazione o elencazione rigida di tali conti, ma generalmente devono considerare:

- i rischi;
- gli impegni;
- il possesso di beni di terzi;
- i beni propri depositati presso terzi;
- eventuali riprese fiscali da effettuare.

Risulta evidente l'utilità e lo scopo di tali conti sia per l'azienda sia per i terzi lettori del bilancio. Difatti i conti d'ordine forniscono informazioni fondamentali che occorre conoscere ed analizzare per comprendere appieno la situazione dell'impresa il cui bilancio è in esame. Risulta evidente l'utilità e lo scopo di tali conti sia per l'azienda sia per i terzi lettori del bilancio. Così ad esempio appare importante sapere se sono state rilasciate garanzie a terzi e per quale ammontare complessivo perché questo dato è fondamentale per valutare il rischio cui si va incontro nel caso in cui si faccia credito all'impresa in esame. Tra gli impegni è importante ricordare che vanno ricompresi quelli derivanti da ordini per cui a chiusura di esercizio non vi è stato l'arrivo del bene, ovvero l'effettuazione della prestazione.

5.1.3 Il Rendiconto finanziario

Il Rendiconto finanziario evidenzia la capacità dell'Istituto di essere in equilibrio finanziario. Esso fornisce infatti in forma sistemica le informazioni sui flussi finanziari dell'esercizio e quindi è una base di riferimento per valutare le capacità dell'Istituto di generare cassa o mezzi equivalenti, mostra inoltre i fabbisogni di impiego di tali flussi finanziari.

La struttura adottata di IUSS, secondo quanto previsto dal DM n.19 del 14 gennaio 2014, è quella del rendiconto finanziario che espone i flussi di disponibilità liquide classificati sulla base della loro natura, nello specifico è articolato in:

- Attività operativa: racchiude le variazioni legate alle attività generatrici di ricavi dell'Istituto e ciò che non è attività di investimento o attività finanziaria.
- Attività di investimento: rileva gli effetti finanziari di acquisto e vendita di attività immobilizzate ed investimenti diversi dalle disponibilità liquide e mezzi equivalenti.

- **Attività di finanziamento:** rileva le modificazione della dimensione e composizione del capitale netto e dei finanziamenti ottenuti dall'Istituto.

Il metodo di predisposizione è quello indiretto, ovvero quello che parte dal risultato di esercizio e ne apporta i correttivi derivanti da operazioni che non hanno generato flussi di liquidità (operazioni di natura non monetaria).

Lo schema, oltre che essere tra quelli previsti dai principi contabili nazionali, è anche in linea con la statuizione dei principi contabili internazionali.

5.1.4 La Nota Integrativa

La Nota Integrativa fornisce informazioni integrative ed esplicative rispetto agli schemi di sintesi, informa sui principi di redazione del bilancio e fornisce ogni altra informazione necessaria per garantire una informazione di bilancio attendibile.

Nello specifico la Nota Integrativa assume il ruolo di:

- fonte di informazioni aggiuntive preziose per la comprensione del bilancio;
- strumento per illustrare sinteticamente l'evoluzione delle principali voci di bilancio nel tempo;
- strumento per dettagliare le principali voci di bilancio, per meglio rappresentare la situazione dell'Istituto;
- strumento per dare maggiore evidenza alla ripartizione delle consistenze patrimoniali e dei fatti economici tra attività istituzionali (didattica e ricerca) e attività accessorie (es, attività commerciali);
- strumento per illustrare le scelte effettuate, nei casi in cui la valutazione e classificazione abbia qualche elemento di incertezza.

La Nota Integrativa dello IUSS rispetta il disposto dell'art. 2427 del codice civile e quindi, anche in considerazione della sua specificità di ente pubblico, contiene informazioni riguardanti:

- **Criteri di valutazione utilizzati nella redazione del bilancio d'esercizio:** enunciazione dei criteri base e dei criteri specifici che aiutino il lettore nella lettura del bilancio; tutti i cambiamenti dei principi contabili e dei criteri di valutazione applicati tra i diversi esercizi, qualora significativi, devono essere evidenziati nella Nota Integrativa specificandone il motivo.
- **Analisi delle voci dello stato patrimoniale:**

1. i movimenti delle immobilizzazioni (costo, rivalutazioni, svalutazioni, ammortamenti, acquisizioni ed alienazioni);
 2. la composizione delle voci “costi di impianto e di ampliamento” ed in genere di tutte le voci costituenti le immobilizzazioni immateriali;
 3. la composizione della voce “Ricerca e Sviluppo”, indicandone le ragioni dell'iscrizione di tali costi nell'attivo ed i relativi criteri di ammortamento seguiti;
 4. misura e motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni;
 5. variazioni intervenute nella consistenza dell'attivo e del passivo;
 6. elenco delle partecipazioni e criteri di loro valutazione;
 7. ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore ai 5 anni;
 8. composizione delle voci “ratei e risconti” ed “altri fondi”;
 9. analisi dettagliata delle voci di Patrimonio Netto;
 10. ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo;
 11. impegni non risultanti dallo Stato Patrimoniale.
- **Analisi delle voci del Conto Economico:**
 1. Prospetto di composizione dei proventi con suddivisione tra FFO, Tasse e da prestazioni ;
 2. Suddivisione degli interessi ed altri oneri finanziari;
 3. Composizione delle voci “proventi ed oneri straordinari”, quando l'ammontare sia apprezzabile;
 4. Prospetto contenente informazioni su imposte differite ed anticipate.
 - **Altre notizie integrative:**
 1. I contributi Ministeriale con particolare attenzione ai contributi Miur e al loro andamento nel tempo, nonché dell'andamento nel tempo di eventuali parametri incidenti sulla loro distribuzione.
 2. L'andamento delle commesse di ricerca indicate nei lavori in corso oppure per cui sono stati ricevuti finanziamenti nell'anno, con l'eventuale indicazione di commesse contrattualmente assunte ma non in corso di esecuzione.

3. I contributi e donazioni in conto capitale e quota imputata ad esercizio con specificazione dei criteri di valutazione adottati.
4. Le voci “altri accantonamenti” e “oneri diversi di gestione”.
5. I dati relativi ai patrimoni vincolati.
6. Prospetto relativo alle eventuali operazioni di locazione finanziaria.
7. Numero medio di dipendenti, con distinzione tra: personale docente e TA, personale a tempo determinato ed indeterminato.

Le Voci di bilancio più rilevanti possono essere commentate in un confronto intertemporale, mostrando “consistenza iniziale”, “variazioni” e “consistenza finale”.

5.1.5 La Relazione sulla Gestione

La relazione sulla gestione è un documento informativo redatto dal Direttore Generale, presentato dal Rettore, e collegato al bilancio consuntivo. Essa deve evidenziare i risultati delle attività di ricerca, di formazione e di trasferimento tecnologico, nonché l’andamento della gestione economica, patrimoniale e finanziaria.

6. Le operazioni contabili di chiusura e apertura dell'esercizio

6.1 Le registrazioni contabili di chiusura

Le registrazioni contabili di chiusura sono utilizzate per la corretta determinazione dei valori da inserire nei documenti contabili di sintesi. I valori contabili rilevati nel corso della gestione, alla fine dell'esercizio, possono essere oggetto di assestamenti o rettifiche tali da farli divenire valori di competenza per una corretta determinazione del risultato dell'esercizio.

Le scritture contabili di assestamento hanno il fine di rettificare e integrare i valori rilevati nella contabilità economico-patrimoniale ai fini della corretta determinazione della competenza economica. Le rilevazioni di assestamento sono classificate in:

- scritture di rinvio dei componenti di reddito non di competenza;
- scritture relative ai fondi rettificativi dell'attivo e ai fondi rischi;
- scritture di integrazione dei componenti di reddito di competenza.

6.1.1 Scritture di rinvio dei componenti di reddito non di competenza

Le scritture di storno, o di rinvio, effettuano correzioni in diminuzione di costi e di ricavi rilevati nel corso dell'esercizio. I costi devono essere rinviati qualora trovino nel futuro esercizio i correlati ricavi o qualora nello stesso ricada l'utilità del servizio per il quale sono stati sostenuti. I ricavi vengono stornati e trasferiti quando nel successivo periodo si sostengono i costi correlati o si debba prestare il servizio per il quale è avvenuta la riscossione anticipata del ricavo.

Le principali tipologie di scritture di rinvio (o rettifica) sono:

- risconti attivi e passivi;
- rilevazione delle rimanenze di magazzino.

I risconti attivi sono dei costi sospesi da rinviare ai futuri esercizi, mentre quelli passivi sono dei ricavi sospesi da rinviare ai futuri esercizi in base al principio di competenza economica.

6.1.2 Scritture relative ai fondi rettificativi dell'attivo e ai fondi rischi ed oneri

I fondi rettificativi di elementi dell'attivo sono stanziati al fine di riportare il valore di tali elementi a quello che riflette l'applicazione dei corretti principi contabili. Le principali tipologie di fondi rettificativi sono:

- fondo svalutazione crediti;
- fondo ammortamento.

Il fondo svalutazione crediti accoglie, nella sezione in avere, la quota parte di crediti, che in base ad accurata stima, si ritiene di non riuscire ad incassare.

I fondi ammortamento accolgono gli importi derivanti dalla procedura di accantonamento (ammortamento) con il quale un costo pluriennale viene ripartito tra gli esercizi di vita utile del bene, facendolo partecipare per quote alla determinazione del reddito dei singoli esercizi. L'ammortamento e la relativa quota accantonata a Fondo ammortamento è stabilita in base all'aliquota di ammortamento, calcolata sul valore costo storico iscritto a bilancio dell'immobilizzazione.

I fondi rischi ed oneri vengono stanziati allo scopo di coprire:

- rischi particolari, legati al verificarsi di avvenimenti ben precisi, quali eventi accidentali, oscillazioni di prezzi, cause legali, etc. (fondi rischi);
- componenti negativi di reddito di competenza dell'esercizio relativi ad eventi certi di futuro accadimento, dei quali tuttavia non si conosce né l'epoca, né l'entità dell'onere che essi comporteranno (fondi spese).

La principale differenza tra gli accantonamenti ai fondi rischi e quelli ai fondi spese sta nel fatto che per questi ultimi il componente negativo di reddito verrà "certamente" sostenuto, mentre nel caso di un rischio specifico esso verrà "probabilmente" sostenuto. In entrambi i casi non si conosce l'epoca in cui tali eventi accadranno, né se ne conosce esattamente l'ammontare.

6.1.3 Scritture di integrazione dei componenti di reddito di competenza

Le scritture di integrazione consentono l'imputazione all'esercizio di quei costi e ricavi, o quote degli stessi, che pur di competenza non sono stati contabilmente rilevati perché di manifestazione finanziaria futura o perché i relativi documenti sono stati registrati successivamente alla chiusura dell'esercizio. I costi devono essere integrati qualora trovino nel presente esercizio i correlati ricavi o qualora nello stesso ricada l'utilità del servizio per il quale si sosterrà in futuro l'esborso monetario. I ricavi vengono integrati quando nell'esercizio corrente siano stati sostenuti i costi correlati o sia stato prestato il servizio per il quale successivamente avverrà l'incasso.

Le principali tipologie di scritture di integrazione sono:

- Ratei attivi e passivi;
- Fatture e note credito da emettere e da ricevere;
- Interessi bancari maturati al 31/12;
- Adeguamento dei crediti e debiti in valuta (eventuale).

I ratei sono valori finanziari presunti che misurano quote di costi o ricavi che si manifestano finanziariamente in via posticipata ma che, proporzionalmente al tempo decorso, sono di competenza economica dell'esercizio. Si avranno pertanto ratei passivi, quando costi di manifestazione finanziaria futura vengono anticipati perché di competenza economica dell'esercizio in corso; mentre si avranno ratei attivi, quando ricavi di manifestazione finanziaria futura vengono anticipati perché di competenza economica dell'esercizio in corso.

6.2 Formazione del bilancio di chiusura dell'esercizio

Il bilancio di esercizio è lo schema riassuntivo della situazione dell'organizzazione che riepiloga i valori sintetici dalle scritture realizzate nel corso dell'esercizio e nella fase di assestamento. Attraverso il bilancio di esercizio si può procedere alla determinazione del risultato di esercizio attraverso apposite operazioni di epilogo e di chiusura.

6.2.1 Scritture di epilogo

Le scritture di epilogo riguardano solo i costi e i ricavi d'esercizio. Queste registrazioni fanno confluire in Conto Economico tutti i costi ed i ricavi di competenza dell'esercizio.

Il saldo del Conto Economico è il risultato conseguito da IUSS nell'esercizio. Se i componenti positivi superano i componenti negativi (il totale in Avere è maggiore del totale Dare) si avrà un utile d'esercizio. Qualora invece i componenti negativi superino i componenti positivi (il totale Dare è maggiore del totale Avere) si avrà una perdita d'esercizio.

6.2.2 Scritture di chiusura

Le scritture di chiusura comportano il "giro" al Conto del Patrimonio dei saldi dei conti ancora aperti, ovvero dei conti accesi a valori diversi da quelli alle variazioni d'esercizio, ed in particolare:

- Conti alle attività;
- Conti alle passività;
- Conti di patrimonio netto .

6.3 Apertura del nuovo esercizio

Il Conto del Patrimonio riassume in sé tutte le informazioni dell'esercizio relativamente al risultato economico e capitale di funzionamento. È unicamente questo documento a consentire il legame contabile fra i vari esercizi disponendo all'inizio di ognuno le informazioni sulla situazione ereditata dal periodo trascorso. La situazione patrimoniale finale al 31 dicembre di un esercizio sarà anche la situazione patrimoniale iniziale al 1 gennaio dell'esercizio successivo. Il conto trasporta nel nuovo esercizio i valori del passato

periodo i valori che in chiusura di periodo confluiscono nello stato patrimoniale costituiscono i valori iniziali con i quali si apre la contabilità del nuovo esercizio.

6.4 Riepilogo delle principali verifiche di fine esercizio

Di seguito sono espone le principali operazioni da effettuare dopo aver predisposto il bilancio finale di verifica.

- Riconciliazione dei conti relativi agli eventuali rapporti di conto corrente/conto anticipi con istituti di credito con i relativi estratti conto bancari al 31 dicembre;
- Conta di cassa economale ed allineamento del conto "Cassa piccole spese economali" alle giacenze del 31 dicembre;
- Verifica della corrispondenza dei conti relativi all'IVA con il saldo della liquidazione dell'ultimo mese, eventualmente decurtato dell'acconto di dicembre;
- Verifica della corrispondenza dei conti accesi ai mutui passivi con il debito residuo al 31 dicembre riportato nei relativi piani di ammortamento;
- Verifica della corrispondenza del conto relativo all'IRPEF per i dipendenti e lavoratori autonomi con le ritenute IRPEF da versare al 31 dicembre;
- Controllo delle partite iscritte nei conti ratei, risconti, fatture da emettere/ricevere, note di credito da emettere/ricevere dell'esercizio precedente;
- Quadratura dei conti di mastro Clienti e Fornitori con le rispettive liste saldi nominative e con gli estratti conto dettagliati con evidenza delle partite aperte; chiusura di eventuali partite aperte per importi irrilevanti, con contropartita i conti relativi agli Arrotondamenti e abbuoni attivi e passivi;
- Analisi delle singole posizioni dei crediti e debiti per determinare gli importi con scadenza oltre l'esercizio successivo da esporre in un'apposita linea del Conto del Patrimonio;
- Analisi delle singole posizioni dei crediti e valutazione della recuperabilità;
- Richiesta all'Istituto cassiere degli estratti conto scalare, evidenzianti l'addebito o l'accredito degli interessi passivi e attivi maturati nel corso dell'esercizio e riconciliazione con gli importi iscritti in contabilità;
- Verifica dei requisiti di capitalizzazione dei costi iscritti tra le Immobilizzazioni materiali e Immateriali;
- Verifica del trattamento contabile dei contributi; in particolare:

1. Contributi in conto esercizio: registrare i contributi da ricevere già deliberati ma non ancora incassati al 31 dicembre e correlati a costi inseriti nel conto economico, purché sia certa l'erogazione. Per i contributi incassati durante l'esercizio sottoposti a rendicontazione, se la rendicontazione non è ancora avvenuta, verificare che i costi ammessi a contributo siano stati effettivamente sostenuti nell'esercizio;
 2. Contributi in conto capitale per l'acquisto di immobilizzazioni: nel corso dell'esercizio vengono registrati in un conto transitorio del conto economico e a fine anno devono essere registrati a decurtazione del valore del cespite a cui si riferiscono;
 3. Contributi a destinazione non specificata: devono essere trattati come i contributi in conto esercizio.
- Verifica del trattamento contabile del materiale bibliografico che sulla base di quanto esposto nel paragrafo sopra dedicato siano da considerare immobilizzazioni. Eventuali contributi devono essere registrati a decurtazione del valore iscritto tra le Immobilizzazioni materiali;
 - Per i progetti in corso di esecuzione da valutare in relazione allo stato di avanzamento secondo la metodologia del costo, devono essere predisposti dei prospetti per singolo progetto;
 - Verifica degli importi da iscrivere nei conti d'ordine, compresi quelli degli impegni derivanti da ordini per cui a chiusura dell'esercizio non vi è stato l'arrivo del bene, ovvero l'effettuazione della prestazione.

7. Collegio dei revisori dei conti

7.1 Composizione, nomina e durata

Composizione, nomina e durata del collegio dei revisori dei conti sono disciplinate dallo statuto dell'Istituto. Ai membri del Collegio dei revisori dei conti sono corrisposti, per le funzioni loro attribuite:

- un'indennità di carica;
- il rimborso delle spese di viaggio effettivamente sostenute.

La misura dell'indennità di carica è determinata dal Consiglio di amministrazione.

7.2 Compiti

Il Collegio provvede al riscontro della gestione finanziaria, contabile e patrimoniale, accerta la regolare tenuta dei libri e delle scritture contabili, esamina il Bilancio Unico di previsione dell'Istituto, le eventuali variazioni ed il Bilancio Unico consuntivo dell'Istituto e relativi allegati ed effettua verifiche di cassa. In particolare redige una relazione sul bilancio unico di Istituto di esercizio, contenente l'attestazione circa la corrispondenza delle risultanze di bilancio con le scritture contabili, e considerazioni in ordine alla regolarità della gestione finanziaria, contabile e patrimoniale.

Nei casi in cui è richiesta l'autorizzazione del CdA le proposte che danno luogo a variazioni del bilancio unico di Istituto di previsione annuale autorizzatorio sono esaminate dal Collegio dei revisori dei conti.

7.3 Funzionamento

I Revisori dei conti possono assistere alle riunioni del Consiglio di amministrazione ed, a richiesta, a quelle degli altri organi collegiali di gestione.

I Revisori dei conti possono procedere anche individualmente, previa comunicazione al Presidente, ad atti ispettivi e ad operazioni di riscontro e di verifica, nell'ambito dei programmi di attività deliberati dal Collegio.

Le risultanze delle verifiche, dei riscontri e delle ispezioni effettuate individualmente devono risultare in apposite relazioni o verbali conservati agli atti del Collegio e portati a conoscenza degli altri membri non oltre la prima adunanza successiva. Quando ritenga di adire organi esterni all'Istituto, il Collegio dei revisori deve darne preventiva comunicazione al Rettore e al Direttore Generale.

Per l'esercizio delle proprie funzioni ciascun revisore ha diritto di prendere visione di tutti gli atti amministrativi e contabili dell'Istituto.