Consiglio Nazionale delle Ricerche

Approvazione del Manuale Contabile del Consiglio Nazionale delle Ricerche

Il Consiglio di Amministrazione nella riunione del 10 dicembre 2024, ha adottato all'unanimità dei presenti la seguente deliberazione n. 396/2024 – Verb. 510

IL CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE

VISTO l'articolo 33 della Costituzione della Repubblica italiana;

VISTA la legge 9 maggio 1989, n.168, recante "Istituzione del Ministero dell'Università e della Ricerca Scientifica e Tecnologica, ed in particolare l'articolo 8, comma 4";

VISTO il decreto legislativo n. 127 del 4 giugno 2003, "Riordino del Consiglio Nazionale delle Ricerche";

VISTO il decreto legislativo 31 dicembre 2009 n. 213, recante "Riordino degli enti di ricerca in attuazione dell'articolo 1 della legge 27 settembre 2007, n. 165" ed in particolare l'articolo 7;

VISTO il decreto legislativo 25 novembre 2016, n. 218 "Semplificazione delle attività degli enti pubblici di ricerca ai sensi dell'articolo 13 della legge 7 agosto 2015, n. 124";

VISTO lo Statuto del Consiglio Nazionale delle Ricerche, emanato con provvedimento del Presidente n. 93, prot. AMMCNT-CNR n. 0051080 del 19 luglio 2018, di cui è stato dato l'avviso di pubblicazione sul sito del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca in data 25 luglio 2018, entrato in vigore in data 1° agosto 2018;

VISTO il Regolamento di organizzazione e funzionamento del Consiglio Nazionale delle Ricerche, emanato con provvedimento della Presidente n. 119 prot. n. 0241776 del 10 luglio 2024, entrato in vigore dal 1° agosto 2024;

VISTO il Regolamento di amministrazione, contabilità e finanza del Consiglio Nazionale delle Ricerche, emanato con decreto del Presidente prot. n. 25034 in data 4 maggio 2005, pubblicato nel Supplemento ordinario n. 101 alla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 124 del 30 maggio 2005;

VISTA la delibera n. 382 del 26 novembre 2024 con la quale sono state approvate le modifiche al Regolamento di amministrazione, contabilità e finanza del Consiglio Nazionale delle Ricerche, recependo integralmente le osservazioni del MUR;

VISTA la nota del Direttore Generale, prot. n. 0479601 del 5 dicembre 2024 con la quale ad integrazione della relazione prot. n. 0451942 trasmessa in data 21 novembre 2024 e tenendo conto delle osservazioni espresse dal Collegio dei Revisori dei Conti nel verbale n. 1801 del 9 dicembre 2024, si trasmette la nuova versione del Manuale Contabile del CNR;

VISTO il verbale del Collegio dei revisori dei conti n. 1801 della riunione del 21 novembre 2024;

RAVVISATA l'esigenza a provvedere;

DELIBERA

1. di approvare il Manuale Contabile del Consiglio Nazionale delle Ricerche di cui in allegato 1 che costituisce parte integrante della presente deliberazione.

LA PRESIDENTE
F.to digitalmente Maria Chiara Carrozza

IL SEGRETARIO
F.to digitalmente Laura Ravazzi

VISTO DIRETTORE GENERALE
F.to digitalmente Giuseppe Colpani

LR

Consiglio Nazionale delle Ricerche

MANUALE CONTABILE
del Consiglio Nazionale delle Ricerche

Versione dicembre 2024

Indice

INTRODUZIONE 4

PREMESSA 5

Scopo e gestione del manuale 5

PARTE 1. ORGANIZZAZIONE DEL SISTEMA CONTABILE 5

1.1. Struttura organizzativa 5

1.2. Sistema contabile 5

1.3. Il piano dei conti 6

PARTE 2. DOCUMENTI E CONTROLLI CONTABILI 8

2.1. I documenti contabili pubblici di sintesi 8

2.1.1. Ulteriori Documenti contabili 9

2.2. Tenuta dei libri contabili 9

PARTE 3. PROCESSI CONTABILI 10

3.1. La pianificazione e la programmazione economico, patrimoniale 10

3.2. La formazione del budget 10

3.2.1. Iter di predisposizione del Bilancio Unico di Ente di previsione per il primo esercizio economico-patrimoniale 10

3.2.2. Iter di predisposizione del Bilancio Unico di Ente di previsione dal secondo anno dall'introduzione della contabilità economico-patrimoniale 11

3.2.3. Il Bilancio unico di Ente di previsione triennale 11

3.3. Consuntivazione 11

3.3.1. Scritture di rinvio dei componenti di reddito non di competenza 12

3.3.2. Scritture relative ai fondi rettificativi dell'attivo e ai fondi rischi ed oneri 13

3.3.3. Scritture di integrazione dei componenti di reddito di competenza 13

3.3.4. Formazione del bilancio di chiusura dell'esercizio 14

3.3.5. Scritture di epilogo 15

3.3.6. Scritture di chiusura 15

3.3.7. Apertura del nuovo esercizio 15

3.3.8. Riepilogo delle principali verifiche di fine esercizio 15

PARTE 4. PROCEDURE CONTABILI 16

4.1. Modalità di registrazione in contabilità 16

4.2. Modalità di gestione del ciclo attivo 16

4.2.1. Procedura operativa 16

4.3. Modalità di gestione del ciclo passivo 17

4.3.1. Procedura operativa 18

4.4. Modalità di gestione del fondo economale 18

4.5. Modalità di gestione per l'utilizzo della carta di credito 18

4.6. Gestione inventariale 19
4.6.1. Consegnatari e sub consegnatari dei beni mobili e immobili 19
4.6.2. Buoni di carico 20
4.6.3. Scarico dei beni 21
4.6.4. Trasferimento di beni tra CdR 21
4.7. Modalità di gestione delle variazioni di budget 21
PARTE 5. PRINCIPI CONTABILI 22
5.1. Postulati generali per la redazione del Bilancio 22
5.2. Elementi del Bilancio d'esercizio e Principi di valutazione delle poste di bilancio 25
5.2.1. Immobilizzazioni immateriali 34
5.2.2. Immobilizzazioni materiali 44
5.2.3. Immobilizzazioni finanziarie 49
5.2.3.1. Immobilizzazioni finanziarie derivanti da partecipazioni 49
5.2.3.2. Immobilizzazioni finanziarie derivanti da crediti 49
5.2.4. Fondi rischi ed oneri 50
5.2.5. Crediti 67
5.2.5.1. Contributi annuali e pluriennali in conto esercizio 69
5.2.5.2. Contributi in conto capitale 69
5.2.5.3. Disponibilità liquide 70
5.2.5.4. La valutazione dei progetti, delle commesse e delle ricerche 70
ALLEGATI al Manuale del Consiglio Nazionale delle Ricerche *71*

INTRODUZIONE

Le finalità della contabilità *accrual* sono chiaramente delineate nel titolo della riforma 1.15 del PNRR che si pone come obiettivo di "*Dotare le pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual",* in linea con il percorso delineato a livello internazionale con gli *International Public Sector Accountign Standards* (IPSAS) ed europeo con gli *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) per la definizione di principi e standard contabili nelle pubbliche amministrazioni (PA), e in attuazione della direttiva 2011/85/UE del Consiglio dell'Unione europea.

L'obiettivo finale della Commissione EU è che i conti pubblici nazionali si possano predisporre consolidando direttamente i bilanci delle PA, senza rielaborazioni su base nazionale dei dati.

Infatti, la contabilità per competenza è l'unico sistema informativo generalmente accettato che fornisce un quadro completo e attendibile della posizione finanziaria ed economica e del risultato di bilancio di una amministrazione pubblica, in quanto presenta un quadro completo di attività e passività, nonché di entrate e spese di un'entità per l'esercizio contabile e al momento della loro chiusura.

Con l'adozione del sistema contabile *accrual* si avrà un allineamento alle indicazioni europee, un efficace implementazione del sistema di contabilità analitica e di valutazione della performance ampliando e rendendo più affidabili i dati a disposizione dei titolari dei Centri di Responsabilità (CdR); questo garantirà un miglioramento della gestione e del controllo dei processi e delle fasi di rendicontazione e valutazione.

La contabilità *accrual* è un supporto essenziale per gli interventi di valorizzazione del patrimonio pubblico, grazie ad un sistema di imputazione, omogeneo e completo del valore contabile dei beni delle PA.

PREMESSA

Scopo e gestione del manuale

Il Manuale ha lo scopo di definire nel dettaglio alcuni dei principi espressi dal Regolamento di Amministrazione, Finanza e Contabilità.

Le revisioni al presente Manuale sono funzionali alle esigenze delle strutture amministrativo-contabili, nonché alla evoluzione normativa.

Il Manuale è pubblicato sul sito dell'Ente nella sezione dedicata ad "Atti e Regolamenti".

PARTE 1. ORGANIZZAZIONE DEL SISTEMA CONTABILE

1.1. Struttura organizzativa

La struttura organizzativa dell'Ente è articolata in Centri di Responsabilità (CdR).

I CdR sono unità organizzative dotate di autonomia gestionale e amministrativa, il cui responsabile risponde della corretta gestione nell'utilizzo delle risorse umane, finanziarie e strumentali messe a disposizione e del raggiungimento degli obiettivi programmati anche per quanto concerne le articolazioni organizzative ad essa afferenti.

I CdR dell'Ente sono così individuati;

- per l'**Amministrazione Centrale**:
  a) la Direzione Generale;
  b) le Direzioni Centrali;
  c) gli Uffici di livello dirigenziale;
  d) le Unità;
- per la **Rete scientifica**:
  a) i Dipartimenti;
  b) gli Istituti;
  c) le Aree territoriali della Ricerca.

I CdR sono individuati dal Consiglio di Amministrazione (CdA) con apposita delibera.

I CdR sono titolari di budget economico e degli investimenti con natura autorizzatoria annuale, oltre che di un budget triennale non autorizzatorio.

L'Ente ha adottato il **sistema informatico-contabile UGOV** di Cineca per la gestione degli aspetti economico-patrimoniali (civilistici, fiscali), degli aspetti analitici (gestionali su destinazioni) e per monitorare i flussi finanziari. Il sistema **rileva in modo univoco ed integrato** i fatti amministrativi nel modello di contabilità generale (CO.GE) e di contabilità analitica (CO.AN).

1.2. Sistema contabile

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, anche allo scopo di garantire una corretta informazione agli stakeholder interni e esterni all'Ente;
- agevolare le attività di pianificazione e analisi di gestione.

L'Ente adotta il bilancio unico, il sistema di contabilità economico-patrimoniale e sistemi e procedure di contabilità analitica.

La contabilità **economico-patrimoniale** è finalizzata alla preparazione del bilancio dell'Ente:

a) rileva unicamente gli accadimenti che generano una variazione finanziaria certa, assimilata o presunta;

b) i fatti amministrativi vengono osservati e contabilizzati sia sotto l'aspetto numerario per la rilevazione di debiti/crediti e pagamenti/incassi sia sotto l'aspetto economico per la rilevazione dei costi o dei ricavi;

c) è inoltre una contabilità a consuntivo, pertanto non è previsto un budget e di conseguenza neanche un controllo autorizzatorio.

La **contabilità analitica** rileva il controllo della disponibilità di budget e adempie, di conseguenza, alla funzione autorizzatoria. È una contabilità interna che consente di avviare un più ampio processo per il controllo di gestione dell'Ente. La contabilità analitica ha il compito di assegnare la rilevazione economica alla responsabilità, cioè assegnare la misura di un costo o di un provento, data dalla registrazione di contabilità generale, a un CdR o ad altre dimensioni analitiche.

La struttura organizzativa contabile del **modulo U-GOV Contabilità** prevede:

a) il piano delle Unità Organizzative **(UO)** che corrisponde alla struttura organizzativa contabile dell'Ente e mappa l'organigramma del CNR. Essa rappresenta il comune denominatore per la definizione delle Strutture Economiche e Analitiche.

b) il piano delle Unità Economiche **(UE)** utilizzate per le registrazioni in contabilità economica e per la definizione delle posizioni debitorie/creditorie verso l'esterno. In considerazione del bilancio unico è stata definita un'unica unità economica autonoma che redige il bilancio dell'Ente. La struttura economica, l'insieme delle Unità Economiche (UE), è rappresentata da una struttura ad albero con due soli livelli[1].

c) il piano delle Unità Analitiche **(UA)** per operare in contabilità analitica. Tutti i CdR sono considerati sotto-unità analitiche utili a definire e gestire il budget di competenza, a disporre di risorse e del loro corretto impiego, in particolare costituiscono gli attori principali del ciclo di pianificazione, programmazione e budget al fine di rendere coerenti le attività con le risorse disponibili e di monitorare l'andamento della gestione. Le unità analitiche possono essere articolate ad albero in vari sottolivelli[2].

Per la gestione e la rendicontazione dei progetti, che individuano iniziative temporalmente definite con obiettivi e risorse finanziarie ed umane assegnate, è presente nella piattaforma U-Gov un ulteriore modulo denominato **U-Gov PJ**, che integra il modulo di Contabilità.

I progetti sono riferiti direttamente ai CdR.

1.3. Il piano dei conti

Il piano dei conti adottato dall'Ente è un piano dei conti unico. Quest'ultimo è predisposto in relazione alla natura delle operazioni di acquisizione e di impiego delle risorse. Esso è strutturato analiticamente in

[1] *Si veda Allegato 1 Piano delle Unità Economiche (UE)*

[2] *Si veda Allegato 2 Piano delle Unità Analitiche (UA)*

coerenza con l'articolazione del budget utile alla predisposizione del bilancio unico autorizzatorio di previsione annuale e per le analisi del controllo di gestione.

Le voci del Piano dei conti unico sono ordinate in una gerarchia che accoglie le voci necessarie a produrre gli schemi di bilancio di esercizio ITAS (Conto Economico e Stato Patrimoniale). Il Piano dei conti unico accoglie voci di ulteriore dettaglio che verranno utilizzate per le scritture contabili definite in base alle esigenze dell'Ente e comunque in coerenza con le voci di livello superiore.

Pertanto, le voci del Piano dei conti unico sono ordinate in una gerarchia e divise in due distinti "segmenti":

a) Segmento A (ITAS), che accoglie le voci necessarie a produrre gli schemi di bilancio ITAS 1 (Conto Economico e Stato Patrimoniale), in coerenza con il Quadro Concettuale e con i principi contabili ITAS;

b) Segmento B (conoscitivo/statistico), nel quale sono inserite articolazioni di dettaglio delle voci del Segmento A che si ritiene necessario, alla data, mantenere ai fini del monitoraggio e del consolidamento dei dati di finanza pubblica.

Il Piano dei conti unico potrà essere completato con voci di ulteriore dettaglio, ovvero con i cd "conti foglia" che verranno utilizzati per le scritture contabili in partita doppia. Queste ultime saranno definite in base alle esigenze dell'Ente e comunque in coerenza con le voci di livello superiore.

Il piano dei conti è raccordato al piano dei conti SIOPE (Sistema informativo delle operazioni degli enti pubblici) che è un sistema di rilevazione telematica degli incassi e dei pagamenti effettuati dai tesorieri di tutte le PA. Il SIOPE rappresenta uno strumento fondamentale per il monitoraggio dei conti pubblici, attraverso la rilevazione in tempo reale del fabbisogno delle PA e l'acquisizione delle informazioni necessarie ad una più puntuale predisposizione delle statistiche trimestrali di contabilità nazionale, ai fini della verifica delle regole previste dall'ordinamento comunitario (procedura su disavanzi eccessivi e Patto di stabilità e crescita).

Il piano dei conti è stato suddiviso nelle seguenti principali macro-voci:

CG.A	**ATTIVO**	**(Stato Patrimoniale)**
CG.P	**PASSIVO**	**(Stato Patrimoniale)**
CG.C	**COSTI**	**(Conto Economico)**
CG.R	**RICAVI**	**(Conto Economico)**

Il controllo di disponibilità di budget avviene al quarto livello[3], mentre le registrazioni degli eventi contabili avvengono sempre all'ultimo livello ed andranno ad alimentare gli schemi di bilancio economici e patrimoniali tramite aggregazione appositamente definite e preconfigurate sul sistema contabile.

Tale aggregazione consentirà il rispetto degli schemi di bilancio previsti dagli standard contabili italiani ITAS 1, in coerenza con quanto stabilito dal Decreto-legge 9 agosto 2024 n.113, comma 3 e s.s.[4] secondo cui gli esercizi 2025 e 2026 rappresentano una fase pilota di cui alla *milestone* M1C1-118 della Riforma 1.15.

[3] *Si veda Allegato 3: Piano dei conti Unico al 4° livello*

[4] Decreto Legge 9 agosto 2024 n.113, comma 7 *"…gli schemi di bilancio da produrre per il 2025 sono prodotti ai soli fini di sperimentazione; non hanno quindi valore giuridico e sono aggiuntivi e non sostitutivi degli schemi di bilancio e di rendiconto che le amministrazioni producono in applicazione delle norme e dei regolamenti vigenti, che restano in vigore per lo stesso anno…",*

PARTE 2. DOCUMENTI E CONTROLLI CONTABILI

2.1. I documenti contabili pubblici di sintesi

Sono **documenti contabili pubblici di sintesi di preventivo**:

a) il bilancio unico di Ente di previsione annuale autorizzatorio si compone a sua volta dei seguenti documenti:

- il budget economico, che evidenzia i costi e i proventi dell'esercizio annuale, autorizzatorio, redatto secondo uno schema a struttura scalare coerente con le finalità informative dell'Ente;
- il budget degli investimenti unico di Ente, che evidenzia gli investimenti. Sono considerate operazioni di investimento quelle rivolte a modificare la consistenza quantitativa e qualitativa delle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie;

b) il bilancio unico di Ente di previsione triennale, composto da budget economico e budget degli investimenti, al fine di garantire la sostenibilità di tutte le attività nel medio periodo.

Il budget è il documento contabile che ha natura autorizzatoria e rappresenta l'insieme di scelte e di modalità di attuazione delle decisioni della governance nel campo della gestione operativa (vendite, acquisti), in materia di gestione finanziaria (investimenti e loro copertura) nelle varie aree di gestione al fine di dare concreta attuazione al piano strategico.

Il budget guida e responsabilizza il management verso obiettivi di breve periodo definiti nell'ambito di un piano strategico di lungo periodo.

Il budget non è soltanto una previsione ma un programma che definisce le azioni di gestione da svolgere, chi e come le deve svolgere, chi ne assume le responsabilità.

Sono **documenti contabili pubblici di sintesi di consuntivo,** così come previsto dallo standard **ITAS 1:**

a) **il bilancio unico di Ente d'esercizio**, che deve fornire una *rappresentazione veritiera e corretta* (principio generale che sta a monte di ogni ITAS) della situazione patrimoniale, del risultato economico e dei flussi di cassa dell'Ente al termine di un periodo amministrativo. Il bilancio di esercizio deve essere redatto con riferimento all'anno solare, che si compone dei seguenti documenti:

- **lo stato patrimoniale**, che espone la consistenza degli elementi patrimoniali attivi e passivi al termine di un determinato esercizio contabile, redatto secondo uno schema a sezioni contrapposte (le attività sono contrapposte alle passività e al patrimonio netto). La rappresentazione contabile di attività e passività determina per differenza la consistenza del patrimonio netto;
- **il conto economico**, che evidenzia i costi e i proventi dell'esercizio in base ai principi della competenza economica. Esso è redatto secondo uno schema a struttura scalare coerente con le finalità informative del bilancio stesso;
- **il rendiconto finanziario dei flussi di cassa**, che riassume le relazioni tra fonti e impieghi di risorse finanziarie per effetto delle variazioni finanziarie avvenute nel periodo. La struttura del rendiconto evidenzia le variazioni di liquidità, ossia gli incrementi e gli utilizzi di disponibilità liquide espresse dalla cassa o suoi assimilati;
- **prospetto delle variazioni del patrimonio netto**, evidenzia, per ciascuna voce del patrimonio netto, la riconciliazione fra il valore all'inizio dell'esercizio e il valore alla fine dell'esercizio, individuando distintamente ogni variazione intervenuta;
- **il raffronto tra importi preventivi e consuntivi**; il conto economico riporta due colonne che espongono i valori contabili relativi al bilancio di previsione o al budget iniziale e a quello definitivo, se previsto, al fine di consentire il raffronto con i valori contabili consuntivi del bilancio di esercizio;

- la **Nota Integrativa**, che fornisce informazioni complementari a quelle riportate nei documenti sopra descritti, necessarie a dare una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e dell'andamento economico, nonché a illustrare i criteri di valutazione adottati;

b) il bilancio consolidato deve essere redatto dalla capogruppo con gli organismi rientranti nell'area di consolidamento ed è redatto secondo gli schemi definiti dall'ITAS 1. I principi, i criteri e le regole per la redazione del bilancio consolidato delle PA su base *accrual* sono descritti nell'ITAS 12.

2.1.1. Ulteriori Documenti contabili

- *Relazione programmatica del Presidente*

  La relazione programmatica del Presidente è redatta annualmente sulla base del piano triennale dell'Ente con riferimento alle linee strategiche da intraprendere o sviluppare.

- *Relazione sulla gestione*

  È predisposta secondo quanto indicato dall'art. 2428 del Codice civile "*…il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta…"* e secondo quanto previsto dalla normativa vigente.

  La Relazione sulla gestione, pertanto, è un documento che "accompagna" il bilancio, ma non ne costituisce parte integrante; è utile a correlare i dati di quest'ultimo con le informazioni sull'andamento economico, la situazione patrimoniale e finanziaria dell'Ente ed i principali rischi ed incertezze di gestione cui lo stesso è esposto.

- *Prospetto di raffronto delle poste preventive e consuntive*

- *Relazione del Collegio dei Revisori*

  Relazione nella quale viene espresso un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile dei risultati di bilancio.

2.2. Tenuta dei libri contabili

L'Ente adotta i libri contabili obbligatori previsti dalla norma in materia di contabilità economico-patrimoniale e i libri previsti dalla norma tributaria.

I libri, le scritture contabili e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o regolamento, possono essere formati e tenuti con strumenti informatici ed essere digitalizzati. In tal caso, gli obblighi di numerazione progressiva e vidimazione, laddove previsti dalla norma, sono assolti mediante apposizione almeno una volta all'anno, della marcatura temporale e della firma digitale del legale rappresentante dell'Ente o di altro soggetto dal medesimo delegato. Per i libri e per i registri la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento di natura tributaria, il termine per l'apposizione della marcatura temporale e della firma digitale opera secondo le specifiche norme in materia di conservazione digitale valevoli a livello tributario.

Le scritture contabili e i relativi documenti possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti.

In ogni caso la stampa delle scritture contabili, compreso il libro giornale tenuto con strumenti elettronici e conservato con modalità analogiche (cartacee), può avvenire entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di riferimento. Tale libro deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'Ente.

Devono inoltre essere progressivamente numerati per ciascun anno contestualmente alla stampa del registro con indicazione, in ogni pagina, del numero progressivo, l'anno di riferimento della rilevazione contabile, l'intestazione del soggetto obbligato alla tenuta dei libri. Il sistema informatico in uso all'Ente per la stampa di tali registri è allineato con tali necessità, in particolare per quanto concerne l'indicazione dell'anno in collegamento con il periodo contabile oggetto di stampa.

PARTE 3. PROCESSI CONTABILI

Le fasi del processo contabile di Ente sono:

1. la pianificazione e programmazione economico-patrimoniale e finanziaria;
2. la gestione;
3. la revisione della previsione;
4. la consuntivazione.

3.1. La pianificazione e la programmazione economico, patrimoniale

Entro il 30 giugno dell'anno precedente a quello di riferimento, il CdA, su proposta del Presidente e previo parere del Consiglio Scientifico per quanto di competenza, approva le linee guida per la programmazione annuale e triennale.

Successivamente all'emanazione delle linee per la programmazione, l'Ufficio preposto alla redazione del Bilancio, d'intesa con il Direttore Generale, formulano le indicazioni operative per la presentazione delle proposte di budget per la formazione del bilancio di previsione annuale autorizzatorio nonché del bilancio di previsione triennale.

3.2. La formazione del budget

Le linee di programmazione economico–patrimoniale dell'Ente annuali e triennali, vengono tradotte nel Bilancio unico di previsione triennale, il cui primo anno coincide con il Bilancio unico di previsione annuale autorizzatorio, composto dal budget economico e dal budget degli investimenti e dalla Nota a corredo dei documenti di previsione.

Attraverso il Bilancio unico di previsione annuale autorizzatorio e triennale si evidenziano le risorse assegnate annualmente e trimestralmente a ciascun CdR.

Il Direttore Generale, al termine del processo di definizione del budget, predispone il bilancio unico di previsione annuale autorizzatorio e triennale e lo sottopone al Presidente, che redige la propria relazione e lo presenta al CdA per l'approvazione dopo aver acquisito il parere del Consiglio scientifico per gli aspetti di competenza e la relazione del Collegio dei revisori dei conti.

L'approvazione del bilancio di previsione annuale autorizzatorio, corredato dei documenti previsti dalla normativa vigente, deve avvenire entro il 31 dicembre dell'anno precedente all'esercizio di riferimento.

In caso di approvazione del bilancio, questo viene trasmesso per conoscenza ai Ministeri competenti e agli altri Enti indicati dalla normativa vigente. In caso di approvazione del Bilancio si avvia l'esercizio provvisorio, al fine di consentire l'operatività ordinaria.

3.2.1. Iter di predisposizione del Bilancio Unico di Ente di previsione per il primo esercizio economico-patrimoniale

L'Ufficio competente per la Contabilità e il Bilancio quando avvia la fase di definizione del budget predispone l'informativa utile e la invia ai CdR dell'Amministrazione centrale dell'Ente.

Ciascun CdR, in conformità alle linee di programmazione economico-patrimoniale, predispone la propria proposta di budget economico e degli investimenti nei tempi e nelle modalità indicate nell'informativa sopra richiamata.

Per le strutture il Dirigente/Responsabile, anche in relazione agli obiettivi assegnati, predispone la proposta di budget annuale e triennale del proprio centro composta da costi e ricavi di propria competenza. I costi sono classificati secondo diversi gradi di priorità: costi obbligatori (non comprimibili come gli stipendi, le utenze, ecc.); costi discrezionali (non obbligatori ma necessari al mantenimento o al miglioramento dei servizi).

Le proposte di previsione vengono analizzate congiuntamente al Direttore Generale per valutarne l'impatto complessivo, individuare gli eventuali ambiti di intervento e verificare la coerenza con i documenti programmatici.

L'insieme delle previsioni di budget dei singoli CdR dell'Amministrazione centrale costituiscono il bilancio unico di previsione annuale autorizzatorio dell'Ente e tutte le fonti/ricavi e tutti gli investimenti/costi concorrono a formare il pareggio di bilancio, raggiunto il quale le previsioni assumono carattere autorizzatorio e definiscono l'ambito gestionale entro cui il CdR potrà operare.

La predisposizione delle previsioni di bilancio avviene mediante l'utilizzo di un applicativo informatico denominato **U-BUDGET** integrato con la procedura contabile **U-GOV**. L'applicativo viene utilizzato dai CdR, per la predisposizione di un prospetto aggregato dei budget economico e degli investimenti.

Sotto il profilo operativo, in sede di previsione di budget si utilizzano le seguenti coordinate contabili:

1. voci del piano dei conti;
2. Unità Analitiche (UA) = CdR
3. Progetti = propri per ogni struttura

Le previsioni del budget dell'esercizio devono essere costruite all'ultimo livello del piano dei conti.

3.2.2. Iter di predisposizione del Bilancio Unico di Ente di previsione dal secondo anno dall'introduzione della contabilità economico-patrimoniale

L'Iter per la predisposizione del Bilancio Unico di Ente di previsione per gli anni successivi al primo prevede la stessa procedura descritta per il primo anno di contabilità economico-patrimoniale a cui si aggiungeranno anche le previsioni dei CdR afferenti alla Rete scientifica. Per tale attività si rimanda ad una specifica definizione nel corso del prossimo esercizio.

3.2.3. Il Bilancio unico di Ente di previsione triennale

Il Bilancio unico di Ente di previsione triennale è inteso quale documento di programmazione di natura prospettica ed è composto dal budget economico e dal budget degli investimenti; esso non prevede il pareggio tra costi e ricavi se non per il primo anno di riferimento che coincide con il Bilancio unico di Ente di previsione annuale autorizzatorio per il quale è invece previsto il pareggio. Il Bilancio unico di Ente di previsione triennale viene annualmente aggiornato attraverso lo scorrimento di un anno.

3.3. Consuntivazione

Il Bilancio unico di Ente di esercizio e i documenti a corredo devono essere approvati entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello a cui il Bilancio si riferisce.

Per la redazione del Bilancio unico di esercizio al termine delle attività di gestione occorre effettuare le verifiche di fine anno e disporre le scritture di chiusura dell'esercizio.

La Direzione competente per la Contabilità e il Bilancio avvia la fase di consuntivazione, predispone l'informativa utile all'effettuazione delle operazioni di verifica necessarie alla chiusura del bilancio e la invia ai CdR dell'Ente.

Tali operazioni di verifica consistono in:

- verifica e chiusura del fondo economale;
- analisi delle singole posizioni dei crediti e dei debiti per determinare gli importi con scadenza oltre l'esercizio successivo;
- analisi delle singole posizioni di credito e valutazione della loro recuperabilità;
- valutazione dello stato di avanzamento dei progetti in corso di esecuzione;
- verifica delle registrazioni contabili;
- verifica della contabilizzazione di contributi ricevuti;
- verifica delle registrazioni dei beni inventariabili e delle eventuali operazioni di scarico.

Il Direttore Generale al completamento delle scritture contabili di chiusura da parte dell'Ufficio competente dell'Amministrazione Centrale procede alla predisposizione del bilancio unico di esercizio e lo sottopone al Presidente, il quale, con la propria relazione, lo presenta per l'approvazione al CdA, sentito il Consiglio scientifico per gli aspetti di competenza.

Si specifica che 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.

3.3.1. 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 i risconti attivi e passivi (ITAS 17).

- **Risconti attivi** rappresentano quote di costi e oneri che hanno già avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio in chiusura o in precedenti esercizi, ma che sono di competenza di uno o più esercizi successivi. Essi rappresentano la quota parte dei costi e oneri rinviata ad uno o più esercizi successivi.
  Ad esempio, possono generare risconti attivi i costi inerenti i premi assicurativi, i canoni di leasing, i canoni di locazione, vigilanza, abbonamenti, quota interessi passivi anticipati, canoni di noleggio, canoni di manutenzione periodica aventi durata non solare con pagamento anticipato, abbonamenti a riviste aventi durata non solare con pagamento anticipato.

- **Risconti passivi** rappresentano quote di proventi e ricavi che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio in chiusura o in precedenti esercizi, ma che sono di competenza di uno o più esercizi successivi. Essi rappresentano la quota parte dei proventi e ricavi rinviata ad uno o più esercizi successivi. Ad esempio, possono generare risconti passivi gli affitti attivi riscossi anticipatamente che comprendono un periodo a cavallo di più esercizi, gli interessi attivi anticipati a cavallo di più esercizi, le provvigioni riscosse anticipatamente per servizi che si prolungano oltre la chiusura dell'esercizio, oneri finanziari o oneri diversi di gestione derivanti da operazioni con obbligo di retrocessione di titoli o beni a cavallo di anno.

3.3.2. 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:

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

b. *fondo ammortamento* che accoglie gli importi derivanti dalla procedura di ammortamento così come prevista in ITAS 14 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.

I **fondi rischi ed oneri** (ITAS 13 e paragrafo 5.2.4 del Manuale) vengono stanziati allo scopo di coprire:

a) rischi particolari, legati al verificarsi di avvenimenti ben precisi, quali eventi accidentali, oscillazioni di prezzi, cause legali, etc., per quanto concerne i fondi rischi;

b) 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, per quanto concerne i 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 il momento in cui tali eventi accadranno, né se ne conosce esattamente l'ammontare.

3.3.3. 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:

a) **Ratei attivi e passivi** (ITAS 17)

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.

Per **ratei attivi** si intendono quote di proventi e di ricavi di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio di esercizio, che avranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi. Il rateo attivo in bilancio viene esposto nell'attivo dello Stato Patrimoniale, al suo valore contabile. In Conto Economico

la contropartita dell'iscrizione di un rateo attivo trova collocazione e fra i proventi e ricavi secondo la natura del rapporto economico.

Per **ratei passivi** si intendono quote costi e oneri di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio di esercizio, che avranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi. Il rateo passivo in bilancio viene esposto nel passivo dello Stato Patrimoniale, al suo valore nominale. In Conto Economico la contropartita dell'iscrizione di un rateo passivo trova collocazione fra i costi e oneri secondo la natura del rapporto economico.

Come previsto dal paragrafo 6 dell'ITAS 17, ratei e risconti si riferiscono ad operazioni che si sviluppano a cavallo di due o più esercizi successivi e contigui la cui manifestazione finanziaria avverrà posticipatamente (nel caso dei ratei) o è avvenuta anticipatamente (nel caso dei risconti) e sono ripartibili in proporzione al tempo fisico o economico.

Il criterio del tempo fisico, come descritto dai paragrafi 8-9 dell'ITAS 17, si applica alle operazioni che hanno un contenuto economico costante nel tempo (contratti di durata) e la cui imputazione di proventi e ricavi e costi e oneri avviene per periodi di tempo ricorrenti e uguali (con rate trimestrali, semestrali, annuali, etc.), uno dei quali è a cavallo di due o più esercizi consecutivi. Ad esempio, per i canoni dei contratti di locazione di immobili utilizzati in maniera continuativa nell'anno e per i premi dei contratti assicurativi.
Le operazioni cui ratei e risconti si riferiscono possono derivare da prestazioni o obbligazioni definite da un contratto, quali ad esempio locazione, assicurazione, contratto per servizi di pulizia, sorveglianza, manutenzione, utenze, più in generale erogazione o acquisizione di altre tipologie di servizi.
Il criterio del tempo economico, come descritto dai paragrafi 10-11 dell'ITAS 17, si applica invece alle operazioni che non hanno un contenuto economico costante nel tempo. Ad esempio, ad un contratto di locazione di un immobile che viene utilizzato solo per una parte dell'anno (come nel caso di un'attività stagionale) benché il contratto copra un periodo annuale a cavallo di due esercizi. In queste ipotesi, il calcolo dei ratei e risconti è effettuato non in proporzione al tempo, ma mettendo in relazione, in termini economici, la prestazione e la controprestazione derivanti dall'operazione per effetto della correlazione tra costi e oneri e ricavi e proventi, in virtù del principio di competenza economica.

b) **Fatture e note credito da emettere e da ricevere.**

   Secondo il paragrafo 5 dell'ITAS 17, le **fatture da emettere** non si configurano come ratei e risconti, in quanto relative a proventi e ricavi la cui competenza economica è interamente maturata nell'esercizio in chiusura.

   Il paragrafo 5 dell'ITAS 17 si applica anche per le **fatture da ricevere,** in quanto si riferiscono a costi e oneri la cui competenza economica è interamente maturata nell'esercizio in chiusura

c) **Interessi bancari maturati al 31/12** la cui liquidazione degli interessi attivi (ad es. su conti correnti bancari) la cui competenza economica è interamente maturata nell'esercizio in chiusura e da riscuotere nell'esercizio successivo.

d) **Adeguamento dei crediti e debiti in valuta (eventuale).**

3.3.4. 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.

3.3.5. 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 nell'esercizio. Se i componenti positivi superano i componenti negativi, il totale in Avere è maggiore del in 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.

3.3.6. 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:

a) Conti alle attività;

b) Conti alle passività;

c) Conti di patrimonio netto.

3.3.7. Apertura del nuovo esercizio

Il Conto del Patrimonio riassume in sé tutte le informazioni dell'esercizio relativamente al risultato economico e al 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 fa confluire nel nuovo esercizio i valori dell'esercizio precedente, valori che in chiusura di periodo confluiscono nello stato patrimoniale costituiscono i valori iniziali con i quali si apre la contabilità del nuovo esercizio.

Le registrazioni contabili di chiusura e riapertura al successivo esercizio sono effettuate dall'Ufficio competente per la Contabilità e il Bilancio.

3.3.8. Riepilogo delle principali verifiche di fine esercizio

Di seguito sono esposte le principali operazioni da effettuare dopo aver predisposto il Bilancio finale di verifica:

a) Riconciliazione dei conti relativi agli eventuali rapporti di conto corrente/conto anticipi con l'istituto di credito con i relativi estratti conto bancari al 31 dicembre;

b) Riconciliazione dei Conto di cassa economale con il relativo conto "Denaro e valori in cassa" alle giacenze del 31 dicembre;

c) Verifica della corrispondenza dei conti relativi all'IVA con il saldo della liquidazione dell'ultimo mese, eventualmente decurtato dell'acconto di dicembre;

d) Verifica della corrispondenza dei conti accesi ai mutui passivi con il debito residuo al 31 dicembre riportato nei relativi piani di ammortamento;

e) Verifica della corrispondenza del conto relativo all'IRPEF per i dipendenti e lavoratori autonomi con le ritenute IRPEF da versare al 31 dicembre;

f) Controllo delle partite iscritte nei conti ratei, risconti, fatture da emettere/ricevere, note di credito da emettere/ricevere dell'esercizio precedente;

g) Quadratura dei conti di mastro Clienti e Fornitori con le rispettive liste saldi nominativi e con evidenza delle partite aperte;

h) Analisi delle singole posizioni dei crediti e valutazione della recuperabilità;

i) Verifica dei requisiti di capitalizzazione dei costi iscritti tra le Immobilizzazioni materiali e immateriali;

j) Riconciliazione tra movimentazioni inventariali e scritture di Stato Patrimoniale.

PARTE 4. PROCEDURE CONTABILI

4.1. Modalità di registrazione in contabilità

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'Ente. Il sistema genera, all'atto della registrazione dell'evento, un flusso di scritture relazionate ed integrate nei due sistemi di contabilità. Esempi sono riportati nella parte che descrive le modalità di gestione del ciclo attivo e passivo.

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 agli importi, la natura dello scambio, gli attori e i destinatari.

4.2. Modalità di gestione del ciclo attivo

Il ciclo attivo, anche definito fase di gestione delle entrate, rappresenta nel sistema contabile le attività dell'Ente adottate per l'acquisizione delle risorse monetarie. Il ciclo attivo si avvia con la registrazione nel sistema di un contratto attivo di natura commerciale se riguarda la vendita di beni o la prestazione di servizi, o istituzionale, se riguarda i finanziamenti ricevuti da soggetti terzi.

Sono da considerarsi eventi da gestire nel ciclo attivo istituzionale i finanziamenti ministeriali come il Fondo Ordinario per gli Enti di ricerca (FOE), fondi per l'edilizia, fondi statali speciali (ad esempio PNRR, PRIN), ecc..

Sono da considerarsi eventi da gestire nel ciclo attivo commerciale i contratti per la realizzazione di beni o la prestazione di servizi commissionati da terzi e i proventi per lo svolgimento di attività convenzionale a cui fa seguito l'emissione di una fattura attiva.

4.2.1. Procedura operativa

Si illustra di seguito, a titolo di esempio, il flusso delle scritture che il sistema produce in contabilità economica ed analitica, nel caso in cui all'Ente venga riconosciuto un finanziamento di tipo istituzionale.

Si registra a sistema il documento "**generico di entrata"** che genera, in contabilità generale, una "scrittura prima" che rileva il ricavo nel conto economico e il credito nello stato patrimoniale. Contemporaneamente il sistema genera, in contabilità analitica, una "scrittura normale" che rileva a budget il ricavo e conferma la previsione e/o variazione di budget.

Le operazioni di riscossione avvengono mediante l'emissione dell'ordinativo di incasso; quando l'ordinativo viene riscontrato dalla banca si genera, in contabilità generale, una "scrittura ultima" che rileva l'incasso contabilizzato da parte dell'istituto cassiere e chiude il credito e movimenta il conto della banca.

Per l'attività commerciale l'emissione della fattura da parte dell'Ente genera una scrittura in contabilità analitica, "scrittura normale" di budget, che rileva il ricavo e conferma la previsione e/o variazione di budget, e una scrittura di contabilità generale, "scrittura prima" di contabilità economico-patrimoniale, che rileva il

credito, movimenta il conto IVA e contabilizza il ricavo. L'emissione dell'ordinativo di incasso genera le scritture sopra descritte.

Tutte le fasi di gestione del ciclo attivo, istituzionale e commerciale, come descritte in precedenza, devono svolgersi secondo modalità definite; la contabilità generale deve rilevare unicamente gli accadimenti del ciclo attivo che generano una variazione finanziaria certa, assimilata o presunta. I ricavi devono essere registrati per competenza e solo se ragionevolmente certi in ordine alla loro esistenza e alla determinabilità dell'ammontare. I ricavi devono essere riconosciuti quando il "processo produttivo" dei beni e servizi è stato completato o l'erogazione del servizio è avvenuta.

Pertanto, la fase di gestione di ogni singolo evento è subordinata alla presenza dei seguenti elementi:

a) esistenza di un documento formale di obbligazione;

b) verifica della ragione del credito;

c) verifica della sussistenza di un idoneo titolo giuridico;

d) individuazione del debitore;

e) quantificazione della somma da incassare;

f) scadenza.

4.3. Modalità di gestione del ciclo passivo

Il ciclo passivo comprende tutti gli eventi contabili relativi all'acquisizione di beni e servizi effettuati dall'Ente.

Il processo contabile 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, contenenti tutte le informazioni che possono dare origine alla registrazione contabile sia in contabilità generale che in contabilità analitica. Il documento gestionale deve riportare tutte le informazioni utili a descrivere l'evento contabile: importo, natura dello scambio, attori, destinatari.

La fase della gestione contabile del ciclo passivo è subordinata alla verifica preliminare della disponibilità di budget. In caso di indisponibilità di risorse l'acquisto non può essere realizzato e l'avvio del procedimento di spesa e delle registrazioni contabili non ha luogo. Gli accadimenti che determinano l'iscrizione dei costi in contabilità comportano l'utilizzo del budget assegnato ed autorizzato nell'esercizio.

Dopo la verifica della disponibilità di budget e l'autorizzazione della richiesta da parte del titolare del budget, segue la fase del procedimento di spesa.

Con l'individuazione del fornitore prende avvio la gestione delle fasi del ciclo passivo previste nel sistema contabile:

1. invio dell'ordine al fornitore, che potrebbe essere preceduta da una stipula del contratto o da una richiesta d'acquisto;
2. consegna del bene/esecuzione del servizio;
3. ricezione e registrazione della fattura;
4. emissione dell'ordinativo di pagamento;
5. pagamento.

Le regole per la registrazione dei costi prevedono, per il principio della prudenza, che tutte le componenti negative devono essere contabilizzate anche se non sono definitivamente realizzate (debiti certi e presunti). Prevedono anche che i costi devono essere registrati per competenza.

4.3.1. Procedura operativa

Si illustra di seguito, a titolo di esempio, il flusso delle scritture che vengono generate dal sistema in forma integrata nel caso dell'acquisto di un bene e quindi della rilevazione del costo. Lo stesso meccanismo opera anche per le prestazioni di servizio. Una volta terminata la procedura di scelta del contraente, nel sistema si registra il buono d'ordine da inviare al fornitore. Si genera, in contabilità analitica la rilevazione di una cosiddetta "scrittura anticipata" CO.AN per verificare la disponibilità di budget sulle coordinate analitiche e procedere con lo scalo budget.

Al ricevimento del bene/erogazione del servizio il sistema rileva in contabilità generale, una "scrittura anticipata" CO.GE che rileva il costo nel conto economico e il debito per fatture da ricevere nello stato patrimoniale. Contemporaneamente il sistema genera, in contabilità analitica, una "scrittura normale" che verifica quanto eroso con la precedente registrazione anticipata CO.AN ed eventualmente adegua le differenze.

Al ricevimento della fattura, previa registrazione, il sistema contabile genera, in contabilità generale, una "scrittura prima" che chiude il debito per fatture da ricevere e rileva il debito verso il fornitore. Contemporaneamente il sistema genera, in contabilità analitica, una scrittura che verifica quanto eroso con la precedente registrazione CO.AN ed eventualmente adegua le differenze.

Le operazioni di pagamento avvengono mediante l'emissione dell'ordinativo di pagamento; quando l'ordinativo viene riscontrato dalla banca si genera, in contabilità generale, una "scrittura ultima" che rileva il pagamento contabilizzato da parte dell'istituto cassiere e chiude il debito e movimenta il conto della banca.

4.4. Modalità di gestione del fondo economale

I CdR possono essere dotati di un fondo economale, o piccola cassa, reintegrabile durante l'anno. I pagamenti e i reintegri sono contabilizzati nel sistema contabile in uso all'Ente. Entro la chiusura dell'esercizio l'economo provvede a perfezionare gli eventuali ultimi reintegri e a restituire la disponibilità delle somme anticipate con versamento all'istituto cassiere.

Le specifiche modalità di gestione del fondo economale sono rinviate ad un apposito regolamento interno, da emanarsi, che disciplini le attività da porre in essere specificando le tipologie di spese, le modalità di pagamento, i documenti contabili da tenere, i soggetti incaricati e le relative responsabilità.

4.5. Modalità di gestione per l'utilizzo della carta di credito

La carta di credito è uno strumento di pagamento attribuito ai soggetti individuati dall'Ente secondo quanto stabilito dal comma 2, art 22 del RACF, per la durata del loro mandato/incarico, per l'acquisto di beni e servizi nell'ambito delle finalità istituzionali connesse alla loro carica e nel rispetto dei termini di legge sugli acquisti.

La carta di credito può essere utilizzata esclusivamente dal titolare al cui nome è rilasciata e non può essere ceduta a terzi in nessun caso. L'utilizzo della carta non è delegabile a terzi, non esonera il titolare dal rispetto delle norme vigenti in materia di acquisti.

Il titolare utilizzatore della carta di credito adotta misure di massima cautela per la custodia ed il buon uso della carta di credito ed è personalmente responsabile anche per l'utilizzo non autorizzato da parte di terzi.

4.6. Gestione inventariale

Il patrimonio è costituito dal complesso delle attività e passività reali e finanziarie di cui l'Ente dispone per il perseguimento dei fini istituzionali.

Le attività connesse al patrimonio sono rappresentate dalle immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie, vale a dire beni o costi pluriennali, che manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi e non solo in quello di sostenimento dei costi.

La gestione delle immobilizzazioni consiste nell'attuazione di un sistema di registrazioni inventariali e contabili ed alla attuazione di un sistema di attribuzioni di responsabilità e di controlli con lo scopo di:

- controllare e aggiornare la consistenza del patrimonio;
- vigilare sulle modalità di utilizzazione, custodia e conservazione dei beni che fanno parte del patrimonio;

A. Beni di terzi

I beni immobili e mobili che entrano nella disponibilità patrimoniale dell'Ente a titolo diverso dalla proprietà sono soggetti ad inventariazione in quanto beni di terzi.

Tali beni sono descritti nella Nota Integrativa allegata al Bilancio unico di Ente. Le spese di manutenzione straordinaria sostenute sui beni immobili di terzi sono iscritte tra le immobilizzazioni immateriali.

B. Beni di proprietà

I beni immobili e mobili che entrano nella disponibilità dell'Ente a seguito di acquisto, donazione, costruzione o altro, in quanto beni di proprietà sono soggetti a inventariazione.

L'inventario viene chiuso alla fine di ogni esercizio e riaperto all'inizio del successivo. Le risultanze patrimoniali del bilancio devono essere riconciliate con i valori inventariali.

L'inventario dei beni mobili di Ente è strutturato in sezionali. Ad ogni CdR può far riferimento uno o più sezionali, in funzione delle necessità della struttura.

4.6.1. Consegnatari e sub consegnatari dei beni mobili e immobili

La custodia, la conservazione e l'utilizzazione dei beni immobili e mobili, registrati nell'inventario, è affidata ad agenti responsabili costituiti da consegnatari, sub consegnatari e utilizzatori.

Il consegnatario dei beni mobili, per l'Amministrazione Centrale è il Dirigente dell'Ufficio competente in materia di patrimonio. Per i CdR a cui afferiscono i sezionali inventariali, il consegnatario è il Responsabile della struttura.

Il consegnatario dei **beni mobili** deve curare che vengano correttamente svolte le seguenti operazioni, avvalendosi dei servizi competenti alla gestione del patrimonio, alla contabilità e al bilancio che hanno l'obbligo di adempiere a quanto segue:

a) l'aggiornamento delle scritture inventariali nel sistema contabile, la redazione e sottoscrizione dei buoni di carico per l'introduzione dei beni inventariati e dei buoni di scarico per la cancellazione degli stessi dall'inventario;

b) l'identificazione dei beni mobili, anche mediante applicazione delle etichette inventariali ove prescritte;

c) i provvedimenti di manutenzione, riparazione o sostituzione di beni deteriorati, danneggiati, perduti, da richiedere ai competenti uffici;

d) la denuncia di eventi dannosi fortuiti o volontari;

e) la verifica dei beni iscritti a inventario e la chiusura contabile di tutte le rimanenze alla fine dell'anno solare.

In caso di cessazione o sostituzione dell'agente consegnatario ha luogo un passaggio di consegne.

Il sub consegnatario, laddove nominato, deve provvedere alla custodia, alla conservazione e all'utilizzazione dei beni affidati alla sua responsabilità. Egli assume i seguenti compiti:

- conservazione dei beni custoditi;
- richiesta di modifica dell'ubicazione o di trasferimento ad altro sezionale dei beni che siano trasferiti stabilmente in spazi affidati ad altri consegnatari o sub consegnatari;
- richiesta al consegnatario degli interventi di manutenzione o riparazione o sostituzione di beni deteriorati, danneggiati o perduti;
- denuncia al consegnatario di eventi dannosi fortuiti o volontari.

Il consegnatario generale dei **beni immobili** è il Dirigente dell'Ufficio competente in materia di patrimonio che con atto formale individua i consegnatari, ovvero i soggetti cui sono affidati i beni immobili.

Laddove non sia possibile indicare uno o più consegnatari il bene rimane in carico al Dirigente dell'Ufficio competente in materia di patrimonio.

La programmazione della regolare manutenzione ordinaria e straordinaria dei beni immobili e della relativa esecuzione e attuazione delle misure di sicurezza sui luoghi di lavoro è esclusiva competenza della Direzione competente in materia di edilizia e sicurezza.

4.6.2. Buoni di carico

Il buono di carico dei beni mobili deve consentire l'identificazione univoca del bene a cui si riferisce, fornendo:

1. la denominazione e la descrizione secondo la natura e la specie;
2. l'ubicazione;
3. gli estremi del sezionale di riferimento e del relativo CdR;
4. il tipo di carico;
5. gli estremi del fornitore e della fattura in caso si tratti di un acquisto;
6. il valore, la quantità, il numero di inventario riferito al sezionale e all'Ente.

Il buono di carico dei beni immobili può far riferimento a dati memorizzati esternamente presso altro archivio, tra cui le seguenti informazioni:

1. i dati identificativi del bene immobile, l'ubicazione, la destinazione d'uso dei locali e la superficie lorda;
2. il titolo di provenienza, le risultanze dei registri immobiliari, i dati catastali e la rendita catastale;
3. le servitù, gli oneri e i pesi da cui sono gravati;
4. il valore di acquisto o di costruzione del bene; in caso di lasciti, donazioni o successioni il valore del bene è quello indicato nel titolo di donazione o di successione.

I beni acquistati sono da inventariare al prezzo di acquisto, diminuito di eventuali sconti, aumentato dell'Iva solo se il bene viene acquistato per fini istituzionali e di eventuali oneri strettamente connessi al bene stesso quali per esempio spese di trasporto, spese doganali ecc.

I beni ricevuti a titolo gratuito in conseguenza di atti di liberalità sono inventariati al valore di stima o di mercato qualora non fossero corredati di documenti giustificativi originari (es. atti di donazione, stime, perizie).

4.6.3. Scarico dei beni

Lo scarico inventariale dei beni mobili consiste nella cancellazione dall'inventario dei beni che cessano di far parte del patrimonio dell'Ente a qualunque titolo (vendita, cessione, inservibilità, furto o smarrimento, distruzione, ecc.) ed è disposto dal consegnatario, su proposta dell'utilizzatore o del sub consegnatario, sentito il parere obbligatorio di apposita commissione scarichi.

Lo scarico inventariale dei beni immobili avviene in seguito a delibera del CdA che per vendita od altre cause ne stabilisca la cancellazione dal patrimonio dell'Ente.

Lo scarico è formalizzato con apposito buono firmato dal consegnatario. Il valore dello scarico è quello che risulta dalle scritture contabili e patrimoniali al momento dell'effettuazione del provvedimento amministrativo.

4.6.4. Trasferimento di beni tra CdR

È possibile il trasferimento interno di un bene tra CdR, qualora sia adeguatamente funzionante e non più necessario ad un centro ma utile ad un altro.

4.7. Modalità di gestione delle variazioni di budget

Il processo di revisione del budget nel corso della gestione ha lo scopo di aggiornare i dati contenuti nel Bilancio unico di previsione annuale in relazione all'andamento della gestione in corso d'anno. Le tipologie di variazioni previste e le attività di controllo e di approvazione sono illustrate schematicamente nella tabella sottostante:

	Tipologia	CdA	NO CdA	Controllo		NOTE
				SI	NO	
VARIAZIONI						
a1	Variazioni in aumento o in diminuzione di costi e ricavi relative alle assegnazione di progetti finanziati con vincolo di destinazione proposte dagli Uffici/Unità dell'Amministrazione Centrale		X	X		Sono controllate dall'Ufficio preposto alle funzioni di ragioneria per l'Amministrazione Centrale e autorizzate con provvedimento del Direttore Generale
a2	Variazioni in aumento o in diminuzione di costi e ricavi relative alle assegnazione di progetti finanziati con vincolo di destinazione proposte dalle Strutture della rete scientifica		X	X		Sono controllate dal Responsabile della Compliance (ex segretario amministrativo) e autorizzate con provvedimento del Direttore Generale
b1	Variazioni in aumento o in diminuzione di costi e ricavi relative a proventi o rimborsi senza vincolo di destinazione proposte dagli Uffici/Unità dell'Amministrazione Centrale		X	X		Sono controllate dall'Ufficio preposto alle funzioni di ragioneria e autorizzate con provvedimento del Direttore Generale
b2	Variazioni in aumento o in diminuzione di costi e ricavi relative a proventi o rimborsi senza vincolo di destinazione proposte dalle Strutture della rete scientifica		X	X		Sono controllate dal Responsabile della Compliance (ex segretario amministrativo) e autorizzate con provvedimento del Direttore Generale
c1	Storni di costi/ricavi nell'ambito dello stesso progetto anche tra strutture diverse		X	X		Sono controllate per l'Amministrazione Centrale dall'Ufficio preposto alle funzioni di ragioneria e per la Rete scientifica dai Responsabili RGC
c2	Storni di costi/ricavi tra progetti diversi attivi anche tra strutture diverse		X	X		Sono controllate per l'Amministrazione Centrale dall'Ufficio preposto alle funzioni di ragioneria e per la Rete scientifica dai Responsabili RGC
d	Variazioni di budget tra CdR diversi senza progetto		X	X		Sono controllate per l'Amministrazione Centrale dall'Ufficio preposto alle funzioni di ragioneria e per la Rete scientifica dai Responsabili RGC
e	Variazioni tra budget economico e budget degli investimenti relative ad assegnazioni di finanziamenti senza vincolo di destinazione	X		X		Sono controllate dall'Ufficio preposto alle funzioni di ragioneria dell'Amministrazione Centrale e autorizzate con delibera del CdA previo parere del Collegio dei Revisori dei Conti. In caso di urgenza, sono autorizzate con decreto del Presidente e sottoposte a ratifica del Consiglio di Amministrazione, previo parere del Collegio dei Revisori dei Conti.
f	Situazioni di disequilibrio che richiedono interventi di assestamento del budget in relazione a:	X		X		Sono controllate dall'Ufficio preposto alle funzioni di ragioneria dell'Amministrazione Centrale e autorizzate con delibera del CdA previo parere del Collegio dei Revisori dei Conti. In caso di urgenza, sono autorizzate con decreto del Presidente e sottoposte a ratifica del Consiglio di Amministrazione, previo parere del Collegio dei Revisori dei Conti.
	1) maggiori costi da sostenere o nuovi fabbisogni da finanziare;					
	2) minori ricavi rispetto a quelli previsti;					
	3) assegnazione di nuovi finanziamenti senza vincolo di destinazione;					
	4) allocazione dell'utile o riassorbimento della perdita accertati alla fine dell'esercizio precedente.					
g	Donazioni	X		X		Sono controllate dall'Ufficio preposto alle funzioni di ragioneria dell'Amministrazione Centrale e autorizzate con delibera del CdA previo parere del Collegio dei Revisori dei Conti. In caso di urgenza, sono autorizzate con decreto del Presidente e sottoposte a ratifica del Consiglio di Amministrazione, previo parere del Collegio dei Revisori dei Conti.
TRASFERIMENTI						
h	Trasferimento alle Strutture dell'Amministrazione Centrale di costi per la copertura di TD		X	X		Sono controllate per l'Amministrazione Centrale dall'Ufficio preposto alle funzioni di ragioneria e per la Rete scientifica dai Responsabili RGC
i	Trasferimento alle Strutture dell'Amministrazione Centrale di costi per la copertura dei compensi incentivanti		X	X		Sono controllate per l'Amministrazione Centrale dall'Ufficio preposto alle funzioni di ragioneria e per la Rete scientifica dai Responsabili RGC
j	Trasferimento di economie di progetti conclusi a favore di progetti attivi		X	X		Sono controllate per l'Amministrazione Centrale dall'Ufficio preposto alle funzioni di ragioneria e per la Rete scientifica dai Responsabili RGC
k	Reimpiego della quote di finanziamento riconosciuto a titolo di rimborso del costo del personale TI rendicontato su progetti attivi		X	X		Sono controllate per l'Amministrazione Centrale dall'Ufficio preposto alle funzioni di ragioneria e per la Rete scientifica dai Responsabili RGC
l	Trasferimenti alle Aree della Ricerca		X	X		Sono controllate per l'Amministrazione Centrale dall'Ufficio preposto alle funzioni di ragioneria e per la Rete scientifica dai Responsabili RGC

Relativamente ai punti a1, a2, b1e b2, il Direttore Generale può delegare proprie attribuzioni alle strutture della SAC competenti in materia al fine di rendere maggiormente efficiente il flusso documentale connesso alla gestione delle variazioni.

PARTE 5. PRINCIPI CONTABILI

5.1. Postulati generali per la redazione del Bilancio

Il modello contabile dell'Ente si basa sugli standard contabili nazionali ITAS, sui principi generali disciplinati nell'allegato 1 del Decreto Legislativo 31 maggio 2011, n. 91 nonché sui principi contabili nazionali formulati dall'Organismo italiano di contabilità (Principi OIC) e secondo quanto previsto dalla normativa vigente.

Il **Quadro concettuale** degli ITAS al paragrafo 2 definisce i postulati che rappresentano i principi generali di redazione del bilancio, che garantiscono la qualità dell'informazione e la rendono utile a tutti gli stakeholder.

Ogni postulato costituisce parte di un unico sistema definito dal Quadro concettuale che, a sua volta con tutti gli ITAS, va considerato come unico corpus di standard contabili.

I postulati sono di seguito elencati:

a) Significatività

Un'informazione se è sostanzialmente utile alla rendicontazione e agli stakeholder e se ha valore confermativo (se attiene ad aspettative passate o attuali degli utilizzatori, consentendone la conferma o la modifica), predittivo (se consente la formazione di aspettative riguardanti il futuro) o entrambi (le funzioni confermativa e predittiva di un'informazione sono spesso correlate).

b) Rappresentazione fedele

La rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, del risultato economico e dei flussi di cassa è un principio generale che sta a monte di ogni ITAS. La rappresentazione di un fenomeno è fedele se è completa, neutrale, priva di errori rilevanti e ne rispetta la sostanza economica.

La contabilità *accrual* presenta necessariamente delle stime poiché connaturate al processo di formazione del bilancio di esercizio.

La correttezza delle informazioni non si limita, laddove possibile, all'esattezza di un fenomeno oggettivamente riscontrabile, ma si estende alla fondatezza e alla ragionevolezza delle ipotesi, dei procedimenti e delle valutazioni. La possibilità, in fase applicativa, di disattendere alcune indicazioni degli ITAS (ovvero di norme di legge), costituisce un'eccezione che finora non aveva mai trovato applicazione nella contabilità pubblica degli Enti. In questi casi scatta l'obbligo di motivazione nella Nota Integrativa. La descrizione completa di un fenomeno richiede la presentazione di tutte le informazioni necessarie all'utilizzatore per comprendere il fenomeno rappresentato. L'omissione di informazioni significative rende lacunosa e fuorviante la rappresentazione delle operazioni e/o degli altri eventi, compromettendone l'utilità per gli stakeholder. L'informazione, infatti, deve essere neutrale ovvero priva di distorsioni o sperequazioni a vantaggio di alcuni stakeholder e a discapito di altri.

La **prevalenza della sostanza sulla forma** richiede che i fenomeni siano rilevati e presentati secondo la loro sostanza economica, finanziaria e patrimoniale e non semplicemente secondo la loro forma giuridica. Pertanto, la sostanza delle operazioni pubbliche della gestione di ogni amministrazione rappresenta l'elemento prevalente per la contabilizzazione, valutazione ed esposizione nella rappresentazione dei fatti amministrativi nei documenti del sistema di bilancio.

c) Prudenza

Per prudenza si intende applicare un ragionevole grado di cautela nelle stime di bilancio. Nel bilancio di esercizio, l'applicazione della prudenza è tesa ad evitare che le attività e passività siano rispettivamente sovrastimate e sottostimate, e allo stesso modo i proventi, i ricavi, i costi e gli oneri. Tuttavia, l'esercizio della prudenza non consente la sottostima volontaria di attività o ricavi né la sovrastima volontaria di passività o costi, poiché tale comportamento inciderebbe sulla neutralità dell'informazione e sulla rappresentazione veritiera e corretta dei fenomeni che si intendono rappresentare.

d) Verificabilità

La verificabilità è la qualità dell'informazione che garantisce agli utilizzatori che l'informazione presentata nei documenti finanziari rappresenti i fenomeni in modo veritiero e corretto. Le informazioni di bilancio devono essere verificabili tramite la documentazione di supporto, non solo in termini di valori, ma anche di procedimenti seguiti.

A tale scopo, le ipotesi di base e il procedimento seguito dal redattore costituiscono parte dell'informazione integrativa.

e) Comprensibilità

L'informazione deve essere presentata in modo tale da facilitare gli utilizzatori nella comprensione del suo significato. La rappresentazione dell'informazione nella sua integrità contribuisce alla comprensibilità. Ai fini del giudizio circa la comprensibilità dell'informazione, si assume che gli utilizzatori non siano necessariamente esperti ma abbiano una ragionevole conoscenza dell'attività svolta dall'amministrazione pubblica considerata e dell'ambiente nel quale essa opera, nonché esaminino ed analizzino, con normale diligenza, l'informazione presentata nei documenti finanziari. La complessità di un'informazione e la potenziale difficoltà per alcuni utilizzatori a comprenderla senza l'ausilio di esperti non ne giustificano l'esclusione dal bilancio di esercizio o dagli altri documenti finanziari per finalità informative generali.

Infatti, l'ultima parte del Quadro concettuale, così come avviene in ogni ITAS, è dedicata alla Nota Integrativa del bilancio di esercizio e alle informazioni minime che deve contenere, al fine di migliorare la comprensibilità da parte degli stakeholder.

Nel bilancio di esercizio e negli altri documenti finanziari per finalità informative generali, ogni classe di valori, omogenea al suo interno e rilevante, deve essere presentata separatamente, evitando compensazioni di partite. In particolare, i proventi ed i ricavi sono iscritti al lordo dei costi e oneri sostenuti e, parimenti, i costi e oneri sono iscritti al lordo dei correlati proventi e ricavi, a meno che uno standard contabile non stabilisca diversamente. Analogamente si procede per le attività e le passività e per i flussi di cassa in entrata e in uscita.

f) Comparabilità

La comparabilità dell'informazione consente agli utilizzatori di individuare similitudini e differenze tra fenomeni riguardanti due o più PA o la medesima amministrazione in diversi istanti di tempo. Affinché un'informazione sia comparabile deve essere garantita la costanza nella scelta
e nell'applicazione delle regole.

L'utilità delle informazioni contenute nei documenti finanziari è accresciuta se tali informazioni possono essere confrontate:

a) con informazioni prospettiche, presentate precedentemente in relazione alla medesima amministrazione pubblica;

b) con informazioni simili riferite a diversi esercizi della medesima amministrazione pubblica;

c) con informazioni simili riguardanti altre PA.

Il requisito della comparabilità non va confuso con quello della uniformità. Affinché le informazioni siano comparabili, fenomeni simili devono apparire simili e fenomeni diversi devono apparire diversi, nella rappresentazione che ne viene fornita attraverso i documenti finanziari.

La redazione dei documenti finanziari richiede l'esercizio di scelte nell'applicazione delle regole (norme di legge, standard contabili) nei casi in cui queste prevedano opzioni o nei casi in cui manchi una disciplina specifica per il fenomeno da rappresentare. In particolare, la redazione del bilancio di esercizio richiede l'applicazione di politiche contabili, intese come principi, concetti di base, convenzioni, regole

e prassi applicati da un'amministrazione pubblica nella rilevazione, valutazione e presentazione delle operazioni e degli altri eventi.

La costanza delle politiche contabili e, in generale, nell'applicazione delle regole disciplinanti la redazione dei documenti finanziari è il mezzo per garantire la comparabilità dell'informazione nello spazio e nel tempo. Tale costanza contribuisce, inoltre, alla comprensibilità e verificabilità dell'informazione da parte degli utilizzatori. La rappresentazione veritiera e corretta può giustificare, eccezionalmente, un cambiamento nelle politiche contabili e nelle regole applicate. Gli standard contabili disciplinano l'informativa da fornire in tali casi.

g) Tempestività

Il principio della tempestività richiede che l'informazione venga resa disponibile agli utilizzatori in tempo utile per la formulazione del giudizio sui risultati conseguiti con l'uso delle risorse pubbliche e per l'assunzione di decisioni. La tempestività è un principio che si traduce spesso in norme che fissano termini e sanzioni come, ad esempio, l'indice di tempestività dei pagamenti delle fatture commerciali delle PA.

Il bilancio d'esercizio è predisposto con cadenza annuale e si riferisce ad un periodo di gestione coincidente con l'anno solare. Per le PA l'esercizio si intende sempre dal 1° gennaio al 31 dicembre di ogni anno.

Alcune informazioni comprese nei documenti finanziari annuali consentono valutazioni riferite a periodi temporali più ampi del singolo esercizio.

h) Continuità

Il bilancio d'esercizio è normalmente preparato in base all'assunto che l'amministrazione che lo redige è in funzionamento e continuerà la sua attività nel prevedibile futuro. In presenza del predetto assunto, la valutazione delle poste contabili è fatta nella prospettiva della continuazione delle attività dell'amministrazione.

Vincoli all'informazione

L'applicazione dei postulati è sottoposta a vincoli, in termini di rilevanza dell'informazione per gli utilizzatori, di equilibrio tra benefici e costi dell'informazione e di bilanciamento tra i postulati.

I vincoli sono quelli descritti nel Quadro Concettuale ITAS e, in ogni caso, la loro applicazione non può essere tale da pregiudicare l'applicazione dei postulati.

I vincoli dell'informazione sono:

a) ***Rilevanza:*** l'informazione è rilevante se la sua omissione o errata presentazione è suscettibile di influenzare il giudizio sui risultati conseguiti con l'uso delle risorse pubbliche o le decisioni assunte dagli utilizzatori dei documenti finanziari. Pertanto, la rilevanza di una informazione, o omessa o carente informazione, sussiste se è in grado di influenzare i giudizi degli stakeholder sui risultati di bilancio e sull'impiego delle risorse pubbliche. La rilevanza dipende tanto dalla natura dell'informazione quanto dalla sua dimensione quantitativa, valutata anche comparativamente con i valori complessivi presentati nel documento finanziario nel quale l'informazione è o sarebbe collocata.

b) ***Costi-benefici:*** la produzione, diffusione ed utilizzazione delle informazioni presentate nei documenti finanziari comporta costi. I benefici ottenibili dagli utilizzatori di un'informazione devono essere superiori ai suoi costi. La valutazione dei benefici e dei costi dell'informazione va effettuata in situazioni concrete anche tenendo conto della dimensione dell'amministrazione considerata. Tale valutazione è comunque soggettiva in quanto non è sempre possibile identificare e quantificare con certezza tutti i benefici e tutti i costi connessi all'informazione. Pertanto, l'analisi costi-benefici consiste in un approccio generale e sistematico e viene applicata normalmente in ambito economico, socio-economico e ingegneristico. In merito alle informazioni del bilancio, si traduce nel valutare, caso per caso e nella realtà dei fatti, se i benefici ottenibili dagli stakeholder sono superiori ai costi dell'informazione stessa.

c) ***Bilanciamento tra i postulati:*** il presente Quadro Concettuale non definisce un ordine gerarchico tra i postulati. Essi contribuiscono, nel loro complesso, a rendere l'informazione presentata nei documenti finanziari utile per i suoi destinatari. 2.41 In sede di statuizione degli standard contabili, nonché di redazione dei documenti finanziari, può essere necessario dare maggior peso ad alcuni postulati al fine di garantire il conseguimento degli obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali.

5.2. Elementi del Bilancio d'esercizio e Principi di valutazione delle poste di bilancio

Il bilancio di esercizio presenta gli effetti delle operazioni e degli altri eventi raggruppandoli in insiemi omogenei per caratteristiche economiche. Tali insiemi costituiscono gli elementi del bilancio di esercizio. Gli elementi sono un riferimento fondamentale per la rilevazione, classificazione e aggregazione dei valori contabili. Il bilancio di esercizio, quindi, è un documento di sintesi e raggruppa e presenta gli eventi, i fatti di gestione e le singole operazioni per insiemi omogenei.

Gli elementi del bilancio di esercizio sono:

a) attività;
b) passività;
c) patrimonio netto (PN);
d) proventi e ricavi;
e) costi ed oneri.

All'interno dei suddetti elementi, i valori contabili sono aggregati e presentati in classi e sotto-classi allo scopo di accrescere la significatività e la comprensibilità del bilancio di esercizio per i suoi utilizzatori.

Di seguito si analizza in specifico singolarmente gli elementi del bilancio di esercizio, così come è previsto dal Quadro concettuale ITAS:

a) **Attività:** è una risorsa attualmente controllata dall'Ente come risultato di un'operazione o altro evento passato. Le attività sono risorse controllate dall'Ente che genera benefici economici o hanno un potenziale di servizio. Si tratta di attività patrimoniali, facenti parte dello stato patrimoniale attivo (SP). Una risorsa deve avere un potenziale di servizio o la capacità di generare benefici economici. Per potenziale di servizio s'intende la capacità di contribuire al conseguimento degli obiettivi di un'amministrazione pubblica. È tipico del settore pubblico che le risorse siano utilizzate per soddisfare bisogni attraverso l'erogazione di servizi e non per generare flussi di cassa positivi netti. Si tratta di risorse per le quali non è possibile, non è prevista o è difficile la dismissione (con l'eventuale realizzazione di flussi di cassa positivi), in ragione della loro destinazione, della loro elevata specializzazione o di vincoli normativi. Ciò non esclude che da alcune risorse possano derivare benefici economici in senso stretto, consistenti in flussi di cassa positivi o nella riduzione di flussi di cassa negativi.
   Il controllo di una risorsa comporta la capacità di utilizzare la risorsa, o di indirizzarne l'utilizzo da parte di terzi, in modo tale da godere del potenziale di servizio o dei benefici economici da questa derivanti ed è una condizione imprescindibile ai fini dell'iscrizione nello stato patrimoniale attivo. Tale condizione è verificata con l'esistenza di un diritto, o di una situazione di fatto, che consenta all'Ente di utilizzare la risorsa e di inibire o limitare l'accesso alla stessa da parte di terzi.
   Volendo fare un esempio possiamo fare riferimento al possesso di un'immobilizzazione, e non della proprietà, e al controllo della stessa inteso come capacità di utilizzarne i benefici economici ed il potenziale di servizio ai fini dell'iscrizione nello stato patrimoniale attivo così come previsto dall'ITAS 4 paragrafo 7.
   Il controllo deve essere una condizione attuale che deriva da un'operazione o altro evento passato. Il controllo su una risorsa può essere acquisito con diverse modalità: mediante operazioni di scambio con terze parti, con la produzione interna, o attraverso operazioni con terze parti non aventi carattere di

scambio. L'acquisizione di risorse è spesso la conseguenza dell'esercizio di poteri sovraordinati della pubblica amministrazione, come quello impositivo. Tuttavia, affinché la condizione del controllo sia verificata, occorre che il potere sia stato esercitato e che sia sorto un diritto a ricevere la risorsa.
Gli IPSAS a cui gli ITAS si ispirano, definiscono "asset" un'immobilizzazione materiale che ha i requisiti per poter essere rilevata come un'"attività patrimoniale" nello stato patrimoniale attivo. Ciò può avvenire se sono soddisfatti i postulati ed i vincoli di bilancio ed in particolare se l'attività patrimoniale è controllata dalla PA.

b) **Passività:** è un'obbligazione attuale di un'amministrazione pubblica che richiede un trasferimento di risorse ed è il risultato di un'operazione o altro evento passato. Quindi una passività fa sempre riferimento ad un obbligo dell'Ente di trasferire a terzi denari o altre risorse, indipendentemente dal momento temporale in cui deve essere effettuata la prestazione.
Possono costituire passività solo le obbligazioni la cui estinzione richiede il trasferimento di risorse a soggetti terzi, quali:
   - obbligazioni a pagare somme di denaro;
   - obbligazioni a consegnare beni o fornire servizi;
   - obbligazioni a scambiare risorse con un'altra parte a condizioni sfavorevoli;
   - obbligazioni a trasferire una risorsa se si verifica uno specifico evento futuro incerto;
   - obbligazioni ad emettere uno strumento finanziario se tale strumento finanziario obbligherà l'amministrazione pubblica a trasferire una risorsa.

   Un'obbligazione che dà luogo alla rilevazione di una passività è sempre nei confronti di una parte terza. L'identificazione del soggetto creditore e la definizione della data di regolamento o di esecuzione della prestazione, pur essendo elementi sintomatici dell'esistenza di un'obbligazione che richiede il trasferimento di risorse a soggetti terzi, non costituiscono requisiti ai fini del riconoscimento di un'obbligazione attuale e della conseguente rilevazione di una passività. La passività va rilevata nello stato patrimoniale passivo anche quando il beneficiario del trasferimento di denaro o altre risorse non è ancora determinato.

   Esiste un'obbligazione attuale, come risultato di un'operazione o altro evento passato, se la stessa è vincolante per l'Ente e le realistiche possibilità di evitare un futuro trasferimento di risorse sono scarse o nulle. Tipicamente, tali condizioni si verificano in presenza di obbligazioni giuridicamente vincolanti, le quali presuppongono il perfezionamento, in base alla legge, di un rapporto giuridico obbligatorio tra l'Ente e una parte terza. Il carattere vincolante di un'obbligazione può derivare anche da situazioni fattuali nelle quali l'Ente non disponga di realistiche possibilità di evitare un futuro trasferimento di risorse, pur in assenza del perfezionamento di un rapporto giuridico obbligatorio nei confronti di una parte terza. Un'obbligazione attuale che dà origine alla rilevazione di una passività è il risultato di operazioni o eventi già verificatisi, dai quali dipende il carattere vincolante dell'obbligazione e la non perseguibilità di alternative realistiche tese ad evitare il trasferimento di risorse. In sede di redazione del bilancio di esercizio occorre verificare e aggiornare i valori delle passività.

c) Patrimonio Netto: è determinato dalla differenza tra il totale delle attività e il totale delle passività, ovviamente dello stato patrimoniale. Il patrimonio netto è costituito dai mezzi propri distinti in:

   - fondo di dotazione,
   - riserve disponibili e indisponibili,
   - risultato economico di esercizio.

   I conferimenti di mezzi propri sono afflussi di risorse da soggetti terzi (tipicamente altre PA), preordinati a dotare l'amministrazione conferitaria delle risorse necessarie allo svolgimento delle proprie attività istituzionali. Le specifiche caratteristiche dei conferimenti determinano la natura della contropartita

contabile nel patrimonio netto e i diritti dei soggetti conferenti anche in sede di eventuale scioglimento o liquidazione dell'amministrazione conferitaria. I conferimenti di mezzi propri possono essere operati al momento della costituzione di un'amministrazione pubblica o in un momento successivo della sua vita. I conferimenti possono essere effettuati in denaro o altra forma di attività o anche passività. Le devoluzioni di mezzi propri sono deflussi di denaro o altre attività o di passività verso soggetti terzi (tipicamente altre PA) che riducono la dotazione di risorse confluite nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica.
In sede di impianto della contabilità economico-patrimoniale, il patrimonio netto è formato come differenza dell'iscrizione delle componenti dell'attivo e del passivo patrimoniale.

Il patrimonio netto può subire variazioni, in incremento o decremento, in seguito per il realizzarsi di diversi eventi, quali ad esempio:

- la destinazione di utili di esercizio a riserve;
- l'apporto di nuovi fondi liberi o vincolati;
- la costituzione di riserve vincolate per legge;
- l'utilizzo, transitorio e fino al completo utilizzo, di riserve derivanti dalla contabilità finanziaria come ricavi di esercizio;
- eventuali rivalutazioni;
- la copertura di perdite di esercizio.

Il patrimonio dell'Ente si articola in tre macro-voci, il fondo di dotazione, riserve disponibili e riserve indisponibili.

- Il **Fondo di dotazione** è l'apporto iniziale dei mezzi propri dell'Ente, determinato in sede di passaggio dal sistema di contabilità finanziaria al sistema di contabilità economico-patrimoniale quale differenza tra i valori attribuiti alle attività e valori attribuiti alle passività dell'Ente, tenuto conto anche delle eventuali riserve imputate a Patrimonio Netto. In linea generale il Fondo di dotazione non dovrebbe subire modifiche nel corso del tempo.
- Le **Riserve disponibili** sono costituite dall'accantonamento a riserva di risultati economici positivi e possono essere utilizzate per la copertura di risultati economici negativi, per la costituzione o l'incremento di riserve indisponibili, per alimentare il fondo di dotazione.
- Le R**iserve indisponibili** sono utilizzate solo per gli scopi loro attribuiti al momento della costituzione. Le riserve indisponibili non possono essere utilizzate per la copertura di risultati economici negativi, per alimentare riserve disponibili, per alimentare il fondo di dotazione.

Il **Risultato economico di esercizio** è costituito dalla differenza tra i componenti positivi, proventi e ricavi, e i componenti negativi, costi e oneri, iscritti nel conto economico.

d) Ricavi e Proventi

Ricavi

I ricavi sono incrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica diversi da quelli derivanti da conferimenti di mezzi propri e dai proventi.

La rilevazione dei ricavi discende da una operazione di scambio da cui derivi per l'amministrazione una obbligazione di natura sinallagmatica allo svolgimento di una o più prestazioni specifiche per un periodo di tempo definito e l'esistenza di un diritto a ricevere un corrispettivo.
Nel caso in cui il corrispettivo sia costituito da disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti, o da estinzione di passività, il ricavo è iscritto nel bilancio di esercizio per un valore pari al corrispettivo

concordato, senza tener conto della data di riscossione o di estinzione delle passività (paragrafo 9, ITAS). Questa deroga comporta la rilevazione dei ricavi senza procedere a processi di attualizzazione del valore corrente.
Qualora il corrispettivo dell'operazione di scambio sia costituito da beni diversi dalle disponibilità liquide o equivalenti, ovvero da servizi, si procederà al trattamento contabile in funzione della natura e del valore dei beni e dei servizi ricevuti come corrispettivo.
In particolare:

- Se i beni o servizi ceduti dall'amministrazione hanno la stessa natura e lo stesso valore rispetto a quelli ricevuti, non si rilevano ricavi, trattandosi di uno scambio di risorse equivalenti. A titolo di esempio, si pensi al caso in cui un'amministrazione sottoscriva un contratto di erogazione di servizi di consulenza, ricevendo in cambio altri servizi di consulenza dello stesso valore corrente. Questa operazione non genererà alcun ricavo.
- Se i beni o servizi ceduti dall'amministrazione hanno natura e valore diversi rispetto a quelli ricevuti, si rilevano ricavi pari al valore di mercato dei beni o dei servizi ricevuti oppure, se questo non può essere determinato, si rilevano ricavi pari al valore di mercato dei beni o servizi ceduti. Il valore di mercato dei beni e dei servizi ricevuti o ceduti è rettificato per tener conto dell'importo di eventuali pagamenti o incassi di denaro o mezzi equivalenti.

I criteri di rilevazione dei ricavi sono, di norma, applicati distintamente a ogni operazione.
Tuttavia, in particolari circostanze, è necessario applicare i criteri di rilevazione alle parti identificabili separatamente di una singola operazione allo scopo di riflettere la sostanza economica dell'operazione stessa. Per esempio, quando il prezzo di un bene comprende un valore identificabile per servizi da prestare successivamente, l'ammontare relativo è differito e rilevato come ricavo nell'esercizio nel quale il servizio è prestato. È il caso, ad esempio, di un servizio di manutenzione ordinaria da svolgersi nei cinque anni successivi alla vendita di un bene. Se il servizio di manutenzione è vendibile separatamente, in quanto può essere liberamente acquisito sul mercato, il ricavo da servizio di manutenzione sarà da rilevarsi separatamente rispetto al ricavo derivante dalla vendita del bene da manutenere.
In altri casi, i criteri di rilevazione sono applicati a una o più operazioni nel loro complesso quando esse sono così strettamente legate che il risultato non può essere valutato senza fare riferimento alle varie operazioni come a un unico insieme. Per esempio, l'amministrazione può vendere beni, i quali hanno necessità di una manutenzione che solo l'amministrazione è in grado di realizzare per la specificità e unicità del bene. In tale caso, l'operazione di scambio sarà da trattarsi come unica.

Per approfondire le caratteristiche e le modalità di contabilizzazione delle diverse tipologie di ricavi previste dall'ITAS 9 si menzionano, in particolare:

- **ricavi da prestazioni di servizi** che derivano, normalmente, dallo svolgimento da parte dell'amministrazione di un incarico concordato in un periodo prefissato di tempo. I servizi possono essere erogati in uno o più esercizi. Tra gli esempi di servizi resi da un'amministrazione possono rientrare i servizi di consulenza, prestazioni di servizi a catalogo per analisi e studi.

  Ai fini della stima dell'ammontare dei ricavi, la determinazione dello stadio di completamento di un servizio rappresenta un elemento di particolare attenzione. Infatti, i ricavi si rilevano nell'esercizio nel quale i servizi sono prestati. Per esempio, un'amministrazione che fornisce una serie di servizi per un periodo di tempo determinato rileverà i ricavi nel momento in cui le singole prestazioni sono completate. La rilevazione dei ricavi mediante questo metodo fornisce informazioni utili sull'ammontare dell'attività di prestazione di servizi svolta e sul risultato economico di un esercizio. Lo stadio di completamento di un'operazione di servizi può essere determinato con vari metodi. L'amministrazione impiega il metodo che conduce a una determinazione attendibile dei servizi prestati. In relazione al tipo di operazione, i metodi possono includere:

1) proporzione tra le ore di lavoro svolte alla data di chiusura del bilancio di esercizio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare la prestazione;

2) proporzione tra i costi sostenuti alla data di chiusura del bilancio di esercizio e i costi totali dell'operazione stimati;

3) proporzione tra i servizi effettuati alla data di chiusura del bilancio di esercizio ed i servizi totali previsti nel contratto;

4) ripartizione a quote costanti nel periodo di tempo nel quale il servizio dovrà essere reso, quando gli altri metodi non sono applicabili o non forniscono risultati attendibili.

I metodi 1) e 3) sono sostanzialmente basati sugli output promessi o previsti dall'accordo, mentre il metodo 2) è basato sugli input sostenuti. L'utilizzo di un metodo basato sugli output o sugli input dipenderà dalla capacità o possibilità di misurare fedelmente le prestazioni dell'amministrazione ai fini dell'adempimento delle obbligazioni. Infine, il metodo 4) è residuale quando i precedenti non sono applicabili.

- **ricavi da vendita di beni** che possono comprendere:
  - i beni prodotti dall'Ente per essere venduti;
  - i beni acquistati per la rivendita;

Tra le condizioni necessarie alla rilevazione dei ricavi di vendita di beni vi è l'avvenuto trasferimento all'acquirente di tutti i rischi e i benefici significativi della proprietà dei beni e dell'effettivo controllo sui beni ceduti. Nella maggior parte delle vendite di beni, il trasferimento dei rischi e dei benefici della proprietà coincide con il momento del trasferimento del possesso all'acquirente. Vi sono casi, invece, nei quali i rischi e i benefici della proprietà possono essere trasferiti in un momento diverso dal passaggio di possesso all'acquirente. Si pensi ad esempio quando l'acquirente ha il diritto di revocare l'acquisto per un motivo specificato nell'accordo sottostante l'operazione di vendita (esclusa la normale garanzia del venditore) e tale eventualità è incerta, oppure se i ricavi sono condizionati alla rivendita a terzi dei beni da parte dell'acquirente oppure se l'amministrazione che vende è impegnata a eseguire certe attività che non ha ancora completato (come ad esempio l'installazione). In questi casi nei quali l'amministrazione conserva rischi significativi, l'operazione non è classificata come vendita e non si rilevano ricavi. Le principali tipologie di situazioni nelle quali un'amministrazione può conservare rischi significativi e benefici connessi con la proprietà possono essere ricondotte alle seguenti:

- quando vi è la presenza di garanzie sui risultati al di là delle normali clausole di garanzia;

- quando il conseguimento di un ricavo è condizionato dai ricavi realizzati dall'acquirente dalla vendita degli stessi beni (es. vendita di beni in conto vendita);

- quando l'installazione è parte essenziale del contratto ed essa non è ancora avvenuta;

- in funzione dei termini contrattuali legati al trasporto (es. trasporto ex-work – Franco Fabbrica, ovvero a totalità degli adempimenti è a carico del compratore, che si assume tutti gli eventuali rischi e sostiene tutte le spese di trasporto);

- in presenza di una qualsiasi clausola di revoca dell'acquisto prevista dal contratto di vendita.

Vi possono altresì essere delle operazioni di vendita di beni nelle quali il momento della consegna è differito su richiesta dell'acquirente, pur avendo l'acquirente assunto la proprietà e accettato la fatturazione. Si pensi al caso di un bene realizzato dall'amministrazione, per il quale l'acquirente ha sue necessità di attendere che la consegna si realizzi in un determinato tempo, non dipendente dall'amministrazione stessa. In questi casi, il ricavo è rilevato quando l'acquirente acquista la proprietà a condizione che:

- sia probabile che la consegna sarà effettuata;
- il bene sia a disposizione, identificato e pronto per essere consegnato all'acquirente nel momento in cui la vendita è rilevata;
- l'acquirente dà atto specificamente delle condizioni per la consegna differita;
- siano applicate le consuete condizioni di pagamento.

Il ricavo non è rilevato quando c'è solo l'intenzione di acquistare o di produrre i beni in tempo per la consegna.

- **ricavi generati da attività patrimoniali dell'amministrazione**, sotto forma di:
    - *interessi e commissioni finanziarie,* quali corrispettivo dovuto da terzi per l'utilizzo di disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti concesse all'amministrazione. Pertanto, tali interessi sono relativi ad addebiti a terzi per l'utilizzo di disponibilità liquide o mezzi equivalenti o di importi dovuti all'amministrazione. Gli interessi devono essere rilevati nell'esercizio in modo proporzionale al tempo trascorso tenendo conto del rendimento effettivo dell'attività.
    - *royalties*: relativi ad addebiti a terzi per l'utilizzo di attività a lungo termine appartenenti all'amministrazione, quali brevetti, marchi, diritti d'autore e software per computer.
      Le licenze e le royalties dovute per l'utilizzo di un bene immateriale dell'amministrazione (quali marchi, brevetti, software, diritti di proprietà intellettuale) sono normalmente rilevate secondo quanto previsto dal contenuto dell'accordo. Per praticità, questo può essere fatto applicando quote costanti in proporzione alla durata dell'accordo, ad esempio, quando un licenziatario ha il diritto di impiegare certe tecnologie per un determinato periodo di tempo
    - *canoni di concessione*: relativi ad addebiti a terzi per l'utilizzo di beni dell'amministrazione.
      Le concessioni pluriennali di beni dell'amministrazione devono essere rilevate in ragione della loro maturazione economica e sospese per la parte di competenza economica di successivi esercizi. In relazione al trattamento contabile delle concessioni si rimanda all'ITAS 6 e relative linee guida
    - *i dividendi o distribuzioni similari*: relativi a distribuzioni di avanzi/utili di esercizio ai possessori di partecipazioni azionarie in proporzione alla loro quota e al tipo di partecipazioni. Questi ricavi devono essere rilevati quando sorge il diritto dell'amministrazione a ricevere il pagamento. Solitamente il diritto sorge quando l'entità dei dividendi e la loro distruzione sono approvati negli organi societari aventi titolo sulla base della legislazione vigente (es. la delibera del Consiglio di amministrazione di approvazione della proposta di bilancio e di destinazione dell'utile)

Proventi

I **proventi** sono incrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica, diversi da quelli derivanti da conferimenti di mezzi propri. Pertanto, i proventi sono generati da operazioni non di scambio, ovvero quando una pubblica amministrazione riceve delle risorse, o l'estinzione di passività, senza una obbligazione sinallagmatica, ovvero senza l'obbligo di una prestazione specifica associata alla risorsa.

L'iscrizione nel conto economico dei proventi avviene nell'esercizio in cui si costituisce il diritto di afflusso di risorse che determini un aumento di attività (es. pagamento) o un decremento di passività (es. debito), fatto salvo che la stessa operazione non rilevi una corrispondente passività. La rilevazione di una passività si sostanzia nella presenza di una condizione in capo al beneficiario della risorsa, generando un obbligo di risultato o di fare pena la restituzione delle risorse

I **lavori in corso su ordinazione** costituiscono una specifica tipologia di operazioni, che genera per l'amministrazione affidataria ricavi. Quando una commessa si riferisce a vari beni o servizi, la realizzazione di ciascun bene o servizio deve essere trattata come un distinto lavoro su ordinazione se si verificano tutte le seguenti condizioni:

- sono state presentate offerte distinte per ciascun bene o servizio;
- ciascun bene o servizio è stato oggetto di negoziazione distinta e sia l'amministrazione appaltatrice sia il committente erano in condizione di accettare o rifiutare la parte della commessa relativa al singolo bene o servizio;
- i costi e i ricavi relativi alla realizzazione di ciascun bene o servizio sono identificabili.

Un gruppo di commesse, con un singolo committente o più committenti diversi, è trattato come un singolo lavoro su ordinazione quando si verificano tutte le seguenti condizioni:

- il gruppo di commesse è negoziato come un pacchetto unico;
- le commesse sono così strettamente connesse da far parte, di fatto, di un progetto singolo con un eventuale margine globale di commessa;
- le commesse sono realizzate simultaneamente o senza discontinuità nei lavori.

La realizzazione di un bene o di un servizio ulteriore, nell'ambito di una commessa, è trattata come un distinto lavoro su ordinazione quando:

- il bene o il servizio differisce significativamente nella progettazione, nella tecnologia o nella funzione, dall'oggetto previsto nella commessa originaria;
- o il prezzo del bene o servizio ulteriore è stabilito senza riferimenti al prezzo indicato nella commessa originaria.

I **ricavi di commessa** comprendono:

- l'importo dei ricavi previsti nel contratto o altro atto vincolante;
- le varianti durante l'esecuzione dei lavori, le revisioni dei prezzi, le richieste aggiuntive di rimborso di costi e gli incentivi concordati col committente, nella misura in cui:
    i. è probabile che diano luogo al conseguimento di ricavi;
    ii. la valutazione rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio d'esercizio.

I ricavi di commessa sono stimati sulla base dei termini e condizioni del contratto o altro atto vincolante e valutati al valore corrente degli importi percepiti o da percepirsi

e) Costi ed Oneri

I **costi** sono decrementi del patrimonio netto di un'amministrazione pubblica diversi da quelli derivanti da devoluzioni di mezzi propri e dagli oneri.

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

La rilevazione e la valutazione di Costi e Oneri assumono una rilevanza centrale al fine della quantificazione dei decrementi di patrimonio netto e in termini di patrimonio di funzionamento.

Ai fini dello standard ITAS 18, le *operazioni di scambio* sono operazioni nelle quali l'amministrazione fornisce una controprestazione specifica, consistente in un corrispettivo economico, sotto forma di un deflusso di risorse o assunzione di debiti, a fronte dell'acquisto di servizi o di beni, o dall'utilizzo di attività

patrimoniali di terzi. In tali operazioni è presente una relazione sinallagmatica tra prestazione ricevuta e controprestazione resa dall'amministrazione.

Le *operazioni non di scambio* sono operazioni nelle quali l'amministrazione concede risorse a terzi, o assume debiti di terzi, in assenza di una controprestazione a favore dell'amministrazione nella forma di prestazione di servizi, cessione di beni o utilizzo di attività patrimoniali di terzi.

Iscrizione dei costi nel Conto Economico

- I **costi derivanti dalle prestazioni di servizi** sorgono, normalmente, dalla ricezione da parte dell'amministrazione di prestazioni per un periodo di tempo concordato nell'ambito di operazioni di scambio. I servizi possono essere erogati in uno o più esercizi.
  Tra gli esempi di servizi ricevuti dall'Ente a fronte di un costo, possono rientrare i servizi di consulenza e l'acquisto di servizi per analisi e studi. L'acquisto di servizi comporta l'acquisizione da parte dell'amministrazione di prestazioni concordate per un periodo prefissato di tempo, che può completarsi in un esercizio oppure protrarsi per più esercizi.
  Nel caso in cui si rispettano le condizioni di rilevazione, in contabilità si procederà a rilevare un costo (DARE), movimentando la voce "Costo per acquisto di servizi", ed una corrispondente variazione di passività (AVERE), "Debiti correnti verso fornitori".

- Tra le condizioni necessarie alla **rilevazione dei costi per acquisto di beni di consumo** vi è l'avvenuto trasferimento all'amministrazione acquirente di tutti i rischi e i benefici significativi della proprietà dei beni e dell'effettivo controllo sui beni ceduti.
  Nella maggior parte delle compravendite di beni, il trasferimento dei rischi e dei benefici della proprietà coincide con il momento del trasferimento del possesso all'acquirente. Tuttavia, esistono casi in cui i rischi e i benefici della proprietà possono passare in un momento diverso rispetto al trasferimento del possesso all'acquirente. Ad esempio, ciò può avvenire quando l'acquirente ha il diritto di revocare l'acquisto per un motivo specificato nell'accordo di compravendita (esclusa la normale garanzia del venditore) e tale eventualità è incerta. In questi casi, nei quali l'amministrazione acquirente non è sottoposta a rischi significativi, l'operazione non è classificata come acquisto e non si rilevano costi.

Le principali tipologie di situazioni nelle quali, nell'ambito dell'acquisizione di beni, può non essersi ancora prodotto l'effetto traslativo dei rischi significativi e benefici connessi con la proprietà possono essere ricondotte alle seguenti:

- quando vi è la presenza di garanzie sui risultati al di là delle normali clausole di garanzia;
- quando l'acquisto è condizionato alla successiva rivendita a terzi dei beni da parte dell'amministrazione acquirente (es. vendita di beni in conto vendita);
- quando l'installazione da parte del fornitore è parte essenziale del contratto ed essa non è ancora avvenuta;
- in funzione dei termini contrattuali legati al trasporto;
- in presenza di una qualsiasi clausola di revoca dell'acquisto prevista dal contratto di compravendita.

Nel caso di rispetto delle condizioni indicate, in contabilità si procederà a rilevare una passività (AVERE), movimentando la voce "Debito correnti verso Fornitori", e una corrispondente variazione di costo (DARE), ad esempio "Costi per acquisto beni di consumo".

I costi generati da utilizzo di attività patrimoniali di terzi da parte dell'amministrazione sono rilevati utilizzando i seguenti trattamenti contabili:

1) gli interessi e le commissioni finanziarie, quali corrispettivo dovuto a terzi per l'utilizzo di disponibilità liquide o disponibilità liquide equivalenti concesse da terzi all'amministrazione, devono essere rilevati nell'esercizio in modo proporzionale al tempo trascorso tenendo conto dell'onerosità effettiva della

passività. L'ITAS 18 prevede che l'onerosità effettiva di una passività è pari al tasso di interesse che rende il valore attuale del flusso dei pagamenti futuri stimati lungo la vita della passività pari al suo valore contabile iniziale;

2) le royalty dovute per l'utilizzo di un bene immateriale di un terzo (quali marchi, brevetti, software, diritti di proprietà intellettuale) e i canoni di concessione per l'utilizzo di altre attività patrimoniali sono normalmente rilevate in base alla maturazione economica, o comunque in base a quanto stabilito nell'accordo. Per praticità, questo può essere fatto applicando quote costanti in proporzione alla durata dell'accordo.

Iscrizione degli oneri nel Conto Economico

Gli oneri sono generati quando una l'amministrazione assume un obbligo che comporta un deflusso di risorse, una riduzione delle attività o un incremento delle passività, senza che vi sia una corrispondente obbligazione sinallagmatica. L'iscrizione nel conto economico degli oneri avviene nell'esercizio in cui si costituisce l'obbligo di deflusso di risorse che determini una riduzione di attività (ad esempio pagamento) o un incremento di passività (ad esempio debito), fatto salvo che la stessa operazione non rilevi una corrispondente attività. La rilevazione di una attività si sostanzia nella presenza di una condizione in capo al beneficiario della risorsa, generando un obbligo di risultato o di fare, pena la restituzione delle risorse.

- **Gli oneri da trasferimenti**, con o senza condizioni, si sostanziano nel deflusso di risorse da parte di dell'amministrazione verso un'altra entità per il funzionamento di queste ultime o per la realizzazione di specifici progetti o investimenti, ad esempio la realizzazione di opere o progetti. I trasferimenti hanno in comune la caratteristica di trasferire risorse da un'amministrazione all'altra senza un corrispettivo da operazione di scambio.
  La rilevazione di un trasferimento richiede la presenza di un accordo o atto che rende il trasferimento delle risorse vincolante tramite, a titolo meramente esemplificativo, un decreto, una delibera, o altro atto amministrativo a valenza esterna tramite cui si assegna lo stanziamento e che stabilisca l'esecutività del controllo sulle risorse da parte dell'amministrazione beneficiaria.
  Di norma rilevazione del trasferimento avviene a seguito dell'approvazione da parte dell'amministrazione di una delibera di assegnazione di un contributo, rilevando il costo (DARE) nella voce "Trasferimenti passivi in conto esercizio" e un'associata attività (AVERE) nella voce "Debiti correnti per trasferimenti correnti".

Vi possono essere anche delle operazioni miste, ovvero quando sono presenti contemporaneamente sia una componente di scambio e una non di scambio, in tali casi l'amministrazione rileva distintamente le due componenti in base alla loro diversa natura. Per garantire una corretta contabilizzazione, è essenziale che l'amministrazione analizzi accuratamente ogni operazione mista, identificando chiaramente le parti che comportano lo scambio e quelle che implicano un deflusso di risorse senza una corrispondente controprestazione, non di scambio. In caso di incertezza o di mancanza di informazioni sufficienti per tale distinzione, l'intera operazione deve essere classificata come non di scambio.

L'amministrazione applica il presente ITAS nel trattamento contabile dei costi e degli oneri salvo quando un altro ITAS richieda l'adozione di un diverso trattamento contabile. Sono esclusi dall'applicazione del presente standard gli oneri relativi a operazioni non di scambio che diano origine ad aggregazioni di PA. Inoltre, non sono trattati nel presente standard:

a) i canoni da contratti di locazione di beni di terzi, disciplinati in ITAS 7 - Locazioni;

b) i costi per il personale, trattati in ITAS 15 - Benefici per i dipendenti;

c) i costi originati da modifiche del valore delle attività e passività disciplinate in ITAS 3 – Operazioni, attività e passività in valuta estera e ITAS 14 – Partecipazioni in organismi controllati o collegati e accordi a controllo congiunto;

d) i costi originati da modifiche al valore corrente o dalla cessione di immobilizzazioni materiali o immateriali, disciplinati in ITAS 4 - Immobilizzazioni materiali e in ITAS 5 – Immobilizzazioni immateriali;

e) i costi originati da cambiamenti del valore corrente di attività biologiche connesse all'attività agricola, disciplinati in ITAS 4 – Immobilizzazioni materiali;

f) i costi originati da modifiche al valore corrente o dalla cessione di attività e passività finanziarie, disciplinati in ITAS 11- Strumenti finanziari;

g) sono esclusi gli oneri per prestazioni sociali in denaro disciplinati in ITAS 16 – Prestazioni sociali in denaro;

In Nota Integrativa è necessario fornire informazioni integrative in relazione a costi e oneri. Infatti, è necessario esplicitare per quanto concerne i costi:

- le politiche contabili adottate per la rilevazione, compresi i metodi adottati per determinare lo stato di completamento delle operazioni che comportano l'acquisizione di servizi;
- l'importo di ciascuna categoria significativa di costi imputati all'esercizio, distinguendo in ogni caso i costi derivanti da:
    1) acquisto di servizi;
    2) acquisto di beni;
    3) interessi passivi;
    4) royalties;
    5) costi per l'utilizzo da parte dell'amministrazione di attività patrimoniali di terzi.

Invece, sui ricavi devono essere riportati in Nota Integrativa:

- le politiche contabili adottate per la rilevazione degli oneri;
- l'importo di ciascuna categoria significativa di oneri da trasferimenti, distinguendo in ogni caso gli oneri derivanti da:
    1) trasferimenti passivi in conto esercizio;
    2) trasferimenti passivi in conto investimenti generici;
    3) trasferimenti passivi in conto investimenti sottoposti a condizione;
    4) trasferimenti passivi a copertura di risultati di esercizio negativi.

L'indicazione delle principali classi di costi e oneri aiutano a formulare giudizi più accurati sull'esposizione dell'entità a specifici flussi finanziari.

5.2.1. Immobilizzazioni immateriali

Lo **standard ITAS 5** disciplina il trattamento contabile delle immobilizzazioni immateriali. Queste ultime rappresentano costi pluriennali che si caratterizzano per la loro natura immateriale e la mancanza di tangibilità. Infatti, le immobilizzazioni materiali sono attività non monetarie identificabili, prive di consistenza fisica, i cui benefici economici o il cui potenziale di servizio si manifestano in più esercizi.

A titolo esemplificativo, ma non esaustivo, rientrano in tale categoria:

a. concessioni, licenze marchi e diritti simili;

b. brevetti e opere dell'ingegno;

c. costi di impianto e ampliamento;

d. costi di ricerca e sviluppo;

e. software;

f. migliorie e spese incrementative su beni di terzi a disposizione dell'Ente (affitto, leasing, uso, godimento, diritti di superficie, ecc.) se tali costi non sono separabili dai beni stessi;

g. altre immobilizzazioni immateriali

Il trattamento contabile di tale voce di stato patrimoniale riguarda l'intero processo di contabilizzazione dell'immobilizzazione immateriale, dalla sua "presa in carico" sino alla sua "dismissione". La contabilizzazione accompagna l'intera vita utile del bene all'interno dell'amministrazione pubblica di riferimento.

Il trattamento contabile si articola in due momenti come di seguito rappresentato:

- la rilevazione e la valutazione iniziale;
- e la valutazione successiva.

Il paragrafo 3 ITAS esplicita che sono escluse dall'ambito di applicazione dello standard stesso le immobilizzazioni immateriali che rientrano nell'ambito di applicazione di altro standard come, ad esempio, le attività fiscali differite, i costi di acquisizione differenti, le immobilizzazioni immateriali derivanti di diritti contrattuali dell'assicuratore, le attività immateriali destinate alla vendita nel normale svolgimento della gestione.

Il paragrafo 4 ITAS esplicita come principio generale che laddove altro standard dovesse prescrivere la contabilizzazione di una specifica tipologia di immobilizzazione immateriale, l'amministrazione, nel redigere il proprio bilancio di esercizio, deve applicare quello standard e non quanto stabilito dall'ITAS 5 ed in particolare ITAS 6, 7, 12, 14 e 15.

Il paragrafo 5 ITAS affronta le fattispecie nelle quali l'immobilizzazione immateriale risulta incorporata in oggetti dotati di consistenza fisica. Dette fattispecie, infatti, possono essere trattate dalle disposizioni contenute nell'ITAS 5 o dalle disposizioni trattate dall'ITAS 4 – Immobilizzazioni materiali. In tutti i casi in cui la prevalenza tra elemento immateriale ed elemento materiale non sia di immediata evidenza, l'amministrazione nel redigere il bilancio di esercizio deve, per determinare quale trattamento sia corretto seguire, esprimere un ragionevole giudizio su quale sia – tra l'elemento immateriale e l'elemento materiale - l'elemento più significativo e riportare detto giudizio in Nota Integrativa. Con l'espressione di detto giudizio l'amministrazione può seguire il trattamento dell'ITAS 5 o dell'ITAS 4. A titolo esemplificativo ma non esaustivo lo standard ITAS 5, sempre nel paragrafo 5, fornisce alcuni esempi di fattispecie nelle quali l'immobilizzazione immateriale può risultare incorporata in oggetti dotati di consistenza fisica: supporti ottici o magnetici (nel caso dei software per computer), documentazioni legali (nel caso di licenze d'uso, di brevetti e opere d'ingegno) o pellicole.

Il contenuto dello standard ITAS 5 si applica seguendo quanto riportato nel paragrafo 6 anche alle fasi di ricerca e di sviluppo di immobilizzazioni immateriali generate all'interno dell'amministrazione nel redigere il bilancio di esercizio. Le attività di ricerca e sviluppo sono infatti finalizzate allo sviluppo di conoscenze e possono talvolta concretizzarsi in un bene durevole dotato di consistenza fisica come, ad esempio, la realizzazione di un prototipo. In questi casi lo standard ITAS 5 stabilisce che la componente fisica dell'immobilizzazione deve essere considerata secondaria rispetto alla componente immateriale della stessa essendo quest'ultima rappresentata proprio dalla conoscenza incorporata nella componente fisica a rivestire il ruolo primario.

Da ultimo il paragrafo 7 dello standard ITAS 5 stabilisce che diritti derivanti da accordi di licenza per beni quali opere letterarie, opere dell'ingegno, brevetti e diritti d'autore rientrano nel proprio ambito di applicazione.

Come già detto in precedenza e meglio specificato nei paragrafi 8-10 viene i requisiti che devono essere soddisfatti perché si abbia un'immobilizzazione immateriale sono:

1. l'identificabilità;
2. il controllo e l'esistenza di benefici economici futuri o di un potenziale di servizio che si manifesta in più esercizi.

In tutti i casi nei quali detti requisiti congiuntamente non sono rispettati il costo sostenuto per acquisire dall'esterno o per generare internamente all'amministrazione un elemento immateriale deve essere imputato interamente alla competenza economica dell'esercizio in cui lo stesso costo è stato sostenuto e rilevato in contabilità.

Il requisito dell'identificabilità è funzionale alla distinzione dell'immobilizzazione immateriale dall'avviamento. L'avviamento disciplinato nell'ITAS 12 rappresenta infatti i benefici economici futuri derivanti da attività che non sono identificate individualmente e rilevate separatamente. I benefici economici futuri possono risultare dalla sinergia tra attività identificabili acquisite o da attività che, singolarmente, non hanno le caratteristiche per poter essere rilevate nel bilancio di esercizio. L'avviamento rispetto all'immobilizzazione immateriale fa riferimento ad una aggregazione, ad esempio societaria, e rappresenta benefici economici futuri non individuabili come attività distinte.

Pertanto, il paragrafo 10 fornisce con maggiore precisione il requisito dell'identificabilità anche riprendendo quanto affermato nell'IPSAS 31. Un'immobilizzazione immateriale infatti è identificabile se:

a. è separabile ossia può essere separata o scorporata dall'entità e venduta, trasferita, concessa in licenza, affittata o scambiata, individualmente o insieme ad un contratto correlato, ad un'attività o ad una passività identificabile;
b. deriva da accordi vincolanti (compresi diritti derivanti da contratti o altri diritti legali), indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dall'entità o da altri diritti e obblighi.

I paragrafi 11-14 stabiliscono che la **rilevazione iniziale** dell'immobilizzazione immateriale richiede da parte dell'amministrazione la preventiva verifica dei requisiti richiesti dallo standard ITAS 5. Nel dettaglio si tratta del requisito della identificabilità come già descritto nei paragrafi 8-10 e dei requisiti di seguito riportati:

a) essere una risorsa nel momento della redazione del bilancio controllata dall'amministrazione come risultato di un'operazione o di altro evento passato;

b) i benefici economici futuri o il potenziale di servizio attesi, associati all'immobilizzazione, affluiranno con probabilità all'amministrazione;

c) poter determinare il costo dell'immobilizzazione nel rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio richiamati dal Quadro Concettuale.

Ai fini del requisito individuato dalla lettera a) l'amministrazione controlla un'immobilizzazione immateriale se ha il potere di ottenerne i benefici economici futuri o il potenziale di servizio derivanti dalla risorsa e di limitarne l'accesso di altri soggetti alla fruizione dei benefici o del potenziale di servizio.

I benefici economici futuri o il potenziale di servizio derivanti da un'immobilizzazione immateriale di cui alla lettera b) possono includere ricavi derivanti dalla vendita di prodotti o servizi, economie sui costi o altri benefici derivanti dall'utilizzo del bene da parte dell'amministrazione. A titolo esemplificativo si pensi all'utilizzo della proprietà intellettuale in un processo di produzione o di servizio per effetto del quale si

possono ridurre i futuri costi di produzione o di servizio o migliorare l'erogazione dei servizi piuttosto che aumentare i benefici futuri.

Quanto richiesto si applica al costo dell'immobilizzazione immateriale determinato al momento della rilevazione iniziale e ai costi sostenuti successivamente per ampliare, sviluppare, modificare o manutenere l'immobilizzazione.

Con riguardo al requisito di cui alla lettera b), l'amministrazione deve valutare la probabilità del manifestarsi dei benefici economici o del potenziale di servizio attesi sulla base di assunzioni ragionevoli e sostenibili che rappresentino la migliore stima dell'insieme di condizioni economiche che si presenteranno nel corso della vita utile dell'immobilizzazione immateriale. Da ultimo lo standard richiede che l'immobilizzazione immateriale sia valutata inizialmente al costo, secondo quanto stabilito dal paragrafo 18 e seguenti.

Le immobilizzazioni possono essere acquisite con diverse modalità, più nello specifico in immobilizzazioni materiali:

- acquisite separatamente
- pervenute come parte di un'acquisizione
- acquisite mediante un'operazione senza corrispettivo
- acquisite mediante permuta totale o parziale
- generate internamente
- con vita utile definita.

- Per quanto riguarda le **immobilizzazioni immateriali acquisite separatamente** i paragrafi 18-20 forniscono indicazioni sulla loro rilevazione iniziale. In linea generale si può affermare che il prezzo che l'amministrazione sostiene per acquisire separatamente un'immobilizzazione immateriale può riflettere le aspettative dell'amministrazione di fruire dei benefici economici futuri attesi o del potenziale di servizio incorporati nell'immobilizzazione. L'amministrazione si attende benefici economici o potenziale di servizio, anche se vi è incertezza sulla tempistica o sull'importo dell'atteso beneficio. È per queste ragioni che il criterio di rilevazione di cui al paragrafo 12b basato sulla probabilità dei benefici economici o del potenziale di servizio attesi si ritiene sempre soddisfatto, in quanto si presume che la decisione di acquisire l'immobilizzazione sia fondata sulla ragionevole aspettativa, da parte dell'amministrazione di poter godere dei benefici economici futuri o del potenziale di servizio associato all'immobilizzazione. Inoltre, il costo di un'immobilizzazione immateriale acquisita separatamente è di solito determinabile in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio. In tal caso il criterio di cui al paragrafo 12c si ritiene sempre soddisfatto. Il costo di un'immobilizzazione immateriale acquisita separatamente include:
  - il prezzo di acquisto, inclusi eventuali dazi all'importazione e oneri fiscali di acquisto non recuperabili, al netto di sconti commerciali e abbuoni;
  - qualsiasi costo direttamente attribuibile all'immobilizzazione e sostenuto per predisporre la stessa per l'utilizzo cui è destinata.

Tra i *costi che fanno parte del costo di immobilizzazione immateriale* sono compresi ad esempio i costi dei benefici dei dipendenti direttamente sostenuti per predisporre l'immobilizzazione immateriale al suo utilizzo, gli onorari professionali sostenuti direttamente per predisporre l'immobilizzazione immateriale al suo utilizzo, i costi di collaudo.

I costi che non fanno parte del costo di immobilizzazione immateriale comprendono, invece, i costi per l'introduzione di un nuovo prodotto o servizio (compresi i costi di pubblicità e delle attività promozioni),

utilizzo dei costi di gestione dell'attività operativa in una nuova sede o con una nuova classe di utenza inclusi i costi di trasloco e di formazione del personale ed infine i costi amministrativi e le altre spese generali.

La capitalizzazione dei costi nel valore contabile dell'immobilizzazione immateriale cessa quando questa è pronta per essere utilizzata secondo i programmi dell'amministrazione.

Se il pagamento di un'immobilizzazione immateriale viene differito nel tempo, oltre le scadenze normalmente applicate sul mercato, il costo dell'immobilizzazione immateriale è il prezzo equivalente per contanti. La differenza tra quest'ultimo e la somma complessivamente pagata per acquisire l'immobilizzazione è contabilizzata come onere finanziario nell'arco della durata del debito e imputata al Conto Economico, salvo che sia capitalizzata nel valore contabile dell'immobilizzazione secondo quanto previsto nei paragrafi 15-17. Questa disposizione è coerente con quanto previsto dagli IPSAS e con quanto indicato nell'IPSAS 5 - Borrowing Costs.

- **Immobilizzazioni immateriali pervenute come parte di un'acquisizione**

  I paragrafi 22-23 disciplinano la contabilizzazione dei costi successivi sostenuti dall'amministrazione in relazione ad un progetto di ricerca e sviluppo in corso e già acquisito. Detti costi devono essere:

  a. connessi al progetto di ricerca o di sviluppo in corso acquisito separatamente o in un'acquisizione e rilevate come un'immobilizzazione immateriale,
  b. e devono essere sostenuti dopo l'acquisizione del progetto medesimo.

  Il rispetto dei suddetti requisiti consente la contabilizzazione dei costi sostenuti successivamente da parte dell'amministrazione in coerenza con quanto lo standard ITAS 5 prevede ai paragrafi 27-31.

  Lo standard ITAS 5 infatti stabilisce che detti costi siano:

  I. rilevati come costi e imputati al Conto Economico nell'esercizio in cui sono stati sostenuti in base al principio di competenza economica se si tratta di costi di ricerca e costi di sviluppo che non soddisfano le condizioni previste dallo standard ITAS 5 al paragrafo 29.
  II. rilevati come costi e contabilizzati ad incremento del valore contabile del progetto di ricerca o sviluppo in corso, se si tratta di costi di sviluppo che soddisfano le condizioni per la rilevazione previste dal paragrafo 29.

  Lo standard ITAS 5 al paragrafo 29 stabilisce che ai fini della contabilizzazione nell'attivo patrimoniale come immobilizzazione immateriale di un costo devono essere rispettate tutte le seguenti condizioni:

  - è tecnicamente fattibile il completamento dell'immobilizzazione immateriale sino a renderla disponibile per l'uso o per la cessione a terzi;
  - esiste l'intenzione di completare l'immobilizzazione immateriale per usarla o cederla a terzi;
  - vi è la capacità di usare o cedere a terzi l'immobilizzazione immateriale;
  - è definito il modo in cui l'immobilizzazione immateriale genererà probabili benefici economici futuri o un probabile potenziale di servizio. Tra l'altro, dovrà essere dimostrabile l'esistenza di un mercato per i prodotti o servizi da ottenersi con l'utilizzo dell'immobilizzazione immateriale o per l'immobilizzazione stessa (se destinata alla cessione) ovvero la sua utilità per l'amministrazione (se destinata ad essere utilizzata internamente);
  - sono disponibili adeguate risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo per completare lo sviluppo e per l'utilizzo o la cessione dell'immobilizzazione immateriale;
  - l'amministrazione è in grado di determinare i costi attribuibili all'immobilizzazione immateriale durante la fase di sviluppo, in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

- **Immobilizzazioni Immateriali acquisite mediante un'operazione senza corrispettivo**

  Il paragrafo 24 dello standard ITAS 5 disciplina l'acquisto di un'immobilizzazione immateriale senza il pagamento di un corrispettivo. Può accadere che un'immobilizzazione immateriale possa essere acquisita tramite un'operazione senza un equivalente corrispettivo, ad esempio, se l'amministrazione pubblica trasferisce ad altra amministrazione beni immateriali come le licenze o i diritti di accesso ad altre risorse limitate.

  Può anche accadere che un privato cittadino possa lasciare in eredità i propri documenti personali, compresi i diritti d'autore sulle proprie pubblicazioni o sulle proprie opere artistiche e/o dell'ingegno.

  In queste fattispecie il costo dell'immobilizzazione immateriale deve esprimerne il valore equo alla data di acquisizione. Detto valore è determinato sulla base del valore di mercato

- **Immobilizzazioni Immateriali acquisite mediante permuta totale o parziale**

Le immobilizzazioni immateriali possono essere acquisite anche per effetto dello scambio con una o più attività non monetarie o con una combinazione di attività monetarie e non monetarie.

Il costo dell'immobilizzazione immateriale è misurato in base al valore equo purché lo stesso sia misurabile in modo attendibile. Per valore equo si intende il valore di mercato determinato nel rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

Nei casi in cui il valore di mercato dell'attività acquisita non possa essere determinato nel rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio il costo è misurato sulla base del valore di mercato dell'attività ceduta.

Qualora anche quest'ultimo non possa essere determinato nel rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio il costo è misurato al valore netto contabile dell'attività ceduta

- **Immobilizzazioni immateriali generate internamente**

I paragrafi 26-33 contengono le disposizioni per la valutazione delle immobilizzazioni immateriali generate internamente all'amministrazione.

Analogamente a quanto stabilito con riguardo ai progetti di ricerca e sviluppo, anche in questa fattispecie l'amministrazione deve dapprima distinguere all'interno del processo che conduce alla realizzazione dell'attività immateriale tra:

a) fase di ricerca

b) fase di sviluppo.

Nei casi in cui detta distinzione non fosse possibile, i costi del progetto sono trattati come se fossero sostenuti esclusivamente nella fase di ricerca e come tali imputati sulla base del principio di competenza economica al Conto Economico.

Detto comportamento trova fondamento nel fatto che nella fase di ricerca non è possibile determinare un'immobilizzazione immateriale ossia determinare un'attività in grado di produrre a favore dell'amministrazione futuri benefici economici o un probabile potenziale di servizio: per definizione, l'attività di ricerca deve essere considerata come volta a creare le condizioni per la successiva ed eventuale fase di sviluppo.

I costi sostenuti nelle **fasi di ricerca** di un progetto interno devono essere rilevati e contabilizzati come costo nel momento in cui sono sostenuti. Nella fase di ricerca di un progetto interno, l'amministrazione non può dimostrare che esiste un'attività immateriale in grado di generare probabili benefici economici futuri o potenziale di servizio. In mancanza di detta correlazione il costo deve essere correttamente rilevato nell'esercizio in cui è stato sostenuto.

Nella fase di sviluppo di un **progetto interno** l'amministrazione può, in alcuni casi, identificare un'attività immateriale e dimostrare che l'attività stessa è in grado di generare probabili benefici economici futuri o un potenziale di servizio. Ciò in quanto nella fase di sviluppo il progetto è ad uno stadio più avanzato a

beneficio della maggiore probabilità di determinare gli effetti futuri derivanti dall'attività immateriale a vantaggio dell'amministrazione.
Di seguito a titolo esemplificativo si riporta una distinzione tra attività che rientrano nelle fasi di ricerca e attività che rientrano nelle fasi di sviluppo.

Fasi di Ricerca	Fasi di Sviluppo
Attività finalizzate all'acquisizione di nuove conoscenze	La progettazione, costruzione e test di prototipi e modelli di pre-produzione o pre-utilizzo
La ricerca, valutazione e selezione finale delle applicazioni dei risultati della ricerca o di altre conoscenze	La progettazione di strumenti, maschere, stampi e matrici che coinvolgono nuove tecnologie
La ricerca di alternative per materiali, dispositivi, prodotti, processi, sistemi o servizi	La progettazione, la costruzione e il funzionamento di un impianto pilota o di un'operazione che non è di una scala economicamente fattibile per la produzione commerciale o l'utilizzo nella fornitura di servizi
La formulazione, progettazione, valutazione e selezione finale di possibili alternative per materiali, dispositivi, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati	Costi del sito web e costi di sviluppo del software

In questa direzione, come già riportato, il paragrafo 29 dispone che i costi sostenuti per lo svolgimento di attività di sviluppo, fase di sviluppo avente ad oggetto un progetto interno possono essere capitalizzati ossia generare la contabilizzazione nello Stato Patrimoniale di un'immobilizzazione immateriale purché siano soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- il completamento dell'immobilizzazione immateriale, sino a renderla disponibile per l'uso o per la cessione a terzi, deve essere tecnicamente raggiungibile;
- deve esistere l'intenzione di completare l'immobilizzazione immateriale per usarla o cederla a terzi;
- deve esistere la capacità di usare o cedere a terzi l'immobilizzazione immateriale;
- deve essere definito il modo in cui l'immobilizzazione immateriale genererà probabili benefici economici futuri o un probabile potenziale di servizio. Tra l'altro, dovrà essere dimostrabile l'esistenza di un mercato per i prodotti o servizi da ottenersi con l'utilizzo dell'immobilizzazione immateriale o per l'immobilizzazione stessa (se destinata alla cessione) ovvero la sua utilità per l'amministrazione (se destinata ad essere utilizzata internamente);
- l'amministrazione deve avere a disposizione adeguate risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo per completare lo sviluppo e per l'utilizzo o la cessione dell'immobilizzazione immateriale;
- l'amministrazione deve essere in grado di determinare i costi attribuibili all'immobilizzazione immateriale durante la fase di sviluppo, in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

L'amministrazione per dimostrare come un'immobilizzazione immateriale sia capace di generare probabili benefici economici futuri o un probabile potenziale di servizio, deve valutare e misurare i benefici economici futuri o il potenziale di servizio sulla base delle indicazioni contenute nell'ITAS 8 – *Riduzione di valore delle attività*. Tali indicazioni si applicano anche nel caso in cui un'immobilizzazione immateriale generi benefici economici o un potenziale di servizio solo in combinazione con altre attività.

Detta dimostrazione può essere realizzata da parte dell'amministrazione con l'utilizzo di un piano operativo che dia evidenza delle risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo necessarie e la capacità

dell'amministrazione stessa di garantire la disponibilità di dette risorse. Non rileva nulla se le risorse finanziarie sono acquisite da terzi.

Non sono diversamente contabilizzati nello Stato Patrimoniale i costi relativi allo sviluppo di progetti interni che non possono essere distinti dai costi generali di gestione dell'amministrazione come accade per marchi, testate editoriali, titoli editoriali, elenchi di utenti di un servizio e oggetti sostanzialmente simili generati internamente: non potendo i costi sostenuti essere distinti dal costo di sviluppo delle attività dell'amministrazione, nel suo insieme tali elementi non possono essere rilevati come immobilizzazioni immateriali.

La capitalizzazione dei costi nello Stato Patrimoniale relativi all'immobilizzazione immateriale comprende tutti i costi sostenuti dal momento in cui per la prima volta l'immobilizzazione immateriale soddisfa i criteri previsti per la rilevazione iniziale fino alla sua messa in uso. Si tratta di costi direttamente imputabili volti a garantire la creazione, produzione e predisposizione dell'immobilizzazione immateriale affinché questa sia in grado di operare secondo i programmi dell'amministrazione. La capitalizzazione degli oneri finanziari sostenuti per generare internamente l'immobilizzazione è disciplinata nei paragrafi 15-17 come di seguito riportato nel focus specifico. Ovviamente i costi sostenuti per un elemento immateriale inizialmente rilevati come costi di esercizio non possono essere rilevati, a una data successiva, come parte del costo di un'immobilizzazione immateriale.

- **Immobilizzazioni immateriali con vita utile definita**
  L'ammortamento è definito come la ripartizione sistematica del valore ammortizzabile di un'immobilizzazione immateriale durante la propria vita utile stimata.

  L'ammortamento è un procedimento tecnico contabile con cui il costo di un bene immateriale che rappresenta un fattore produttivo pluriennale viene ripartito in più esercizi sulla base della vita utile del bene immateriale medesimo.

  Quando la vita utile dell'immobilizzazione immateriale è definita, il valore ammortizzabile inteso come la differenza fra il costo dell'immobilizzazione immateriale, o altro valore sostitutivo del costo, e il suo valore residuo, deve essere ripartito in base a un criterio sistematico nell'arco della sua vita utile.

  Al fine di agevolare l'operato dell'amministrazione e favorire l'uniformità di applicazione, per determinare la vita utile dei beni si fa riferimento, come chiarito dagli ITAS, anche alle aliquote annuali di ammortamento attualmente previste con riguardo alle voci di V livello di ammortamento del Piano dei conti della contabilità economico-patrimoniale delle amministrazioni centrali dello Stato (**Allegato 3, DM 27 dicembre 2022**). L'eventuale applicazione di un'aliquota di ammortamento differente verrà motivata in Nota Integrativa.

  L'ammortamento segue la vita utile del bene e pertanto ha inizio quando l'immobilizzazione immateriale è o può essere posta in uso sulla base dei programmi dell'amministrazione e termina quando l'immobilizzazione immateriale non è più presente nel bilancio dell'amministrazione o quando è terminata la vita utile dell'immobilizzazione stessa.

  Il completamento dell'ammortamento non comporta l'eliminazione dell'immobilizzazione immateriale dal bilancio dell'amministrazione e non comporta il non utilizzo da parte dell'amministrazione dell'immobilizzazione stessa.

  Di norma l'ammortamento avviene a **quote costanti**. La quota di ammortamento è calcolata dividendo il valore iniziale (o costo) dell'immobilizzazione immateriale e la propria vita utile.

$$\frac{\textit{Valore iniziale} - \textit{Valore residuo}}{\textit{n. anni di vita utile}}$$

Il calcolo dell'ammortamento può avvenire anche **a quote scalari decrescenti**. Il metodo a quote scalari decrescenti richiede la preventiva determinazione di un coefficiente K dato dal rapporto tra il valore da ammortizzare (valore iniziale meno valore residuo) e la sommatoria degli anni di vita utile. Nel dettaglio:

$$K = \frac{Valore\ iniziale - Valore\ residuo}{\sum_1^n anni\ di\ vita\ utile}$$

Successivamente si moltiplica il coefficiente K per il numero degli anni di ammortamento in modo decrescente.

Per **valore residuo** di un'immobilizzazione immateriale è definito come il *presumibile valore realizzabile dalla dismissione del bene al termine della propria vita utile*. Tale valore deve essere stimato e utilizzato nella determinazione del valore ammortizzabile solo se rilevante rispetto al costo d'acquisto o di produzione interna.

Lo standard ITAS 5 disciplina il valore residuo ai paragrafi 41-43. Nel caso di una immobilizzazione immateriale avente vita utile definita il valore residuo deve essere assunto pari a zero salvo che:

a. vi sia un impegno da parte di terzi ad acquisire l'immobilizzazione immateriale al termine della sua vita utile;
b. oppure l'immobilizzazione immateriale abbia un mercato attivo e il valore residuo possa essere determinato con riferimento a tale mercato e sia probabile che tale mercato possa esistere al termine della vita utile dell'immobilizzazione.

Il valore ammortizzabile di un'immobilizzazione immateriale con una vita utile definita è determinato al netto del valore residuo.

La stima del valore residuo di un'immobilizzazione immateriale si riferisce all'importo recuperabile dalla dismissione sulla base dei prezzi in vigore alla data della stima per la vendita di un'immobilizzazione simile che sia giunta alla fine della propria vita utile e abbia operato in condizioni simili a quelle in cui l'immobilizzazione immateriale verrà utilizzata.

Il valore residuo è riesaminato almeno ad ogni data di chiusura del bilancio.

Un cambiamento nel valore residuo dell'immobilizzazione immateriale è contabilizzato come un cambiamento nelle stime contabili secondo quanto previsto dall'ITAS 2.

Se il valore residuo di un'immobilizzazione immateriale è superiore al valore contabile dell'immobilizzazione, la quota di ammortamento dell'immobilizzazione è pari a zero fino a quando il suo valore residuo non risulti essere inferiore al suo valore contabile.

Se la vita utile attesa dell'immobilizzazione immateriale si rivela differente rispetto a quanto precedentemente stimato, il periodo di ammortamento deve essere conseguentemente modificato.

Se vi è stato un cambiamento significativo nelle modalità con le quali ci si attende che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio associati all'immobilizzazione immateriale affluiranno all'amministrazione, il metodo di ammortamento deve essere modificato in modo tale da riflettere il cambiamento avvenuto. Anche in questo caso queste modifiche devono essere contabilizzate come cambiamenti di stima contabile secondo quanto previsto dall'ITAS 2.

Nel caso in cui si ha un'immobilizzazione immateriale con una **vita utile indefinita** questa non deve e non può essere ammortizzata. Infatti, in questi casi, come nei casi in cui l'immobilizzazione immateriale non è ancora disponibile per l'impiego, l'amministrazione deve verificare se l'immobilizzazione immateriale ha subito una riduzione di valore confrontando il valore recuperabile dell'immobilizzazione immateriale con il valore contabile della stessa. Detta verifica in conformità all'ITAS 8, deve essere effettuata:

a. annualmente;

b. e ogni qual volta vi sia un'indicazione che l'immobilizzazione immateriale possa avere subito una riduzione di valore.

Dismissioni e cessioni

Le fattispecie di dismissioni e di cessioni sono regolate nei paragrafi 50-54. A questo riguardo un'immobilizzazione immateriale deve essere eliminata dal bilancio di esercizio:

- alla dismissione (incluse le dismissioni attraverso operazioni senza corrispettivo);

- quando non si attendono benefici economici futuri o potenziale di servizio dal suo utilizzo o dalla sua dismissione.

La differenza tra il ricavo netto di vendita dell'immobilizzazione immateriale e il valore netto contabile della stessa genera un componente straordinario di reddito. Detto componente è rappresentato da:

- una plusvalenza se detta differenza è positiva
- una minusvalenza se detta differenza è negativa

Detti componenti straordinari di reddito sono di competenza dell'esercizio in cui è avvenuta la dismissione salvo diversa disposizione di uno specifico standard.

Nel determinare la data di dismissione di un'immobilizzazione immateriale, l'amministrazione che applica i criteri contenuti in ITAS 9, o in ITAS 7.

Il corrispettivo da ricevere per la cessione di un'immobilizzazione immateriale è rilevato inizialmente al valore di mercato. Se il pagamento viene differito, il corrispettivo ricevuto è rilevato inizialmente all'equivalente prezzo per contanti. La differenza tra il valore nominale del corrispettivo e il prezzo equivalente per contanti è rilevata come interesse attivo secondo quanto previsto in ITAS 9 in modo da riflettere l'effettivo rendimento originato dal credito.

Informazione integrativa per immobilizzazioni immateriali

Lo standard ITAS 5 prevede ai paragrafi 55-59 la disciplina dell'informazione integrativa che prevede per l'amministrazione il compito di fornire le informazioni riportate di seguito per ciascuna classe di immobilizzazioni immateriali, distinguendo tra immobilizzazioni immateriali generate internamente e altre immobilizzazioni immateriali. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa sono:

a. se la vite utile è indefinita o definita e, se definita, la vita utile o i tassi di ammortamento utilizzati;

b. i metodi di ammortamento utilizzati per le immobilizzazioni immateriali con vita utile definita;

c. il valore contabile lordo e gli ammortamenti cumulati (unitamente alle perdite cumulate per riduzione di valore) all'inizio e alla fine dell'esercizio;

d. le voci del conto economico nelle quali sono inclusi gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali;

e. una riconciliazione del valore contabile all'inizio e alla fine dell'esercizio che mostri: gli incrementi, indicando separatamente le nuove immobilizzazioni generate internamente, quelle acquisite separatamente e quelle pervenute come parte di un'acquisizione;

f. le dismissioni;

g. le perdite per riduzione di valore nel corso dell'esercizio imputate al conto economico secondo quanto disposto dall'ITAS 8;

h. i ripristini di precedenti riduzioni di valore nel corso dell'esercizio imputati al conto economico secondo quanto disposto dall'ITAS 8;

i. gli ammortamenti dell'esercizio;

j. le differenze nette di cambio derivanti dalla conversione del bilancio nella moneta di presentazione e dalla conversione di una gestione estera nella moneta di presentazione dell'amministrazione;

k. le altre variazioni del valore contabile intervenute nel corso dell'esercizio.

L'amministrazione deve inoltre indicare:

a. per ogni immobilizzazione immateriale con vita utile indefinita, il valore contabile di tale immobilizzazione, nonché i fattori che hanno avuto un ruolo significativo nel determinare la scelta circa la sua vita utile;

b. la descrizione, il valore contabile e il periodo di ammortamento residuo di ogni singola immobilizzazione immateriale che sia rilevante per il bilancio dell'amministrazione;

c. per le immobilizzazioni immateriali acquisite mediante un'operazione senza corrispettivo e inizialmente rilevate al valore di mercato: il valore di mercato inizialmente rilevato;

d. il valore contabile alla data di chiusura dell'esercizio;

e. per le immobilizzazioni immateriali contenute in oggetti dotati di consistenza fisica, ma trattate secondo le disposizioni del presente standard, le motivazioni alla base del giudizio sulla prevalenza dell'elemento immateriale, laddove tale prevalenza non sia di immediata evidenza;

f. l'esistenza e i valori contabili delle immobilizzazioni immateriali sottoposte a vincoli o restrizioni e i valori contabili delle immobilizzazioni immateriali date in garanzia a fronte di passività;

g. l'importo degli impegni contrattuali per la futura acquisizione di immobilizzazioni immateriali.

L'amministrazione deve indicare l'importo complessivo dei costi di ricerca e sviluppo imputati al conto economico dell'esercizio.

L'amministrazione deve anche fornire un'informazione aggiuntiva sulle immobilizzazioni immateriali che hanno subito una riduzione di valore secondo quanto previsto dall'ITAS 8. L'ITAS 2, così come anche detto in precedenza prevede che l'amministrazione indichi la natura e l'importo di ciascun cambiamento di stima contabile che ha effetto sull'esercizio corrente o si prevede abbia effetto sugli esercizi successivi. Tale informativa può originare da cambiamenti avvenuti:

- nella determinazione della vita utile di un'immobilizzazione immateriale;

- nel metodo di ammortamento;

- nel valore residuo.

5.2.2. Immobilizzazioni materiali

L'ITAS 4 disciplina il trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali al fine di informare gli stakeholder sugli investimenti in essere in tali risorse e sulle loro variazioni intervenute nel corso della gestione.

Le immobilizzazioni materiali sono rilevate come attività, ai sensi del paragrafo 6 dell'ITAS 4, qualora rispettino la definizione di attività prevista nel quadro concettuale (QC paragrafi 3.4-3.7) ed il loro valore sia determinato in modo da rispettare i postulati (QC paragrafi 2.1-2.33) e i vincoli (QC paragrafi 2.34-2.41) dell'informazione del bilancio di esercizio. A titolo esemplificativo, un bene paesaggistico come il Monte Bianco non rispecchia la definizione di attività in quanto privo del requisito del controllo.

In virtù della definizione di attività di cui al quadro concettuale ITAS, il requisito del controllo di un'immobilizzazione può individuarsi anche nel caso in cui un'amministrazione possieda un'immobilizzazione materiale in forza di un valido titolo giuridico diverso dalla proprietà (ad esempio, comodato d'uso, concessione). In tali circostanze, per immobili ad uso strumentale si intendono le immobilizzazioni materiali

ad uso dell'amministrazione che le contabilizza nel proprio bilancio di esercizio. Pertanto, il controllo deve essere inteso come la capacità dell'Amministrazione di utilizzare i benefici economici ed il potenziale di servizio dell'immobilizzazione materiale ai fini poi dell'iscrizione nello stato patrimoniale attivo.

Le classi di immobilizzazioni materiali dell'amministrazione pubblica, ai sensi del paragrafo 9 in ITAS 4, devono garantire la distinzione civilistica tra:

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

Vi sono diverse modalità attraverso le quali la pubblica amministrazione acquisisce un cespite. Esse possono essere a titolo oneroso o a titolo gratuito.

Immobilizzazioni a titolo oneroso

Le immobilizzazioni materiali acquisite **a titolo oneroso** sono valutate inizialmente al costo come determinato ai sensi dei paragrafi 14 e segg. dell'ITAS 4, ad eccezione delle attività biologiche impiegate in agricoltura che sono valutate al valore di mercato al netto dei costi di vendita.
Qualora per l'acquisto a titolo oneroso di un'immobilizzazione materiale l'amministrazione abbia acceso un finanziamento, gli oneri finanziari sostenuti possono essere spesati a conto economico o capitalizzati nel valore dell'immobilizzazione, dandone motivazione in Nota Integrativa, alle condizioni previste dai paragrafi 20-23 dell'ITAS 4.

Secondo il trattamento alternativo consentito, gli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene sono inclusi nel costo del bene stesso. Tali oneri finanziari sono capitalizzati come parte del costo del bene se:

a) è probabile che essi comporteranno benefici economici futuri o un potenziale di servizio per l'amministrazione;

b) possono essere attendibilmente determinati.

Gli altri oneri finanziari sono rilevati come costo nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti

Sono esempi di acquisizioni **a titolo oneroso**:

- acquisto di un bene pronto all'uso dietro pagamento di un corrispettivo (es. acquisto di un edificio, acquisto di un'attrezzatura);

- realizzazione in economia. L'amministrazione organizza ed esegue direttamente i lavori, impiegando personale proprio o esterno (operai, consulenti, progettisti) e acquistando i materiali necessari (es. costruzione in economia di un macchinario);

- realizzazione attraverso un appalto a terzi, chiavi in mano (l'impresa appaltatrice realizza l'opera commissionata e fattura a stati di avanzamento lavori – SAL). Le Immobilizzazioni in corso possono riguardare interventi di realizzazione di nuovi cespiti o di manutenzione straordinaria di cespiti esistenti, con lavori effettuati in economia» o appaltati a terzi. Si vengono così a determinare quattro tipi diversi di immobilizzazioni in corso, di seguito illustrate:

1) Immobilizzazioni in corso per manutenzione straordinaria - in economia.

2) Immobilizzazioni in corso per manutenzione straordinaria - appaltate a terzi

3) Immobilizzazioni in corso per la realizzazione di nuove immobilizzazioni materiali - in economia.

4) Immobilizzazioni in corso per la realizzazione di nuove immobilizzazioni materiali - appaltate a terzi

Immobilizzazioni a titolo gratuito

Le immobilizzazioni materiali acquisite **a titolo gratuito** sono valutate inizialmente al minore tra il valore di mercato ed il costo di sostituzione, qualora entrambi i criteri di valutazione soddisfino i postulati e vincoli dell'informazione di bilancio. Se il bene perviene da altra amministrazione che aveva già contabilizzato l'immobilizzazione materiale, anche nel caso di attività del patrimonio culturale, il valore iniziale corrisponde al valore contabile precedentemente contabilizzato dall'amministrazione cedente (ai sensi del paragrafo 25 dell'ITAS 4) secondo i medesimi criteri previsti dall'ITAS. Ciò è necessario altresì per favorire il corretto consolidamento dei dati. Qualora, viceversa, l'amministrazione cedente non avesse valorizzato il bene, lo stesso verrà valutato per la prima volta dall'amministrazione ricevente secondo le disposizioni dell'ITAS 4, in regime di vigenza del principio contabile, o secondo le disposizioni dell'ITAS 19, se l'amministrazione si trova in fase di prima applicazione del set di principi ITAS.

La definizione di valore di mercato (coerentemente con quanto indicato nel QC paragrafi 4.14 – 4.16) fa riferimento ad una libera transazione tra venditori e acquirenti consapevoli, nel pieno rispetto delle condizioni di mercato. La migliore evidenza del valore di mercato è data dai prezzi correnti presenti in un mercato attivo per operazioni comparabili. Per molte attività, il valore di mercato può essere determinato prontamente facendo riferimento ai prezzi quotati in un mercato attivo e liquido. Per esempio, è generalmente possibile rinvenire i prezzi di mercato di terreni, fabbricati senza destinazioni specifiche, veicoli a motore e molti tipi di impianti e macchinari. Il valore assicurato è altresì assimilabile ad un valore di mercato. Qualora il valore di mercato non sia così determinabile, in via residuale il valore di mercato di elementi di un'immobilizzazione materiale può essere determinato tramite perizia da parte di un esperto di valutazione in possesso di una qualifica professionale riconosciuta e pertinente.

La definizione di costo di sostituzione (coerentemente a quanto indicato nel QC par. 4.17-4.22) fa invece riferimento al costo minimo che l'amministrazione dovrebbe sostenere per riuscire a garantire il medesimo potenziale di servizio di quella attività.

Sono esempi di acquisizioni **a titolo gratuito**:

- devoluzione a titolo gratuito da parte di un altro ente pubblico, per effetto di accordi internazionali, come anche il subentro nei rapporti giuridici attivi e passivi a seguito di accorpamento di enti;
- lascito o donazione;
- baratto o permuta;
- scoperta o rinvenimento;
- acquisizione a seguito di sequestro a terzi.

Per maggior chiarezza anche le attività del patrimonio culturale possono essere acquisite a titolo oneroso o a titolo gratuito, dove per attività del patrimonio culturale si intendono:

a) edifici storici;

b) opere d'arte;

c) monumenti;

d) beni demo-etno-antropologici;

e) siti archeologici;

f) beni librari;

g) beni archivistici.

Le attività del patrimonio culturale presentano alcune caratteristiche peculiari, tra cui:

a) è improbabile che il loro valore in termini culturali, ambientali, educativi e sociali sia pienamente espresso mediante un valore economico-finanziario;
b) un costo di acquisto è generalmente non presente o, qualora presente, scarsamente rilevante;
c) obblighi di legge possono imporre proibizioni o severi vincoli alla loro dismissione attraverso una vendita;
d) sono spesso insostituibili ed incomparabili;
e) la loro vita utile è indefinita;
f) presentano generalmente le caratteristiche di non rivalità e non escludibilità nel consumo tipiche dei beni pubblici secondo la teoria economica.

Nel caso di acquisto con corrispettivo, coerentemente con quanto previsto per le altre tipologie di immobilizzazioni materiali nel paragrafo 14 dell'ITAS 4, il criterio di valutazione del valore iniziale è il costo.

Nel caso di acquisto senza corrispettivo, coerentemente con quanto indicato nel paragrafo 28 dell'ITAS 4, i criteri di valutazione del valore iniziale sono per le attività non operative, il valore di mercato ed il valore d'uso. Per le attività operative, ai citati criteri si aggiunge anche il costo di sostituzione. La motivazione che ha condotto alla scelta del criterio da applicare deve essere indicata in Nota Integrativa.

Sempre per le attività del patrimonio culturale, gli interventi conservativi sono imputati a conto economico mentre gli interventi migliorativi comportano la rideterminazione del valore contabile e l'adeguamento della riserva indisponibile.

Valutazione successiva delle immobilizzazioni materiali

La valutazione successiva avviene secondo il modello del costo per tutte le immobilizzazioni materiali (iscrizione in bilancio al costo al netto degli ammortamenti cumulati e perdite cumulate per riduzione di valore), ad eccezione degli investimenti immobiliari, per i quali è possibile seguire il modello del valore di mercato, e delle attività biologiche impiegate in agricoltura, per le quali si applica il modello del valore di mercato (al netto dei costi di vendita)

Durante la vita utile del cespite possono accadere diversi fatti che ne modificano il valore contabile esposto nello Stato Patrimoniale, come ad esempio rivalutazioni e svalutazioni oppure manutenzioni straordinarie.

La **rivalutazione** rappresenta un incremento permanente del valore originario del cespite dovuto a fatti esterni, alle condizioni stabilite dalla legge ed ai principi contabili. A livello contabile, la rivalutazione genera un incremento del valore iniziale del cespite; se la rivalutazione si applica ad un bene valutato secondo il modello del costo, in contropartita si movimenterà una riserva di rivalutazione mentre se la rivalutazione si applica ad un bene valutato secondo il modello del valore di mercato essa genererà un componente economico positivo. Quando il valore di un'immobilizzazione materiale viene rideterminato, gli ammortamenti accumulati alla data della rideterminazione di valore sono trattati in uno dei seguenti modi:

a) rideterminati in proporzione alla variazione del valore contabile lordo dell'attività, in modo che il valore contabile di quest'ultima dopo la nuova valutazione equivalga al suo valore rideterminato. Tuttavia, i principi contabili internazionali prevedono questo metodo nel caso in cui la rideterminazione venga al costo di sostituzione.

b) eliminati a fronte del valore contabile lordo dell'attività, e il valore netto dell'attività è nuovamente iscritto in bilancio in base al valore rideterminato dell'attività. Questo metodo viene spesso utilizzato per gli edifici.

Ammortamento delle immobilizzazioni materiali

L'ammortamento delle immobilizzazioni materiali è disciplinato dai paragrafi 48-64 dell'ITAS 4. L'ammortamento attraverso la creazione di un fondo ammortamento.

Con riferimento agli investimenti immobiliari, gli stessi sono soggetti ad ammortamento se valutati al costo. L'amministrazione deve scegliere il metodo che, coerentemente con quanto previsto dal paragrafo 51 dell'ITAS 4, riflette più fedelmente la modalità con cui prevede di fruire dei benefici economici futuri o del potenziale di servizio generati dall'attività. I metodi generalmente utilizzati per ripartire sistematicamente il valore ammortizzabile di un'attività durante la sua vita utile sono:

a) *il metodo a quote costanti*[5]*:* comporta una quota costante durante la vita utile, se il valore residuo dell'attività non cambia;

b) *il metodo scalare decrescente*[6]*:* comporta una quota di ammortamento decrescente durante la vita utile;

c) *il metodo per unità di prodotto:* risulta in una quota basata sull'utilizzo o la quantità di prodotto attesa.

Al fine di agevolare l'operato delle amministrazioni e favorire l'uniformità di applicazione, per determinare la vita utile dei beni si fa riferimento anche alle aliquote annuali, come chiarito dagli standard ITAS, di ammortamento attualmente previste con riguardo alle voci di V livello di ammortamento del Piano dei conti della contabilità economico-patrimoniale delle amministrazioni centrali dello Stato (**Allegato 3, DM 27 dicembre 2022**). L'eventuale applicazione di un'aliquota di ammortamento differente verrà motivata in Nota Integrativa.

Per le attività del **patrimonio culturale**, al pari della maggior parte dei terreni, avendo vita utile indefinita non sono soggette ad ammortamento. Tuttavia, come si è visto in precedenza, tali attività possono necessitare di interventi conservativi, annuali o pluriennali, o di interventi migliorativi. Nel caso di interventi conservativi con periodicità pluriennale, essi vengono iscritti nell'attivo patrimoniale separatamente dal bene e autonomamente ammortizzati (ai sensi del paragrafo 64 dell'ITAS 4).

Il valore contabile di un'immobilizzazione materiale deve essere eliminato dal bilancio di esercizio nel caso in cui si verificano le ipotesi previste dal paragrafo 66 dell'ITAS 4.

In caso di cessione, gli effetti contabili della cessione del cespite dipendono dalle modalità di dismissione, a titolo gratuito o a titolo oneroso, e dal valore contabile residuo al momento della dismissione.

Nel caso in cui ci troviamo a gestire una cessione a titolo gratuito (rottamazione, donazione, distruzione) se il valore contabile residuo del cespite è uguale a zero, ovvero il cespite già interamente ammortizzato, si procederà alla cancellazione del cespite dall'attivo patrimoniale (storno del fondo ammortamento) e non si avrà alcun effetto economico. Invece, nel caso in cui la cessione sia titolo gratuito con valore contabile residuo maggiore di zero, la cancellazione del cespite dall'attivo patrimoniale (storno del fondo ammortamento) e si registra una minusvalenza.

Nel caso in cui ci troviamo a gestire una cessione a titolo oneroso (vendita) se il valore contabile residuo del cespite è uguale a zero, ovvero il cespite già interamente ammortizzato, si procederà alla cancellazione del cespite dall'attivo patrimoniale (storno del fondo ammortamento) e si procede alla registrazione di una plusvalenza. Invece, nel caso in cui la cessione a titolo oneroso con valore contabile residuo maggiore di zero, la cancellazione del cespite dall'attivo patrimoniale (storno del fondo ammortamento) si provvederà alla registrazione di un'eventuale plusvalenza o una minusvalenza.

Le immobilizzazioni materiali devono essere illustrate molto in dettaglio nella Nota Integrativa. Le informazioni integrative sono comprese nei paragrafi 74-91 dell'ITAS 4 descrivono nel dettaglio le informazioni aggiuntive di tipo quali-quantitativo richieste in Nota Integrativa.

[5] *Si veda la formula indicata per le immobilizzazioni immateriali*

[6] *Si veda la formula indicata per le immobilizzazioni immateriali*

5.2.3. Immobilizzazioni finanziarie

Le immobilizzazioni finanziarie sono costituite da titoli, partecipazioni, crediti, altre attività finanziarie.

5.2.3.1. Immobilizzazioni finanziarie derivanti da partecipazioni

L'ITAS 14 disciplina il trattamento contabile nel bilancio d'esercizio delle partecipazioni in organismi controllati o collegati e degli accordi a controllo congiunto, il cui valore può essere quantificato in coerenza con i postulati e i vincoli dell'informazione contabile.

L'ambito di applicazione dell'ITAS 14 riguarda la partecipazione dell'amministrazione in un organismo di diritto pubblico o di diritto privato o in un accordo a controllo congiunto o joint venture

La partecipazione alla compagine dell'organismo può dare luogo a due situazioni la cui distinzione poggia essenzialmente sulla quota della partecipazione medesima:

- la situazione in cui l'amministrazione esercita sull'organismo la propria influenza notevole;
- la situazione in cui l'amministrazione esercita sull'organismo il proprio controllo sulla base di quanto definito dall'ITAS 12 in materia di bilancio consolidato.

La partecipazione dell'amministrazione all'accordo a controllo congiunto o joint venture è disciplinato dal contenuto dell'accordo stesso.

In entrambe le fattispecie ai fini dell'applicazione del presente ITAS 14 è necessario che la partecipazione, sia essa alla compagine sociale o all'accordo a controllo congiunto, abbia un valore che possa essere determinato in maniera coerente con i postulati e i vincoli dell'informazione contabile.

In tutte le fattispecie in cui non risulta possibile determinare in maniera coerente con i postulati e i vincoli dell'informazione contabile il valore delle partecipazioni in organismi controllati o collegati e in accordi a controllo congiunto, l'amministrazione deve fornire apposita informativa nella propria Nota Integrativa.

Nel dettaglio l'amministrazione pubblica contabilizza la partecipazione seguendo due ipotesi:

- se la partecipazione configura il controllo o l'influenza notevole sull'organismo controllato, collegato o scaturente da una joint venture, la contabilizzazione avviene al costo o al patrimonio netto semplificato;
- se la partecipazione non configura il controllo o l'influenza notevole sull'organismo, la contabilizzazione avviene in coerenza al dettato dell'ITAS 11;
- se si tratta di accordo a controllo congiunto, nel quale non si configura il controllo o l'influenza notevole da parte dell'amministrazione pubblica, la contabilizzazione avviene in coerenza al dettato dell'ITAS 11.

Le partecipazioni devono essere suddivise per ciascuna tipologia ed illustrate dettagliatamente in Nota Integrativa secondo le indicazioni specifiche dei paragrafi 26 e seguenti dell'ITAS 14.

5.2.3.2. Immobilizzazioni finanziarie derivanti da crediti

Nei crediti immobilizzati sono iscritti i depositi cauzionali versati all'Ente che permangano durevolmente in relazione a rapporti contrattuali che li hanno generati.

Come tutti i crediti devono essere sottoposti alla eventuale svalutazione per effetto della loro concreta esigibilità in riferimento ai principi che disciplinano l'iscrizione e il mantenimento dei crediti.

Le immobilizzazioni finanziarie non sono soggette ad inventariazione.

Le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni confluiscono nell'attivo circolante dello Stato Patrimoniale.

5.2.4. Fondi rischi ed oneri

Nel trattamento contabile dei fondi, delle passività potenziali e delle attività potenziali l'amministrazione applica lo standard ITAS 13, tranne quando adotta un diverso trattamento contabile in conformità a un altro standard.

Al fine di individuare le linee concettuali di demarcazione tra:

- poste disciplinate (fondi) e poste non disciplinate (altre passività) dallo standard;
- poste oggetto di rilevazione e poste che originano solo informativa nella Nota Integrativa al bilancio d'esercizio.

In sostanza, i fondi si distinguono da altre tipologie di passività, quali i debiti, in ragione dell'incertezza in merito alla data di sopravvenienza o all'importo della spesa futura necessaria per l'adempimento dell'obbligazione alla base di tali passività. Infatti, la differenza tra fondi e debiti può essere rappresentata nella tabella di seguito:

FONDI	*DEBITI*
sono passività per le quali è probabile un futuro trasferimento di risorse in uscita per estinguere l'obbligazione, il cui ammontare deve essere attendibilmente stimabile;	*i debiti sono passività da pagare per beni o servizi ricevuti che sono stati fatturati o formalmente concordati con il fornitore. Pertanto, l'esistenza dell'obbligazione e il relativo trasferimento di risorse in uscita e la data del pagamento, nonché il relativo importo dell'uscita monetaria relativa all'obbligazione, sono certi. Si pensi ad una amministrazione che ha fruito di consulenze fiscali da parte di un dottore commercialista. Al termine della prestazione, l'amministrazione riceve un avviso di parcella per un valore concordato pari a 4.000 euro. In questo caso, essendo il servizio stato eseguito ed il suo ammontare concordato, pur non essendo stato formalmente ancora fatturato alla data di iscrizione a bilancio, la passività viene comunque qualificata come debito.*

Tabella: Differenze tra fondi e debiti

I fondi devono essere rilevati come passività (assumendo che sia possibile effettuare una stima attendibile che rispetti i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio) perché sono obbligazioni effettive ed inoltre è "*più verosimile che accada piuttosto che il contrario*" che per il loro adempimento sia necessario un flusso di risorse in uscita. Per tali motivazioni, e in ossequio al **postulato di prudenza** e al **principio di competenza economica**, nessun fondo deve essere rilevato in relazione a costi che l'amministrazione sosterrà per il futuro svolgimento delle proprie attività; il bilancio d'esercizio deve fornire, infatti, una **rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale**, del risultato economico e dei flussi di cassa dell'amministrazione al termine di ogni esercizio e non della sua possibile situazione futura.

Si possono schematicamente elencare le differenze tra fondi e debiti come da tabella seguente:

Passività	*Trasferimento risorse*	*Ammontare*	*Iscrizione in bilancio*
FONDI	Probabile	Stimabile	Si
DEBITI	Certo	Certo	Si

Tabella: Rappresentazione schematica delle differenze tra fondi e debiti

I fondi hanno pertanto le seguenti caratteristiche:

- natura determinata;
- esistenza certa o probabile;
- ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla data di chiusura dell'esercizio;
- ammontare della passività attendibilmente stimabile.

Ai fini delle registrazioni contabili si possono distinguere in:

- ***fondi rischi***: si definiscono fondi per rischi nel caso di passività di natura determinata ed esistenza probabile, i cui valori sono stimabili e caratterizzati da uno stato di incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro. Si tratta, pertanto, di fattispecie caratterizzate da uno stato di incertezza che, al verificarsi o meno di un evento futuro, potranno concretizzarsi in una perdita parziale o totale di un'attività o nel sorgere di una passività;
- ***fondi oneri***: si definiscono fondi per oneri nel caso di passività di natura determinata ed esistenza certa, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio ma che avranno manifestazione finanziaria negli esercizi successivi. Si tratta, pertanto, di fondi per costi, spese e perdite di competenza stimati, che andranno iscritti nello stato patrimoniale a fronte di somme di una prestazione che dovrà essere fornita al tempo in cui l'obbligazione sarà estinta.

Nella tabella seguente sono esemplificati tipologie di fondi rischi e oneri. Come evidenziato alcune tipologie di fondi non sono casi di applicazione dell'ITAS 13, ma è necessario fare riferimento ad altri ITAS: il Fondo oneri per trattamento di quiescenza (a cui si applica l'ITAS 16) e il Fondo oneri per TFR (a cui si applica l'ITAS 15).

FONDO RISCHI	*FONDO ONERI*
Fondo rischi per garanzie e fideiussioni concesse	Fondo oneri per trattamento di quiescenza (escluso dall'applicazione dell'ITAS 13, si applica l'ITAS 16)
Fondo rischi per contenziosi in essere	Fondo oneri per TFR (escluso dall'applicazione dell'ITAS 13, si applica l'ITAS 15)
	Fondo oneri da imposte
	Fondo per oneri da rinnovi contrattuali (escluso dall'applicazione dell'ITAS 13, si applica l'ITAS 15)
	Fondo oneri per ristrutturazione
	Fondo oneri per contratti onerosi

Tabella: Ambito di applicazione ed esclusione dell'ITAS 13

A. Requisiti di iscrizione

Vengono di seguito presentate le condizioni di iscrizione dei fondi, delle passività potenziali e delle attività potenziali. Vengono trattate separatamente le due casistiche relative a potenziali futuri trasferimenti in uscita di risorse (Fondi e Passività potenziali) e potenziali futuri trasferimenti in entrata (Attività potenziali).
Come previsto dal **paragrafo 2 dell'ITAS 13** si intende:

- **Fondo**: come già detto in precedenza corrisponde ad una passività certa o probabile, il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza sono incerti.
- **Passività potenziale** corrisponde ad:
  - un'**obbligazione possibile** che risulta da eventi passati in attesa di conferma sulla base di eventi futuri incerti;
  - un'**obbligazione attuale** che risulta da eventi passati, ma dove non è probabile un pagamento futuro, o altre risorse, oppure l'ammontare non è sostanzialmente certo.

- **Attività potenziale** corrisponde a un'attività (patrimoniale) che risulta da eventi passati, la cui esistenza sarà confermata solo se si verificheranno o non si verificheranno uno o più eventi futuri incerti che non sono pienamente sotto il controllo dell'amministrazione.

Il **paragrafo 6 dell'ITAS 13** prevede che un fondo possa essere rilevato quando sussistono contemporaneamente tutte le seguenti condizioni di iscrizione:

a) l'amministrazione ha un'***obbligazione attuale*** risultante da un ***evento passato vincolante***;

b) è ***probabile*** che sarà necessario un ***trasferimento di risorse*** per adempiere all'obbligazione stessa;

c) può essere effettuata una ***stima dell'ammontare dell'obbligazione che rispetti i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio.***

Le condizioni di iscrizione in bilancio dei **fondi**, per le quali si differenziano dalle passività potenziali sono quindi le seguenti:

1. obbligazione attuale
2. evento passato vincolante
3. probabile trasferimento di risorse
4. stima attendibile dell'obbligazione che rispetti i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio

Caso esplicativo

Esempio - Condizioni di iscrizione di un fondo

L'Ente è parte convenuta in una causa legale per danni cagionati a terzi. L'Ufficio legale dell'Ente valuta probabile perdere la causa e stima l'onere connesso al risarcimento danni pari a 1.500.000 euro. Poiché tale situazione si riferisce a:

- un comportamento tenuto in passato dall'amministrazione (danno cagionato), e che deriva da una obbligazione attuale risultante da una causa legale,

- la stessa amministrazione valuta come probabile la soccombenza ed è in grado di stimarne l'entità,

ricorrendo tutte le condizioni di iscrizione ai sensi dell'ITAS 13, l'Ente deve rilevare al 31 dicembre dell'anno N un fondo con contropartita un accantonamento (DARE). In contabilità si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/N	Accantonamenti a fondi rischi per contenziosi in essere (correnti) *a*	1.500.000	
	Fondi rischi per contenziosi in essere (correnti)		1.500.000

Si approfondiscono di seguito tutte le condizioni di iscrizione in bilancio dei fondi così come elencate sopra.

1. OBBLIGAZIONE ATTUALE

Un'obbligazione attuale può derivare da un obbligo di **natura legale** o da un **elemento fattuale**.

Un'obbligazione attuale è di **derivazione legale** quando discende da un contratto, da una norma di legge o altre disposizioni aventi analoga efficacia (es. disposizioni autorità di regolazione). Le obbligazioni legali possono derivare da responsabilità civile, amministrativa, fiscale o penale.

Un'obbligazione attuale è **fattuale** quando l'Ente non disponga di realistiche possibilità di evitare un futuro trasferimento di risorse a terzi, pur in assenza del perfezionamento di un rapporto giuridico obbligatorio nei confronti di una parte terza.

Il paragrafo 7 dello standard ITAS 13 specifica che l'amministrazione deve utilizzare tutte le evidenze disponibili, ossia derivanti da fatti accaduti dopo la chiusura del bilancio dell'esercizio precedente, per

valutare se un evento o un altro fatto passato abbia dato luogo alla stessa. Le obbligazioni attuali devono essere rilevate come fondi solo quando sono originate da eventi verificatisi necessariamente entro la data di chiusura del bilancio. La condizione relativa ad eventi passati che comportano una obbligazione attuale, se vincolano l'Ente, è l'assenza di alternative all'adempimento dell'obbligazione. In alcune circostanze può non essere chiaro se esista un'obbligazione attuale. In questo caso, si ritiene che un evento passato dia luogo a un'obbligazione attuale se, tenendo conto delle evidenze disponibili, è più verosimile, piuttosto che il contrario, che alla data di riferimento del bilancio esista un'obbligazione attuale. In pratica l'ITAS 13 adotta la regola del "più sì che no", già ammessa anche dai principi contabili internazionali destinati alla redazione dei bilanci privatistici, ovvero se è maggiore la probabilità che un'obbligazione esista rispetto alla probabilità che non esista, allora l'obbligazione esiste.

Nei casi in cui non risulti chiaro se un evento passato abbia dato luogo a un'obbligazione attuale, come ad esempio nel corso di un procedimento legale nel quale può essere messo in discussione che determinati eventi si siano realmente verificati e che gli stessi abbiano dato luogo ad un'obbligazione attuale, l'Ente deve stabilire se, tenendo conto di tutte le evidenze disponibili incluso, per esempio, il parere di un perito, alla data di riferimento del bilancio esiste un'obbligazione attuale. L'ITAS 13 distingue i casi per i quali è incerta l'esistenza dell'obbligazione attuale che determinerà un trasferimento di risorse in uscita e l'ammontare del trasferimento stesso in:

- ***fondi***: nel caso in cui alla data di chiusura del bilancio l'esistenza dell'obbligazione attuale sia probabile e l'ammontare della stessa sia attendibilmente stimabile, l'amministrazione dovrà iscrivere un fondo nel passivo dello Stato Patrimoniale e fornire informativa in Nota Integrativa;
- ***passività potenziali***: nel caso in cui alla data di chiusura del bilancio l'esistenza dell'obbligazione attuale sia possibile, oppure l'ammontare della stessa non sia attendibilmente stimabile, l'amministrazione non dovrà rilevare tali passività in bilancio ma dovrà fornire informativa in Nota Integrativa. Tale informativa è richiesta nella sezione "Informazione integrativa" al paragrafo 52 dell'ITAS 13**.**

In via residuale nel caso in cui la probabilità del verificarsi dell'obbligazione attuale sia remota, ossia quando la possibilità che accada è scarsissima, l'amministrazione non dovrà rilevare alcun fondo né fornire alcuna informativa in Nota Integrativa. In linea con il **principio di prudenza**, l'ITAS 13 vieta, quindi, l'iscrizione di riserve occulte, che genererebbero la deliberata sopravvalutazione di passività e di costi, così come l'omissione di iscrizione di fondi, che genererebbero la deliberata sottovalutazione di passività e costi.

In particolare, vi potranno essere tre situazioni pratiche:

a. ***la rilevazione di un fondo e relativa informativa in Nota Integrativa*** qualora esista una obbligazione attuale alla data di chiusura del bilancio, sia probabile la fuoriuscita di risorse e sia possibile stimarne attendibilmente l'ammontare nel rispetto dei postulati e vincoli dell'informativa di bilancio,
b. ***la rilevazione di una passività potenziale tramite una informativa sulla passività in Nota Integrativa*** qualora esista una obbligazione attuale, ma non sia probabile, ma solo possibile un futuro trasferimento di risorse in uscita,
c. ***nessuna rilevazione*** qualora esista una obbligazione attuale dalla quale futuri trasferimenti di risorse in uscita siano remoti, ovvero né probabili né possibili.

Casi esplicativi

Esempio - Probabilità dell'esistenza di una obbligazione attuale

L'Ente ha in corso un procedimento civile per danni arrecati a terzi e derivanti dalle attività svolte dalla stessa nei precedenti esercizi. Alla data di chiusura del bilancio, tenuto conto di tutte le informazioni disponibili e del parere dell'Ufficio Legale, l'Ente ritiene improbabile l'esito sfavorevole del procedimento. L'obbligazione è attuale poiché deriva dalla condotta tenuta da *Tizio* in passato, il fatto vincolante è rappresentato dai presunti danni subiti da terzi, il trasferimento di risorse è ritenuto possibile ma non probabile. Pertanto, non deve essere rilevato alcun fondo a bilancio ma deve esserne data informativa nella Nota Integrativa in quanto passività potenziale.

In ogni caso, come specificato dai **paragrafi 36 e 37 dell'ITAS 13**, non devono essere rilevati fondi a fronte di futuri risultati negativi della gestione operativa in quanto questi non soddisfano la definizione di passività e le generali condizioni di iscrizione previste per i fondi **al paragrafo 6 dell'ITAS 13,** come riportato anche sopra. Ciò significa che la rilevazione di fondi non avviene per costi che dovranno essere iscritti in futuro per dare continuità ad attività correnti dell'amministrazione.

Esempio - Costi futuri per attività correnti

I costi stimati dall'Ente per i danni causati ad esempio per la costruzione di un nuovo Edificio dell'Ente ammontano a 100.000 euro, come devono essere rilevati tali costi? Trattandosi di costi futuri relativi ad una attività corrente, da sostenersi per dare continuità al cantiere per i lavori programmati e ancora da concludersi, i risarcimenti previsti non dovranno essere rilevati come fondi, ma tali costi saranno considerati nel quadro economico dell'opera nella voce "imprevisti" e saranno associati al valore dell'opera realizzata in base all'**ITAS 4.**

Le condizioni di iscrizione in bilancio delle **obbligazioni attuali** si differenziano a seconda della diversa probabilità di verificarsi dell'obbligazione attuale, come da tabella seguente:

Probabilità di verificarsi dell'obbligazione attuale	*Iscrizione in Bilancio*	*Informativa in Nota Integrativa*
PROBABILE	Si	Si
POSSIBILE	No	Si
REMOTA	No	No

Il valore di un fondo da iscrivere a bilancio è dato dalla stima dell'obbligazione nel rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione di bilancio. Nel caso in cui tale stima non possa essere effettuata nel rispetto di tali postulati e vincoli, si è in presenza di una passività potenziale che non può essere rilevata (paragrafo 52 dell'ITAS 13). Con cadenza almeno annuale le passività potenziali devono essere valutate per verificare se il trasferimento di risorse è passato da possibile a probabile e conseguentemente rilevare un fondo nel bilancio dell'esercizio in cui tale cambiamento si verifica.

2. EVENTO PASSATO VINCOLANTE

L'obbligazione attuale deve risultare da un evento passato vincolante riconducibile a casi in cui l'Ente non ha alcuna alternativa all'adempimento dell'obbligazione stessa. Qualora l'Ente possa evitare il trasferimento di risorse per l'adempimento dell'obbligazione, non esisterebbe alcun fatto vincolante che giustifichi la rilevazione del fondo. Infatti, il bilancio dell'Ente rappresenta la situazione patrimoniale-finanziaria alla fine del proprio periodo amministrativo e non la sua possibile situazione futura. Perciò le sole passività rilevabili nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria sono quelle che esistono alla data di chiusura dell'esercizio. L'Ente dovrà rilevare esclusivamente le passività che esistono alla data di bilancio e riferite all'evento passato, e non quelle che potranno generarsi in futuro per costi da sostenere per dare continuità all'attività corrente. Affinché l'Ente possa rilevare un fondo occorre che si verifichino contemporaneamente le seguenti condizioni:

- l'Ente abbia tenuto in passato un comportamento che, alla data di bilancio, origina un'obbligazione attuale;
- gli effetti di tale comportamento passato sono ancora esistenti.

Infatti, l'Ente può rilevare esclusivamente passività che esistono alla data di bilancio, se le altre condizioni sono rispettate, e non quelle che potranno originarsi in futuro.

Esempio – Esistenza di un evento passato vincolante

Al 31 dicembre dell'anno *N* entrerà in vigore una nuova legge sulla salute e sicurezza dei lavoratori che impone di rimuovere l'amianto dai fabbricati, in uso o inutilizzati da parte di tutte le aziende pubbliche e private. L'Ente possiede 300 fabbricati di cui 2 con rivestimenti in amianto per la cui rimozione viene stimato un costo di 50.000 euro. Al 31.12.*N* l'Ente procede a una stima dei valori necessari per l'adeguamento normativo per un contratto che verrà stipulato nell'anno *N+1*. L'evento vincolante che determina l'obbligazione attuale per l'Ente è il possesso di fabbricati con rivestimenti in amianto; infatti, non esiste una soluzione alternativa alla rimozione dell'amianto per rispettare la nuova normativa. L'introduzione della nuova legislazione non crea un evento vincolante in modo diretto ma l'obbligo è dato dalla combinazione del possesso dei fabbricati e l'introduzione della nuova legge. L'Ente dovrà effettuare un accantonamento (rappresenta la contropartita economica, onere, correlata alla rilevazione di un fondo) pari alla stima dei costi per la rimozione dell'amianto (50.000 euro). In contabilità si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/N	Accantonamenti per altri oneri (correnti) *a*	50.000	
	Fondo per altri oneri (correnti)		50.000

3. e 4. PROBABILE TRASFERIMENTO DI RISORSE E STIMA ATTENDIBILE DELL'OBBLIGAZIONE

Dopo aver individuato l'obbligazione attuale e verificato l'esistenza dell'evento passato vincolante, l'Ente deve verificare la probabilità di trasferimento di risorse per l'estinzione dell'obbligazione stessa in base alle conoscenze disponibili alla data di bilancio. Si rimarca che il termine probabile deve essere interpretato nel senso di "***più verosimile piuttosto del contrario***"; quindi l'Ente rileverà un accantonamento se la probabilità di un futuro trasferimento di risorse per estinguere l'obbligazione è più verosimile che non il contrario.

Ai fini del calcolo probabilistico, può essere opportuno raggruppare le obbligazioni in classi omogenee per natura (per esempio al caso di futuri oneri per tutti i contenziosi in essere dell'Ente) per addivenire ad una identificazione più corretta delle obbligazioni che giustifichino la rilevazione di fondi. Il raggruppamento di obbligazioni in classi omogenee risulta particolarmente adeguato nel caso di singole obbligazioni della medesima natura di importi esigui tali da non giustificare l'iscrizione di un fondo.

Esempio - Probabilità del futuro trasferimento di risorse

Nel corso dell'esercizio *N* l'Ente è chiamata in giudizio per danni arrecati a terzi da un dipendente. L'Ufficio legale dell'Ente ritiene possibile la condanna al risarcimento dei danni. Dato che l'Ufficio legale ritiene possibile ma non probabile l'evento futuro di condanna, al 31 dicembre dell'anno *N* non deve essere rilevato alcun fondo per contenziosi in essere, ma viene data informativa dell'obbligazione attuale nella Nota Integrativa.

Il fondo iscritto nel passivo dello Stato Patrimoniale deve rappresentare la migliore stima dell'importo di risorse necessarie a adempiere l'obbligazione esistente alla data di bilancio. Per tale stima l'amministrazione potrà utilizzare strumenti diversi a seconda del tipo di obbligazione come, ad esempio, la frequenza di manifestazione della stessa o di obbligazioni simili, i dati derivanti dall'esperienza interna accumulata nel tempo, pareri da parte di esperti, dell'Avvocatura Generale dello Stato ecc. Ad esempio, per stimare il fondo relativo a cause legali in corso l'amministrazione può acquisire per ciascuna causa pareri dall'ufficio legale. Tale migliore stima porterà all'identificazione sufficientemente attendibile dell'importo di un fondo. Nei casi in cui l'amministrazione non sia in grado di effettuare una stima attendibile dell'ammontare di risorse necessarie ad estinguere l'obbligazione, si è in presenza di una passività potenziale.

ATTIVITÀ POTENZIALI

Nell'ITAS 13 vengono fornite le caratteristiche e le condizioni di rilevazione delle attività potenziali. Un'attività potenziale deriva da fatti passati di cui, tuttavia, non è confermata l'esistenza di uno o più eventi futuri, incerti o non totalmente sotto il controllo dell'amministrazione, in dipendenza dei quali vi è la possibilità di un trasferimento di risorse a favore dell'amministrazione. Parimenti alle passività potenziali anche le attività potenziali non sono iscritte nello Stato Patrimoniale del bilancio d'esercizio. Infatti, tale iscrizione comporterebbe la contemporanea rilevazione di un provento che potrebbe non essere mai conseguito. Delle attività potenziali deve essere data informativa nella Nota Integrativa quando è probabile

che vi sarà un trasferimento di risorse a favore dell'amministrazione, come richiesto dalla sezione "**Informazione integrativa**". Invece, nel caso in cui un provento o ricavo soddisfi i requisiti di rilevazione definiti in *ITAS 9 - Ricavi, proventi e lavori in corso su ordinazione*, l'attività connessa non è considerata un'attività potenziale e quindi la sua rilevazione è appropriata. Le attività potenziali devono essere valutate con periodicità almeno annuale. Se il trasferimento di risorse a favore dell'amministrazione diventa ragionevolmente certo e il valore dell'attività può essere valutato rispettando i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio, l'attività e il relativo provento o ricavo devono essere rilevati nel bilancio dell'esercizio in cui ciò si verifica.

VALUTAZIONE DEI FONDI

I paragrafi 22 e 23 dell'ITAS 13 stabiliscono che il valore da imputare al fondo deve riflettere la **migliore stima** della spesa necessaria per estinguere l'obbligazione attuale alla data di chiusura del bilancio, ossia l'importo che l'amministrazione dovrebbe **ragionevolmente** pagare per estinguere l'obbligazione o per trasferirla a terzi alla data di chiusura del bilancio. Nel caso in cui fosse impossibile sia estinguere l'obbligazione che trasferirla a terzi alla data di chiusura del bilancio, un utile approccio alla valutazione dell'ammontare del fondo è il processo di stima dell'ammontare al quale ipotetiche transazioni potrebbero aver luogo.

L'ITAS 13 specifica che la stima del fondo è basata sul giudizio dei competenti organi dell'amministrazione, integrato dall'esperienza maturata in transazioni analoghe e, in alcuni casi, da relazioni di esperti indipendenti come i periti tecnici (es. legali, dottori commercialisti, geometri). L'evidenza considerata deve includere ogni elemento aggiuntivo fornito dagli eventi verificatisi dopo la data di chiusura del bilancio.

La scelta del metodo di valutazione più appropriato è anch'essa responsabilità degli organi competenti dell'amministrazione e dipende dal tipo di obbligazione attuale e dalle sue caratteristiche.

Le alternative possono essere:

a) **metodo statistico**: denominato "***valore atteso***", è appropriato nel caso in cui l'obbligazione attuale coinvolga un numero elevato di elementi e l'amministrazione disponga di attendibile esperienza passata (es. statistiche dell'amministrazione). Mediante tale metodo l'ammontare dell'obbligazione attuale è stimato ponderando tutti i possibili risultati con le rispettive probabilità di verificazione;

b) **valutazione caso per caso**: fondato sulla specifica valutazione del probabile trasferimento di risorse necessario ad estinguere una singola obbligazione con caratteristiche uniche che la rendano diversa da tutte le altre obbligazioni. Mediante tale metodo l'ammontare dell'obbligazione attuale è dato dalla stima del risultato individuale più probabile.

Laddove se ne presentino le condizioni può essere utile adottare entrambi i metodi per addivenire alla scelta dell'importo da iscrivere a bilancio.

Esempio – Confronto dell'applicazione del metodo del valore atteso e della valutazione caso per caso

L'amministrazione dell'Ente ha una causa legale in corso per danni causati a terzi. L'Ufficio legale prevede che la causa si concluda con la condanna al risarcimento danni. Tuttavia, l'ammontare relativo a tale risarcimento dipende dalla valutazione del Giudice delle circostanze attenuanti, concorsi di colpa e aggravanti. L'Ufficio legale stima i seguenti risultati:

- risarcimento stimabile in 450.000 euro al 55% di probabilità;
- risarcimento stimabile in 300.000 euro al 25% di probabilità;
- risarcimento stimabile in 175.000 euro al 15% di probabilità;
- risarcimento stimabile in 95.000 euro al 5% di probabilità.

Il fondo relativo al singolo evento il cui risultato appare più probabile è pari a 450.000 euro. Tuttavia, la media delle probabilità dell'ammontare del risarcimento, valutata ricorrendo al metodo del valore atteso, è pari a:

(55%*450.000) + (25%*300.000) + (15%*175.000) + (5%*95.000) = **353.550 euro**

Pertanto, la migliore stima del fondo è pari a 353.550 euro.

L'ITAS 13 specifica agli aspetti che devono essere tenuti in considerazione nella migliore stima del fondo in particolare:

- rischi e incertezze

- valore attuale

- eventi futuri.

Rischi e incertezze

L'individuazione della migliore stima di un fondo deve tenere in considerazione i rischi e le incertezze che caratterizzano fatti e circostanze relativi all'obbligazione attuale. Il concetto di rischio si riferisce alla variabilità di un risultato; pertanto, al variare del livello di rischio varierà l'entità del fondo.

L'incertezza relativa a tali fatti e circostanze non può in alcun caso giustificare l'intenzionale sovrastima o sottostima dei fondi. Tuttavia, l'eventuale costituzione e le successive rettifiche dell'ammontare del fondo devono risultare da un'adeguata stima del rischio (paragrafo 25 e 26 dell'ITAS 13).

Nella Nota Integrativa l'amministrazione dovrà dare evidenza delle incertezze relative all'importo e ai tempi necessari a adempiere l'obbligazione.

Attualizzazione

Solitamente, la stima di un fondo quantifica un esborso futuro, ovvero prevede non solo la stima della probabile entità dell'esborso, ma anche la stima del tempo futuro in cui la passività attuale sarà dovuta. In pratica, si stima l'entità dell'esborso alla scadenza della passività che potrà avvenire in un tempo futuro. L'ITAS 13 indica che la stima del fondo deve essere riferita alla data di riferimento del bilancio in chiusura, che potrà essere antecedente il tempo dell'effettivo esborso. Nel processo di valutazione, nel momento in cui il tempo di manifestazione dell'adempimento all'obbligazione attuale si sviluppi in anni successivi a quello di rilevazione, è necessario tenere conto del valore temporale della moneta.

È quindi necessario procedere con l'attualizzazione della miglior stima dell'importo del fondo. L'attualizzazione è necessaria nel caso in cui:

- tra le date di iscrizione a bilancio e di adempimento dell'obbligazione intercorre un tempo superiore ad un anno;

- tale tempo produce un effetto rilevante sull'informativa di bilancio.

L'ammontare del fondo è rappresentato dal valore attuale del trasferimento di risorse che ci si aspetta sia necessario per estinguere l'obbligazione qualora l'effetto del valore temporale della moneta sia rilevante. Il tasso da utilizzare per l'attualizzazione deve riflettere le valutazioni correnti di mercato del valore temporale della moneta nonché i rischi specifici associati alla passività. Nella determinazione del tasso non si tiene conto dei rischi già considerati in rettifica delle stime dei futuri flussi monetari (paragrafo 27 e 28 dell'ITAS 13).

Il tasso di attualizzazione utilizzato dovrà essere al lordo delle imposte. Ogni operazione di costituzione di un fondo, nel momento in cui subisce variazioni per effetto del valore del denaro nel tempo, deve essere oggetto del processo di attualizzazione nel tempo. In tal modo, si potrà determinare in maniera corretta l'ammontare nei diversi esercizi in cui permane il fondo. L'ITAS 13 prevede che il valore attuale del fondo dovrà essere annualmente adeguato al fine di considerare il valore del denaro nel tempo, contabilizzando l'adeguamento come oneri finanziari.

Esempio – Calcolo del valore attuale

Il valore atteso di un fondo relativo ad una causa in corso che si stima potrà terminare fra tre anni è pari a 10.000 euro. Il tasso di attualizzazione è pari al 4%. Pertanto, la migliore stima del valore atteso del fondo in sede di bilancio al tempo t0 è pari a:

$$(10.000) \text{ x } (1 + 4\%)^{-3} = \textbf{8.889,96 euro}$$

Il valore del fondo per ogni anno considerato e la relativa rilevazione come onere finanziario è rappresentato di seguito:

Esercizio	*Valore attuale*	*Rilevazioni per interessi*
N_0	$(10.000) \text{ x } (1 + 4\%)^{-3} = 8.889{,}96$	-
N_1	$(10.000) \text{ x } (1 + 4\%)^{-2} = 9.245{,}56$	355,60
N_2	$(10.000) \text{ x } (1 + 4\%)^{-1} = 9.615{,}38$	369,82
N_3	10.000	384,62

N_0 si procederà alla scrittura di costituzione del fondo:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/N	Accantonamenti a fondi rischi per contenziosi in essere (correnti)		
	a	8.889,96	
	Fondi rischi per contenziosi in essere (correnti)		8.889,96

Pertanto, nell'esercizio N+1 si procederà all'adeguamento del fondo per 355,60 euro tramite la seguente scrittura:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/N+1	Altri costi della gestione finanziaria	355,60	
	a		
	Fondi rischi per contenziosi in essere (correnti)		355,60

Nell'esercizio N+2 si procederà alla rettifica del fondo per 369,82 euro tramite la seguente scrittura:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/N+2	Altri costi della gestione finanziaria	369,82	
	a		
	Fondi rischi per contenziosi in essere (correnti)		369,82

Con lo stesso procedimento si adeguerà il fondo in N+3 .

Eventi futuri

L'ITAS 13 richiama anche la necessità di considerare tutti gli eventi futuri, sia favorevoli che sfavorevoli, che possono incidere sull'ammontare necessario per estinguere un'obbligazione. Questi devono essere riflessi nel valore del fondo solo in presenza di una sufficiente evidenza oggettiva che tali eventi si verificheranno (paragrafo 29 dell'ITAS 13). Gli eventi futuri possono influenzare l'aggiornamento della migliore stima del fondo, così come giungere ad una sua completa estinzione. Ne consegue che l'amministrazione dovrà rettificare l'importo del fondo se vi è una evidenza oggettiva che dia una sufficiente certezza dei fatti. Tra le casistiche più frequenti vi possono essere:

- cambiamenti tecnologici, come ad esempio l'introduzione sul mercato di nuovi metodi e tecnologie che permettano la completa cura di patologie nei confronti di soggetti per i quali si era obbligati in relazione a futuri potenziali rimborsi;
- modifiche normative, come ad esempio nuove norme che facciano accollare l'onere di un rimborso per un evento ad altra amministrazione o soggetto, oppure che modifichi l'entità del rimborso;

- conclusione di cause legali, come ad esempio si pensi alla chiusura di una causa con l'eventuale modifica dell'importo previsto a fondo rilevato in precedenza.

La contabilizzazione relativa alla variazione del fondo per effetto di eventi futuri sopraggiunti deve essere operata nella stessa voce di bilancio ove inizialmente rilevata.

Utilizzo e rettifiche di fondi

Come è stato descritto, l'ITAS 13 prevede che il fondo è rilevato e può essere mantenuto a bilancio quando esiste un'obbligazione attuale per la quale è più probabile che non il sostenimento di un esborso per adempierla. L'esistenza di tale obbligazione, la sua variazione nel tempo, o la sua estinzione comporta la necessità di procedere a rilevazioni in merito all'utilizzo del fondo e ad eventuali rettifiche. Ogni fondo deve essere utilizzato solo in relazione all'evento per il quale è stato inizialmente rilevato (**cft. paragrafo 35 dell'ITAS 13)** al fine di estinguere la relativa obbligazione attuale. *È fatto quindi assoluto divieto di utilizzo del fondo per finalità diverse da quella originaria.* Alla luce del fatto che l'entità del fondo deriva da una stima basata sulle migliori informazioni disponibili, l'onere effettivamente dovuto al tempo di esecuzione dell'obbligazione potrebbe essere pari, inferiore o superiore rispetto a quanto accantonato. Nel caso in cui l'obbligazione al tempo di estinzione sia pari al valore del fondo, si procederà alla chiusura del fondo a fronte dell'esborso senza ulteriori effetti in sede di rilevazione contabile. Se l'obbligazione al tempo di estinzione è inferiore al fondo, l'eccedenza genererà un provento. Se l'obbligazione al tempo di estinzione è superiore al fondo, l'eccedenza genererà un onere che sarà anch'esso imputato alla medesima voce che aveva originato il fondo.

Esempio - Utilizzo dei fondi

L'Amministrazione dell'Ente, ad inizio esercizio, è chiamata in giudizio per danni arrecati ad un cittadino da un dipendente. Il danno provocato è rilevante, tuttavia, l'Ufficio legale ritiene sia efficacemente argomentabile che il danno provocato non è imputabile all'amministrazione. Alla data di chiusura del bilancio, l'Ufficio legale ritiene l'obbligazione attuale con sostenimento dell'onere di risarcimento danni probabile stimando una richiesta di risarcimento danni pari ad 1 milione di euro. L'amministrazione, quindi, rileva a fine esercizio un accantonamento a bilancio di 1 milione di euro e fornisce informativa in Nota Integrativa.
Al 31 dicembre dell'anno N in contabilità si rileverà:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/N	Accantonamenti a fondi rischi per contenziosi in essere (correnti)	1.000	
	a		
	Fondi rischi per contenziosi in essere (correnti)		1.000

Caso 1 - Fondo capiente

Il 31 maggio dell'anno successivo, la causa si conclude con la condanna dell'Ente al risarcimento dei danni, valutati in 1 milione di euro. Pertanto, poiché il fondo risulta capiente, l'amministrazione effettuerà la seguente rilevazione contabile:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/05/N	Fondi rischi per contenziosi in essere (correnti)	1.000	
	a		
	Fondi presso istituto tesoriere		1.000

Caso 2 - Fondo non capiente

Il 31 maggio dell'anno successivo, la causa si conclude con la condanna dell'amministrazione al risarcimento dei danni, valutati in 1.500.000 euro.

Pertanto, poiché il fondo non risulta capiente, l'amministrazione effettuerà la seguente rilevazione contabile:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/05/N+1	Fondi rischi per contenziosi in essere (correnti)		
	Altri costi e oneri della gestione ordinaria	1.000.000	
	a	500.000	
	Fondi presso istituto tesoriere		1.500.000

Caso 3 - Fondo più che capiente

Il 31 maggio dell'anno successivo, la causa si conclude con una transazione finale di 800.000 euro. Pertanto, poiché il fondo è più che capiente, l'amministrazione effettuerà due rilevazioni. La prima al 31/05 per l'esborso a chiusura dell'obbligazione. La seconda in sede di bilancio per la chiusura della parte ancora aperta del fondo:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/05/N+1	Fondi rischi per contenziosi in essere (correnti)	800.000	
	a		
	Fondi presso istituto tesoriere		800.000

In sede di chiusura di bilancio si rettificherà il fondo residuo:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/N+1	Fondi rischi per contenziosi in essere (correnti)	200.000	
	a		
	Altri ricavi e proventi diversi		200.000

Al fine di riflettere la migliore stima, alla data di chiusura di ogni bilancio e nel caso in cui emergano fatti che dimostrino la non correttezza della stima dei fondi, l'amministrazione dovrà rettificare la valutazione operata. Infatti, potrebbe accadere che, rispetto alle condizioni di rilevazione di un fondo:

a) l'obbligazione individuata come possibile (poiché di esistenza incerta), e come tale non rilevata, sia, nei fatti, un'obbligazione attuale (ovvero di esistenza certa), con sostenimento di un trasferimento di risorse certe o probabile;

b) un'obbligazione attuale valutata possibile sia, nei fatti, certa o probabile;

c) un'obbligazione attuale valutata probabile abbia, nei fatti, un importo diverso da quello stimato.

Nei casi a) e b) l'amministrazione dovrà procedere con la rilevazione di un fondo mentre, nel caso c), l'amministrazione dovrà rettificare l'importo del fondo stimato in precedenza. L'ITAS 13 stabilisce le modalità di riesame periodico dell'ammontare del fondo distinguendo il caso in cui l'importo dello stesso sia attualizzato o meno. Nel caso di rettifica del valore di un fondo non attualizzato si procederà al riesame alla data di chiusura del bilancio di ciascun esercizio e rettifica in ragione della migliore stima corrente. Il fondo deve essere rettificato nel caso in cui si modifichi l'entità e/o la probabilità di un trasferimento di risorse per adempiere all'obbligazione.

Esempio – Rettifiche del fondo non attualizzato

Si ipotizzi che l'amministrazione nell'anno 0 abbiamo rilevato un fondo rischi per contenzioso per €135.000. Nell'anno N+3 , a seguito della sentenza a favore di primo grado, e in attesa del completamento dell'iter processuale, l'Ufficio legale procede a stimare il valore dell'obbligazione in €50.000. L'amministrazione procedere alla rettifica del fondo. In sede di chiusura di bilancio in N+3 si procederà alla scrittura di rettifica del fondo:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/N+3	Fondi rischi per contenziosi in essere (correnti)	85.000	
	a		
	Altri ricavi e proventi diversi		85.000

In Nota Integrativa dovrà essere fornita adeguata informativa.

Nel caso di rettifica di un fondo attualizzato questa può rendersi necessaria a causa della modifica del tempo di adempimento dell'obbligazione e/o di modifica del tasso di attualizzazione corrente di mercato. In questi casi si procederà tramite l'incremento dell'ammontare iscritto nel prospetto di Stato Patrimoniale e rilevazione del relativo onere finanziario nel prospetto di Conto Economico del bilancio d'esercizio.

Esempio – Rettifiche del fondo in caso di valore attuale

Il valore atteso di un fondo relativo ad una causa in corso che si stima potrà terminare fra tre anni è pari a 10.000 euro. Il tasso di attualizzazione è pari al 4% alla data di costituzione del fondo. Alla fine dell'anno 1 si ipotizzi che il tasso di attualizzazione nominale sia pari al 3%. Nella tabella seguente si evidenzia il valore del fondo per ogni anno considerato e la relativa rettifica come onere finanziario.

Esercizio	***Valore attuale 4%***	***Valore attuale 3%***
N_0	$(10.000)\ \text{x}\ (1+4\%)^{-3} = 8.889{,}96$	-
N_1	$(10.000)\ \text{x}\ (1+4\%)^{-2} = 9.245{,}56$	$(10.000)\ \text{x}\ (1+3\%)^{-2} = 9.245{,}96$
N_2	$(10.000)\ \text{x}\ (1+4\%)^{-1} = 9.615{,}38$	$(10.000)\ \text{x}\ (1+3\%)^{-1} = 9.708{,}74$
N_3	10.000	10.000

In N_0 si procederà alla scrittura di accantonamento del fondo:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/N	Accantonamenti a fondi rischi per contenziosi in essere (correnti)		
	a	8.889,69	
	Fondi rischi per contenziosi in essere (correnti)		8.889,69

Pertanto, in sede di bilancio N+1 si procederà alla rettifica del fondo che tenga conto della rettifica del cambio di tasso di attualizzazione. In particolare:

- Saldo di apertura del fondo 8.889,96
- Oneri finanziari al 4% 355,60
- Rettifica variazione tasso 3% 180,40
- Saldo a fine anno 9.425,96

Pertanto, la rettifica sarà pari a 180,40 euro per un adeguamento complessivo di 535,00 euro e non 355,60 euro come inizialmente stimato. La scrittura sarà in N+1 :

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/N+1	Altri costi della gestione finanziaria	535	
	a		
	Fondi rischi per contenziosi in essere (correnti)		535

Gli Indennizzi

Qualora un soggetto terzo si accolli in tutto o in parte l'onere di estinzione di una obbligazione attuale a carico dell'Ente, l'amministrazione ha la possibilità di trasferire in tutto o in parte l'onere di estinzione dell'obbligazione attuale. Gli indennizzi possono generarsi per effetto di un contratto di assicurazione, di una clausola di manleva inserita in un contratto, ovvero per una garanzia fornita da un fornitore, così come una fideiussione.

L'ITAS 13 prevede che l'indennizzo è da contabilizzarsi solo se "ragionevolmente certo" in merito alla sua esistenza e non alla sua entità. In tal senso, l'ammontare dell'indennizzo dovrà seguire le metodologie di stima. L'importo dell'indennizzo iscritto a bilancio non potrà superare il valore del corrispondente fondo e comunque dovrà essere rilevato come attività separata.

Contabilmente la rilevazione di un indennizzo implica il sorgere di una attività da iscriversi nell'attivo patrimoniale e di un componente economico positivo da iscriversi a Conto Economico. La modalità di contabilizzazione non cambia in relazione alla modalità di esecuzione dell'indennizzo, ovvero se il terzo rifonderà l'amministrazione ovvero direttamente l'avente diritto.

Esempio - Rilevazione di un indennizzo

L'Ente ha in corso una causa per danni arrecati a terzi. I legali stimano come elevate le probabilità di perdere la causa con un danno stimato pari a 50.000 euro. L'Ente aveva stipulato una polizza assicurativa a copertura di rischi per danni a terzi. La compagnia assicuratrice ha riconosciuto come liquidabile l'80% del danno stimato (40.000 euro). La costituzione del fondo derivante dalla perdita della causa e l'indennizzo sorgono dal medesimo evento passato vincolante e l'erogazione dell'indennizzo è ragionevolmente certo.

L'amministrazione alla data di bilancio effettuerà le seguenti rilevazioni:

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/N	Accantonamento per altri oneri (correnti)	50.000	
	a		
	Fondi per altri oneri (correnti)		50.000

DATA	CONTI	DARE	AVERE
31/12/N	Altri crediti correnti	40.000	
	a		
	Altri ricavi e proventi diversi		40.000

Nel caso in cui l'Ente abbia definitivamente trasferito a terzi (ad esempio ad un'altra amministrazione che ha deliberato di farsene carico, oppure tramite un accordo con un fornitore) il rischio relativo ad un'obbligazione attuale, questa non deve rilevare alcun fondo. Infatti, in questo caso nulla sarà dovuto all'amministrazione in caso di successivo inadempimento del terzo, fatta salva la permanenza di una responsabilità solidale tra le parti.

Infine, nella migliore stima del fondo, non vanno invece considerati gli utili derivanti dalla dismissione attesa di attività, anche se la stessa è strettamente collegata all'evento che dà luogo al fondo.

L'Ente deve rilevare tali utili secondo quanto specificato dallo standard che disciplina tali attività.

Casistiche specifiche

Tra le casistiche specifiche di operazioni che potrebbero dare luogo alla rilevazione di fondi rischi o oneri si possono esemplificare le seguenti:

a) ***Fondo rischi per garanzie e fideiussioni concesse***: qualora il rischio di potenziale escussione della garanzia sia probabile, non è sufficiente la sola informativa in Nota Integrativa, ma occorre valutare lo stanziamento di un apposito accantonamento, ove ne ricorrano i presupposti. Qualora si manifestasse il probabile rischio di escussione della fideiussione, è opportuno rilevare il fondo. L'appostamento del

fondo deve permanere fintanto che il debito assistito da garanzia non viene estinto, o vengono meno le condizioni per la sua iscrizione quando esso viene estinto.

b) ***Fondo rischi per contenziosi in essere***: nel caso in cui l'Ente risulti coinvolto in situazioni di contenzioso, il cui esito sfavorevole è ritenuto probabile, è ragionevole iscrivere uno specifico fondo rischi per la copertura degli oneri per risarcimenti giudiziari e transattivi delle liti. La valutazione del fondo è legata, quindi, sia alla stima dei tempi per la definizione del contenzioso sia alle spese legali e processuali derivanti dallo stesso. Tale stima deve essere effettuata alla fine di ogni esercizio sulla base della valutazione di specifiche situazioni e considerando l'esperienza passata e ogni altro elemento utile che possa contribuire a definire il prevedibile evolversi del contenzioso.

c) ***Fondo oneri per imposte***: accoglie le passività per imposte probabili aventi valore o data di sopravvenienza indeterminati. Si ricomprendono in tale tipologia di passività:

- debiti tributari per violazioni di obblighi tributari non coperti da condoni non accertati per le quali l'accertamento futuro è certo;
- verifiche fiscali della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle Entrate;
- accertamenti non definitivi;
- contenziosi in corso che hanno portato a decisioni delle commissioni tributarie impugnate ma per le quali si prevede comunque una soccombenza, quantomeno parziale, e altre fattispecie simili.

La valutazione delle passività per imposte probabili è effettuata in base al presumibile esito degli accertamenti e dei contenziosi, tenendo conto delle esperienze passate e dell'evoluzione interpretativa della dottrina e della giurisprudenza.

d) ***Fondo oneri per contratti onerosi***: un contratto si definisce oneroso (paragrafo 2 ITAS 13) nel caso in cui l'Ente si impegna a soddisfare un'obbligazione, i cui costi attesi per il suo adempimento sono superiori ai benefici economici che si suppone si otterranno dallo stesso contratto. Molti contratti, infatti, possono essere risolti anticipatamente senza dover corrispondere compensi a terzi; mentre altri contratti stabiliscono sia diritti sia obblighi per ciascuna delle due parti contraenti in caso di risoluzione anticipata. I costi necessari per adempiere all'obbligazione contrattuale sono rappresentati dal minore tra il costo necessario per l'adempimento del contratto e il risarcimento del danno o penale derivante dalla risoluzione del contratto per inadempimento. In presenza di un contratto oneroso, l'Ente deve rilevare in bilancio, in sede di predisposizione del bilancio d'esercizio nell'anno in cui l'onerosità del contratto si è manifestata, un accantonamento a fronte dell'obbligazione assunta. Qualora un contratto possa essere annullato senza pagare un corrispettivo (penali, indennizzi) all'altra parte, non sussiste un'obbligazione. Di conseguenza tali contratti, in quanto non onerosi, non rientrano nell'ambito di applicazione dell'ITAS 13. Se l'amministrazione ha un contratto oneroso, l'obbligazione attuale derivante dai costi inevitabili originati dal contratto deve essere rilevata e valutata come fondo. Il fondo è rilevato con riferimento all'obbligazione attuale al netto dei trasferimenti di risorse che l'amministrazione si attende di ricevere come effetto del contratto. La valutazione dell'ammontare relativo alla rilevazione del fondo deve basarsi sul costo netto minimo di risoluzione del contratto, ovvero il minore tra:

- il costo necessario all'adempimento dello stesso
- e qualsiasi corrispettivo o penale risultante dal mancato adempimento dello stesso.

Il costo di adempimento di un contratto comprende i costi direttamente correlabili al contratto stesso, ossia:

- i costi incrementali di adempimento del contratto, quali lavoro diretto e materie prime;

- altri costi per la quota ragionevolmente imputabile all'adempimento del contratto, quali l'ammortamento di immobilizzazioni utilizzate per l'adempimento del contratto.

Prima di rilevare un fondo per un contratto oneroso, l'amministrazione deve rilevare qualsiasi perdita per riduzione durevole di valore delle attività utilizzate per l'adempimento del contratto.

e) ***Fondo oneri per ristrutturazioni***: tali fondi sono costituiti quando i costi relativi all'attuazione di piani di ristrutturazione o riorganizzazione aziendale possano essere attendibilmente stimati. In particolare, tali fondi vengono iscritti a bilancio quando gli organi di vertice approvano il piano di ristrutturazione che identifica gli elementi che contribuiscono alla stima dell'onere (es. attività coinvolte, canoni di locazione non risolvibili relativi a spazi che si decide di non utilizzare più, adattamento dei locali). Tali elementi sono relativi a costi non correlabili a prestazioni future, eliminano preesistenti situazioni di inefficienza e sono di competenza dell'esercizio in cui l'Ente decide formalmente di attuare tali piani di ristrutturazione. Inoltre, detti costi possono essere attendibilmente stimati e perciò, a fronte di questi, vengono effettuati accantonamenti a tale fondo. Le ristrutturazioni possono essere ricondotte alle seguenti casistiche:

• la cessazione o la dismissione di un'attività svolta o di un servizio erogato;

• la chiusura o la cessazione delle attività dell'Ente in una specifica ubicazione o area geografica;

• significative riorganizzazioni che hanno un effetto rilevante sulla natura e sugli indirizzi strategici delle attività dell'amministrazione.

Un fondo per i costi di ristrutturazione può essere rilevato solo se sono soddisfatte le condizioni generali per la rilevazione dei fondi disciplinate nel paragrafo 6 dell'ITAS 13.

VOCI DI COSTO INCLUSE	VOCI DI COSTO ESCLUSE
• Costi necessariamente derivanti dalla ristrutturazione • Costi non associati con le attività che l'Ente continua a svolgere	• Costi di riqualificazione o di ricollocamento del personale che resta in servizio • Costi di comunicazione o pubblicitari • Investimenti in nuovi sistemi e reti di distribuzione • Futuri risultati negativi della gestione operativa identificabili sino alla data della ristrutturazione, tranne nel caso in cui siano correlati a un contratto oneroso • Utili derivanti da una dismissione attesa di attività, anche se la vendita delle attività è prevista come parte della ristrutturazione (paragrafo 30 dell'ITAS 13)

Tabella. Costi compresi ed esclusi nella quantificazione del fondo per ristrutturazioni

Tale fondo può essere rilevato anche in situazioni fattuali nelle quali l'amministrazione non può realisticamente evitare un futuro trasferimento di risorse, pur in assenza del perfezionamento di un rapporto giuridico obbligatorio nei confronti di una parte terza. A tal fine, l'amministrazione deve avere predisposto un dettagliato piano formale per la ristrutturazione che sia stato reso pubblico e che identifichi almeno:

- l'attività/unità operativa o parte dell'attività/unità operativa interessata;
- le principali sedi interessate;

- la categoria e il numero approssimativo di dipendenti che usufruiranno di indennità per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro;
- le spese che verranno sostenute;
- i tempi di implementazione del piano di ristrutturazione.

Se l'amministrazione intraprende l'attuazione di un piano di ristrutturazione dopo la data di riferimento del bilancio d'esercizio, tale informazione deve essere presentata secondo quanto previsto dall'ITAS 2 se la ristrutturazione è rilevante e la mancata divulgazione potrebbe influenzare la formulazione del giudizio sui risultati conseguiti con l'uso delle risorse pubbliche e l'assunzione di decisioni da parte degli utilizzatori del bilancio d'esercizio. La ristrutturazione si considera rilevante nel caso in cui l'amministrazione abbia iniziato ad attuare il programma di ristrutturazione oppure abbia comunicato le caratteristiche principali di detto piano ai diretti interessati in modo talmente specifico da far sorgere in loro la legittima aspettativa che l'entità realizzerà la ristrutturazione.

B. Classificazione

L'ITAS 1 prevede nello schema della Stato Patrimoniale una rappresentazione che distingue i fondi tra correnti e non correnti. I fondi rientrano tra le passività correnti se rispettano i requisiti previsti dall'ITAS 11.

Passività correnti	Passività non correnti
la passività si esaurirà nel normale ciclo operativo dell'amministrazione, è detenuta allo scopo primario di essere negoziata e sarà regolata entro dodici mesi dalla data di chiusura del bilancio d'esercizio senza che l'amministrazione abbia un diritto incondizionato di differirne il regolamento oltre i dodici mesi	la passività si esaurirà oltre il normale ciclo operativo dell'amministrazione; quindi, sarà regolata oltre i dodici mesi dalla data di chiusura del bilancio d'esercizio.

Tabella. Passività correnti VS Passività NON correnti

Pertanto, i fondi per rischi e oneri sono esposti nel passivo dello stato patrimoniale sono distinguibili in:

1 Per trattamento di quiescenza
2 Per trattamento di fine rapporto
3 Per imposte
4 Per rischi
5 Per altri oneri

Gli eventuali "fondi per altri oneri" devono essere dettagliatamente specificati per natura e finalità nella Nota Integrativa. La Nota Integrativa dovrà, altresì, rappresentare in modo trasparente la rilevazione e valutazione iniziale, l'utilizzo dell'anno e le eventuali rettifiche apportate ai fondi in parola.

I paragrafi dal 50 al 59 dell'ITAS 13 stabiliscono le informazioni da fornire in Nota Integrativa con riferimento ai fondi, alle passività potenziali e alle attività potenziali. Nella Tabella seguente si riporta l'informazione integrativa che l'Ente fornisce, singolarmente o per classi omogenee, senza l'obbligo di informativa comparativa.

Fondi	*Passività potenziali*	*Attività potenziali*
Nel caso in cui il fatto sia certo o probabile: a) valore all'inizio e alla fine dell'esercizio; b) incrementi rilevati nell'esercizio, sia tramite la costituzione di nuovi fondi sia tramite ulteriori accantonamenti ai fondi esistenti; c) importi utilizzati durante l'esercizio; d) importi inutilizzati e stornati durante l'esercizio; e) incremento durante l'esercizio degli importi attualizzati per effetto del trascorrere del tempo e di eventuali cambiamenti nel tasso di attualizzazione f) breve descrizione della natura dell'obbligazione e della data prevista per il conseguente trasferimento di risorse; g) indicazione delle incertezze relative all'ammontare o alla data del suddetto trasferimento di risorse; h) indicazione dei pareri ricevuti da esperti, quando l'amministrazione vi abbia fatto ricorso; i) ammontare degli eventuali indennizzi previsti e il relativo impatto sulla stima del fondo.	Nel caso in cui il fatto sia probabile o possibile: a) stima del loro ammontare, determinato secondo le disposizioni dei paragrafi dal 22 al 30 dell'ITAS 13; b) indicazione delle incertezze relative all'ammontare o alla data del trasferimento di risorse derivanti dalla passività potenziale; c) eventualità di ricevere un indennizzo.	Nel caso in cui il fatto sia probabile: a) breve descrizione della natura delle attività potenziali alla data di chiusura del bilancio b) stima del loro ammontare, determinato utilizzando i criteri previsti per i fondi nei paragrafi dal 22 al 30 dell'ITAS 13

Come già precedentemente specificato l'informativa non è richiesta se il trasferimento di risorse per l'adempimento dell'obbligazione è considerato remoto. Nel determinare quali fondi o passività potenziali possano essere aggregati in una medesima tipologia, è necessario considerare se la natura dei singoli elementi sia sufficientemente simile da consentire di raggrupparli in osservanza delle disposizioni dei paragrafi 51 lettere a) e b) e 52 lettere a) e b) dell'ITAS 13. Se un fondo e una passività potenziale derivano dallo stesso insieme di circostanze, l'amministrazione ne deve dare evidenza secondo quanto previsto nei paragrafi da 50 a 52 dell'ITAS 13 in maniera tale da mostrare il collegamento tra il fondo e la passività potenziale.

Nel caso in cui l'amministrazione sia impossibilitata a fornire alcune delle informazioni richieste nei paragrafi 52 e 55 dell'ITAS 13, tale circostanza verrà esplicitamente menzionata e motivata in Nota Integrativa.

Utilizzo dei fondi

Infine, i fondi devono essere utilizzati a seguito dell'accadimento dell'evento che aveva in origine causato l'accantonamento. L'utilizzo avviene in modo diretto, iscrivendo in dare il fondo per rischi e oneri e non rilevando, pertanto, un componente negativo nel conto economico.

Qualora un fondo non sia capiente per coprire l'onere oggetto dell'accantonamento, ovvero risulti sovra accantonato, la differenza, negativa o positiva, verrà imputata a conto economico nel rispetto del principio della natura del conto di competenza e quindi in coerenza con la voce nella quale era stato iscritto all'origine.

Tale impostazione non incide nella rappresentazione dei costi per natura in quanto quelli coperti dal fondo utilizzato risultavano di competenza di esercizi precedenti e in quell'esercizio/i rappresentati nella loro entità presunta, coerentemente alla loro natura laddove conosciuta.

5.2.5. Crediti

I crediti rappresentano il diritto di esigere ad una certa scadenza determinati valori. Si distinguono in:

1. Crediti verso MUR
2. Crediti verso altre Amministrazioni centrali
3. Crediti verso Regioni e Province Autonome
4. Crediti verso altre Amministrazioni locali
5. Crediti verso Università
6. Crediti verso l'Unione Europea
7. Crediti verso altri Organismi internazionali
8. Crediti verso società ed enti controllati
9. Crediti verso altri soggetti pubblici (italiani)
10. Crediti verso altri soggetti privati (italiani)
11. Crediti verso altri soggetti privati (esteri)
12. Altri crediti

Per ciascun credito devono essere rilevati:

- l'origine;
- la natura del creditore;
- la data di presumibile realizzo;
- la competenza.

I crediti sono iscrivibili in bilancio solo se rappresentano effettivamente una obbligazione di terzi verso l'Ente e pertanto:

1. I contributi da MUR, o altri contributi a fondo perduto assegnati da enti pubblici e privati, vanno registrati come crediti esclusivamente a fronte di atto o provvedimento formale dell'assegnazione ricevuta**.** Qualora alla data di chiusura del bilancio non si sia ancora ricevuto atto o comunicazione ufficiale dell'assegnazione e si debba stimare l'importo erogato, occorrerà valorizzare il ricavo attraverso rateo attivo e non attraverso credito.
2. Per gli altri crediti, i ricavi devono essere iscritti quando si verificano entrambe le seguenti condizioni:
   a) il "processo produttivo" dei beni o dei servizi è stato completato;
   b) lo scambio è avvenuto. In caso di vendita di beni, lo scambio si considera avvenuto quando si è verificato il trasferimento del titolo di proprietà, cioè alla data di spedizione o di consegna per i beni mobili 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.

È quindi opportuno registrare le perdite quando ragionevolmente si possono prevedere e non rinviarle al momento in cui effettivamente si manifesteranno.

È quindi necessario:

a) se vi è la certezza dell'ormai sopraggiunta insussistenza del credito, ridurre il valore patrimoniale con contropartita una posta di "Accantonamento di perdite sui crediti" di Conto Economico;

b) se non vi sono certezze, ma elevate probabilità, effettuare un accantonamento in una posta di Fondo in Stato Patrimoniale, Fondo Svalutazione Crediti, con contropartita una posta di "Accantonamento Svalutazione crediti" di Conto Economico. Il Fondo viene poi utilizzato per lo storno contabile dei crediti inesigibili nel momento in cui tale inesigibilità è divenuta definitiva.

Tecnicamente, l'accantonamento al fondo svalutazione crediti deve avvenire tramite:

a) l'analisi dei singoli crediti e la determinazione delle perdite presunte per ciascuna situazione di inesigibilità già manifestatasi;

b) la stima, in base all'esperienza e ad ogni altro elemento utile, delle ulteriori perdite che si presume si dovranno subire sui crediti in essere alla data di bilancio;

c) la valutazione dell'andamento degli indici di anzianità dei crediti scaduti rispetto a quelli degli esercizi precedenti.

La valutazione in ordine al grado di esigibilità del credito deve seguire la seguente classificazione:

A	***Crediti aperti la cui riscossione, quantunque ritardata può considerarsi certa***
B	***Crediti aperti considerati incerti perché giudiziariamente controversi***
C	***Crediti aperti riconosciuti di dubbia esazione***
D	***Crediti aperti riconosciuti inesigibili***

Il valore dei crediti è rettificato tramite un fondo di svalutazione denominato **Fondo svalutazione crediti**. Lo scopo del fondo è di fronteggiare le previste perdite sui crediti in bilancio; quindi, esso va determinato tramite l'analisi dei singoli crediti secondo il suddetto grado di esigibilità (A, B, C, D):

- Livello A nessun accantonamento al fondo.
- Livelli B e C accantonamento al fondo secondo diverse percentuali di svalutazione corrispondenti a classi di anzianità dei crediti.
- Livello D accantonamento al fondo pari a 100% del credito.

L'accantonamento al fondo rischi su crediti deve trovare copertura di budget tramite lo stanziamento di risorse liberamente disponibili.

I crediti vanno esposti nello stato patrimoniale al netto del fondo svalutazione.

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.

5.2.5.1. Contributi annuali e pluriennali in conto esercizio

Si tratta dei contributi erogati dallo Stato, compreso il Fondo ordinario per gli enti e le istituzioni di ricerca (FOE), o da altri enti pubblici o privati, finalizzati alla copertura dei costi di gestione e di funzionamento o comunque per realizzare attività non classificabili tra gli investimenti, che, in aggiunta agli altri proventi, costituiscono l'insieme dei proventi operativi del conto economico dell'Ente.

I contributi dal MUR, o altri contributi a fondo perduto assegnati da enti pubblici e privati vanno registrati come crediti e ricavi esclusivamente a fronte di atto o provvedimento ufficiale.

I contributi devono essere imputati all'esercizio cui si riferiscono in ragione del principio di competenza economica, in relazione alla loro esigibilità concreta e non nominale:

- Contributi annuali c/esercizio: le somme assegnate/percepite sono rilevate come ricavo nell'esercizio di competenza in genere in ragione del tempo.

  Ad esempio, tra i contributi annuali in c/esercizio trovano classificazione FOE e gli altri contributi aventi analoghe caratteristiche, con competenza riferibile all'esercizio per cui sono assegnati senza uno specifico vincolo di destinazione se non in riferimento alla generica copertura degli oneri di quel medesimo periodo.

- Contributi pluriennali in c/esercizio: le somme assegnate / percepite sono annualmente riscontate tenendo conto del costo sostenuto in ciascun esercizio, laddove operi il principio della competenza economica in base alla c.d. correlazione, o in base al tempo nel caso in cui il contributo sia stato assegnato sulla base di tale riferimento e presupposto.

Rientrano tra i contributi pluriennali in c/esercizio le somme erogate dallo Stato o da altri enti per la copertura di borse di dottorato, contratti di formazione specialistica, ricercatori a tempo determinato, svolgimento di attività di ricerca finanziata (contributi UE) ecc., in genere con vincolo di destinazione e con principio di competenza vincolato alla correlazione fra il contributo e i costi che vengono coperti con il medesimo. L'eventuale restituzione di un contributo pubblico pluriennale in c/esercizio deve essere, in primo luogo, attribuita all'eventuale ricavo differito rilevato in relazione al contributo. La parte della restituzione che residua, o l'intero ammontare della restituzione nel caso in cui non ci siano ricavi differiti, deve essere imputata immediatamente nell'esercizio in cui sorge l'obbligo alla restituzione nella voce del Conto Economico "Costi e Oneri straordinari".

5.2.5.2. Contributi in conto capitale

I contributi in conto capitale riguardano i conferimenti destinati al potenziamento, alla crescita o alla ristrutturazione del patrimonio dell'Ente.

All'interno della categoria generale dei contributi in conto capitale sono compresi i "contributi in c/impianti", ovvero contributi a fondo perduto erogati dallo Stato o da altri enti pubblici o privati, finalizzati per la realizzazione di opere e per l'acquisizione di beni durevoli; l'Ente pertanto non ha facoltà di distogliere tali contributi dall'uso previsto dalle leggi o dalle disposizioni in base alle quali sono stati erogati.

I contributi da MUR, o altri contributi a fondo perduto assegnati da enti pubblici e privati vanno registrati come crediti e ricavi esclusivamente a fronte di atto o provvedimento ufficiale.

I contributi sono iscritti nel conto economico in base alla vita utile del cespite, imputando tra i ricavi il contributo e riscontandone nella voce risconti passivi una quota ogni anno fino alla conclusione del periodo di ammortamento e contemporaneamente ammortizzando il cespite capitalizzato per il suo intero valore. In questo modo verrà imputato a conto economico una quota di ricavi per la quota di competenza dell'esercizio ed una quota di costo pari all'ammortamento.

5.2.5.3. Disponibilità liquide

Per disponibilità liquide si fa riferimento ai depositi bancari, anche nel sistema di Tesoreria Unica, ai depositi postali, agli assegni, al denaro e ai valori bollati.

Tali poste sono valutate in bilancio al valore nominale. Le poste in valuta sono valutate al tasso di cambio di fine esercizio.

5.2.5.4. La valutazione dei progetti, delle commesse e delle ricerche

Sono incluse in tale fattispecie tutte le iniziative svolte dall'Ente su incarico o nell'interesse di un committente. Tali attività, possono essere effettuate sulla base di contratti e/o convenzioni aventi natura sia sinallagmatica, e quindi potenzialmente rientranti nell'attività commerciale, sia senza sinallagma e quindi normalmente rientranti nell'attività istituzionale.

Per progetti, commesse o ricerche di durata pluriennale si intende un'attività o una prestazione che investe un periodo di tempo superiore a dodici mesi e che intercorre tra la data d'inizio di realizzazione delle iniziative e la data di erogazione e conclusione dell'iniziativa, entrambe determinate dal contratto o da altro documento formale, indipendentemente dalla data in cui si è perfezionato il contratto, l'incarico o la richiesta di prestazione.

Non rientrano nella presente casistica i contributi erogati dallo Stato, compreso il FOE, o da altri enti pubblici o privati, finalizzati alla copertura dei costi di gestione e di funzionamento senza vincolo di risultato, trattati al capitolo "*Contributi annuali e pluriennali in c/esercizio*".

I progetti, le commesse e le ricerche finanziate/cofinanziate annuali e pluriennali sono valutati secondo il criterio della commessa completata. I relativi proventi, anche quando corrisposti in forma di anticipo, sono registrati come ricavi nel rispetto del principio della competenza economica.

Con il criterio della commessa completata i ricavi del margine di commessa sono riconosciuti solo quando la commessa risulta completata rilevando il risultato positivo o negativo nell'anno in cui la commessa giunge a conclusione, senza produrre effetto negli altri esercizi.

ALLEGATI al Manuale del Consiglio Nazionale delle Ricerche

Allegato 1. Piano delle Unità Economiche (UE)

Codice UE	Denominazione Unità Economica
UE.CNR	Consiglio Nazionale delle Ricerche
UE.CNR.ASR	ASR - Direzione Generale
UE.CNR.003	Istituto di Analisi dei Sistemi ed Informatica ''Antonio Ruberti'' - IASI
UE.CNR.004	Istituto Applicazioni del Calcolo ''Mauro Picone''
UE.CNR.008	Istituto di Biofisica - IBF
UE.CNR.009	Istituto di Bioimmagini e Fisiologia Molecolare - IBFM
UE.CNR.012	BIOLOGIA E BIOTECNOLOGIA AGRARIA
UE.CNR.013	Istituto di Biologia e Patologia Molecolari - IBPM
UE.CNR.015	Istituto di Biomembrane, Bioenergetica e Biotecnologie Molecolari (IBIOM)
UE.CNR.017	Istituto di Biostrutture e Bioimmagini - IBB - Sede Napoli
UE.CNR.018	Istituto di Calcolo e Reti ad Alte Prestazioni - ICAR
UE.CNR.019	Istituto di Chimica Biomolecolare - ICB - Sede Pozzuoli
UE.CNR.020	Istituto di Chimica dei Composti OrganoMetallici - ICCOM -
UE.CNR.024	Istituto di Scienze Applicate e Sistemi Intelligenti "Eduardo Caianiello" - ISASI
UE.CNR.027	Istituto di Cristallografia - IC
UE.CNR.029	Istituto di Elettronica e di Ingegneria dell'Informazione e delle Telecomunicazioni - IEIIT
UE.CNR.030	Istituto di Endocrinologia e Oncologia Sperimentale ''G. Salvatore'' - IEOS
UE.CNR.031	Istituto di Chimica della Materia Condensata e di Tecnologie per l'Energia - ICMATE
UE.CNR.032	Istituto di Fisica Applicata - IFAC
UE.CNR.035	Istituto di Fisiologia Clinica - IFC
UE.CNR.036	Istituto di fotonica e nanotecnologie - IFN
UE.CNR.039	Istituto di genetica e biofisica "Adriano Buzzati Traverso"- IGB - Sede Napoli
UE.CNR.040	Istituto di Genetica Molecolare "Luigi Luca Cavalli Sforza"
UE.CNR.041	Istituto di Bioscienze e Biorisorse
UE.CNR.042	Istituto di Geologia Ambientale e Geoingegneria - IGAG
UE.CNR.043	Istituto di Geoscienze e Georisorse - IGG - Sede Pisa
UE.CNR.044	Istituto di informatica e telematica - IIT
UE.CNR.046	Istituto sull'Inquinamento Atmosferico - IIA
UE.CNR.047	Istituto per il Lessico Intellettuale Europeo e Storia delle Idee - ILIESI
UE.CNR.048	Istituto di linguistica computazionale "Antonio Zampolli" - ILC
UE.CNR.050	Istituto di Matematica Applicata e Tecnologie Informatiche - IMATI -
UE.CNR.052	Istituto dei Materiali per l'Elettronica ed il Magnetismo - IMEM
UE.CNR.053	Istituto per i Sistemi Biologici - ISB (ex IMC)
UE.CNR.054	Istituto di Nanotecnologia - NANOTEC
UE.CNR.055	Istituto di Metodologie per l'Analisi Ambientale - IMAA
UE.CNR.057	Istituto per la Microelettronica e Microsistemi - IMM
UE.CNR.060	Istituto di Ricerca Genetica e Biomedica - IRGB
UE.CNR.061	Istituto di Neuroscienze - IN -
UE.CNR.062	Istituto Opera del Vocabolario Italiano - OVI
UE.CNR.063	Istituto per i Processi Chimico-Fisici - IPCF
UE.CNR.066	Istituto di Ricerca per la Protezione Idrogeologica - IRPI
UE.CNR.067	Istituto di Ricerca sulla Crescita Economica Sostenibile - IRCrES
UE.CNR.068	Istituto di Ricerche sulla Popolazione e le Politiche Sociali - IRPPS

Codice UE	Denominazione Unità Economica
UE.CNR.069	Istituto di Ricerca Sulle Acque - IRSA
UE.CNR.071	Istituto di Ricerca su Innovazione e Servizi per lo Sviluppo - IRISS
UE.CNR.072	Istituto per il Rilevamento Elettromagnetico dell'Ambiente - IREA
UE.CNR.073	Istituto di Scienza, Tecnologia e Sostenibilità per lo Sviluppo dei Materiali Ceramici - ISSMC (ex ISTEC)
UE.CNR.074	Istituto di Scienza e Tecnologie dell'Informazione "Alessandro Faedo" - ISTI
UE.CNR.075	Istituto di Scienze dell'Atmosfera e del Clima - ISAC
UE.CNR.076	Istituto di Scienze dell'Alimentazione - ISA
UE.CNR.077	Istituto di Scienze delle Produzioni Alimentari - ISPA
UE.CNR.078	Istituto di Scienze e Tecnologie della Cognizione - ISTC
UE.CNR.080	Istituto di Scienze Marine - ISMAR
UE.CNR.082	Istituto per la Sintesi Organica e la Fotoreattività - ISOF
UE.CNR.083	Istituto per il Sistema Produzione Animale in Ambiente Mediterraneo - ISPAAM
UE.CNR.084	Istituto per i Sistemi Agricoli e Forestali del Mediterraneo - ISAFOM
UE.CNR.085	Istituto per la Storia del Pensiero Filosofico e scientifico moderno - ISPF
UE.CNR.086	Istituto di Storia dell'Europa Mediterranea - ISEM
UE.CNR.087	Istituto di Struttura della Materia - ISM - Sede Roma Tor Vergata
UE.CNR.088	Istituto di Studi Giuridici Internazionali - ISGI
UE.CNR.091	Istituto di Studi sui Sistemi Regionali Federali e sulle Autonomie - ISSIRFA
UE.CNR.093	Istituto di Studi sul Mediterraneo - ISMed
UE.CNR.095	Istituto per lo Studio dei Materiali Nanostrutturati - ISMN
UE.CNR.097	Istituto per la Tecnologia delle Membrane - ITM
UE.CNR.099	Istituto di Tecnologie Avanzate per l'Energia - ITAE
UE.CNR.100	Istituto di Tecnologie Biomediche - ITB
UE.CNR.101	Istituto per le Tecnologie della Costruzione - ITC
UE.CNR.102	Istituto per le Tecnologie Didattiche - ITD - Sede Genova
UE.CNR.103	Istituto di Sistemi e Tecnologie Industriali Intelligenti per il Manifatturiero Avanzato - STIIMA (ex ITIA)
UE.CNR.109	Istituto dei Sistemi Complessi - ISC
UE.CNR.111	Istituto Nazionale di Ottica - INO
UE.CNR.113	Istituto Superconduttori, materiali innovativi e dispositivi - SPIN
UE.CNR.114	Istituto Officina dei Materiali - IOM -
UE.CNR.115	Istituto Nanoscienze - NANO
UE.CNR.116	FARMACOLOGIA TRASLAZIONALE - IFT
UE.CNR.118	Istituto di iNgegneria del Mare - INM (ex INSEAN)
UE.CNR.119	Istituto per i Polimeri, Compositi e Biomateriali - IPCB
UE.CNR.121	Istituto per la Protezione Sostenibile delle Piante - IPSP
UE.CNR.122	Istituto per le Risorse Biologiche e le Biotecnologie Marine - IRBIM
UE.CNR.123	Istituto di Scienze del Patrimonio Culturale - ISPC
UE.CNR.124	Istituto per lo studio degli impatti Antropici e Sostenibilità in ambiente marino - IAS
UE.CNR.125	Istituto di Ricerca sugli Ecosistemi Terrestri - IRET
UE.CNR.126	Istituto per la Scienza e Tecnologia dei Plasmi - ISTP
UE.CNR.127	Istituto di Scienze Polari - ISP
UE.CNR.128	Istituto per la Ricerca e l'Innovazione Biomedica -IRIB
UE.CNR.129	Istituto di Informatica Giuridica e Sistemi Giudiziari - IGSG
UE.CNR.130	Istituto di Biochimica e Biologia Cellulare - IBBC
UE.CNR.131	Istituto per la BioEconomia - IBE

Codice UE	Denominazione Unità Economica
UE.CNR.132	Istituto di Scienze e Tecnologie Chimiche "Giulio Natta" - SCITEC
UE.CNR.133	Istituto di Scienze e Tecnologie per l'Energia e la Mobilità Sostenibili - STEMS
UE.CNR.300	Area della Ricerca di ROMA 1 - Montelibretti
UE.CNR.301	Area della Ricerca di ROMA 2 - Tor Vergata
UE.CNR.303	Area della Ricerca di MILANO 1 - Bassini
UE.CNR.305	Area della Ricerca di MILANO 3 - Bicocca
UE.CNR.306	Area della Ricerca di MILANO 4 - Segrate
UE.CNR.307	Area di Ricerca NAPOLI 1
UE.CNR.309	Area di Ricerca NAPOLI 3
UE.CNR.310	Area di Ricerca TORINO
UE.CNR.311	Area di Ricerca GENOVA
UE.CNR.312	Area di Ricerca PADOVA
UE.CNR.313	Area di Ricerca BOLOGNA
UE.CNR.314	Area di Ricerca PISA
UE.CNR.315	Area di Ricerca POTENZA
UE.CNR.316	Area di Ricerca COSENZA
UE.CNR.317	Area di Ricerca PALERMO
UE.CNR.318	Area della ricerca di Firenze
UE.CNR.319	Area della ricerca di BARI
UE.CNR.320	Area della Ricerca di Sassari
UE.CNR.501	Dipartimento di Scienze del Sistema Terra e Tecnologie per l'Ambiente - DSSTTA
UE.CNR.503	Dipartimento di Scienze Bio-Agroalimentari - DISBA
UE.CNR.506	Dipartimento di Scienze Chimiche e Tecnologie dei Materiali - DSCTM
UE.CNR.507	Dipartimento di Scienze Fisiche e Tecnologie della Materia - DSFTM
UE.CNR.512	Dipartimento di Scienze Biomediche - DSB
UE.CNR.513	Dipartimento Ingegneria. ICT e Tecnologie per l'energia e i trasporti - DIITET
UE.CNR.514	Dipartimento di Scienze Umane e Sociali, Patrimonio Culturale - DSU

Allegato 2. Piano delle unità analitiche (UA)

Codice UA	Denominazione Unità Analitica
UA.CNR	Consiglio Nazionale delle Ricerche
UA.CNR.AREE	Aree
UA.CNR.AREE.300	Area della Ricerca di ROMA 1 - Montelibretti
UA.CNR.AREE.301	Area della Ricerca di ROMA 2 - Tor Vergata
UA.CNR.AREE.303	Area della Ricerca di MILANO 1 - Bassini
UA.CNR.AREE.305	Area della Ricerca di MILANO 3 - Bicocca
UA.CNR.AREE.306	Area della Ricerca di MILANO 4 - Segrate
UA.CNR.AREE.307	Area di Ricerca NAPOLI 1
UA.CNR.AREE.309	Area di Ricerca NAPOLI 3
UA.CNR.AREE.310	Area di Ricerca TORINO
UA.CNR.AREE.311	Area di Ricerca GENOVA
UA.CNR.AREE.312	Area di Ricerca PADOVA
UA.CNR.AREE.313	Area di Ricerca BOLOGNA
UA.CNR.AREE.314	Area di Ricerca PISA
UA.CNR.AREE.315	Area di Ricerca POTENZA
UA.CNR.AREE.316	Area di Ricerca COSENZA
UA.CNR.AREE.317	Area di Ricerca PALERMO
UA.CNR.AREE.318	Area della ricerca di Firenze
UA.CNR.AREE.319	Area della ricerca di BARI
UA.CNR.AREE.320	Area della Ricerca di Sassari
UA.CNR.ASR	ASR - Direzione Generale
UA.CNR.ASR.001	ASR - Direzione Centrale Gestione delle Risorse
UA.CNR.ASR.001.103	ASR - Ufficio Reclutamento del Personale
UA.CNR.ASR.001.104	ASR - Ufficio Gestione Risorse Umane
UA.CNR.ASR.001.106	ASR - Ufficio Contratti e Partnership
UA.CNR.ASR.001.209	ASR - Unità Programmazione e monitoraggio
UA.CNR.ASR.001.210	ASR - Unità Contratti di lavoro
UA.CNR.ASR.001.211	ASR - Unità Relazioni sindacali
UA.CNR.ASR.001.212	ASR - Unità Formazione e welfare
UA.CNR.ASR.001.224	ASR - Unità Contratti Flessibili
UA.CNR.ASR.002	ASR - Direzione Centrale Servizi per la Ricerca
UA.CNR.ASR.002.107	ASR - Ufficio Supporto alla Ricerca e Grant
UA.CNR.ASR.002.108	ASR - Ufficio ICT
UA.CNR.ASR.002.109	ASR - Ufficio Patrimonio Edilizio
UA.CNR.ASR.002.110	ASR - Ufficio Servizi Generali
UA.CNR.ASR.002.213	ASR - Unità Valorizzazione della Ricerca
UA.CNR.ASR.002.214	ASR - Unità Prevenzione e Protezione
UA.CNR.ASR.002.215	ASR - Unità Pianificazione, Programmazione e Biblioteca Centrale
UA.CNR.ASR.002.216	ASR - Unità Relazioni con il Pubblico
UA.CNR.ASR.105	ASR - Ufficio Programmazione Finanziaria e Controllo
UA.CNR.ASR.111	ASR - Ufficio Agenda Digitale e Processi
UA.CNR.ASR.112	ASR - Ufficio Infrastrutture di ricerca
UA.CNR.ASR.113	ASR - Ufficio Legale
UA.CNR.ASR.114	ASR - Ufficio Facility Management
UA.CNR.ASR.115	ASR -Ufficio Gare beni, servizi e lavori
UA.CNR.ASR.201	ASR - Unità Relazioni Internazionali

Codice UA	Denominazione Unità Analitica
UA.CNR.ASR.202	ASR - Unità Ufficio Stampa
UA.CNR.ASR.203	ASR - Unità Affari Legali e Albo Avvocati
UA.CNR.ASR.204	ASR - Unità Procedimenti Disciplinari
UA.CNR.ASR.205	ASR - Unità Segreteria del Collegio dei Revisori e Gestione degli Affari Fiscali
UA.CNR.ASR.206	ASR - Unità Internal Audit
UA.CNR.ASR.207	ASR - Unità Controllo di Gestione
UA.CNR.ASR.208	ASR - Unità Performance
UA.CNR.ASR.217	ASR - Unità Comunicazione
UA.CNR.ASR.218	ASR - Unità Supporto agli Organi
UA.CNR.ASR.219	ASR - Unità Processi Anticorruzione e Trasparenza
UA.CNR.ASR.221	ASR - Unità Relazioni Europee
UA.CNR.ASR.222	ASR - Unità Editoria
UA.CNR.ASR.223	ASR - Unità Ambiente e Gestione rifiuti
UA.CNR.ASR.225	ASR - Unità Supporto amministrativo ai Dipartimenti
UA.CNR.ASR.226	ASR - Unità Supporto al RUP
UA.CNR.ASR.227	ASR - Unità Reti e Sistemi
UA.CNR.ASR.228	ASR - Unità Logistica
UA.CNR.ASR.229	ASR -Unità Accordi, Convenzioni e Partnership
UA.CNR.DIP	Dipartimenti
UA.CNR.DIP.501	Dipartimento di Scienze del Sistema Terra e Tecnologie per l'Ambiente - DSSTTA
UA.CNR.DIP.503	Dipartimento di Scienze Bio-Agroalimentari - DISBA
UA.CNR.DIP.503.001	Centro Interdipartimentale Taranto
UA.CNR.DIP.506	Dipartimento di Scienze Chimiche e Tecnologie dei Materiali - DSCTM
UA.CNR.DIP.507	Dipartimento di Scienze Fisiche e Tecnologie della Materia - DSFTM
UA.CNR.DIP.507.001	Dipartimento di Scienze Fisiche e Tecnologie della Materia - DSFTM - Progetto NanoMicroFab
UA.CNR.DIP.512	Dipartimento di Scienze Biomediche - DSB
UA.CNR.DIP.512.001	Centro Interdipartimentale per l'Etica e l'Integrità nella Ricerca
UA.CNR.DIP.513	Dipartimento Ingegneria. ICT e Tecnologie per l'energia e i trasporti - DIITET
UA.CNR.DIP.513.001	Centro Interdipartimentale Matera
UA.CNR.DIP.514	Dipartimento di Scienze Umane e Sociali, Patrimonio Culturale - DSU
UA.CNR.IST	Istituti
UA.CNR.IST.003	Istituto di Analisi dei Sistemi ed Informatica ''Antonio Ruberti'' - IASI
UA.CNR.IST.004	Istituto Applicazioni del Calcolo ''Mauro Picone''
UA.CNR.IST.004.001	Istituto per le applicazioni del calcolo - IAC - Sede Secondaria Napoli
UA.CNR.IST.004.002	Istituto per le applicazioni del calcolo - IAC - Sede Secondaria Bari
UA.CNR.IST.004.003	Istituto per le applicazioni del calcolo - IAC - Sede Secondaria Sesto Fiorentino (FI)
UA.CNR.IST.008	Istituto di Biofisica - IBF
UA.CNR.IST.008.001	Istituto di Biofisica - IBF - Sede Secondaria Genova
UA.CNR.IST.008.002	Istituto di Biofisica - IBF - Sede Secondaria Palermo
UA.CNR.IST.008.003	Istituto di Biofisica - IBF - Sede Secondaria Trento
UA.CNR.IST.008.004	Istituto di Biofisica - IBF - Sede Secondaria Milano
UA.CNR.IST.009	Istituto di Bioimmagini e Fisiologia Molecolare - IBFM
UA.CNR.IST.009.002	Istituto di Bioimmagini e Fisiologia Molecolare - IBFM - Sede Secondaria di Germaneto (CZ)
UA.CNR.IST.009.003	Istituto di Bioimmagini e Fisiologia Molecolare - IBFM - Sede Secondaria Cefalù (PA)
UA.CNR.IST.012	BIOLOGIA E BIOTECNOLOGIA AGRARIA

Codice UA	Denominazione Unità Analitica
UA.CNR.IST.012.001	Istituto di Biologia e Biotecnologia Agraria - IBBA - Sede Secondaria Pisa
UA.CNR.IST.012.002	Istituto di Biologia e Biotecnologia Agraria - IBBA - Sede Secondaria Monterotondo
UA.CNR.IST.013	Istituto di Biologia e Patologia Molecolari - IBPM
UA.CNR.IST.015	Istituto di Biomembrane, Bioenergetica e Biotecnologie Molecolari (IBIOM)
UA.CNR.IST.017	Istituto di Biostrutture e Bioimmagini - IBB - Sede Napoli
UA.CNR.IST.018	Istituto di Calcolo e Reti ad Alte Prestazioni - ICAR
UA.CNR.IST.018.001	Istituto di Calcolo e Reti ad Alte Prestazioni - ICAR - Sede Secondaria Napoli
UA.CNR.IST.018.002	Istituto di Calcolo e Reti ad Alte Prestazioni - ICAR - Sede Secondaria Palermo
UA.CNR.IST.019	Istituto di Chimica Biomolecolare - ICB - Sede Pozzuoli
UA.CNR.IST.019.001	Istituto di Chimica Biomolecolare - ICB - Sede Secondaria Sassari
UA.CNR.IST.019.002	Istituto di Chimica Biomolecolare - ICB - Sede Secondaria Catania
UA.CNR.IST.019.003	Istituto di Chimica Biomolecolare - ICB - Sede Secondaria Padova
UA.CNR.IST.020	Istituto di Chimica dei Composti OrganoMetallici - ICCOM -
UA.CNR.IST.020.001	Istituto di Chimica dei Composti Organo Metallici - ICCOM - Sede Secondaria Bari
UA.CNR.IST.020.003	Istituto di Chimica dei Composti Organo Metallici - ICCOM - Sede Secondaria Pisa
UA.CNR.IST.024	Istituto di Scienze Applicate e Sistemi Intelligenti "Eduardo Caianiello" - ISASI
UA.CNR.IST.024.001	Istituto di Scienze Applicate e Sistemi Intelligenti "Eduardo Caianiello" - ISASI - Sede Secondaria Lecce
UA.CNR.IST.024.002	Istituto di Scienze Applicate e Sistemi Intelligenti "Eduardo Caianiello" - ISASI - Sede Secondaria Napoli
UA.CNR.IST.027	Istituto di Cristallografia - IC
UA.CNR.IST.027.001	Istituto di Cristallografia - IC - Sede Secondaria Montelibretti (RM)
UA.CNR.IST.027.002	Istituto di Cristallografia - IC - Sede Secondaria Trieste
UA.CNR.IST.027.003	Istituto di Cristallografia - IC - Sede Secondaria Catania
UA.CNR.IST.029	Istituto di Elettronica e di Ingegneria dell'Informazione e delle Telecomunicazioni - IEIIT
UA.CNR.IST.030	Istituto di Endocrinologia e Oncologia Sperimentale ''G. Salvatore'' - IEOS
UA.CNR.IST.030.001	Istituto di Endocrinologia e Oncologia Sperimentale ''G. Salvatore'' - IEOS - Sede Secondaria c/o AdR Napoli 1
UA.CNR.IST.031	Istituto di Chimica della Materia Condensata e di Tecnologie per l'Energia - ICMATE
UA.CNR.IST.031.001	Istituto di Chimica della Materia Condensata e di Tecnologie per l'Energia (ICMATE) - Sede Secondaria Genova
UA.CNR.IST.031.002	Istituto di Chimica della Materia Condensata e di Tecnologie per l'Energia (ICMATE) - Sede Secondaria Milano
UA.CNR.IST.031.004	Istituto di Chimica della Materia Condensata e di Tecnologie per l'Energia (ICMATE) - Sede Secondaria Lecco
UA.CNR.IST.032	Istituto di Fisica Applicata - IFAC
UA.CNR.IST.035	Istituto di Fisiologia Clinica - IFC
UA.CNR.IST.035.001	Istituto di Fisiologia Clinica - IFC - Sede Secondaria di Milano
UA.CNR.IST.035.003	Istituto di Fisiologia Clinica - IFC - Sede Secondaria di Lecce
UA.CNR.IST.035.004	Istituto di Fisiologia Clinica - IFC - Sede Secondaria di Siena
UA.CNR.IST.035.006	Istituto di Fisiologia Clinica - IFC - Sede Secondaria di Reggio Calabria
UA.CNR.IST.036	Istituto di fotonica e nanotecnologie - IFN
UA.CNR.IST.036.001	Istituto di fotonica e nanotecnologie - IFN - Sede Milano
UA.CNR.IST.036.002	Istituto di fotonica e nanotecnologie - IFN - Sede Secondaria Povo (Trento)
UA.CNR.IST.036.003	Istituto di fotonica e nanotecnologie - IFN - Sede Secondaria Padova
UA.CNR.IST.036.004	Istituto di fotonica e nanotecnologie - IFN - Sede Secondaria Bari

Codice UA	Denominazione Unità Analitica
UA.CNR.IST.039	Istituto di genetica e biofisica "Adriano Buzzati Traverso"- IGB - Sede Napoli
UA.CNR.IST.040	Istituto di Genetica Molecolare "Luigi Luca Cavalli Sforza"
UA.CNR.IST.040.001	Istituto di Genetica Molecolare "Luigi Luca Cavalli Sforza" - Sede Secondaria Bologna
UA.CNR.IST.041	Istituto di Bioscienze e Biorisorse
UA.CNR.IST.041.001	Istituto di Bioscienze e Biorisorse - IBBR - Sede Secondaria Portici
UA.CNR.IST.041.002	Istituto di Bioscienze e Biorisorse - IBBR - Sede Secondaria Perugia
UA.CNR.IST.041.003	Istituto di Bioscienze e Biorisorse - IBBR - Sede Secondaria Palermo
UA.CNR.IST.041.004	Istituto di Bioscienze e Biorisorse - IBBR - Sede Secondaria Sesto Fiorentino (FI)
UA.CNR.IST.041.005	Istituto di Bioscienze e Biorisorse - IBBR - Sede Secondaria Napoli
UA.CNR.IST.042	Istituto di Geologia Ambientale e Geoingegneria - IGAG
UA.CNR.IST.042.002	Istituto di Geologia Ambientale e Geoingegneria - IGAG - Sede Secondaria Cagliari
UA.CNR.IST.042.003	Istituto di Geologia Ambientale e Geoingegneria - IGAG - Sede Secondaria Milano
UA.CNR.IST.043	Istituto di Geoscienze e Georisorse - IGG - Sede Pisa
UA.CNR.IST.043.001	Istituto di Geoscienze e Georisorse - IGG - Sede Secondaria Padova
UA.CNR.IST.043.002	Istituto di Geoscienze e Georisorse - IGG - Sede Secondaria Firenze
UA.CNR.IST.043.004	Istituto di Geoscienze e Georisorse - IGG - Sede Secondaria Torino
UA.CNR.IST.043.005	Istituto di Geoscienze e Georisorse - IGG - Sede Secondaria Pavia
UA.CNR.IST.044	Istituto di informatica e telematica - IIT
UA.CNR.IST.044.001	Istituto di informatica e telematica - IIT - Sede Secondaria Arcavacata di Rende
UA.CNR.IST.046	Istituto sull'Inquinamento Atmosferico - IIA
UA.CNR.IST.046.001	Istituto sull'Inquinamento Atmosferico - IIA - Sede Secondaria Rende
UA.CNR.IST.046.002	Istituto sull'Inquinamento Atmosferico - IIA - Sede Secondaria Roma
UA.CNR.IST.046.003	Istituto sull'Inquinamento Atmosferico - IIA - Sede Secondaria Firenze
UA.CNR.IST.046.004	Istituto sull'Inquinamento Atmosferico - IIA - Sede Secondaria Bari
UA.CNR.IST.047	Istituto per il Lessico Intellettuale Europeo e Storia delle Idee - ILIESI
UA.CNR.IST.048	Istituto di linguistica computazionale "Antonio Zampolli" - ILC
UA.CNR.IST.050	Istituto di Matematica Applicata e Tecnologie Informatiche - IMATI -
UA.CNR.IST.050.001	Istituto di Matematica Applicata e Tecnologie Informatiche - IMATI - Sede Secondaria Milano
UA.CNR.IST.050.002	Istituto di Matematica Applicata e Tecnologie Informatiche - IMATI - Sede Secondaria Genova
UA.CNR.IST.052	Istituto dei Materiali per l'Elettronica ed il Magnetismo - IMEM
UA.CNR.IST.052.001	Istituto dei Materiali per l'Elettronica ed il Magnetismo - IMEM - Sede Secondaria Genova
UA.CNR.IST.052.002	Istituto dei Materiali per l'Elettronica ed il Magnetismo - IMEM - Sede Secondaria Trento
UA.CNR.IST.053	Istituto per i Sistemi Biologici - ISB (ex IMC)
UA.CNR.IST.053.001	Istituto per i Sistemi Biologici - ISB (ex IMC) - Sede Secondaria Roma
UA.CNR.IST.054	Istituto di Nanotecnologia - NANOTEC
UA.CNR.IST.054.003	Istituto di Nanotecnologia - NANOTEC - Sede Secondaria Roma
UA.CNR.IST.054.004	Istituto di Nanotecnologia - NANOTEC - Sede Secondaria Rende (CS)
UA.CNR.IST.054.005	Istituto di Nanotecnologia - NANOTEC - Sede Lecce
UA.CNR.IST.055	Istituto di Metodologie per l'Analisi Ambientale - IMAA
UA.CNR.IST.057	Istituto per la Microelettronica e Microsistemi - IMM
UA.CNR.IST.057.001	Istituto per la Microelettronica e Microsistemi - IMM - Sede Secondaria Roma
UA.CNR.IST.057.002	Istituto per la Microelettronica e Microsistemi - IMM - Sede Secondaria Lecce

Codice UA	Denominazione Unità Analitica
UA.CNR.IST.057.003	Istituto per la Microelettronica e Microsistemi - IMM - Sede Secondaria Bologna
UA.CNR.IST.057.005	Istituto per la Microelettronica e Microsistemi - IMM - Sede Secondaria Agrate Brianza
UA.CNR.IST.057.006	Istituto per la Microelettronica e Microsistemi - IMM - Sede Secondaria UniCatania
UA.CNR.IST.060	Istituto di Ricerca Genetica e Biomedica - IRGB
UA.CNR.IST.060.001	Istituto di Ricerca Genetica e Biomedica - IRGB - Sede Secondaria Milano
UA.CNR.IST.060.002	Istituto di Ricerca Genetica e Biomedica - IRGB - Sede Secondaria Sassari
UA.CNR.IST.060.003	Istituto di Ricerca Genetica e Biomedica - IRGB - Sede Secondaria Lanusei (OG)
UA.CNR.IST.061	Istituto di Neuroscienze - IN -
UA.CNR.IST.061.001	Istituto di Neuroscienze - IN - Sede Secondaria Padova
UA.CNR.IST.061.003	Istituto di Neuroscienze - IN - Sede Secondaria Milano
UA.CNR.IST.061.004	Istituto di Neuroscienze - IN - Sede Secondaria Monserrato (CA)
UA.CNR.IST.061.005	Istituto di Neuroscienze - IN - Sede Secondaria Parma
UA.CNR.IST.062	Istituto Opera del Vocabolario Italiano - OVI
UA.CNR.IST.063	Istituto per i Processi Chimico-Fisici - IPCF
UA.CNR.IST.063.001	Istituto per i Processi Chimico-Fisici - IPCF - Sede Messina
UA.CNR.IST.063.002	Istituto per i Processi Chimico-Fisici - IPCF - Sede Secondaria Bari
UA.CNR.IST.063.005	Istituto per i Processi Chimico-Fisici - IPCF - Sede Secondaria Pisa
UA.CNR.IST.066	Istituto di Ricerca per la Protezione Idrogeologica - IRPI
UA.CNR.IST.066.001	Istituto di Ricerca per la Protezione Idrogeologica - IRPI - Sede Secondaria Bari
UA.CNR.IST.066.002	Istituto di Ricerca per la Protezione Idrogeologica - IRPI - Sede Secondaria Rende (CS)
UA.CNR.IST.066.003	Istituto di Ricerca per la Protezione Idrogeologica - IRPI - Sede Secondaria Padova
UA.CNR.IST.066.004	Istituto di Ricerca per la Protezione Idrogeologica - IRPI - Sede Secondaria Torino
UA.CNR.IST.067	Istituto di Ricerca sulla Crescita Economica Sostenibile - IRCrES
UA.CNR.IST.067.001	Istituto di Ricerca sulla Crescita Economica Sostenibile - IRCrES - Sede Secondaria Milano
UA.CNR.IST.067.002	Istituto di Ricerca sulla Crescita Economica Sostenibile - IRCrES - Sede Secondaria Roma
UA.CNR.IST.067.003	Istituto di Ricerca sulla Crescita Economica Sostenibile - IRCrES - Sede Secondaria Genova
UA.CNR.IST.068	Istituto di Ricerche sulla Popolazione e le Politiche Sociali - IRPPS
UA.CNR.IST.068.001	Istituto di Ricerche sulla Popolazione e le Politiche Sociali - IRPPS - Sede Secondaria Fisciano (SA)
UA.CNR.IST.069	Istituto di Ricerca Sulle Acque - IRSA
UA.CNR.IST.069.001	Istituto di Ricerca Sulle Acque - IRSA - Sede Secondaria Brugherio
UA.CNR.IST.069.002	Istituto di Ricerca Sulle Acque - IRSA - Sede Secondaria Bari
UA.CNR.IST.069.003	Istituto di Ricerca sulle Acque - IRSA - Sede Secondaria Verbania
UA.CNR.IST.069.004	Istituto di Ricerca sulle Acque - IRSA - Sede Secondaria Taranto
UA.CNR.IST.071	Istituto di Ricerca su Innovazione e Servizi per lo Sviluppo - IRISS
UA.CNR.IST.072	Istituto per il Rilevamento Elettromagnetico dell'Ambiente - IREA
UA.CNR.IST.072.001	Istituto per il Rilevamento Elettromagnetico dell'Ambiente - IREA - Sede Secondaria Milano
UA.CNR.IST.072.002	Istituto per il Rilevamento Elettromagnetico dell'Ambiente - IREA - Sede Secondaria Bari
UA.CNR.IST.073	Istituto di Scienza, Tecnologia e Sostenibilità per lo Sviluppo dei Materiali Ceramici - ISSMC (ex ISTEC)

Codice UA	Denominazione Unità Analitica
UA.CNR.IST.074	Istituto di Scienza e Tecnologie dell'Informazione "Alessandro Faedo" - ISTI
UA.CNR.IST.075	Istituto di Scienze dell'Atmosfera e del Clima - ISAC
UA.CNR.IST.075.001	Istituto di Scienze dell'Atmosfera e del Clima - ISAC - Sede Secondaria Roma
UA.CNR.IST.075.002	Istituto di Scienze dell'Atmosfera e del Clima - ISAC - Sede Secondaria Torino
UA.CNR.IST.075.003	Istituto di Scienze dell'Atmosfera e del Clima - ISAC - Sede Secondaria Lecce
UA.CNR.IST.075.004	Istituto di Scienze dell'Atmosfera e del Clima - ISAC - Sede Secondaria Lamezia Terme
UA.CNR.IST.076	Istituto di Scienze dell'Alimentazione - ISA
UA.CNR.IST.077	Istituto di Scienze delle Produzioni Alimentari - ISPA
UA.CNR.IST.077.001	Istituto di Scienze delle Produzioni Alimentari - ISPA - Sede Secondaria di Milano
UA.CNR.IST.077.002	Istituto di Scienze delle Produzioni Alimentari - ISPA - Sede Secondaria di Torino
UA.CNR.IST.077.003	Istituto di Scienze delle Produzioni Alimentari - ISPA - Sede Secondaria di Lecce
UA.CNR.IST.077.004	Istituto di Scienze delle Produzioni Alimentari - ISPA - Sede Secondaria di Sassari
UA.CNR.IST.077.005	Istituto di Scienze delle Produzioni Alimentari - ISPA - Sede Secondaria di Foggia
UA.CNR.IST.078	Istituto di Scienze e Tecnologie della Cognizione - ISTC
UA.CNR.IST.078.001	Istituto di Scienze e Tecnologie della Cognizione - ISTC - Sede Secondaria Padova
UA.CNR.IST.078.002	Istituto di Scienze e Tecnologie della Cognizione - ISTC - Sede Secondaria Trento
UA.CNR.IST.078.003	Istituto di Scienze e Tecnologie della Cognizione - ISTC - Sede Secondaria Catania
UA.CNR.IST.080	Istituto di Scienze Marine - ISMAR
UA.CNR.IST.080.001	Istituto di Scienze Marine - ISMAR - Sede Secondaria Lerici
UA.CNR.IST.080.002	Istituto di Scienze Marine - ISMAR - Sede Secondaria Bologna
UA.CNR.IST.080.004	Istituto di Scienze Marine - ISMAR - Sede Secondaria Trieste
UA.CNR.IST.080.007	Istituto di Scienze Marine - ISMAR - Sede Secondaria Roma
UA.CNR.IST.080.008	Istituto di Scienze Marine - ISMAR - Sede Secondaria Napoli
UA.CNR.IST.082	Istituto per la Sintesi Organica e la Fotoreattivita' - ISOF
UA.CNR.IST.082.001	Istituto per la Sintesi Organica e la Fotoreattivita' - ISOF - Sede Secondaria Ferrara
UA.CNR.IST.083	Istituto per il Sistema Produzione Animale in Ambiente Mediterraneo - ISPAAM
UA.CNR.IST.083.001	Istituto per il Sistema Produzione Animale in Ambiente Mediterraneo - ISPAAM - Sede Secondaria Sassari
UA.CNR.IST.084	Istituto per i Sistemi Agricoli e Forestali del Mediterraneo - ISAFOM
UA.CNR.IST.084.001	Istituto per i Sistemi Agricoli e Forestali del Mediterraneo - ISAFOM - Sede Secondaria Rende
UA.CNR.IST.084.002	Istituto per i Sistemi Agricoli e Forestali del Mediterraneo - ISAFOM - Sede Secondaria Perugia
UA.CNR.IST.084.003	Istituto per i Sistemi Agricoli e Forestali del Mediterraneo - ISAFOM - Sede Secondaria Catania
UA.CNR.IST.085	Istituto per la Storia del Pensiero Filosofico e scientifico moderno - ISPF
UA.CNR.IST.085.001	Istituto per la Storia del Pensiero Filosofico e scientifico moderno - ISPF - Sede Secondaria Milano
UA.CNR.IST.086	Istituto di Storia dell'Europa Mediterranea - ISEM
UA.CNR.IST.087	Istituto di Struttura della Materia - ISM - Sede Roma Tor Vergata
UA.CNR.IST.087.001	Istituto di Struttura della Materia - ISM - Sede Secondaria Montelibretti
UA.CNR.IST.087.002	Istituto di Struttura della Materia - ISM - Sede Secondaria Tito Scalo
UA.CNR.IST.087.003	Istituto di Struttura della Materia - ISM - Sede Secondaria Trieste
UA.CNR.IST.088	Istituto di Studi Giuridici Internazionali - ISGI
UA.CNR.IST.091	Istituto di Studi sui Sistemi Regionali Federali e sulle Autonomie - ISSIRFA
UA.CNR.IST.093	Istituto di Studi sul Mediterraneo - ISMed

Codice UA	Denominazione Unità Analitica
UA.CNR.IST.093.001	Istituto di Studi sul Mediterraneo - ISMed - Sede Secondaria Palermo
UA.CNR.IST.095	Istituto per lo Studio dei Materiali Nanostrutturati - ISMN
UA.CNR.IST.095.001	Istituto per lo Studio dei Materiali Nanostrutturati - ISMN - Sede Secondaria Bologna
UA.CNR.IST.095.002	Istituto per lo Studio dei Materiali Nanostrutturati - ISMN - Sede Secondaria Palermo
UA.CNR.IST.097	Istituto per la Tecnologia delle Membrane - ITM
UA.CNR.IST.097.001	Istituto per la Tecnologia delle Membrane - ITM - Sede Secondaria Padova
UA.CNR.IST.099	Istituto di Tecnologie Avanzate per l'Energia - ITAE
UA.CNR.IST.100	Istituto di Tecnologie Biomediche - ITB
UA.CNR.IST.100.001	Istituto di Tecnologie Biomediche - ITB - Sede Secondaria Padova
UA.CNR.IST.100.002	Istituto di Tecnologie Biomediche - ITB - Sede Secondaria Bari
UA.CNR.IST.100.003	Istituto di Tecnologie Biomediche - ITB - Sede Secondaria Cagliari
UA.CNR.IST.100.004	Istituto di Tecnologie Biomediche - ITB - Sede Secondaria Roma
UA.CNR.IST.101	Istituto per le Tecnologie della Costruzione - ITC
UA.CNR.IST.101.001	Istituto per le Tecnologie della Costruzione - ITC - Sede Secondaria Bari
UA.CNR.IST.101.002	Istituto per le Tecnologie della Costruzione - ITC - Sede Secondaria Padova
UA.CNR.IST.101.003	Istituto per le Tecnologie della Costruzione - ITC - Sede Secondaria Napoli
UA.CNR.IST.101.004	Istituto per le Tecnologie della Costruzione - ITC - Sede Secondaria L'Aquila
UA.CNR.IST.102	Istituto per le Tecnologie Didattiche - ITD - Sede Genova
UA.CNR.IST.102.001	Istituto per le Tecnologie Didattiche - ITD - Sede Secondaria Palermo
UA.CNR.IST.103	Istituto di Sistemi e Tecnologie Industriali Intelligenti per il Manifatturiero Avanzato - STIIMA (ex ITIA)
UA.CNR.IST.103.001	Istituto di Sistemi e Tecnologie Industriali Intelligenti per il Manifatturiero Avanzato - STIIMA (ex ITIA) Sede Secondaria Bari
UA.CNR.IST.103.003	Istituto di Sistemi e Tecnologie Industriali Intelligenti per il Manifatturiero Avanzato - STIIMA (ex ITIA) Sede Secondaria Biella
UA.CNR.IST.109	Istituto dei Sistemi Complessi - ISC
UA.CNR.IST.109.001	Istituto dei Sistemi Complessi - ISC - Sede Secondaria Sesto Fiorentino
UA.CNR.IST.111	Istituto Nazionale di Ottica - INO
UA.CNR.IST.111.001	Istituto Nazionale di Ottica - INO - Sede Secondaria di Pozzuoli
UA.CNR.IST.111.003	Istituto Nazionale di Ottica - INO - Sede Secondaria di Pisa
UA.CNR.IST.111.004	Istituto Nazionale di Ottica - INO - Sede Secondaria di Trento
UA.CNR.IST.111.005	Istituto Nazionale di Ottica - INO - Sede Secondaria di Sesto Fiorentino
UA.CNR.IST.111.006	Istituto Nazionale di Ottica - INO - Sede Secondaria di Brescia
UA.CNR.IST.111.007	Istituto Nazionale di Ottica - INO - Sede Secondaria di Lecco
UA.CNR.IST.111.008	Istituto Nazionale di Ottica - INO - Sede Secondaria Basovizza (TS)
UA.CNR.IST.113	Istituto Superconduttori, materiali innovativi e dispositivi - SPIN
UA.CNR.IST.113.001	Istituto Superconduttori, materiali innovativi e dispositivi - SPIN - Sede Secondaria Napoli
UA.CNR.IST.113.002	Istituto Superconduttori, materiali innovativi e dispositivi - SPIN - Sede Secondaria Fisciano
UA.CNR.IST.113.003	Istituto Superconduttori, materiali innovativi e dispositivi - SPIN - Sede Secondaria L'Aquila
UA.CNR.IST.113.004	Istituto Superconduttori, materiali innovativi e dispositivi - SPIN - Sede Secondaria Roma
UA.CNR.IST.114	Istituto Officina dei Materiali - IOM -

Codice UA	Denominazione Unità Analitica
UA.CNR.IST.114.001	Istituto Officina dei Materiali - IOM - Sede Secondaria Monserrato (CA)
UA.CNR.IST.114.002	Istituto Officina dei Materiali - IOM - Sede Secondaria Perugia
UA.CNR.IST.115	Istituto Nanoscienze - NANO
UA.CNR.IST.115.002	Istituto Nanoscienze - NANO - Sede Secondaria Modena
UA.CNR.IST.116	FARMACOLOGIA TRASLAZIONALE - IFT
UA.CNR.IST.116.001	Istituto di Farmacologia Traslazionale - IFT - Sede Secondaria L'Aquila
UA.CNR.IST.116.002	Istituto di Farmacologia Traslazionale - IFT - Sede Secondaria di Pula (CA)
UA.CNR.IST.116.004	Istituto di Farmacologia Traslazionale - IFT - Sede Secondaria Palermo
UA.CNR.IST.118	Istituto di iNgegneria del Mare - INM (ex INSEAN)
UA.CNR.IST.118.001	Istituto di iNgegneria del Mare - INM (ex INSEAN) - Sede Secondaria Genova
UA.CNR.IST.118.002	Istituto di iNgegneria del Mare - INM (ex INSEAN) - Sede Secondaria Palermo
UA.CNR.IST.119	Istituto per i Polimeri, Compositi e Biomateriali - IPCB
UA.CNR.IST.119.002	Istituto per i Polimeri, Compositi e Biomateriali - IPCB - Sede Secondaria di Catania
UA.CNR.IST.119.003	Istituto per i Polimeri, Compositi e Biomateriali - IPCB - Sede Secondaria di Napoli (Portici)
UA.CNR.IST.119.004	Istituto per i Polimeri, Compositi e Biomateriali - IPCB - Sede Secondaria di Lecco
UA.CNR.IST.121	Istituto per la Protezione Sostenibile delle Piante - IPSP
UA.CNR.IST.121.001	Istituto per la Protezione Sostenibile delle Piante - IPSP - Sede Secondaria Bari
UA.CNR.IST.121.002	Istituto per la Protezione Sostenibile delle Piante - IPSP - Sede Secondaria Sesto Fiorentino (FI)
UA.CNR.IST.121.003	Istituto per la Protezione Sostenibile delle Piante - IPSP - Sede Secondaria Portici (NA)
UA.CNR.IST.121.004	Istituto per la Protezione Sostenibile delle Piante - IPSP - Sede Secondaria Torino Università
UA.CNR.IST.121.005	Istituto per la Protezione Sostenibile delle Piante - IPSP - Sede Secondaria Legnaro (PD)
UA.CNR.IST.122	Istituto per le Risorse Biologiche e le Biotecnologie Marine - IRBIM
UA.CNR.IST.122.001	Istituto per le Risorse Biologiche e le Biotecnologie Marine - IRBIM - Sede Secondaria Ancona
UA.CNR.IST.122.002	Istituto per le Risorse Biologiche e le Biotecnologie Marine - IRBIM - Sede Secondaria Lesina
UA.CNR.IST.122.003	Istituto per le Risorse Biologiche e le Biotecnologie Marine - IRBIM - Sede Secondaria Mazara del Vallo
UA.CNR.IST.123	Istituto di Scienze del Patrimonio Culturale - ISPC
UA.CNR.IST.123.001	Istituto di Scienze del Patrimonio Culturale - ISPC - Sede Secondaria Catania
UA.CNR.IST.123.002	Istituto di Scienze del Patrimonio Culturale - ISPC - Sede Secondaria Potenza
UA.CNR.IST.123.003	Istituto di Scienze del Patrimonio Culturale - ISPC - Sede Secondaria Lecce
UA.CNR.IST.123.004	Istituto di Scienze del Patrimonio Culturale - ISPC - Sede Secondaria Firenze
UA.CNR.IST.123.005	Istituto di Scienze del Patrimonio Culturale - ISPC - Sede Secondaria Roma
UA.CNR.IST.123.006	Istituto di Scienze del Patrimonio Culturale - ISPC - Sede Secondaria Milano
UA.CNR.IST.124	Istituto per lo studio degli impatti Antropici e Sostenibilità in ambiente marino - IAS
UA.CNR.IST.124.001	Istituto per lo studio degli impatti Antropici e Sostenibilità in ambiente marino - IAS - Sede Secondaria Capo Granitola
UA.CNR.IST.124.003	Istituto per lo studio degli impatti Antropici e Sostenibilità in ambiente marino - IAS - Sede Secondaria Torregrande
UA.CNR.IST.124.004	Istituto per lo studio degli impatti Antropici e Sostenibilità in ambiente marino - IAS - Sede Roma

Codice UA	Denominazione Unità Analitica
UA.CNR.IST.124.005	Istituto per lo studio degli impatti Antropici e Sostenibilità in ambiente marino - IAS - Sede Secondaria Genova
UA.CNR.IST.124.006	Istituto per lo studio degli impatti Antropici e Sostenibilità in ambiente marino - IAS - Sede Secondaria Palermo
UA.CNR.IST.125	Istituto di Ricerca sugli Ecosistemi Terrestri - IRET
UA.CNR.IST.125.001	Istituto di Ricerca sugli Ecosistemi Terrestri - IRET - Sede Secondaria Montelibretti
UA.CNR.IST.125.002	Istituto di Ricerca sugli Ecosistemi Terrestri - IRET - Sede Secondaria Napoli
UA.CNR.IST.125.004	Istituto di Ricerca sugli Ecosistemi Terrestri - IRET - Sede Secondaria Pisa
UA.CNR.IST.125.005	Istituto di Ricerca sugli Ecosistemi Terrestri - IRET - Sede Secondaria Firenze
UA.CNR.IST.125.006	Istituto di Ricerca sugli Ecosistemi Terrestri - IRET - Sede Secondaria Sassari
UA.CNR.IST.126	Istituto per la Scienza e Tecnologia dei Plasmi - ISTP
UA.CNR.IST.126.001	Istituto per la Scienza e Tecnologia dei Plasmi - ISTP - Sede Secondaria Padova
UA.CNR.IST.126.002	Istituto per la Scienza e Tecnologia dei Plasmi - ISTP - Sede Secondaria Bari
UA.CNR.IST.127	Istituto di Scienze Polari - ISP
UA.CNR.IST.127.001	Istituto di Scienze Polari - ISP - Sede Secondaria Bologna
UA.CNR.IST.127.002	Istituto di Scienze Polari - ISP - sede Secondaria Roma
UA.CNR.IST.127.003	Istituto di Scienze Polari - ISP - sede Secondaria Messina
UA.CNR.IST.128	Istituto per la Ricerca e l'Innovazione Biomedica -IRIB
UA.CNR.IST.128.001	Istituto per la Ricerca e l'Innovazione Biomedica - IRIB - Sede Secondaria Cosenza
UA.CNR.IST.128.002	Istituto per la Ricerca e l'Innovazione Biomedica - IRIB - Sede Secondaria Catanzaro
UA.CNR.IST.128.003	Istituto per la Ricerca e l'Innovazione Biomedica - IRIB - Sede Secondaria Catania
UA.CNR.IST.128.004	Istituto per la Ricerca e l'Innovazione Biomedica - IRIB - Sede Secondaria Messina
UA.CNR.IST.129	Istituto di Informatica Giuridica e Sistemi Giudiziari - IGSG
UA.CNR.IST.129.001	Istituto di Informatica Giuridica e Sistemi Giudiziari - IGSG - Sede Secondaria Roma
UA.CNR.IST.129.002	Istituto di Informatica Giuridica e Sistemi Giudiziari - IGSG - Sede Secondaria Bologna
UA.CNR.IST.130	Istituto di Biochimica e Biologia Cellulare - IBBC
UA.CNR.IST.130.001	Istituto di Biochimica e Biologia Cellulare - IBBC - Sede Secondaria Monterotondo
UA.CNR.IST.131	Istituto per la BioEconomia - IBE
UA.CNR.IST.131.001	Istituto per la BioEconomia - IBE - Sede Secondaria San Michele all'Adige (TN)
UA.CNR.IST.131.002	Istituto per la BioEconomia - IBE - Sede Secondaria Bologna
UA.CNR.IST.131.003	Istituto per la BioEconomia - IBE - Sede Secondaria Sassari
UA.CNR.IST.131.004	Istituto per la BioEconomia - IBE - Sede Secondaria Catania
UA.CNR.IST.131.005	Istituto per la BioEconomia - IBE - Sede Secondaria Roma
UA.CNR.IST.132	Istituto di Scienze e Tecnologie Chimiche "Giulio Natta" - SCITEC
UA.CNR.IST.132.001	Istituto di Scienze e Tecnologie Chimiche "Giulio Natta" - SCITEC - Sede Secondaria Milano - Via M. Bianco
UA.CNR.IST.132.002	Istituto di Scienze e Tecnologie Chimiche "Giulio Natta" - SCITEC - Sede Secondaria Milano - Via C. Golgi
UA.CNR.IST.132.003	Istituto di Scienze e Tecnologie Chimiche "Giulio Natta" - SCITEC - Sede Secondaria Roma
UA.CNR.IST.132.004	Istituto di Scienze e Tecnologie Chimiche "Giulio Natta" - SCITEC - Sede Secondaria Perugia
UA.CNR.IST.132.005	Istituto di Scienze e Tecnologie Chimiche "Giulio Natta" - SCITEC - Sede Secondaria Genova
UA.CNR.IST.133	Istituto di Scienze e Tecnologie per l'Energia e la Mobilità Sostenibili - STEMS

Codice UA	Denominazione Unità Analitica
UA.CNR.IST.133.001	Istituto di Scienze e Tecnologie per l'Energia e la Mobilità Sostenibili - STEMS - Sede Secondaria Ferrara
UA.CNR.IST.133.002	Istituto di Scienze e Tecnologie per l'Energia e la Mobilità Sostenibili - STEMS - Sede Secondaria Torino
UA.CNR.IST.133.003	Istituto di Scienze e Tecnologie per l'Energia e la Mobilità Sostenibili - STEMS - Sede Secondaria Napoli

Allegato 3: Piano dei conti Unico al 4° livello

Codice voce COGE	Denominazione	Livello
CG	Piano COGE	0
CG.A	ATTIVO	1
CG.A.1	Immobilizzazioni	2
CG.A.1C	Attivo circolante	2
CG.A.1C.1	Attivo circolante	3
CG.A.1C.1.01	Rimanenze prodotti finiti	4
CG.A.1C.1.02	Crediti	4
CG.A.1C.1.09	Disponibilità liquide	4
CG.A.1R	Ratei e risconti attivi	2
CG.A.1R.1	Ratei e risconti attivi	3
CG.A.1R.1.01	Ratei Attivi per progetti IN CORSO	4
CG.A.1R.1.02	Altri Ratei attivi	4
CG.A.1R.1.03	Risconti attivi	4
CG.A.1.0	Immobilizz. Immateriali	3
CG.A.1.0.02	Immobilizz. Immateriali	4
CG.A.1.1	Immobilizzazioni materiali	3
CG.A.1.1.02	Immobilizzazioni materiali	4
CG.A.1.2	Immobilizzazioni finanziarie	3
CG.A.1.2.03	Immobilizzazioni finanziarie	4
CG.C	COSTI	1
CG.C.2	Componenti negativi della gestione	2
CG.C.2.01	Costi della produzione	3
CG.C.2.01.01	Personale	4
CG.C.2.01.02	Oneri diversi della gestione	4
CG.C.2.01.03	Costi della produzione	4
CG.C.2.01.04	Trasferimenti correnti	4
CG.C.2.01.07	Interessi passivi	4
CG.C.2.01.08	Perdite su cambi	4
CG.C.2.01.09	Rimborsi e poste correttive delle entrate	4
CG.C.2.01.10	Altre spese correnti	4
CG.C.2.02	Contributi agli investimenti	3

Codice voce COGE	Denominazione	Livello
CG.C.2.02.03	Contributi agli investimenti	4
CG.C.2.03	Accantonamenti	3
CG.C.2.03.01	Accantonamenti per oneri da contenzioso	4
CG.C.2.03.02	Accantonamento per rischi e oneri	4
CG.C.2.03.03	Accantonamenti per rinnovi contrattuale	4
CG.C.2.04	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo	3
CG.C.2.04.00	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo	4
CG.C.2.09	Ammortamenti	3
CG.C.2.09.01	Ammortamenti	4
CG.C.5	Oneri straordinari	2
CG.C.5.01	Sopravvenienze passive	3
CG.C.5.01.01	Sopravvenienze passive	4
CG.C.5.01.02	Altre sopravvenienze passive	4
CG.C.5.02	Insussistenze dell'attivo	3
CG.C.5.02.00	Insussistenze dell'attivo	4
CG.C.5.04	Minusvalenze	3
CG.C.5.04.04	Minusvalenze	4
CG.C.5.05	Minusvalenze da Alienazione di azioni e partecipazioni e conferimenti di capitale	3
CG.C.5.05.01	Minusvalenze da Alienazione di azioni e partecipazioni e conferimenti di capitale	4
CG.P	PASSIVO	1
CG.P.2	PASSIVITA'	2
CG.P.2.1	Patrimonio netto	3
CG.P.2.1.00004	Fondo di dotazione	4
CG.P.2.1.01	Patrimonio vincolato	4
CG.P.2.1.02	Risultati economici	4
CG.P.2.2	Fondi per rischi e oneri	3
CG.P.2.2.01	Fondi per trattamento di quiescenza	4
CG.P.2.2.02	Fondo imposte	4
CG.P.2.2.03	Altri fondi	4
CG.P.2.2.04	Fondo svalutazione crediti	4
CG.P.2.3	Fondo per trattamento fine rapporto	3
CG.P.2.3.00043	Fondo per trattamento fine rapporto	4

Codice voce COGE	Denominazione	Livello
CG.P.2.4	Fondi ammortamento	3
CG.P.2.4.01	Fondi ammortamento immobilizzazioni materiali	4
CG.P.2.4.02	Fondi ammortamento immobilizzazioni immateriali	4
CG.P.2.5	Debiti	3
CG.P.2.5.01	Mutui e debiti verso banche	4
CG.P.2.5.02	Debiti verso MUR e altre Amministrazioni centrali	4
CG.P.2.5.03	Debiti verso Regione e Province Autonome	4
CG.P.2.5.04	Debiti verso altre Amministrazioni locali	4
CG.P.2.5.05	Debiti verso Università	4
CG.P.2.5.06	Debiti verso l'Unione Europea	4
CG.P.2.5.07	Debiti verso il Resto del Mondo (esclusa l'Unione Europea)	4
CG.P.2.5.08	Debiti verso fornitori	4
CG.P.2.5.09	Debiti verso dipendenti	4
CG.P.2.5.10	Debiti verso società o enti controllati	4
CG.P.2.5.11	Altri debiti	4
CG.P.2.5.12	Altri debiti c/liquidazione	4
CG.P.2.6	Ratei e risconti e contributi agli investimenti	3
CG.P.2.6.01	Ratei passivi	4
CG.P.2.6.02	Risconti passivi	4
CG.P.2.6.03	Contributi agli investimenti	4
CG.R	RICAVI	1
CG.R.1	Componenti positivi della gestione	2
CG.R.1.02	Ricavi da trasferimenti	3
CG.R.1.02.01	Trasferimenti correnti	4
CG.R.1.03	Ricavi e proventi	3
CG.R.1.03.01	Ricavi dalla vendita di beni e servizi	4
CG.R.1.03.05	Altri ricavi e proventi diversi	4
CG.R.1.04	Contributi agli investimenti	3
CG.R.1.04.02	Contributi agli investimenti	4
CG.R.1.05	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	3
CG.R.1.05.00	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	4
CG.R.3	Proventi finanziari	2

Codice voce COGE	Denominazione	Livello
CG.R.3.03	Proventi finanziari	3
CG.R.3.03.03	Altri proventi finanziari	4
CG.R.3.03.04	Utili su cambi	4
CG.R.5	Proventi straordinari	2
CG.R.5.02	Insussistenze del passivo	3
CG.R.5.02.00	Insussistenze del passivo	4
CG.R.5.03	Sopravvenienze attive	3
CG.R.5.03.02	Sopravvenienze attive	4
CG.R.5.03.05	Rimborsi di imposte	4
CG.R.5.04	Plusvalenze	3
CG.R.5.04.04	Plusvalenze da alienazione di beni materiali e immateriali	4
CG.R.5.05	Plusvalenze da alienazione di azioni e partecipazioni e conferimenti di capitale	3
CG.R.5.05.01	Plusvalenze da alienazione di azioni e partecipazioni e conferimenti di capitale	4
CG.T	CONTI TRANSITORI	1
CG.T.01	BILANCIO DI APERTURA	2
CG.T.02	BILANCIO DI CHIUSURA	2
CG.T.03	CONTO DI RISULTATO ECONOMICO	2
CG.T.04	CONTI TECNICI DI SISTEMA	2
CG.T.04.01	Concordanza Stato Patrim/Situazione patrim. per trasferimenti interni inventario	3
CG.Z.OA.01	Fidejussioni concesse	3
CG.Z.OA.01.002	Fidejussioni concesse	4
CG.Z.OP	Conti d'ordine passività	2
CG.Z.OP.01	Fidejussioni ed assicurazioni	3
CG.Z.OP.01.101	Fidejussori per fidejussioni concesse a favore di terzi	4