



Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca

Dipartimento per la formazione superiore e per la ricerca
Direzione generale per la programmazione, il coordinamento e il finanziamento delle istituzioni della formazione superiore

**Schema di manuale tecnico operativo di cui all'art. 8 del D.I. n. 19 del 14 gennaio 2014
Contabilità economico-patrimoniale delle Università**

Tenuto conto del lavoro svolto dalla Commissione per la contabilità economico-patrimoniale delle università prevista dall'art. 9 del D. Lgs. 27 gennaio 2012, n. 18 e con riferimento a quanto previsto dall'art. 8 del D.I. 14 gennaio 2014, n. 19, all'indirizzo <http://hubmiur.pubblica.istruzione.it/web/universita/home> cliccando sul link "BA (bilanci atenei)" è disponibile una seconda versione del manuale tecnico-operativo, contenente le fattispecie non trattate all'interno della prima edizione, a supporto delle attività gestionali derivanti dall'introduzione obbligatoria della contabilità economico-patrimoniale nelle Università.

In vista dell'adozione definitiva del manuale, coloro che sono interessati potranno inviare entro il giorno 21 aprile p.v. eventuali commenti o suggerimenti, al seguente indirizzo di posta elettronica: coepuniversita@miur.it.

Roma, 16 marzo 2016

IL DIRETTORE GENERALE
f.to Daniele Livon

Immobilizzazioni immateriali, fondi e percentuali di ammortamento

Descrizione sintetica fattispecie della casistica

Le immobilizzazioni immateriali sono caratterizzate dalla mancanza di tangibilità. Esse sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi futuri.

Le immobilizzazioni immateriali entrano a far parte del patrimonio dell'Università mediante l'acquisizione diretta dall'esterno, gratuita o onerosa, oppure mediante la produzione / realizzazione all'interno dell'Università stessa.

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- D.I. MIUR-MEF n. 19/2014, art. 2 e art. 4, comma 1, lettera a) nell'ambito della valutazione delle Immobilizzazioni immateriali, nonché art. 5, comma 1, lettera c), nell'ambito dei criteri di predisposizione del primo stato patrimoniale;
- Principio Contabile OIC n. 24 e n. 9 in riferimento alla presenza di perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali;
- Manuali di tecnica contabile Capitoli relativi a "Immobilizzazioni immateriali", "Fondi ammortamento e percentuali di ammortamento".

Commenti della commissione

Il Principio OIC n. 24, in derivazione dell'art. 2423 del C.C., indica la contabilizzazione, classificazione e valutazione delle Immobilizzazioni immateriali, invece il principio OIC n. 9 stabilisce il trattamento contabile e l'informativa da fornire nella nota integrativa per le perdite durevoli di valore delle Immobilizzazioni immateriali (e materiali).

Per quanto d'interesse delle università è importante la distinzione fra beni immateriali e oneri pluriennali, mentre la casistica dell'avviamento appare distante dalla realtà effettiva ed operativa oggetto dell'analisi.

I beni immateriali sono individualmente identificabili e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati; in virtù di tali diritti, l'ente ha il potere esclusivo di sfruttarne, per un periodo determinato, i benefici futuri attesi. Essi comprendono diritti di brevetto industriale, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili; questi beni sono suscettibili di valutazione e qualificazione autonoma.

Gli oneri pluriennali comprendono i costi di impianto e di ampliamento, i costi di sviluppo e altri costi simili che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale; gli oneri pluriennali,

generalmente, hanno caratteristiche più difficilmente determinabili, con riferimento alla loro utilità pluriennale, rispetto ai beni immateriali veri e propri.

Requisiti di iscrizione e valutazione:

Beni immateriali

L'OIC, nell'ultima versione del p.c. n. 24, si allinea al principio contabile internazionale (cfr. IAS 38) precisando che gli elementi che, per i beni immateriali, consentono di determinare un valore residuo diverso da zero sono solo, in alternativa, i seguenti:

- vi sia un impegno da parte di terzi ad acquistare il bene immateriale alla fine della sua vita utile;
- sia dimostrabile l'esistenza di un mercato del bene dal quale trarre un valore oggettivo che permetta di effettuare una stima attendibile del valore realizzabile dalla alienazione dell'attività immateriale al termine della vita utile (fermo restando l'esistenza di tale mercato in quello specifico momento).

Sulla base di quanto previsto dall'art. 4, comma 1, lett. a) del D.I. n. 19/2014, le immobilizzazioni immateriali sono iscritte al costo di acquisto o di produzione, comprensivo dei costi accessori, con il costo di produzione che comprende tutti i costi direttamente imputabili compreso l'IVA per la parte non detraibile sulla base di limiti oggettivi (nonché interamente, per gli acquisti inerenti la sfera istituzionale) e quelli di indiretta attribuzione per la quota ragionevolmente imputabile.

Posto che in taluni casi il costo di acquisto o di produzione non è determinabile sulla base di parametri oggettivi derivanti da sistemi di rilevazione che consentano di determinare la quota dei costi (materiali di consumo, personale, ecc.) da ricondurre in modo specifico alla realizzazione dell'immobilizzazione, fermo restando il presupposto vincolante di iscrivibilità, può essere sufficiente iscrivere il valore fra le immobilizzazioni di tale categoria con riferimento unicamente al costo sostenuto per ottenere l'iscrizione in pubblici registri e la registrazione della titolarità a nome dell'ateneo.

Si evidenzia che tra le immobilizzazioni immateriali non possono essere ripresi costi già iscritti nel conto economico di esercizi precedenti (con partecipazione alla formazione del risultato dell'esercizio), rispetto a quello nel quale risultano eventualmente soddisfatte tutte le condizioni per procedere alla capitalizzazione di detti costi.

Nel caso di immobilizzazioni immateriali pervenute all'ente per effetto di atti non onerosi (liberalità), l'art. 2426 del codice civile (a differenza di quanto avviene per le immobilizzazioni materiali), vieta l'iscrizione in bilancio dei beni immateriali ottenuti a titolo gratuito data l'assenza di un costo e di una valutazione attendibile.

Tuttavia, nel rimandare alla disciplina illustrata nell'apposita casistica del MTO al fine dell'applicazione dei relativi principi, si deve ritenere che l'esigenza di coerenza fra le informazioni

inventariali patrimoniali e i dati delle immobilizzazioni nello stato patrimoniale, nonché il rispetto del vincolo stabilito dall'art. 2426 del codice civile, possa consentire di prevedere la rilevazione.

Ciò potrà avvenire ad un valore convenzionale del bene, cui corrisponda analogo valore nel fondo di ammortamento, al fine di sterilizzare ogni effetto patrimoniale ed economico, ma garantire nel tempo l'informazione inventariale della titolarità.

Durante la vita utile delle immobilizzazioni immateriali gli accadimenti che possono determinare riflessi sotto il profilo contabile, del valore di iscrizione, sono riconducibili alle manutenzioni, svalutazioni e rivalutazioni.

Le manutenzioni, stante la mancanza di tangibilità dei beni in esame, possono manifestarsi sotto forma di miglioramenti, addizioni, ammodernamenti sempre che comportino un conseguente e misurabile incremento dei benefici economici attesi in prospettiva.

Mentre la rivalutazione è consentita solo in caso di espressa previsione normativa o quando è collegata ad un eventuale ripristino del valore precedente derivante da svalutazione, l'eventuale svalutazione deve rientrare oltre che nella specifica prescrizione dell'art. 2426, punto n. 3) del codice civile, nella disciplina di presupposto indicata dall'OIC n. 9.

Il costo (o valore di rilevazione) delle immobilizzazioni immateriali, sottoposte alla utilizzazione, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio, tenendo conto della residua possibilità di utilizzo.

Nella Nota Integrativa sono esplicitate le percentuali di ammortamento adottate che, stante l'obiettivo di uniformità delle risultanze delle università, si suggeriscono corrispondenti a quelle indicate in riferimento alle singole categorie e riassunte nel prospetto che segue.

Eventuali aliquote di ammortamento inferiori a quelle indicate e corrispondenti alla vita utile del cespite stimata saranno sempre possibili; in tali casi sarà cura degli amministratori dare adeguata rendicontazione in nota integrativa.

Aliquote di ammortamento superiori a quelle indicate saranno ammissibili solo in presenza di una effettiva minore vita utile del bene immateriale; è il caso, a mero titolo di esempio, di un sito internet di ateneo che viene completamente rifatto ogni 3 anni per restare al passo con l'evoluzione tecnologica. In tali casi gli amministratori spiegheranno, in nota integrativa, le ragioni per le quali l'aliquota di ammortamento adottata sarà maggiore di quelle indicate di seguito.

I) Immobilizzazioni immateriali	% ammortamento
1) Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo	20% per i costi di impianto e ampliamento; in riferimento alla teorica vita utile ed in caso d'impossibilità di determinarla 20% per i costi di sviluppo

2) Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno	durata legale del diritto o, in assenza, 20%
3) Concessioni, licenze, marchi, e diritti simili	durata legale del diritto o, in assenza, 20%
4) Immobilizzazioni in corso e acconti	==
5) Altre immobilizzazioni immateriali: Migliorie su beni di terzi	aliquota % maggiore tra bene e durata residua contratto
5) Altre immobilizzazioni immateriali: Altre	20%

L'immobilizzazione che, alla data di chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo il procedimento di ammortamento costante, deve essere iscritta a tale minor valore e di ciò deve essere data adeguata motivazione in Nota Integrativa, ripristinando il valore iniziale ed entro tale limite, ove siano venuti meno i presupposti della rettifica.

A livello transitorio, per le università che, alla data di applicazione delle presenti aliquote di ammortamento risultassero già aver adottato la COEP ed avessero utilizzato aliquote differenti, hanno facoltà di proseguire l'ammortamento per quei beni utilizzando le vecchie aliquote fino ad esaurimento o applicare immediatamente le nuove aliquote nell'esercizio in corso. In ogni caso i nuovi beni acquistati ed i nuovi costi pluriennali patrimonializzati, a decorrere dall'esercizio di applicazione della presente casistica, dovranno essere ammortizzati con le nuove aliquote e criteri.

Classificazione:

Per le università la classificazione è desumibile nelle voci riportate nello schema di bilancio allegato 1 al D.I. n. 19/2014 di seguito descritte:

A) IMMOBILIZZAZIONI

I) IMMATERIALI

- 1) Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo
- 2) Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno
- 3) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili
- 4) Immobilizzazioni in corso e acconti
- 5) Altre immobilizzazioni immateriali

Analizzando le singole voci di classificazione, per gli aspetti di specifica peculiarità, è possibile esporre quanto segue.

1) Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo

Nel caso specifico dell'impianto ed ampliamento, dal momento che le università sono soggetti già esistenti, deve trattarsi di oneri sostenuti per l'ampliamento dell'Ente, inteso non già come il

naturale semplice processo di accrescimento quantitativo e qualitativo ma come un ampliamento di tipo quantitativo in misura tale da giustificare la patrimonializzazione degli oneri relativi; in sintesi, costi sostenuti che specificamente attengono ad un nuovo allargamento dell'attività dell'ente e che possano stante la loro utilità prospettica generare un presupposto di recuperabilità futura.

In merito ai costi di sviluppo è opportuno andare a rilevare in questa categoria di immobilizzazioni solo i costi che si riferiscano a fattispecie (nuovi prodotti o servizi), capaci di generare diretta utilità economica all'ente nel quadro di effettiva capacità prospettica di generare ricavi, pertanto in deroga alla consigliabile normale rilevazione nel conto economico di tali costi.

In questa categoria rientrano i costi pluriennali per la realizzazione di siti internet di ateneo.

2) Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno

Verranno classificate in tale voce i diritti di brevetto industriale che rientrano nel novero delle cosiddette "creazioni intellettuali" per cui viene riconosciuta (da norme di legge nazionali, comunitarie ed altre internazionali) una particolare tutela, che consiste sostanzialmente nel diritto esclusivo di sfruttamento dell'invenzione, entro i limiti stabiliti dalla legge; in merito occorre perciò chiarire, in via preliminare, che il rilascio del brevetto non può costituire in sé ragione sufficiente per l'iscrizione all'attivo di un valore immateriale e che in ogni caso la durata legale del brevetto costituisce uno solo degli elementi di valutazione per determinare il suo ammortamento.

Fondamentale per la determinazione del suo ammontare è la valutazione della sua utilizzabilità economica nell'esercizio dell'attività dell'ente.

Qualora il diritto venga acquistato da terzi e fosse previsto un pagamento di importi annuali commisurati, ad esempio, agli effettivi proventi realizzabili con il relativo sfruttamento, è capitalizzabile unicamente il solo costo pagato inizialmente una tantum per ottenere la titolarità o il diritto di sfruttamento.

Si osserva che il D.I. all'art. 4, comma 1, lettera a) prevede che tali costi vadano, in via prudenziale, iscritti a conto economico e la capitalizzazione costituisca eccezione da giustificare adeguatamente in nota integrativa.

In genere vengono rilevati nella presente voce i costi relativi al *software applicativo acquistato a titolo di proprietà o a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato*; tali costi sono ammortizzati a quote costanti nel periodo di prevista utilità futura, se determinabile; altrimenti, in cinque esercizi, inteso come periodo presunto di utilità dei costi per software.

Tuttavia si ritiene che i diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno costituiti da software di proprietà di terzi nella disponibilità dell'ateneo, stante il loro carattere eminentemente strumentale e la loro natura, vengano inseriti nella voce altre immobilizzazioni immateriali.

Laddove l'ateneo realizzi internamente in economia *software applicativo prodotto per uso interno "tutelato"* ai sensi della legge sui diritti d'autore, i relativi costi diretti sostenuti internamente sono iscritti nella voce in argomento e la metodologia di calcolo degli ammortamenti è la stessa del software acquistato a titolo di proprietà.

3) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili

Le concessioni iscrivibili nella voce riguardano esclusivamente le concessioni di beni e servizi pubblici il cui oggetto può riguardare:

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

Quando la concessione, oltre il pagamento di un eventuale canone annuo, comporta il pagamento di una somma iniziale *una tantum*, solo quest'ultima è iscritta nella voce ed ammortizzata in relazione alla durata della concessione stessa.

Anche se le concessioni non sono normalmente trasferibili, può accadere di acquisire a titolo oneroso una concessione da altri; in tal caso il costo è iscrivibile nella voce ed ammortizzato in relazione alla durata residua della concessione.

In merito alle licenze ed autorizzazioni (con le quali si consente l'esercizio di attività regolamentate (licenze di commercio al dettaglio, ecc.), valgono le stesse considerazioni esposte al punto precedente.

Per quanto attiene ai marchi, l'iscrivibilità del marchio tra le immobilizzazioni immateriali può avvenire sia a seguito di produzione interna, sia a seguito di acquisizione a titolo oneroso da terzi, mentre non è iscrivibile il marchio ricevuto a titolo gratuito (nel senso che dalla rappresentazione del fatto nella gestione patrimoniale non può derivare incremento di valore delle immobilizzazioni immateriali).

Il nuovo p.c. OIC revisionato chiarisce che nella voce si possono comprendere anche i costi immobilizzati per i diritti di licenza d'uso dei marchi.

Si ritiene che il logo (marchio) identificativo dell'ateneo, per quanto potenzialmente suscettibile di creazione di ricavi (in relazione alla eventuale concessione d'uso a terzi) non possa essere qualificato fra quelli iscrivibili nella posta in esame.

Nella voce possono essere iscritti i costi per know-how anche prodotto internamente purché effettivamente soggetto a tutela giuridica.

Invece per quanto riguarda il *software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato*, se il contratto di licenza d'uso prevede il pagamento di un corrispettivo periodico, i relativi costi sono imputati a conto economico (utilizzo beni di terzi) quando sostenuti; se, invece, il software acquistato su licenza d'uso prevede il pagamento di un corrispettivo "una tantum" pagato all'inizio a valere per tutto il periodo di licenza, i relativi costi sono iscritti nella voce in argomento e sono ammortizzati a quote costanti nel periodo di durata della licenza d'uso.

4) Immobilizzazioni in corso e acconti

Nella voce sono iscritti i costi (interni ed esterni) sostenuti per l'acquisizione o la produzione interna di immobilizzazioni immateriali, per le quali non sia ancora stata acquisita la piena titolarità del diritto (nel caso di brevetti, marchi, ecc.) o riguardanti progetti finalizzati alla loro realizzazione non ancora completati (nel caso di costi di ricerca e sviluppo). Tale voce include inoltre i versamenti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione di immobilizzazioni immateriali. I valori iscritti in questa voce sono esposti al costo storico e non ammortizzati fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del diritto o non sia stato completato il progetto. In quel momento, tali valori sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali. Anche per i costi iscritti in questa voce, occorre verificare il rispetto del principio generale dell'utilità ripetuta, ossia i costi capitalizzati devono essere relativi a diritti e/o attività immateriali che, una volta acquisiti o completati, abbiano una utilizzazione economica produttiva di benefici per l'ente lungo un arco temporale di più esercizi. Inoltre, trattandosi di costi sospesi e non ammortizzati, occorre verificare, alla fine di ogni esercizio, che le immobilizzazioni in corso e gli acconti abbiano avuto un'utilizzazione economica, ed in tal caso vanno riclassificate nelle apposite voci delle immobilizzazioni immateriali, oppure continuino ad avere prospettive di utilizzazione economica. In caso contrario, si rende necessario imputare a costi di periodo (straordinari) i costi precedentemente capitalizzati.

5) Altre immobilizzazioni immateriali

Nella voce, residuale, sono iscritti altri costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione nelle altre voci della medesima classe indicate in precedenza. I costi iscrivibili devono rispettare il principio generale valido per tutte le immobilizzazioni immateriali, ossia che si tratti di costi che non esauriscano la loro utilità in un solo periodo, ma che siano produttivi di benefici per l'ente lungo un arco temporale di più esercizi. Un altro principio generale da osservare è quello che la capitalizzazione iniziale e il mantenimento dell'iscrizione nell'attivo di questi costi è consentita solamente se vi è una chiara evidenza della loro recuperabilità nel futuro. Il periodo di ammortamento dei costi iscrivibili in questa voce varia in relazione al periodo di effettiva utilità prodotta a vantaggio dell'ateneo; ne consegue che in ogni esercizio si rende necessario verificare il permanere delle condizioni che avevano determinato la iscrizione dei costi nell'attivo dello stato patrimoniale bilancio e, se le condizioni sono mutate, ossia l'utilità futura dei costi capitalizzati è venuta meno o non è più dimostrabile, occorre imputare a costi di periodo il valore netto contabile (residuo da ammortizzare) dei costi precedentemente capitalizzati.

Nell'ambito della casistica applicabile agli atenei le tipologie di costi pluriennali che possono presentare natura e caratteristiche tali da essere iscrivibili in questa voce sono i seguenti.

Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi

I costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione, leasing, noleggio, uso, anche gratuito, ecc. dall'ateneo (quindi non presenti fra le immobilizzazioni materiali), sono capitalizzabili ed iscrivibili in questa voce se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi, ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità; altrimenti sono iscrivibili tra le "Immobilizzazioni materiali" nella specifica categoria di appartenenza (rif. ultimo periodo, lettera a), art. 4, comma 1, D.l. n. 19/2014). Ad esempio la realizzazione di un impianto di climatizzazione che è completamente separabile dall'edificio dove l'intervento è stato realizzato e può consentire il riutilizzo in altra istallazione dell'ateneo potrà essere rilevato nella categoria delle immobilizzazioni materiali "impianti e attrezzature", dal momento che la cessazione del contratto che determina l'utilizzo del fabbricato, dove originariamente l'impianto è stato installato, non comporta il venire meno di quest'ultimo da parte dell'ateneo.

L'ammortamento di tali costi si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo derivante dal contratto che ne stabilisce il diritto d'uso (locazione, leasing, noleggio, ecc.), tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo solo se dipendente da facoltà esercitabile liberamente dall'ateneo conduttore / utilizzatore.

Oneri accessori su finanziamenti

Gli oneri accessori sostenuti per ottenere finanziamenti, quali le spese di istruttoria, l'imposta sostitutiva su finanziamenti a medio termine, e tutti gli altri costi iniziali devono essere capitalizzati nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali". Se a seguito dell'istruttoria i finanziamenti non vengono concessi, i costi iniziali sostenuti sono imputati a costi dell'esercizio.

L'ammortamento degli oneri accessori su finanziamenti è determinato sulla durata dei relativi finanziamenti in base a quote calcolate preferibilmente secondo modalità finanziarie, oppure a quote costanti, se gli effetti risultanti non divergono in modo significativo rispetto al metodo finanziario.

Costi di software applicativo

I costi sostenuti per la realizzazione di *software applicativo prodotto per uso interno "non tutelato"* possono essere o imputati al conto economico nel periodo di sostenimento o, se hanno dato luogo a programmi utilizzabili per un certo numero di anni all'interno dell'università, capitalizzati ed iscritti nella voce in esame; in questi casi, l'ammortamento dovrebbe essere effettuato in un periodo correlato al previsto utilizzo del software in ateneo, se ragionevolmente determinabile, altrimenti in cinque esercizi a partire da quello di sostenimento dei costi.

La capitalizzazione dei costi nell'ambito di progetti di software sviluppato internamente deve riguardare solamente i costi diretti intesi in modo restrittivo, mentre i costi indiretti attribuibili al progetto, quali gli affitti, gli ammortamenti, i costi del personale con funzioni di supervisione ed altre voci di questo tipo non possono essere differiti non figurando queste tipologie di costi tra quelli direttamente connessi alla creazione del software. Sono pertanto capitalizzabili solamente i costi del personale per la parte che si riferisce alla specifica attività direttamente prestata sul progetto ed il cui lavoro sul progetto è propriamente documentato (ad esempio, mediante schede di rilevazione dei tempi). Inoltre, possono essere capitalizzati costi esterni attribuibili direttamente al progetto di software. La capitalizzazione dei costi inizia solamente dopo che l'ateneo sia ragionevolmente certo del completamento e dell'idoneità all'uso atteso del nuovo software. Tale momento potrà variare in base alla natura del progetto. Se ad esempio il progetto ha un obiettivo specifico e si basa su di una tecnologia provata (ad esempio, un sistema di contabilità fornitori), la capitalizzazione può iniziare prima, ma comunque non prima che la fase di fattibilità sia completata (cioè quando inizia la fase di progettazione del sistema o il contratto con i terzi è firmato). Al contrario, se il progetto di software inerisce una tecnologia non sperimentata in precedenza e ha un obiettivo ambizioso, la capitalizzazione deve essere differita fintanto che l'ateneo ha concluso che il progetto è in grado di soddisfare le esigenze (generalmente non prima che la fase di progettazione sia completata).

Qualunque sia il tipo di software ed il criterio di iscrizione nell'attivo scelto, data la rapidità del suo processo di obsolescenza tecnologica, è necessario effettuare alla fine di ciascun esercizio un'analisi critica del suo utilizzo all'interno dell'ateneo e, se da essa risulta che il software non viene più utilizzato o il suo utilizzo non è economico, procedere ad una svalutazione straordinaria del suo valore netto contabile (art. 2426, n. 3 C.C. e OIC n. 9 - svalutazione per perdita durevole di valore).

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

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

I principi in precedenza esposti devono essere osservati anche in sede di predisposizione del primo stato patrimoniale trattandosi di valutazione che concerne dati derivanti dalla pregressa gestione in contabilità finanziaria.

Per ciascun bene immateriale e/o costo pluriennale è necessario procedere ad una ricognizione inventariale di ateneo. Successivamente, individuati i beni e diritti immateriali per i quali sussistano i presupposti per la rilevazione fra le immobilizzazioni occorre determinare il fondo ammortamento cumulato nel tempo, tenendo conto del momento iniziale in cui il cespite ha iniziato ad essere utilizzato in ateneo e della vita utile media per la specifica tipologia di bene con applicazione delle percentuali di ammortamento in precedenza indicate (salvo il principio di utilizzo transitorio). Se il bene non risulta interamente ammortizzato, e per il suo acquisto sono stati ricevuti contributi da terzi, va iscritta la residua quota di contributi tra i risconti passivi, al fine di coprire nel tempo gli ammortamenti residui.

In sede di determinazione del primo Stato Patrimoniale non devono essere ricompresi nella ricognizione e rilevazione i costi pluriennali che hanno esaurito la loro utilità economica in quanto già ammortizzati, nonché i beni già interamente ammortizzati, salvo che gli stessi (beni e diritti immateriali) risultino ancora presenti, efficaci, produttivi di utilità per l'Ateneo; in questo caso è necessario indicare sia il costo storico di acquisto (o il valore convenzionale di iscrizione), sia il relativo fondo di ammortamento di uguale ammontare in modo da garantire la corrispondenza delle risultanze del bilancio con le risultanze della gestione inventariale patrimoniale.

Ad esempio l'acquisto oneroso di un software da terzi avvenuto sette anni prima dell'introduzione della COEP, per l'importo di euro 10.000, ma ancora in uso nell'ateneo, ancorché completamente ammortizzato, dovrà essere rilevato fra le immobilizzazioni immateriali per euro 10.000,00 ed il relativo fondo per euro 10.000,00; invece le spese di ristrutturazione di un edificio condotto in locazione eseguite dieci anni prima dell'introduzione della COEP per le quali si ipotizzava una utilità di ammortamento pari a otto anni, non avendo carattere di bene immateriale ed essendo totalmente ammortizzate non devono essere rilevate nello stato patrimoniale iniziale.

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio

Acquisto oneroso da terzi di software in licenza d'uso perpetua: 100.000 euro Iva compresa; la scrittura contabile relativa sarebbe la seguente:

A)-I-2 Immobilizzazioni immateriali	a	D)-9) Debiti v/fornitori	100.000	100.000
-------------------------------------	---	--------------------------	---------	---------

Acquisto gratuito (liberalità) da terzi di brevetto in proprietà: valore attribuito nell'atto di donazione 100.000 euro, non si prevede nell'immediato la possibilità di ottenere un beneficio economico a breve e l'ammortamento è pertanto integrale; la scrittura contabile relativa sarebbe la seguente:

A)-I-2 Immobilizzazioni immateriali	a	A)-V) Proventi e ricavi diversi	100.000	100.000
B)-X-1 Ammortamento Immobilizzazioni immateriali	a	A)-I-2 Fondo ammortamento immobilizzazioni immateriali	100.000	100.000

Realizzazione interna in economia di software, per uso strumentale dell'Ateneo, non tutelato: costo complessivo sostenuto 100.000 euro, di cui 50.000 euro Iva compresa derivanti da servizi resi da una società esterna per la realizzazione e euro 50.000,00 costo del personale interno compreso oneri; le scritture contabili relative sarebbero le seguenti:

A)-I-5 Altre Immobilizzazioni immateriali	a	D)-9) Debiti v/fornitori	50.000	50.000
B)-VII-1 Costo del personale	a	#	50.000	
	a	D)-10) Debiti v/dipendenti		35.000
		D)-12) Debiti v/istituti previdenziali		15.000
A)-I-5 Altre Immobilizzazioni immateriali	a	A)-VII) Incremento immobilizzazioni per opere interne	50.000	50.000

Alla chiusura dell'esercizio vengono calcolate le quote di ammortamento sulle immobilizzazioni immateriali presenti nello stato patrimoniale con aliquota del 20%

B)-X-1 Ammortamento Immobilizzazioni immateriali	a	A)-I-2) Fondo ammortamento Immobilizzazioni immateriali	20.000	20.000
B)-X-1 Ammortamento Immobilizzazioni immateriali	a	A)-I-5) Fondo ammortamento Altre Immobilizzazioni immateriali	20.000	20.000

La rappresentazione nello stato e nel conto economico delle transazioni e delle quote di ammortamento sarebbe la seguente

Stato Patrimoniale			
		D)-9) Debiti v/fornitori	150.000
		D)-10) Debiti v/dipendenti	35.000
		D)-12) Debiti v/istituti previd.li	15.000
A)-I-2 Immobilizzazioni immateriali	80.000		
A)-I-5 Altre Immobilizz.ni immateriali	80.000		
Totale	.....	Totale	.....
Conto Economico			
Proventi operativi			
A)-VII) Incremento immobilizzazioni per opere interne		50.000	
.....		
Costi operativi		50.000	

.....	
B)-VII-1 Costo del personale	
B)-X-1 Ammortamento Immobilizzazioni immateriali	40.000
Utile/Perdita	.....

Immobilizzazioni materiali, fondi e percentuali di ammortamento

Descrizione sintetica fattispecie della casistica

Le immobilizzazioni materiali sono beni di uso durevole, costituenti parte dell'organizzazione permanente dell'Ateneo.

Le immobilizzazioni materiali hanno le seguenti caratteristiche:

- si tratta di costi anticipati o sospesi comuni a più esercizi, la cui ripartizione concorrerà alla formazione del reddito e della situazione patrimoniale - finanziaria di più esercizi consecutivi;
- l'uso durevole richiama l'esistenza di fattori e condizioni di utilizzo la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un esercizio; tali beni incorporano una potenzialità di servizi produttivi (utilità) che saranno resi durante lo svolgimento della loro vita utile;
- l'utilizzazione delle immobilizzazioni materiali, quali strumenti necessari per lo svolgimento delle attività dell'ente, comporta il trasferimento dei costi sostenuti per tali immobilizzazioni ai processi svolti, tramite la rilevazione delle quote di ammortamento

Le immobilizzazioni materiali entrano a far parte del patrimonio dell'Università mediante l'acquisizione diretta dall'esterno, gratuita o onerosa, oppure mediante la produzione / realizzazione all'interno dell'Università e sono iscrivibili in bilancio se fisicamente esistenti.

Per la valutazione, contabilizzazione ed in generale per la tematica delle immobilizzazioni materiali acquisite in tutto o in parte a titolo gratuito (ad esempio, tramite successione o donazione), si rimanda alla casistica "Liberalità".

Per le fattispecie relative ai beni acquisiti con l'utilizzazione di contributi in conto capitale o conto impianti ricevuti da terzi destinati a tale finalità si rinvia alla casistica relativa "Contributi c/capitale-impianti".

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- D.I. MIUR-MEF n. 19/2014, art. 2 e art. 4, comma 1, lettera b) nell'ambito della valutazione delle Immobilizzazioni materiali, nonché art. 5, comma 1, lettere a), b), c), e d) nell'ambito dei criteri di predisposizione del primo stato patrimoniale;
- Principio Contabile OIC n. 16 e n. 9 in riferimento alla presenza di perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali;
- Manuali di tecnica contabile Capitoli relativi a "Immobilizzazioni materiali", "Fondi ammortamento e percentuali di ammortamento" e documenti del CNDCEC.

Commenti della commissione

Il Principio OIC n. 16, in derivazione dell'art. 2426 del C.C., indica la contabilizzazione, classificazione e valutazione delle Immobilizzazioni materiali, invece il principio OIC n. 9 stabilisce il trattamento contabile e l'informativa da fornire nella nota integrativa per le perdite durevoli di valore delle Immobilizzazioni materiali (e immateriali).

Sulla base di quanto previsto dall'art. 4, comma 1, lett. b) del D.I. n. 19/2014, le immobilizzazioni materiali sono iscritte al costo di acquisto (rilevabile dal documento – fattura o atto - che ne riporta il prezzo) o di produzione, comprensivo dei costi accessori, al fine di ottenerne la piena disponibilità ed il relativo utilizzo nel luogo dove deve essere destinato a funzionare; gli sconti commerciali in fattura si portano a riduzione del costo.

I costi accessori d'acquisto o di produzione possono essere, a titolo esemplificativo:

a) per i Terreni e Fabbricati: i costi notarili per la redazione dell'atto di acquisto; le tasse per la registrazione dell'atto di acquisto, gli onorari notarili; i costi riferibili alla stipula dell'eventuale preliminare di acquisto; gli onorari e/o corrispettivi per studi di fattibilità, progettazione dell'immobile, sicurezza cantiere e direzione lavori; i costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario; i compensi di mediazione;

b) per gli Impianti e macchinari: i costi di progettazione; i trasporti; dazi e diritti doganali su importazione; i costi di installazione; i costi ed onorari di perizie e collaudi; i costi di montaggio e posa in opera; i costi di messa a punto;

c) per gli altri beni mobili: il trasporto e i dazi e diritti doganali su importazione, accessori non distintamente utilizzabili, spese d'installazione, montaggio e collaudo, spese per immatricolazione e imposte (per automezzi e autovetture).

Il costo di acquisto o di produzione comprende anche l'IVA per la parte non detraibile sulla base di limiti oggettivi (nonché interamente, per gli acquisti inerenti la sfera istituzionale) e quelli di indiretta attribuzione per la quota ragionevolmente imputabile.

Per la realizzazione interna di immobilizzazioni materiali (c.d. costruzioni in economia), il valore originario deve comprendere i costi che l'università deve sostenere perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata, in particolare i costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, spese di progettazione, costi per forniture esterne, ecc.), mentre (per ragioni di prudenza e di complessa individuabilità) sono da escludere dalla valutazione le spese generali di produzione e/o altri oneri d'indiretta imputazione; possono essere considerati anche gli oneri finanziari sostenuti per la loro realizzazione nei limiti di quanto stabilito dal principio OIC n. 16.

Posto che in taluni casi il costo di acquisto o di produzione non è determinabile sulla base di parametri oggettivi derivanti da sistemi di rilevazione che consentano di determinare la quota dei costi (materiali di consumo, personale, ecc.) da ricondurre in modo specifico alla realizzazione dell'immobilizzazione, fermo restando il presupposto vincolante di inscrivibilità, può essere sufficiente iscrivere il valore fra le immobilizzazioni nelle varie categorie con riferimento unicamente al costo sostenuto presso terzi per la loro realizzazione.

Si evidenzia che tra le immobilizzazioni materiali o ad incremento delle stesse, non possono essere ripresi costi già iscritti nel conto economico di esercizi precedenti (con partecipazione alla formazione del risultato dell'esercizio), rispetto a quello nel quale risultano eventualmente soddisfatte tutte le condizioni per procedere alla capitalizzazione di detti costi.

Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono ammortizzate con gli stessi criteri di quelle acquisite a titolo oneroso.

Durante la vita utile delle immobilizzazioni materiali gli accadimenti che possono determinare riflessi sotto il profilo contabile, del valore di iscrizione, sono riconducibili alle manutenzioni, svalutazioni e rivalutazioni.

Le manutenzioni (straordinarie) possono manifestarsi sotto forma di miglioramenti, addizioni, ammodernamenti sempre che comportino un conseguente e misurabile incremento dei benefici economici attesi in prospettiva.

Il D.I. prevede in merito che i costi di manutenzione straordinaria (ampliamento, ammodernamento o miglioramento), cui è connesso un potenziamento della capacità produttiva o di sicurezza del bene o del prolungamento della vita utile, sono portati ad incremento del valore del bene cui ineriscono e poi ammortizzati.

Mentre la rivalutazione è consentita solo in caso di espressa previsione normativa o quando è collegata ad un eventuale ripristino del valore precedente derivante da svalutazione, l'eventuale svalutazione deve rientrare oltre che nella specifica prescrizione dell'art. 2426, punto n. 3) del codice civile, nella disciplina di presupposto indicata dall'OIC n. 9.

Il D.I. n. 19/2014, dopo l'emendamento, prevede inoltre che i beni messi a disposizione da terzi, inclusi quelli concessi dallo Stato e delle Amministrazioni locali in uso perpetuo e gratuito, non rientrano, invece, nella categoria delle immobilizzazioni materiali, ma sono indicati nei Conti d'Ordine.

In questi casi eventuali costi sostenuti su tali beni, per le migliorie e spese aventi carattere incrementativo, dovranno essere inseriti nelle immobilizzazioni immateriali o materiali sulla base dei principi contenuti nell'ultimo periodo dell'art. 4, lettera a) del presente decreto e seguendo gli ordinari criteri di determinazione, valutazione e rappresentazione (si veda la relativa distinta casistica).

Classificazione valutazione:

Per le università la classificazione è desumibile nelle voci riportate nello schema di bilancio allegato 1 al D.I. n. 19/2014 di seguito descritte:

- A) IMMOBILIZZAZIONI
 - I) MATERIALI
 - 1) Terreni e fabbricati
 - 2) Impianti e attrezzature
 - 3) Attrezzature scientifiche

- 4) Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali
- 5) Mobili e arredi
- 6) Immobilizzazioni in corso e acconti
- 7) Altre immobilizzazioni materiali

Analizzando le singole voci di classificazione, per gli aspetti di specifica peculiarità, è possibile esporre quanto segue.

1) Terreni e fabbricati

Per quanto riguarda i terreni devono essere indicati nella voce le pertinenze fondiari dei fabbricati civili e industriali oltre alle altre superfici, terreni agricoli e aree edificabili.

Per quanto riguarda i fabbricati devono essere indicati fabbricati civili, industriali, commerciali, per attività didattica, sportivi, nonché costruzioni leggere (quali, ad esempio, tettoie, baracche, costruzioni precarie e simili).

Si evidenzia la necessità di esporre distintamente il valore dei terreni dal valore dei fabbricati sovrastanti che vi sono realizzati.

Se il valore del terreno non è rilevabile dall'atto di trasferimento del diritto di proprietà è necessario procedere all'individuazione dello stesso valore attraverso modalità convenzionali.

In proposito la distinta iscrizione può avvenire con ripartizione del costo o valore d'acquisto, attribuendo al terreno un valore forfettario pari al 20% o 30% dell'immobilizzazione cui si riferisce, rispettivamente se trattasi di fabbricati civili o industriali, applicando i principi stabiliti dall'art. 36 del Decreto Legge 223/2006, convertito con modificazioni dalla Legge 248/2006.

2) Impianti e attrezzature

Per quanto riguarda gli impianti sono da ricomprendere nella voce gli impianti generici non legati alla tipica attività dell'università (ad esempio: servizi riscaldamento e condizionamento, impianti di allarme), nonché gli impianti specifici legati alle tipiche attività produttive di servizi dell'università. La voce si riferisce anche alle attrezzature destinate alle attività didattiche e amministrative, nonché attrezzature elettriche ed elettroniche (come ad esempio: computer, fax, fotocopiatrici, ecc.).

3) Attrezzature scientifiche

Le attrezzature scientifiche differiscono da quelle della voce n. 2) che precede in quanto relative in modo specifico all'impiego nell'attività scientifica e di ricerca di particolare rilevanza e specificità per tale attività.

4) Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali

La voce rappresenta il valore del materiale bibliografico le pubblicazioni presenti nelle biblioteche ed in generale nella disponibilità dell'ateneo compreso quello di pregio, opere d'arte e materiale museale.

In relazione ai beni relativi alla voce in esame il D.I. n. 19/2014 prevede specifiche disposizioni in merito alla valutazione e all'ammortamento che sono illustrate nel seguito.

5) Mobili e arredi

La voce rappresenta il valore dei beni classificabili nella categoria dei mobili e arredi sia relativi allo svolgimento dell'attività didattica sia di ricerca, sia di supporto all'attività amministrativa e tecnica.

6) Immobilizzazioni in corso e acconti

Nella voce sono iscritti i costi (interni ed esterni) sostenuti per l'acquisizione o la produzione interna di immobilizzazioni materiali, non ancora ultimata. Tale voce include inoltre i versamenti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione di immobilizzazioni materiali. I valori iscritti in questa voce sono esposti al costo storico e non ammortizzati fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del bene o non sia stata completata la realizzazione che ne consenta l'utilizzazione. In quel momento, tali valori sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni materiali. Anche per i costi iscritti in questa voce, occorre verificare il rispetto del principio generale dell'utilità ripetuta, ossia i costi di acquisto e/o realizzazione capitalizzati devono essere relativi a beni materiali durevoli che, una volta acquisiti o completati, abbiano una utilizzazione economica produttiva di benefici per l'ente lungo un arco temporale di più esercizi.

7) Altre immobilizzazioni materiali

Nella voce, residuale, è iscritto l'acquisto di altri beni durevoli che, per la loro differente natura, non trovano collocazione nelle altre voci della medesima classe indicate in precedenza (ad esempio automezzi, autovetture e altri mezzi simili). I costi iscrivibili devono rispettare il principio generale valido per tutte le immobilizzazioni materiali illustrati in precedenza. Il periodo di ammortamento dei costi iscrivibili in questa voce varia in relazione al periodo di effettiva utilità prodotta a vantaggio dell'ateneo misurato tramite l'applicazione delle aliquote di ammortamento stabilite per le relative categorie omogenee.

Procedimento di ammortamento del valore

Il costo (o valore di rilevazione) delle immobilizzazioni materiali, sottoposte alla utilizzazione, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio, tenendo conto della residua possibilità di utilizzo in riferimento alle prescrizioni dell'art. 2426, n. 2, del codice civile e agli indirizzi del D.I. n. 19/2014, con preferenza per l'applicazione di quote di ammortamento con il metodo costante.

Nella Nota Integrativa sono esplicitate le percentuali di ammortamento adottate che, stante l'obiettivo di uniformità delle risultanze delle università, si suggeriscono corrispondenti a quelle indicate in riferimento alle singole categorie riassunte nel prospetto che segue che indica anche il relativo *range* minimo o massimo (indipendente dal profilo di ammissibilità ai fini fiscali).

Fermo restando l'obiettivo di omogeneità, a vantaggio della comparabilità del bilancio dei vari atenei, eventuali aliquote di ammortamento inferiori e/o superiori a quelle indicate e corrispondenti alla vita utile del cespite stimata saranno sempre possibili; in tali casi sarà cura dell'ateneo dare adeguata giustificazione e rendicontazione in nota integrativa.

Categorie	% ammortamento (range)
Terreni	0%
Fabbricati	dal 2 al 3%
Impianti e attrezzature: impianti generici	dal 10% al 15%

Impianti e attrezzature: impianti tecnologici	dal 10% al 20%
Impianti e attrezzature: attrezzature informatiche	dal 20% al 33%
Impianti e attrezzature: attrezzature generiche	dal 12,50% al 15%
Attrezzature scientifiche	al 12,50% al 20%
Patrimonio librario che perde valore	100% (si veda in seguito)
Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali	0%
Mobili e arredi	dal 10 al 15%
Immobilizzazioni in corso e acconti	0%
Altre immobilizzazioni materiali: automezzi e autovetture ecc.	dal 15% al 25%

L'immobilizzazione che, alla data di chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo il procedimento di ammortamento costante, deve essere iscritta a tale minor valore e di ciò deve essere data adeguata motivazione in Nota Integrativa, ripristinando il valore iniziale ed entro tale limite, ove siano venuti meno i presupposti della rettifica negli esercizi successivi.

A livello transitorio, per le università che, alla data di applicazione delle presenti aliquote di ammortamento avessero utilizzato aliquote differenti, hanno facoltà di proseguire l'ammortamento per quei beni utilizzando le vecchie aliquote fino ad esaurimento o applicare immediatamente le nuove aliquote nell'esercizio in corso. In ogni caso i nuovi beni acquistati e/o realizzati in economia, a decorrere dall'esercizio di applicazione della presente casistica, dovranno essere ammortizzati con le nuove aliquote e criteri se non sussistono condizioni oggettive che spingono ad un diverso comportamento con necessità di dare adeguata giustificazione e rendicontazione in nota integrativa.

Nell'art. 4 del D.l. n. 19/2014 sono indicate specifiche regole per la valutazione e l'ammortamento in riferimento ad alcune categorie di beni.

Per la valutazione e rappresentazione del patrimonio librario è necessario operare una distinzione fra:

- le collezioni o comunque i libri che non perdono valore nel corso del tempo le quali sono iscritti tra le immobilizzazioni materiali e non vengono ammortizzate (per tale impostazione è consigliabile iscrivere apposita riserva di patrimonio netto vincolata in relazione all'indisponibilità del relativo valore iscritto);

- i libri che perdono valore nel corso del tempo (riviste, pubblicazioni scientifiche di divulgazione momentanea), fra le quali devono essere individuate in modo distinto le riviste e pubblicazioni di uso quotidiano per gli uffici, ecc.

E' importante definire criteri distintivi per i beni che perdono o non perdono valore. Il concetto di "perdita di valore" riflette la possibilità dell'utilizzo del bene nel processo produttivo per un tempo più lungo dell'esercizio di acquisto che ne caratterizza la possibilità di iscrizione nelle immobilizzazioni; quindi, dal momento che il processo produttivo delle università si estrinseca nelle attività di didattica e di ricerca, un libro o pubblicazione conserva "valore" nella misura in cui può fornire utilità prospettica per l'impiego nelle dette attività.

Conseguentemente è possibile affermare che le opere (libri e similari) acquistati dalle biblioteche, possono essere considerati beni che non perdono valore nel tempo in quanto, previa catalogazione e archiviazione, forniranno utilità alla didattica e alla ricerca nel limite del primo esemplare dello stesso testo (le ulteriori copie potranno essere classificate fra i beni che perdono valore).

I metodi indicati dal principio, con adeguata informativa in nota integrativa, per i beni che perdono valore nel corso del tempo, sono alternativamente tre:

- a) «patrimonializzazione» degli acquisti con iscrizione del costo di acquisto fra le immobilizzazioni materiali (con conseguente ammortamento costante del relativo valore);
- b) iscrizione nell'attivo patrimoniale ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate, e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione (anche per tale impostazione è consigliabile iscrivere apposita riserva di patrimonio netto vincolata in relazione all'indisponibilità del relativo valore iscritto);
- c) iscrizione interamente a costo del valore annuale degli acquisti di volumi senza rappresentazione della consistenza patrimoniale del patrimonio librario.

In relazione all'esigenza di semplicità operativa e di efficacia della gestione corrente, può risultare opportuno combinare il comportamento derivante dalle precedenti lettere b) e c) riportando la valutazione della dotazione a valore costante nella situazione patrimoniale iniziale, iscrivendo apposita riserva di patrimonio netto vincolata e procedendo, contestualmente, all'ammortamento sistematico dell'intero ammontare degli acquisti effettuati nel corso dell'esercizio (o all'imputazione diretta a conto economico).

Eventuali acquisizioni o dismissioni particolarmente significative potrebbero comunque essere trattate diversamente, generando impatto sulle consistenze patrimoniali fra le immobilizzazioni materiali.

Inoltre è necessario altresì considerare che anche gli acquisti delle biblioteche, per determinate tipologie di testi, perdono "utilità" futura in relazione all'evoluzione tecnico-scientifica, ma ciò, discendendo da fattori imprevedibili e non misurabili, deve portare ad una revisione periodica.

Quindi per la revisione quinquennale del valore dei testi conservati dalle biblioteche si potrebbe procedere alla eventuale svalutazione del patrimonio librario, già iscritto fra le immobilizzazioni,

preceduta da un accantonamento annuale, su indicazione del responsabile dell'area biblioteche, al fine di rispettare i principi generali di prudenza e competenza economica.

Il D.I. n. 19/2014 prevede altresì che le immobilizzazioni materiali qualificate come "beni di valore culturale, storico, artistico, museale" non vengono assoggettate ad ammortamento, perché tendono a non perdere valore nel corso del tempo. Tuttavia si deve ritenere coerente all'esigenza di rappresentare correttamente gli effetti economici che ne derivano, che il costo di acquisto e delle eventuali manutenzioni, anche straordinarie su tali beni, quando gli stessi vengono utilizzati come strumentali nello svolgimento dell'attività dell'ente, debba essere imputato a conto economico direttamente o attraverso l'imputazione di apposite quote di ammortamento in misura da determinare in riferimento alla durata utile dell'intervento e della categoria di appartenenza dello stesso bene.

Per i beni acquisiti con l'utilizzazione di contributi in conto capitale o conto impianti ricevuti da terzi destinati a tale finalità, gli atenei, iscrivono i contributi medesimi nel Conto Economico, in base alla vita utile del cespite, imputando fra i ricavi il contributo e riscontandone quota ogni anno fino alla conclusione del periodo di ammortamento e contemporaneamente ammortizzano il cespite capitalizzato per il suo intero valore (dando luogo al c.d. "procedimento di sterilizzazione"). Per l'analisi della fattispecie si rinvia alla casistica relativa "Contributi c/capitale-impianti" come già esposto in precedenza.

In caso di alienazione o dismissione dei beni vengono determinate minusvalenze e/o plusvalenze confrontando il valore residuo da ammortizzare ed il corrispettivo di vendita se esistente: in caso di permuta viene dato luogo ad una distinta operazione di acquisto o di vendita con le ordinarie conseguenze del caso, salvo se la permuta nella sostanza non realizza una compravendita ma è effettuata per procurare la disponibilità di un cespite di analoghe caratteristiche funzionali senza l'obiettivo di conseguire un componente positivo di reddito; in tal caso il valore d'iscrizione dell'immobilizzazione acquisita è riconosciuto pari al valore contabile netto dell'immobilizzazione ceduta.

L'ammortamento dei costi incrementativi sui beni materiali, associati ad uno o più dei cespiti presenti in inventario, si realizza sulla base dell'aliquota e durata ordinariamente prevista dalla categoria di appartenenza del bene e prosegue con un procedimento distinto da quello del costo storico del bene medesimo salvo il caso di cessione o dismissione per il quale viene meno sia il valore del cespite sia i relativi costi incrementativi.

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

I principi in precedenza esposti devono essere osservati anche in sede di predisposizione del primo stato patrimoniale trattandosi di valutazione che concerne dati derivanti dalla pregressa gestione in contabilità finanziaria.

Per ciascun bene materiale è necessario procedere ad una ricognizione inventariale di ateneo. Successivamente, individuati i beni materiali per i quali sussistano i presupposti per la rilevazione

fra le immobilizzazioni occorre determinare il fondo ammortamento cumulato nel tempo, tenendo conto del momento iniziale in cui il cespite ha iniziato ad essere utilizzato in ateneo e della vita utile media per la specifica tipologia di bene con applicazione delle percentuali di ammortamento in precedenza indicate (salvo il principio di utilizzo transitorio). Se il bene non risulta interamente ammortizzato e per il suo acquisto sono stati ricevuti contributi da terzi, va iscritta la residua quota di contributi tra i risconti passivi, al fine di coprire nel tempo gli ammortamenti residui.

In sede di determinazione del primo Stato Patrimoniale devono essere ricompresi nella ricognizione e rilevazione i beni che abbiano esaurito la loro utilità economica in quanto già ammortizzati, nonché i beni già interamente ammortizzati, a condizione che gli stessi risultino ancora presenti, anche se non pienamente efficaci e/o produttivi di utilità per l'Ateneo; anche in questo caso è necessario indicare sia il costo storico di acquisto (o il valore convenzionale di iscrizione), sia il relativo fondo di ammortamento di uguale ammontare in modo da garantire la corrispondenza delle risultanze del bilancio con le risultanze della gestione inventariale patrimoniale.

Ad esempio l'acquisto oneroso di una libreria avvenuto venti anni prima dell'introduzione della COEP, per l'importo di euro 1.500,00, non più in uso operativo nell'ateneo e completamente ammortizzata, ma ancora presente nella disponibilità fisica e nell'inventario, dovrà essere rilevata fra le immobilizzazioni materiali per euro 1.500,00 ed il relativo fondo per analogo valore.

Inoltre il D.I. n. 19/2014 all'art. 5 prevede espressamente che al fine della predisposizione dello SPI, tenendo conto delle proprie specificità, si attengono ad alcuni criteri.

Per quanto riguarda il patrimonio immobiliare e i terreni di proprietà i relativi beni sono iscritti al costo di acquisto ovvero, al valore desumibile dall'atto di donazione o successione, ovvero se non disponibile, al valore catastale, intendendo per tale il valore al 1° gennaio dell'esercizio di introduzione della COEP sulla base dei criteri di determinazione della base imponibile IMU applicabili per le diverse categorie catastali di riferimento dei fabbricati o al valore IMU per le aree edificabili ed i terreni agricoli.

Il valore così determinato viene assunto anche al fine della ricostruzione del fondo ammortamento teorico alla data di impianto dello SPI, ovviamente non applicabile al valore dei terreni per i quali non opera l'ammortamento; se il bene immobile risulta essere completamente ammortizzato il fondo di ammortamento sarà pari al valore dello stesso.

Per quanto riguarda eventuali fabbricati per i quali l'iscrizione avvenga al valore catastale che siano stati in precedenza oggetto di importanti interventi di manutenzione straordinaria incrementativa, il costo sostenuto per tali opere si aggiunge al valore catastale solo laddove il procedimento di ammortamento del bene e/o delle stesse opere sia ancora in corso alla data di impianto dello SPI.

Per gli immobili e terreni di terzi a disposizione, anche in uso perpetuo, la valutazione avviene sulla base dei criteri sopra illustrati, ma il relativo valore viene indicato nei conti d'ordine senza quindi indicazione del fondo di ammortamento.

Se il bene non risulta interamente ammortizzato alla data di impianto dello SPI e per il suo acquisto sono stati ricevuti contributi da terzi, deve essere iscritta la residua quota di contributi tra i risconti passivi, al fine di coprire nel tempo gli ammortamenti residui, quindi nel limite della parte ammortizzabile (escludendo così dai risconti passivi, nel caso dei fabbricati, l'ammontare al valore dei terreni per cui non si procede ad ammortamento).

A tal proposito i principi contabili per le università hanno scelto questo fra i metodi ammessi dai principi contabili OIC, che tuttavia prevedono anche la possibilità di una "sterilizzazione integrale" con l'effetto di cancellare il valore del bene nell'esercizio di acquisto o di ottenimento del contributo, nei limiti di copertura di quest'ultimo valore.

Gli aspetti in precedenza segnalati meritano approfondimenti specifici che portano alle seguenti puntualizzazioni:

- a) la base contabile COFI di riferimento, antecedente all'implementazione della COEP, non ha in nessun caso previsto e/o consentito di alimentare e rilevare quote di ammortamento che abbiano avuto impatto sul risultato di amministrazione;
- b) il risultato di amministrazione di ciascun esercizio, poi trasformato progressivamente in avanzo, ha risentito dell'applicazione di un ammortamento finanziario integrale generato dall'uscita, nei vari esercizi, per acquisto delle immobilizzazioni durevoli esattamente commisurata ad una entrata di bilancio che ne costituiva specifica fonte di finanziamento;
- c) l'assenza della base di riferimento economica comporta la ricostruzione di ammortamenti teorici e non correlati ad una effettiva misurazione di utilità economica nel corso degli esercizi pregressi, ma solo di una rappresentazione teorica del residuo da ammortizzare peraltro correlato, in molti casi a valori convenzionali e quindi non coerenti al principio del costo dell'art. 2426 del c.c.
- d) l'impostazione propria della COFI porta ragionevolmente a sostenere che ciascun acquisto sia stato realizzato attraverso uno specifico finanziamento nella parte uscite in conto capitale del bilancio essendo a ciò preordinata la parte entrate in conto capitale del bilancio finanziario nella stragrande maggioranza costituita di finanziamenti di terzi (Miur, altri enti, privati sovventori, ecc.);
- e) possono ritenersi invece estranei a tale principio generale solo i beni acquistati con specifici finanziamenti onerosi sottoposti a restituzione per la sorte in linea capitale che per tale ammontare devono essere regolarmente ammortizzati secondo il procedimento che prosegue fino all'azzeramento del valore residuo da ammortizzare ¹.

Per i beni (immobili e mobili ²), che alla data di impianto della COEP non risultino completamente ammortizzati, salvo quelli per i quali non si debba procedere ad ammortamento ³, nel corso degli esercizi vigenti la COEP è necessario rilevare a conto economico (e di conseguenza considerare in sede di budget autorizzatorio), le quote di ammortamento residue fino al completamento della vita utile del cespite ed all'allineamento del valore di carico e del valore di fondo, nonché all'azzeramento del valore residuo da ammortizzare.

¹ In modo da garantire, in tutto od in parte, la risorsa di autofinanziamento per l'assolvimento dell'obbligazione di mutuo finanziamento residuo.

² Si ritiene anche immateriali.

³ Ad esempio i terreni.

Pertanto l'applicazione nella determinazione del risultato economico degli esercizi successivi all'impianto della COEP degli ammortamenti senza tenere conto della relativa sterilizzazione potrebbe comportare una duplicazione del costo a carico della gestione, laddove, al contempo, non si tenga conto del relativo "finanziamento a fondo perduto" rappresentato dalle entrate in conto capitale a suo tempo finalizzate all'investimento.

Sulla base di tali considerazioni si dovrebbe ritenere che, in sede di impianto delle scritture contabili COEP e della rilevazione della SPI, il valore residuo da ammortizzare dei beni immobili (escludendo i beni mobili per motivi di semplicità operativa e di relativa rilevanza), possa in generale rappresentare un risconto passivo che venga sterilizzato in corrispondenza dell'imputazione tempo per tempo delle relative quote di ammortamento, salvo il caso in cui l'ateneo abbia fatto ricorso al credito ed all'indebitamento in sede di acquisto⁴.

Inoltre in merito alla vicenda oggetto di osservazione ed a sostegno della tesi in precedenza illustrata, si deve rilevare che la formulazione usata dall'art. 5 - (*Criteri di predisposizione del primo Stato Patrimoniale*) ove afferma che se per "l'acquisto del bene durevole sono stati ricevuti contributi da terzi, va iscritta la residua quota di contributi tra i risconti passivi, al fine di coprire nel tempo gli ammortamenti residui", appare significativamente diversa da quella indicata dall'art. 4 - (*Principi di valutazione delle poste*).

Quest'ultima disposizione infatti afferma che "Per contributi in conto capitale si intendono le somme erogate a fondo perduto dallo Stato o da altri enti, pubblici o privati, per la realizzazione di opere e per l'acquisizione di beni durevoli; per cui l'ateneo non ha facoltà di distogliere tali contributi dall'uso previsto dalle leggi o dalle disposizioni in base alle quali sono stati erogati" e che "per la contabilizzazione dei contributi in conto capitale gli atenei, iscrivono i contributi in conto capitale nel Conto Economico, in base alla vita utile del cespite, imputando fra i ricavi il contributo e riscontandone quota ogni anno fino alla conclusione del periodo di ammortamento e contemporaneamente ammortizzano il cespite capitalizzato per il suo intero valore".

Quindi la disposizione transitoria dell'art. 5 di cui sopra appare abbracciare una casistica evidentemente più ampia e meno circostanziata di quanto indicato a regime nell'art. 4 per la valutazione delle poste e ciò può avvalorare il quadro interpretativo proposto a vantaggio degli atenei che ritengano di riconoscersi in tale prospetto.

Si osservi poi, conclusivamente, che l'impostazione interpretativa proposta ha costituito nel campo delle aziende pubbliche del SSN, all'epoca dell'impianto della COEP (risalente alla disciplina del D.Lgs. 502/1992 e D.Lgs. 229/1999), prassi comunemente applicata che trova anche nell'attuale normativa loro applicabile una sostanziale conferma⁵.

⁴ Cioè le entrate in bilancio pregresse, parte conto capitale, di cui trattasi siano derivate da finanziamento bancario sottoposto a restituzione.

⁵ Infatti l'art. 29 del Decreto Legislativo 118/2011 ha introdotto principi di valutazione e contabili specifici per il settore sanitario pubblico, al fine di soddisfare il principio generale di chiarezza e di rappresentazione veritiera e corretta, nonché di garantire l'omogeneità, la confrontabilità ed il consolidamento dei bilanci dei servizi sanitari regionali e oltre

Per la valorizzazione iniziale del patrimonio librario oltre a tenere conto degli aspetti in precedenza illustrati e quindi assumere la relativa linea, ove scelta la semplificazione suggerita di mantenere fra le immobilizzazioni il valore costante e l'ammortamento integrale nell'anno dei beni acquistati, si potrebbe decidere di assumere i criteri indicati nel Decreto Interministeriale 18 Aprile 2002 (prezzo di copertina anche se pervenuti in donazione).

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio

Acquisto oneroso da terzi di attrezzatura scientifica: 100.000 euro Iva compresa; la scrittura contabile relativa sarebbe la seguente:

A)-II-3 Immobilizzazioni materiali	a	D)-9) Debiti v/fornitori	100.000	100.000
------------------------------------	---	--------------------------	---------	---------

Realizzazione interna in economia di attrezzatura scientifica, per uso strumentale dell'Ateneo: costo complessivo sostenuto 100.000 euro, di cui 50.000 euro Iva compresa derivanti da servizi resi da una società esterna per la realizzazione e euro 50.000,00 costo del personale interno compreso oneri; le scritture contabili relative sarebbero le seguenti:

A)-II-3 Attrezzature scientifiche	a	D)-9) Debiti v/fornitori	50.000	50.000
B)-VII-1 Costo del personale	a	#	50.000	
	a	D)-10) Debiti v/dipendenti		35.000
		D)-12) Debiti v/istituti previdenziali		15.000
A)-II-3 Attrezzature scientifiche	a	A)-VII) Incremento immobilizzazioni per opere interne	50.000	50.000

Alla chiusura dell'esercizio vengono calcolate le quote di ammortamento sulle immobilizzazioni materiali (attrezzature scientifiche) presenti nello stato patrimoniale con aliquota del 20%

B)-X-2 Ammortamento Immobilizzazioni materiali	a	A)-II-3) Fondo ammortamento Immobilizzazioni materiali	40.000	40.000
--	---	--	--------	--------

La rappresentazione nello stato e nel conto economico delle transazioni e delle quote di ammortamento sarebbe la seguente

Stato Patrimoniale		
A)-II-3 Attrezzature scientifiche	D)-9) Debiti v/fornitori	150.000

al resto prevede che i cespiti acquistati utilizzando contributi in conto esercizio, indipendentemente dal loro valore, devono essere interamente ammortizzati nell'esercizio di acquisizione.

160.000	D)-10) Debiti v/dipendenti	35.000
	D)-12) Debiti v/istituti previd.li	15.000
Totale	Totale	.....

Conto Economico	
Proventi operativi	
A)-VII) Incremento immobilizzazioni per opere interne	50.000
.....
Costi operativi	
.....	
B)-VII-1 Costo del personale	50.000
B)-X-2 Ammortamento Immobilizzazioni materiali	40.000
Utile/Perdita	.....

Patrimonio Netto

Descrizione sintetica fattispecie della casistica

Il patrimonio netto è la differenza tra le attività e le passività patrimoniali e indica l'ammontare dei c.d. "mezzi propri" cioè dei mezzi destinati per la realizzazione dei fini istituzionali dell'ente e per la copertura dei rischi, nonché la capacità dell'ente di soddisfare i creditori e le obbligazioni "in via residuale" attraverso le attività.

Al momento della costituzione dell'università il patrimonio netto può essere rappresentato dal solo fondo di dotazione laddove beni materiali, immateriali e/o denaro siano espressamente conferiti con tale destinazione; in caso di ateneo già esistente, in sede di impianto della contabilità economico patrimoniale, il patrimonio netto sarà formato come differenziale per effetto della iscrizione delle componenti dell'attivo e del passivo patrimoniale.

Successivamente il patrimonio netto subirà variazioni (in incremento o decremento) a in seguito al 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 allo svuotamento, di riserve derivanti dalla COFI come ricavi di esercizio;
- eventuali rivalutazioni;
- la copertura di perdite di esercizio.

Dal punto di vista strettamente contabile la posta non è suscettibile di autonoma valutazione.

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- Principi contabili speciali università D.I. n. 19/2014 art. 4, comma 1, lettera h) e art. 5, comma 1, lettere j) e l);
- Principio contabile OIC n. 28;
- Utile la consultazione di manuali di tecnica contabile nelle parti inerenti alla casistica.

Commenti della Commissione

Il DI n. 19/2014 all'art. 4, comma 1, lettera h) stabilisce che il patrimonio netto degli atenei si articola in:

- Fondo di dotazione;
- Patrimonio vincolato: composto da fondi, riserve e contributi in conto capitale vincolati per scelte operate da terzi donatori;
- Patrimonio non vincolato: riserve derivanti dai risultati dell'esercizio e degli esercizi precedenti, nonché delle riserve statutarie.

Il Fondo di dotazione (voce A-I dello schema di stato patrimoniale) rappresenta l'apporto iniziale di ricchezza trasferito dal soggetto portatore degli interessi istituzionali per dotare l'ente delle risorse necessarie ad avviare le proprie attività.

Il fondo di dotazione può essere aumentato da nuovi versamenti da parte del medesimo soggetto portatore degli interessi istituzionali che hanno determinato la costituzione dell'ente.

Il fondo di dotazione può essere altresì aumentato da eventuali decisioni del Consiglio di Amministrazione dell'ateneo di riclassificare e destinare a tale titolo eventuali riserve disponibili.

Eventuali versamenti di terzi, seppur destinati a fondo perduto, non confluiranno invece nel fondo di dotazione, ma dovranno costituire riserve o fondi di patrimonio, eventualmente vincolati in base alla destinazione voluta dal donante (si veda la casistica "liberalità" del MTO).

Eventuali perdite derivanti dalla gestione economica dell'ateneo potranno trovare copertura nel fondo di dotazione solo laddove non risultino altre poste capienti fra quelle di patrimonio netto libero.

Il Patrimonio vincolato (voce A-II dello schema di stato patrimoniale), come risultante dallo schema di bilancio allegato 1 al D.I. n. 19/2014, è composto da tre macro voci:

- 1) Fondi vincolati destinati da terzi (voce A-II-1 dello schema di stato patrimoniale)
- 2) Fondi vincolati per decisioni degli organi istituzionali (voce A-II-2 dello schema di stato patrimoniale)
- 3) Riserve vincolate per progetti specifici, obblighi di legge o altro (voce A-II-3 dello schema di stato patrimoniale)

Ciascuna delle tre voci potrà essere ulteriormente scomposta attraverso la rappresentazione in conti specifici rappresentativi dei diversi vincoli e delle diverse destinazioni.

I *“Fondi vincolati destinati da terzi”* rappresentano l’ammontare delle somme derivanti da erogazioni, donazioni, lasciti testamentari o altre liberalità (si veda la casistica *“liberalità”* del MTO), vincolate nella finalità e/o nell’utilizzo per scelta del terzo donatore, rilevate nella posta tempo per tempo. Tali fondi trovano collocazione fra le riserve di patrimonio netto solo quando sono stati ottenuti e contabilizzati pendente la contabilità finanziaria o derivano da liberalità permanentemente vincolate e il valore del contributo non è destinato alla copertura di costi d’esercizio o all’acquisto di beni strumentali durevoli soggetti ad ammortamento (infatti in ipotesi dovranno essere utilizzati i risconti passivi).

L’alimentazione dei Fondi vincolati destinati da terzi può, infine, come accennato, derivare dal passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico patrimoniale, come spiegato in dettaglio nell’apposito capitolo.

I *“Fondi vincolati per decisioni degli organi istituzionali”* trovano la loro origine in sede di destinazione del risultato dell’esercizio o di altre risorse libere di patrimonio (voci A-III), da parte degli organi d’Ateneo competenti in materia, nonché per la rappresentazione, in sede di formazione dello SPI, di poste derivanti dalla COFI sulle quali esiste un vincolo di destinazione stabilito dagli organi.

Qualora il vincolo per il quale il fondo è stato costituito dovesse venire meno, la riserva potrà essere liberata e riclassificata, con apposita rilevazione contabile di permutazione economica, fra le voci di patrimonio netto non vincolato. Per le riserve vincolate provenienti dalla COFI il mancato impiego e la riclassificazione, per decisione degli organi, in altre poste non vincolate, non comporterà il venire meno dell’impiego quali ricavi della COEP (come illustrato anche nel seguito). In ogni caso, sia nel caso di utilizzo delle riserve sia nel caso di riclassificazione, è necessaria un’adeguata spiegazione in nota integrativa.

Le *“Riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge o altro)”* rappresentano tutte le fattispecie che non possono trovare rappresentazione nelle precedenti voci A-II-1 o A-II-2.

Sia i fondi vincolati per decisioni degli organi istituzionali, sia le riserve vincolate per progetti specifici possono essere costituite esclusivamente per destinazione di risultati economici da parte del Consiglio di Amministrazione o derivare dall’impianto della situazione patrimoniale iniziale in occasione dell’adozione della contabilità economico patrimoniale, quindi anche provenienti dalla COFI con le conseguenze del caso in termini di utilizzo come illustrato.

Il Patrimonio non vincolato (voce A-III dello schema di stato patrimoniale), come risultante dallo schema di bilancio allegato 1 al D.l. n. 19/2014, è composto da tre macro voci:

- 1) Risultato gestionale esercizio (A-III-1)
- 2) Risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti (A-III-2)
- 3) Riserve statutarie (A-III-3)

Il *“Risultato gestionale d’esercizio”* accoglie il risultato d’esercizio che scaturisce dal conto economico al netto di eventuali destinazioni definite dal Consiglio di Amministrazione dell’ateneo.

In sintesi l’utile d’esercizio può essere:

- Accantonato nella voce A-III-1 Risultato di esercizio;
- Accantonato in *“Fondi vincolati per decisioni degli organi istituzionali”* (A.II.3) o *“Riserve statutarie”* (A.III.3);
- Utilizzato a copertura di perdite pregresse eventualmente accantonate nella voce Risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti (A-III-2);
- Rinvio ai futuri esercizi (voce A-III-2).

La copertura di una perdita d’esercizio va effettuata prioritariamente, e fino a capienza del fondo, con la voce *“Risultati gestionali esercizi precedenti”* (A.III.2).

In caso di incapienza di tale fondo si potrà attingere, in logica sequenziale:

- dalle *“Riserve statutarie”* (A.III.3) se non vincolate in base allo statuto;
- attraverso la liberazione di riserve di patrimonio vincolato che risultino di fatto disponibili rispetto alla decisione dell’ente (A-II-2 o A-II-3), in quanto non ha avuto ancora avvio l’attività da cui deriverebbe il vincolo e/o laddove il vincolo possa essere rimosso e/o non risulti condizionare la liberazione;
- solo in ultima ratio attraverso utilizzi del fondo di dotazione (A-I);

In casi eccezionali, ove la perdita non trovi completa copertura, mediante l’utilizzo delle riserve come descritto sopra, sarà possibile il rinvio della perdita residua a esercizi futuri. Risulta evidente che si tratta di una pratica contabile estremamente delicata a supporto della quale sarà necessaria non solo un’adeguata relazione in nota integrativa da parte degli amministratori, ma anche una completa analisi dell’assenza di pregiudizio patrimoniale per l’ateneo.

La voce *“Risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti”* accoglie i risultati netti di esercizi precedenti che, per effetto delle delibere di destinazione, non siano già stati accantonati ad altre riserve o a fondi vincolati per decisioni degli organi istituzionali.

La voce “*Riserve statutarie*” accoglie eventuali riserve di utili che l’ateneo costituisce in base ad una specifica previsione dello statuto. Si ritiene necessario precisare che le Riserve Statutarie potrebbero non rientrare, come previsto dal decreto, fra le poste del Patrimonio non vincolato, stante l’eventuale presenza nello statuto dell’ente di *vincoli* a fronte dei quali vengono attivate le riserve in patrimonio.

In tale caso sarà cura degli amministratori spiegare in modo adeguato, in nota integrativa, la natura del vincolo derivante dallo statuto.

È necessario dare ampio risalto alla composizione del patrimonio netto e alla sua variazione progressiva all’interno della Nota integrativa del bilancio di esercizio.

Le informazioni relative al patrimonio netto da indicare nella nota integrativa devono riportare e rappresentare analiticamente le variazioni intervenute nel corso dell’esercizio.

Si evidenzia che fra le poste collocate nella voce “risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti” (A-III-2) del “patrimonio non vincolato” e fra le poste collocate nelle voci caratterizzanti il “patrimonio vincolato” (A-II), può determinarsi una normale “circolazione”, per effetto di apposite scritture contabili di permutazione economica, che “traccino” e rappresentino l’applicazione di un vincolo (ad esempio la scelta da parte degli organi di vincolare una parte dei risultati precedenti a specifiche iniziative – A-II-2) o il venire meno di un vincolo (ad esempio la progressiva realizzazione, con i relativi costi a carico del conto economico, di un progetto specifico che riduce la voce A-II-3, per ricollocare le risorse nella voce A-II-2 in quanto riserva libera, nonché il progressivo ammortamento di un bene durevole al cui costo di acquisto, in sede di stesura del budget degli investimenti, sono stati vincolate risorse di copertura equivalenti).

Quando le risorse del patrimonio vincolato si sono formate in esercizi COEP e provengono dalla realizzazione di risultati economici positivi di gestione, il loro utilizzo non darà comunque mai luogo ad un ricavo di esercizio, ma solo alla ricollocazione fra le poste di libere di patrimonio.

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

La ricostruzione del primo stato patrimoniale vede una particolare complessità nella determinazione del patrimonio netto.

In proposito restano valide le argomentazioni fornite finora per le singole voci; le seguenti indicazioni devono pertanto essere considerate integrative e riferite esclusivamente alle problematiche inerenti la composizione del primo stato patrimoniale iniziale (SPI).

Il Fondo di dotazione (voce A-I dello schema di stato patrimoniale) si forma all'atto dell'impianto della contabilità economico patrimoniale e può assumere condizione di risorsa vincolata o non vincolata, in tutto o in parte, in relazione alle previsioni statutarie o alle regole introdotte in sede di predisposizione dello SPI (si veda nel seguito paragrafo specifico).

Si evidenzia che la sua peculiare composizione lo rende espressione della situazione contabile, ma la sua reale consistenza deriva necessariamente dalla presenza dei criteri convenzionali di costituzione nella valutazione delle varie poste dell'attivo e del passivo patrimoniale (si pensi alle immobilizzazioni e alla loro valutazione).

Variazioni in aumento o in diminuzione potranno essere determinate da eventuali revisioni, per modificazione dei criteri iniziali e/o per il sopravvenire di elementi incrementativi o diminutivi della posta successivamente all'impianto dello SPI che non abbiano natura di componente economico straordinario (sopravvenienze attive e passive); determineranno pertanto variazioni in aumento e diminuzione della posta (e non proventi o oneri straordinari) gli elementi già presenti antecedentemente alla data di apertura dello SPI, ma erroneamente non valorizzati e/o non previsti, ma regolarmente valorizzabili e/o prevedibili (ad esempio non si è inserito una immobilizzazione, un credito, un debito, ecc. già esistente alla data di apertura dello SPI).

Come detto il Patrimonio vincolato, nell'articolazione sopra riportata, troverà caratterizzazione come nel seguito.

I *"Fondi vincolati destinati da terzi"* (voce A-II-1 dello schema di stato patrimoniale), derivano principalmente ed essenzialmente dalla costruzione dello SPI per il valore iscritto e la posta potrebbe essere stata alimentata nel tempo, anteriormente all'avvio della COEP, dal valore corrispondente:

- alla iscrizione nell'attivo patrimoniale di immobilizzazioni finanziarie e/o immobilizzazioni materiali, non suscettibili di ammortamento e/o deperimento, nonché di liquidità e/o poste dell'attivo circolante;
- al valore residuo dell'erogazione di denaro e/o natura, rispetto all'impiego già posto in essere, da destinare ancora alla sua funzione nel senso indicato dall'erogante.

I *"Fondi vincolati per decisioni degli organi istituzionali"* (voce A-II-2 dello schema di stato patrimoniale), trovano la loro origine anche, in sede di impianto della COEP, nella realizzazione dello SPI (si veda la casistica di destinazione dei residui e dell'avanzo di amministrazione).

Le *"Riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge o altro)"* (voce A-II-3 dello schema di stato patrimoniale), rappresentano tutte le fattispecie provenienti dall'impianto dello SPI che, in ragione del differente presupposto, ma sussistendo la

condizione di vincolo che ne rende necessaria la collocazione specifica in questa posta di patrimonio, non possono trovare rappresentazione nelle precedenti voci A-II-1 o A-II-2.

Si vuole conclusivamente evidenziare che, solo a livello transitorio, le risorse iscritte nelle poste di patrimonio vincolato (A-II PATRIMONIO VINCOLATO), derivanti dai residui passivi alla chiusura dell'ultimo esercizio COFI, possono essere considerate nella costruzione del budget economico del primo e dei successivi esercizi COEP, data la previsione contenuta nell'art. 5, comma 1, lettera g) del DI n. 19/2014.

Tali poste verranno destinate alla copertura dei relativi costi di competenza economica nel primo esercizio COEP e/o nei successivi, fino all'esaurimento delle risorse nella posta vincolata ed in ragione della necessaria correlazione con i costi di competenza dei vari esercizi alla stessa riferibili.

Si ritiene che analogo comportamento possa essere tenuto in riferimento alle risorse iscritte nelle poste di patrimonio vincolato (A-II PATRIMONIO VINCOLATO), derivanti dalle economie confluite nell'avanzo di amministrazione alla chiusura dell'ultimo esercizio COFI, interpretandosi applicabile anche a tale fattispecie, stante la sostanziale analogia ed il necessario presupposto di transitorietà da COFI a COEP, la previsione contenuta nell'art. 5, comma 1, lettera g) del DI.

Le risorse collocate nelle poste di patrimonio vincolato (A-II PATRIMONIO VINCOLATO), in sede di composizione del primo stato patrimoniale (SPI) in COEP di cui sopra, sono rilevate, mediante iscrizione di ricavi da utilizzo delle riserve, correlati ai costi che verranno sostenuti a carico degli esercizi con gestione COEP, ma solo fino al loro esaurimento.

Si deve in proposito rappresentare che ove i ricavi di cui sopra siano stati iscritti nel budget economico al fine del suo equilibrio, gli stessi dovrebbero trovare rappresentazione anche nel conto economico del bilancio del medesimo esercizio.

Infatti non si può verificare il caso di disallineamento fra budget e il bilancio di esercizio, per un diverso utilizzo delle riserve, salvo che per le seguenti distinte ipotesi:

- 1) - il diverso valore di costi correlati rilevati per competenza a consuntivo (se inferiori rispetto al valore dei ricavi da riserve ex COFI previste nel budget a copertura dei costi);
- 2) - presenza di maggiori ricavi generati nel corso dell'esercizio (che possono quindi sostituire quelli derivanti dalle riserve ex COFI quando queste non hanno un vincolo specifico di correlazione con determinati costi).

Si osserva inoltre che le riserve vincolate ex COFI, che - come ricavi - abbiano garantito un risultato tendenziale in pareggio nel budget, devono comunque essere rilevate a consuntivo come ricavi (indipendentemente dal verificarsi o meno delle condizioni del punto n. 2) di cui sopra), quando il risultato del bilancio di esercizio evidenzia una perdita.

Il Patrimonio non vincolato nell'articolazione sopra riportata, troverà caratterizzazione come nel seguito.

Il *"Risultato gestionale esercizio"* (A-III-1), accoglie il risultato d'esercizio che scaturisce dal conto economico (utile/perdita) e pertanto non trova alimentazione nella fase di impianto con la costituzione dello SPI.

In sede di impianto dello SPI, salvo specifiche previsioni statutarie che prevedano l'istituzione di riserve (A-III-3) ad hoc o la deliberazione degli organi dell'ateneo in sede di passaggio alla COEP, la voce movimentata è *"Risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti"* (A-III-2), in presenza di avanzo libero derivante dalla COFI.

Si evidenzia che nella nota illustrativa dello SPI dovrà essere dato ampio e dettagliato risalto alla costituzione, caratteristiche e specifici aspetti di vincolo (anche nell'eventuale durata), per decisione esterna o interna di ogni singola posta iscritta, coerentemente alla filosofia e principi di cui sopra.

Si precisa che, per le università che abbiano già realizzato lo SPI per avvio della tenuta della COEP in epoche precedenti, è possibile procedere ad una revisione delle voci di patrimonio netto alla luce di quanto contenuto nel MTO anche in data successiva all'avvio della COEP per garantire l'omogeneità di trattamento dei dati a livello di sistema.

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio

Si ipotizza la destinazione, in sede di approvazione del bilancio d'esercizio nell'anno X che chiude con un utile di euro 150.000, di una quota parte di utile (100.000 euro) a *"Fondi vincolati per decisioni degli organi istituzionali"* (A-II-2) e per la parte rimanente di euro 50.000 a *"Risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti"* (A-III-2). Le risorse vengono poi destinate alla copertura degli oneri per l'istituzione di borse di studio attivate nell'anno X+1.

Il risultato d'esercizio dell'anno X+1 presenta una perdita di 90.000 euro dovuta anche al costo sostenuto per l'erogazione delle borse di studio.

In sede di approvazione del bilancio da parte del consiglio di amministrazione viene deliberata la copertura della perdita di esercizio con i fondi vincolati e per la parte rimanente esuberante viene deliberato di liberare la riserva vincolata per ricreare la disponibilità fra le riserve di patrimonio libere.

30/04/anno X+1			
Risultato d'esercizio (utile) (A-III-1)	a	A)-III-2) – Fondi vincolati per decisioni degli organi	100.000

30/04/anno X+1			
Risultato d'esercizio (utile) (A-III-1)	a	A)-III-2) – Risultati gestionali esercizi precedenti	50.000

30/04/anno X+2			
A)-II-2) – Fondi vincolati per decisioni degli organi	a	Risultato d'esercizio (perdita) (A-III-1)	90.000
30/04/anno X+2			
A)-II-2) – Fondi vincolati per decisioni degli organi	a	A)-III-2) – Risultati gestionali esercizi precedenti	10.000

Un ateneo ha vincolato riserve derivanti da periodo di gestione COFI alla realizzazione di piano strategico, per un ammontare di euro 50.000 e le stesse sono presenti nello SPI; nell'esercizio X+1 l'ateneo decide di vincolare ulteriori risorse libere, derivanti dalla gestione in COEP, alla stessa finalità per euro 30.000

30/04/anno X+1			
A)-III-2) – Risultati gestionali esercizi precedenti	a	A)-III-2) – Fondi vincolati per decisioni degli organi (piano strategico)	30.000

La rappresentazione nello stato patrimoniale delle transazioni sarebbe la seguente

Stato Patrimoniale	
	A)-III-2) – Fondi vincolati per decisioni degli organi (piano strategico) 30.000
	A)-III-2) – Fondi vincolati per decisioni degli organi (piano strategico) ex COFI 50.000
Totale	Totale

Nel corso dell'esercizio X la parte delle riserve derivanti dalla COFI vengono interamente destinate a copertura dei costi previsti già a livello di budget economico per l'esercizio X+1 ed alla chiusura dell'esercizio X+1 i costi sostenuti per le attività del piano strategico a favore degli studenti risultano pari a euro 60.000 e l'università chiude in utile di euro 5.000; si determina la liberazione delle riserve vincolate fino a concorrenza della correlazione con i costi sostenuti per la parte diversa da quelle COFI completamente impiegate nella gestione economica dell'esercizio X+1.

31/12/anno X+1			
A)-III-2) – Fondi vincolati per decisioni degli organi (piano strategico) ex COFI	a	A)-I-1) – Proventi per la didattica	50.000
31/12/anno X+1			
B)-IX-1) – Costi sostegno agli studenti	a	D)-7) – Debiti V/Studenti	60.000
30/04/anno X+2			

Risultato d'esercizio (utile) (A-III-1)	a	A)-III-2) – Risultati gestionali esercizi precedenti		5.000
30/04/anno X+2				
A)-III-2) – Fondi vincolati per decisioni degli organi (piano strategico)	a	A)-III-2) – Risultati gestionali esercizi precedenti		10.000

Stato Patrimoniale (30/04/X+2)				
		A)-III-2) – Fondi vincolati per decisioni degli organi (piano strategico)		20.000
		A)-III-2) – Fondi vincolati per decisioni degli organi (piano strategico) ex COFI		0
		A)-III-2) – Risultati gestionali esercizi Precedenti		5.000
Totale	.....	Totale	.....

Conto Economico (31/12/X+1)	
Proventi operativi	
A)-I-1) – Proventi per la didattica	50.000
.....
Costi operativi	
B)-IX-1) – Costi sostegno agli studenti	
...	60.000
Utile/Perdita	5.000

Alla chiusura dell'esercizio X+2 i costi sostenuti per le attività del piano strategico a favore degli studenti risultano pari a euro 30.000 e l'università chiude in perdita di euro 10.000; si determina la liberazione integrale delle riserve residue vincolate in quanto i costi correlati sostenuti sono maggiori e la copertura delle perdite con i risultati precedenti.

31/12/anno X+2				
B)-IX-1) – Costi sostegno agli studenti	a	D)-7) – Debiti V/Studenti		30.000
30/04/anno X+3				
A)-III-2) – Risultati gestionali esercizi precedenti	a	Risultato d'esercizio (perdita) (A-III-1)		10.000
30/04/anno X+3				
A)-III-2) – Fondi vincolati per decisioni degli organi (piano strategico)	a	A)-III-2) – Risultati gestionali esercizi precedenti		20.000

Stato Patrimoniale (30/04/X+3)				
--------------------------------	--	--	--	--

		A)-III-2) – Fondi vincolati per decisioni degli organi (piano strategico)	0
		A)-III-2) – Fondi vincolati per decisioni degli organi (piano strategico) ex COFI	0
		A)-III-2) – Risultati gestionali esercizi Precedenti	10.000
Totale	.....	Totale	.....

Conto Economico (31/12/X+2)	
Proventi operativi	
.....
Costi operativi	
B)-IX-1) – Costi sostegno agli studenti	
...	30.000
Utile/Perdita	-10.000

Liberalità

Descrizione sintetica fattispecie della casistica

Con il termine liberalità si intende qualsiasi forma di erogazione volontaria, ricevuta dalle università per il sostegno delle finalità dell'ente, di denaro o di altre attività, materiali o immateriali, ovvero la cancellazione delle sue passività, per mezzo di un trasferimento non reciproco da parte di un altro soggetto, che non riceve in cambio alcun beneficio tangibile approssimativamente dello stesso valore.

Non sono considerate liberalità, e non sono oggetto della presente casistica, i proventi che derivano da prestazioni con carattere di sinallagma, quali a mero titolo di esempio, i corrispettivi per prestazioni rese, altre forme di sostegno finanziario quali le sponsorizzazioni o i corrispettivi che comportino una qualsiasi forma di controprestazione da parte dell'ente. Non sono altresì oggetto della presente casistica le erogazioni e trasferimenti definiti "contributi annuali e pluriennali e in c/esercizio" e i "contributi in conto capitale e conto impianti".

Le liberalità oggetto del presente documento si manifestano attraverso l'erogazione volontaria, per atto fra vivi o lasciati, di denaro, di crediti o di titoli, di beni mobili o immobili, opere d'arte o beni immateriali o attraverso la cancellazione di passività.

Le liberalità possono essere soggette o meno a vincoli permanenti o temporanei posti dal donante, e/o a clausole sospensive.

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- DI MIUR-MEF n. 19/2014 art. 2 e art. 4 comma 1 lettere a) b) e c) nell'ambito della valutazione delle Immobilizzazioni Materiali, Immateriali e Finanziarie, nonché lettera h) nell'ambito della valutazione e classificazione delle voci componenti il Patrimonio netto e comma 2, lettera b) nell'ambito dei criteri di valutazione dei contributi in conto esercizio o in conto capitale ricevuti;
- Raccomandazione n. 2 "La valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit" emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDCC);
- Manuali di tecnica contabile nei capitoli relativi alle "Organizzazioni senza scopo di lucro".

L'argomento non viene trattato nei Principi Contabili OIC, in quanto il caso di liberalità ricevute da imprese commerciali è fattispecie piuttosto remota. Vi è tuttavia una bozza per la consultazione, che non si è mai tradotta in un Principio contabile vero e proprio, risalente al 2012 e intitolata "L'iscrizione e la valutazione delle liberalità nel bilancio d'esercizio degli enti non profit", elaborata a cura dell'Agenzia per il terzo settore, del CNDCEC – Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili e OIC – Organismo Italiano di Contabilità, che tratta l'argomento in modo approfondito.

Commenti della commissione

I riferimenti normativi e dottrinari citati approfondiscono e regolamentano le diverse fattispecie di liberalità e le modalità di contabilizzazione, rilevazione ed esposizione in bilancio.

Il momento storico di passaggio dalla contabilità finanziaria (COFI) alla contabilità economico patrimoniale (COEP) che le università italiane stanno affrontando, suggerisce l'adozione di principi semplici e lineari che possano facilitare il passaggio mantenendo sia la necessaria prudenza, sia una chiarezza espositiva e comportamentale in grado di mantenere l'omogeneità e la comparabilità fra i bilanci degli atenei.

In questa logica, in adesione al principio alternativo proposto dalla Raccomandazione n. 2 del CNDC del 2002, e in linea con i principi del DI n. 19/2014, la Commissione suggerisce l'adozione del principio di correlazione fra proventi e costi, alle liberalità vincolate, mentre suggerisce il principio di cassa, per le liberalità non vincolate.

Il presente documento, si propone di indicare le regole di contabilizzazione definite dai documenti citati, offrendo un'indicazione di preferenza fra le tipologie di rilevazione proposte dalla Raccomandazione citata, supportata dalle esigenze di trasparenza e semplicità di utilizzo che sono prioritarie.

1. Il momento e il titolo di rilevazione delle liberalità

La Raccomandazione n. 2 evidenzia che le liberalità vanno imputate fra i proventi dell'esercizio in cui sono ricevute o di quello in cui si acquisisce il diritto, difendibile in giudizio, di riceverle, purché ad esse sia attribuibile un attendibile valore monetario.

Nel rispetto del principio della prudenza, la mera promessa di liberalità non supportata da atti difendibili in giudizio, non deve essere registrata, non avendo alcun valore patrimoniale ed economico.

Secondo la Raccomandazione n. 2 le promesse di liberalità condizionate alla realizzazione di un evento futuro definito dal donatore non generano Proventi nell'esercizio in cui sono ricevute e vanno rilevate fra i conti d'ordine a corredo dello Stato Patrimoniale.

Le promesse di liberalità non condizionate, effettuate tramite atti formali, fanno invece sorgere un diritto difendibile in giudizio e possono essere rilevate nell'esercizio in cui sono ricevute, mediante un Provento e un Credito vantato nei confronti dei promittenti.

Al termine di ogni esercizio si dovrà poi stimare il grado di rischio di mancato incasso del credito e accantonare a un apposito Fondo per rischi e oneri le eventuali variazioni di probabilità di incasso.

La Commissione ritiene che il principio generale di rilevazione della liberalità solo al momento in cui sono effettivamente ricevute possa, più semplicemente, essere applicato anche alle promesse di liberalità, condizionate o non condizionate, effettuate mediante atti formali in seguito ai quali sorge un diritto vero e proprio; si applicano i principi contenuti nell'art. 4, comma 1, lettera e) del DI n. 19/2014 in materia di iscrivibilità dei crediti.

Non si deve dimenticare, infatti, che il donante può cambiare idea e modificare l'atto originario, sia esso un lascito notarile o un atto di donazione condizionato fra vivi, senza che il precedente beneficiario ne venga a conoscenza. O ancora, semplicemente, l'ateneo può ritenere non opportuno agire in giudizio contro un potenziale donatore in caso di successiva modifica dell'atto originario (salvo la tutela dell'ateneo in caso di impegni già assunti).

Per tali motivi la Commissione ritiene poco prudente rilevare un Provento e un Credito derivante da una promessa di liberalità, sebbene supportata da un atto formale unilaterale, oltre alla complicazione della valutazione sulla probabilità di incasso al termine di ogni esercizio.

In base alle diverse tipologie di beni / diritti di cui si tratta, il momento di rilevazione consigliato dalla Commissione, per tutte le liberalità, indipendentemente da eventuali vincoli, sarà pertanto:

- **L'incasso**, per le liberalità in denaro o in fondi mobiliari;
- **La consegna**, per beni mobili non iscritti in pubblici registri;
- **L'atto formale di passaggio di proprietà**, in caso di beni immobili, beni mobili o diritti immateriali iscritti in pubblici registri.

La Commissione ritiene, in base al principio della prudenza, che le promesse di liberalità, ancorché formalizzate e potenzialmente agibili in un contenzioso giudiziario, non solo non debbano essere rilevate in contabilità al momento del loro ricevimento, ma non debbano neppure essere oggetto di commento in nota integrativa, né rilevate in conti d'ordine come potenziali diritti latenti.

Una liberalità, semplicemente, diventa tale solo quando è effettiva, cioè in uno dei momenti indicati sopra.

2. Modalità di rilevazione delle liberalità

a. Liberalità non vincolate

Le liberalità erogate senza che un vincolo o una condizione, imposte dal donatore, ne limitino l'utilizzo, vanno imputate fra i proventi dell'esercizio in cui sono ricevute.

Non è ammessa l'imputazione delle liberalità a diretto incremento dei fondi che concorrono a formare il patrimonio netto del bilancio d'esercizio dell'università essendo necessaria la rilevazione a conto economico e la partecipazione al risultato economico dell'esercizio.

b. Liberalità vincolate dagli organi di ateneo preposti all'amministrazione

Liberalità originariamente erogate dal donante senza alcun vincolo, per le quali gli amministratori, o gli organi preposti alla gestione dell'ateneo, decidano autonomamente di destinarle a un progetto specifico il cui costo non si manifesti nello stesso esercizio di ricevimento, in adesione al "trattamento contabile alternativo consentito" proposto dalla Raccomandazione n. 2, vanno correlate al costo di riferimento e imputate fra i Risconti Passivi dello Stato Patrimoniale per la quota non di competenza.

Negli esercizi successivi l'utilizzo del risconto passivo alla copertura dei relativi costi produrrà l'iscrizione del ricavo fra gli altri proventi e ricavi diversi (voce A-V del conto economico) di ciascun esercizio fino all'esaurimento.

La nota integrativa dovrà contenere un riepilogo delle liberalità vincolate per decisione degli organi amministrativi, con l'indicazione, per quelle di importo rilevante per la gestione, della tipologia di vincolo e dell'effettivo impiego all'interno di ciascun esercizio.

c. Liberalità con vincoli temporanei

E' piuttosto frequente il caso nel quale un donatore voglia porre dei vincoli temporanei, di scopo o di tempo, alla propria liberalità. Tali vincoli possono essere posti a tutte le tipologie di liberalità, siano essi beni mobili o immobili, denaro o altri beni.

In adesione al "trattamento contabile alternativo consentito" proposto dalla Raccomandazione n. 2, tutte le liberalità sottoposte a vincoli temporanei, sia di scopo, sia di tempo, che, al termine del periodo amministrativo, non siano ancora libere dalla restrizione imposta al loro utilizzo, vanno imputate fra i Risconti Passivi dello Stato Patrimoniale.

In questo modo i Proventi derivanti da eventuali liberalità seguiranno la competenza del costo e verranno rilevati in base al principio di competenza economica, anche tenendo in considerazione la differenza fra anno accademico ed esercizio contabile.

La liberalità concorrerà alla formazione del risultato economico dell'università in base alla corretta competenza dell'esercizio nel quale il vincolo posto dal donante risulterà soddisfatto.

Eventuali liberalità finalizzate all'acquisto di immobilizzazioni da ammortizzare dovranno essere riconosciute come proventi sulla stessa base delle quote di ammortamento relative alle stesse.

Anche in questo caso l'utilizzo del risconto passivo alla copertura dei relativi costi produrrà l'iscrizione del ricavo fra gli altri proventi e ricavi diversi (voce A-V del conto economico) di ciascun esercizio fino all'esaurimento.

d. Liberalità con vincoli permanenti

La Raccomandazione n. 2 propone un "trattamento contabile alternativo consentito" anche per le liberalità con vincoli permanenti. Si tratta di liberalità molto diffuse nel mondo universitario anglosassone ove un donatore pone un vincolo permanente alla sua liberalità, disponendo l'utilizzo non del patrimonio donato, ma dei frutti derivanti dal processo di investimento dello stesso.

Tali fondi, denominati fondi endowment, sono di solito di ingente valore e vengono investiti in strumenti finanziari con l'obiettivo di generare un rendimento perpetuo sufficiente a coprire i costi per i quali sono stati costituiti.

Esempi, non esaustivi, di tali fondi sono: i finanziamenti di cattedre permanenti; i finanziamenti di centri di ricerca, il sostegno di iniziative didattiche, il finanziamento di borse e/o premi per gli studenti, etc.

La Commissione, in adesione alla Raccomandazione citata, ritiene che tali liberalità non debbano essere rilevate come Proventi nel bilancio di esercizio, ma vadano rilevate a diretto incremento della voce di Patrimonio Netto A) II) 1) Fondi vincolati da terzi, in apposito conto Fondi Permanentemente vincolati come contropartita della tipologia di attività ricevute (liquidità, immobilizzazioni finanziarie, beni mobili o immobili, ecc.).

La giustificazione di quest'ultimo trattamento contabile è che le contribuzioni con vincoli permanenti non dovrebbero mai essere destinate alla copertura di costi di esercizio inerenti le attività di erogazione di servizi dell'università e, quindi, l'organizzazione deve escludere tali contributi dai ricavi disponibili per gli oneri della gestione corrente.

Saranno i frutti, sotto forma di rendite finanziarie, derivanti dagli investimenti di tali fondi a essere rilevati come proventi e a trovare correlazione con i costi di esercizio ai quali il patrimonio è originariamente stato destinato dal donatore.

Data la natura di perpetuità di tali fondi, una quota del rendimento, atta a garantire il mantenimento del valore reale del patrimonio nel tempo, potrà essere destinata, dopo la determinazione del risultato di esercizio, a incremento del fondo vincolato di patrimonio netto, secondo le procedure in vigore in ogni singolo ateneo.

La scrittura sarà pertanto:

B) - IV- Disponibilità Liquide (o altre tipologie di beni donati)	a	A) II) 1) Fondi vincolati da terzi	5.000.000	5.000.000
--	---	------------------------------------	-----------	-----------

e. Liberalità condizionate

Le liberalità condizionate possono essere di due tipi:

- Una condizione imposta dal donatore con la quale si indica un evento futuro e incerto la cui manifestazione conferisce al promittente il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite. E' il caso, a titolo di esempio, di un lascito sottoposto al vincolo di apporre una targa del donatore all'ingresso dell'ateneo o di un'aula.

Questo tipo di liberalità condizionate vanno considerate alla stregua di quelle incondizionate se la possibilità che la condizione non venga soddisfatta risulta, al momento in cui si acquisisce il diritto a percepirle, remota o poco probabile e, quindi, il provento connesso con la liberalità va imputato nel Rendiconto della

Gestione in base ai criteri esposti al precedente punto 1 (momento e titolo di rilevazione delle liberalità).

Qualora la condizione imposta dal donatore fosse considerata dagli amministratori difficile da rispettare, la rilevazione della liberalità dovrà essere effettuata al momento nel quale la condizione è effettivamente rispettata, nel rispetto del principio di prudenza.

- Una condizione imposta dal donatore con la quale si indica un evento futuro e incerto la cui manifestazione conferisce al promittente l'obbligo di adempiere ovvero, al non rispetto della condizione, il diritto di essere liberato dagli obblighi derivanti dalla promessa.

In questo caso liberalità viene erogata al manifestarsi della condizione e quindi, coerentemente con il criterio di rilevazione esposto in precedenza, l'imputazione nel Rendiconto della Gestione avverrà non al momento del ricevimento della promessa, ma al momento in cui la liberalità è effettivamente erogata.

In entrambi i casi la nota integrativa dovrà contenere un riepilogo delle liberalità condizionate, con l'indicazione, per quelle di importo rilevante per la gestione, delle condizioni risolutive previste dai relativi contratti.

3. Criteri di valutazione delle liberalità

a. Liberalità in denaro, cessione di crediti, cancellazione di debiti o in fondi mobiliari

Le liberalità in denaro o in fondi mobiliari presentano il solo problema dell'attribuzione di un corretto valore monetario:

- una liberalità in valuta diversa dall'Euro sarà rilevata al cambio ufficiale del giorno dell'incasso;
- una liberalità erogata mediante una cancellazione di debito, anche in valuta diversa dall'euro, verrà rilevata al valore risultante dalle scritture contabili;
- una liberalità erogata mediante cessione di un credito verrà rilevata al valore nominale, salvo rettifiche di valore per dubbia esigibilità; un credito in valuta diversa dall'euro verrà rilevato al cambio ufficiale del giorno della formalizzazione della liberalità;
- una liberalità in valori mobiliari negoziati in mercati regolamentati sarà valutata alla quotazione ufficiale di chiusura sul mercato di riferimento del giorno di ricevimento dello strumento finanziario;
- una liberalità in valori mobiliari non negoziati sarà valutata al NAV (Net Asset Value) disponibile precedente alla data di ricezione dello strumento finanziario ricevuto.

Eventuali promesse a versare quote di denaro o titoli, per un certo numero di esercizi, o a donare un valore totale diluendone il pagamento in più esercizi, saranno rilevate solo al momento dell'adempimento di ogni singola obbligazione e cioè all'incasso di ciascuna quota nel singolo esercizio.

La scrittura contabile sarà:

B) - IV– Disponibilità Liquide	a	A) – Proventi Operativi	10.000	10.000
--------------------------------	---	-------------------------	--------	--------

b. Liberalità in beni mobili

Il DL 19/2014, come emendato ..., prevede in caso di donazione, lascito testamentario o altre liberalità, la valorizzazione e capitalizzazione dei beni sulla base del valore indicato nell'atto di donazione o successione o, in mancanza, sulla base di una relazione di stima da parte di un esperto del settore, con l'aggiunta dei costi effettivamente sostenuti per il perfezionamento del trasferimento (es. oneri per imposte notarili).

In assenza di tali indicazioni, si farà riferimento alla Raccomandazione n. 2 ove precisa che la valutazione delle liberalità non monetarie deve essere effettuata al loro fair value, inteso come il valore al quale i beni possono essere scambiati da parti consapevoli e disponibili nell'ambito di uno scambio paritario.

Le liberalità costituite da immobilizzazioni materiali strumentali da ammortizzare devono essere differite e riconosciute come ricavi sulla stessa base delle quote di ammortamento relative alle stesse, in modo da associare tali contributi ai benefici economici futuri forniti dai beni strumentali acquisiti (si veda in proposito la casistica delle immobilizzazioni materiali).

La donazione di un'immobilizzazione non strumentale destinata alla vendita, non sarà oggetto né di ammortamento, né di risconto e il provento resterà interamente di competenza nell'esercizio di ricevimento.

Le scritture contabili saranno:

A)-II-3 Attrezzature scientifiche	a	E-3) Risconti passivi	10.000	10.000
B-X-3 Amm.to Attrezzature scientifiche	a	A)-3 F.do Amm.to Attrezzature scientifiche	1.000	1.000
E-3) Risconti passivi	a	A)-5 Quota proventi liberalità Attrezzature scientifiche	1.000	1.000

c. Liberalità in immobilizzazioni immateriali

La Raccomandazione n. 2 precisa che le liberalità costituite da immobilizzazioni immateriali devono essere rilevate solo se hanno per oggetto beni immateriali veri e propri, contraddistinti da un valore economico, come diritti di brevetto e di utilizzazione di opere dell'ingegno, concessioni o licenze; tali risorse sono, infatti, identificabili, tutelabili giuridicamente e suscettibili di

un'attendibile valutazione monetaria e di un'effettiva capacità di produrre futura utilità economica.

Le liberalità costituite da immobilizzazioni immateriali da ammortizzare devono essere differite e riconosciute come ricavi sulla stessa base delle quote di ammortamento relative alle stesse, in modo da associare tali contributi ai benefici economici futuri forniti dai beni strumentali acquisiti.

Per ulteriori riflessioni in merito ai criteri e possibilità di iscrizione nello stato patrimoniale si rimanda alla casistica "immobilizzazioni immateriali" del MTO.

d. Liberalità in beni immobili

Il DL 19/2014, come emendato ..., prevede in caso di donazione, lascito testamentario o altre liberalità, la valorizzazione e capitalizzazione dei beni sulla base del valore indicato nell'atto di donazione o successione o, in mancanza, (*omissis*) per gli immobili sulla base del valore catastale, con l'aggiunta dei costi effettivamente sostenuti per il perfezionamento del trasferimento (es. oneri per imposte notarili).

La donazione del diritto di piena proprietà (o altro diritto reale di godimento) di un immobile strumentale, destinato all'utilizzo per il perseguimento del fine istituzionale dell'ente, come a titolo di esempio un immobile destinato a pensionato studenti o ad attività di ricerca, dovrà essere contabilizzato con le stesse regole del contributo in conto capitale. Il provento sarà pertanto oggetto di risconto sulla base della durata del periodo di ammortamento del bene.

Diverso il caso di donazione di un immobile non strumentale, quale un appartamento non utilizzato per fini istituzionali, destinato alla vendita. In questo caso il provento non sarà oggetto di risconto e resterà interamente di competenza nell'esercizio di ricevimento.

e. Liberalità in oggetti d'arte

Il DL 19/2014, come emendato ..., prevede in caso di donazione, lascito testamentario o altre liberalità, la valorizzazione e capitalizzazione dei beni sulla base del valore indicato nell'atto di donazione o successione o, in mancanza, sulla base di una relazione di stima da parte di un esperto del settore.

La Raccomandazione n. 2 rileva che i beni da collezione costituiscono un'attività che raramente viene venduta e che fornisce un beneficio economico, o una potenziale utilità, ai beneficiari, in questo caso alle università.

I beni da collezione ricevuti in donazione devono essere iscritti fra le immobilizzazioni materiali dello Stato Patrimoniale e riconosciuti interamente come proventi al momento del ricevimento, non essendo oggetto di ammortamento, al valore derivante dall'atto di donazione o, in mancanza, da valutazione peritale.

f. Liberalità in legati

Le liberalità derivanti da un lascito testamentario producono effetti posticipati nel tempo che si realizzeranno alla morte del soggetto erogante; avvengono generalmente per atto pubblico e/o dichiarazione di successione soggetta a preventiva accettazione da parte delle università nel quale è indicato il valore dei beni oggetto del legato. Tale valore può essere ritenuto congruo e preso a base per la rilevazione in contabilità al momento dell'effettiva realizzazione dell'atto.

Può essere opportuno richiedere una valutazione peritale a supporto della valorizzazione laddove si nutrano dubbi in merito al valore rilevabile dall'atto o dalla dichiarazione.

g. Altre liberalità per diritti non reali di godimento dei frutti derivanti da beni mobili, immobili e diritti

Altre liberalità derivanti dalla messa a disposizione di un diritto immateriale e/o comunque dal conferimento di un diritto, non reale, temporaneo di godimento su un bene immobile, mobile (esempio il diritto di godere dei proventi della locazione di un bene immobile o mobile avendone anche la relativa gestione temporanea), possono avvenire per atto privato e producono effetti posticipati nel tempo.

Il valore del bene che genererà i frutti a favore dell'ateneo potrà essere inserito nei conti d'ordine non determinandosi il subentro da parte dell'ateneo nel diritto reale di godimento, ma solo in quello "personale".

In assenza di altra documentazione attestante il relativo valore, può risultare opportuno, ai fini della rilevazione nei conti d'ordine utilizzare il criterio catastale di cui al DI n. 19/2014.

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

I principi in precedenza esposti devono essere osservati anche in sede di predisposizione del primo stato patrimoniale trattandosi di valutazione che concerne dati derivanti dalla pregressa gestione in contabilità finanziaria.

Oltre alla presente casistica, per le attività relative di ricognizione e classificazione, nonché rilevazione, in riferimento alla predisposizione dello stato patrimoniale iniziale, per quanto proveniente nel tempo dalle "liberalità", si deve tenere conto delle altre casistiche relative alle immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie, patrimonio netto, predisposizione SPI, nonché delle prescrizioni di cui all'art. 5 del DI n. 19/2014.

Per ciascun bene materiale, immateriale e/o costo pluriennale, nonché diritto derivante da una liberalità è necessario procedere ad una ricognizione inventariale di ateneo al fine della corretta rilevazione in base alla tipologia di liberalità ricevuta precedentemente alla introduzione della COEP nella situazione patrimoniale iniziale, attraverso la necessaria caratterizzazione della posta ove ancora presente e/o da classificare.

In sede di determinazione del primo Stato Patrimoniale non devono essere ricompresi nella ricognizione e rilevazione le liberalità che hanno esaurito la loro utilità economica (erogazioni in denaro e giacenze vincolate già esaurite) o che siano venute meno prima dell'avvento della COEP (legato temporaneo che è cessato prima della data di impianto della COEP), ecc.; anche se già ammortizzati, i beni e materiali e immateriali e i diritti immateriali, derivanti da liberalità, ancora presenti, efficaci, produttivi di utilità per l'Ateneo dovranno essere normalmente indicati (come previsto dalla relativa casistica delle immobilizzazioni).

Scritture contabili

In aggiunta alle scritture esemplificative riportate, per maggior chiarezza, direttamente nei commenti e illustrazioni precedenti, si riportano di seguito alcuni esempi:

Donazione monetaria

Ipotizzando una donazione, senza vincolo, di 100.000 euro in denaro, la scrittura contabile relativa è la seguente:

anno X				
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	A	A)-II-7) – Contributi da altri (privati)	100.000	100.000

Donazione in natura sotto forma di immobilizzazione materiale

Ipotizzando la donazione di un appartamento non strumentale destinato alla vendita, del valore stimato di Euro 330.000 effettuata in data 1/7/X, la scrittura contabile relativa è la seguente:

1/7/anno X				
A)-II-1) – Terreni e fabbricati	A	A)-II-7) – Contributi da altri (privati)	330.000	330.000

Donazione con vincolo di destinazione

Ipotizzando che l'università riceva una donazione di Euro 500.000 da destinare interamente all'erogazione di borse di studio a favore di studenti bisognosi, la scrittura contabile da registrare al momento dell'incasso della donazione è la seguente:

anno X				
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	A	A)-II-7) – Contributi da altri (privati)	500.000	500.000

Alla fine dell'anno X si potrebbero verificare due ipotesi:

1 – al termine dell'anno X, l'università ha distribuito borse per un importo pari o superiore al contributo pervenuto a tale scopo; nessuna ulteriore scrittura è necessaria.

2 – al termine dell'anno X, l'università ha distribuito borse per un importo pari a Euro 250.000 a fronte di una donazione di Euro 500.000; alla fine dell'esercizio dovrà quindi provvedere a differire la parte non utilizzata imputandola tra i risconti passivi dello stato patrimoniale.

31/12/anno X				
A)-II-7)– Contributi da altri (privati)	A	E)-E3)– Altri ratei e risconti passivi	250.000	250.000

Donazione con vincolo permanente

Ipotizzando che l'università riceva una donazione di Euro 1.000.000 il cui capitale debba essere investito e il rendimento (euro 10.000) utilizzato per finanziare uno o più progetti definiti di comune accordo con il donatore, per l'acquisto di materiali di consumo, le scritture contabili sarebbero le seguenti:

anno X				
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	A	A)-II)– Patrimonio vincolato	1.000.000	1.000.000
A)-III– Immobilizzazioni finanziarie	A	B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	1.000.000	1.000.000
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	A	C)-I – Proventi finanziari	10.000	10.000
B)-IX-5) – Acquisto materiali di consumo	A	D)-9 Debiti v/fornitori	10.000	10.000

Casistica

La valutazione dei progetti, delle commesse e delle ricerche (in seguito anche, più genericamente, "iniziative") nelle università riguarda i ricavi derivanti da attività effettuate su incarico di un committente.

La riformulazione dell'articolo 4 comma 1 lettera g) del decreto 19/2014, chiarisce l'intenzione del legislatore di includere in questa fattispecie non solo le commesse, ma anche i progetti e le ricerche intendendo con ciò riferirsi a tutte le iniziative svolte dalle università 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.

Non rientrano, invece, nella presente casistica i contributi erogati dallo Stato, compreso il fondo di finanziamento ordinario del Miur (c.d. FFO), o da altri enti pubblici o privati, finalizzati alla copertura dei costi di gestione e di funzionamento senza vincolo di risultato, trattati nel MTO al capitolo "Contributi annuali e pluriennali in c/esercizio".

Non rientrano altresì nella presente casistica i progetti e le commesse aventi caratteristica di offerta in serie, quali, a mero titolo di esempio, i corsi di formazione a catalogo offerti sul mercato, trattati nel MTO al capitolo "Proventi e crediti verso studenti", nonché altre prestazioni eseguite sulla base di tariffari.

Per progetti, commesse o ricerche di durata ultrannuale si intende un'attività o una prestazione che investe un periodo di tempo superiore a dodici mesi.

Per durata s'intende il tempo 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; ciò indipendentemente dalla data in cui si è perfezionato il contratto, l'incarico o la richiesta di prestazione.

Definizione e riferimenti

- Decreto 14 gennaio 2014 n. 19 (in GU n. 25 del 31-1-2014 come emendato ; in seguito "Decreto n. 19/2014") all'art. 4, comma 1, lettera g) nell'ambito della valorizzazione dei "Ratei e dei Risconti", lettera d) "Rimanenze", nonché comma 2, lettera a);
- Principio Contabile OIC n. 23 – Lavori in corso su ordinazione;
- Codice Civile artt. 2424 e 2426.
- Utile la consultazione di manuali di tecnica contabile nelle parti inerenti ai "Lavori in corso su ordinazione" e documenti di approfondimento del CNDCEC.

Criteri di valutazione

Si ricorda che il presente Manuale Tecnico Operativo prescinde dalla natura fiscale dell'attività esercitata, limitandosi alla valutazione ai fini civilistici di bilancio; eventuali criteri di valutazione effettuati ai meri fini fiscali dovranno essere presi in considerazione in sede di determinazione del reddito di impresa, sulla base dell'impostazione esistente in ciascuna realtà.

Il Decreto n. 19/2014 emendato (art. 4, comma 1, lettera g), disciplina i progetti, le commesse e le ricerche finanziate/cofinanziate annuali e pluriennali, specificando che:

- se di durata annuale devono essere valutati con il criterio della commessa completata;
- se di durata pluriennale possono essere valutate con il criterio della commessa completata ovvero, in relazione alle condizioni contrattuali, in base al criterio della percentuale di completamento;
- il criterio di valutazione adottato deve essere esplicitato nella nota integrativa;
- i proventi relativi ai progetti, alle commesse e alle ricerche finanziate/cofinanziate annuali e pluriennali sono registrati come ricavi e non come anticipi e per rappresentare la competenza economica in stato patrimoniale si usano ratei e risconti e non rimanenze.

Commenti della Commissione

Giova prima di tutto rilevare che la contabilizzazione dei progetti, delle commesse e delle ricerche finanziate/cofinanziate richiede l'adozione di un efficace sistema di contabilità analitica di previsione e rendicontazione interna che sia in grado di fornire informazioni dettagliate su ricavi e costi diretti e/o indiretti imputabili al singolo progetto, alla singola commessa o ricerca.

La mancanza di tale supporto analitico obbliga gli atenei all'adozione del criterio di valutazione della commessa completata anche per le iniziative pluriennali, criterio suggerito nella nuova lettera g) dell'art. 4 del DL 19/2014.

Nel mondo universitario, tuttavia, spesso si tratta di iniziative di numerosità elevata, ma di importo marginale (rispetto al valore dei proventi del conto economico), per le quali la complessità di adozione di una valutazione a percentuale di completamento sarebbe eccessivamente onerosa e non giustificata dal livello di materialità.

Gli atenei dotati di un efficace sistema di contabilità analitica, possono adottare il criterio della percentuale di completamento per la valutazione delle iniziative pluriennali, in presenza delle seguenti condizioni:

- l'esistenza di un contratto vincolante che definisca chiaramente obblighi e corrispettivi;
- il diritto alla percezione dei corrispettivi maturati con ragionevole certezza;
- non siano previste situazioni di incertezza nelle condizioni contrattuali.

Le disposizioni del Decreto n. 19/2014 differiscono, inoltre, rispetto alla prassi contabile relativa alla valutazione dei lavori in corso su ordinazione disciplinati dall'OIC 23 anche per:

- la previsione della lettera g) dell'art. 4, comma 1 del decreto, ove si specifica di rilevare a ricavo i proventi (quindi anche per gli anticipi ricevuti), rispetto alla disposizione OIC che prevede di rilevare gli anticipi come debiti per acconti ricevuti;

- la previsione di classificazione in Stato Patrimoniale fra ratei e risconti, invece che fra le rimanenze di lavori in corso per i costi sostenuti e registrati che non corrispondono a ricavi maturati.

La Commissione ritiene che tale prescrizione sia stata voluta dal legislatore quale semplificazione dell'esposizione in bilancio, in un momento di transizione dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico patrimoniale, di particolare complessità per il sistema universitario.

Per meglio apprezzare queste differenze, si ritiene utile effettuare un confronto fra le modalità di rappresentazione in bilancio delle due metodologie (l'esempio si riferisce al metodo della percentuale di completamento).

	Dati
Corrispettivi pattuiti	€ 200.000
Costi sostenuti per la commessa nell'anno 1	€ 72.000
Costi totali al termine della commessa	€ 180.000
Ricavi fatturati nell'anno 1	€ 60.000
Stato di avanzamento lavori all'anno 1	40%
Tempo di esecuzione	2 anni

Metodologia prevista dal Decreto n. 19/2014

ANNO 1 (crediti e debiti non sono incassati / pagati)

Stato Patrimoniale		Conto Economico	
Crediti 60.000	Debiti forn. 72.000	Costi 72.000	Ricavi 80.000
Ratei attivi 20.000	Utile es 8.000		
(Ft. D emettere)		Utile es 8.000	

ANNO 2 (crediti e debiti sono incassati / pagati)

Stato Patrimoniale		Conto Economico	
I	Utile es. preced. 8.000	Costi 108.000	Ricavi 120.000
	Utile 12.000	Utile 12.000	

Metodologia prevista dall'OIC 23

ANNO 1 (crediti e debiti non sono incassati / pagati)

Stato Patrimoniale		Conto Economico	
Crediti 60.000	Debiti forn. 72.000	Costi 72.000	Rim.L.C. 80.000
Rim. L.C. 80.000	Anticipi Cli 60.000		

Utile es	8.000
----------	-------

Utile es.	8.000
-----------	-------

ANNO 2 (crediti e debiti sono incassati / pagati)

Stato Patrimoniale	
Banca	20.000
Utile es prec	8.000
Utile	12.000

Conto Economico			
Costi	108.000	Ricavi	200.000
Var Rim LC	80.000		
Utile	12.000		

Come si vede dall'esempio, la rappresentazione derivante dalla metodologia OIC espone, al termine del primo esercizio (e di tutti gli eventuali esercizi intermedi fino al completamento dell'iniziativa), sia il debito verso clienti per gli anticipi derivanti da fatture emesse, sia il valore lordo delle rimanenze finali da lavori in corso.

La metodologia del Decreto n. 19/2014, invece, compensa di fatto le due partite esponendo il solo rateo attivo per fatture da emettere il cui valore corrisponde solamente al netto maturato, in base all'avanzamento lavori, ma non ancora fatturato.

L'esempio, pur nella sua semplicità, mostra che a livello economico non vi sono invece differenze sostanziali se non nella natura delle voci interessate.

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

I principi in precedenza esposti devono essere osservati anche in occasione della ricostruzione del primo stato patrimoniale.

Pertanto in riferimento ai rapporti in corso alla chiusura dell'esercizio, sia rilevabili attraverso l'analisi dei residui attivi e passivi (si veda l'analisi sviluppata nella relativa casistica), sia rilevabili sulla base di valutazioni extracontabili necessarie a far emergere i valori non presenti nella situazione derivante dalla contabilità finanziaria, dovranno essere individuati i valori da iscrivere nelle distinte poste dell'attivo / passivo fra:

- ratei attivi C-1), per i proventi non ancora realizzati relativi alle iniziative di cui all'art. 4, comma 1, lettera g) del Decreto n. 19/2014, aderendo alla semplificazione di valutazione e rilevazione illustrata in precedenza;
- risconti passivi E-1), per costi non ancora sostenuti relativi alle iniziative di cui all'art. 4, comma 1, lettera g) del Decreto n. 19/2014, aderendo alla semplificazione di valutazione e rilevazione illustrata in precedenza;
- attivo circolante, crediti per fatture da emettere B-II), in ammontare corrispondente alla prestazione ultimata (parte completata della commessa, SAL realizzati) e pertanto di integrale competenza dell'esercizio e/o esercizi precedenti a quello di impianto dello SPI, salvo la possibilità di rilevazione nei ratei attivi aderendo alla semplificazione illustrata in precedenza;
- attivo circolante, rimanenze per opere in corso B-I), corrispondente al valore dei costi sostenuti fino alla data di chiusura dell'esercizio precedente a quello di impianto dello SPI per le prestazioni

non ultimate, sempre salvo la possibilità di rilevazione nei ratei attivi aderendo alla semplificazione illustrata in precedenza.

E' opportuno che, per ragioni di omogeneità, l'impostazione di rappresentazione delle poste nello SPI, riferibili alle commesse, risulti coerente alla metodologia di valutazione prescelta e applicata nel primo esercizio di tenuta della COEP per tutte le fattispecie.

E' evidente che la scelta di una metodologia comporterà il mantenimento della stessa anche nel corso degli esercizi successivi; in caso di cambiamento dovrà darsi notizia e illustrazione degli effetti nella nota integrativa.

Scritture contabili e rappresentazione in bilancio

Esempio n. 1 – Valutazione e rappresentazione iniziativa pluriennale con il metodo della percentuale di completamento (metodologia semplificata D.I. n. 19/2014).

Durata: 30 mesi

Ricavi: 147.500 euro (Fatture: 1° anno 25.000 euro + iva; 2° anno 50.000 euro + iva; 3° anno 72.500 euro + iva)

Costi: 70.000 euro (1° anno – 20.000 euro + iva; 2° anno 20.500 euro + iva; 3° anno 29.500 euro + iva)

Margine lordo: 77.500 euro

Durante il 1° anno "X" sono stati sostenuti costi per 20.000 euro oltre iva ed è emessa la prima fattura per l'importo di 25.000 euro oltre iva.

Al 31 dicembre dell'anno X la percentuale di completamento è pari a: $20.000/70.000$ (costi esercizio/costi totali previsti) = 28,6%.

Di conseguenza, i ricavi al 31 dicembre dell'anno X saranno $147.500 * 28,6\%$ (ricavi totali * percentuale completamento) = 42.185 euro, a fronte di ricavi già contabilizzati per 25.000 euro, con una differenza positiva di 17.185 euro.

Si assume che l'IVA sugli acquisti relativi all'iniziativa sia totalmente detraibile (senza limiti oggettivi o soggettivi da pro-rata).

Le scritture contabili di tali operazioni sono:

anno X				
B)-IX-5) Acquisto beni	a	D)-9) Debiti verso fornitori	20.000	24.400
B)-II-8) Iva c/acquisti			4.400	
D)-9) Debiti verso fornitori	a	B)-IV-1) Depositi bancari e postali	24.000	24.400

Acquisto beni e pagamento fattura		
-----------------------------------	--	--

anno X				
B)-II-9) Crediti verso clienti	a	A)I-2) Proventi da ricerche commissionate D)-12) Iva c/vendite	30.500	25.000 5.500
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	a	B)-II-9) Crediti verso clienti	30.500	30.500
Emissione fattura e relativo incasso				

31 dicembre anno X				
C)-1 Ratei per ricerche in corso Valutazione al termine dell'esercizio	a	A)I-2) Proventi da ricerche commissionate	17.185	17.185

Conto Economico anno X	
A)I-2) Proventi da ricerche commissionate	42.185
Costi operativi	
B)-IX-5) Acquisto beni	20.000
Utile/Perdita	22.185

Stato Patrimoniale anno X			
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	6.100	A)-III-1) Risultato gestionale d'esercizio	22.185
C)-1 Ratei per ricerche in corso	17.185	D)-12) Debiti iva	1.100
Totale	.....	Totale	.....

Durante il 2° anno "X+1" sono stati sostenuti ulteriori costi per 20.500 euro oltre iva ed è stata emessa una seconda fattura di 50.000 euro oltre iva.

Al 31 dicembre dell'anno X la percentuale di completamento è pari a: $40.500/70.000$ (costi 1° e 2° esercizio/costi totali previsti) = 57,9%.

Di conseguenza, i ricavi al 31 dicembre dell'anno X+1 saranno $147.500 \cdot 57,9\%$ (ricavi totali * percentuale completamento) = 85.402 euro, a fronte di ricavi già fatturati per 75.000 euro, con una differenza positiva di 10.402 euro.

Le scritture contabili di tali operazioni sono:

1 gennaio anno X+1				
A)I-2) Proventi da ricerche commissionate	a	C)-1 Ratei per ricerche in corso	17.185	17.185

anno X+1				
B)-IX-5) Acquisto beni	a	D)-9) Debiti verso fornitori	20.500	25.010
B)-II-8) Iva c/acquisti			4.510	
D)-9) Debiti verso fornitori	a	B)-IV-1) Depositi bancari e postali	25.010	25.010
Acquisto beni e pagamento fattura				

anno X+1				
B)-II-9) Crediti verso clienti	a	A)I-2) Proventi da ricerche commissionate	61.000	50.000
		D)-12) Iva c/vendite		11.000
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	a	B)-II-9) Crediti verso clienti	61.000	61.000
Emissione fattura e relativo incasso				

31 dicembre anno X+1				
C)-1 Ratei per ricerche in corso Valutazione al termine dell'esercizio	a	A)I-2) Proventi da ricerche commissionate	10.402	10.402

Conto Economico anno X+1	
Proventi operativi	
A)I-2) Proventi da ricerche commissionate	43.217
Costi operativi	
B)-IX-5) Acquisto beni	20.500
Utile/Perdita	22.717

Stato Patrimoniale anno X+1			
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	42.090	A)-III-1) Risultato gestionale d'esercizio	22.717
		A)-III-1) Risultato gest. esercizi precedenti	22.185
C)-1 Ratei per ricerche in corso	10.402	D)-12) Debiti iva	7.590
Totale	.....	Totale	.....

Durante il 3° anno "X+2" l'iniziativa viene completata.

Le scritture contabili di tali operazioni sono:

1 gennaio anno X+2				
A)-I)-2) Proventi da ricerche commissionate	a	C)-1 Ratei per ricerche in corso	10.402	10.402

anno X+2				
B)-IX-5) Acquisto beni	a	D)-9) Debiti verso fornitori	29.500	35.990
B)-II-8) Iva c/acquisti			6.490	
D)-9) Debiti verso fornitori	a	B)-IV-1) Depositi bancari e postali	35.990	35.990
Acquisto beni e pagamento fattura				

anno X+2				
B)-II-9) Crediti verso clienti	a	A)-I)-2) Proventi da ricerche commissionate	88.450	72.500
		D)-12) Iva c/vendite		15.950
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	a	B)-II-9) Crediti verso clienti	88.450	88.450
Emissione fattura per saldo e relativo incasso				

Alla fine dell'anno X+2 la situazione nel conto economico e nello stato patrimoniale

Conto Economico anno X+2	
Proventi operativi	
A)-I)-2) Proventi da ricerche commissionate	62.098
B)-IX-5) Acquisto beni	29.500
Utile/Perdita	32.598

Stato Patrimoniale anno X+2			
		A)-III-1) Risultato d'esercizio	32.598
		A)-III-1) Risultato esercizi precedenti	44.902
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	94.550	D)-12) Debiti iva	17.050
Totale	.....	Totale	.....

Esempio n. 2 – Valutazione e rappresentazione commessa di durata inferiore ai dodici mesi con il metodo della commessa completata (metodologia semplificata D.I. n. 19/2014).

Durata: 11 mesi (1° luglio anno X – 31 maggio X+1)

Ricavi: 100.000 euro (Fatture: 1° anno 50.000 + Iva in acconto – 2° anno 50.000 + Iva a saldo)

Costi: 80.000 euro (1° anno – 40.000 euro + iva; 2° anno 40.000 euro + iva)

Margine lordo: 20.000 euro

Si assume che l’IVA sugli acquisti relativi all’iniziativa sia totalmente detraibile (senza limiti oggettivi o soggettivi da pro-rata).

anno X				
B)-IX-5) Acquisto beni	a	D)-9) Debiti verso fornitori	40.000	48.800
B)-II-8) Iva c/acquisti			8.800	
D)-9) Debiti verso fornitori	a	B)-IV-1) Depositi bancari e postali	48.800	48.800
Acquisto beni e pagamento fattura				

anno X				
B)-II-9) Crediti verso clienti	a	A)-I)-2) Proventi da ricerche commissionate	61.000	50.000
		D)-12) Iva c/vendite		11.000
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	a	B)-II-9) Crediti verso clienti	61.000	61.000
Emissione fattura ed incasso				

31 dicembre anno X				
A)-I)-2) Proventi da ricerche commissionate	a	E) e1 Risconti passivi per progetti e ricerche in corso	10.000	10.000
Valutazione al termine dell'esercizio				

Alla fine dell’anno X la situazione nel conto economico e nello stato patrimoniale

Conto Economico anno X	
Proventi operativi	
A)-I)-2) Proventi da ricerche commissionate	40.000
Costi operativi	
B)-IX-5) Acquisto beni	40.000
Utile/Perdita	0

Stato Patrimoniale anno X			
		E) e1 Risconti passivi per progetti e ricerche in corso	10.000
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	12.200		
		D)-12) Debiti iva	2.200
Totale	.....	Totale	.....

Nell'anno X+1, di conclusione dell'attività derivante dall'iniziativa, avremo:

1 gennaio anno X+1				
E) e1 Risconti passivi per progetti e ricerche in corso	A	A)-I)-2) Proventi da ricerche commissionate	10.000	10.000

anno X+1				
B)-II-9) Crediti verso clienti	a	A)-I)-2) Proventi da ricerche commissionate	61.000	50.000
		D)-12) Iva c/vendite		11.000
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	a	B)-II-9) Crediti verso clienti	61.000	61.000
Emissione fattura ed incasso				

anno X+1				
B)-IX-5) Acquisto beni	a	D)-9) Debiti verso fornitori	40.000	48.800
B)-II-8) Iva c/acquisti			8.800	
D)-9) Debiti verso fornitori	a	B)-IV-1) Depositi bancari e postali	48.800	48.800
Acquisto beni e pagamento fattura				

Alla fine dell'anno X+1 la situazione nel conto economico e nello stato patrimoniale

Conto Economico anno X+1	
Proventi operativi	
A)-I)-2) Proventi da ricerche commissionate	60.000
Costi operativi	
B)-IX-5) Acquisto beni	40.000
Utile/Perdita	20.000

Stato Patrimoniale anno X+1

B		A)-III-1) Risultato gestionale d'esercizio	20.000
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	24.400	D)-12) Debiti iva	4.400
Totale	.....	Totale	.....

Contributi annuali e pluriennali c/esercizio

Descrizione sintetica fattispecie della casistica

Si tratta dei contributi erogati dallo Stato, compreso il fondo di finanziamento ordinario del Miur (c.d. FFO), o da altri enti pubblici o privati, finalizzati alla copertura dei costi di gestione e di funzionamento, che in aggiunta agli altri proventi costituiscono l'insieme dei proventi operativi del conto economico delle università.

Non comprendono la valutazione delle commesse di ricerca, formazione e/o altre attività corrispettive, che sono trattate in una casistica apposita.

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- Principi contabili speciali università D.I. n. 19/2014 art. 4, comma 1, lettera e) "Crediti" e lettera g) "Ratei e risconti", nonché comma 2, lettera b) "Contributi".
- Principio contabile OIC n. 12
- Utile la consultazione di manuali di tecnica contabile nelle parti inerenti alle "Ricavi e Crediti" e documenti di approfondimento del CNDCEC.

Commenti della Commissione

Il DI n. 19/2014 all'art. 4, comma 2, lettera b) stabilisce che per contributi in conto esercizio si intendono le somme disposte da terzi per sostenere il funzionamento dell'ateneo o comunque per realizzare attività non classificabili tra gli investimenti.

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

Inoltre, nella sezione dedicata ai crediti (art. 4, comma 1, lettera e), viene specificato che i contributi da Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, 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.

Tuttavia in ogni caso si deve avere riguardo agli effetti della iscrizione del relativo credito nello stato patrimoniale e del corrispondente ricavo nel conto economico, dell'inesistenza di condizioni di dubbio all'effettiva possibilità di percezione.

In tali casi, al fine di dare una corretta informazione si dovrà verificare l'opportunità di inserire poste correttive con la rilevazione di un costo per accantonamento a fondo svalutazione crediti che rettificherà indirettamente la voce nell'attivo.

La contabilizzazione dei contributi è in linea con la loro destinazione economica, al fine di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione economica e patrimoniale dell'ateneo. In tale prospettiva, dal momento che i contributi annuali e pluriennali in c/esercizio rappresentano essenzialmente delle somme destinate ad integrare ricavi e/o ridurre costi di un singolo esercizio (o degli esercizi successivi) è pacifico che devono essere imputati all'esercizio cui si riferiscono in ragione del principio di competenza economica, subordinatamente alla loro esigibilità concreta e non nominale.

I contributi sono annuali o pluriennali in funzione dell'arco temporale di riferimento a cui riferiscono la loro vigenza e attribuzione dell'erogante, nonché all'eventuale correlazione dei relativi oneri che eventualmente siano a loro volta riferibili ad uno o più esercizi.

Ad esempio tra i contributi annuali in c/esercizio trovano classificazione il fondo di finanziamento ordinario (FFO) derivante dal ministero 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.

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.

Trattamento contabile e fattispecie:

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

Si rammenta inoltre che i contributi costituenti proventi su progetti pluriennali, anche di ricerca, finanziati o co-finanziati da terzi (oltre alle commesse trattate in altra distinta casistica), la valutazione, sulla base dell'art. 4, comma 1, lettera g) del D.l. n. 19/2014, può avvenire sulla base del metodo della commessa completata ovvero, in relazione alle condizioni contrattuali, in base al criterio della percentuale di completamento.

Quindi in tale ultimo caso la valutazione in base alla percentuale di completamento comporterà la rilevazione, fermo le previsioni del contratto, ad esempio non solo del ricavo corrispondente al solo costo diretto effettivamente sostenuto, ma anche del ricavo per la quota di finanziamento /

contributo (ad esempio per spese generali aggiuntive, se eventualmente riconosciute dal finanziatore, attribuite all'amministrazione centrale e/o alle singole strutture gestionali) a valere e in aggiunta ai costi effettivamente rendicontati che costituiscono la base per il riconoscimento del mark-up per spese generali; infatti tali attività non sono produttive di corrispettivi e di marginalità ulteriori, andando unicamente all'utilizzo della risorsa ottenuta (ricavo) attraverso il riconoscimento di costi, in parte effettivi ed in parte forfettizzati.

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 CE E).2 "Oneri straordinari".

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

I principi in precedenza esposti devono essere osservati esattamente in occasione della ricostruzione del primo stato patrimoniale.

Pertanto in riferimento ai contributi in conto esercizio pluriennali ricevuti tempo per tempo, pendente la contabilità finanziaria, che siano stati solo parzialmente utilizzati per gli acquisti, dopo averne verificato la presenza nelle attività relative all'esame dei residui passivi e attivi (si veda la casistica specifica), dovrà esserne rilevata la presenza nelle poste del passivo patrimoniale (risconti passivi e/o riserve vincolate) per l'ammontare corrispondente al valore non utilizzato.

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio

Esempio n. 1: Le scritture di contributo annuale c/esercizio erogato da una impresa privata con riferimento all'anno X, pari a 10.000 euro, e non subordinato alla rendicontazione del relativo costo, sono:

anno X				
B)-II-9) Crediti verso altri (privati)	a	A)-II-7) Contributi da altri (privati)	10.000	10.000
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	a	B)-II-9) Crediti verso altri (privati)	10.000	10.000
Comunicazione e incasso contributo				

La relativa rappresentazione in C.E. e S.P. è:

Conto Economico

Conto Economico	
Proventi operativi	
A)-II-7) Contributi da altri (privati)	10.000
Costi operativi	
.....	
Utile/Perdita	.....

Stato Patrimoniale			
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	10.000		
Totale	.....	Totale	.....

Esempio n. 2: Le scritture di contributo pluriennale c/esercizio erogato con riferimento all'arco temporale pluriennale (2 anni) da una impresa privata, pari a 10.000 euro, e subordinato alla rendicontazione del relativo costo diretto effettivamente sostenuto (1° anno 2.000 euro) senza mark-up e con valutazione effettuata sulla base del criterio della commessa completata, sono:

anno X				
B)-II-9) Crediti verso altri (privati)	a	A)-II-7) Contributi da altri (privati)	10.000	10.000
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	a	B)-II-9) Crediti verso altri (privati)	10.000	10.000
Comunicazione e incasso contributo				

anno X				
B)-IX-9) Acquisto altri materiali	a	D)-9) Debiti verso fornitori	2.000	2.000
Acquisto specifico				

31 dicembre anno X				
A)-II-7) Contributi da altri (privati)	a	E)-e1) Risconti per progetti e ricerche in corso	8.000	8.000
Risconti su contributi a fronte di costi specifici				

Conto Economico	
Proventi operativi	
A)-II-7) Contributi da altri (privati)	2.000
Costi operativi	
B)-IX-9) Acquisto altri materiali	2.000
Utile/Perdita	.....

Stato Patrimoniale			
		D)-9) Debiti verso fornitori	2.000
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	10.000	E)-e1) Risconti per progetti e ricerche in corso	8.000
Totale	.....	Totale	.....

Esempio n. 3: Le scritture di contributo pluriennale c/esercizio erogato con riferimento all'arco temporale pluriennale (2 anni) da una impresa privata, pari a 120.000 euro, e subordinato alla rendicontazione del relativo costo diretto effettivamente sostenuto (100.000 euro) con mark-up e con valutazione effettuata in base al criterio della percentuale di completamento.

Il contributo è erogato in via anticipata in previsione della commessa completata 60.000 euro per ciascun anno.

anno X				
B)-II-9) Crediti verso altri (privati)	a	A)-II-7) Contributi da altri (privati)	120.000	120.000
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	a	B)-II-9) Crediti verso altri (privati)	120.000	120.000
Comunicazione e incasso contributo				

anno X				
B)-IX-9) Acquisto altri materiali	a	D)-9) Debiti verso fornitori	70.000	70.000
D)-9) Debiti verso fornitori	a	B)-IV-1) Depositi bancari e postali	70.000	70.000
Acquisto specifico e pagamento				

31 dicembre anno X		
--------------------	--	--

A)-II-7) Contributi da altri (privati) Risconti su contributi a fronte di costi specifici	a	E)-e1) Risconti per progetti e ricerche in corso	60.000	60.000
C)-c2) Altri ratei e risconti attivi Risconti attivi per costi non correlati alla percentuale di completamento di competenza	a	B)-IX-9) Acquisto altri materiali	20.000	20.000

La relativa rappresentazione in C.E. e S.P. è:

Conto Economico	
Proventi operativi	
A)-II-7) Contributi da altri (privati)	60.000
Costi operativi	
B)-IX-9) Acquisto altri materiali	50.000
Utile/Perdita	10.000

Stato Patrimoniale			
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	50.000	A)-III-1) Risultato gestionale d'esercizio	10.000
C)-c1) Ratei per progetti in corso	20.000	E)-e1) Risconti per progetti e ricerche in corso	60.000
Totale	.....	Totale	.....

Le scritture contabili dell'esercizio X+1 sono:

anno X + 1				
B)-IX-9) Acquisto altri materiali	a	D)-9) Debiti verso fornitori	30.000	30.000
D)-9) Debiti verso fornitori	a	B)-IV-1) Depositi bancari e postali	30.000	30.000
Acquisto specifico e pagamento				

1 gennaio anno X+1				
E)-e1) Altri ratei e risconti passivi	a	A)-II-7) Contributi da altri (privati)	60.000	60.000

Giroconto risconti su contributi				
B)-IX-9) Acquisto altri materiali	a	C)-c1) Ratei per progetti in corso	20.000	20.000
Giroconto ratei attivi				

La relativa rappresentazione in C.E. e S.P. è:

Conto Economico	
Proventi operativi	
A)-II-7) Contributi da altri (privati)	60.000
Costi operativi	
B)-IX-9) Acquisto altri materiali	50.000
Utile/Perdita	10.000

Stato Patrimoniale			
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	20.000	A)-III-1) Risultato gestionale d'esercizio	20.000
Totale	.....	Totale	.....

Esempio n. 4: Le scritture di contributo pluriennale c/esercizio erogato con riferimento all'arco temporale pluriennale (2 anni) da una impresa privata, pari a 100.000 euro, non subordinato alla rendicontazione del relativo costo sono:

anno X				
B)-II-9) Crediti verso altri (privati)	a	A)-II-7) Contributi da altri (privati)	100.000	100.000
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	a	B)-II-9) Crediti verso altri (privati)	100.000	100.000
Comunicazione e incasso contributo				

31 dicembre anno X				
A)-II-7) Contributi da altri (privati)	a	E)-e1) Altri ratei e risconti passivi	50.000	50.000
Risconti su contributi a fronte di costi				

specifici		
-----------	--	--

La relativa rappresentazione in C.E. e S.P. è:

Conto Economico	
Proventi operativi	
A)-II-7) Contributi da altri (privati)	50.000
Costi operativi	
.....	
Utile/Perdita	50.000

Stato Patrimoniale			
		A)-III- 1) Risultato gest. esercizio	50.000
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	100.000	E)-e) Altri ratei e risconti passivi	50.000
Totale	.....	Totale	.....

Le scritture contabili dell'esercizio X+1 sono:

1 gennaio anno X+1				
E)-e1) Altri ratei e risconti passivi	a	A)-II-7) Contributi da altri (privati)	50.000	50.000
Giroconto risconti su contributi				

La relativa rappresentazione in C.E. e S.P. è:

Conto Economico	
Proventi operativi	
A)-II-7) Contributi da altri (privati)	50.000
Costi operativi	
.....	
Utile/Perdita	50.000

Stato Patrimoniale

B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	50.000	A)-III- 1) Risultato gest. esercizio	50.000
Totale	.....	Totale	.....

MANUALE TECNICO OPERATIVO

Budget economico e budget degli investimenti

Criteri generali di redazione

Con il Decreto Interministeriale 10 dicembre 2015, n. 925 sono stati definiti gli schemi di budget economico e budget degli investimenti.

Il provvedimento è stato emanato in attuazione dell'articolo 3, comma 6, del decreto del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, 14 gennaio 2014, n. 19, che demandava, appunto, all'emanazione di un successivo decreto del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita la Conferenza dei rettori delle università italiane (CRUI), la definizione degli schemi di budget economico e budget degli investimenti di cui all'articolo 1, comma 2, lettere a) e b), del decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18.

L'impostazione del documento risponde alle esigenze specifiche delineate nei principi contabili e postulati di bilancio, di cui al Decreto Interministeriale del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 14 gennaio 2014, n. 19, con particolare riferimento alla comprensibilità e trasparenza del bilancio in termini di utilità per tutti gli stakeholders, nonché alla confrontabilità dei dati contabili previsionali con quelli di rendicontazione, utilizzando schemi conformi con il conto economico e con lo stato patrimoniale, oltre ad esigenze di valutazione in merito alla capacità di governo dei ricavi da parte di ciascun ateneo.

Nell'ottica di preservare l'autonomia e la specificità di ciascun ateneo, si prevede la possibilità di adottare un'articolazione interna delle voci di cui si compongono gli schemi di budget, garantendo il rispetto della struttura obbligatoria, al fine della comparazione dei documenti preventivi fra i diversi atenei.

Inoltre, i singoli atenei potranno, in base alla loro organizzazione interna e all'adozione di strumenti di governo interno della gestione preventiva, disporre l'approccio autorizzatorio su livelli "per destinazione" con riferimento a Centri di Responsabilità, Centri di Costo ovvero alla pluralità o gruppi di progetti, ferma restando la rappresentazione sintetica sulla base degli schemi di budget per rispondere ai principi di comparazione interna ed esterna.

Inoltre, poiché la disciplina generale dell'armonizzazione contabile, richiesta alle amministrazioni pubbliche, determina la necessità di allegare al bilancio unico di ateneo di previsione annuale autorizzatorio i prospetti di classificazione della spesa complessiva per missioni e programmi, così come previsto dall'articolo 4 del decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18 e dal decreto interministeriale 16 gennaio 2014, n. 21 "Classificazione della spesa delle università per missioni e programmi", si evidenzia che gli stessi dovranno essere compilati come mera riclassificazione delle risultanze del budget economico e degli investimenti.

Budget economico

Lo schema di budget economico (allegato 1 del D.I. 925/15), per rispondere a tali esigenze, è strutturato in esatta coerenza con lo schema di conto economico, di cui all'allegato 1 del Decreto Interministeriale del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 14 gennaio 2014, n. 19, al fine di garantire la comparabilità del bilancio preventivo (per la parte economica) con le analoghe risultanze del bilancio di esercizio.

Lo schema tiene conto, altresì, dei contenuti dell'art. 2 (Principi contabili e postulati di bilancio) del Decreto Interministeriale del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 14 gennaio 2014, n. 19, con particolare riferimento al principio *"Equilibrio del bilancio"* secondo cui *"... nel budget economico del bilancio unico d'ateneo di previsione annuale si possono utilizzare riserve patrimoniali non vincolate al momento di predisposizione del bilancio per assorbire eventuali disequilibri di competenza"*. Pertanto, con l'obiettivo di dimostrare che il conseguimento di un risultato economico in pareggio avviene anche per effetto dell'utilizzo di riserve patrimoniali disponibili al momento di predisposizione del bilancio unico di ateneo di previsione, sono state inserite due ulteriori voci, in conformità al principio contabile *"Equilibrio del bilancio"* di cui all'art. 2, comma 1, del Decreto Interministeriale del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 14 gennaio 2014, n. 19, come segue:

1) *"Utilizzo di riserve di Patrimonio Netto derivanti dalla contabilità economico-patrimoniale"*:

la voce è inserita dopo quella rappresentativa del risultato economico presunto, al fine di dare evidenza del presunto utilizzo delle riserve di patrimonio netto scaturite dalla contabilità economico-patrimoniale che sarà definito all'esito dell'effettivo risultato economico – patrimoniale dell'esercizio oggetto della previsione. La collocazione dopo la voce *"Risultato economico presunto"* evidenzia che l'effettivo utilizzo delle riserve patrimoniali avverrà solo dopo l'approvazione in perdita del risultato desumibile dal bilancio di esercizio con contabilizzazione esclusivamente dopo la chiusura ed al termine dell'iter di approvazione del risultato da parte del Consiglio di Amministrazione. Infatti le riserve derivanti da esercizi svolti in contabilità economico-patrimoniale, non potendo essere contabilizzate nuovamente come ricavi, possono essere utilizzate esclusivamente a copertura di perdite dopo l'approvazione del bilancio dell'esercizio in cui tali riserve sono maturate. Ad esempio, nella predisposizione del budget dell'esercizio "t", sono immediatamente utilizzabili le riserve maturate nell'anno "t-2", mentre quelle dell'anno "t-1" lo saranno solo dopo l'approvazione del relativo bilancio (che verosimilmente, in base all'ordinario termine di approvazione e adozione di tali atti, avviene solo dopo l'approvazione del budget dell'esercizio "t"); ciò al fine di limitare l'utilizzo delle riserve derivanti dalla contabilità economico – patrimoniale, per la copertura di eventuali perdite economiche presunte di budget, a quelle effettivamente realizzate cioè rilevabili dall'ultimo bilancio di esercizio approvato.

L'inserimento di tale voce aggiuntiva attribuisce maggiore trasparenza al budget economico del bilancio unico di ateneo di previsione e contribuisce al principio della chiarezza oltre a rispondere a quello dell'equilibrio.

2) *"Utilizzo di riserve di Patrimonio Netto derivanti dalla contabilità finanziaria"*: la voce è inserita come articolazione della voce *"Altri proventi e ricavi diversi"*, al fine di dare evidenza dell'utilizzo delle riserve di patrimonio netto derivanti dalla contabilità finanziaria e in particolare dalla

riclassificazione dei residui passivi e dell'avanzo di amministrazione, in conformità all'art. 5, comma 1, lett. g) e j) del Decreto Interministeriale del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 14 gennaio 2014, n. 19. Tale voce verrà utilizzata, in via del tutto transitoria, fino all'esaurimento delle riserve stesse ed è stata inserita tra i proventi in quanto tali riserve non derivano da utili in contabilità economico-patrimoniale e non hanno mai, in precedenza, partecipato al procedimento di formazione del risultato economico sulla base del principio della competenza economica. Lo schema di budget non implica né in fase di predisposizione del budget, né in fase di gestione del dato contabile in contabilità economico-patrimoniale, la distinzione tra costi coperti da riserve derivanti dalla contabilità finanziaria e quelli a valere su ricavi di competenza. Tale disciplina è già prevista nel Decreto Interministeriale del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 14 gennaio 2014, n. 19; è, infatti, previsto che l'utilizzo delle riserve, libere o vincolate, derivanti dalla contabilità finanziaria, presenti nello stato patrimoniale iniziale, producano ricavi nell'esercizio in cui sono utilizzate, ma solo fino all'esaurimento delle riserve stesse.

Per quanto riguarda l'utilizzo delle riserve di cui sopra, quali anche ad esempio quelle riferite ai progetti di ricerca, si precisa che:

- le risorse derivanti da residui passivi della contabilità finanziaria e classificate come Patrimonio Vincolato in sede di passaggio alla contabilità economico patrimoniale, possono essere utilizzate e rilevate come ricavi in conto economico, sia nella predisposizione del budget economico, sia nella predisposizione del conto economico del bilancio di esercizio, sulla base della considerazione che tali voci sono state classificate come semplici entrate in contabilità finanziaria a cui ha fatto riferimento l'iscrizione di residui passivi non classificabili come debiti dello stato patrimoniale, senza la partecipazione alla formazione del risultato di esercizio (in quanto mai transitate dal conto economico);
- le riserve di Patrimonio costituite in vigenza della contabilità economico-patrimoniale, invece, essendo già transitate dal conto economico, non possono essere utilizzate come ricavi di competenza e devono pertanto, sia in sede di budget sia di bilancio di esercizio, essere utilizzate esclusivamente dopo la determinazione del risultato economico, la sua approvazione e destinazione da parte degli Organi di governo.

Per quanto attiene la previsione legata ai ricavi relativi ai progetti ed ai connessi costi da sostenere, è indispensabile effettuare la previsione all'interno degli schemi previsti (budget economico e budget degli investimenti), in particolare:

- Ricavi: in base alla natura dell'ente finanziatore (finanziatori esterni) o con utilizzo delle voci sopra richiamate (progetti autofinanziati/utigli di progetto), secondo le modalità precedentemente illustrate;
- Costi: in base alla loro natura (seppure tendenziale e presunta);
- Investimenti: in base alla tipologia di immobilizzazione e/o investimento.

Al riguardo, pur nella piena consapevolezza delle difficoltà iniziali e di una inevitabile complessità di programmazione nei primi esercizi, si ritiene indispensabile effettuare una previsione dell'attività progettuale degli atenei coerente con la contabilità adottata, al fine di garantire la comparabilità del bilancio preventivo (per la parte economica e degli investimenti) alle risultanze del bilancio d'esercizio, in adesione al principio "*Costanza e comparabilità*" contenuto nell'art. 2 (Principi contabili e postulati di bilancio) del Decreto Interministeriale del Ministro dell'Istruzione,

dell'Università e della Ricerca, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 14 gennaio 2014, n. 19.

Aldilà della rappresentazione sintetica, il procedimento di adozione di un budget comporta un importante lavoro di costruzione e concertazione che coinvolge uffici e strutture; il budget è la sintesi della sommatoria delle varie componenti di dettaglio (fino al livello del singolo progetto), quindi coloro che saranno chiamati a gestire il budget del singolo progetto, avranno la possibilità di valutarne gli aspetti di dettaglio e ipotizzarne i relativi costi per natura che, in sommatoria e aggregazione delle relative voci, troveranno collocazione nella sintesi.

Il passaggio al nuovo sistema contabile richiede un corretto approccio alle nuove metodiche contabili. Su tale presupposto si basano gli schemi di budget economico (allegato 1) e budget degli investimenti (allegato 2), che sono impostati richiamandone la funzione strumentale alla predisposizione del bilancio unico di ateneo di previsione annuale autorizzatorio e del bilancio unico di ateneo di previsione triennale, delimitandone l'applicabilità alle università statali e stabilendone la decorrenza d'impiego dall'esercizio 2016.

In particolare lo schema di budget economico è strutturato, come già precisato, sulla base dello schema di conto economico poiché, pur avendo funzione autorizzatoria, è espressione della prospettiva, in chiave economico – patrimoniale, di presumibile evoluzione della gestione, assumendo così la funzione di documento programmatico.

Di conseguenza, la costruzione del documento di budget, per alcune voci specifiche (ammortamenti, variazioni delle rimanenze, accantonamenti, rettifiche di valore delle attività finanziarie, incremento per lavori interni ecc.), risponde alla necessità di procedere alla sistematica comparazione fra risultanze nella fase preventiva iniziale e risultanze del bilancio di esercizio.

In merito poi alla previsione dei proventi e oneri straordinari non si può escludere che un Ateneo, nell'ordinario sviluppo della propria attività, possa prevedere di dare corso nell'esercizio successivo o nel triennio successivo (per il pluriennale) alla vendita di beni strumentali durevoli per i quali possa quindi già conoscere l'esistenza del realizzo di una plusvalenza o minusvalenza patrimoniale (si pensi, ad esempio, al caso della vendita di un immobile già programmata con acquirente e prezzo già individuato a cui manchi solo la stipula del rogito notarile di trasferimento: ciò realizzerà sicuramente un evento straordinario da prevedere anche a livello economico).

Budget degli investimenti

Lo schema di budget degli investimenti (allegato 2 al D.I. 925/15), per la parte relativa agli impieghi (investimenti) deve essere strutturato in esatta coerenza con la sezione corrispondente dello schema di stato patrimoniale, di cui all'allegato 1 del Decreto Interministeriale del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 14 gennaio 2014, n. 19, al fine di garantire la perfetta comparabilità del bilancio preventivo (per la parte investimenti) con le analoghe risultanze del bilancio di esercizio. La struttura deve prevedere l'indicazione delle fonti di finanziamento e copertura (patrimoniali e finanziarie) degli investimenti previsti, in apposite colonne sulla base delle relative voci coerenti alla disponibilità rilevabile a livello patrimoniale.

La rappresentazione e la dimensione degli investimenti da inserire nel relativo budget deve essere coerente con i principi di competenza economica. Con ciò si vuole affermare che la previsione deve rappresentare in modo specifico ed essere limitata agli investimenti (beni acquistati e consegnati o opere per la parte realizzata) che si ritengono realizzabili effettivamente nel corso dell'esercizio.

In merito alle fonti di copertura, è utile ricordare l'effettiva diversa funzione da attribuire al budget degli investimenti che, seppure riflettendo, in ottica previsionale, parte del contenuto dello stato patrimoniale, svolge la funzione di costituire documento autorizzatorio al fine di garantire la presenza di idonee e capienti fonti, in ottica anche di dotazione finanziaria, per sostenere gli investimenti programmati per l'intero ammontare del loro valore e non solo per quello al netto della quota di ammortamento eventualmente imputabile nel corso dell'esercizio rappresentata nel budget economico.

Stante il carattere autorizzatorio del documento, l'obiettivo fondamentale è costituito dalla possibilità, per gli investimenti programmati, di dare dimostrazione della integrale copertura con le fonti dedicate fino dal momento iniziale di avvio dell'acquisizione del bene ad utilizzo pluriennale. La distinzione deriverà necessariamente dall'attività di destinazione delle varie risorse e fonti disponibili, all'impiego per la realizzazione degli investimenti nella fase della costruzione analitica del relativo budget che verrà poi, nella sua sintesi, rappresentato all'interno del prospetto. Peraltro, non è inconsueto che alcune risorse (ad esempio contributi in conto impianti ricevuti da terzi), abbiano un vincolo specifico ineludibile di destinazione e che ciò trovi naturale rappresentazione nell'attuale impostazione del budget degli investimenti.

In merito alla possibilità di considerare fra le fonti del budget degli investimenti, in modo esplicito, anche i "disinvestimenti", stante il funzionamento della contabilità economico-patrimoniale da cui si ricavano le informazioni per definire le risorse disponibili alla realizzazione di investimenti, si osserva che ciò potrebbe risultare un notevole appesantimento operativo. Infatti, posto che è scontato considerare, concettualmente e teoricamente, i disinvestimenti di beni strumentali al pari di fonti, non è certo che ciò possa avere una immediata, diretta e sistematica rappresentazione; infatti i risultati dei disinvestimenti sono conglobati nel patrimonio netto fra le fonti di questo e solo se effettivamente libere e liquide potranno fornire la loro concreta utilità per la realizzazione di investimenti.

Non si deve dimenticare che i disinvestimenti generano, da un lato crescita di risorse liquide (salvo l'erosione economica in caso di minusvalenza) e, limitatamente alla parte che eventualmente costituisce una plusvalenza (non assorbita da un'eventuale perdita generale del conto economico), una crescita contabile del patrimonio netto, non direttamente individuabile rispetto alle altre poste, se non attraverso una rilevazione che sistematicamente tenda a distinguere le riserve per utili con vincolo poiché provenienti da disinvestimenti.

Tale aspetto dovrà pertanto caratterizzare, nell'ambito delle c.d. "risorse proprie", l'attività interna di individuazione di quelle che possono derivare o meno dai disinvestimenti (che correttamente ogni ateneo potrà mantenere distinte e vincolare all'impiego per investimenti ricostituendo la condizione che le stesse avevano preventivamente all'alienazione dei beni che le hanno generate).

In merito al dettaglio delle immobilizzazioni finanziarie, la scelta è stata di rendere conforme il dato allo schema dello Stato Patrimoniale (allegato 1 al D.I. 19/2014); ogni ateneo potrà, nell'ambito del dettaglio analitico del proprio budget degli investimenti ed in particolare in nota illustrativa, procedere alla più ampia illustrazione della voce sintetica.

Contenuto minimo della nota illustrativa al bilancio unico di ateneo di previsione annuale autorizzatorio

Per esigenze di trasparenza e comprensibilità del contenuto del bilancio unico di ateneo di previsione annuale autorizzatorio e del bilancio unico di ateneo di previsione triennale, in adesione ai richiamati principi contabili e postulati di bilancio contenuti nel Decreto Interministeriale del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 14 gennaio 2014, n. 19, l'art. 1 comma 5 del Decreto Interministeriale n. 925 del 10 dicembre 2015, prevede la redazione di una Nota illustrativa di accompagnamento che contenga informazioni sulle previsioni dei proventi, con particolare riferimento ai proventi per la didattica ed ai contributi del Miur, degli oneri e sulle principali finalità e caratteristiche degli investimenti programmati, nonché delle relative fonti di copertura.

La nota illustrativa al bilancio unico di previsione annuale, in relazione al principio della confrontabilità del bilancio preventivo al bilancio di esercizio, dovrà essere ispirata, seppure tenuto conto delle oggettive differenze, alla struttura e contenuto della nota integrativa del bilancio di esercizio, considerato che i dati derivanti dal budget annuale economico e degli investimenti sono da considerarsi la proiezione, in termini previsionali, del risultato gestionale alla chiusura dell'esercizio in programmazione.

La **Nota illustrativa** al bilancio unico di ateneo di previsione annuale autorizzatorio ed al bilancio unico d'ateneo di previsione triennale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettere a) e b) del decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18, dovrà riportare le seguenti informazioni minime, fornendo ogni elemento utile a descrivere il processo di stima e determinazione quantitativa dei valori economici, patrimoniali e finanziari indicati nel bilancio ed evidenziando la coerenza tra i costi e le attività da attuarsi in funzione della programmazione di ciascun ateneo.

Parte introduttiva

Illustrazione dei criteri di formazione e di valutazione in riferimento ai principi previsti dalla disciplina speciale del D.l. 19/2014 e generale O.I.C., evidenziandone la coerenza con i principi da adottarsi per il bilancio di esercizio, ed in conformità con la struttura richiesta dall'art. 5, comma 3, del D.lgs. 18/2012.

Budget economico

Indicazione per le varie poste dei criteri di valutazione (parametri, stime, statistiche, ecc.) con specificazione delle scelte metodologiche per la stima di iscrizione dei valori previsionali sia per i ricavi sia per i costi.

Per i ricavi dovrà essere fornita indicazione sulle modalità di iscrizione e sui criteri di valutazione del Fondo di finanziamento ordinario, delle tasse e contributi studenteschi, nonché di tutte le altre voci di ricavo significative rispetto al raggiungimento degli obiettivi; dovrà, inoltre, essere data evidenza della presenza e dell'entità dei ricavi derivanti da utilizzo di risconti passivi per contributi in conto esercizio e/o per sterilizzazione di ammortamenti, nonché di riserve derivanti dalla contabilità finanziaria (fino all'esaurimento delle relative risorse) e/o dell'eventuale utilizzo di fondi per spese che possono avere impiego nell'esercizio in correlazione ai costi di competenza o in relazione al venire meno dell'originario presupposto di loro iscrizione.

Per i costi dovrà essere indicato il dettaglio del costo del personale e dei relativi dati prospettici nel periodo considerato, al fine di rendere possibile la verifica della sostenibilità delle politiche di reclutamento nel breve e medio periodo; in riferimento agli ammortamenti presunti dovranno essere indicati i criteri di determinazione e le aliquote di ammortamento applicate.

In particolare, si darà atto, in modo analitico, del rispetto delle vigenti misure di contenimento della spesa applicabili alle università.

In riferimento al risultato economico di esercizio presunto, dovrà essere data illustrazione sulla ipotetica destinazione, laddove già individuata, in relazione ad impieghi di copertura di perdite e/o di ricostituzione o mantenimento dell'equilibrio finanziario.

Inoltre, dovrà essere data evidenza dell'utilizzo di riserve di Patrimonio Netto non vincolate, ai fini del conseguimento del pareggio del budget economico, distinguendo quelle derivanti dalla contabilità finanziaria da quelle derivanti dalla chiusura di bilanci in contabilità economico-patrimoniale, fornendo ogni possibile riferimento sugli esercizi di provenienza.

In ogni caso dovrà essere dato risalto alle misure di programmazione tese al mantenimento o al raggiungimento del rispetto delle prescritte condizioni di equilibrio economico, finanziario e patrimoniale.

Budget degli investimenti

Indicazione per le previsioni degli investimenti programmati delle categorie di riferimento coerentemente alle voci relative alle immobilizzazioni.

Illustrazione delle iniziative in riferimento ai vari contesti di intervento, specificandone la destinazione ed evidenziando le attività che richiedono un impegno pluriennale di acquisizione e/o realizzazione.

Indicazione e descrizione delle fonti di copertura, finanziarie e/o patrimoniali, per ciascun investimento previsto, sulla base della tipologia indicata nello schema di budget e dei riflessi che tali utilizzi potranno avere nelle risultanze patrimoniali alla chiusura dell'esercizio, in relazione all'esigenza di mantenere l'equilibrio, patrimoniale, finanziario ed economico, del bilancio come stabilito dai postulati di cui al D.I. 19/2014.

Nella nota illustrativa, inoltre, dovranno essere indicati i criteri di riclassificazione utilizzati ai fini dell'attribuzione dei codici Cofog, per l'individuazione di Missioni e Programmi, in coerenza con il Decreto Interministeriale del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 16 gennaio 2014, n. 21.

La definizione di amministrazioni pubbliche:

Le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009 n. 196 costituiscono l'ambito di riferimento per l'applicazione delle disposizioni relative alla finanza pubblica di cui particolarmente rilevanti in questo contesto sono quelle relative all'armonizzazione dei sistemi contabili per il coordinamento della finanza pubblica recate dal decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91.

La legge 196/2009 "legge di contabilità e finanza pubblica" rappresenta, infatti, il riferimento per la disciplina che regola la finanza pubblica in coordinamento con la normativa europea in tema di rispetto del Patto di stabilità e crescita. In tale contesto, all'articolo 1 (Principi di coordinamento e ambito di riferimento) della suddetta legge, viene stabilito che le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea.

Come noto, anche le *Istituzioni universitarie*, già individuate tra le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, sono ricomprese tra i soggetti che costituiscono il settore istituzionale delle amministrazioni pubbliche (lista S.13), così come individuato dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), ai sensi del medesimo art. 1, comma 2, della legge n. 196/2009. A tale fine l'ISTAT, entro il 30 settembre di ciascun anno, definisce e pubblica con proprio provvedimento sulla Gazzetta ufficiale l'elenco delle amministrazioni pubbliche comprese nel conto economico consolidato sulla base delle definizioni degli specifici regolamenti dell'Unione europea relativi ai conti nazionali. Si fa precipuo riferimento alle Università statali, restando escluse espressamente dal novero delle amministrazioni pubbliche le università non statali legalmente riconosciute di cui alla legge 243/1991.

L'inclusione nell'elenco ISTAT richiede il rispetto dei vincoli di finanza pubblica che si traducono, in questo contesto, nella necessità che le amministrazioni pubbliche dell'elenco rispondano alle regole dettate per l'armonizzazione e il raccordo dei sistemi contabili e all'adeguamento alla normativa di contenimento della spesa pubblica. Con specifico riferimento alle Università, va ricordata la disciplina speciale costituita dalla legge 30 dicembre 2010, n. 240 e dal successivo decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18 nonché da successivi decreti interministeriali n. 19 e 21 del gennaio 2014. Le predette disposizioni sono coordinate con quanto disposto dall'art. 2 della medesima legge n. 196/2009 e dai successivi decreti applicativi.

Le amministrazioni pubbliche sono definite attraverso il Regolamento UE n. 549/2013 (SEC 2010) come il raggruppamento costituito dalle "unità istituzionali che agiscono da produttori di beni e servizi non destinabili alla vendita, la cui produzione è destinata a consumi collettivi e individuali e sono finanziate da versamenti obbligatori effettuati da unità appartenenti ad altri settori, nonché dalle unità istituzionali la cui funzione principale consiste nella redistribuzione del reddito e della ricchezza del paese" (SEC 2010 par. 2.111). Le unità istituzionali che sono comprese nel settore delle amministrazioni pubbliche rientrano nelle seguenti definizioni: a) le unità pubbliche che in forza di una legge esercitano un potere giuridico su altre unità nel territorio economico e gestiscono e finanziano un insieme di attività, principalmente consistenti nel fornire alla collettività beni e servizi non destinabili alla vendita; b) le società la cui produzione consiste prevalentemente in beni e servizi non destinabili alla vendita che sono controllate da un'amministrazione pubblica; c) le istituzioni senza scopo di lucro riconosciute come entità giuridiche indipendenti che agiscono da produttori di beni e servizi non destinabili alla vendita e che sono controllate da amministrazioni pubbliche; d) i fondi pensione autonomi se la contribuzione è obbligatoria e le amministrazioni pubbliche gestiscono i fondi per quanto concerne la fissazione e l'approvazione dei contributi e delle prestazioni.

Stante la ratio economica desumibile dalle definizioni di cui sopra, vale la pena sottolineare come nella pratica l'individuazione delle amministrazioni pubbliche venga effettuata attraverso una serie di verifiche fatte sull'attività delle unità stesse e sul controllo esercitato nei loro confronti da altre amministrazioni pubbliche, mirato a valutare le condizioni di concorrenzialità in cui si trovano a operare le unità. Il Sec 2010, innovando rispetto al Sec 95, ha fornito linee guida per il calcolo di indicatori destinati a delimitare in modo più puntuale rispetto al passato il settore delle amministrazioni pubbliche utilizzando criteri qualitativi e criteri quantitativi attraverso l'aggiornamento dei concetti di controllo pubblico e produzione non destinabile alla vendita e introducendo la necessità di verificare l'esistenza di condizioni di regime di mercato concorrenziale, esaminando le specificità dei produttori pubblici congiuntamente alle caratteristiche dei destinatari della produzione dei produttori pubblici. I risultati di tali modifiche del concetto generale di amministrazione pubblica hanno determinato un allargamento delle unità comprese nel settore stesso includendo alcune società che operano prevalentemente, se non esclusivamente, per altre amministrazioni pubbliche compreso lo Stato, definite come società ausiliarie. Un'amministrazione pubblica può esercitare il controllo su una società in forza di leggi, decreti o regolamenti specifici che le danno il diritto di indirizzare la gestione della società. I seguenti indicatori sono i principali fattori da considerare per decidere se una società è controllata da un'amministrazione pubblica: a) proprietà da parte dell'amministrazione pubblica della maggioranza dei voti; b) controllo da parte dell'amministrazione pubblica degli amministratori o della dirigenza; c) controllo da parte dell'amministrazione pubblica della nomina e della revoca del personale chiave; d) controllo da parte dell'amministrazione pubblica dei comitati chiave dell'organismo; e) possesso da parte dell'amministrazione pubblica di una golden share; f) normative speciali; g) condizione di cliente dominante dell'amministrazione pubblica; h) concessione di prestiti da parte dell'amministrazione pubblica. Un solo indicatore potrebbe essere talvolta sufficiente per determinare il controllo, ma in altri casi più indicatori distinti potrebbero collettivamente attestare il controllo.

Come specificato dall'Istat nella Nota esplicativa che accompagna l'elenco delle Amministrazioni pubbliche: "Per stabilire se una unità controllata dalle amministrazioni pubbliche debba essere classificata nel settore S13 il Sec2010 prevede di verificarne il comportamento economico (che definisce la situazione di concorrenzialità o meno nella produzione dei beni) attraverso l'applicazione del test market/non market (test del 50%) e l'analisi delle condizioni di concorrenzialità in cui opera. Il test market/non market, è funzionale alla distinzione tra produttori di beni e servizi destinabili alla vendita e produttori di altri beni e servizi non destinabili alla vendita e verifica in quale quota le vendite coprono i costi di produzione (compreso il costo del capitale) dell'unità istituzionale considerata. Le condizioni di concorrenzialità in cui operano le unità istituzionali devono essere verificate mediante valutazioni qualitative che riguardano la struttura della domanda e dell'offerta (quali ad esempio le modalità di affidamento, le condizioni contrattuali di fornitura, il tipo di attività svolta)."

L'elenco delle amministrazioni pubbliche S.13 viene definito in base alla ripartizione nei sottosettori definiti dal SEC 2010: Amministrazioni centrali, Amministrazioni locali, Enti di previdenza. A integrazione dei tre sottosettori presenti nella realtà italiana esiste anche un quarto sottosettore Amministrazioni di Stati federati che viene valorizzato soltanto per la Germania e per la Spagna e non esiste negli altri Stati europei. Per facilitare la lettura dell'elenco predisposto annualmente dall'Istat sono, inoltre, definite all'interno dei sottosettori le tipologie di enti, in base a una classificazione statistica che ne considera sia l'attività sia l'ambito territoriale di riferimento.

In base alle definizioni europee, il sottosettore S.1311 delle amministrazioni centrali (esclusi gli enti di previdenza e assistenza sociale) comprende tutti gli organi amministrativi dello Stato e gli altri enti centrali

la cui competenza si estende normalmente alla totalità del territorio economico, esclusi gli enti di previdenza e assistenza sociale. In esso sono comprese anche le istituzioni senza scopo di lucro controllate dalle amministrazioni centrali, la cui competenza si estende alla totalità del territorio economico, gli organismi regolatori del mercato che a titolo esclusivo o principale sono distributori di contributi.

Il sottosettore S.1313 delle amministrazioni locali comprende gli enti pubblici territoriali la cui competenza si estende a una parte soltanto del territorio economico, escluse le rappresentanze locali degli enti di previdenza e assistenza sociale. Sono comprese le istituzioni senza scopo di lucro controllate da amministrazioni locali, la cui competenza è limitata al territorio economico di tali amministrazioni.

Il sottosettore S.1314 degli enti di previdenza e assistenza sociale comprende le unità istituzionali centrali, di Stati federati e locali, la cui attività principale consiste nell'erogare prestazioni sociali e che rispondono ai seguenti due criteri: a) in forza di disposizioni legislative o regolamentari determinati gruppi della popolazione sono tenuti a partecipare al regime o a versare contributi; b) le amministrazioni pubbliche sono responsabili della gestione dell'istituzione per quanto riguarda la fissazione o l'approvazione dei contributi e delle prestazioni, a prescindere dal loro ruolo di organismo di sorveglianza o di datore di lavoro. Di norma, non esiste alcun legame diretto tra l'importo del contributo versato da un individuo e il rischio cui tale individuo è esposto.

Rilevanza di un corretto utilizzo dell'elenco delle amministrazioni pubbliche

La lista delle amministrazioni pubbliche (lista S.13) svolge un ruolo fondamentale nella definizione dell'universo di riferimento per il quale occorre predisporre i conti secondo le regole della contabilità nazionale. Senza la definizione puntuale delle istituzioni che ad essa appartengono alla luce dei criteri prima enunciati, non sarebbe possibile definire in maniera corretta il conto delle amministrazioni pubbliche, le voci componenti e i relativi saldi, tra cui risulta di particolare rilievo l'indebitamento netto, quale saldo di riferimento per la verifica del rispetto dei parametri fissati dal Protocollo sui deficit eccessivi, allegato al Trattato di Maastricht e relativamente al quale risulta necessario che gli stati membri della UE fissino i propri obiettivi attraverso il Programma di stabilità, previsto dal Patto di stabilità e crescita. La predisposizione del conto delle amministrazioni pubbliche costituisce un obbligo per tutti i paesi europei, e la struttura del conto delle amministrazioni pubbliche viene definita attraverso l'elencazione delle transazioni in entrata e in uscita; il saldo delle partite correnti e in conto capitale, indebitamento netto o accreditamento, è rilevante ai fini della Procedura sui deficit eccessivi per individuare il "disavanzo pubblico".

La definizione della lista avviene verificando il rispetto dei requisiti prima elencati rispetto all'insieme delle unità istituzionali dotate di forma giuridica pubblica, integrate per inserire istituzioni di nuova costituzione, per tenere conto di eventuali trasformazioni e per verificare la conformità alle definizioni di quelle già presenti secondo i criteri del SEC 2010.

Un ruolo di particolare rilievo assunto dall'elenco delle amministrazioni pubbliche risiede nel suo utilizzo per definire i conti delle amministrazioni che a esso appartengono, secondo i criteri di contabilità nazionale, e nella possibilità di individuare la corretta collocazione delle spese e delle entrate degli enti a seconda che esse siano riferite a operazioni che avvengono tra gli enti della lista o, in alternativa, tra tali enti e soggetti esterni al perimetro della pubblica amministrazione. Grande importanza è infatti assunta dalle operazioni di consolidamento dei conti che dipendono dalla individuazione dei flussi di spesa e di entrata tra le amministrazioni pubbliche; tale assemblaggio dei dati deve essere infatti riferito alla pubblica amministrazione considerata come se fosse un unico soggetto, per cui il finanziamento di un ente a un altro

soggetto presente nella lista deve essere considerato come un'entrata dell'ente ricevente determinando un impatto nullo sul conto. A titolo di esempio, nel caso delle università definite amministrazioni pubbliche occorre che siano rilevati correttamente sia i trasferimenti in entrata derivanti dal finanziamento statale e di altre amministrazioni pubbliche sia i trasferimenti in uscita a beneficio di altri soggetti che possono rientrare o meno nel perimetro delle amministrazioni pubbliche. Nel caso delle spese la corretta collocazione dei flussi in uscita ha estrema rilevanza per la determinazione della spesa consolidata delle università; altrettanto vale per le entrate in corrispondenza alla determinazione delle entrate proprie o trasferite delle università.

L'elenco delle amministrazioni pubbliche è aggiornato annualmente dall'Istat e disponibile al seguente indirizzo <http://www.istat.it/it/archivio/6729>.

Nella tavola successiva sono riassunte per comodità espositiva le tipologie di enti all'interno dei sottosettori individuate nell'elenco pubblicato nella Gazzetta ufficiale– Serie Generale n. 227 del 30 settembre 2015. Nell'elenco Istat è possibile trovare i riferimenti puntuali maggiormente dettagliati per gli enti presenti nei raggruppamenti.

Settore delle Amministrazioni pubbliche - S.13	
Sottosettore	Descrizione
Amministrazioni centrali S.1311	Stato: Organi costituzionali e di rilievo costituzionale, Presidenza del Consiglio dei Ministri e Ministeri, Agenzie fiscali Enti di regolazione dell'attività economica, Enti produttori di servizi economici, Autorità amministrative indipendenti, Enti a struttura associativa Enti produttori di servizi assistenziali e culturali centrali Enti e istituti di ricerca Istituti zooprofilattici sperimentali
Amministrazioni locali S.1313	Regioni e province autonome Province Comuni e Città Metropolitane Comunità montane Unioni di comuni Agenzie, enti e consorzi per il diritto allo studio universitario Agenzie e enti per il turismo Agenzie e enti regionali del lavoro Agenzie e enti regionali per la formazione, la ricerca e l'ambiente Agenzie regionali e provinciali per la rappresentanza negoziale Agenzie regionali per le erogazioni in agricoltura Agenzie regionali sanitarie e aziende e enti di supporto al SSN Enti di regolazione dei servizi idrici e/o dei rifiuti (ex AATO) Autorità portuali Aziende ospedaliere, Aziende ospedaliero-universitarie, Policlinici e istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, Aziende sanitarie locali Camere di commercio, industria, artigianatoe agricoltura e unioni regionali Consorzio di bacino imbrifero montano Consorzi tra amministrazioni locali, Parchi nazionali, consorzi e enti gestori di parchi e aree naturali protette Consorzi interuniversitari di ricerca, Agenzie e enti regionali di sviluppo agricolo Fondazioni lirico-sinfoniche Teatri stabili a iniziativa pubblica Università e istituti di istruzione universitaria pubblici Altre amministrazioni locali
Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale S.1314	Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale

La definizione delle unità e dei settori istituzionali nei conti nazionali

Il settore delle amministrazioni pubbliche costituisce uno dei cinque settori istituzionali in cui sono raggruppate le unità istituzionali residenti all'interno del paese e il cui operato concorre alla produzione del prodotto interno lordo, al consumo dei beni e servizi prodotti, all'accumulazione attraverso gli investimenti. In base alle definizioni del SEC 2010 le unità che costituiscono l'economia di un paese e i cui flussi e consistenze sono registrati nel sistema dei conti sono le unità residenti. Un'unità istituzionale è residente in un paese quando ha il suo centro di interesse economico prevalente nel territorio economico del paese; tali

unità sono definite unità residenti, a prescindere dalla loro cittadinanza, dalla loro forma giuridica o dalla loro presenza nel territorio economico nel momento in cui effettuano un'operazione. Questo comporta che possono esistere una serie di differenze tra le rilevazioni a fini fiscali e le definizioni di tipo giuridico rispetto alle definizioni di tipo statistico qui utilizzate.

Una unità istituzionale è un'entità economica caratterizzata da autonomia di decisione nell'esercizio della propria funzione principale. Un'unità residente costituisce un'unità istituzionale nel territorio economico in cui ha il suo centro di interesse economico prevalente se è dotata di autonomia decisionale e se dispone di una contabilità completa o è in grado di tenere una contabilità completa. Per essere dotata di autonomia decisionale nell'esercizio della propria funzione principale un'entità deve: a) avere il diritto di possedere a pieno titolo beni e attività e può trasferire la proprietà di beni e attività mediante operazioni effettuate con altre unità istituzionali; b) poter prendere decisioni economiche ed esercitare attività economiche di cui ha la responsabilità giuridica; c) poter assumere a proprio nome passività e altri obblighi o impegni e stipulare contratti; nonché d) poter tenere una contabilità completa, comprensiva tanto di documenti contabili nei quali è registrata la totalità delle operazioni effettuate nel corso del periodo contabile, quanto di un bilancio delle attività e delle passività.

In base a queste definizioni sono considerate unità istituzionali le unità che sono dotate di autonomia decisionale e che dispongono di una contabilità completa a cui si aggiungono le unità che non dispongono necessariamente di contabilità completa, ma che si ritiene siano dotate di autonomia decisionale, ovvero: le famiglie; le unità residenti fittizie. Esistono, inoltre, altri casi di unità istituzionali relativi a unità che pur avendo una contabilità completa e essendo dotate di autonomia decisionale non sono costituite in società separatamente dalla società madre.

Ai fini dell'analisi macroeconomica vengono considerate le attività aggregate in base alle istituzioni che hanno comportamenti simili; quindi si parla di settori istituzionali, che sono generalmente suddivisi in sottosettori. La suddivisione delle unità nei settori avviene in base alla tipologia di produttori cui appartengono e in base alla loro funzione e attività principale, considerate indicative del loro comportamento economico. Nella tavola sotto viene riportata l'articolazione dei settori presente nelle rappresentazioni dei conti nazionali che prevede anche la presenza dell'estero, rappresentata attraverso il settore Resto del mondo.

S.11	Società non finanziarie
S.12	Società finanziarie
S.13	Amministrazioni pubbliche
	<i>S.1311 - Amministrazioni centrali (esclusi gli enti di previdenza e assistenza sociale)</i>
	<i>S.1312 - Amministrazioni di Stati federati (esclusi gli enti di previdenza e assistenza sociale)</i>
	<i>S.1313 - Amministrazioni locali (esclusi gli enti di previdenza e assistenza sociale)</i>
	<i>S.1314 - Enti di previdenza e assistenza sociale</i>
S.14	Famiglie
S.15	Istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie
S.2	Resto del mondo
	<i>S.21 - Stati membri, istituzioni e organi dell'Unione europea</i>
	<i>S.211 - Stati membri dell'Unione europea</i>
	<i>S.212 - Istituzioni e organi dell'Unione europea</i>
	<i>S.22 Paesi non aderenti all'Unione europea e organizzazioni internazionali non residenti nell'Unione europea</i>

Prospetti e schemi di bilancio delle Università interessati dalla lista delle amministrazioni pubbliche

Il decreto interministeriale n. 19 del 14 gennaio 2014 (Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico patrimoniale per le università) prevede all'allegato 1 gli schemi di bilancio. All'interno di tali schemi è possibile ritrovare numerose voci che fanno riferimento alle amministrazioni pubbliche e per la cui definizione risultano utili le definizioni delle pagine precedenti. Lo schema dello Stato patrimoniale prevede, sia nell'attivo sia nel passivo, rapporti di credito (attivo circolante) e debito nei confronti di amministrazioni pubbliche e di altri soggetti che possono trovare riscontro nelle definizioni date per i settori istituzionali. A titolo di esempio, considerando la lettera *D) DEBITI*, vale la pena osservare come si individuano amministrazioni pubbliche in coerenza con la precedente tavola sulle tipologie istituzionali.

PASSIVO

D) Debiti

- 2) Debiti verso MIUR e altre Amministrazioni centrali (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni centrali)
- 3) Debiti verso Regioni e Province autonome (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni locali)
- 4) Debiti verso altre Amministrazioni locali (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni locali)
- 6) Debiti verso Università (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni locali)

Una individuazione non completa dei soggetti nei cui confronti le Università hanno debiti non permette di rappresentare correttamente la posizione debitoria delle unità stesse all'interno del settore delle Amministrazioni pubbliche. D'altro canto, esaminando il Conto economico, all'interno della sezione *A) Proventi operativi II. Contributi* si osserva come l'elenco dei finanziatori sia articolato con riferimento alle definizioni già date:

Conto economico

A) Proventi operativi

- 1) Contributi MIUR e altre Amministrazioni centrali (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni centrali)
- 2) Contributi Regioni e Province autonome (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni locali)
- 3) Contributi altre Amministrazioni locali (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni locali)
- 5) Contributi da Università (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni locali)
- 6) Contributi da altri (pubblici)

La conoscenza della composizione dell'elenco delle Amministrazioni pubbliche agevola la predisposizione degli schemi di bilancio, di cui sopra è stato dato un estratto, permettendo anche una corretta rappresentazione sia del finanziamento pubblico e privato delle università sia dei rapporti di credito e di debito che si possono creare nei confronti di altre Amministrazioni pubbliche. Infatti, una idonea perimetrazione delle risorse che affluiscono e che sono erogate dai soggetti che a tale settore delle Amministrazioni pubbliche appartengono è rilevante non soltanto nell'ottica del consolidamento dei conti pubblici ma lo è ancora di più per le singole istituzioni che al settore appartengono.

A integrazione di quanto riguarda l'individuazione delle Amministrazioni pubbliche, si sottolinea come le definizioni dei settori istituzionali in cui è articolato il sistema economico, è funzionale anche alla corretta valorizzazione delle voci del bilancio che riguardano gli altri soggetti che ricevono risorse dalle università e erogano contributi a esse. Nel Conto economico, all'interno della sezione *A) Proventi operativi* i contributi

che non vengono dalle Amministrazioni pubbliche possono essere ricondotti rispettivamente al settore del Resto del mondo per quanto riguarda il punto 4) Contributi Unione europea e altri Organismi internazionali e ai settori delle Imprese (non finanziarie e finanziarie), delle Famiglie e delle Istituzioni sociali private per quanto riguarda il punto 7) Contributi da altri. Sempre per quanto riguarda gli allegati al citato decreto interministeriale, anche l'*Allegato 2, relativo agli schemi del bilancio di previsione e del rendiconto finanziario*, contiene riferimenti alle Amministrazioni pubbliche e agli altri soggetti all'interno dei settori istituzionali. A titolo di esempio si riportano le voci dello schema relative alle entrate derivanti da altre amministrazioni pubbliche e dagli altri soggetti appartenenti a altri settori istituzionali

Entrate

...

E.I Entrate correnti

...

E.I.ii Entrate derivanti da trasferimenti correnti

E.I.ii.1 da MIUR e altre Amministrazioni centrali (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni centrali)

E.I.ii.2 da Regioni e Province autonome (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni locali)

E.I.ii.3 da altre Amministrazioni locali (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni locali)

E.I.ii.4 da UE e altri Organismi internazionali (all'interno del settore Resto del mondo)

E.I.ii.4 da Università (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni locali)

E.I.ii.6 da altri (pubblici) (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni locali)

E.I.ii.6 da altri (privati) (all'interno dei settori imprese, famiglie, istituzioni sociali private)

...

E.II Entrate in conto capitale

E.II.i Alienazione di beni patrimoniali

E.II.ii Entrate derivanti da trasferimenti in conto capitale

E.II.ii.1 da MIUR e altre Amministrazioni centrali (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni centrali)

E.II.ii.2 da Regioni e Province autonome (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni locali)

E.II.ii.3 da altre Amministrazioni locali (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni locali)

E.II.ii.6 da altri (pubblici)

E.II.iii Entrate derivanti da contributi agli investimenti

E.II.iii.1 da MIUR e altre Amministrazioni centrali

E.II.iii.2 da Regioni e Province autonome

E.II.iii.3 da altre Amministrazioni locali

E.II.iii.6 da altri (pubblici)

Come utilizzare l'elenco delle Amministrazioni pubbliche all'interno della struttura organizzativa dell'Ateneo

L'elenco delle amministrazioni pubbliche, con la sua articolazione per sottosectori, deve costituire uno strumento per facilitare l'attività di predisposizione dei bilanci da parte delle Università che da esso possono ricavare un supporto per la corretta imputazione dei flussi di finanziamento e di utilizzo delle risorse a esse attribuite. Per questo motivo è opportuno che il suo utilizzo non sia limitato soltanto alle strutture che predispongono il bilancio di Ateneo e che si occupano di incassi e pagamenti, ossia la direzione bilancio e la ragioneria, ma anche tutte le strutture organizzative e gestionali che ricevono

trasferimenti e che utilizzano le corrispondenti risorse. Infatti, in base alle differenti organizzazioni che gli Atenei possono avere, sono numerose le strutture (Dipartimenti, Centri scientifici e altro) che interagiscono con l'esterno acquisendo e erogando risorse.

Nella pratica, qualora anche questo elenco risultasse non esaustivo non permettendo di dare risposta alla necessità di classificare alcuni flussi in base alle regole sopra esposte, sarebbe opportuno che fosse fatto riferimento anche all'articolazione del sistema economico nei settori istituzionali descritti in precedenza (Imprese non finanziarie e finanziarie, Amministrazioni pubbliche, Famiglie, Istituzioni sociali private, Resto del mondo) in modo che l'oggetto dei loro rispettivi contenuti possa servire quale indicazione per una corretta e realistica rappresentazione delle risorse acquisite e erogate dalle Università.

Un passo avanti verso una migliore comprensione della necessità di una corretta classificazione delle amministrazioni pubbliche è costituito dalla definizione del piano dei conti per le università e dal relativo collegamento ai prospetti di bilancio. Per ciascuna voce del piano dei conti sarà opportuno anche provvedere a esplicitare le differenti tipologie di amministrazioni pubbliche cui ci si riferisce. In tale contesto, la predisposizione di un glossario deve rappresentare un utile strumento di consultazione per tutti gli operatori, che li supporti nella corretta collocazione delle diverse operazioni movimentate dalla gestione.