



MANUALE DI CONTABILITA'

**(art. 1 “Regolamento per l’Amministrazione, la Finanza e la Contabilità”
dell’Università degli Studi di Udine)**



SOMMARIO

1	PREMESSE	3
1.1	FUNZIONE E DESTINATARI.....	3
1.2	PRINCIPI CONTABILI GENERALI.....	5
1.3	DOCUMENTI CONTABILI PUBBLICI DI SINTESI.....	7
1.3.1	Documenti preventivi.....	7
1.3.2	Documenti consuntivi.....	14
1.4	IL BUDGET PREVISIONALE E VARIAZIONI IN CORSO D'ANNO	21
1.4.1	BUDGET PREVISIONALE	21
1.4.2	VARIAZIONI DI BUDGET IN CORSO D'ANNO	22
1.5	I PIANI DEI CONTI.....	23
1.6	RILEVAZIONE DEL CICLO ATTIVO E PASSIVO.....	24
1.6.1	Ciclo attivo	24
1.6.2	Ciclo passivo.....	27
2	PRINCIPI DI VALUTAZIONE DELLE POSTE DELLO STATO PATRIMONIALE	30
2.1	IMMOBILIZZAZIONI.....	30
2.1.1	Immobilizzazioni immateriali.....	30
2.1.2	Immobilizzazioni materiali.....	38
2.1.3	Immobilizzazioni finanziarie	44
2.1.4	Limiti di inventariazione	48
2.2	ATTIVO CIRCOLANTE.....	48
2.2.1	Rimanenze	48
2.2.2	Crediti	48
2.2.3	Disponibilità liquide.....	55
2.3	RATEI E RISCONTI ATTIVI	56
2.4	PATRIMONIO NETTO	56
2.4.1	Fondo di dotazione dell'Ateneo	57
2.4.2	Patrimonio vincolato	57
2.4.3	Patrimonio non vincolato	58
2.4.4	Utilizzo delle riserve di Patrimonio netto.....	60
2.5	FONDO PER RISCHI E ONERI	64



2.6	TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	68
2.7	DEBITI.....	68
2.8	RATEI E RISCONTI PASSIVI	70
3	PRINCIPI DI VALUTAZIONE DEL CONTO ECONOMICO	71
3.1	PROVENTI OPERATIVI	71
3.1.1	Proventi propri.....	72
3.1.2	Contributi.....	74
3.1.3	Proventi per attività assistenziale.....	81
3.1.4	Proventi per gestione diretta interventi per il diritto allo studio.....	81
3.1.5	Altri proventi e ricavi diversi.....	81
3.1.6	Variazione rimanenze	82
3.1.7	Incremento delle immobilizzazioni per lavori interni.....	82
3.2	COSTI OPERATIVI	82
3.2.1	Costi del personale	83
3.2.2	Costi della gestione corrente.....	84
3.2.3	Ammortamenti e svalutazioni	87
3.2.4	Accantonamenti per rischi e oneri	89
3.2.5	Oneri diversi di gestione.....	89
3.3	PROVENTI E ONERI FINANZIARI.....	89
3.4	RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE	90
3.5	PROVENTI E ONERI STRAORDINARI.....	90
3.6	IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO CORRENTI, DIFFERITE, ANTICIPATE	90
3.7	LIBERALITÀ.....	90
4	PROGETTI, RICERCHE E COMMESSE	98
5	SCRITTURE DI ASSESTAMENTO.....	102
5.1	SCRITTURE DI COMPLETAMENTO.....	103
5.2	SCRITTURE DI INTEGRAZIONE.....	105
5.3	SCRITTURE DI RETTIFICA.....	107
5.4	SCRITTURE DI AMMORTAMENTO	109
5.5	SCRITTURE DI EPILOGO E CHIUSURA.....	109
6	ALLEGATI.....	111
6.1	ALLEGATO 1. RICLASSIFICAZIONE DELLA SPESA PER MISSIONI E PROGRAMMI (D.I. 21/2014)	111



1 PREMESSE

1.1 FUNZIONE E DESTINATARI

La legge 240/2010 (c.d. Riforma Gelmini) ha stabilito che, al fine di garantire trasparenza e omogeneità dei sistemi e delle procedure contabili, di consentire l'individuazione della situazione patrimoniale e la valutazione dell'andamento complessivo della gestione, le Università sono tenute ad adottare un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica.

Successivi decreti di attuazione della Riforma hanno definito i documenti contabili pubblici di sintesi che tutti gli Atenei devono predisporre, i relativi schemi di bilancio nonché i principi contabili da prendere a riferimento nella redazione dello stesso.

Nel 2014 è stata inoltre costituita la Commissione per la contabilità economico-patrimoniale delle Università (COEP) con l'obiettivo di supportare gli atenei nel passaggio al nuovo sistema contabile e il Ministero ai fini della revisione e aggiornamento dei suddetti principi contabili e schemi di bilancio.

L'art. 1 del "Regolamento per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità" (d'ora in poi RAFC) dell'Università di Udine, emanato con D.R. 607 del 17 dicembre 2014, ha previsto inoltre l'adozione del presente Manuale di contabilità (d'ora in poi Manuale).

Il Manuale è stato predisposto nel rispetto delle succitate normative, riepilogate di seguito nel dettaglio:

- Legge n. 196/2009 – "Legge di contabilità e finanza pubblica";
- Legge n. 240/2010 – "Norme in materia di organizzazione delle università, di personale accademico e reclutamento, nonché delega al Governo per incentivare la qualità e l'efficienza del sistema universitario;
- D.Lgs. n. 18 del 27 gennaio 2012 – "Introduzione di un sistema di contabilità economico patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato nelle Università";
- D.I. n. 19 del 14 gennaio 2014 – "Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le Università", così come modificato dal D.I. 394 dell'8 giugno 2017;
- D.I. n. 21 del 16 gennaio 2014 – "Classificazione della spesa delle Università per missioni e programmi";
- D.I. 925/2015 - "Schemi di budget economico e budget degli investimenti";
- D.I. 248/2016 – "Schemi di bilancio consolidato delle Università";



- Manuale Tecnico Operativo (d'ora in poi MTO) previsto dall'art. 8 del D.I. 19/2014 ed elaborato dalla Commissione COEP (versione approvata con D.D. n. 1055 del 30 maggio 2019, sostitutiva della precedente versione approvata con D.D. 1841 del 26 luglio 2017).

Il Manuale ha lo scopo di:

- definire le procedure contabili da seguire durante le registrazioni;
- facilitare la redazione dei documenti contabili di sintesi pubblici e dei documenti gestionali;
- agevolare le attività di pianificazione e analisi di gestione;
- integrare la struttura dei piani dei conti di contabilità in successivi livelli rispetto ai minimi obbligatori stabiliti dagli schemi ministeriali.

In generale il sistema contabile facilita il perseguimento di alcuni obiettivi:

- fornire informazioni sull'andamento economico dell'Ateneo per supportare i processi decisionali, sia nel breve che nel medio-lungo periodo, per l'allocazione delle risorse disponibili e il raggiungimento degli obiettivi prefissati;
- garantire l'efficacia dei processi di programmazione, gestione e analisi di gestione dell'Ateneo;
- consentire il controllo preventivo dell'utilizzo delle risorse e il monitoraggio dell'equilibrio economico, patrimoniale e finanziario della gestione dell'Ateneo;
- supportare le attività gestionali, favorendo l'applicazione di criteri uniformi e omogenei nelle registrazioni contabili.

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

Il Manuale è adottato con atto del Direttore Generale (art. 20, co. 1 RAFC). Le revisioni devono essere funzionali ad un miglioramento costante dei processi e ad una tempestiva risposta alle nuove esigenze delle strutture amministrativo contabili, nonché alla evoluzione normativa.

Per tutto ciò che non è espressamente specificato nel Manuale si rinvia a quanto riportato nel D.I. 19/2014 e nel MTO.



1.2 PRINCIPI CONTABILI GENERALI

I principi contabili sono regole tecnico-ragionieristiche che individuano, da un lato, gli eventi da registrare in contabilità e, dall'altro, i criteri di valutazione ed esposizione in bilancio dei valori riferiti a tali eventi.

I principi di riferimento per le Università italiane sono contenuti nella normativa speciale individuata dal D.l. n. 19/2014 e dalle relative interpretazioni del MTO. Il Manuale si attiene a tali principi e, per tutto quanto non espressamente disciplinato, ai principi contabili nazionali OIC, ai principi contabili internazionali, all'art. 2423 e seguenti del Codice Civile.

I principi contabili generali cui si ispira il presente Manuale sono sinteticamente riportati di seguito.

- **Utilità:** prevede che il bilancio unico d'Ateneo dia una rappresentazione completa, imparziale, utile e attendibile, sia in senso qualitativo sia quantitativo, delle informazioni economico-patrimoniali, al fine di soddisfare le necessità informative degli *stakeholder*, i cui interessi sono molteplici e contrapposti;
- **Veridicità:** prevede la rilevazione corretta e veritiera delle operazioni di gestione, da un lato senza omissioni e/o ridondanze e dall'altro con la predisposizione di informazioni complementari per supportare e giustificare i procedimenti effettuati, fornite con la Nota Integrativa;
- **Correttezza:** va intesa non solo come assenza di errori aritmetici ma anche come ragionevolezza nel procedimento di effettuazione delle stime e delle previsioni implicite nella formazione dei bilanci. Questo principio richiede quindi il rispetto sia formale che sostanziale delle norme che sovrintendono alla redazione degli stessi;
- **Imparzialità:** richiede l'oggettiva e neutrale applicazione dei principi contabili nella redazione delle scritture e dei documenti di bilancio, senza favorire gli interessi di qualche categoria particolare di *stakeholder*;
- **Attendibilità:** va intesa come affidabilità e integrità dei dati utilizzati durante il processo di formazione del bilancio. Tale principio deve essere esteso ad un controllo interno del sistema informativo e dei flussi autorizzativi nonché ai documenti descrittivi e accompagnatori. Le previsioni contabili e le valutazioni devono essere sostenute da meticolose analisi, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse;
- **Chiarezza:** strettamente connesso alla veridicità, questo principio richiede una rappresentazione chiara e semplice dei dati di bilancio. I dati forniti devono essere analitici, ma allo stesso tempo non eccessivi e superflui. La Nota Integrativa deve inoltre facilitare la comprensione e l'intelligibilità dei valori contabili;
- **Pubblicità:** si riferisce alla funzione informativa dei documenti contabili nei confronti di tutti gli *stakeholder*. Il bilancio unico di Ateneo deve essere reso pubblico, secondo la normativa vigente;



- **Coerenza:** al fine della comparabilità dei dati, richiede l'esistenza di un nesso logico tra tutti i documenti contabili, da intendersi come uniformità dei criteri di valutazione delle poste, delle strutture dei conti previsionali e di rendicontazione;
- **Annualità:** si identifica nel rispetto della cadenza annuale durante la predisposizione dei documenti di bilancio e al riferimento degli stessi ad un esercizio che coincide con l'anno solare;
- **Continuità:** prevede la valutazione delle voci nella prospettiva di prosecuzione dell'attività d'Ateneo;
- **Prudenza:** costituisce uno dei fondamentali principi da tenere a riferimento nella predisposizione dei bilanci, sia di programmazione che consuntivi. A livello di preventivo richiede di considerare solo componenti positive ragionevolmente disponibili e componenti negative nei limiti degli importi sostenibili. In sede di bilancio unico di esercizio, prevede di contabilizzare i valori positivi solo per la parte realizzata e quelli negativi anche se non ancora realizzati;
- **Integrità:** esclude la possibilità di esporre gli elementi riferiti alle singole voci di bilancio con raggruppamenti e compensazioni;
- **Costanza e comparabilità:** individua la necessità di utilizzare principi contabili e metodi di valutazione costanti nel tempo, al fine di garantire il confronto dei valori;
- **Universalità:** vieta le gestioni fuori bilancio, prevedendo di considerare il complesso di tutte le voci economiche, finanziarie e patrimoniali con l'obiettivo di fornire un quadro veritiero dell'attività amministrativa;
- **Unità:** va intesa come necessità di predisporre un unico bilancio d'esercizio e un unico bilancio previsionale;
- **Flessibilità:** esprime la necessità di adottare un approccio non rigido nella gestione contabile, per permettere di fronteggiare gli aspetti di natura straordinaria e imprevedibile;
- **Competenza economica:** è il principio caratterizzante il bilancio redatto in contabilità economico patrimoniale. Richiede di imputare gli effetti delle operazioni e delle attività amministrative svolte dall'ateneo in relazione alle utilità economiche cedute o acquisite, a prescindere dai movimenti finanziari (incassi e pagamenti). In base a questo principio l'effetto degli eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio cui tali eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.
- **Prevalenza della sostanza sulla forma:** si lega al principio della veridicità e della significatività e fa riferimento all'opportunità di tenere conto, nella valutazione di un elemento dell'attivo o del passivo aziendale, non soltanto degli aspetti giuridico-formali, ma anche della sua funzione economica, e quindi degli aspetti economico-sostanziali. Il principio è da intendersi come priorità della rappresentazione dei reali contenuti rispetto alla mera rappresentazione formale;



- Equilibrio di bilancio: il bilancio preventivo unico di Ateneo deve essere approvato garantendone il pareggio. La gestione dell'Università deve perseguire il mantenimento nel tempo di condizioni di equilibrio economico, finanziario e patrimoniale.

1.3 DOCUMENTI CONTABILI PUBBLICI DI SINTESI

I documenti contabili pubblici di sintesi hanno valenza informativa sia interna che esterna e sono caratterizzati da un processo di formazione e approvazione specifici. Il D.Lgs. 18/2012 individua i documenti da predisporre in fase preventiva e a consuntivo (art. 1) e i prospetti che ne costituiscono allegati obbligatori (artt. 3-4).

1.3.1 Documenti preventivi

- Bilancio unico d'Ateneo di previsione annuale autorizzatorio, che si compone dei seguenti documenti:
 - Budget economico, che rileva i costi ed i proventi dell'esercizio per l'anno di riferimento;
 - Budget degli investimenti, che rileva gli investimenti da realizzare nell'esercizio di riferimento e le rispettive fonti di copertura.Entrambi i budget sono redatti seguendo le disposizioni del D.I. 925/2015, "schemi di budget economico e budget degli investimenti".
- Bilancio unico d'Ateneo di previsione triennale che ha l'obiettivo di assicurare la sostenibilità delle attività nel medio periodo e di favorirne la programmazione. Analogamente al documento precedente, è composto da:
 - Budget economico;
 - Budget degli investimenti;
- Bilancio preventivo non autorizzatorio in contabilità finanziaria che serve a consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche; in seguito alle modifiche introdotte con D.I. 394/2017 viene redatto in termini di cassa, seguendo lo schema riportato di seguito (Allegato 2 del decreto stesso).

Il MTO - III versione (cui si rimanda per dettagli) ha individuato in specifico paragrafo i contenuti minimi della nota illustrativa dei documenti di previsione.

Costituiscono infine allegati obbligatori dei documenti preventivi:

- Prospetto di riclassificazione per missioni e programmi redatto ai sensi del D.I. 21/2014;
- Relazione del collegio dei revisori (prevista dal RAFC art. 14 co.4).



Si riportano di seguito gli schemi di budget, così come previsti dal D.I. 925/2015.

BUDGET ECONOMICO

A	PROVENTI OPERATIVI
I	PROVENTI PROPRI
1)	Proventi per la didattica
2)	Proventi da ricerche commissionate e trasferimento tecnologico
3)	Proventi da ricerche con finanziamenti competitivi
II	CONTRIBUTI
1)	Contributi Miur e altre Amministrazioni centrali
2)	Contributi Regioni e Province autonome
3)	Contributi altre Amministrazioni locali
4)	Contributi Unione Europea e dal Resto del Mondo
5)	Contributi da Università
6)	Contributi da altri (pubblici)
7)	Contributi da altri (privati)
III	PROVENTI PER ATTIVITA' ASSISTENZIALE E S.S.N.
IV	PROVENTI PER GESTIONE DIRETTA INTERVENTI DIRITTO ALLO STUDIO
V	ALTRI PROVENTI E RICAVI DIVERSI
VI	VARIAZIONE RIMANENZE
VII	INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI
	TOTALE PROVENTI (A)
B	COSTI OPERATIVI
VIII	COSTI DEL PERSONALE
1)	Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica
a)	docenti/ricercatori
b)	collaborazioni scientifiche (collaboratori, assegnisti, ecc)
c)	docenti a contratto
d)	esperti linguistici
e)	altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca
2)	Costi del personale dirigente e tecnico-amministrativo
IX	IX. COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE
1)	Costi per sostegno agli studenti
2)	Costi per il diritto allo studio
3)	Costi per l'attività editoriale
4)	Trasferimenti a partner di progetti coordinati
5)	Acquisto materiale consumo per laboratori
6)	Variazione rimanenze di materiale di consumo per laboratori
7)	Acquisto di libri, periodici e materiale bibliografico
8)	Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali
9)	Acquisto altri materiali
10)	Variazione delle rimanenze di materiali
11)	Costi per godimento beni di terzi
12)	Altri costi
X	AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI
1)	Ammortamenti immobilizzazioni immateriali
2)	Ammortamenti immobilizzazioni materiali
3)	Svalutazioni immobilizzazioni
4)	Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e nelle disponibilità liquide
XI	ACCANTONAMENTI PER RISCHI E ONERI
XII	ONERI DIVERSI DI GESTIONE
	TOTALE COSTI (B)
	DIFFERENZA TRA PROVENTI E COSTI OPERATIVI (A - B)



C	PROVENTI ED ONERI FINANZIARI
	PROVENTI ED ONERI FINANZIARI
1)	Proventi finanziari
2)	Interessi ed altri oneri finanziari
3)	Utili e Perdite su cambi
D	RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE
	RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE
1)	Rivalutazioni
2)	Svalutazioni
E	PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI
	PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI
1)	Proventi
2)	Oneri
	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE
F	IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO CORRENTI, DIFFERITE, ANTICIPATE
	RISULTATO DI ESERCIZIO
	UTILIZZO RISERVE DI PATRIMONIO NETTO DERIVANTI DA CONTABILITÀ ECONOMICO PATRIMONIALE
	RISULTATO FINALE

BUDGET DEGLI INVESTIMENTI

A) INVESTIMENTI/IMPIEGHI		B) FONTI DI FINANZIAMENTO		
Voci	Importo Investimento	I) CONTRIBUTI DA TERZI FINALIZZATI (IN CONTO CAPITALE E/O CONTO IMPIANTI)	II) RISORSE DA INDEBITAMENTO	III) RISORSE PROPRIE
		Importo	Importo	Importo
I) IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI				
1)Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo				
2)Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno				
3)Concessioni, licenze, marchi, e diritti simili				
4)Immobilizzazioni in corso e acconti				
5)Altre immobilizzazioni immateriali				
II) IMMOBILIZZAZIONI 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				
III) IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE				
TOTALE GENERALE				



BILANCIO PREVENTIVO NON AUTORIZZATORIO IN CONTABILITÀ FINANZIARIA

	LIVELLO	DESCRIZIONE
E	I	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa
E	II	Tributi
E	III	Imposte, tasse e proventi assimilati
E	I	Trasferimenti correnti
E	II	Trasferimenti correnti
E	III	Trasferimenti correnti da Amministrazioni pubbliche
E	IV	Trasferimenti correnti da Amministrazioni Centrali
E	IV	Trasferimenti correnti da Amministrazioni Locali
E	IV	Trasferimenti correnti da Enti di Previdenza
E	III	Trasferimenti correnti da famiglie
E	IV	Trasferimenti correnti da famiglie
E	III	Trasferimenti correnti da Imprese
E	IV	Sponsorizzazioni da imprese
E	IV	Altri trasferimenti correnti da imprese
E	III	Trasferimenti correnti da Istituzioni Sociali Private
E	IV	Trasferimenti correnti da Istituzioni Sociali Private
E	III	Trasferimenti correnti dall'Unione Europea e dal Resto del Mondo
E	IV	Trasferimenti correnti dall'Unione Europea
E	IV	Trasferimenti correnti dal Resto del Mondo
E	I	Entrate extratributarie
E	II	Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni
E	III	Vendita di beni
E	III	Entrate dalla vendita e dall'erogazione di servizi
E	III	Proventi derivanti dalla gestione dei beni
E	II	Interessi attivi
E	III	Interessi attivi da titoli o finanziamenti a breve termine
E	III	Interessi attivi da titoli o finanziamenti a medio - lungo termine
E	III	Altri interessi attivi
E	II	Rimborsi e altre entrate correnti
E	III	Indennizzi di assicurazione
E	III	Rimborsi in entrata
E	III	Altre entrate correnti n.a.c.
E	I	Entrate in conto capitale
E	II	Contributi agli investimenti
E	III	Contributi agli investimenti da amministrazioni pubbliche
E	IV	Contributi agli investimenti da Amministrazioni Centrali
E	IV	Contributi agli investimenti da Amministrazioni Locali
E	IV	Contributi agli investimenti da Enti di Previdenza
E	III	Contributi agli investimenti da Famiglie
E	IV	Contributi agli investimenti da Famiglie
E	III	Contributi agli investimenti da Imprese
E	IV	Contributi agli investimenti da imprese controllate
E	IV	Contributi agli investimenti da altre imprese partecipate
E	IV	Contributi agli investimenti da altre Imprese
E	III	Contributi agli investimenti da Istituzioni Sociali Private
E	IV	Contributi agli investimenti da Istituzioni Sociali Private
E	III	Contributi agli investimenti dall'Unione Europea e dal Resto del Mondo



	LIVELLO	DESCRIZIONE
E	IV	Contributi agli investimenti dal Resto del Mondo
E	IV	Altri contributi agli investimenti dall'Unione Europea
E	III	Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso di prestiti da amministrazioni pubbliche
E	IV	Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso di prestiti da Amministrazioni Centrali
E	II	Entrate da alienazione di beni materiali e immateriali
E	III	Alienazione di beni materiali
E	III	Cessione di Terreni e di beni materiali non prodotti
E	III	Alienazione di beni immateriali
E	I	Entrate da riduzione di attività finanziarie
E	II	Alienazione di attività finanziarie
E	III	Alienazione di partecipazioni
E	III	Alienazione di titoli obbligazionari a breve termine
E	III	Alienazione di titoli obbligazionari a medio-lungo termine
E	II	Riscossione crediti di medio-lungo termine
E	III	Riscossione crediti sorti a seguito di escussione di garanzie in favore di Amministrazioni Pubbliche
E	III	Riscossione crediti sorti a seguito di escussione di garanzie in favore di Famiglie
E	III	Riscossione crediti sorti a seguito di escussione di garanzie in favore di Imprese
E	III	Riscossione crediti sorti a seguito di escussione di garanzie in favore di Istituzioni Sociali Private
E	III	Riscossione crediti sorti a seguito di escussione di garanzie in favore dell'Unione Europea e del Resto del Mondo
E	II	Altre entrate per riduzione di attività finanziarie
E	III	Prelievi da depositi bancari
E	I	Accensione Prestiti
E	II	Accensione prestiti a breve termine
E	III	Finanziamenti a breve termine
E	II	Accensione mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
E	III	Finanziamenti a medio lungo termine
E	III	Accensione Prestiti - Leasing finanziario
E	I	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere
E	II	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere
E	III	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere
E	I	Entrate per partite di giro (conti transitori)
E	II	Entrate per partite di giro
E	III	Altre ritenute
E	III	Ritenute su redditi da lavoro dipendente
E	III	Ritenute su redditi da lavoro autonomo
E	III	Altre entrate per partite di giro
E	II	Entrate per conto terzi
E	III	Rimborsi per acquisto di beni e servizi per conto terzi
E	III	Trasferimenti da Amministrazioni pubbliche per operazioni conto terzi
E	III	Trasferimenti da altri settori per operazioni conto terzi
E	III	Depositi di/presso terzi
E	III	Riscossione imposte e tributi per conto terzi
E	III	Altre entrate per conto terzi
ENTRATE COMPLESSIVE		



	LIVELLO	DESCRIZIONE
U	I	SPESE CORRENTI
U	II	Redditi da lavoro dipendente
U	III	Retribuzioni lorde
U	III	Contributi sociali a carico dell'ente
U	II	Imposte e tasse a carico dell'ente
U	III	Imposte, tasse e proventi assimilati a carico dell'ente
U	II	Acquisto di beni e servizi
U	III	Acquisto di beni
U	III	Acquisto di servizi
U	II	Trasferimenti correnti
U	III	Trasferimenti correnti a Amministrazioni Pubbliche
U	IV	Trasferimenti correnti a Amministrazioni Centrali
U	IV	Trasferimenti correnti a Amministrazioni Locali
U	IV	Trasferimenti correnti a Enti di Previdenza
U	III	Trasferimenti correnti a Famiglie
U	IV	Borse di studio, dottorati di ricerca e contratti di formazione specialistica
U	IV	Altri trasferimenti a famiglie
U	III	Trasferimenti correnti a Imprese
U	IV	Trasferimenti correnti a imprese controllate
U	IV	Trasferimenti correnti a altre imprese partecipate
U	IV	Trasferimenti correnti a altre imprese
U	III	Trasferimenti correnti a Istituzioni Sociali Private
U	IV	Trasferimenti correnti a Istituzioni Sociali Private
U	III	Trasferimenti correnti versati all'Unione Europea e al Resto del Mondo
U	IV	Trasferimenti correnti al Resto del Mondo
U	IV	Altri Trasferimenti correnti alla UE
U	II	Interessi passivi
U	III	Interessi su finanziamenti a breve termine
U	III	Interessi su Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
U	III	Altri interessi passivi
U	II	Altre spese per redditi da capitale
U	III	Diritti reali di godimento e servitù onerose
U	III	Altre spese per redditi da capitale n.a.c.
U	II	Rimborsi e poste correttive delle entrate
U	III	Rimborsi per spese di personale (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc...)
U	III	Rimborsi di trasferimenti all'Unione Europea
U	III	Altri Rimborsi di parte corrente di somme non dovute o incassate in eccesso
U	II	Altre spese correnti
U	III	Versamenti IVA a debito
U	III	Premi di assicurazione
U	III	Spese dovute a sanzioni, risarcimenti e indennizzi
U	I	SPESE IN CONTO CAPITALE
U	II	Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni
U	III	Beni materiali
U	III	Terreni e beni materiali non prodotti
U	III	Beni immateriali
U	III	Beni materiali acquisiti mediante operazioni di leasing finanziario
U	II	Contributi agli investimenti
U	III	Contributi agli investimenti a Amministrazioni pubbliche
U	IV	Contributi agli investimenti a Amministrazioni Centrali
U	IV	Contributi agli investimenti a Amministrazioni Locali
U	IV	Contributi agli investimenti a Enti di Previdenza
U	III	Contributi agli investimenti a Famiglie



	LIVELLO	DESCRIZIONE
U	IV	Contributi agli investimenti a Famiglie
U	III	Contributi agli investimenti a Imprese
U	IV	Contributi agli investimenti a imprese controllate
U	IV	Contributi agli investimenti a altre imprese partecipate
U	IV	Contributi agli investimenti a altre Imprese
U	III	Contributi agli investimenti a Istituzioni Sociali Private
U	IV	Contributi agli investimenti a Istituzioni Sociali Private
U	III	Contributi agli investimenti all'Unione Europea e al Resto del Mondo
U	IV	Contributi agli investimenti all'Unione Europea
U	IV	Contributi agli investimenti al Resto del Mondo
U	I	SPESE PER INCREMENTO ATTIVITA' FINANZIARIE
U	II	Acquisizioni di attività finanziarie
U	III	Acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale
U	III	Acquisizione di titoli obbligazionari a breve termine
U	III	Acquisizione di titoli obbligazionari a medio-lungo termine
U	II	Concessione crediti di medio-lungo termine
U	III	Concessione crediti a Amministrazioni Pubbliche a seguito di escussione di garanzie
U	III	Concessione crediti a Enti di Previdenza a seguito di escussione di garanzie
U	III	Concessione crediti a Famiglie a seguito di escussione di garanzie
U	III	Concessione crediti a Imprese a seguito di escussione di garanzie
U	III	Concessione crediti a Istituzioni Sociali Private a seguito di escussione di garanzie
U	III	Concessione crediti a Unione Europea e del Resto del Mondo a seguito di escussione di garanzie
U	II	Altre spese per incremento di attività finanziarie
U	III	Versamenti a depositi bancari
U	I	RIMBORSO PRESTITI
U	II	Rimborso prestiti a breve termine
U	III	Rimborso finanziamenti a breve termine
U	II	Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
U	III	Rimborso Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
U	III	Rimborso Prestiti - Leasing finanziario
U	I	CHIUSURA ANTICIPAZIONI RICEVUTE DA ISTITUTO TESORIERE/CASSIERE
U	II	Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere
U	III	Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere
U	I	USCITE PER CONTO TERZI E PARTITE DI GIRO
U	II	Uscite per partite di giro
U	III	Versamenti di altre ritenute
U	III	Versamenti di ritenute su Redditi da lavoro dipendente
U	III	Versamenti di ritenute su Redditi da lavoro autonomo
U	III	Altre uscite per partite di giro
U	II	Uscite per conto terzi
U	III	Acquisto di beni e servizi per conto terzi
U	III	Trasferimenti per conto terzi a Amministrazioni pubbliche
U	III	Trasferimenti per conto terzi a Altri settori
U	III	Depositi di/presso terzi
U	III	Versamenti di imposte e tributi riscosse per conto terzi
U	III	Altre uscite per conto terzi
SPESE COMPLESSIVE		



L'iter di formazione e approvazione dei documenti preventivi si articola nelle seguenti attività:

1. Definizione delle linee di programmazione in termini di:
 - Obiettivi strategici, cioè i programmi che l'Ateneo intende realizzare su base annuale e triennale. Entro il 30 giugno dell'anno precedente a quello di riferimento del budget, il Consiglio di Amministrazione approva, previo parere del Senato Accademico per gli aspetti di competenza, le linee guida per la programmazione proposte dal Rettore.
 - Obiettivi operativi, declinazione di quelli strategici, attribuiti alle strutture interne attraverso la lettera di budget approvata dal Consiglio di Amministrazione entro il 30 settembre;
2. Formulazione da parte dei responsabili delle strutture interne (di ricerca, didattica e amministrative) delle proposte di budget annuale e triennale, sulla base delle attività previste per l'anno e il triennio successivo e nel rispetto dei vincoli assegnati con la lettera di budget (per ulteriori dettagli si veda il par. 1.4.1);
3. Validazione delle proposte di budget da parte del Direttore Generale, coadiuvato dall'Ufficio Budget e programmazione finanziaria, al fine di raggiungere l'equilibrio di bilancio;
4. Acquisizione del parere obbligatorio del Collegio dei Revisori dei conti;
5. Approvazione del bilancio unico di Ateneo di previsione annuale e triennale, su proposta del Rettore, da parte del Consiglio di Amministrazione, previo parere del Senato Accademico per gli aspetti di competenza, entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di riferimento.

1.3.2 Documenti consuntivi

- Bilancio unico d'Ateneo di esercizio, composto da:
 - Conto Economico che evidenzia i costi e i ricavi di competenza dell'esercizio nonché il risultato economico conseguito durante la gestione del periodo amministrativo di riferimento;
 - Stato Patrimoniale che evidenzia la solidità degli elementi patrimoniali attivi e passivi al termine di un esercizio, nonché la consistenza e composizione del patrimonio netto;
 - Rendiconto finanziario che rileva le oscillazioni dei flussi finanziari dell'esercizio, evidenziando dettagliatamente le cause delle variazioni delle disponibilità liquide suddivise in fonti ed impieghi;
 - Nota Integrativa che fornisce informazioni aggiuntive a quelle riportate nei documenti sopra descritti per completare il quadro informativo, facilitando la lettura economica, patrimoniale e finanziaria, non direttamente comprensibile dai valori numerici esposti a bilancio;



- Relazione sulla gestione che fornisce, attraverso informazioni finanziarie e non, una visione globale che consenta al lettore del bilancio di comprendere la situazione dell'Ateneo e l'andamento della gestione, in chiave attuale e prospettica.
- Rendiconto unico d'Ateneo in contabilità finanziaria finalizzato al consolidamento e al monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche; in seguito alle modifiche apportate con D.I. 394/2017 è redatto in termini di cassa (si veda al riguardo quanto precisato nel successivo paragrafo dedicato all'argomento);
- Bilancio consolidato di Ateneo che è un documento unico composto dal consolidamento del bilancio d'Ateneo con quello delle proprie aziende, società ed enti controllati composto da:
 - Stato patrimoniale;
 - Conto economico;
 - Nota integrativa.

Allegati ai documenti consuntivi:

- Prospetto di riclassificazione per missioni e programmi redatto ai sensi del D.I. 21/2014,
- Prospetto dei dati SIOPE,
- Relazione del collegio dei revisori che attesta la corrispondenza del documento alle risultanze contabili e che contiene valutazioni e giudizi di regolarità contabile della gestione e proposte in ordine all'approvazione.

Si riportano di seguito gli schemi di bilancio di: Conto Economico, Stato Patrimoniale, Rendiconto finanziario, Rendiconto unico in contabilità finanziaria, così come previsti dal D.I. 19/2014 e ss.mm. Si precisa che il MTO - III versione ha individuato uno schema tipo di Nota integrativa per il bilancio unico di Ateneo, cui si rimanda per dettagli.

CONTO ECONOMICO

A	PROVENTI OPERATIVI
I	PROVENTI PROPRI
1)	Proventi per la didattica
2)	Proventi da ricerche commissionate e trasferimento tecnologico
3)	Proventi da ricerche con finanziamenti competitivi
II	CONTRIBUTI
1)	Contributi Miur e altre Amministrazioni centrali
2)	Contributi Regioni e Province autonome
3)	Contributi altre Amministrazioni locali
4)	Contributi Unione Europea e Resto del Mondo
5)	Contributi da Università
6)	Contributi da altri (pubblici)
7)	Contributi da altri (privati)
III	PROVENTI PER ATTIVITA' ASSISTENZIALE E S.S.N.
IV	PROVENTI PER GESTIONE DIRETTA INTERVENTI DIRITTO ALLO STUDIO
V	ALTRI PROVENTI E RICAVI DIVERSI



VI	VARIAZIONE RIMANENZE
VII	INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI
	TOTALE PROVENTI (A)
B	COSTI OPERATIVI
VIII	COSTI DEL PERSONALE
1)	Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica
a)	docenti/ricercatori
b)	collaborazioni scientifiche (collaboratori, assegnisti, ecc)
c)	docenti a contratto
d)	esperti linguistici
e)	altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca
2)	Costi del personale dirigente e tecnico-amministrativo
IX	IX. COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE
1)	Costi per sostegno agli studenti
2)	Costi per il diritto allo studio
3)	Costi per l'attività editoriale
4)	Trasferimenti a partner di progetti coordinati
5)	Acquisto materiale consumo per laboratori
6)	Variazione rimanenze di materiale di consumo per laboratori
7)	Acquisto di libri, periodici e materiale bibliografico
8)	Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali
9)	Acquisto altri materiali
10)	Variazione delle rimanenze di materiali
11)	Costi per godimento beni di terzi
12)	Altri costi
X	AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI
1)	Ammortamenti immobilizzazioni immateriali
2)	Ammortamenti immobilizzazioni materiali
3)	Svalutazioni immobilizzazioni
4)	Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e nelle disponibilità liquide
XI	ACCANTONAMENTI PER RISCHI E ONERI
XII	ONERI DIVERSI DI GESTIONE
	TOTALE COSTI (B)
	DIFFERENZA TRA PROVENTI E COSTI OPERATIVI (A - B)
C	PROVENTI ED ONERI FINANZIARI
	PROVENTI ED ONERI FINANZIARI
1)	Proventi finanziari
2)	Interessi ed altri oneri finanziari
3)	Utili e Perdite su cambi
D	RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE
	RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE
1)	Rivalutazioni
2)	Svalutazioni
E	PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI
	PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI
1)	Proventi
2)	Oneri
	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE
F	IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO CORRENTI, DIFFERITE, ANTICIPATE
	RISULTATO DI ESERCIZIO



STATO PATRIMONIALE

ATTIVO
A) IMMOBILIZZAZIONI
I - Immobilizzazioni 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
Totale immobilizzazioni immateriali
II - Immobilizzazioni 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
Totale immobilizzazioni materiali
III - Immobilizzazioni Finanziarie
TOTALE A) IMMOBILIZZAZIONI
B) ATTIVO CIRCOLANTE
I - Rimanenze
II - CREDITI
1) Crediti verso MIUR e altre Ammin. centrali
2) Crediti verso Regioni e Province Autonome
3) Crediti verso altre Amministrazioni locali
4) Crediti verso l'Unione Europea e Resto del Mondo
5) Crediti verso Università
6) Crediti verso studenti per tasse e contributi
7) Crediti verso società ed enti controllati
8) Crediti verso altri (pubblici)
9) Crediti verso altri (privati)
Totale crediti
III - Attività finanziarie
IV - Disponibilità liquide:
1) Depositi bancari e postali
2) Denaro e valori in cassa
Totale disponibilità liquide
TOTALE B) ATTIVO CIRCOLANTE
C) RATEI E RISCONTI ATTIVI
c1) Ratei e risconti attivi
TOTALE C) RATEI E RISCONTI ATTIVI
D) RATEI ATTIVI PER PROGETTI E RICERCHE IN CORSO
d1) Ratei attivi per progetti e ricerche finanziate o co-finanziate in corso
TOTALE D) RATEI ATTIVI PER PROGETTI E RICERCHE IN CORSO
TOTALE ATTIVO



PASSIVO
A) PATRIMONIO NETTO
I - FONDO DI DOTAZIONE DELL'ATENEO
II - PATRIMONIO VINCOLATO
1) Fondi vincolati destinati da terzi
2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali
3) Riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge, o altro)
Totale patrimonio vincolato
III - PATRIMONIO NON VINCOLATO
1) Risultato esercizio
2) Risultati relativi ad esercizi precedenti
3) Riserve statutarie
Totale patrimonio non vincolato
TOTALE A) PATRIMONIO NETTO
B) FONDI PER RISCHI E ONERI
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO
D) DEBITI
1) Mutui e Debiti verso banche
2) Debiti verso MIUR e altre Amministrazioni centrali
3) Debiti verso Regione e Province Autonome
4) Debiti verso altre Amministrazioni locali
5) Debiti verso l'Unione Europea e Resto del Mondo
6) Debiti verso Università
7) Debiti verso studenti
8) Acconti
9) Debiti verso fornitori
10) Debiti verso dipendenti
11) Debiti verso società o enti controllati
12) Debiti altri debiti
TOTALE D) DEBITI
E) RATEI E RISCONTI PASSIVI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI
e1) Contributi agli investimenti
e2) Ratei e risconti passivi
TOTALE E) RATEI E RISCONTI PASSIVI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI
F) RISCONTI PASSIVI PER PROGETTI E RICERCHE IN CORSO
f1) Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate o cofinanzate in corso
TOTALE F) RISCONTI PASSIVI PER PROGETTI E RICERCHE IN CORSO
TOTALE PASSIVO



RENDICONTO FINANZIARIO

Flusso Monetario (CASH FLOW) assorbito/generato dalla gestione corrente

RISULTATO NETTO

Rettifica voci che non hanno avuto effetto sulla liquidità:

Ammortamenti e svalutazioni

Contributi su investimenti

Sopravvenienza straordinaria donazione senza effetto monetario

Interessi passivi su finanziamenti

Svalutazione partecipazione

Variazione netta dei fondi rischi e oneri

Variazione netta del TFR

Flusso Monetario (CASH FLOW) assorbito/generato dalle variazioni del capitale circolante

(Aumento)/Diminuzione dei crediti

(Aumento)/Diminuzione delle rimanenze

Aumento/(Diminuzione) dei debiti

Variazione di altre voci del capitale circolante

A) FLUSSO DI CASSA (CASH FLOW) OPERATIVO

Investimenti in immobilizzazioni

- Materiali

- Immateriali

- Finanziarie

B) FLUSSO MONETARIO (CASH FLOW) DA ATTIVITA' DI INVESTIMENTO

Attività di finanziamento:

Incremento di riserve di Patrimonio Netto

Nuovi finanziamenti ottenuti

Incasso crediti su finanziamenti

Pagamenti quote capitale

Pagamenti interessi passivi

Variazione netta crediti per contributi su investimenti

C) FLUSSO MONETARIO (CASH FLOW) DA ATTIVITA' DI FINANZIAMENTO

D) FLUSSO MONETARIO (CASH FLOW) DELL'ESERCIZIO (A+B+C)

DISPONIBILITA' MONETARIA NETTA INIZIALE

DISPONIBILITA' MONETARIA NETTA FINALE

FLUSSO MONETARIO (CASH FLOW) DELL'ESERCIZIO



RENDICONTO UNICO IN CONTABILITA' FINANZIARIA

Sul fronte dei documenti di bilancio in contabilità finanziaria, il D.I. 394/2017 , oltre a sostituire il criterio di competenza finanziaria con quello di cassa, ha stabilito che, a decorrere dall'adeguamento della codifica SIOPE alla struttura del piano dei conti finanziario di cui al DPR 132/2013, cessa l'obbligo per le università di redigere il rendiconto unico di ateneo in contabilità secondo la struttura degli schemi di cui al citato allegato 2 e, di conseguenza, gli atenei allegano al bilancio unico d'ateneo d'esercizio il rendiconto unico d'ateneo in contabilità finanziaria secondo la codifica SIOPE.

Con il decreto MEF 5 settembre 2017 sono state poi aggiornate, con applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2018, le codifiche SIOPE delle università alla struttura del piano dei conti finanziario di cui al decreto del DPR 132/2013.

Ciò premesso, come confermato anche dalla Commissione COEP, le università statali, a decorrere dal bilancio unico d'ateneo d'esercizio per l'anno 2018, sono tenute esclusivamente ad allegare i prospetti dei dati SIOPE al 31 dicembre 2018, completi, relativamente alla spesa, della ripartizione per missioni e programmi, dandone evidenza in apposite colonne aggiuntive. Ciò assolve contestualmente l'obbligo di pubblicazione di cui all'articolo 3 del D. Lgs. 18/2012 (Tassonomia per la riclassificazione dei dati di bilancio) e l'obbligo di redazione del rendiconto unico in contabilità finanziaria, secondo le modalità di cui all'articolo 7, comma 3, del D.I. 19/2014.



L'iter di formazione e approvazione dei documenti consuntivi si articola nelle seguenti attività:

1. Registrazione delle scritture contabili di chiusura suddivise in:
 - a. Scritture contabili di assestamento, integrazione e rettifica;
 - b. Scritture finali di chiusura;
2. Predisposizione da parte del Direttore Generale, coadiuvato dall'Ufficio budget e programmazione finanziaria, dei documenti che compongono il bilancio unico d'Ateneo di esercizio;
3. Acquisizione del parere obbligatorio del Collegio dei Revisori dei conti;
4. Approvazione del bilancio unico d'Ateneo di esercizio, su proposta del Rettore, da parte del Consiglio di Amministrazione, previo parere del Senato Accademico per gli aspetti di competenza, entro il 30 aprile di ciascun anno.

1.4 IL BUDGET PREVISIONALE E VARIAZIONI IN CORSO D'ANNO

1.4.1 BUDGET PREVISIONALE

Il budget economico, strutturato in coerenza con lo schema di Conto Economico e redatto secondo lo schema presentato nel paragrafo precedente, ha lo scopo di garantire la comparabilità del bilancio preventivo (per la parte economica) con le analoghe risultanze del bilancio di esercizio. Le previsioni dei costi e dei ricavi devono essere rilevate seguendo il principio di competenza economica e devono essere esposte separate per ciascun anno del triennio di riferimento (nel caso di budget triennale).

Per ricavo si intende il valore dei beni e servizi oggetto di scambio con i terzi nonché i contributi ottenuti dai vari enti, pubblici e privati. Per costo si intende il valore dei fattori produttivi utilizzati nella produzione di beni e servizi.

Tutti i centri di gestione dell'Ateneo sono chiamati a formulare una proposta di budget, in termini sia di costi che di eventuali ricavi per le attività che li prevedono, in relazione alle esigenze delle azioni programmate nel periodo di riferimento.

Nel caso di progetto/ricerche/commesse (istituzionale e commerciale, di didattica e di ricerca) è prevista analoga proposta di budget, con riferimento a progetti già attivi al momento della redazione del budget. Non vengono richieste previsioni per nuovi progetti/ricerche/commesse, non disponendo di criteri di stima sufficientemente attendibili: al momento della stipula di nuove convenzioni o avvio di nuovi progetti, si procede ad un aggiornamento del budget attraverso lo strumento della "variazione di budget" (cfr. par. 1.4.2).

La copertura del budget costi relativa ai progetti è data da:

- Ricavi – distinti per soggetto finanziatore – per i progetti finanziati da esterni;



- Utilizzo di riserve di Patrimonio netto per i progetti finanziati con utili generati in esercizi precedenti.

L'utilizzo di riserve di patrimonio netto, ai fini del conseguimento del pareggio economico in fase di bilancio unico di Ateneo di previsione, è espressamente previsto dal DI 19/2014 nella parte in cui disciplina il principio contabile "Equilibrio del bilancio".

Tuttavia, per dimostrare che il raggiungimento dell'equilibrio avviene anche grazie a tale componente, lo schema ministeriale di budget prevede di evidenziare tali importi nella specifica voce "Utilizzo di riserve di Patrimonio Netto derivanti dalla contabilità economico-patrimoniale".

La sua collocazione dopo la voce "Risultato economico presunto" evidenzia che l'effettivo utilizzo delle riserve patrimoniali avverrà solo dopo l'eventuale 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.

Lo schema di budget degli investimenti, per la parte relativa agli impieghi (investimenti) è strutturato in esatta coerenza con la sezione corrispondente dello schema di Stato Patrimoniale, al fine di garantire la perfetta comparabilità del bilancio preventivo con le analoghe risultanze del bilancio di esercizio. Il documento, nella sua struttura di prospetto fonti-impieghi, prevede poi l'indicazione delle fonti di copertura (patrimoniali e finanziarie) degli investimenti previsti.

Stante il carattere autorizzatorio del documento, l'obiettivo fondamentale è costituito dalla possibilità, per gli investimenti programmati, di dare dimostrazione della integrale copertura con fonti dedicate, fino dal momento iniziale di avvio dell'acquisizione del bene ad utilizzo pluriennale. Nel budget economico sarà necessario inoltre contemplare il budget per la copertura della quota annua di ammortamento relativa a tali nuove acquisizioni.

Date le diverse caratteristiche temporali delle fonti e degli impieghi, ai fini del mantenimento dell'equilibrio patrimoniale è necessario che esista un'adeguata correlazione tra gli impieghi che si intendono effettuare e le fonti alle quali si dovrà conseguentemente attingere, stimate non rispetto al singolo investimento ma rispetto al patrimonio nel suo complesso.

Tutte le previsioni dei costi e degli investimenti dell'esercizio devono anche essere anche classificate per programmi e missioni – secondo la classificazione ministeriale COFOG – in ottemperanza a quanto previsto dal D.I. 21/2014.

1.4.2 VARIAZIONI DI BUDGET IN CORSO D'ANNO

Durante l'esercizio si possono verificare fatti ed eventi imprevisi che danno luogo a variazioni del budget di Ateneo o del singolo centro di responsabilità. L'obiettivo della revisione del budget è appunto aggiornare i dati contenuti nel bilancio unico di previsione annuale in relazione all'andamento della gestione in corso d'anno.

Le revisioni del budget sono disciplinate dalla sezione IV - artt. 41, 42, 43 del RAFC.



Le azioni correttive del budget si differenziano in base alla tipologia ed ai livelli sui quali agiscono. In corso d'anno il budget può essere oggetto di variazioni per effetto dei seguenti eventi:

a) variazioni in aumento o in diminuzione nelle assegnazioni di risorse con vincolo di destinazione autorizzate con provvedimento del Responsabile dell'Area organizzativa preposta al bilancio, su proposta dei Centri di Gestione per il budget di loro competenza;

b) situazioni di disequilibrio che richiedono interventi di assestamento del budget in relazione a:

- Maggiori costi da sostenere o nuovi fabbisogni da finanziare;
- Ricavi minori rispetto a quelli previsti;
- Assegnazioni di nuovi finanziamenti senza vincolo di destinazione;
- Allocazione dell'utile/riassorbimento della perdita accertati alla fine dell'esercizio precedente.

Queste variazioni sono deliberate dal Consiglio di Amministrazione.

c) rimodulazione dei costi all'interno dei budget assegnati che comportano variazioni per storno dal budget economico a quello degli investimenti o viceversa. Queste variazioni sono deliberate dal Consiglio di Amministrazione;

d) variazioni per storno all'interno del budget assegnato a ciascun Centro di Gestione. Sono autorizzate con provvedimento del Responsabile dell'Area organizzativa preposta al bilancio, su proposta dei Centri di Gestione per il budget di loro competenza;

e) variazioni per storno dei budget di Centri di Gestione diversi, autorizzate con provvedimento del Direttore Generale.

Le variazioni di cui ai punti a), d) ed e) devono essere comunicate al Collegio dei Revisori dei conti e saranno recepite nei documenti che verranno presentati al Consiglio di Amministrazione in corso d'anno.

1.5 I PIANI DEI CONTI

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

Il sistema contabile previsto dalla normativa accoglie due tipologie di contabilità – generale e analitica: la contabilità generale (di seguito "COGE") rileva – con la tecnica della partita doppia – gli accadimenti che generano una variazione finanziaria attiva o passiva ovvero economica positiva o negativa; la contabilità analitica (di seguito "COAN"), invece, rileva in via autorizzatoria i movimenti atti ad assegnare costi e ricavi alle strutture presenti all'interno dell'Ateneo, che quindi implicano utilizzo di budget.

Il piano dei conti elenca tutti i conti che possono essere utilizzati dal sistema contabile dell'Ateneo per registrare i valori economici, finanziari e patrimoniali; identifica la natura delle



operazioni di acquisizione e impiego delle risorse ed è strutturato in modo tale da garantire le registrazioni in partita doppia.

Il Piano dei conti della contabilità generale (di seguito “Piano dei conti COGE”) è redatto sulla base degli schemi previsti dalla normativa vigente ed è raccordato ai fini gestionali al Piano dei conti della contabilità analitica (di seguito “Piano dei conti COAN”), in rapporto di 1:N.

I piani dei conti COGE e COAN, strutturati ad albero, contengono le seguenti informazioni:

- Il codice del conto;
- La denominazione del conto;
- La tipologia del conto (economico/numerario, d’esercizio/pluriennale)
- Il livello del singolo conto.
- Il riferimento al prospetto in cui ciascun conto di contabilità generale confluisce (Stato Patrimoniale e Conto Economico);

Alle voci del piano dei conti COGE che lo richiedono sono inoltre associate le classificazioni SIOPE, in rapporto di 1: N. In sede di registrazione delle operazioni contabili, nei casi di raccordo 1:1 (COGE-COAN-SIOPE) il sistema inserisce in automatico il conto COAN e codice SIOPE univocamente associati, mentre nei casi di raccordo 1: N la scelta è demandata all’utente.

La definizione e le modifiche del Piano dei conti della contabilità analitica e la sua eventuale sotto-articolazione sono adottate con provvedimento del Consiglio di Amministrazione in sede di approvazione del bilancio unico d’Ateneo di previsione.

1.6 RILEVAZIONE DEL CICLO ATTIVO E PASSIVO

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

1.6.1 Ciclo attivo

Il ciclo attivo è rappresentato dal complesso delle operazioni attraverso cui l’Ateneo reperisce le risorse mediante la ricezione di contributi, la prestazione di servizi e la realizzazione di beni.

Il ciclo attivo inizia da un contratto attivo che può essere di tipo commerciale o di tipo istituzionale. Per attività istituzionale si intende l’attività svolta per il raggiungimento delle finalità e della mission dell’Università (didattica, ricerca, trasferimento tecnologico); per attività commerciale



si intende l'attività connessa e strumentale alla prima, necessaria – in alcuni casi – per il reperimento dei mezzi finanziari per l'esercizio dell'attività statutaria.

Tipici eventi del ciclo attivo istituzionale sono legati a:

1. Finanziamenti ministeriali (fondo di finanziamento ordinario (FFO), fondi per l'edilizia universitaria fondi per il piano triennale di sviluppo, fondi per il diritto allo studio);
2. Fondi statali speciali (es. PRIN, FIRB, FISR e FAR);
3. Finanziamenti UE (FSE, FESR, Programma Quadro, Erasmus ecc.);
4. Contribuzione studentesca (corsi di laurea triennale, magistrale e a ciclo unico, corsi di master, corso di dottorato, corsi di specializzazione e perfezionamento);
5. Altri contributi per il sostegno dell'attività istituzionale dell'Ateneo (ricerche non UE o Ministeriali).

Gli eventi del ciclo attivo di tipo istituzionale prendono avvio con la formale comunicazione del finanziamento e/o l'avvenuto pagamento (totale o parziale) che determinano:

- Una scrittura in COGE che rileva il credito e contabilizza il ricavo;
- Una scrittura in COAN che registra un utilizzo di budget di ricavi, previa eventuale variazione di budget qualora questo non risulti già stanziato.

L'iscrizione in contabilità di ricavi per l'attività istituzionale avviene in seguito a:

- La formale comunicazione dell'assegnazione di contributi e finanziamenti, con correlata conferma o modifica del budget assegnato e quindi eventuale convalida degli stanziamenti definiti in sede previsionale;
- Le iscrizioni degli studenti ai corsi dell'Ateneo;
- La sottoscrizione del contratto/convenzione/accordo e la formale comunicazione dell'assegnazione del finanziamento.

Gli eventi del ciclo attivo commerciale sono riconducibili ai contratti per la realizzazione di beni/prestazioni di servizi subordinati al vigente regolamento in materia.

Tali eventi nascono con la stipula di una convenzione con l'ente esterno che determina una variazione di budget per la messa a disposizione dei fondi corrispondenti al valore della convenzione, IVA esclusa. La registrazione della fattura di vendita, che comporta – da un lato – la scrittura COGE di iscrizione del credito e del ricavo e – dall'altro – la scrittura COAN di utilizzo del budget ricavi, avverrà solo alla conclusione della prestazione da parte dell'Ateneo e/o in base agli stati avanzamento stabiliti dalla convenzione.

Sia nel caso di ciclo attivo istituzionale che commerciale, le scritture contabili lato ricavi sono subordinate alla presenza dei seguenti elementi:

- Documento formale di obbligazione;
- Verifica della ragione del credito;



- Verifica della sussistenza di un idoneo titolo giuridico;
- Individuazione del debitore;
- Quantificazione della somma da incassare;
- Scadenza.

Il responsabile del procedimento verifica la legittimità degli atti, controlla la correttezza dei dati e dei documenti che certificano il diritto al credito e ne costituiscono titolo, e inoltra la documentazione agli uffici contabili per la rilevazione sul gestionale.

In seguito all'incasso dei fondi, viene emesso un ordinativo d'incasso che chiude il credito verso il finanziatore e apre un conto transitorio verso la banca. La ricezione delle distinte di incasso da parte della banca comporta la chiusura dei conti di transitorio e l'effettivo aumento in contabilità delle disponibilità del conto corrente.

La seguente tabella sintetizza il flusso dei documenti gestionali legati tra loro da un rapporto di successione, distinti per ambito di attività, precisando la funzione di ciascuno rispetto alla rilevazione contabile nel gestionale.

Documenti gestionali (DG) del ciclo attivo istituzionale		
	Tipologia di documento gestionale	Funzione
DG1	Contratto attivo o altro documento formale di obbligazione (ad es. convenzione firmata e repertoriata; lettere di partnership e/o finanziamento e contributo)	Il contratto formalizza l'impegno che dà vita ad un rapporto giuridico patrimoniale tra le parti e, sul piano contabile, genera registrazioni COAN di utilizzo budget.
DG2	Documento di registrazione del credito/ricavo	Dà vita a una scrittura COGE di credito/ricavo con conseguente conferma di una scrittura COAN generata nella fase precedente.
DG3	Ordinativo d'incasso	Permette la regolazione dei sospesi di incasso comunicati dalla banca e le opportune registrazioni in COGE. L'ordinativo richiede la firma di uno soggetti autorizzati ad operare sul conto corrente dell'Ateneo.



Documenti gestionali (DG) del ciclo attivo commerciale		
	Tipologia di documento gestionale	Funzione
DG1	Contratto attivo o altro documento formale di obbligazione (ad es. convenzione firmata e repertoriata; lettere di partnership e/o finanziamento e contributo)	Il contratto formalizza l'impegno che dà vita ad un rapporto giuridico patrimoniale tra le parti e, sul piano contabile, genera registrazioni COAN di utilizzo budget.
DG2	Fattura attiva	È il documento fiscale obbligatorio redatto per comprovare l'avvenuta cessione di beni o prestazione di servizi. Ufficializza la richiesta di pagamento e dà avvio alle fasi di registrazione in COGE del credito e del ricavo.
DG3	Ordinativo d'incasso	Permette la regolazione dei sospesi di incasso comunicati dalla banca e le opportune registrazioni in COGE. L'ordinativo richiede la firma di uno soggetti autorizzati ad operare sul conto corrente dell'Ateneo.

1.6.2 Ciclo passivo

Il ciclo passivo racchiude tutti gli eventi contabili attinenti all'acquisizione di beni e servizi effettuati da parte dell'Ateneo. Il processo è scandito in diversi momenti e può essere rappresentato attraverso un ciclo gestionale formato, analogamente a quello attivo, da un insieme di documenti legati da un rapporto di successione.

Le fasi del ciclo passivo sono:

- Richiesta di acquisto;
- Invio dell'ordine al fornitore e/o attribuzione incarico al prestatore;
- Entrata della merce e/o attestazione di esecuzione del servizio;
- Ricezione e registrazione della fattura/parcella;
- Emissione dell'ordinativo di pagamento.

Ad ogni passaggio gestionale del ciclo passivo corrisponde un documento gestionale contenente le informazioni che possono dare origine alle registrazioni contabili, di tipo economico e/o analitico.

La registrazione contabile dei singoli movimenti richiede una verifica preliminare della disponibilità di budget nel centro gestionale responsabile del movimento. Dato il carattere



autorizzatorio del budget, in caso di mancata disponibilità di risorse la realizzazione dell'attività non è autorizzata.

Contabilmente, le fasi di avvio del ciclo passivo (selezione del fornitore, ordine/lettera di incarico/contratto) generano la registrazione in COAN di un impegno delle risorse assegnate al budget della struttura proponente. In questa fase viene anche precisato il campo attività (istituzionale, commerciale o promiscuo) dell'operazione avviata.

Quando i servizi sono stati regolarmente eseguiti ed i beni consegnati, accettati e – se richiesto dalla tipologia merceologica – collaudati e inventariati, si procede a registrare un documento di entrata merce/servizio che determina l'iscrizione del costo e, come contropartita, di un debito nel conto COGE "Fatture da ricevere".

Alla ricezione della fattura/parcella inviata dal fornitore/prestatore, il conto COGE "Fatture da ricevere" viene stornato in favore del conto COGE "Debiti verso fornitori". In questa fase non sono previste scritture COAN.

Il responsabile del procedimento verifica il rispetto della legittimità degli atti, controlla la correttezza dei dati e dei documenti che autorizzano il pagamento, infine inoltra la documentazione agli uffici contabili per l'emissione dell'ordinativo di pagamento.

Con la trasmissione alla banca dell'ordinativo di pagamento e la conseguente comunicazione di riscontro da parte della banca stessa, si chiude il ciclo contabile passivo.

Il principio di prudenza richiede che tutte le componenti negative siano contabilizzate anche se non definitivamente realizzate. Pertanto, in ogni esercizio andranno registrati:

- I debiti, sia certi che presunti;
- I costi rilevati per competenza economica.

La seguente tabella sintetizza il flusso dei documenti gestionali legati tra loro da un rapporto di successione, precisando la funzione di ciascuno rispetto alla rilevazione contabile nel gestionale.

Documenti gestionali (DG) del ciclo passivo		
	Tipologia di documento gestionale	Funzione
DG1	Richiesta d'acquisto	Formalizza la necessità di approvvigionamento di un determinato bene o servizio.
DG2	Ordine di acquisto/contratto a personale	È un documento riferito ad uno specifico fornitore/collaboratore/assegnista/docente emesso dall'ufficio di pertinenza, che determina la quantità, il prezzo e le modalità di consegna dell'ordine/prestazione. Il documento dà vita ad una registrazione in COAN che vincola il budget.
DG3	Documento di consegna	È il documento che certifica e accompagna l'entrata della merce o l'erogazione di un servizio



Documenti gestionali (DG) del ciclo passivo		
	Tipologia di documento gestionale	Funzione
		(esclusi i contratti al personale) e determina la registrazione COGE del costo e, come contropartita, del debito nel conto "Fatture da ricevere".
DG4	Fattura di acquisto/parcella/compenso/missione/generico in uscita	<p>Attesta la cessione di beni, la prestazione di servizi, il diritto al pagamento della borsa di studio. Il documento rende definitiva la scrittura in COAN nata nella fase precedente e determina:</p> <ul style="list-style-type: none"> • In presenza del documento di consegna: lo storno in COGE dal conto "Fatture da ricevere" al conto "Debiti verso fornitori". • In assenza del documento di consegna (es. per contratti al personale, missioni): la registrazione del costo in COGE e l'iscrizione del corrispondente debito. <p>Al fine della rilevazione è richiesto l'inserimento del numero del documento, la data di emissione, la data di scadenza, i dati identificativi del fornitore/prestatore, e tutti gli elementi necessari a quantificare il costo totale (es. prezzo, quantità...)</p>
DG5	Ordinativo di pagamento	È emesso a chiusura del processo di liquidazione della fattura e raccoglie tutte le informazioni necessarie per procedere al pagamento.



2 PRINCIPI DI VALUTAZIONE DELLE POSTE DELLO STATO PATRIMONIALE

Lo Stato Patrimoniale rappresenta le attività e le passività del patrimonio dell'Ateneo in un dato momento, e quindi gli investimenti effettuati e le rispettive fonti di copertura. La descrizione successivamente presentata illustra i contenuti e le regole di contabilizzazione delle principali poste patrimoniali.

2.1 IMMOBILIZZAZIONI

Le immobilizzazioni sono beni di uso durevole che manifestano benefici economici in un arco temporale di più esercizi. In questa macro categoria si possono distinguere tre tipologie di immobilizzazioni:

- Immateriali;
- Materiali;
- Finanziarie.

2.1.1 Immobilizzazioni immateriali

Le immobilizzazioni immateriali sono beni per loro natura intangibili che manifestano la loro utilità in più esercizi.

Sul piano contabile, le immobilizzazioni sono disciplinate da:

- Il principio OIC n. 24, in derivazione dell'art. 2423 del C.C., che tratta della contabilizzazione, classificazione e valutazione delle Immobilizzazioni immateriali;
- Il principio OIC n. 9 che stabilisce il trattamento contabile e l'informativa da fornire nella Nota Integrativa per le perdite durevoli di valore delle Immobilizzazioni immateriali (e materiali);
- l'art. 4, comma 1a) del D.I. n. 19/2014, che prevede quale criterio di valutazione il criterio del costo di acquisto o di produzione.

Le immobilizzazioni immateriali sono costituite da: oneri pluriennali, beni immateriali, immobilizzazioni immateriali in corso e acconti. In base all'OIC 24 rientra in questa categoria anche



l'avviamento che tuttavia è distante dalla realtà universitaria, motivo per cui tale voce non è prevista nello schema di Stato Patrimoniale ministeriale.

Nel nostro ambito rileva invece la distinzione fra beni immateriali e oneri pluriennali. 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 indicata nell'OIC n.24; 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

Le caratteristiche richieste per l'iscrizione tra le immobilizzazioni immateriali di un bene sono le seguenti:

- Titolarità di un diritto esclusivo di sfruttamento;
- Recuperabilità dei costi iscritti tramite benefici economici futuri che si svilupperanno dall'applicazione del brevetto/know how/software o dallo sfruttamento del marchio/diritto d'autore;
- Possibilità di determinare in modo attendibile il suo costo.

In base al disposto dell'art. 4, co. 1, lett a) del D.I. 19/2014, le immobilizzazioni vanno valutate al costo di acquisto (se entrano a far parte del patrimonio dell'Università mediante l'acquisizione diretta dall'esterno) e/o produzione (in caso di realizzazione all'interno dell'Università stessa).

Nel primo caso, il valore di iscrizione è determinato a partire dal costo di acquisto, comprendendo anche gli eventuali oneri accessori come costi notarili, tasse di registrazione, onorari di progettazione, trasporto, installazione, montaggio.

Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili all'immobilizzazione (compresa l'IVA per la parte non detraibile sulla base di criteri oggettivi, e interamente per acquisti in ambito istituzionale) e quelli di indiretta attribuzione per la quota ragionevolmente imputabile.

Posto che in taluni casi il costo di acquisto o di produzione è difficile da determinare con parametri oggettivi, può essere sufficiente iscrivere il valore fra le immobilizzazioni 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.

Qualora un bene immateriale sia ottenuto in licenza d'uso con pagamento di una somma una tantum, questa costituisce il costo da iscrivere e da ammortizzare.

Nel caso di acquisizione tramite liberalità da terzi, il MTO, pur in deroga all'art. 2426 c.c., ammette la rilevazione dell'immobilizzazione ad un valore convenzionale, per garantire l'informazione inventariale della titolarità. Prevede tuttavia, al fine di ogni effetto patrimoniale ed economico di tale operazione, l'iscrizione di un fondo ammortamento di pari importo.

Qualora l'Ateneo sia beneficiario di contributi in conto impianti, ovvero somme erogate dallo Stato o da altri enti per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, alla riattivazione ed all'ampliamento di immobilizzazioni, tali contributi vengono imputati al Conto Economico nella voce A-II "Contributi" (nell'ambito della specifica «Contributi per investimenti»), venendo poi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di risconti passivi, determinati in correlazione con la quota di ammortamento di competenza del cespite. Viene pertanto applicato il c.d. criterio di "esposizione trasparente" dell'utilizzo del contributo in relazione al costo, che lascia inalterato il costo di acquisto dell'immobilizzazione beneficiata dal contributo ma non influenza il risultato d'esercizio (nella misura in cui il contributo copre il costo di acquisto).

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 e ammodernamenti, sempre che comportino un conseguente e misurabile incremento dei benefici economici attesi in prospettiva.

Quando, alla data di chiusura dell'esercizio, un bene risulti di valore notevolmente inferiore a quello determinato secondo il procedimento di ammortamento, dovrà essere registrata una svalutazione affinché il bene risulti a patrimonio a tale minor valore (art. 2426, punto n. 3); la svalutazione si deve basare su elementi oggettivi e ben documentati. Qualora negli esercizi futuri vengano meno i motivi della stessa, il bene potrà essere ripristinato al suo valore originale. Rivalutazioni diverse da quest'ultima casistica, sono consentite solo per espressa previsione normativa.

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 viene specificata la quota di ammortamento utilizzata per ogni bene immateriale, e motivata l'eventuale scostamento rispetto alle aliquote suggerite nel MTO.

In caso di alienazione di un'immobilizzazione immateriale si può cedere il bene ad un valore superiore o inferiore o pari a quello contabilmente rilevato. Nel caso in cui il valore contabile del cespite (costo storico al netto del fondo ammortamento) sia inferiore rispetto al prezzo di vendita si realizzerà una plusvalenza, da rilevare in Conto Economico come variazione economica positiva



nella voce E20) Proventi Straordinari o A-V) Altri ricavi e proventi, a seconda rispettivamente del carattere o meno di straordinarietà dell'operazione che l'ha originata. Se invece, il valore contabile del cespite risulta superiore al prezzo di cessione dello stesso, si rileverà una minusvalenza, da rilevare a Conto Economico come variazione economica negativa nella sezione E21) Oneri straordinari o B-XII) Oneri diversi gestione a seconda rispettivamente del carattere o meno di straordinarietà dell'operazione che l'ha originata. Nell'ipotesi in cui il valore contabile sia pari al valore di cessione, si rileveranno unicamente operazioni di chiusura a pareggio dei conti del cespite e del fondo ammortamento di riferimento.

CLASSIFICAZIONE

Per le università la seguente classificazione delle immobilizzazioni immateriali è derivata dallo schema di bilancio di cui al D.I. 19/2014, sezione A-I) IMMOBILIZZAZIONI 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.

1) Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo

Nel caso specifico dei costi d'impianto ed ampliamento, dal momento che l'Università è un soggetto già esistente, 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 rilevare in questa categoria 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.

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

Diritti di brevetto

Vengono 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. Al riguardo, il MTO ritiene



che il rilascio del brevetto non possa costituire in sé ragione sufficiente per l'iscrizione all'attivo di un valore immateriale e che in ogni caso la durata legale del brevetto costituisca 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.

L'interpretazione della condizione di "utilità futura di tali diritti" prevista dal D.I. 19/2014 sembra andare nella direzione di poter capitalizzare un diritto brevettuale solo nel momento in cui si dimostra la sua utilità, perciò – nel caso dell'Ateneo – quando il brevetto viene trasferito in licenza/cessione. Tale licenza/cessione avviene generalmente in esercizi successivi a quello del deposito della domanda di brevetto. A quel punto però i costi brevettuali del brevetto concesso in licenza/cessione, sostenuti negli esercizi precedenti, non potranno essere più recuperati ai sensi del principio contabile OIC 24, avendo partecipato alla formazione del risultato degli esercizi precedenti. In conclusione, quindi, possono essere capitalizzati solo i costi brevettuali sostenuti dall'Ateneo durante l'esercizio in cui il brevetto viene trasferito in licenza/cessione ed eventualmente durante gli esercizi successivi (se tali costi continuano ad essere sostenuti dall'Ateneo). In generale il D.I. 19/2014 (art. 4, comma 1, lettera a) prevede che tali costi, in via prudenziale, vadano iscritti a Conto Economico e la capitalizzazione costituisca eccezione da giustificare adeguatamente in Nota Integrativa.

Costi di software applicativo

In questa voce trovano iscrizione i costi relativi al software applicativo acquistato a titolo di proprietà o a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato.

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.

In merito ai costi sostenuti per la realizzazione di software applicativo prodotto per uso interno "non tutelato", il MTO ne ammette la capitalizzazione – benchè con stringenti criteri (solo costi diretti, sia interni che esterni, attribuibili al progetto di software, no costi indiretti) – nel caso abbiano dato luogo a programmi utilizzabili per un certo numero di anni all'interno dell'università. L'Ateneo di Udine opta tuttavia per la diretta imputazione degli stessi a Conto Economico, stante la difficoltà da un lato di quantificazione dei costi direttamente imputabili al software stesso, e dall'altro di verifica dell'idoneità all'uso del nuovo software e del suo effettivo utilizzo all'interno dell'Ateneo.



3) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili

Concessioni

Le concessioni iscrivibili nella voce riguardano esclusivamente 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 al 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.

Licenze

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 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.

Marchi

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).

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.



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 e di interventi su immobili non di proprietà). 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 sono 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 l'iscrizione dei costi nell'attivo dello stato patrimoniale 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'Ateneo le tipologie di costi pluriennali che possono presentare natura e caratteristiche tali da essere iscrivibili in questa voce sono le 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, comodato d'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.I. 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 installazione 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.

SCRITTURE CONTABILI ESEMPLIFICATIVE

Esempio: Acquisto oneroso da terzi di software in licenza d'uso a tempo indeterminato: euro 10.000 (IVA compresa¹); ammortamento al 20%.

¹ Per semplicità, nelle registrazioni contabili di esempio non si rappresenta l'impatto della disciplina dello Split payment in materia di IVA, cui le Università statali sono soggette.



Registrazione acquisto		D	A
A)-I-2) Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno Immobilizzazioni finanziarie	a B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	10.000	10.000

Calcolo ammortamento al 31.12		D	A
B)-X-1) Ammortamento immobilizzazioni immateriali	a A)-I-2) Fondo ammortamento Diritti di brevetto e utilizzazione opere dell'ingegno	2.000	2.000

2.1.2 Immobilizzazioni materiali

Le immobilizzazioni materiali sono beni tangibili che manifestano la loro utilità in più esercizi.

Sul piano contabile, le immobilizzazioni sono disciplinate da:

- il principio OIC n. 16, in derivazione dell'art. 2426 del C.C., che tratta della contabilizzazione, classificazione e valutazione delle Immobilizzazioni materiali;
- il principio OIC n. 9 che stabilisce il trattamento contabile e l'informativa da fornire nella Nota Integrativa per le perdite durevoli di valore delle Immobilizzazioni materiali (e immateriali);
- l'art. 4, comma 1b) del D.l. n. 19/2014, che prevede quale criterio di valutazione il criterio del costo di acquisto o di produzione.

I cespiti entrano a far parte del patrimonio dell'Ateneo mediante l'acquisizione diretta dall'esterno, gratuita o onerosa, oppure mediante la produzione/realizzazione all'interno dell'Università.

REQUISITI DI ISCRIZIONE E VALUTAZIONE

Ai fini dell'iscrivibilità tra le immobilizzazioni materiali, i beni:

- devono avere un uso durevole, inteso come esistenza di fattori e condizioni produttive la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un esercizio amministrativo. Si precisa che tale caratteristica non è intrinseca ai beni stessi acquisiti, ma piuttosto alla loro destinazione. Le immobilizzazioni materiali, infatti, non sono beni destinati alla vendita né alla trasformazione per l'ottenimento di beni destinati alla vendita, ma vengono utilizzate come strumenti di produzione;
- vengono inclusi nel pertinente conto delle immobilizzazioni materiali solo a seguito di trasferimento del titolo di proprietà, in quanto con tale passaggio vengono trasferiti i rischi ed i benefici relativi ai beni;



- devono essere fisicamente esistenti presso l'Ateneo.

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 eventuali sconti commerciali indicati 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 produzione comprende anche l'IVA per la parte non detraibile:

- determinata sulla base di limiti oggettivi se l'acquisto è interamente effettuato in ambito commerciale;
- per l'intero ammontare se l'acquisto è effettuato in ambito istituzionale;
- determinata sulla base di un criterio oggettivo o proporzionale di inerenza alla sfera istituzionale in caso di acquisto promiscuo.

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.

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.l. 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, siano portati ad incremento del valore del bene cui ineriscono e poi ammortizzati. Vanno invece imputati a Conto Economico nell'esercizio in cui sono stati sostenuti i costi di manutenzioni ordinarie e spese di riparazione, cioè i costi volti al mantenimento della normale efficienza tecnica nonché conservazione della vita utile prevista.

Quando, alla data di chiusura dell'esercizio, un bene risulti di valore notevolmente inferiore a quello determinato secondo il procedimento di ammortamento, dovrà essere registrata una svalutazione affinché il bene risulti a patrimonio a tale minor valore (art. 2426, punto n. 3); la svalutazione si deve basare su elementi oggettivi e ben documentati. Qualora negli esercizi futuri vengano meno i motivi della stessa, il bene potrà essere ripristinato al suo valore originale. Rivalutazioni diverse da quest'ultima casistica, sono consentite solo per espressa previsione normativa.

Il D.l. n. 19/2014, come emendato dal D.l. 398/2017, 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 vadano 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 decreto e seguendo gli ordinari criteri di determinazione, valutazione e rappresentazione.

Qualora l'Ateneo sia beneficiario di contributi in conto impianti, ovvero somme erogate dallo Stato o da altri enti per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, alla riattivazione ed all'ampliamento di immobilizzazioni, tali contributi vengono imputati al Conto Economico nella voce A-II "Contributi", venendo poi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di risconti passivi, determinati in correlazione con la quota di ammortamento di competenza del cespite. Viene pertanto applicato il c.d. criterio di "esposizione trasparente" dell'utilizzo del contributo in relazione al costo, che lascia inalterato il costo di acquisto dell'immobilizzazione beneficiata dal contributo ma non influenza il risultato d'esercizio (nella misura in cui il contributo copre il costo di acquisto).

Le immobilizzazioni materiali che hanno un utilizzo limitato nel tempo vanno ammortizzate in ogni esercizio tenendo conto della residua possibilità di utilizzo. Nella Nota Integrativa viene



specificata la quota di ammortamento utilizzata per ogni bene materiale, e motivato l'eventuale scostamento rispetto alle aliquote suggerite nel MTO.

In caso di alienazione, si può cedere il bene ad un valore superiore o inferiore o pari a quello contabilmente rilevato. Nel caso in cui il valore contabile del cespite (costo storico al netto del fondo ammortamento) sia inferiore rispetto al prezzo di vendita si realizzerà una plusvalenza, da rilevare in Conto Economico come variazione economica positiva nella voce E20) Proventi Straordinari o A-V) Altri ricavi e proventi, a seconda rispettivamente del carattere o meno di straordinarietà dell'operazione che l'ha originata. Se, invece, il valore contabile del cespite risulta superiore al prezzo di cessione dello stesso, si rileverà una minusvalenza, da rilevare a Conto Economico come variazione economica negativa nella sezione E21) Oneri straordinari o B-XII) Oneri diversi gestione a seconda rispettivamente del carattere o meno di straordinarietà dell'operazione che l'ha originata. Nell'ipotesi in cui il valore contabile sia pari al valore di cessione, si rileveranno unicamente operazioni di chiusura a pareggio dei conti del cespite e del fondo ammortamento di riferimento.

CLASSIFICAZIONE

Per le Università la classificazione delle immobilizzazioni materiali è derivata dallo schema di bilancio di cui al D.l. 19/2014, sezione A-II) IMMOBILIZZAZIONI 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.

1) Terreni e fabbricati

Terreni

La voce comprende le pertinenze fondiari dei fabbricati civili e industriali oltre alle altre superfici, terreni agricoli e aree edificabili.

Fabbricati

La voce comprende fabbricati civili, industriali, commerciali, per attività didattica, sportivi, nonché costruzioni leggere (quali, ad esempio, tettoie, baracche, costruzioni precarie e simili).



2) Impianti e attrezzature

Impianti

Sono da ricomprendere nella voce gli impianti generici non legati alla tipica attività dell'Università o gli impianti specifici legati alle tipiche attività produttive di servizi dell'Università (es. impianti multimediali).

Attrezzature

La voce si riferisce alle attrezzature destinate alle attività didattiche e amministrative, non comprendendo le attrezzature scientifiche di cui al successivo n. 3) per le quali il prospetto ministeriale, vista la peculiarità della tipologia nel mondo universitario, ha previsto espressa distinta categoria.

3) Attrezzature scientifiche

Le attrezzature scientifiche sono relative in modo specifico all'impiego nell'attività scientifica e di ricerca, di particolare rilevanza per tale attività. Possono avere un elevato contenuto tecnologico e, data la spiccata obsolescenza, possono essere sottoposte ad un ammortamento più rapido.

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

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

Patrimonio librario

Nel presentare le diverse possibilità di valutazione del patrimonio librario, la normativa parte innanzitutto dalla distinzione tra libri/collezioni che non perdono valore nel tempo e quelli che invece sono oggetto di senescenza. La prima tipologia va iscritta tra le immobilizzazioni dello Stato Patrimoniale e non va ammortizzata, salvo adeguamenti nel caso remoto di variazioni di valore, da illustrare in Nota Integrativa.

Per i beni che invece perdono valore nel tempo, il D.l. 19/2014 prevede tre metodi alternativi di valutazione. Tra questi, l'Ateneo di Udine ha optato – per semplicità di applicazione del metodo e non eccessiva significatività dei valori movimentati – per l'imputazione interamente a costo d'esercizio del valore annuale degli acquisti di volumi, senza rappresentazione della consistenza patrimoniale del patrimonio librario.



Opere d'arte, d'antiquariato e museali

Le opere d'arte, i beni di valore storico e le collezioni scientifiche sono iscritti nello Stato Patrimoniale e non sono sottoposti ad ammortamento poiché tendono a non perdere valore nel tempo.

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 e ricerca, sia di supporto all'attività amministrativa e tecnica (es. armadi metallici, armadietti spogliatoio, contenitori per borse e vestiti, scaffali, lavagne, pedane, banchi, poltrone, sgabelli, cattedre, scrivanie e tavoli, carrelli porta libri, librerie metalliche, pareti divisorie, cassettiere ecc.).

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 pertinenza delle immobilizzazioni materiali. Anche per i costi iscritti in questa voce, occorre verificare il rispetto del principio generale dell'utilizzazione economica produttiva di benefici per l'ente lungo un arco temporale di più esercizi.

7) Altre immobilizzazioni materiali

Nella voce, residuale, confluiscono i costi di acquisto/produzione di altri beni durevoli che, per la loro differente natura, non trovano collocazione nelle voci precedenti (es. automezzi, autovetture e altri mezzi simili). I costi iscrivibili devono rispettare il principio generale valido per tutte le immobilizzazioni materiali illustrato in precedenza. Il periodo di ammortamento varia in relazione al periodo di effettiva utilità prodotta a vantaggio dell'ateneo.

SCRITTURE CONTABILI ESEMPLIFICATIVE

Esempio: Realizzazione interna in economia di un impianto per uso strumentale dell'Ateneo: costo complessivo di euro 100.000, di cui euro 50.000 (IVA compresa²) derivanti da servizi resi da società esterna ed euro 50.000 come costo del personale interno. Ammortamento al 10%.

² Per semplicità, nelle registrazioni contabili di esempio non si rappresenta l'impatto della disciplina dello Split payment in materia di IVA, cui le Università statali sono soggette.



Capitalizzazione costo dei servizi esterni	D	A
A)-II-2) Impianti e attrezzature a D)-9) Debiti verso fornitori	50.000	50.000

Capitalizzazione costo del personale interno	D	A
A)-II-2) Impianti e attrezzature a A-VII) Incrementi immobilizzazioni per lavori interni	50.000	50.000

Calcolo dell'ammortamento al 31.12	D	A
B)-X-2) Ammortamento immobilizzazioni materiali a A)-II-2) Fondo ammortamento impianti e attrezzature	10.000	10.000

2.1.3 Immobilizzazioni finanziarie

La valutazione delle immobilizzazioni finanziarie in un ateneo riguarda, principalmente, le partecipazioni da classificare fra gli investimenti durevoli, nonché crediti per depositi cauzionali per contratti e/o rapporti di lunga durata (anche relativi a utenze, ecc.).

PARTECIPAZIONI

Per partecipazione si intende l'investimento nel capitale di soggetti esterni (imprese, consorzi...). La classificazione nell'attivo immobilizzato o nell'attivo circolante dipende dalla destinazione o meno a permanere durevolmente nel patrimonio.

Sul piano contabile, le partecipazioni sono disciplinate da:

- il principio OIC n. 21 che tratta della contabilizzazione, classificazione e valutazione delle partecipazioni;
- art. 2359 del c.c. che definisce il concetto di controllo e collegamento;
- l'art. 4, comma 1c) del D.l. n. 19/2014, post emendamento, che prevede disposizioni specifiche per la valutazione delle partecipazioni in collegate e controllate.

CLASSIFICAZIONE

Per le università la seguente classificazione delle partecipazioni è derivata dallo schema di bilancio di cui al D.l. 19/2014, con il dettaglio ispirato all'art. 2424 c.c. per quanto applicabile, sezione A-III) IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE:

- 1) Partecipazioni (con separata indicazione delle partecipazioni) in:
 - a) Imprese controllate
 - b) Imprese collegate
 - c) Altre imprese.



L'art. 2359 del C.C. definisce il concetto di società controllate e collegate, elemento discriminante per la classificazione di cui sopra.

“Sono considerate società controllate:

- 1. le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;*
- 2. le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;*
- 3. le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.*

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.”

Si ritiene non applicabile agli Atenei il possesso di partecipazioni in imprese controllanti, situazione questa che si verifica solitamente in ambito societario nei rapporti tra società di capitali.

Le partecipazioni acquistate dall'Ateneo sono solitamente, da un lato, in società che svolgono attività strumentali a quelle dall'Ateneo e, dall'altro, in consorzi, fondazioni o altri enti commerciali e non. Si riporta di seguito il comportamento contabile da tenere nelle due casistiche presentate.

a) Partecipazioni in società

Si tratta di società che svolgono attività strumentali a quelle d'Ateneo o comunque collegate al trasferimento tecnologico e delle conoscenze ad es. case editrici, incubatori di start up, etc.

Le partecipazioni di questo tipo sono iscritte al costo di acquisto o di costituzione comprensivo di eventuali oneri accessori direttamente correlabili all'operazione quali ad esempio costi legali, costi di consulenza, imposte e tasse.

Tale valore non deve essere incrementato, in base al principio della prudenza, in caso di incremento del valore della partecipazione; tuttavia lo stesso valore non può essere mantenuto in caso di perdite durevoli di valore, quando le cause che le hanno generate non possano essere rimosse in breve tempo. La perdita durevole è determinata confrontando il valore di iscrizione in bilancio della partecipazione con il suo valore recuperabile, calcolato in base ai benefici futuri che si prevede affluiranno all'economia della partecipante.

La svalutazione in tali casi dovrà essere effettuata a riduzione diretta del valore iscritto nell'attivo dello Stato Patrimoniale, passando per la rilevazione di un Fondo svalutazione al fine di



mantenere una maggiore trasparenza.

Fermo restando il criterio generale del costo, la nuova versione del D.I. 19/2014 precisa il comportamento da tenere con riferimento alle partecipazioni detenute in società o enti controllati e collegati. E' stabilito che in caso di:

- risultato negativo della partecipata che non venga ripristinato immediatamente;
- e che costituisca perdita durevole di valore

il valore della partecipazione vada adeguato all'importo corrispondente alla frazione di pertinenza dell'Ateneo del patrimonio netto della società partecipata, come risultante dall'ultimo bilancio approvato. Per rispetto del principio di prudenza, non verrà registrato nessun adeguamento, invece, nel caso in cui la quota corrispondente alla frazione di patrimonio netto fosse superiore al costo di acquisto.

Qualora la partecipazione riacquistasse valore in esercizi successivi, si potrà procedere ad una scrittura di rettifica fino alla concorrenza del maggior valore, mantenendo comunque il limite massimo del valore iniziale della partecipazione.

Nel caso in cui la perdita di valore non si configuri invece come durevole, si dovrà mantenere in bilancio il costo storico della partecipata, fornendo adeguate informazioni e motivazioni in Nota integrativa.

b) Partecipazioni in consorzi, fondazioni o altri enti commerciali e non

Si tratta di partecipazioni che non prevedono, di solito, il ritorno del capitale versato in occasione della costituzione o dell'ingresso nella compagine del soggetto (il quale, al di là della forma giuridica, deve essere dotato di soggettività giuridico-patrimoniale autonoma). Caso tipico è quello delle fondazioni che perseguono generalmente scopi di pubblica utilità o di liberalità: in caso di scioglimento o estinzione, il patrimonio dell'ente viene utilizzato per lo scopo per il quale la fondazione è stata costituita o devoluto a favore del beneficiario della stessa. In questi casi e comunque in tutti quelli in cui non vi sia alcun valore d'uso futuro e/o possibilità di realizzo, la partecipazione non può essere classificata tra le immobilizzazioni e/o altre poste dell'attivo patrimoniale.

Tuttavia, data la rilevanza e la frequenza di tali fattispecie nel mondo universitario, in Nota integrativa va fornita adeguata informativa sull'elenco di tali enti e sui costi di competenza sostenuti nei singoli esercizi a favore di ciascuno.

SCRITTURE CONTABILI ESEMPLIFICATIVE

Esempio: Acquisione di una partecipazione al costo di euro 100.000 nell'anno X; rilevazione di perdita durevole di valore di euro 10.000 nell'anno X+1; aumento di valore di euro 20.000 nell'anno X+2.



Acquisizione della partecipazione (anno X)		D	A
A)-III – Immobilizzazioni finanziarie	a B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	100.000	100.000

Svalutazione per perdita durevole (anno X+1)		D	A
D.2) Svalutazione partecipazioni	a B) Fondo svalutazione partecipazioni	10.000	10.000

Al 31.12.X+1, il valore netto rappresentato in Stato patrimoniale è di euro 90.000 (pari a costo storico euro 100.000 - fondo svalutazione partecipazioni euro 10.000).

Rivalutazione a seguito riacquisto di valore (anno X+2)		D	A
B) Fondo svalutazione partecipazioni	a D.1) Rivalutazione partecipazioni	10.000	10.000

Nonostante l'aumento di valore sia di euro 20.000, la rettifica massima applicabile è pari alla svalutazione originaria, per euro 10.000 euro.

IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE DERIVANTI DA CREDITI

Nei crediti immobilizzati trovano iscrizione:

- i depositi cauzionali versati dall'Ateneo e che permangano sistematicamente in relazione a rapporti contrattuali che li hanno generati;
- i crediti derivanti da versamenti effettuati nelle società e/o soggetti collegati e/o controllati per i quali ci sia diritto alla restituzione (ad esempio a titolo di finanziamento fruttifero e/o infruttifero).

Il Principio OIC n. 15, per quanto di riferimento a questa fattispecie, disciplina il trattamento dei crediti in ragione del presupposto di esigibilità e iscrivibilità al nominale fra specifiche voci delle immobilizzazioni finanziarie, come esposte nello schema allegato 1 al D.l. n. 19/2014 e da dettaglio che segue, ispirato all'art. 2424 del c.c per quanto applicabile:

C) III - IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

2) Crediti

- Verso imprese controllate
- Verso imprese collegate
- Verso altri



2.1.4 Limiti di inventariazione

Tutti i beni che sono classificati tra le immobilizzazioni sulla base di quanto precisato nel paragrafo 2.1 sono soggetti ad inventariazione a prescindere dal loro valore.

Alcuni beni non sono oggetto di inventariazione, così come previsto dall'art. 6 del Regolamento sull'inventario, emanato con D.R. 226 del 14.03.2019.

I beni che non sono inventariati non devono essere considerati immobilizzazioni.

2.2 ATTIVO CIRCOLANTE

2.2.1 Rimanenze

Le rimanenze rappresentano costi sostenuti nell'esercizio corrente per l'acquisto o la produzione di beni, i cui ricavi saranno realizzati nell'esercizio successivo. Le rimanenze, seguendo il principio di competenza, rappresentano un costo che deve essere sospeso e rinviato al periodo successivo.

L'Ateneo gestisce un magazzino in riferimento all'attività di merchandising (magliette, borse con il logo, tute, cravatte, braccialetti, ecc.). I beni sono valutati al costo di acquisto ovvero al valore di realizzazione ricavabile dall'andamento di mercato, se inferiore.

2.2.2 Crediti

I crediti costituiscono il diritto ad esigere importi da determinati soggetti terzi a definite scadenze. Sono iscritti nell'Attivo patrimoniale e sono classificati in voci che tengono conto della scadenza, natura, tipo di debitore e del grado di certezza del credito (art. 2424 c.c.)

Sul piano contabile, i crediti sono disciplinati da:

- il principio OIC n. 15 che tratta della contabilizzazione, classificazione e valutazione dei crediti;
- l'art. 4, comma 1, lett. e) del D.l. n. 19/2014.



REQUISITI DI ISCRIZIONE E VALUTAZIONE

I crediti sorti a fronte di un contributo in conto d'esercizio dal MIUR, o altri contributi a fondo perduto assegnati da enti pubblici e privati vanno registrati come crediti esclusivamente a fronte di atto o provvedimento ufficiale.

I crediti per progetti di ricerca/didattica vengono iscritti a seguito dell'avvenuta stipula di convenzioni o di comunicazione ufficiale dell'ente che ha effettuato il bando. L'iscrizione del credito avviene per l'intero valore, anche nel caso di contributi o progetti pluriennali. A fine esercizio il ricavo correlato viene riscontato per competenza in relazione all'andamento dei corrispondenti costi sostenuti nell'anno.

I crediti derivanti da attività conto terzi, disciplinati da apposite convenzioni, nascono ai fini di bilancio con l'emissione della fattura attiva, a conclusione della prestazione fornita dall'Università o a stato di avanzamento, qualora previsto dalla convenzione.

I crediti verso studenti, vista la particolarità, presentano una modalità di iscrizione specifica che viene dettagliatamente illustrata nel paragrafo seguente (si veda "Crediti verso studenti per tasse e contributi").

I crediti devono essere iscritti a bilancio al presunto valore di realizzo. Il valore nominale dei crediti iscritti a bilancio deve essere cioè rettificato per le perdite di inesigibilità presunta, tramite la costituzione di apposito fondo di svalutazione. Nel rispetto dei principi di prudenza e competenza, il fondo va alimentato negli esercizi in cui si manifestano situazioni di possibile insolvenza (es. avvio procedure fallimentari), senza rinviarle al momento in cui queste effettivamente si realizzeranno.

L'Ateneo, annualmente in sede di operazioni di assestamento del bilancio, procede alla valutazione per ciascun credito iscritto a bilancio del grado di rischio di mancati incassi.

In caso di certa inesigibilità, i crediti andranno stornati dall'attivo dello Stato Patrimoniale:

- mediante utilizzo del fondo svalutazione, se capiente;
- con registrazione di un costo a Conto Economico per perdita su crediti per l'eventuale quota non coperta da fondo.

In seguito, procede a determinare, per i crediti ad insolvenza presunta, l'opportuna consistenza del fondo svalutazione, distinto per ciascuna linea di credito. A tal fine considera:

- Gli importi da "rilasciare" per i crediti per i quali era stato accantonato un fondo superiore alle effettive perdite presunte rivalutate (es. nel caso sia stato incassato totalmente un credito per il quale era stato accantonato un fondo, che non ha pertanto più ragione di essere mantenuto);
- Gli importi per cui incrementare il fondo in relazione a nuove situazioni di possibile insolvenza che si sono manifestate nel corso dell'esercizio (es. a seguito di avvio di procedure fallimentari);



- Una ulteriore quota da accantonare per far fronte ad un rischio generico di insolvenza per tutti i crediti per i quali non è individuabile una particolare situazione di criticità.

La somma algebrica degli importi relativi alle valutazioni di cui ai punti precedenti può determinare una scrittura di:

- Rilascio (e quindi riduzione) del fondo, con conseguente restituzione delle risorse alla struttura con il cui budget era stato costituito il fondo;
- Un nuovo accantonamento a fondo, utilizzando il budget della struttura che ha generato il credito.

Si ricorda che nel prospetto di Stato Patrimoniale è prevista – per ciascuna sottocategoria di crediti – la separata indicazione degli importi esigibili entro l'esercizio successivo a quello di riferimento, al fine di fornire informazioni utili per la valutazione dell'equilibrio finanziario e monetario dell'Ateneo.

CLASSIFICAZIONE

Per le università, l'articolazione della voce crediti è espressamente dettagliata dallo schema di bilancio di cui al D.l. 19/2014, sezione C-II) CREDITI:

- 1) Crediti verso MIUR e altre Amministrazioni centrali
- 2) Crediti verso Regioni e Province Autonome
- 3) Crediti verso altre Amministrazioni locali
- 4) Crediti verso l'Unione Europea e il Resto del mondo
- 5) Crediti verso Università
- 6) Crediti verso studenti per tasse e contributi
- 7) Crediti verso società ed enti controllati
- 8) Crediti verso altri (pubblici)
- 9) Crediti verso altri (privati)

Si descrivono di seguito i principali contenuti delle singole voci.

1) Crediti verso MIUR e altre amministrazioni centrali

In questa voce vengono iscritti tutti i crediti sorti nei confronti del MIUR e di altri ministeri.

I principali importi sono riferiti a:

- Fondo di Finanziamento Ordinario (FFO),
- Contributi delle borse di studio delle scuole di specializzazione medica,
- Trasferimenti per borse di mobilità Erasmus,
- Progetti di ricerca e didattica,
- Ricerche commissionate.



2) Crediti verso Regioni e Province Autonome

Accoglie i crediti per contributi di vario tipo assegnati dalla Regione Friuli Venezia Giulia e dalle Province Autonome di Trento e Bolzano.

I principali importi sono riferiti a:

- Contributi in conto esercizio a valere su finanziamenti regionali (es. Finanziamento al sistema universitario regionale, per professioni sanitarie, per borse di studio delle scuole di specializzazione medica),
- Progetti di ricerca, di didattica e inserimento degli studenti nel mondo lavorativo,
- Contributi pluriennali deliberati dalla Regione a favore dell'Ateneo per la copertura di spese di investimento.

Vista l'entità degli importi, preme illustrare nel dettaglio le modalità di rilevazione dei crediti per contributi pluriennali per spese di investimento e connesse operazioni relative ai mutui.

In seguito alla concessione da parte della Regione di un contributo pluriennale (in genere di 15 o 20 anni) destinato al finanziamento di interventi di investimento (es. ristrutturazione di immobili, acquisto di attrezzature...), l'Ateneo procede alla stipula di mutui con la Cassa Depositi e Prestiti, di durata corrispondente a quella del contributo concesso (15 o 20 anni). Tali mutui generalmente risultano coperti interamente dal contributo regionale, sia per la quota capitale che per la quota interessi.

Annualmente la Regione trasferisce all'Ateneo i fondi di cassa corrispondenti al contributo annuo concesso con cui l'Ateneo rimborsa le rate (in genere semestrali) del mutuo. Ciò determina una diminuzione del debito verso la Cassa Depositi e Prestiti e iscrizione del costo per interessi passivi su mutui di pertinenza dell'anno.

Durante la realizzazione dell'intervento finanziato, in contabilità viene alimentato il conto di Immobilizzazioni in corso che, alla fine di ogni esercizio, rappresenta lo stato di avanzamento dei lavori dell'investimento stesso. Alla conclusione dei lavori – formalizzata dal collaudo o certificato di regolare esecuzione – il valore dell'opera viene stornato dal conto Immobilizzazioni in corso a favore della voce dell'attivo corrispondente (es. Fabbricati, Attrezzature, Impianti...). Inizia quindi il processo di ammortamento dell'immobilizzazione, calcolata in base alla vita utile del bene realizzato/acquistato.

In sede di scritture di assestamento, il ricavo iscritto nei confronti della Regione:

- Per la parte riferita alla quota interessi: viene riscontato in misura tale da coprire la quota di interessi passivi sul mutuo di competenza dell'anno, in base a quanto stabilito dal piano di ammortamento del mutuo. In questo modo gli interessi hanno impatto nullo sul Conto Economico in quanto totalmente sterilizzati dalla quota di competenza del ricavo riscontato;
- Per la parte riferita alla quota capitale: viene imputato a Conto economico per l'importo di competenza, a sterilizzazione della quota annua di ammortamento dell'immobilizzazione.



SCRITTURE CONTABILI ESEMPLIFICATIVE

Esempio: sottoscrizione con CDP di un mutuo di euro 100.000 (quota capitale) destinato al finanziamento di intervento di ristrutturazione di un fabbricato; interessi complessivi euro 10.000. Rimborso del capitale in 20 rate costanti annuali (euro 5.500, di cui euro 5.000 capitale e euro 500 interessi). Contributo regionale euro 110.000 (a totale copertura di quota interessi e quota capitale). Ammortamento del fabbricato in 20 anni (5%).

Registrazione contributo dalla Regione		D	A
B-II-2) Crediti verso Regioni e Province Autonome	a Diversi	110.000	
	A-II-2) Contributi Regioni e Province autonome – quota capitale		100.000
	A-II-2) Contributi Regioni e Province autonome – quota interessi		10.000

Stipula del mutuo con la Casa Depositi e Prestiti		D	A
B-II-9) Crediti verso altri (privati)	a D-1) Mutui e debiti verso banche	100.000	100.000

Rilevazione costi di realizzazione dell'intervento		D	A
A-II-6) Immobilizzazioni materiali in corso e acconti	a D-9) Debiti verso fornitori	100.000	100.000

Incasso contributo annuo dalla Regione		D	A
B)-IV-2) Depositi bancari e postali	a B-II-2) Crediti verso Regioni e Province Autonome	5.500	5.500

Rimborso rata di ammortamento del mutuo a CDP		D	A
Diversi	a B)-IV-2) Depositi bancari e postali		5.500
D-1) Mutui e debiti verso banche		5.000	
C-2) Interessi ed altri oneri finanziari		500	



Valorizzazione immobilizzazione a seguito collaudo dell'opera		D	A
A-II-1) Terreni e fabbricati	a A-II-6) Immobilizzazioni materiali in corso e acconti	100.000	100.000

Calcolo dell'ammortamento del fabbricato al 31.12		D	A
B)-X-2) Ammortamento fabbricati	a A)-II-2) Fondo ammortamento fabbricati	5.000	5.000

Risconto dei contributi al 31.12		D	A
Diversi	a E-e1) Risconti passivi su contributi agli investimenti		104.500
A-II-2) Contributi Regioni e Province autonome – quota capitale		95.000	
A-II-2) Contributi Regioni e Province autonome – quota interessi		9.500	

3) Crediti verso altre Amministrazioni Locali:

Affluiscono i crediti vantati verso Province non autonome e Comuni.

4) Crediti verso l'Unione Europea e il Resto del mondo

La voce accoglie i crediti verso l'Unione Europea e tutti gli altri soggetti internazionali, Università straniere comprese, principalmente riferiti a progetti di ricerca.

5) Crediti verso Università

In questa voce affluiscono i crediti vantati verso Atenei italiani per co-finanziamenti di progetti di ricerca nazionali e internazionali o per altre attività istituzionali (es. copertura di borse di dottorato).

6) Crediti verso studenti per tasse e contributi

Questa tipologia di credito costituisce l'elemento forse più distintivo dei bilanci delle Università rispetto a quelli di altri enti e aziende e pertanto, considerata anche l'entità, richiede criteri di valutazione e valorizzazione specifici.



La voce comprende tutti i pagamenti dovuti dagli studenti per le tasse e i contributi universitari. Gli importi dei crediti iscritti a bilancio sono riferiti:

- principalmente al gettito relativo agli iscritti ai corsi di laurea e laurea specialistica,
- in via secondaria, alle entrate da studenti iscritti a master, corsi di perfezionamento, scuole di specializzazione, dottorati, altri corsi;
- infine a tutte le indennità supplementari dovute dagli studenti per l'acquisizione di servizi diversi legati alla carriera universitaria.

L'importo dovuta dal singolo studente per l'iscrizione annuale è indicato nell'Avviso Aggiuntivo al Manifesto degli Studi relativo a tasse, contributi ed esoneri che individua anche le scadenze delle rate (2 o 3) in cui il pagamento è ripartito.

La prima rata include l'imposta di bollo e la tassa regionale per il diritto allo studio. Fermo restando l'obbligo di pagamento entro la scadenza di ottobre (o altre date previste per casi particolari), l'importo deve essere pagato da tutti, ad eccezione dei casi espressamente previsti dalle normative vigenti o dalla regolamentazione dell'Università (es. beneficiari della borsa di studio ARDISS; studenti con disabilità documentata pari o superiore al 66%, studenti iscritti alla Scuola Superiore dell'Ateneo, studenti provenienti da altri atenei, anche esteri, sulla base di convenzioni specifiche che disciplinano la contribuzione studentesca).

La seconda e la terza rata sono calcolate per ciascuno studente, tenuto conto dell'ISEE familiare e/o di eventuale altre situazioni che danno diritto a riduzioni rispetto alla tassazione massima (es. status di studente lavoratore, status di studente genitore, status di studente a tempo parziale).

Ai fini di bilancio, l'Ateneo registra un credito pari all'intero gettito di un determinato anno accademico, determinato tramite il gestionale di segreteria studenti (ESSE3), che è stato opportunamente integrato con il gestionale contabile al fine di procedere a registrazioni in bilancio automatizzate. Il credito tiene già conto di tutte le eventuali riduzioni per fascia di reddito o esoneri a vario titolo riconosciuti allo studente e riferiti alle rate successive alla prima.

In ottemperanza al principio di competenza economica, l'ateneo procede in sede di assestamento, al risconto dei ricavi per la quota (9/12) di competenza dell'esercizio successivo. In questo modo, annualmente, il ricavo di tasse è relativo al gettito di due anni accademici, il precedente che pesa per i 9/12 e il successivo che pesa per 3/12.

Come previsto per tutte le altre tipologie di crediti, al fine di garantire l'esposizione in bilancio del valore di realizzo presunto, è necessario poi costituire un apposito fondo svalutazione crediti.

Partendo dal presupposto, avallato da analisi annuali su dati storici, di considerare totalmente inesigibile un credito verso studenti decorsi tre anni dalla sua iscrizione e difficilmente esigibile un credito non riferito all'anno in corso, l'Ateneo procede annualmente e a rotazione a:

- Stralciare, per la quota ancora aperta, il credito riferito al terzo anno accademico precedente a quello in corso;



- Adeguare il fondo svalutazione all'importo non ancora incassato dei crediti riferiti ai due anni accademici precedenti a quello in corso.

Al fine di definire il fondo svalutazione da accantonare per il credito relativo all'anno accademico in corso a fine esercizio, prima della chiusura del bilancio consuntivo, si procede ad una analisi dell'andamento degli incassi relativi alla contribuzione studenti dell'anno accademico in corso e di quelli degli anni accademici più recenti. La percentuale così determinata viene applicata al valore del credito per l'adeguamento del fondo svalutazione crediti verso studenti.

7) Crediti verso società ed enti controllati

Affluiscono tutti i crediti vantati dall'Ateneo nei confronti di società ed enti controllati.

8) Crediti verso altri (pubblici)

Vengono riportati i crediti verso tutti gli enti pubblici con i quali l'Ateneo ha rapporti e non ricompresi nelle voci precedenti. Tra i principali:

- Enti di ricerca pubblici per progetti di ricerca
- Consorzi pubblici per attività di didattica e di ricerca
- Aziende ospedaliere per attività in convenzione
- Enti pubblici vari per ricerche commissionate
- Crediti tributari (IVA, IRES, IRAP).

9) Crediti verso altri (privati)

Affluiscono i crediti dovuti all'Ateneo da soggetti privati. I principali importi sono riferiti a:

- Ricerche per attività commissionata
- Finanziamenti per attività di didattica, di ricerca, di internazionalizzazione
- Crediti verso la Cassa Depositi e Prestiti per quote di mutui che l'Ateneo ha già rimborsato ma che vengono erogate dalla stessa in funzione degli stati avanzamenti lavori.

2.2.3 Disponibilità liquide

Le disponibilità sono rappresentate da valori numerari che hanno il requisito della scadenza a vista o entro l'esercizio. La voce raggruppa i valori di depositi bancari, postali, denaro, valori in cassa, assegni e valori bollati. Queste poste di bilancio sono valutate al valore nominale. Le poste in valuta estera sono invece calcolate al tasso di cambio a fine esercizio.



2.3 RATEI E RISCONTI ATTIVI

I ratei attivi sono una quota di entrata futura che misura ricavi già maturati nell'esercizio ma non rilevati non avendo ancora avuto manifestazione finanziaria. I risconti attivi sono costi che, avendo già avuto manifestazione finanziaria, sono stati contabilizzati nell'esercizio ma necessitano di essere sospesi e rimandati ad un periodo successivo in quanto non interamente di competenza.

Nell'Ateneo il ricorso a questa macro voce riguarda importi di non elevata entità e riferibili principalmente a risconti attivi.

2.4 PATRIMONIO NETTO

Il patrimonio netto rappresenta l'ammontare dei c.d. "mezzi propri" cioè i mezzi destinati alla realizzazione di fini istituzionali dell'Università.

Sul piano contabile, è disciplinato da:

- l'art. 4, comma 1, lett. h) e art. 5, comma 1, lett. j) e l) del D.l. n. 19/2014.
- il principio OIC n. 28 che tratta della classificazione, rilevazione e movimentazione delle voci di patrimonio netto e la delle voci di patrimonio, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Il patrimonio netto dell'Ateneo, così come previsto dallo schema di Stato Patrimoniale del D.l. 19/2014, pedissequamente recepito dall'art. 11 RAFC, si articola in tre categorie:

- Fondo di dotazione dell'Ateneo;
- Patrimonio vincolato;
- Patrimonio non vincolato.

Fatto salvo quanto si dirà in merito agli apporti a fondi di dotazione e a fondi *endowment*³, il Patrimonio netto può essere movimentato solo da destinazioni dei Risultati di esercizio, effettuati in seguito a delibera del Consiglio di Amministrazione dell'Ateneo.

E' fondamentale dettagliare puntualmente in Nota integrativa la composizione e le modifiche che intervengono nella consistenza delle sue poste ideali.

³ I fondi *endowment* sono diversi dai fondi di dotazione, sebbene la traduzione letterale sia la stessa. I fondi di dotazione sono l'equivalente del capitale sociale, cioè fondi versati all'atto della costituzione dell'ateneo da parte del fondatore, mentre i fondi *endowment* sono quelli donati all'ateneo già esistente da parte di un terzo con un vincolo di destinazione/utilizzo.



2.4.1 Fondo di dotazione dell'Ateneo

Il fondo di dotazione 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.

Per l'Ateneo di Udine non si rilevano dotazioni iniziali derivanti dall'atto costitutivo. Questa posta è sorta in seguito al passaggio della contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale al 1° gennaio 2012. Essa è data dalla differenza tra attivo e passivo al netto delle poste di patrimonio vincolato e patrimonio non vincolato sempre alla data del 1° gennaio 2012.

Il MTO prevede che il fondo di dotazione possa essere aumentato sia da nuovi versamenti da parte del soggetto che ha dotato l'ente in origine, che da eventuali decisioni del Consiglio di Amministrazione dell'Ateneo tramite riclassificazione o destinazione di eventuali riserve disponibili. Non possono però confluirci possibili versamenti da terzi, i quali dovranno costituire riserve o fondi di patrimonio, eventualmente vincolati in base alla destinazione voluta dal donante.

Pur trattandosi di ipotesi remota, da considerarsi solo nei casi più gravi, è ammesso l'utilizzo del fondo di dotazione per la copertura di perdite derivanti dalla gestione economica qualora queste non trovino adeguata copertura in poste di patrimonio netto libero.

2.4.2 Patrimonio vincolato

Per espressa previsione dello schema di bilancio ministeriale, il patrimonio vincolato è suddiviso in tre componenti: fondi vincolati destinati da terzi, fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali e riserve vincolate.

1. Fondi vincolati destinati da terzi

Rappresentano l'ammontare di somme derivanti da erogazioni vincolate nella finalità e/o nell'utilizzo per scelta del terzo donatore.

Ne sono un esempio i c.d. "fondi endowment", per i quali il donatore ha definito un vincolo permanente disponendo un utilizzo non del patrimonio donato, ma dei frutti derivanti dal processo di investimento dello stesso. Tali fondi 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 (es. le liberalità a sostegno di cattedre permanenti, le liberalità a sostegno di centri di ricerca, le liberalità a sostegno di iniziative didattiche, le liberalità a sostegno di borse e/o premi per gli studenti).

Il MTO precisa che l'iscrizione nel Patrimonio netto e non tra i proventi dell'esercizio sia giustificata dal fatto 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;



l'organizzazione deve quindi 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.

Qualora il vincolo al fondo dovesse venire meno, la riserva potrà essere liberata e riclassificata tramite una permuta economica fra le voci di patrimonio netto non vincolato.

2. Fondi vincolati per decisioni degli organi istituzionali

Accolgono i valori del risultato dell'esercizio o di altre risorse libere di patrimonio ma vincolate da un'apposita decisione degli organi istituzionali.

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.

3. Riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge o altro)

Accolgono tutte le fattispecie che non rientrano nelle due categorie sopra citate. In origine sono sorte dall'impianto della situazione patrimoniale iniziale dal 1° gennaio 2012 e da allora vengono movimentate solo in sede di destinazione del risultato economico dell'esercizio.

In questa voce l'Ateneo iscrive i fondi vincolati per attività di didattica e/o ricerca, comprensivi dei fondi di ricerca dei docenti, alimentati da assegnazioni dell'Ateneo o da residui di progetti finanziati da terzi e conclusi. Per un'analisi di maggiore dettaglio sul funzionamento di tali fondi, si rimanda al paragrafo dedicato alla gestione contabile dei progetti. (par. 4)

2.4.3 Patrimonio non vincolato

Il patrimonio non vincolato, per espressa previsione dello schema di bilancio ministeriale, è suddiviso in tre componenti: risultato dell'esercizio, risultati relativi a esercizi precedenti e riserve statutarie.

1. Risultato di esercizio

Questa voce accoglie il risultato d'esercizio (utile/perdita) ottenuto dalla contrapposizione dei costi e dei ricavi in Conto Economico.



Al termine dell'esercizio, in sede di approvazione del bilancio unico di esercizio, il Consiglio di Amministrazione, su proposta del Rettore coadiuvato dal Direttore Generale (art. 11, comma 5, RAFC), delibera anche in merito alla destinazione del risultato economico.

L'utile d'esercizio può essere:

- accantonato nel patrimonio vincolato nel fondo per decisioni degli organi istituzionali,
- accantonato nelle riserve statutarie (se previste),
- utilizzato per la copertura di perdite di esercizi precedenti,
- rinviato ai futuri esercizi.

L'eventuale verificarsi di una perdita d'esercizio porta alla necessità di sanare il valore negativo. La perdita quindi va coperta prioritariamente, e fino a capienza del fondo, con la voce risultati gestionali da esercizi precedenti. Nel caso in cui tale fondo fosse insufficiente si potrà attingere, in logica sequenziale:

- a riserve statutarie se non vincolate dallo Statuto,
- attraverso la liberazione di riserve di patrimonio vincolato che risultino di fatto disponibili rispetto alla decisione dell'ente, in quanto non ha ancora avuto avvio l'attività da cui deriverebbe il vincolo e/o laddove il vincolo possa essere rimosso e/o non risulti condizionare la liberazione,
- e solo in ultima *ratio* attraverso utilizzi del fondo di dotazione.

In casi eccezionali e debitamente motivati dal Consiglio di amministrazione, ove la perdita non trovi completa copertura, sarà possibile il rinvio della perdita residua a esercizi futuri.

2. Risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti

Questa voce accoglie i risultati netti di esercizi precedenti non ancora accantonati ad altre riserve o a fondi vincolati per decisioni degli organi istituzionali.

3. Riserve statutarie

Accolgono potenziali riserve di utili che l'Ateneo costituisce in base ad una specifica previsione dello Statuto. Lo Statuto attualmente in vigore per l'Ateneo di Udine non prevede la creazione di alcuna riserva.

Si evidenzia che fra le poste collocate nella voce "Risultati relativi ad esercizi precedenti" del patrimonio non vincolato e quelle del patrimonio vincolato, può determinarsi una normale "circolazione", per effetto di apposite scritture contabili di permutazione economica, che "traccino" e rappresentino l'applicazione o il venire meno di un vincolo, come sarà meglio illustrato nel paragrafo che segue.



2.4.4 Utilizzo delle riserve di Patrimonio netto

In linea con gli indirizzi del D.I. n. 925/2015 sugli schemi di budget economico e degli investimenti, le riserve di Patrimonio netto generate in esercizi di contabilità economico-patrimoniale non possono alimentare i ricavi del Conto Economico. La relazione illustrativa al decreto stesso prevede tuttavia che tali riserve possano invece costituire, in sede di budget autorizzatorio, fonte di copertura delle previsioni di budget economico (oltre che degli investimenti), da evidenziare nella voce specifica denominata "Utilizzo di riserve di patrimonio netto derivanti dalla contabilità economico patrimoniale", prima della voce del risultato a pareggio (cfr. par. 1.4.1).

Questo al solo scopo di garantire lo svolgimento della gestione in equilibrio autorizzatorio *ex ante*. La rilevazione contabile dell'impiego della risorsa di patrimonio avverrà solo *ex post*, a consuntivo, dopo l'approvazione del bilancio di esercizio, a valle della proposta di destinazione del risultato di esercizio maturato effettivamente, con apposita delibera da parte degli organi istituzionali (a liberazione della riserva in caso di utile o a copertura dell'eventuale perdita programmata in budget e poi effettivamente realizzata).

Come avallato dalle note tecniche elaborate dalla Commissione COEP (cfr. Nota tecnica n. 2), tale procedura costituisce, quindi, modalità ordinaria di governo della gestione dell'ateneo, di cui fornire adeguati chiarimenti nella Nota Integrativa del bilancio d'esercizio e nella relazione di accompagnamento al budget.

Al fine di una corretta utilizzazione delle riserve di Patrimonio netto in sede di approvazione del budget, o di sua variazione, si possono realizzare, in coerenza con il quadro normativo e interpretativo e previa delibera del Consiglio di Amministrazione dell'ateneo, operazioni di riclassificazione interna alle poste di Patrimonio Netto da Riserve libere a Riserve vincolate.

Infatti, il Consiglio di Amministrazione può liberamente porre vincoli all'utilizzo di Riserve Libere di Patrimonio Netto per la realizzazione di obiettivi considerati strategici o comunque per porre in generale altre condizioni al loro impiego, fermo restando evidentemente il rispetto di altri vincoli stabiliti da disposizioni normative per il controllo della spesa (fabbisogno finanziario, turnover ecc.).

Il caso contrario, cioè il passaggio da Riserve Vincolate a Riserve Libere, può avvenire, sempre previa delibera degli organi istituzionali, nei casi in cui le ragioni originarie del vincolo vengano meno o mutino gli interessi e indirizzi del Consiglio di Amministrazione, cioè nei seguenti casi:

- quando l'obiettivo per il quale il vincolo posto alla riserva non verrà più realizzato o sia comunque venuto meno in relazione al variare della programmazione strategica di ateneo;
- quando l'obiettivo è stato raggiunto/completato e la riserva presenta un residuo non più necessario, né utilizzabile per la finalità.

E' opportuno segnalare che la rappresentazione dell'eliminazione del vincolo sulla riserva prescinde dalla capienza o meno del risultato di esercizio che potrebbe anche essere in perdita, ma



deriva unicamente dall'effettivo realizzo delle attività legate al vincolo in argomento; cioè alla chiusura dell'esercizio, se hanno avuto effettivo sviluppo le attività programmate nel budget autorizzatorio con utilizzo delle riserve vincolate allo scopo, si rende necessario agire contabilmente rilevando lo svincolo della riserva (parziale o totale in ragione dell'avanzamento o realizzazione delle attività stesse).

In questo contesto evidentemente complesso, si rimarca quindi l'importanza di dare in Nota Integrativa la massima trasparenza e tracciabilità ai movimenti delle poste costituenti le riserve di patrimonio netto, anche al fine di un reale controllo sulla gestione delle risorse da destinare al finanziamento del budget.

SCRITTURE CONTABILI ESEMPLIFICATIVE

Esempio: Costituzione di una Riserva di Patrimonio Netto per la realizzazione del Piano strategico utilizzata nell'anno X+1 per l'intero valore del Risultato di esercizio di bilancio dell'anno X, pari a 10 milioni di euro.

<i>Destinazione dell'utile dell'anno X al 30.04.X+1 a creazione della riserva vincolata</i>	<i>D</i>	<i>A</i>
A-III-1) Risultato di esercizio a A-II-2) Riserve vincolate per decisione organi istituzionali (per Piano Strategico)	10.000.000	10.000.000

In sede di formazione del budget economico dell'esercizio X+2 o di variazione del budget dell'esercizio X+1, la voce del budget "Utilizzo di riserve di patrimonio netto derivanti dalla contabilità economico patrimoniale" potrà essere alimentata fino a concorrenza della riserva vincolata di euro 10 mln.

A partire da questo esempio, si riportano nel seguito le scritture da registrare nei seguenti casi, diversi in relazione all'andamento dell'effettivo utilizzo delle riserve vincolate negli esercizi successivi.

CASO A

Il risultato dell'esercizio X+1 è pari ad una perdita di euro 10 mln, esattamente in linea con la programmazione del piano strategico.

Il Consiglio di Amministrazione, nell'anno X+2, in sede di approvazione del bilancio di esercizio X+1, prende atto della presenza della perdita, in linea con la programmazione autorizzata a preventivo e destina la riserva vincolata alla sua copertura.



Utilizzo della riserva al 30.04.X+2 a copertura della perdita X+1	D	A
A-II-2) Riserve vincolate per decisione organi istituzionali (per Piano Strategico) a A-III-1) Risultato di esercizio (perdita)	10.000.000	10.000.000

La situazione del Patrimonio Netto dopo la precedente scrittura sarà la seguente:

A-II) Patrimonio vincolato	
A-II-2) Riserve vincolate per decisione organi istituzionali (Piano Strategico)	0
A-III) Patrimonio non vincolato	
A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	0

CASO B

Il risultato dell'esercizio X+1 è pari ad un utile di euro 3 mln e la gestione economica ha consentito di assorbire e rilevare nel Conto Economico costi di competenza, sostenuti per la prima parte di realizzazione del Piano Strategico, pari a euro 6 mln.

Dal momento che la gestione dell'esercizio X+1 ha potuto assorbire anche le attività poste effettivamente in essere per cui era stata costituita la riserva vincolata "piano strategico", il vincolo per l'ammontare di euro 6 mln può venire meno e la riserva "liberata" per lo stesso ammontare, mediante riclassifica nelle poste di patrimonio non vincolato. Di conseguenza, la riserva di patrimonio netto vincolata alla realizzazione del piano strategico residuerà per euro 4 mln.

Svincolo della riserva al 30.04.X+2	D	A
A-II-2) Riserve vincolate per decisione organi istituzionali (per Piano Strategico) a A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	6.000.000	6.000.000

Alle riserve per risultati di esercizi precedenti, se non interviene diversa delibera del CdA, si andranno ad aggiungere anche i 3 mln di euro del risultato di esercizio X+1 (sempre a seguito di delibera del CdA), con l'effetto finale di un Patrimonio non vincolato che cresce attestandosi a euro 9 mln.

Destinazione dell'utile X+1 della riserva al 30.04.X+2	D	A
A-III-1) Risultato di esercizio a A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	3.000.000	3.000.000

La situazione del Patrimonio Netto dopo la precedente scrittura sarà la seguente:



A-II) Patrimonio vincolato	
A-II-2) Riserve vincolate per decisione organi istituzionali (Piano Strategico)	4.000.000
A-III) Patrimonio non vincolato	
A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	9.000.000

CASO C

Partendo dalla situazione già ipotizzata nel caso B, nel corso dell'esercizio X+2, il Consiglio di Amministrazione ritiene di procedere all'ulteriore alimentazione della posta di risorse da destinare al "piano strategico", con apposita delibera di variazione del budget economico dell'esercizio X+2, e potrebbe ricondurre al budget economico dello stesso esercizio X+2 in corso, ulteriori risorse non vincolate per euro 3 mln.

In questa situazione, oltre a rappresentare nel budget aggiornato la variazione approvata nella voce "Utilizzo di riserve di patrimonio netto derivanti da COEP" per il predetto ammontare, si rileva la seguente scrittura di rappresentazione del nuovo vincolo.

Nuovo vincolo per piano strategico nel corso esercizio X+2	D	A
A-III-2) Risultati di esercizi precedenti a A-II-2) Riserve vincolate per decisione organi istituzionali (per Piano Strategico)	3.000.000	3.000.000

La situazione del Patrimonio Netto dopo la precedente scrittura sarà la seguente:

A-II) Patrimonio vincolato	
A-II-2) Riserve vincolate per decisione organi istituzionali (Piano Strategico)	7.000.000
A-III) Patrimonio non vincolato	
A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	6.000.000

CASO D

L'esercizio X+1 chiude in perdita di euro 1 mln nonostante durante la gestione dell'esercizio X+1 siano stati interamente utilizzate tutte le risorse relative al piano strategico e per cui era stata costituita l'apposita riserva vincolata.

Il vincolo per l'ammontare di euro 10 mln può venire meno e la riserva può essere "liberata" per lo stesso ammontare, mediante riclassifica nelle poste di patrimonio non vincolato salvo la copertura della perdita di esercizio generata, evidentemente in parte, dalle attività del piano strategico. Di conseguenza, la riserva di patrimonio netto vincolata alla realizzazione del piano strategico si



esaurirà e la riclassificazione comporterà la generazione di riserve di patrimonio libero stante l'esigenza, solo parziale, di coprire la perdita di esercizio.

Svincolo riserve al 30.04.X+2	D	A
A-II-2) Riserve vincolate per decisione organi istituzionali (per Piano Strategico) a A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	9.000.000	9.000.000

Utilizzo riserve per copertura perdita X+1 al 30.04.X+2	D	A
A-II-2) Riserve vincolate per decisione organi istituzionali (per Piano Strategico) a A-III-1) Risultato di esercizio (perdita)	1.000.000	1.000.000

La situazione del Patrimonio Netto dopo la precedente scrittura sarà la seguente:

A-II) Patrimonio vincolato	
A-II-2) Riserve vincolate per decisione organi istituzionali (Piano Strategico)	0
A-III) Patrimonio non vincolato	
A-III-1) Risultato di esercizio	0
A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	9.000.000

2.5 FONDO PER RISCHI E ONERI

I fondi per rischi e oneri accolgono accantonamenti destinati a coprire costi futuri che abbiano le seguenti caratteristiche:

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

I fondi accolgono gli accantonamenti, classificati per natura della voce di costo che li ha generati, derivanti da situazioni caratterizzate da incertezza che potrebbero originare per il futuro perdite o oneri la cui competenza economica è però dell'esercizio di chiusura.

Si precisa che, in relazione al loro grado di realizzazione e di manifestazione, gli eventi futuri possono classificarsi in probabili, possibili o remoti.



Un evento è probabile quando il suo accadimento è ritenuto più verosimile, piuttosto che il contrario (cioè non meramente eventuale), in base a motivi ed argomenti oggettivi e attendibili. In questi casi si rileva un accantonamento ai fondi per rischi e oneri, ove sono soddisfatti i requisiti per l'iscrizione sotto indicati.

Un evento è possibile quando dipende da una eventualità che può o meno verificarsi; ossia il grado di accadimento dell'evento futuro è inferiore al probabile. Si tratta dunque di eventi contraddistinti da una ridotta probabilità di sopravvenienza. Per le passività potenziali ritenute possibili è richiesta la sola informativa in Nota Integrativa.

Un evento è remoto quando ha scarsissime possibilità di verificarsi: ossia, potrà accadere solo in situazioni eccezionali. Nel caso di passività potenziali ritenute remote non è richiesta nemmeno l'informativa in Nota Integrativa.

I fondi di cui alla presente casistica non possono essere utilizzati per rettificare i valori dell'attivo nella esposizione in bilancio, ma restano nella voce specifica del passivo.

Non è ammissibile la costituzione di fondi rischi privi di giustificazione economica, ovvero per coprire rischi e oneri generici, ovvero per rilevare passività potenziali ritenute possibili o remote.

Sul piano contabile, i fondi per rischi e oneri sono disciplinati da:

- l'art. 4, comma 1, lett. i) e art. 5, comma 1, lett. g) del D.l. n. 19/2014.
- il principio OIC n. 31 che tratta della classificazione, rilevazione e valutazione dei fondi per rischi ed oneri e del trattamento di fine rapporto, nonché le informazioni da presentare nella Nota Integrativa.

REQUISITI DI ISCRIZIONE E VALUTAZIONE

Ai fini della valutazione ed iscrizione in bilancio degli accantonamenti per rischi e oneri, gli elementi da tenere in considerazione sono:

- natura della perdita o del debito: occorre individuare la causa originaria che determina la nascita della perdita o del debito;
- esistenza della perdita o del debito: deve essere considerato il grado di certezza dell'evento, così come descritto nei paragrafi precedenti. Possono, infatti, essere disposti accantonamenti ai fondi rischi e oneri solo per eventi probabili. Nel caso di eventi certi occorre iscrivere in bilancio un debito. Se l'evento è improbabile non solo non si deve iscrivere un fondo rischi ma non se ne deve fare menzione neanche in Nota Integrativa;
- ammontare della perdita o del debito: l'accantonamento deve essere effettuato quando l'ammontare è certo e quando, anche se incerto, possa essere ragionevolmente stimato.

Pertanto, gli accantonamenti per rischi e oneri sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura



dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data della sopravvenienza (art. 2424-bis, comma 3, c.c.). Inoltre, si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo (art. 2423-bis, comma 1, numero 4, c.c.).

Il valore dell'accantonamento è determinato considerando la stima migliore dei costi alla data della redazione del bilancio e tenendo presente i principi generali del bilancio, in particolare i postulati della competenza economica e della prudenza.

I fondi possono essere utilizzati nel momento in cui si verifica l'evento che aveva portato alla costituzione del fondo. L'utilizzo del fondo avviene in modo diretto, cioè iscrivendo in dare il fondo per rischi e oneri senza rilevare il movimento negativo in Conto Economico.

Qualora il valore del fondo accantonato risulti essere di importo inferiore o superiore rispetto all'evento sopravvenuto, il valore eccedente verrà imputato in Conto Economico.

In particolare:

- Se il fondo è insufficiente per coprire l'onere oggetto dell'accantonamento, la differenza viene imputata a Conto Economico, e precisamente:
 - Componente straordinaria: se la differenza è causata da un errore nei calcoli, da errori nell'applicazione dei principi contabili, da sviste o errate misurazioni di fatti che già esistevano alla data di predisposizione dei bilanci;
 - Gestione ordinaria: se la differenza si realizza solo al momento del verificarsi dell'evento e dunque non era possibile effettuare una migliore stima negli anni precedenti.
- Qualora in seguito all'aggiornamento delle stime iniziali, i fondi precedentemente stanziati risultino eccedenti, si procede al loro rilascio, rilevando la variazione tra gli altri ricavi (voce A-V) Altri proventi e ricavi diversi).

Nel caso in cui si siano rilevati accantonamenti e rilasci nel medesimo esercizio, la rilevazione economica viene effettuata per il valore netto. Se il fondo eccedente è causa di errore di qualsiasi natura, la correzione deve essere imputata ai proventi straordinari.

CLASSIFICAZIONE

Nel bilancio dell'Ateneo trovano iscrizione diversi fondi per rischi e oneri, suddivisi in due aree di interesse, area del personale (es. Fondo accessorio, Fondo indennità di risultato Direttore Generale, Fondo lavoro straordinario...) e area amministrativa (es. Fondo imposte, Fondo contenziosi, Fondo rendite INAIL...)

Nella Nota Integrativa vanno rappresentati in modo trasparente la rilevazione e valutazione iniziale, l'utilizzo dell'anno e le eventuali rettifiche apportate a tutti i fondi sopra descritti.

SCRITTURE CONTABILI ESEMPLIFICATIVE



Esempio: Accantonamento nell'anno X di euro 10.000 a fondo rischi.

Accantonamento al 31.12.X	D	A
B-XI) Acc.to f.do rischi e oneri a B) Fondo rischi e oneri	10.000	10.000

Ipotizzando che nell'anno X+1 si determini la manifestazione dell'evento che ha comportato la costituzione del fondo rischi nell'anno X, si esaminano di seguito i tre casi che si possono verificare in relazione alla capienza o meno del fondo e le scritture contabili conseguenti.

CASO A

La manifestazione dell'evento è esattamente coerente con il fondo accantonato di 10.000 euro

Utilizzo fondo anno X+1	D	A
B) Fondo rischi e oneri a D) Debiti	10.000	10.000

Liquidazione del debito	D	A
D) Debiti a B-IV-1) Depositi bancari	10.000	10.000

CASO B

La manifestazione dell'evento è superiore di 2.000 euro (es. per errore di stima) al fondo accantonato di 10.000 euro

Utilizzo fondo anno X+1	D	A
Diversi a D) Debiti		12.000
B) Fondo rischi e oneri	10.000	
E-2) Oneri straordinari	2.000	

Liquidazione del debito	D	A
D) Debiti a B-IV-1) Depositi bancari	12.000	12.000

CASO C

La manifestazione dell'evento è inferiore di 3.000 euro al fondo accantonato di 10.000 euro, che può essere pertanto rilasciato.



Utilizzo fondo anno X+1		D	A
B) Fondo rischi e oneri	a Diversi	10.000	
	D) Debiti		7.000
	A-V) Altri proventi e ricavi diversi		3.000

Liquidazione del debito		D	A
D) Debiti	a B-IV-1) Depositi bancari	7.000	7.000

2.6 TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO

Il trattamento di fine rapporto è una forma di retribuzione del personale a corresponsione posticipata alla conclusione del rapporto di lavoro.

Il fondo in esame accoglie le somme spettanti ai collaboratori linguistici, unica categoria di personale che ne ha diritto in Ateneo.

Contabilmente l'iscrizione della quota di competenza annua del trattamento di fine rapporto è una tipica scrittura di fine esercizio. L'ammontare di tali debiti è stabilito dalla normativa nazionale e deve essere costantemente allineato alle disposizioni contrattuali e normative.

2.7 DEBITI

Le passività dell'Ateneo rappresentano obbligazioni da pagarsi a una data stabilita. I debiti vanno iscritti al valore nominale al netto degli sconti commerciali (ove presenti). Nel prospetto di Stato Patrimoniale devono essere indicati gli importi esigibili oltre l'esercizio successivo.

CLASSIFICAZIONE

Per le università, l'articolazione è espressamente dettagliata dallo schema di bilancio di cui al D.l. 19/2014, sezione D) DEBITI:

- 1) Mutui e debiti verso banche
- 2) Debiti verso MIUR e altre Amministrazioni centrali
- 3) Debiti verso Regioni e Province Autonome
- 4) Debiti verso altre Amministrazioni locali
- 5) Debiti verso l'Unione Europea e il Resto del mondo
- 6) Debiti verso Università
- 7) Debiti verso studenti
- 8) Acconti



- 9) Debiti verso fornitori
- 10) Debiti verso dipendenti
- 11) Debiti verso società o enti controllati
- 12) Altri debiti.

Si descrivono di seguito i principali contenuti delle singole voci.

1) Mutui e debiti verso banche

Questa voce accoglie il debito residuo della quota capitale da rimborsare agli istituti di credito (generalmente Cassa Depositi e Prestiti) con cui l'Ateneo ha stipulato mutui per finanziare progetti di investimento. Per dettagli sulle scritture contabili inerenti questa casistica, si rimanda alla specifica sezione del par. 2.2.2.

2) Debiti verso MIUR e altre Amministrazioni centrali

La voce accoglie le somme che l'Ateneo deve versare al MIUR e alle altre amministrazioni centrali (es. altri ministeri), tipicamente per fondi ricevuti e non interamente utilizzati.

3) Debiti verso Regione e Province Autonome

La voce raccoglie tutti i debiti verso la Regione Friuli Venezia Giulia e le Province autonome di Trento e Bolzano.

4) Debiti verso altre Amministrazioni Locali

La voce accoglie i debiti verso Province non autonome e verso i Comuni.

5) Debiti verso l'Unione Europea e il Resto del mondo

La voce accoglie i debiti verso gli organismi europei e internazionali, comprese le Università straniere.

6) Debiti verso Università

La voce accoglie i debiti che ha l'Ateneo verso altre università italiane per lo sviluppo di progetti di ricerca condivisi.

7) Debiti verso studenti

La voce comprende i valori da corrispondere agli studenti, ad esempio per tasse erroneamente versate o borse di mobilità da liquidare.



8) Acconti

La voce comprende le somme versate a titolo di acconto ai fornitori di beni e prestatori di servizi.

9) Debiti verso fornitori

La voce accoglie i debiti registrati dall'Ateneo a fronte di fatture o di documenti di trasporto che attestano la consegna di merci (fatture da ricevere) relative a contratti di fornitura di merci e servizi e realizzazione di interventi di ristrutturazione in corso su immobili.

10) Debiti verso dipendenti

La voce quantifica tutti i debiti in essere nei confronti dei dipendenti dell'Ateneo per retribuzioni correnti, compensi da attività commerciale, ore e ferie non fruite, arretrati di varia natura.

11) Debiti verso società o enti controllati

In questa voce sono evidenziate le posizioni debitorie dell'Ateneo rispetto alle società o enti di cui detiene il controllo.

12) Altri debiti

In questa voce residuale confluiscono tutti i debiti non riconducibili a nessuna delle precedenti categorie, come ad esempio i debiti tributari, i debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale, i debiti per depositi cauzionali.

2.8 RATEI E RISCONTI PASSIVI

I ratei passivi rappresentano quote di costi certi nell'ammontare e nella scadenza, di parziale competenza nel periodo di riferimento e la cui integrale liquidazione avverrà in un periodo successivo. I risconti passivi rappresentano quote di ricavi incassati o contabilizzati integralmente nel periodo in corso ma che vanno rinviati a periodi successivi in quanto non ne è ancora maturata la competenza economica.

Nell'Ateneo il ricorso a questa macro voce riguarda importi molto significativi, riferibili principalmente a quote di ricavi da rinviare all'anno successivo (Risconti passivi) e che fanno riferimento a:

- Tasse (cfr. par. 3.1.1);
- Contributi su investimenti (cfr. par. 3.1.1);
- Progetti di ricerca (cfr. par. 4).



3 PRINCIPI DI VALUTAZIONE DEL CONTO ECONOMICO

Il Conto Economico espone il risultato dell'esercizio attraverso la rappresentazione dei costi sostenuti e dei ricavi e altri proventi conseguiti nell'esercizio. Deve essere redatto in forma scalare iscrivendo prima i componenti positivi e poi quelli negativi. I costi e i ricavi sono esposti in bilancio secondo il principio della prudenza e della competenza economica. I proventi e gli oneri relativi ad operazioni in valuta estera sono determinati al cambio corrente alla data nella quale la relativa operazione si è compiuta.

3.1 PROVENTI OPERATIVI

In tale voce sono registrati i proventi strettamente collegati all'attività caratteristica svolta dell'Ateneo.

Sul piano contabile sono disciplinati da:

- D.I. 19/2014, art. 4, comma 2, lett. a) "Proventi per la didattica" e b) "Contributi";
- Principio contabile OIC n. 15 "Crediti" e n. 12 "Composizione e schemi del bilancio d'esercizio"

REQUISITI DI ISCRIZIONE E VALUTAZIONE

I ricavi sono registrati solo se ragionevolmente certi nel loro ammontare e nella loro esistenza.

Per l'attività istituzionale, l'iscrivibilità del ricavo è legata alla formale comunicazione dell'assegnazione di contributi e finanziamenti, all'iscrizione degli studenti e alla sottoscrizione di contratti, accordi o convenzioni.

In ambito commerciale, i ricavi sorgono in seguito all'emissione della fattura attiva, una volta conclusa la prestazione prevista, o della registrazione dei corrispettivi per le cessioni di beni (es. da vendita di prodotti realizzati dall'Azienda Agraria o di oggetti di merchandising).

CLASSIFICAZIONE

Per le università, l'articolazione è espressamente dettagliata dallo schema di Conto Economico di cui al D.I. 19/2014 in:

- 1) Proventi propri;



- 2) Contributi;
- 3) Proventi per attività assistenziale;
- 4) Proventi per gestione diretta interventi per il diritto allo studio;
- 5) Altri ricavi e proventi;
- 6) Variazione rimanenze;
- 7) Incremento delle immobilizzazioni per lavori interni.

3.1.1 Proventi propri

Sono classificati tra i proventi propri i ricavi derivanti dalle attività tipiche di un Ateneo e cioè didattica, ricerca e trasferimento tecnologico. Per ciascuna categoria è stata prevista specifica voce nello schema di Conto Economico.

1) Proventi per la didattica

Questa voce accoglie i ricavi da tasse e contributi universitari degli studenti per l'iscrizione ai corsi dell'offerta formativa (corsi di laurea, master, scuole di specializzazione, corsi di dottorato ecc.), nonché da corrispettivi specifici di altre attività formative e/o altri servizi accessori di varia natura (es. indennità per partecipazione ad esami di stato, a test di ammissione ai corsi di laurea a numero chiuso, per atti di ricostruzioni della carriera dello studente, corrispettivi per corsi di lingue o altre attività formative ecc.)

I proventi da tasse e contributi universitari, e contestuale credito, diventano esigibili, in linea generale, in seguito al perfezionamento dell'iscrizione da parte dello studente all'anno accademico. In tale momento infatti questi si impegna a frequentare l'intero anno accademico e, se non intervengono azioni interruttive dell'impegno, a versare l'importo previsto, alle scadenze definite.

L'art. 4, comma 2, lett. a) del D.I. 19/2014 stabilisce che i proventi per la didattica si iscrivono a Conto Economico in base al principio della competenza economica, riscontando la quota non di competenza.

Considerato che l'anno accademico non coincide con l'anno solare, e quindi con il periodo di riferimento del bilancio delle Università, l'Ateneo, ai fini della determinazione del ricavo di competenza procede:

- a valorizzare e iscrivere il credito e il correlato ricavo corrispondente al gettito dell'intero anno accademico) sulla base delle informazioni generate dal sistema gestionale di segreteria e tradotte in valori contabili grazie all'integrazione con il gestionale contabile;
- al 31 dicembre a rilevare un risconto passivo per la quota di ricavo non di competenza dell'anno (9/12 corrispondenti al periodo gennaio-settembre dell'anno solare successivo).



Contestualmente, tenuto conto del tasso di abbandono degli studi e del trend di mancati incassi verificati rispetto agli anni accademici conclusi, l'Ateneo procede:

- ad assestare il valore del "fondo svalutazione crediti verso studenti" (sull'argomento cfr. par. 2.2.2);
- ad accantonare un fondo rischi per rimborsi tasse, stimato in base all'applicazione dei criteri adottati per i rimborsi per merito e reddito previsti annualmente nell'Avviso aggiuntivo al Manifesto degli studi.

SCRITTURE CONTABILI ESEMPLIFICATIVE

Esempio: Uno studente perfeziona in data 30 settembre dell'anno X la propria iscrizione ad un corso di laurea dell'anno accademico che inizia il 1 ottobre anno X e termina il 30 settembre anno X+1.

Le tasse e contributi, per la fascia di reddito dichiarata dallo studente, ammontano complessivamente a euro 1.500 (tasse studenti euro 1.330, imposta bollo euro 20 e tassa regionale euro 150) da versare in 3 rate come segue:

- 1° rata = euro 500 entro il 30 ottobre anno X;
- 2° rata = euro 500 entro il 31 marzo anno X+1;
- 3° rata = euro 500 entro il 31 maggio anno X+1.

Nel caso specifico non si ravvisa l'esigenza di dover procedere ad accantonamenti per rischi o svalutazione crediti c/studenti.

<i>Rilevazione credito e ricavo al 30.09.X</i>		<i>D</i>	<i>A</i>
B-II-6) Crediti verso studenti per	a Diversi	1.500	
tasse e contributi			
	A)-I-1) Proventi per la didattica		1.330
	D)-12) Altri debiti (tassa regionale)		150
	D)-12) Altri debiti (imposta bollo)		20

<i>Incasso prima rata al 31.10.X</i>		<i>D</i>	<i>A</i>
B-IV-1) Depositi bancari	a B-II-6) Crediti verso studenti per tasse e contributi	500	500

<i>Risconto passivo al 31.12.X (9/12 di € 1.330)</i>		<i>D</i>	<i>A</i>
A)-I-1) Proventi per la didattica	a E-e2) Ratei e risconti passivi	997,50	997,50



2) Proventi da ricerche commissionate e trasferimento tecnologico

La voce rileva i ricavi relativi alle commesse commerciali realizzate principalmente dai dipartimenti universitari nell'ambito della ricerca scientifica e, in via residuale, da altre strutture dell'Ateneo.

Si tratta di commesse a favore di terzi (sia enti pubblici che soggetti privati) che consistono in attività di ricerca, di consulenza, di progettazione, di sperimentazione, di verifica tecnica, di cessione di risultati di ricerca, di formazione e di didattica; sono compresi anche i proventi da royalties su brevetti e altre opere dell'ingegno.

I proventi derivanti da attività conto terzi, disciplinati da apposite convenzioni, nascono ai fini di bilancio con l'emissione della fattura attiva, a conclusione della prestazione fornita dall'Università o a stato di avanzamento, qualora previsto dalla convenzione. A fine esercizio il ricavo (generalmente superiore ai costi) viene riscontato per competenza, in relazione all'andamento dei corrispondenti costi sostenuti nell'anno. Per maggiori dettagli sul trattamento contabile dei progetti e delle commesse, si rimanda al paragrafo 4.

3) Proventi da ricerche con finanziamenti competitivi

Accoglie i proventi relativi a progetti istituzionali di ricerca realizzati a fronte dell'ottenimento di finanziamenti competitivi (es. tramite partecipazione a bandi).

In Nota Integrativa viene presentato il dettaglio di tali proventi distinti per tipologia di finanziatore: MIUR (es. per PRIN e FIRB), Unione Europea (es. programmi 7PQ e Horizon 2020), Regione Friuli Venezia Giulia (leggi regionali che finanziano attività di ricerca), altri ministeri, enti pubblici nazionali, amministrazioni locali, soggetti esteri o nazionali, sia pubblici che privati.

I ricavi – e correlati crediti – vengono iscritti a seguito dell'avvenuta stipula di convenzioni o di comunicazione ufficiale dell'ente che ha effettuato il bando e per l'intero valore, anche nel caso di contributi o progetti pluriennali. A fine esercizio il ricavo viene riscontato per competenza, in relazione all'andamento dei corrispondenti costi sostenuti nell'anno. Per maggiori dettagli sul trattamento contabile dei progetti e delle commesse, si rimanda al paragrafo 4.

3.1.2 Contributi

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 correlative, che sono trattate in una casistica apposita.



Sul piano contabile sono disciplinati da:

- D.l. 19/2014, art. 4, comma 1, lettera e) “Crediti” e lettera g) “Ratei e risconti” e art. 4, comma 2, lett. b) “Contributi”;
- Principio contabile OIC n. 15 “Crediti” e n. 12 “Composizione e schemi del bilancio d’esercizio”

I contributi sono di due tipi: in conto d’esercizio e in conto capitale. Nei prossimi paragrafi se ne tratta la distinzione e i requisiti per l’iscrizione e la valorizzazione.

1) Contributi in conto esercizio

Il D.l. 19/2014, art. 4, comma 2, lett. b) stabilisce che per contributi in conto d’esercizio si intendono le somme disposte da terzi per sostenere i costi di funzionamento dell’Ateneo o comunque per realizzare attività non classificabili tra gli investimenti.

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) 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, 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.

REQUISITI DI ISCRIZIONE E VALUTAZIONE

I contributi in conto d’esercizio, aventi natura certa ed esigibile, devono essere iscritti come voci di proventi nel Conto Economico.

Il D.l. 19/2014, nella sezione dedicata ai crediti (art. 4, comma 1, lett. e), precisa inoltre che i contributi dal Ministero dell’istruzione, dell’università e della ricerca, o altri contributi a fondo perduto assegnati da enti pubblici e privati, si possono considerare certi – e quindi possono essere registrati come crediti (e ricavi) – esclusivamente a fronte di atto o provvedimento ufficiale, tenuto conto dell’inesistenza di condizioni di dubbio sull’effettiva possibilità di percezione degli stessi.

Dal momento che i contributi (sia annuali che pluriennali) in c/esercizio sono destinati ad integrare ricavi e/o ridurre costi di un singolo esercizio (o degli esercizi successivi), devono essere



imputati all'esercizio cui si riferiscono in ragione del principio di competenza economica, subordinatamente alla loro esigibilità concreta e non nominale.

In particolare:

- 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 rimanda al par. 4 per quanto riguarda la gestione contabile dei contributi da terzi costituenti proventi di progetti e ricerche pluriennali.

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".

SCRITTURE CONTABILI ESEMPLIFICATIVE

Esempio 1: Contributo annuale in conto esercizio erogato da una impresa privata con riferimento all'anno X, pari a 10.000 euro e non subordinato a rendicontazione.

Comunicazione contributo		D	A
B-II-9) Crediti verso altri (privati)	a A-II-7) Contributi da altri (privati)	10.000	10.000

Incasso contributo		D	A
B-IV-1) Depositi bancari e postali	a B-II-9) Crediti verso altri (privati)	10.000	10.000

Esempio 2: Contributo pluriennale in conto esercizio erogato da una impresa privata con riferimento ad un periodo di 2 anni, pari a 10.000 euro, e subordinato a rendicontazione del relativo costo diretto (1° anno sostenuto 2.000 euro), con valutazione effettuata in base alla commessa completata⁴.

⁴ Per la definizione del criterio di commessa completata, si rimanda alla sezione dedicata alla gestione contabile dei progetti e delle commesse.



Comunicazione contributo		D	A
B-II-9) Crediti verso altri (privati)	a A-II-7) Contributi da altri (privati)	10.000	10.000
Incasso contributo		D	A
B-IV-1) Depositi bancari e postali	a B-II-9) Crediti verso altri (privati)	10.000	10.000
Acquisto specifico		D	A
B-IX-9) Acquisto altri materiali	a D-9) Debiti verso fornitori	2.000	2.000
Risconto al 31.12.X quota contributo non di competenza		D	A
A-II-7) Contributi da altri (privati)	a F-f1) Risconti passivi per progetti e ricerche in corso	8.000	8.000

2) Contributi in conto capitale

I contributi in conto capitale sono conferimenti da terzi destinati ad aiutare il potenziamento, la crescita o la ristrutturazione del patrimonio dell'ateneo.

Il D.I. 19/2014, art. 4, comma 2, lett. b) li definisce le somme erogate a fondo perduto per l'acquisto di beni durevoli, per cui l'Ateneo non ha facoltà di distogliere tali contributi all'uso previsto dalle leggi o dalle disposizioni in base alle quali sono stati erogati. In altre parole, i contributi in conto capitale possono essere definiti come gli apporti di risorse finanziarie che si pongono il fine di rafforzare la posizione competitiva del beneficiario, favorendone l'incremento della "capacità produttiva", promuovendo l'innovazione di prodotto e di processo e la qualificazione del personale.

Nell'ambito della categoria generale dei contributi in conto capitale sono compresi i "contributi in c/impianti", che sono contributi erogati dallo Stato o da altri enti pubblici o privati, finalizzati alla realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati parzialmente o totalmente al costo delle medesime.

Pertanto i Contributi in c/impianti si riferiscono ai conferimenti concessi specificamente per consentire l'acquisizione agevolata di beni strumentali ammortizzabili e/o interventi incrementativi sui medesimi già posseduti.

REQUISITI DI ISCRIZIONE E VALUTAZIONE

Il D.I. 19/2014, nella sezione dedicata ai crediti (art. 4, comma 1, lett. e), precisa inoltre che i contributi dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, o altri contributi a fondo



perduto assegnati da enti pubblici e privati, si possono considerare certi – e quindi possono essere registrati come crediti (e ricavi) – esclusivamente a fronte di atto o provvedimento ufficiale.

Il decreto prevede inoltre che i contributi in conto capitale vadano iscritti nel Conto Economico in base alla vita utile del cespite, imputando tra i ricavi il contributo e riscontandone quota ogni anno fino alla conclusione del periodo di ammortamento e contemporaneamente ammortizzando il cespite capitalizzato per il suo intero valore.

L'iscrizione del contributo tra i risconti passivi, da ridurre ogni periodo con accredito in Conto Economico, lascia inalterato il costo di acquisto dell'immobilizzazione beneficiata dal contributo, ma non influenza il risultato dell'esercizio (limitatamente alla parte di utilizzo del contributo laddove lo stesso non copra l'intero valore dell'investimento e/o dell'acquisto). Si applica cioè il c.d. criterio di "esposizione trasparente" dell'utilizzo del contributo in relazione al costo, già peraltro illustrato nel commento alla sezione delle immobilizzazioni.

I contributi sono portati, di fatto, a riduzione del costo in quanto sono riferiti e commisurati al costo dei cespiti e come tali partecipano, direttamente o indirettamente, alla formazione del risultato d'esercizio secondo il criterio della competenza.

SCRITTURE CONTABILI ESEMPLIFICATIVE

Esempio 1: Acquisto nell'anno X, con un contributo regionale di pari importo, una attrezzatura di 100.000 euro ammortizzabile in 5 anni.

Comunicazione contributo		D	A
B-II-2) Crediti verso Regioni e province autonome	a A-II-2) Contributi da Regioni e province autonome	100.000	100.000

Acquisto attrezzatura		D	A
A-II-2) Impianti e attrezzature	a D-9) Debiti verso fornitori	100.000	100.000

Ammortamento al 31.12.X		D	A
B)-X-2) Ammortamento immobilizzazioni materiali	a A-II) Fondi ammortamento immobilizzazioni materiali	20.000	20.000

Risconto al 31.12.X quota contributo c/impianti non di competenza		D	A
A-II-2) Contributi da Regioni e province autonome	a E-e1) Risconti passivi per contributi agli investimenti	80.000	80.000



Esempio 2: Acquisto nell'anno X, con un contributo regionale parziale (80.000 euro), una attrezzatura di 100.000 euro ammortizzabile in 5 anni.

Comunicazione contributo	D	A
B-II-2) Crediti verso Regioni e province autonome	80.000	a A-II-2) Contributi da Regioni e province autonome 80.000

Acquisto attrezzatura	D	A
A-II-2) Impianti e attrezzature	100.000	a D-9) Debiti verso fornitori 100.000

Ammortamento al 31.12.X	D	A
B)-X-2) Ammortamento immobilizzazioni materiali	20.000	a A-II) Fondi ammortamento immobilizzazioni materiali 20.000

Risconto al 31.12.X quota contributo c/impianti non di competenza	D	A
A-II-2) Contributi da Regioni e province autonome	64.000	a E-e1) Risconti passivi per contributi agli investimenti 64.000

CLASSIFICAZIONE

Per le università, l'articolazione è espressamente dettagliata dallo schema di Conto Economico di cui al D.I. 19/2014, sezione A-II) PROVENTI OPERATIVI - CONTRIBUTI:

- 1) Contributi da MIUR e altre Amministrazioni centrali
- 2) Contributi da Regioni e Province Autonome
- 3) Contributi da altre Amministrazioni locali
- 4) Contributi da Unione Europea e da Resto del mondo
- 5) Contributi da Università
- 6) Debiti verso studenti
- 7) Contributi da altri (pubblici)
- 8) Contributi da altri (privati)

Si descrivono di seguito i principali contenuti delle singole voci.

1) Contributi MIUR e altre Amministrazioni centrali

Comprende tutti i contributi erogati dal MIUR o da altre amministrazioni centrali (es. altri ministeri). La principale voce di ricavo registrata in questa categoria è quella del Fondo di



Finanziamento Ordinario (FFO). A seguire, per rilevanza di importo, sono compresi i trasferimenti MIUR finalizzati alla copertura delle borse degli specializzandi medici e delle borse di mobilità internazionale degli studenti.

Nella stessa voce trovano inoltre iscrizione i contributi in conto capitale concessi dal MIUR per opere di acquisto e/o ristrutturazione di immobili che, in linea con il principio presentato nei precedenti paragrafi, vengono riscontati in funzione del processo di ammortamento dei beni stessi.

2) Contributi Regioni e Province Autonome

La voce accoglie i contributi correnti concessi dalla Regione Friuli Venezia Giulia e dalle Province autonome di Trento e Bolzano.

La principale voce di ricavo registrata in questa categoria è quella relativa al finanziamento regionale al sistema universitario (di cui alla L.R. 2/2011). A seguire, per rilevanza di importo, sono compresi i trasferimenti regionali a supporto dei corsi di laurea delle professioni sanitarie e per le borse degli specializzandi medici.

Nella stessa voce trovano inoltre iscrizione i contributi in conto capitale concessi sempre dalla Regione Friuli Venezia Giulia per opere di acquisto e/o ristrutturazione di immobili.

Si ricorda che la Regione concede all'Ateneo contributi dedicati, a fronte dei quali vengono stipulati mutui con la Cassa Depositi e Prestiti per il finanziamento delle opere. Annualmente la Regione trasferisce all'Ateneo la quota annua del contributo che, generalmente, coincide con la rata (quota capitale e quota interessi) prevista dal piano di ammortamento del mutuo.

A fini di bilancio, il ricavo del contributo regionale viene pertanto scisso in due componenti:

- Importo corrispondente alla quota capitale del mutuo che segue, ai fini della competenza economica, l'ammortamento dell'immobile ristrutturato (una volta conclusa la ristrutturazione) o del bene acquisito;
- Importo corrispondente alla quota interessi da versare periodicamente alla Cassa Depositi e Prestiti che segue, ai fini della competenza economica, il piano di ammortamento del mutuo.

Si rimanda alla sezione dei crediti verso la Regione per la trattazione della specifica casistica e per scritture contabili di esempio.

3) Contributi altre Amministrazioni locali

Questa voce accoglie i ricavi relativi a contributi concessi da Province e Comuni.

4) Contributi Unione Europea e dal Resto del mondo

La voce accoglie i contributi provenienti dall'Unione Europea e da altri soggetti internazionali, sia pubblici e privati.



5) Contributi da Università

In questa voce sono iscritti i contributi ottenuti da altre Università italiane sulla base di accordi o convenzioni stipulati con il nostro Ateneo.

6) Contributi da altri (pubblici)

In questa voce sono compresi tutti i contributi ottenuti da tutti gli enti pubblici con i quali l'Ateneo ha rapporti e non ricompresi nelle voci precedenti (es. enti di ricerca pubblici, consorzi pubblici, aziende ospedaliere).

7) Contributi da altri (privati)

La voce accoglie i proventi derivanti da contributi ottenuti da soggetti privati di varia natura giuridica (persone fisiche, imprese, istituzioni non profit, istituti bancari, ecc).

3.1.3 Proventi per attività assistenziale

Per l'Ateneo di Udine questa voce non è utilizzata in quanto l'Azienda per i Servizi Universitari Integrati di Udine corrisponde direttamente ai dipendenti universitari che svolgono attività assistenziale le dovute integrazioni stipendiali.

3.1.4 Proventi per gestione diretta interventi per il diritto allo studio

Per l'Ateneo di Udine questa voce non è utilizzata in quanto l'Azienda Regionale per il Diritto agli Studi Superiori (ARDISS) provvede direttamente all'erogazione diretta dei contributi e sussidi spettanti agli studenti.

3.1.5 Altri proventi e ricavi diversi

Gli "Altri proventi e ricavi diversi" costituiscono una categoria residuale che accoglie i proventi relativi alla gestione accessoria ordinaria e a quella caratteristica non riconducibile nelle voci precedenti.

Al suo interno trovano ad esempio collocazione i proventi da sfruttamento di beni immobili (es. fitti attivi), le plusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi, i ricavi generati da rilascio di fondi sovra accantonati rispetto alle necessità effettive, i corrispettivi di vendita di progetti di merchandising o di beni prodotti dall'Azienda Agraria, i proventi da sponsorizzazioni, le sopravvenienze attive ordinarie, i recuperi e rimborsi ottenuti a vario titolo, gli abbuoni e arrotondamenti attivi.



3.1.6 Variazione rimanenze

Nell'Ateneo di Udine non sono presenti casistiche di beni la cui variazione di consistenza annuale debba essere riportata in questa voce.

3.1.7 Incremento delle immobilizzazioni per lavori interni

La voce accoglie tutti i costi capitalizzati che danno luogo a iscrizioni nell'attivo dello Stato Patrimoniale alla voce "Immobilizzazioni immateriali" e "Immobilizzazioni materiali" per incrementi del loro valore a seguito di lavori realizzati internamente all'Ateneo.

Gli incrementi possono comprendere costi sia interni (es. costi di personale, ammortamenti) che esterni (es. acquisti di materiali) sostenuti per la realizzazione delle suddette immobilizzazioni.

Come già illustrato nella sezione dedicata alle Immobilizzazioni, cui si rimanda per maggiori dettagli e per scritture di esempio, è preferibile – per ragioni di prudenza, di complessa individuabilità e sindacabilità del criterio – capitalizzare solo i costi diretti (e tipicamente quelli sostenuti presso terzi), escludendo dalla valutazione le spese generali di produzione e/o altri oneri di indiretta imputazione. La prudenza sui costi da capitalizzare deve essere ancora maggiore nel caso di immobilizzazioni immateriali (es. software prodotto per uso interno), visto il carattere di non tangibilità del bene realizzato e la frequente difficoltà nel valutarne la reale vita utile.

3.2 COSTI OPERATIVI

I costi operativi comprendono tutti costi che sorgono nell'ambito dell'attività istituzionale dell'Ateneo (didattica e ricerca) e delle connesse attività amministrative.

Sul piano contabile il D.I. 19/2014 non ne prevede particolari criteri di valutazione, in quanto la maggioranza dei costi nasce da elementi oggettivi (es. compensi, fatture). Per le voci la cui quantificazione è frutto di stima o valutazioni soggettive (es. accantonamenti a fondi rischi), la disciplina di riferimento è quella della corrispondente contropartita (es. fondi rischi), cui si rimanda per il relativo trattamento contabile.

Alcuni riferimenti ufficiali in merito ai costi si possono rinvenire comunque nel principio contabile OIC n. 12 che tratta della "Composizione e schemi del bilancio d'esercizio".

Il criterio di riferimento per la rilevazione dei costi di esercizio è quello della competenza economica.



CLASSIFICAZIONE

Per le università, l'articolazione dei costi è espressamente dettagliata dallo schema di Conto Economico di cui al D.I. 19/2014, sezione B) COSTI OPERATIVI:

- 1) Costi del personale
- 2) Costi della gestione corrente
- 3) Ammortamenti e svalutazioni
- 4) Accantonamenti per rischi e oneri
- 5) Oneri diversi di gestione

Si presentano di seguito nel dettaglio i contenuti di ciascuna categoria.

3.2.1 Costi del personale

La voce costi del personale accorpa tutti i costi sostenuti per il personale dell'Ateneo.

Vista la rilevanza di questa componente di costi nel sistema universitario, lo schema ministeriale di Conto Economico prevede l'evidenziazione di un dettaglio a livello di:

- personale dedicato alla ricerca e alla didattica, che comprende:
 - docenti e ricercatori, di ruolo e non,
 - collaborazioni scientifiche (es. assegnisti di ricerca),
 - docenti a contratto,
 - esperti linguistici
 - una categoria residuale di altro personale dedicato alla ricerca e alla didattica (es. per incarichi nell'ambito di seminari e convegni, per attività didattiche nei master,);
- personale dirigente e tecnico amministrativo, che comprende il personale (di qualunque livello gerarchico) con funzioni di supporto amministrativo e operante presso l'Amministrazione centrale, i dipartimenti e tutte le altre strutture presenti in Ateneo.

Il costo aziendale per il personale si compone principalmente di tre elementi: lo stipendio di base (nelle sue componenti fisse e variabili previste dalla legge e/o per contratto, incluse le quote per ferie e ore maturate e non, i compensi per lavoro straordinario, indennità varie), gli oneri sociali a carico dell'Ateneo da corrispondere ai vari enti previdenziali ed assicurativi, l'IRAP retributiva che tuttavia viene esposta a livello di bilancio nella voce "Imposte sul reddito". Solo per la categoria dei collaboratori linguistici è previsto anche l'accantonamento ad apposito fondo del trattamento di fine rapporto.



3.2.2 Costi della gestione corrente

In questa voce sono registrati tutti i costi relativi all'attività istituzionale caratteristica dell'Ateneo, e cioè alle attività di ricerca e didattica.

Anche per questa macro-classe lo schema di Conto Economico di cui al D.I. 19/2014 prevede una sottoarticolazione, per una maggiore chiarezza e leggibilità dei contenuti del bilancio.

1) Costi per il sostegno degli studenti

La voce accoglie tutti i costi sostenuti per le varie iniziative destinate agli studenti dell'Ateneo. In particolare sono compresi i costi per:

- borse di studio per contratti di formazione specialistica di area medica,
- borse di dottorato di ricerca,
- borse per programmi di mobilità internazionale,
- collaborazioni studenti (c.d. 150 ore),
- compensi per tirocini o attività di tutorato,
- rimborsi tasse non dovute,
- premialità a studenti meritevoli,
- supporto agli studenti disabili,
- supporto a iniziative sociali e culturali gestite dagli studenti.

2) Costi per il diritto allo studio

Per l'Ateneo di Udine questa voce non è utilizzata in quanto l'Azienda Regionale per il Diritto agli Studi Superiori (ARDISS) provvede direttamente all'erogazione diretta dei contributi e sussidi spettanti agli studenti.

3) Costi per l'attività editoriale

Questa voce accoglie i costi connessi all'attività editoriale (contratti di edizione, pubblicazioni di Ateneo).

4) Trasferimenti a partner di progetti coordinati

Identificano le quote trasferite dall'Ateneo a soggetti esterni, partner nell'ambito di progetti finanziati di ricerca e di didattica.



5) Acquisto materiale di consumo per laboratori

Questa voce accoglie i costi legati all'acquisizione di materiale destinato all'utilizzo nei laboratori (es. gas tecnici, vetrerie, solventi). Si tratta di costi sostenuti principalmente dai dipartimenti scientifici, a valere su finanziamenti di progetti di ricerca.

6) Variazione rimanenze di materiale di consumo per laboratori

L'Ateneo non valorizza le rimanenze di materiale di consumo destinato ai laboratori, pertanto questa voce risulta sempre a saldo zero.

7) Acquisto di libri, periodici e materiale bibliografico

La voce accoglie i costi sostenuti per l'acquisto di libri, periodici e materiale bibliografico. Come già segnalato nel commento alla specifica sezione delle immobilizzazioni materiali (cfr. par. 2.1.2), l'Ateneo valuta tutto il suo patrimonio librario imputandolo direttamente a costo in Conto Economico.

8) Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali

La voce include tutti i costi che l'Ateneo sostiene per il suo funzionamento e cioè costi di manutenzione e gestione delle strutture (riscaldamento, pulizia, vigilanza, manutenzioni e riparazioni ordinarie, traslochi, ecc.), utenze e canoni (energia elettrica, acqua, telefonia, reti di trasmissione), servizi di varia natura (certificazioni, consulenze fiscali, servizi informatici, servizi di accesso alle banche dati delle biblioteche, assicurazioni, pubblicità, trasporti, posta e corriere, etc...).

9) Acquisto altri materiali

La voce accoglie i costi relativi all'acquisto di materiali non ricompresi nelle voci precedenti, come carburanti, combustibili e lubrificanti, materiale di consumo (per ufficio, informatico, edile, idraulico, elettrico e di ferramenta), accessori per l'ufficio, materiali per agricoltura e zootecnia, complementi di arredo, etc.

10) Variazioni delle rimanenze di materiali

In questa voce trova iscrizione il valore ottenuto per differenza fra le rimanenze finali e rimanenze quelle iniziali relative del magazzino riferito all'attività di merchandising dell'Ateneo. Quando le rimanenze finali risultano maggiori di quelle iniziali, il valore assume segno negativo; quando le rimanenze finali risultano minori delle rimanenze iniziali, il saldo è positivo.

11) Costi per godimento beni di terzi

Trovano iscrizione in questa voce i costi connessi all'utilizzo di beni non di proprietà dell'Ateneo, tra cui le licenze software che prevedono il pagamento di un canone annuale, i canoni



di locazione passiva (es. per uso di impianti sportivi e affitti sale per convegni), i canoni di leasing, i noleggi di beni mobili e relative spese accessorie.

CONTRATTI DI LEASING

I contratti di leasing sono rapporti per mezzo dei quali il concedente (locatore) concede, a titolo oneroso, ad un utilizzatore (locatario) l'uso di un bene per un determinato periodo di tempo a fronte di un pagamento di un corrispettivo periodico (canone) con la possibilità, al termine della durata del contratto della c.d. opzione di riscatto.

Il contratto di leasing può essere distinto in due tipologie:

- Leasing operativo: si concretizza nel mero godimento di un bene di terzi con contropartita il pagamento di un canone periodico senza il passaggio dei rischi (operazione assimilabile ad un noleggio);
- Leasing finanziario: si concretizza con l'acquisto di un bene dietro pagamento di corrispettivi, con trasferimento dei rischi connessi allo stesso. La corresponsione dei canoni è paragonabile ad un'anticipazione del prezzo del bene.

La contabilizzazione e rappresentazione in bilancio delle operazioni derivanti da contratti di leasing può avvenire, in generale, attraverso l'applicazione del c.d. "metodo patrimoniale" o del c.d. "metodo finanziario", in base ai principi contabili, rispettivamente nazionali OIC 12 e internazionali IAS17.

Benchè l'applicazione del principio contabile internazionale IAS17⁵ sia pienamente compatibile con le prescrizioni dell'art. 2 del D.l. n. 19/2014 (principi contabili e postulati di bilancio - prevalenza della sostanza sulla forma), il MTO ritiene che il generale richiamo del decreto (art. 1, comma 3) ai principi contabili nazionali porti le Università ad utilizzare, per la contabilizzazione e rappresentazione in bilancio delle operazioni di leasing (sia finanziario che operativo), il metodo patrimoniale.

Le rilevazioni contabili che questo metodo comporta sono le seguenti:

- indicare nel Conto Economico, tra i costi dell'esercizio, i canoni di leasing nell'ammontare derivante da ciascuna fattura, comprensivi degli interessi;

⁵ In base al metodo finanziario, codificato dal principio IAS17, per la contabilizzazione e rappresentazione degli effetti del contratto di leasing, occorre:

a. indicare nello Stato Patrimoniale:

- nell'attivo, fra le immobilizzazioni, il valore del cespite (sulla base dell'originario costo di acquisto del concedente), depurato periodicamente dagli ammortamenti tempo per tempo operati e rilevati;
- nel passivo, fra i debiti, il valore delle quote ancora dovute al netto degli interessi (cioè il valore delle sole quote capitale, dato che gli interessi maturano in ragione del tempo):

b. indicare nel Conto Economico:

- le quote di ammortamento annuali;
- gli interessi passivi maturati nel periodo di competenza in base al contratto di leasing.



- indicare nello Stato Patrimoniale, tra le passività, il debito nei confronti del fornitore (banca e/o società di leasing), nell'ammontare derivante da ciascuna fattura pervenuta nel corso dell'esercizio.

SCRITTURE CONTABILI ESEMPLIFICATIVE

Esempio. Contratto leasing finanziario durata 60 mesi (1 marzo anno X), rate comprensive di interessi e Iva euro 1.000 cad., prezzo di riscatto euro 1.200, valore del bene concedente euro 50.000, totale costo operazione leasing euro 60.000, acquisto destinato alla sfera istituzionale con Iva a costo indetraibile.

<i>Rilevazione prima fattura canone leasing periodico</i>	<i>D</i>	<i>A</i>
B-IX-11) Costi per godimento beni di terzi a D-9) Debiti verso fornitori	1.000	1.000

<i>Rilevazione fattura di riscatto</i>	<i>D</i>	<i>A</i>
A-II-2) Impianti e attrezzature a D-9) Debiti verso fornitori	1.200	1.200

12) Altri costi

In questa voce residuale affluiscono i costi della gestione caratteristica non riconducibili a nessuna delle precedenti categorie. Sono compresi ad esempio i costi per gettoni e indennità e i rimborsi spettanti agli organi istituzionali, le quote associative, i compensi ai commissari di concorso per esami di stato e abilitazioni alla professione.

3.2.3 Ammortamenti e svalutazioni

In questa macrovoce si evidenziano i costi relativi agli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali e alle svalutazioni di poste dell'attivo.

1) Ammortamenti

Le immobilizzazioni sono beni che non esauriscono la loro utilità in un solo esercizio ma manifestano benefici economici in un arco temporale di più esercizi (motivo per cui sono anche definiti "fattori produttivi a fecondità ripetuta"). Ne consegue che il costo (di acquisto o di produzione) non può essere interamente attribuito all'esercizio in cui è stato sostenuto, ma deve concorrere alla formazione del reddito di tutti esercizi in cui manifesta la sua utilità.



L'ammortamento è il meccanismo contabile con cui si realizza appunto il riparto di un costo pluriennale (cioè il valore di acquisto delle immobilizzazioni materiali e immateriali) negli esercizi della sua vita utile.

Il processo di ammortamento inizia dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile per l'utilizzo o comunque comincia a produrre benefici economici per l'Ateneo. La sistematicità dell'ammortamento è definita dal piano di ammortamento, per determinare il quale si devono stabilire:

- Il valore da ammortizzare dell'immobilizzazione;
- La residua possibilità di utilizzo;
- I criteri di ripartizione del valore.

Il valore da ammortizzare è dato dalla differenza tra il costo dell'immobilizzazione e il suo presumibile valore residuo al termine della vita utile. Nella pratica, il valore da ammortizzare coincide con il costo di acquisto o produzione, comprensivo degli oneri accessori e dell'IVA per la parte eventualmente indetraibile (per dettagli si rimanda al par. 2.1 dedicato alle Immobilizzazioni).

La residua possibilità di utilizzazione non è legata alla "durata fisica" dell'immobilizzazione, bensì alla sua "durata economica", cioè al periodo in cui si prevede che il cespite sarà utile, determinato in base a fattori quali il grado di utilizzo, l'obsolescenza del cespite, il deterioramento fisico legato al trascorrere del tempo.

I criteri di ripartizione del valore devono assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore dei beni durante la stimata vita utile dei medesimi. Il metodo tipicamente usato è per quote costanti, che si fonda sull'ipotesi che l'utilità del bene oggetto di ammortamento si distribuisca nella stessa misura su ogni anno di vita utile. L'ammortamento a quote costanti si ottiene ripartendo il valore da ammortizzare per il numero degli anni di vita utile.

Lo schema del D.I. 19/2014 prevede l'evidenziazione degli ammortamenti riferiti alle immobilizzazioni immateriali (costi di sviluppo e ampliamento, diritti di brevetto e utilizzazione delle opere di ingegno, concessioni, licenze, marchi, e diritti simili, altre immobilizzazioni immateriali) e materiali (fabbricati, impianti e attrezzature, attrezzature scientifiche, altre immobilizzazioni immateriali).

2) Svalutazioni

In questa voce sono rilevate le svalutazioni delle immobilizzazioni (materiali ed immateriali) e le svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide. Deve trattarsi di svalutazioni di natura ordinaria, perché quelle straordinarie sono rilevate nella sezione E) Proventi e oneri straordinari.



In particolare, la svalutazione delle immobilizzazioni accorpa i costi da perdite durevoli di valore relative ad immobilizzazioni materiali e immateriali.

Le svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e nelle disponibilità liquide accolgono i decrementi di valore di crediti e disponibilità liquide per inesigibilità ragionevolmente prevedibili.

In questa voce non vanno invece rilevate le svalutazioni (ordinarie) delle immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni, titoli a reddito fisso e crediti finanziari) e le svalutazioni dei titoli a reddito fisso iscritti nell'attivo circolante che trovano iscrizione nella sezione D) Rettifiche di valore di attività finanziarie.

3.2.4 Accantonamenti per rischi e oneri

Questa voce rileva i costi per accantonamento di fondi per rischi e oneri presenti nello Stato Patrimoniale e destinati a far fronte ad eventi che potrebbero portare a perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o nell'ammontare o nella data di sopravvenienza.

A mero titolo di esempio, rientrano in questa categoria agli accantonamenti a fondo per imposte, fondo contenziosi, fondo rischi su rimborsi tasse, fondo rendite INAIL.

Per maggiori dettagli sulla classificazione e sui criteri di valutazione dei fondi rischi e oneri si rimanda a quanto già trattato nella sezione dedicata (cfr. par. 2.5).

3.2.5 Oneri diversi di gestione

Si tratta di una voce residuale in cui si registrano tutti i costi della gestione caratteristica non iscrivibili nelle voci precedenti e che non siano di natura straordinaria.

Vi sono compresi ad esempio: restituzioni e rimborsi effettuati a vario titolo, perdite su crediti, imposte indirette, tasse e tributi (tasse di circolazione, imposta di bollo, diritti SIAE, tasse di concessioni governative, IMU, servizio di raccolta e smaltimento rifiuti), oneri da contenzioso e sentenze sfavorevoli, arrotondamenti e abbuoni passivi.

3.3 PROVENTI E ONERI FINANZIARI

In questa sezione vengono rilevati tutti i componenti positivi e negativi del risultato economico d'esercizio connessi con l'attività finanziaria.

L'articolazione della classe è espressamente dettagliata dallo schema di Conto Economico di cui al D.I. 19/2014, sezione C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI:



- 1) Proventi finanziari: comprende i proventi relativi a interessi attivi bancari e postali, interessi attivi su dilazioni, proventi da partecipazioni (da rilevare nell'esercizio in cui ne è avvenuta la distribuzione) e da investimenti in titoli;
- 2) Interessi e altri oneri finanziari: comprende i costi per interessi passivi su mutui in corso di ammortamento, interessi di mora, commissioni bancarie, altri oneri finanziari;
- 3) Utile e perdite su cambi: accoglie le variazioni positive (utili) e negative (perdite) su cambi, relativi ad operazioni in valuta, o realizzati nel corso dell'esercizio o determinati per effetto delle variazioni dei cambi rispetto a quelli adottati alle date di effettuazione dell'operazione.

3.4 RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE

La voce accoglie le svalutazioni su attività finanziarie (es. partecipazioni) ed i successivi ripristini di valore, entro i limiti delle precedenti svalutazioni effettuate.

3.5 PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

La classe E) Proventi e oneri straordinari comprende tutte le componenti positive e negative aventi natura straordinaria. Si tratta di plusvalenze e minusvalenze e di sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti per i quali la fonte del provento o dell'onere è estranea all'attività ordinaria; di componenti positivi e negativi relativi ad esercizi precedenti (inclusi gli errori di rilevazione di fatti di gestione o di valutazione di poste di bilancio, e le imposte relative ad esercizi precedenti); di componenti reddituali che costituiscono l'effetto di variazioni dei criteri di valutazione.

3.6 IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO CORRENTI, DIFFERITE, ANTICIPATE

La voce accoglie le imposte dirette dovute dall'Ateneo (IRES e IRAP, sia retributiva che produttiva) determinate in base alla normativa vigente.

3.7 LIBERALITÀ

Per liberalità si intende qualsiasi forma di erogazione volontaria, ricevuta dall'Ateneo per il sostegno dello scopo dell'ente. Possono avere ad oggetto denaro o altre attività (es. crediti, titoli), beni materiali o immateriali (es. beni mobili o immobili, opere d'arte), cancellazione di passività, o



possono consistere in qualsiasi altro trasferimento non reciproco da parte di un terzo soggetto, che non riceve in cambio alcun beneficio tangibile dello stesso valore.

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

Non sono considerate liberalità, e non sono oggetto della presente casistica, i contributi in c/esercizio e in c/capitale, i proventi che derivano da prestazioni con carattere di sinallagma (es. corrispettivi per prestazioni rese), altre forme di sostegno finanziario (es. sponsorizzazioni) che comportino una qualsiasi forma di controprestazione da parte dell'ente.

Sul piano contabile sono disciplinate da:

- DI MIUR-MEF n. 19/2014 art. 2 e art. 4 comma 1 lett. a) b) e c) nell'ambito della valutazione delle Immobilizzazioni Materiali, Immateriali e Finanziarie, nonché comma 2, lett. 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" emanata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDC).

REQUISITI DI ISCRIZIONE E VALUTAZIONE

Il MTO, in adesione al principio alternativo proposto dalla Raccomandazione n. 2 del CNDC del 2002 e in linea con i principi del D.l. 19/2014 suggerisce, per esigenze di trasparenza e semplicità di utilizzo, l'adozione del:

- principio di correlazione fra proventi e costi per le liberalità vincolate,
- principio di cassa per le liberalità non vincolate.

Quale regola generale, le liberalità vanno iscritte fra i proventi dell'esercizio in cui sono ricevute o di quello in cui si acquisisce il diritto di riceverle, difendibile in giudizio, purchè ad esse sia attribuibile un valore monetario. Nel rispetto del principio della prudenza, è preferibile non rilevare invece proventi a fronte di una mera promessa di liberalità (condizionata o non), anche qualora supportata da un atto formale unilaterale. Il MTO ritiene che per le mere promesse non sia nemmeno necessario un commento in Nota Integrativa, né la rilevazione in conti d'ordine come potenziali diritti latenti.

In altre parole, una liberalità diventa tale solo quando è effettiva, e cioè, in base alle diverse tipologie di beni/diritti di cui si tratta, nei seguenti momenti:

- 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.



Con riferimento ai criteri da utilizzare per la valutazione delle liberalità, è necessario distinguere le seguenti casistiche a seconda dell'oggetto delle stesse.

1) Liberalità in denaro o in fondi mobiliari, cessioni di crediti, cancellazione di debiti

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.

2) Liberalità in beni mobili

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, per gli immobili sulla base del valore catastale e per gli altri beni sulla base di una relazione di stima da parte di un esperto del settore.

Il bene:

- se non soggetto ad ammortamento, deve essere iscritto nelle immobilizzazioni materiali, e il corrispondente valore deve essere iscritto come provento al momento del ricevimento;
- se soggetto ad ammortamento, deve essere iscritto nelle immobilizzazioni materiali con contropartita una voce di provento da riscontare opportunamente a fine di ciascun anno, secondo il piano di ammortamento dei beni.

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.

3) Liberalità in beni immobili

Il D.l. 19/2014, come emendato dal D.l. 394/2017, 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, 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).

Se la donazione riguarda il 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 (es. immobile destinato a pensionato studenti o ad attività di ricerca), il provento dovrà essere contabilizzato con le stesse regole del contributo in conto capitale e cioè sarà oggetto di sconto sulla base della durata del periodo di ammortamento del bene;
- non strumentale (es. un appartamento non utilizzato per fini istituzionali) destinato alla vendita, il provento resterà interamente di competenza nell'esercizio di ricevimento.

4) Liberalità in oggetti d'arte

Il D.l. 19/2014, come emendato dal D.l. 394/2017, 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 all'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.

5) 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.

6) 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 (es. 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 stesso 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.

CLASSIFICAZIONE

Le liberalità possono essere classificate in relazione all'esistenza o meno di un vincolo (temporaneo o permanente) e/o di una condizione, distinzione che incide sulla modalità di rilevazione a bilancio delle stesse. Si presentano di seguito le varie casistiche possibili e il conseguente comportamento contabile da tenere.

1) Liberalità non vincolate

Sono 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.

2) Liberalità vincolate dagli organi di atenei

Si tratta di donazioni originariamente prive da vincoli da parte del donante che vengono tuttavia vincolate a un progetto specifico per decisione degli organi di governo dell'Ateneo.

Le liberalità che 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 per la copertura dei relativi costi, rilevati per competenza, produrrà l'iscrizione del ricavo nella voce di Conto economico A-V) "Altri proventi e ricavi diversi" di ciascun esercizio fino all'esaurimento.

La Nota Integrativa dovrà contenere un'informativa dettagliata di questo tipo di liberalità.

3) Liberalità con vincoli temporanei

Sono liberalità (di qualsiasi tipologia) su cui il donatore ha posto dei vincoli temporanei, di scopo o di tempo.

Qualora al termine del periodo amministrativo non siano ancora libere dalla restrizione imposta al loro utilizzo, vanno imputate fra i Risconti Passivi dello Stato Patrimoniale. Come nel caso precedente, negli esercizi successivi l'utilizzo del risconto passivo per la copertura dei relativi costi produrrà l'iscrizione del ricavo nella voce di Conto economico A-V) "Altri proventi e ricavi diversi" di ciascun esercizio fino all'esaurimento.

La liberalità concorrerà quindi 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.

4) Liberalità con vincoli permanenti

Sono liberalità su cui il donatore pone un vincolo permanente, 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 (es. finanziamenti di cattedre permanenti o di borse e/o premi per gli studenti).

Tali liberalità non devono essere rilevate come Proventi nel bilancio di esercizio, ma vanno 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. 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.

5) 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 (es. lascito sottoposto al vincolo di apporre una targa del donatore all'ingresso dell'ateneo o di un'aula). Se si ritiene che la condizione venga facilmente soddisfatta il provento connesso con la liberalità va imputato a Conto economico seguendo i criteri esposti nella sezione "Requisiti di iscrizione e valutazione". Qualora la condizione imposta dal donatore fosse invece considerata 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, la liberalità viene erogata al manifestarsi della condizione e quindi, coerentemente con il criterio di rilevazione esposto in precedenza, l'imputazione nel Conto Economico 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.



Per maggiore chiarezza, si riepiloga sinteticamente nella seguente tabella il comportamento contabile da tenere in relazione alle diverse tipologie di liberalità presentate.

TIPOLOGIA DI LIBERALITA'	TRATTAMENTO CONTABILE
Non vincolate	Provento nell'esercizio di ricevimento
Vincolate dagli organi dell'Ateneo	Provento in correlazione al costo
Vincoli temporanei	Provento in correlazione al costo
Vincoli permanenti	Incremento della voce di Patrimonio netto vincolato A-II-1) "Fondi vincolati da terzi"
Condizionate	Provento nell'esercizio in cui si verifica la condizione

SCRITTURE CONTABILI ESEMPLIFICATIVE

Esempio 1: Donazione senza vincolo di 100.000 euro in denaro

Rilevazione nel momento dell'incasso		D	A
B-IV-1) Depositi bancari e postali	a A-II-7) Contributi da altri (privati)	100.000	100.000

Esempio 2: Donazione di un appartamento non strumentale destinato alla vendita (immobilizzazione materiale), del valore stimato di euro 330.000

Rilevazione al momento del formale passaggio di proprietà		D	A
A-II-1) Terreni e fabbricati	a A-II-7) Contributi da altri (privati)	330.000	330.000

Esempio 3: Donazione di euro 500.000 da destinare interamente all'erogazione di borse di studio a favore di studenti bisognosi (vincolo temporaneo)

Rilevazione nel momento dell'incasso		D	A
B-IV-1) Depositi bancari e postali	a A-II-7) Contributi da altri (privati)	500.000	500.000

Alla fine dell'anno si potrebbero verificare due ipotesi:

1. l'Università ha distribuito borse per un importo pari o superiore al contributo pervenuto a tale scopo; nessuna ulteriore scrittura è necessaria;



2. L'Università ha distribuito borse per un importo pari a euro 300.000; alla fine dell'esercizio dovrà quindi provvedere a differire la parte non utilizzata (euro 200.000) imputandola tra i risconti passivi dello Stato Patrimoniale

Rilevazione risconto passivo al 31.12		D	A
A-II-7) Contributi da altri (privati)	a E-e2) Altri ratei e risconti passivi	200.000	200.000

Esempio 3: Donazione di euro 500.000 il cui capitale va investito in titoli e il rendimento che ne deriva (euro 10.000) utilizzato per finanziare borse di studio a studenti meritevoli (vincolo permanente).

Rilevazione incasso donazione		D	A
B-IV-1) Depositi bancari e postali	a A-II-1) Fondi vincolati da terzi	500.000	500.000

Rilevazione investimento in titoli del capitale incassato		D	A
A-III) Immobilizzazioni finanziarie	a B-IV-1) Depositi bancari e postali	500.000	500.000

Rilevazione rendimento periodico dei titoli		D	A
B-IV-1) Depositi bancari e postali	a C-I) Proventi finanziari	5.000	5.000

Rilevazione destinazione del rendimento in base al vincolo		D	A
B-IX-1) Costi per il sostegno agli studenti	a D-7) Debiti verso studenti	5.000	5.000



4 PROGETTI, RICERCHE E COMMESSE

La valutazione dei progetti, delle commesse e delle ricerche (di seguito, più genericamente, “iniziative”) nell’Università riguarda i ricavi derivanti da attività effettuate su incarico 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 nella presente casistica i contributi erogati dallo Stato (compreso FFO), o da altri enti pubblici o privati, finalizzati alla copertura dei costi di gestione e di funzionamento senza vincolo di risultato, né i progetti e le commesse aventi caratteristica di offerta in serie (es. corsi di formazione a catalogo offerti sul mercato o prestazioni a tariffa).

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 delle stesse, entrambe determinate dal contratto o da altro documento formale, indipendentemente dalla data in cui si è perfezionato il contratto o la richiesta di prestazione.

In relazione all’ambito di attività, le iniziative possono rientrare nell’attività istituzionale o in quella commerciale (c.d. conto terzi).

Per “attività istituzionale” si intende l’attività di ricerca, didattica, alta formazione e ogni altra attività, finanziata in tutto o in parte da soggetti pubblici e privati, volta al raggiungimento dei fini istituzionali dell’Ateneo, espletata in assenza di corrispettivo specifico e in relazione a cui, valutato il concreto assetto degli interessi delle parti, è riscontrata la prevalenza dell’interesse proprio dell’Università; i risultati della ricerca sono di proprietà dell’Università stessa.

Per “attività commerciale” si intende l’attività posta in essere, in modo non esclusivo o principale e in misura compatibile con i fini istituzionali dell’Ateneo, per l’esecuzione di prestazioni, a preventivo o a tariffa, sulla base di convenzioni e contratti stipulati con soggetti pubblici e privati, i cui risultati siano vincolati al committente, in termini di proprietà e/o utilizzo.

Elementi utili ai fini della qualificazione di una attività come commerciale possono essere ad esempio la reperibilità della medesima prestazione sul mercato in regime di concorrenzialità, l’acquisizione dei risultati della stessa nella sfera giuridico-patrimoniale esclusiva del terzo contraente, la previsione nel contratto di una clausola risolutiva espressa.

Non essendo l’Ateneo una impresa profit, le attività conto terzi hanno un peso marginale rispetto al complesso delle attività istituzionali.

Sul piano contabile, i progetti, commesse e ricerche sono disciplinate da:

- D.I. 19/2014 come emendato dal D.I. 394/2017, art. 4, comma 1, lettera g) nell’ambito della valorizzazione dei “Ratei e dei Risconti”, lett. d) “Rimanenze”, nonché comma 2, lettera a);
- Principio Contabile OIC n. 23 (versione 2015) – Lavori in corso su ordinazione;



- Codice Civile artt. 2424 e 2426.

REQUISITI DI ISCRIZIONE E VALUTAZIONE

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 (come previsto invece dal principio OIC n. 23 - Lavori in corso su ordinazione);
- per rappresentare la competenza economica in Stato Patrimoniale si usano ratei e risconti e non le rimanenze (come previsto invece dal principio OIC n. 23 - Lavori in corso su ordinazione).

L'applicazione del criterio della percentuale di completamento per la valutazione delle iniziative pluriennali, richiede le seguenti condizioni:

- l'esistenza di un contratto vincolante che definisca chiaramente obblighi e corrispettivi;
- il diritto alla percezione dei corrispettivi maturati con ragionevole certezza;
- l'assenza di situazioni di incertezza nelle condizioni contrattuali;
- la capacità di valutare, alla conclusione di ciascun esercizio, lo stato di avanzamento dell'iniziativa.

Tenuto conto delle oggettive difficoltà operative derivanti dall'applicazione del suddetto metodo, soprattutto in relazione alla determinazione dello stato di avanzamento lavori, l'Ateneo ha optato per la valutazione di tutte le iniziative, sia annuali che pluriennali, con il criterio della commessa completata.

I passaggi contabili legati all'applicazione di tale metodo sono i seguenti:

- iscrizione del ricavo (e relativo credito):
 - progetti e iniziative istituzionali: per l'intero valore dell'iniziativa, a fronte di atto ufficiale che certifica il finanziamento (es. comunicazione formale del finanziatore, stipula convenzione di ricerca);
 - commesse commerciali: al momento dell'emissione della fattura attiva, a conclusione della prestazione fornita dall'Università o a stato di avanzamento, qualora previsto dalla convenzione;



- rilevazione nell'esercizio di competenza e per tutta la durata dell'iniziativa dei costi diretti ad essa imputabili (compensi ad assegnisti, ammortamenti di beni strumentali, acquisti di materiale di consumo, acquisti di servizi,...) ricostruibili attraverso il sistema di contabilità analitica di cui l'Ateneo dispone;
- determinazione al 31.12, per tutta la durata del progetto, del risconto passivo pari alla quota di ricavi eccedenti i costi imputati nell'esercizio o al rateo attivo pari alla quota di costi eccedenti i ricavi (solo per il caso delle commesse commerciali);
- rilevazione, nell'esercizio di conclusione della commessa, dell'intero margine (utile).

Il margine di progetto concorre così a determinare il risultato economico del bilancio dell'Ateneo nell'esercizio in cui si è concluso, cioè quello in cui si realizza l'incasso di tutti i relativi crediti.

Dopo l'approvazione del bilancio unico di esercizio, con opportune riclassificazioni delle poste di patrimonio netto, vengono incrementate le "Riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge o altro)" per l'importo corrispondente ai suddetti margini di progetto che, per prassi interna di Ateneo, costituiscono risorse lasciate nella disponibilità dei docenti responsabili scientifici, al fine del reimpiego nell'attività di ricerca.

Come già illustrato nel paragrafo dedicato al budget previsionale (par. 1.4.1), in fase di bilancio unico di Ateneo di previsione, ai fini del conseguimento del pareggio economico, l'Ateneo può poi utilizzare le suddette Riserve di patrimonio a copertura delle previsioni di costi formulate dai singoli docenti a valere sui margini di progetto generati in esercizi precedenti.

SCRITTURE CONTABILI ESEMPLIFICATIVE

Esempio: Commessa di durata 11 mesi (1° luglio anno X – 31 maggio X+1)

- Ricavi: 100.000 euro (anno X: fattura in acconto 50.000 + IVA; anno X+1: fattura a saldo 50.000 + IVA)
- Costi: 80.000 euro (anno X: 40.000 euro + IVA; anno X+1: 40.000 euro + IVA)
- Margine lordo: 20.000 euro

Per semplicità, si assume che l'IVA sugli acquisti relativi all'iniziativa sia totalmente detraibile.

Ricezione fatture passive di acquisto beni anno X		D	A
Diversi	a D-9) Debiti verso fornitori		48.800
B-IX-5) Acquisto beni		40.000	
B-II-8) Crediti verso altri (pubblici) (Iva c/acquisti)		8.800	



Pagamento fatture passive anno X		D	A
D-9) Debiti verso fornitori	a B-IV-1) Depositi bancari e postali	48.800	48.800

Emissione 1° fattura attiva anno X		D	A
B-II-9) Crediti verso clienti	a Diversi	61.000	
	A-I-2) Proventi da ricerche commissionate		50.000
	D-12) Altri debiti (IVA c/vendite)		11.000

Incasso 1° fattura attiva anno X		D	A
B-IV-1) Depositi bancari e postali	a B-II-9) Crediti verso clienti	61.000	61.000

Alla fine dell'anno considerato che i ricavi registrati (euro 50.000) sono superiori ai costi (euro 40.000), si provvede a differire la parte di ricavi eccedente (euro 10.000) imputandola tra i risconti passivi dello Stato Patrimoniale, nell'apposita voce prevista dallo schema ministeriale. Nell'anno X risulterà quindi nullo l'impatto netto del progetto sul Conto economico.

Risconto passivo al 31.12.X		D	A
A-I-2) Proventi da ricerche commissionate	a F-f1) Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e cofinanziate in corso	10.000	10.000

All'inizio dell'esercizio X+1, si provvede a riaprire il risconto passivo e a registrare i costi e i ricavi delle fatture rispettivamente ricevute ed emesse nell'anno.

Riapertura risconto passivo al 01.01.X+1		D	A
F-f1) Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e cofinanziate in corso	a A-I-2) Proventi da ricerche commissionate	10.000	10.000

Ricezione fatture passive di acquisto beni anno X+1		D	A
Diversi	a D-9) Debiti verso fornitori		48.800
B-IX-5) Acquisto beni		40.000	
B-II-8) Crediti verso altri (pubblici) (Iva c/acquisti)		8.800	



Pagamento fatture passive anno X+1		D	A
D-9) Debiti verso fornitori	a B-IV-1) Depositi bancari e postali	48.800	48.800

Emissione 2° fattura attiva anno X+1		D	A
B-II-9) Crediti verso clienti	a Diversi	61.000	
	A-I-2) Proventi da ricerche commissionate		50.000
	D-12) Altri debiti (IVA c/vendite)		11.000

Incasso 2° fattura attiva anno X+1		D	A
B-IV-1) Depositi bancari e postali	a B-II-9) Crediti verso clienti	61.000	61.000

Alla fine dell'anno X+1, confluisce nel Conto Economico l'intero margine della commessa pari a euro 20.000.

La stessa procedura viene applicata anche alle commesse di durata pluriennale.

5 SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Le scritture di assestamento sono le scritture di fine periodo che modificano, con operazioni di storno e di integrazione, i «dati grezzi» desunti dalla contabilità generale al fine di:

- a) trasformare i valori di conto rilevati secondo il principio della manifestazione finanziaria documentale (o data contabile) e della competenza temporale (o data temporale) in valori calcolati secondo il principio della competenza economica;
- b) consentire una valutazione prudentiale dei componenti del patrimonio desumibili dalle scritture contabili.

Per determinare i conti finali di bilancio, il punto di partenza è costituito dalla situazione contabile redatta al termine delle rilevazioni d'esercizio, la quale esprime i valori di conto quali risultano per effetto dei fatti di gestione manifestatisi finanziariamente nel corso dell'esercizio stesso. Tali valori richiedono di essere completati, integrati e rettificati – anche attraverso stime e congetture – per determinare e dare espressione ai costi e ricavi di competenza dell'esercizio.

Le stime sono riferite a grandezze che presentano solo un certo grado di approssimazione al vero; per esse è possibile accertare, a posteriori, la validità della stima iniziale (es.: valore netto di realizzo dei crediti). Le congetture invece si riferiscono a grandezze della cui misurazione non è mai possibile una verifica a posteriori, in quanto sono il frutto di ipotesi non verificabili nel concreto; per



essi può essere verificata in futuro solo la congruenza delle ipotesi assunte a base del loro calcolo (es.: ratei, risconti, scorte di magazzino, quote di ammortamento ecc.).

Le scritture di assestamento di fine esercizio si possono raggruppare in quattro macro-categorie, di cui si illustrano i contenuti nei paragrafi a seguire:

- 1) **scritture di completamento**
- 2) **scritture di integrazione**
- 3) **scritture di rettifica**
- 4) **scritture di ammortamento**

5.1 SCRITTURE DI COMPLETAMENTO

Le scritture di completamento rilevano componenti di reddito, interamente di competenza dell'esercizio, la cui registrazione è differita alla fine del periodo amministrativo perché solo allora ne diventa certo o liquido l'ammontare.

Sono comprese in questa categoria le registrazioni relative a:

1. liquidazione degli interessi dei conti correnti bancari;
2. stralcio di crediti ritenuti inesigibili: si rileverà una perdita su crediti se si tratta di perdite sorte nell'esercizio o di una sopravvenienza passiva qualora risalgano ad esercizi precedenti e non trovino copertura nell'apposito fondo rischi;
3. eventuali ammanchi di cassa;
4. raggruppamento dei conti correnti bancari a seconda del segno (conto banche c/c attivi o banche c/c passivi)
5. determinazione posizione di credito o debito IVA, a seguito della liquidazione dell'IVA di dicembre;
6. determinazione posizione di credito o debito verso gli istituti previdenziali, a seguito della liquidazione degli stipendi di dicembre.

SCRITTURE CONTABILI ESEMPLIFICATIVE

Esempio 1: Dall'estratto conto della banca si rileva che sono maturati interessi attivi pari a euro 1.000.

Liquidazione interessi attivi bancari	D	A
B-IV-1) Depositi bancari e postali	1.000	a C-1) Proventi finanziari 1.000



Esempio 2: Si rileva l'inesigibilità di crediti per complessivi euro 10.000, di cui euro 3.000 riferiti a crediti sorti nell'esercizio e euro 7.000 sorti in esercizi precedenti, dei quali solo euro 6.000 coperti da fondo rischi.

Storno crediti inesigibili	D	A
Diversi a B-II-9) Crediti verso altri (privati)		10.000
B-XII) Oneri diversi di gestione (Perdite su crediti)	3.000	
B) Fondi per rischi ed oneri	6.000	
B-XII) Oneri diversi di gestione (Sopravvenienze passive)	1.000	

Esempio 3: Si riscontra nel fondo economale la presenza di un biglietto da euro 50 falso.

Ammanco di cassa	D	A
E-21) Oneri straordinari a B-IV-2) Denaro e valori in cassa	50	50

Esempio 4: Il saldo al 31.12 del conto corrente aperto presso la Banca d'Italia è in attivo e pari a euro 5 milioni, mentre quello del conto corrente aperto presso l'ente cassiere è pari a euro 15 milioni.

Raggruppamento dei saldi dei conti correnti	D	A
B-IV-1) Depositi bancari e postali (c/c attivi) a Diversi	20.000.000	
B-IV-1) Depositi bancari e postali (c/c Banca d'Italia)		5.000.000
B-IV-1) Depositi bancari e postali (c/c Ente cassiere)		15.000.000

Esempio 5: Dopo la liquidazione IVA del mese di dicembre, il saldo del conto IVA è a debito verso lo Stato per euro 50.000.

Posizione IVA al 31.12	D	A
D-12) Altri debiti (IVA a debito) a D-12) Altri debiti (debiti per IVA)	50.000	50.000

Esempio 6: Dopo la liquidazione degli stipendi del mese di dicembre, il saldo del conto Istituti previdenziali è a debito per euro 100.000.



Posizione verso Istituti previdenziali al 31.12		D	A
D-12) Altri debiti (Istituti di previdenza c/liquidazione)	a D-12) Altri debiti (Debiti verso istituti di previdenza)	100.000	100.000

5.2 SCRITTURE DI INTEGRAZIONE

Le scritture di integrazione immettono nel sistema dei valori di bilancio alcuni componenti di reddito la cui manifestazione monetaria avrà luogo nel futuro o nei futuri esercizi, ma che sono di competenza del periodo che si chiude. Comportano quindi il sorgere di nuovi costi e ricavi la cui manifestazione economica precede quella finanziaria.

Sono comprese in questa categoria le registrazioni relative a:

1. ratei, cioè valori finanziari presunti che misurano quote di costi (ratei passivi) o ricavi (ratei attivi) che si manifestano monetariamente in via posticipata ma che, proporzionalmente al tempo decorso, sono di competenza dell'esercizio;
2. fatture da emettere e da ricevere: si riferiscono ad operazioni già avvenute, per le quali, tuttavia, non si è ancora emesso o ricevuto il relativo documento (in genere fattura) necessario per la contabilizzazione;
3. fondi per rischi ed oneri di futura manifestazione, cioè valori finanziari presunti che rappresentano la previsione di future perdite o di futuri esborsi che si ricollegano all'incerto verificarsi di eventi sfavorevoli in corso alla fine dell'esercizio (es. fondo rischi su crediti, fondo contenziosi, fondo imposte, ecc.). Per maggiori dettagli, si rimanda al commento della specifica sezione del passivo dello Stato patrimoniale (par. 2.5), ricordando unicamente che il fondo rischi su crediti, in sede di definizione dello Stato patrimoniale, non viene evidenziato nel passivo ma portato in detrazione del valore dei corrispondenti crediti;
4. quota TFR dovuto per i collaboratori linguistici e determinato in base alla normativa vigente.

SCRITTURE CONTABILI ESEMPLIFICATIVE

Esempio 1: L'Università ha concesso in affitto un capannone non strumentale a euro 12.000, semestrali. La riscossione avviene in via posticipata il 01/03 e il 01/09 di ogni anno. Scritture del rateo al 31.12.X.

N° mesi di durata del canone: 6

N° mesi di competenza anno X: 4 (sett-dic)

$12.000 : 6 = x : 4 \rightarrow x = 8.000$ (quota di competenza dell'anno X)



Rateo attivo al 31.12.X		D	A
C-c1) Ratei e risconti attivi	a A-5) Altri proventi e ricavi diversi	8.000	8.000

Esempio 2: L'Università ha stipulato un mutuo passivo di euro 100.000 con liquidazione degli interessi al tasso fisso del 4% il 01/04 e 01/10 di ogni anno. Scritture del rateo al 31.12.X.

N° mesi di competenza anno X: 3 (ott-dic)

$x = 100.000 * 4 * 3 / 1.200 \rightarrow x = 1.000$ (interessi passivi di competenza dell'anno X)

Rateo passivo al 31.12.X		D	A
C-2) Interessi ed altri oneri finanziari (Interessi passivi su mutui)	a E-e2) Ratei e risconti passivi	1.000	1.000

Esempio 3: Ricevute merci per un valore di euro 10.000 per le quali, al 31.12.X, non è ancora pervenuta la relativa fattura.

Fatture da ricevere		D	A
B-IX-9) Acquisto altri materiali	a D-9) Debiti verso fornitori (Fatture da ricevere)	10.000	10.000

Esempio 4: Conclusa nell'anno una prestazione per attività conto terzi per un valore di euro 10.000 per la quale, al 31.12.X, non è ancora stata emessa la relativa fattura.

Fatture da ricevere		D	A
B-II-9) Crediti verso altri (privati) (Fatture da emettere)	a A-I-2) Proventi da ricerche commissionate	10.000	10.000

Esempio 5: Rilevato rischio di contenzioso con l'Erario per euro 5.000 per il quale si procede ad accantonare apposito fondo.

Fondo rischi		D	A
B-XI) Acc.to per rischi e oneri	a B) Fondi per rischi e oneri	5.000	5.000



Esempio 6: Rilevati rischi di mancata esigibilità di crediti per totali euro 50.000, di cui euro 5.000 riferiti al creditore A per cui è iniziata la procedura di fallimento e euro 45.000 stimati come rischio generico.

Prima di presentare le scritture, con riferimento alla svalutazione dei crediti si premette quanto segue:

1. I crediti ritenuti sicuramente inesigibili vengono annullati, rilevando in contropartita una perdita su crediti oppure, se risalgono ad esercizi precedenti, utilizzando contabilmente il conto fondo rischi su crediti ove esista e sia sufficiente (cfr. par. su scritture di completamento);
2. I crediti di dubbia esigibilità analizzati nello specifico vengono totalmente o parzialmente svalutati, rilevando una variazione economica negativa nel conto svalutazione crediti e accreditando il conto fondo svalutazione crediti;
3. I restanti crediti, per i quali sussiste sempre il rischio generico, danno luogo all'adeguamento del fondo svalutazione crediti, generalmente effettuato in base ad una percentuale determinata su analisi storiche.

Fondo svalutazione crediti		D	A
B-X-4) Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante	a B) Fondi per rischi e oneri (Fondo svalutazione crediti)	50.000	50.000

Esempio 7: Accantonata la quota di TFR di competenza dell'esercizio pari a euro 10.000.

Fondo rischi		D	A
B-VIII-1-e) Costo per esperti linguistici	a C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	10.000	10.000

5.3 SCRITTURE DI RETTIFICA

Con le scritture di rettifica si rinviano al futuro costi e ricavi che, essendosi già manifestati sotto il profilo finanziario, sono già stati rilevati. In questo caso quindi la manifestazione finanziaria precede quella economica.

Sono comprese in questa categoria le registrazioni relative a:

1. rimanenze finali di magazzino, cioè costi di beni acquistati che si rinviano all'esercizio successivo in quanto si ritiene che si possano recuperare tramite ricavi di futuri periodi;
2. risconti, cioè quote di costi (risconti attivi) o ricavi (risconti passivi) che hanno già avuto manifestazione finanziaria ma per i quali non è ancora maturata la competenza economica,



3. incrementi di valore di immobilizzazioni per lavori interni.

SCRITTURE CONTABILI ESEMPLIFICATIVE

Esempio 1: Valutate in euro 5.000 le giacenze di magazzino relative ai prodotti di merchandising.

Rimanenze finali di magazzino		D	A
B-I) Rimanenze	a B-IX-10) Rimanenze finali di materiali	5.000	5.000

Esempio 2: L'Università ha pagato in via anticipata un'assicurazione annuale sugli immobili di euro 24.000 con copertura dal 01.08.X al 30.06.X+1. Scritture del risconto al 31.12.X.

N° mesi di durata del premio: 12

N° mesi di competenza anno X+1: 7 (gen-lug)

$24.000 : 12 = x : 7 \rightarrow x = 14.000$ (quota di competenza dell'anno X+1)

Risconto attivo al 31.12.X		D	A
C-c1) Ratei e risconti attivi	a B-IX-8) Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico-gestionali	14.000	14.000

Esempio 3: L'Università ha registrato ricavi per contribuzione studenti di euro 12 milioni riferiti all'intero anno accademico (01.10.X-30.09.X+1). Scritture del risconto al 31.12.X.

N° mesi di competenza anno X: 9 (gen-set X+1)

$12.000.000 : 12 = x : 9 \rightarrow x = 9.000.000$ (contribuzione studenti da rinviare all'anno X+1)

Risconto passivo al 31.12.X		D	A
A-I-1) Proventi per la didattica	a E-e2) Ratei e risconti passivi	9.000.000	9.000.000

Esempio 4: L'Università ha realizzato in economia un'attrezzatura scientifica, utilizzando personale interno per un costo valutato in euro 50.000.

Capitalizzazione costo del personale interno		D	A
A)-II-2) Impianti e attrezzature	a A-VII) Incrementi immobilizzazioni per lavori interni	50.000	50.000



5.4 SCRITTURE DI AMMORTAMENTO

Le scritture di ammortamento consentono l'imputazione all'esercizio in corso di una quota di costo pluriennale, relativo ad un bene a fecondità ripetuta che cede la propria utilità nell'arco di più esercizi.

Come già ampiamente discusso nella sezione dedicata agli Ammortamenti e svalutazioni (par. 3.2.3), per calcolare l'ammortamento è necessario conoscere:

- il valore da ammortizzare dell'immobilizzazione;
- la residua possibilità di utilizzo;
- i criteri di ripartizione del valore.

In sede di assestamento, l'Ateneo – attraverso il gestionale di contabilità – calcola per ciascun bene da ammortizzare la quota di costo di pertinenza dell'anno, applicando l'aliquota definita per ciascuna categoria di bene, ponderata per il numero di giorni di utilizzo dell'anno (individuato in base alla data di acquisto del bene).

L'ammortamento viene calcolato a quote costanti e utilizzando il metodo indiretto, utilizzando cioè per, ogni categoria inventariale, un apposito fondo di ammortamento che, nel prospetto di Stato patrimoniale va a rettificare il valore del bene.

SCRITTURE CONTABILI ESEMPLIFICATIVE

Esempio: Acquistato in data 01.09.X un impianto al costo di euro 100.000; aliquota di ammortamento 10%.

Giorni di competenza dell'anno X (sett-dic): $(30 + 31 + 30 + 31) = 122$
 $100.000 * 10\% * 122/365 = 3.342,46$ (quota ammortamento anno X)

<i>Ammortamento impianto</i>		<i>D</i>	<i>A</i>
B-X-2) Ammortamento immobilizzazioni materiali (Impianti e attrezzature)	a A-II-2) Fondo ammortamento immobilizzazioni materiali (Impianti e attrezzature)	3.342,46	3.342,46

5.5 SCRITTURE DI EPILOGO E CHIUSURA

Una volta effettuate le scritture di assestamento ed effettuati tutti i controlli necessari di rispondenza dei saldi di bilancio alla documentazione in possesso dell'Ateneo (es. con estratti conto inviati dalla Banca, con valore effettivo rilevato in cassa, con piani di ammortamento dei mutui inviati dalla Cassa Depositi e Prestiti, quadratura dei conti di credito verso clienti e debito verso



fornitori con i rispettivi partitari...), si procede all'epilogo dei conti a Conto Economico ed alla chiusura dei conti a Stato Patrimoniale.

Con le scritture di epilogo, i conti accesi ai componenti positivi e negativi di confluiscano al conto del risultato economico con il seguente criterio:

- In dare: si epiloga i conti accesi ai componenti negativi del reddito d'esercizio e alle rettifiche di ricavi, contemporaneamente rilevando in avere di ogni singolo conto il proprio saldo, determinandone la chiusura;
- In avere: si epiloga i conti accesi ai componenti positivi di reddito d'esercizio e alle rettifiche di costi, contemporaneamente rilevando in dare di ogni singolo conto il proprio saldo, determinandone la chiusura.

Il saldo del Conto Economico, cioè la differenza tra il totale Dare e il totale Avere, esprime il risultato economico della gestione: utile se $Dare < Avere$ o perdita in caso contrario.

Con le scritture di chiusura, si procede alla chiusura appunto di tutti i conti ancora accesi, dopo l'epilogo dei costi e dei ricavi al Conto Economico, ovvero:

- Conti accesi ai valori finanziari (cassa, banca, crediti e debiti, ratei, fondi rischi, ...)
- Conti accesi ai valori economici di reddito sospesi (rimanenze finali, risconti, immobilizzazioni e relativi fondi ammortamento, ...)
- Conti accesi a valori economici di capitale (capitale sociale, riserve, utili o perdite).

I conti vengono fatti confluire al conto del patrimonio con il seguente criterio:

- In dare: si chiudono le attività;
- In avere: si chiudono le passività e il patrimonio netto.

Il Conto del Patrimonio rappresenta quindi il punto di congiunzione tra le informazioni dell'esercizio del risultato economico e il capitale di funzionamento. La situazione patrimoniale finale al 31 dicembre di un esercizio sarà quindi la situazione patrimoniale iniziale all'1 gennaio dell'esercizio successivo.



6 ALLEGATI

6.1 ALLEGATO 1. RICLASSIFICAZIONE DELLA SPESA PER MISSIONI E PROGRAMMI (D.I. 21/2014)

In base all'art. 4 del D.lgs. 18/2012 le università considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'art. 1, comma 2, della Legge 196/2009, sono tenute alla predisposizione di un apposito prospetto, da allegare al bilancio unico d'ateneo di previsione annuale autorizzatorio e al bilancio unico d'ateneo d'esercizio, contenente la classificazione della spesa complessiva per missioni e programmi.

Inoltre in conformità alle previsioni dell'art. 13 del D.lgs. 91/2011, ciascun programma è corredato con l'indicazione della corrispondente codificazione della nomenclatura COFOG di secondo livello.

Il successivo D.I. n. 21/2014 ha fissato l'elenco delle missioni e dei programmi (riportati nella seguente tabella), nonché i criteri – generali e specifici - cui le università si attengono ai fini di una omogenea riclassificazione dei dati contabili.

MISSIONI	PROGRAMMI	CLASSIFICAZIONE COFOG (II LIVELLO)	DEFINIZIONE COFOG (II LIVELLO)
Ricerca e innovazione	Ricerca scientifica e tecnologica di base	01.4	Ricerca di base
	Ricerca scientifica e tecnologica applicata	04.8	R&S per gli affari economici
		07.5	R&S per la sanità
Istruzione universitaria	Sistema universitario e formazione post-universitaria	09.4	Istruzione superiore
	Diritto allo studio nell'istruzione università	09.6	Servizi ausiliari dell'istruzione
Tutela della salute	Assistenza in materia sanitaria	07.3	Servizi ospedalieri
	Assistenza in materia veterinaria	07.4	Servizi di sanità pubblica
Servizi generali	Indirizzo Politico	09.8	Istruzione non altrove classificato
	Servizi e affari generali per le amministrazioni	09.8	Istruzione non altrove classificato
Fondi da ripartire	Fondi da assegnare	09.8	Istruzione non altrove classificato

I criteri generali di classificazione sono:



- Il programma “sistema universitario e formazione post-universitaria” accoglie le spese relative a: incarichi di insegnamento e docenza a contratto e le spese per collaboratori ed esperti linguistici; borse di studio di qualsiasi tipologia, borse per collaborazioni part-time, e borse per medici specializzandi;
- Il programma “diritto allo studio nell’istruzione universitaria” accoglie le spese sostenute dalle università che hanno la competenza per la realizzazione di strumenti e servizi per il diritto allo studio universitario, le spese per il sostegno alle attività di trasporto, fornitura di vitto, alloggio e altri servizi ausiliari destinati principalmente agli studenti;
- Il programma "Ricerca scientifica e tecnologica di base" accoglie le spese relative a lavori sperimentali/teorici creati per acquisire nuove conoscenze sui fondamenti dei fenomeni e dei fatti osservabili, non finalizzati ad una specifica applicazione o utilizzazione, inclusi i costi per borse di dottorato e post dottorato;
- Al programma "Ricerca scientifica e tecnologica applicata" sono imputate le spese relative a lavori aventi l’obiettivo di creare e acquisire nuove conoscenze e finalizzati ad una pratica e specifica applicazione. Come ad esempio (spese per ricerca scientifica e tecnologica applicata dell'area medica);
- Al programma "Ricerca scientifica e tecnologica applicata" sono imputate le spese sostenute per attività conto terzi di ricerca, di consulenza e su convenzioni di ricerca, comprese le spese per la retribuzione del personale di ruolo;
- Al programma "Indirizzo politico" sono imputate le spese relative alle indennità di carica, i gettoni e i compensi per la partecipazione agli organi di governo e tutte le altre spese direttamente correlate;
- Al programma "Fondi da assegnare" sono imputate, in sede di previsione, le spese relative a fondi non riconducibili a specifici programmi e che saranno indicati in corso di gestione;
- Al programma "Servizi e affari generali per le amministrazioni" sono imputate le spese per lo svolgimento di attività strumentali volte a garantire il funzionamento generale dell’Ateneo non attribuibile in maniera puntuale ad altri specifici programmi.

I criteri specifici sono i seguenti:

- Le spese per assegni fissi dei professori e le spese per assegni fissi dei ricercatori, comprensive dei relativi oneri, sono da imputare “Sistema universitario e formazione post universitaria” ed al programma “Ricerca scientifica e tecnologica di base”;
- Le spese per assegni fissi dei professori e dei ricercatori che prestano attività in regime convenzionale con il Servizio sanitario nazionale, comprensive dei relativi oneri, sono da imputare a “Sistema universitario e formazione post universitaria”, “Ricerca scientifica e tecnologica di base” e “Assistenza in materia sanitaria”;
- Le spese per assegni fissi dei professori e dei ricercatori che prestano assistenza in materia veterinaria, comprensive dei relativi oneri, sono da imputare ai programmi “Sistema



universitario e formazione post universitaria”, “Ricerca scientifica e tecnologica di base” e “Assistenza in materia veterinaria”;

- Le spese per il direttore generale, comprensive dei relativi oneri, del trattamento accessorio, e delle spese relative a missioni, formazione e mensa, sono imputate al programma "Servizi e affari generali per le amministrazioni";
- Le spese per il personale dirigente e tecnico-amministrativo, anche a tempo determinato, comprensive dei relativi oneri e del trattamento accessorio, le spese relative a missioni e formazione, sono imputate ai singoli programmi tenendo conto dell'attività svolta presso le strutture di afferenza;
- Le spese per il personale dirigente e tecnico-amministrativo, anche a tempo determinato, che presta servizio presso strutture dell'amministrazione, inclusive dei relativi oneri e del trattamento accessorio, le spese relative a missioni e formazione, qualora non siano direttamente correlate ai singoli programmi, sono imputate al programma "Servizi e affari generali per le amministrazioni". Con lo stesso criterio vanno imputati i costi di stage e tirocini formativi, la collaborazione, le consulenze tecniche, informatiche e gestionali;
- Le spese relative all'acquisto e alla manutenzione immobili, le spese relative all'acquisizione dei servizi, all'acquisto attrezzature, macchinari, materiale di consumo e laboratorio o similari, le quote di capitale ed interessi dei mutui, le relative utenze, sono imputate a ciascun programma, sulla base della destinazione d'uso.

Come da precisazioni del MTO, la classificazione dei dati da ricondurre al prospetto deve risultare omogenea rispetto alla base dati di riferimento derivante dalla contabilità economico-patrimoniale.

Il prospetto, che – come già precisato – costituisce allegato sia al bilancio di previsione unico, sia al bilancio unico d'esercizio, deve contenere informazioni coerenti a quanto riportato in tali documenti e dovrà, necessariamente, rappresentare tutti i fattori produttivi di competenza dell'esercizio, sia in riferimento a quelli che hanno carattere di “costo monetario” sia in riferimento agli altri.

Saranno quindi compresi ad esempio anche i costi indennità per tfr, accantonamento per ferie e ore dell'esercizio, le quote di ammortamento dei beni strumentali (con la precisazione che segue, per evitare duplicazioni).

In sede di bilancio di previsione, troveranno classificazione nelle ipotesi previste dall'art.2 del D.l. n. 21/2014, sia gli elementi contenuti nel budget economico (quote di ammortamento previste comprese), sia gli investimenti programmati nel relativo budget degli investimenti; in sede di bilancio di esercizio la classificazione riguarderà il contenuto del conto economico, nonché, il contenuto dello stato patrimoniale, per gli incrementi effettivi delle immobilizzazioni.

In relazione a quest'ultimo caso, al fine di evitare duplicazioni, nella rappresentazione in sede di classificazione conseguente al bilancio di esercizio, l'acquisto delle immobilizzazioni suscettibili di generare ammortamenti verranno rappresentate assumendo l'importo dell'ammortamento



relativo di competenza dalla riclassificazione del dato del conto economico, e l'importo dell'acquisto dell'attrezzatura (rilevabile dall'incremento delle immobilizzazioni dello stato patrimoniale), al netto della quota di ammortamento imputata nel corso dell'anno a conto economico.

Ciò è coerente alle previsioni dell'art. 5, comma 10 del D.I. n. 21/2014.