



MANUALE DEI PRINCIPI CONTABILI
DEL
«GRUPPO TOR VERGATA»

Marzo 2018

SOMMARIO

MANUALE DEI PRINCIPI CONTABILI DEL «GRUPPO TOR VERGATA».....	3
PREMESSA E RIFERIMENTI NORMATIVI	3
TEMPI E MODALITÀ PER LA TRASMISSIONE DEI DATI CONTABILI	3
PRINCIPI CONTABILI DI RIFERIMENTO	4
PRINCIPI CONTABILI GENERALI O POSTULATI DI BILANCIO	4
PRINCIPI E CRITERI DI ISCRIZIONE E VALUTAZIONE DELLE POSTE DI BILANCIO	5
INDICAZIONI PRATICHE PER LA COMPILAZIONE DEL FORM «FASCICOLO DI CONSOLIDAMENTO GRUPPO TOR VERGATA»	27

Manuale dei principi contabili del «Gruppo Tor Vergata»

Premessa e riferimenti normativi

Ai sensi dell'art. 4 - "Atti preliminari al consolidamento del bilancio" del Decreto Interministeriale MIUR/MEF n. 248 dell'11 aprile 2016 "Schemi di bilancio consolidato delle Università", l'Università degli Studi di Roma «Tor Vergata», in quanto Capogruppo ai sensi dell'art. 1 lettera a) del Decreto e responsabile dell'attendibilità del bilancio consolidato ai sensi dell'art. 3 comma 2 del Decreto, con il presente Manuale:

- impartisce alle società ed enti rientranti nell'area di consolidamento - come definita dall'art. 1 lettera c) del Decreto - le direttive cui attenersi per la trasmissione dei dati contabili che confluiscono nel bilancio consolidato;
- indica i principi contabili cui riferirsi, in linea con le disposizioni del Decreto Interministeriale MIUR/MEF n. 19 del 14 gennaio 2014 e con i Principi Contabili Nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC);
- fornisce le indicazioni operative utili all'uniformizzazione dei bilanci delle consolidate.

Tempi e modalità per la trasmissione dei dati contabili

Nelle more della definizione normativa della data di approvazione del bilancio consolidato da parte degli Organi di Governo dell'Ateneo, si richiede ai sensi dell'art. 4 - "Atti preliminari al consolidamento del bilancio" del Decreto Interministeriale MIUR/MEF n. 248/2016 la trasmissione del documento elettronico denominato «Fascicolo di consolidamento Gruppo Tor Vergata» (di seguito anche «Fascicolo di consolidamento»), debitamente ed interamente compilato, entro e non oltre la data del **15 maggio** dell'esercizio successivo a quello di riferimento del bilancio.

La trasmissione dovrà avvenire esclusivamente per via elettronica, attraverso l'invio del file via email ai seguenti indirizzi:

Destinatario principale, Dott.ssa Carola Gasparri: carola.gasparri@uniroma2.it

Destinatario in c.c., Direttore Generale, Dott. Giuseppe Colpani: giuseppe.colpani@uniroma2.it

Principi contabili di riferimento

Al fine di garantire, come richiesto dall'art. 3 - "Principi generali del consolidamento" comma 3 del Decreto Interministeriale MIUR/MEF n. 248/2016, che il bilancio consolidato sia redatto attraverso l'utilizzo di principi contabili uniformi per operazioni e fatti simili in circostanze similari, si riportano di seguito i principi cui le società e gli enti consolidati devono attenersi nella registrazione dei fatti di gestione e nella valutazione delle poste contabili in fase di predisposizione del Fascicolo di consolidamento.

Principi contabili generali o postulati di bilancio

Trovano applicazione nell'ambito del processo di formazione del bilancio consolidato - come indicato dall'art. 3, comma 3 del Decreto Interministeriale MIUR/MEF n. 248/2016 - i principi contabili generali o postulati di bilancio indicati dall'art. 2 comma 1 del Decreto Interministeriale MIUR/MEF n. 19/2014, ovvero:

- Utilità del bilancio per i destinatari e completezza dell'informazione;
- Veridicità;
- Correttezza;
- Neutralità / Imparzialità;
- Attendibilità;
- Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio;
- Comprensibilità / Chiarezza;
- Pubblicità;
- Coerenza;
- Annualità;
- Continuità;
- Prudenza;
- Integrità;
- Costanza e Comparabilità;
- Universalità;
- Unità;
- Flessibilità;
- Competenza economica;
- Prevalenza della sostanza sulla forma;
- Costo come criterio base delle valutazioni di bilancio;
- Equilibrio del bilancio.

Si richiede pertanto che tutte le operazioni contabili che contribuiscono alla formazione del bilancio consolidato del Gruppo Tor Vergata siano effettuate, iscritte e valorizzate sulla base dei postulati sopra indicati, facendo riferimento al già citato art. 2 comma 1 del Decreto Interministeriale MIUR/MEF n. 19/2014 per il contenuto di ciascun postulato.

Principi e criteri di iscrizione e valutazione delle poste di bilancio

Conto Economico

La natura delle voci del Conto Economico ed i relativi principi e criteri di iscrizione e valutazione sono di seguito indicati.

■ Proventi per la didattica

I proventi per corsi di laurea derivano dalla realizzazione di una parte dell'attività caratteristica delle università. Tali proventi sono costituiti dalle tasse e contributi degli studenti per l'iscrizione ai corsi dell'offerta formativa (corsi di laurea, master ecc.), nonché da somme quali corrispettivi specifici di altre attività formative e/o altri servizi accessori di varia natura, in ragione dell'organizzazione di ciascun gruppo universitario.

I proventi per la didattica si iscrivono a Conto Economico in base al principio di competenza economica, riscontando la quota non di competenza.

■ Proventi da ricerche commissionate e trasferimento tecnologico

Si rilevano in questa voce i ricavi relativi alle commesse commerciali realizzate nell'ambito della ricerca scientifica. Tali commesse sono prestazioni a favore di terzi e consistono in attività di ricerca, di consulenza, di progettazione, di sperimentazione, di verifica tecnica, di cessione di risultati di ricerca, di formazione, di didattica e di servizio svolte da strutture scientifiche, didattiche e amministrative dell'Università e delle entità consolidate avvalendosi delle proprie competenze e risorse, a condizione di percepire un corrispettivo atto a coprirne i costi.

I proventi da ricerche commissionate e trasferimento tecnologico si iscrivono secondo il metodo del costo sostenuto, ovvero i costi di commessa sostenuti ad una certa data sono rapportati ai costi di commessa totali stimati. La percentuale è successivamente applicata al totale dei ricavi totali della commessa, ottenendone il valore da attribuire ai lavori eseguiti e quindi i ricavi maturati a tale data.

■ Proventi da ricerche con finanziamenti competitivi

Si tratta di proventi acquisiti sulla base della presentazione di progetti a valere su programmi di ricerca finanziati da enti pubblici o privati a livello nazionale, europeo o internazionale che assegnano, sulla base di valutazioni comparative, contributi finanziari gestiti nell'ambito dell'attività istituzionale dell'Ateneo.

I proventi da ricerche con finanziamenti competitivi si iscrivono secondo il metodo del costo sostenuto, ovvero i costi di commessa sostenuti ad una certa data sono rapportati ai costi di commessa totali stimati. La percentuale è successivamente applicata al totale dei ricavi totali della commessa, ottenendone il valore da attribuire ai lavori eseguiti e quindi i ricavi maturati a tale data.

■ Contributi

I contributi si distinguono in contributi in conto esercizio e in conto capitale.

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

I contributi sono annuali o pluriennali in funzione dell'arco temporale di riferimento cui si riferiscono.

- Contributi annuali in conto esercizio: le somme assegnate/percepite sono rilevate come ricavo nell'esercizio di competenza;
- Contributi pluriennali in conto esercizio: le somme assegnate/percepite sono annualmente riscontate tenendo conto del costo sostenuto in ciascun esercizio.

I contributi in conto esercizio, per poter essere iscritti tra i proventi, devono essere certi ed esigibili. I relativi crediti possono essere iscritti solo a fronte di una comunicazione ufficiale da parte dell'ente finanziatore in merito all'assegnazione definitiva a favore dell'organizzazione o, nel caso di amministrazioni pubbliche, a fronte di atto o provvedimento ufficiale.

Per contributi in conto capitale si intendono le somme erogate a fondo perduto dallo Stato o da altri enti, pubblici o privati, per la realizzazione di opere e per l'acquisizione di beni durevoli. L'organizzazione non ha pertanto facoltà di distogliere tali contributi dall'uso previsto dalle leggi o dalle disposizioni in base alle quali sono stati erogati. I contributi in conto capitale acquisiti per la realizzazione di specifiche immobilizzazioni (edilizia o altri investimenti) sono accreditati al Conto Economico sulla base della vita utile del cespite cui si riferiscono. Per la contabilizzazione dei contributi in conto capitale si devono perciò iscrivere i contributi tra i proventi nel Conto Economico e, in base alla vita utile del cespite, riscontarne quota ogni anno fino alla conclusione del periodo di ammortamento, ammortizzando contemporaneamente in modo sistematico il cespite, capitalizzato per il suo intero valore.

Si veda anche quanto indicato nella sezione "Stato Patrimoniale – Ratei e risconti".

■ Altre voci di proventi e ricavi

Le altre voci di ricavi e proventi sono esposte in bilancio secondo il principio della prudenza e il principio della competenza economica.

■ Variazione delle rimanenze

Si rimanda alla voce "Rimanenze".

■ Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni

Gli importi imputati nella presente voce di ricavo devono essere stati già rilevati in una o più voci dell'aggregato "B – Costi operativi"; l'iscrizione ha lo scopo di neutralizzare contabilmente l'incidenza sul Conto Economico di costi che hanno dato luogo a capitalizzazioni nell'attivo dello Stato Patrimoniale, voci "A-I - Immobilizzazioni immateriali" e "A-II – Immobilizzazioni materiali".

Deve trattarsi di costi interni (ad es. costi di personale) o di costi esterni (ad es. acquisti di materie e materiali vari) sostenuti dall'organizzazione per la realizzazione interna di immobilizzazioni. E' il caso, ad esempio, di un impianto costruito con il lavoro di proprio personale.

I ricavi e i proventi relativi ad operazioni in valuta sono determinati al cambio corrente alla data nella quale la relativa operazione è compiuta.

■ Costi del personale

Docenti/ricercatori

Nella voce "Costi per il personale dedicato alla ricerca e alla didattica - Docenti / Ricercatori" sono comprese le competenze fisse ed accessorie, inclusi gli oneri riflessi (contributi previdenziali a carico dell'Ente).

Collaborazioni scientifiche (collaboratori, assegnisti ecc.)

La voce in esame accoglie i costi per gli assegni di ricerca e per le collaborazioni del personale coinvolto nei progetti di ricerca realizzati.

Docenti a contratto

La voce in esame accoglie i costi di competenza dell'esercizio per i contratti del personale docente esterno relativi all'offerta formativa dell'anno accademico di riferimento.

Esperti linguistici

La voce accoglie le retribuzioni dei collaboratori esperti linguistici.

Altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca

I “Compensi ad altro personale esterno dedicato alla didattica e alla ricerca” comprendono sia i costi - registrati per competenza - per collaborazioni didattiche inerenti l’offerta formativa, sia i costi per compensi per attività didattiche di vario tipo, come ad esempio master, seminari, convegni, attività di tutoraggio.

Sono incluse le missioni ed i rimborsi per le spese sostenute per le trasferte delle suddette categorie di personale.

Personale dirigente e tecnico-amministrativo

Gli importi principali sono riferiti alle retribuzioni fisse delle diverse categorie di personale non impegnato nella didattica e nella ricerca: direttore, dirigenti, impiegati tecnico-amministrativi a tempo indeterminato e determinato.

■ Costi per il sostegno agli studenti e costi per il diritto allo studio

Nella voce “Costi per sostegno agli studenti” e “Costi per il diritto allo studio” sono raggruppati i costi sostenuti per le varie iniziative gestite a favore degli studenti (ad es. le scuole di specializzazione medica e i dottorati di ricerca) e atte a garantire il diritto allo studio agli studenti meritevoli.

■ Costi per la ricerca e l’attività editoriale

La voce deve includere le spese per la pubblicazione di studi e ricerche su riviste dell’Ateneo.

■ Trasferimenti a partner per progetti coordinati

In presenza di progetti di ricerca realizzati da più soggetti in cui l’organizzazione svolge il ruolo di capofila, essa acquisisce i contributi da terzi per lo svolgimento del progetto e provvede a trasferire agli altri partner le quote di loro spettanza. Nella voce “Trasferimenti a partner di progetti coordinati” sono iscritte appunto le somme che i responsabili scientifici di progetti coordinati da più unità trasferiscono ai partner coinvolti.

■ Acquisto di materiali di consumo per laboratori

La voce accoglie i costi per l’acquisto dei materiali di consumo per i laboratori. Nella maggior parte dei casi questi acquisti, essendo relativi ad attività di ricerca, sono coperti dai contributi (pubblici o privati) che finanziano la ricerca stessa.

■ **Variazione di rimanenze di materiale di consumo per laboratori**

Si rimanda alla voce “Rimanenze”.

■ **Acquisto di libri, periodici e materiale bibliografico**

In questa voce devono essere valorizzati i costi per acquisti relativi a materiale bibliografico non inventariabile.

■ **Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico-gestionali**

Vanno imputati a questo raggruppamento tutti i costi derivanti dall’acquisizione di servizi nell’esercizio dell’attività ordinaria dell’organizzazione. Si tratta di costi per servizi di consulenza, collaborazioni o altre prestazioni a supporto della struttura. Rientrano in questa categoria i compensi per prestazioni di personale esterno e di società ad elevato contenuto tecnico-professionale. Qualora le disposizioni contrattuali lo prevedano, nel costo possono essere inserite sia la quota dovuta per la prestazione, sia quella dovuta quale rimborso delle spese sostenute.

■ **Acquisto di altri materiali**

Nella voce in esame si evidenziano i costi legati all’acquisto di materiali non ricompresi nelle voci “Acquisto di materiali di consumo per laboratori” e “Acquisto di libri, periodici e materiale bibliografico”. In particolare la voce accoglierà pertanto i costi per l’approvvigionamento di materiale di consumo tecnico ed informatico, di giornali e riviste, gli acquisti di stampati e cancelleria ecc.

■ **Variazione delle rimanenze di materiali**

Si rimanda alla voce “Rimanenze”.

■ **Costi per godimento di beni di terzi**

Sono iscritti in questa voce i corrispettivi per il godimento di beni di terzi, di natura materiale e immateriale.

Si tratta, a titolo esemplificativo di:

- canoni per la locazione di beni immobili e oneri accessori (spese condominiali, quota a carico del locatario dell’imposta di registro ecc.);
- canoni per affitto di azienda;
- canoni e royalties periodici per l’utilizzo di brevetti, marchi, know-how, software, concessioni ecc.

Si veda anche quanto riportato nella sezione «Stato Patrimoniale – Immobilizzazioni Immateriali “Concessioni, licenze, marchi ed altri diritti simili”».

■ Altri costi

Sono costi operativi di natura diversa rispetto a quelli precedentemente elencati, come ad es. oneri da contenziosi, quote associative a consorzi e associazioni, costi per l'organizzazione di convegni e congressi ecc.

Tutti i costi sono iscritti in bilancio secondo il principio della competenza economica.

I costi relativi ad operazioni in valuta sono determinati al cambio corrente alla data nella quale la relativa operazione è compiuta.

Si fa presente che, essendo il bilancio degli atenei pubblici italiani disciplinato da apposita normativa speciale, gli schemi di bilancio non sono stati ad oggi modificati per effetto del D.Lgs. n. 139/2015. Pertanto eventuali ricavi/proventi e costi/oneri non rilevati per competenza negli esercizi precedenti devono essere classificati nella voce “Proventi ed oneri straordinari”, che la riforma del bilancio civilistico di cui sopra ha invece eliminato dallo schema di Conto Economico.

Stato Patrimoniale

La natura delle voci dello Stato Patrimoniale ed i relativi principi e criteri di iscrizione e valutazione sono di seguito indicati.

■ Immobilizzazioni immateriali

Le immobilizzazioni rappresentano elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente, ossia destinati a far parte in modo duraturo della struttura tecnico-organizzativa e strategica dell'organizzazione. La caratteristica delle immobilizzazioni è determinata non dalla natura intrinseca dei beni, ma dalla destinazione che viene loro data nella gestione, ossia quella di permanere durevolmente. I tratti comuni delle immobilizzazioni immateriali sono: l'assenza di tangibilità, l'autonoma identificabilità, l'esistenza di un valore economico reale, l'utilità pluriennale.

Le immobilizzazioni immateriali sono costituite da beni intangibili, generalmente rappresentati da diritti giuridicamente tutelati (ad esempio brevetti, marchi, concessioni, licenze e diritti simili) o da oneri pluriennali, ossia costi che, pur non essendo collegati all'acquisizione o produzione interna di un bene o di un diritto, non esauriscono la propria utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti (ad esempio i costi di impianto e di ampliamento). Le immobilizzazioni immateriali entrano a far parte del patrimonio dell'organizzazione mediante acquisizione diretta dall'esterno (a titolo di proprietà o godimento) o

mediante produzione interna e concorrono alla formazione del risultato economico dell'esercizio attraverso l'imputazione delle quote annuali di ammortamento.

Le immobilizzazioni immateriali vengono iscritte al costo di acquisto o di realizzazione, inclusivo di oneri accessori. Il costo di realizzazione comprende tutti i costi direttamente imputabili alla formazione dell'immobilizzazione relativi al periodo di formazione e fino al momento dal quale la stessa può essere utilizzata.

Le attività immateriali possono essere iscritte nello Stato Patrimoniale solo se hanno le seguenti caratteristiche:

- si riferiscono a costi effettivamente sostenuti;
- non esauriscono la propria utilità nell'esercizio di sostenimento e manifestano una capacità di produrre benefici economici futuri;
- si tratta di costi che possono essere distintamente identificati ed attendibilmente quantificati;
- nel caso di beni immateriali rappresentati da diritti giuridicamente tutelati, l'organizzazione ha il potere di sfruttarne i benefici futuri attesi.

Nel caso di cessione o dismissione di un'attività immateriale, se viene generato un utile/perdita deve essere registrato a Conto Economico tra le poste di natura straordinaria (plusvalenza/minusvalenza).

Il valore delle immobilizzazioni immateriali la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato a decorrere dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile per l'uso. L'ammortamento deve essere effettuato sistematicamente in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzazione. Oltre al riferimento generale alla residua possibilità di utilizzazione, valido per tutte le immobilizzazioni, il legislatore ha indicato un periodo massimo di cinque anni per l'ammortamento di talune tipologie di immobilizzazioni immateriali, quali i costi pluriennali.

Le immobilizzazioni immateriali devono essere esposte in bilancio al netto degli ammortamenti accumulati, salvo il caso di redazione del bilancio in forma abbreviata, qualora ne ricorrano gli estremi.

Le immobilizzazioni che alla data di chiusura dell'esercizio risultino di valore durevolmente inferiore al valore netto contabile (costo storico ridotto dell'ammortamento accumulato), devono essere iscritte a tale minor valore. Tale riduzione di valore viene rappresentata in bilancio mediante una svalutazione iscritta a Conto Economico. La svalutazione delle immobilizzazioni immateriali deriva dal confronto tra il valore netto di iscrizione in bilancio e il valore del bene in base alla residua possibilità di produrre benefici economici futuri.

Il ricorso alla svalutazione dei beni ammortizzabili riveste carattere eccezionale.

Nel momento in cui vengono meno, in tutto o in parte, le cause che hanno determinato la svalutazione, dovrà essere ripristinato il valore originario. Il ripristino di valore non può trovare applicazione per alcune tipologie di immobilizzazioni immateriali, quali gli oneri pluriennali.

I beni immateriali possono essere rivalutati solo in applicazione di leggi speciali. La rivalutazione delle immobilizzazioni immateriali non costituisce una componente del Conto Economico e deve essere pertanto iscritta tra le riserve del Patrimonio non vincolato nell'esercizio in cui viene effettuata.

Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo

Sono oneri che vengono sostenuti in modo non ricorrente dall'organizzazione in precisi e caratteristici momenti, quali la fase pre-operativa o quella di accrescimento della capacità operativa esistente.

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

I costi di ampliamento e sviluppo sono legati all'espansione dell'ente o della società in direzioni e attività precedentemente non perseguite, quindi ad es. un ampliamento di tipo quantitativo o qualitativo di misura tale da apparire straordinario.

La rilevazione dei costi di impianto, ampliamento e sviluppo nell'attivo dello Stato Patrimoniale è consentita se sono presenti le tre fattispecie di seguito indicate:

- è dimostrata la loro utilità futura;
- esiste una correlazione oggettiva tra tali costi e i benefici economici futuri che l'organizzazione si attende dagli stessi;
- è stimabile con ragionevole certezza la loro recuperabilità.

L'ammortamento dei costi d'impianto, ampliamento e sviluppo deve esaurirsi in un periodo non superiore a cinque anni.

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

I diritti di brevetto rappresentano il diritto esclusivo, tutelato da norme di legge, di sfruttamento di un'invenzione. I diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno sono i diritti d'autore e comprendono sia le opere dell'ingegno di carattere creativo (che appartengono alla musica, alle scienze, alla letteratura, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia), sia altri mezzi multimediali di espressione.

Posta la titolarità del diritto di utilizzo da parte dell'organizzazione e valutata l'utilità futura di tali diritti, si può procedere alla loro capitalizzazione.

In caso di capitalizzazione, il valore di iscrizione in bilancio dei diritti di brevetto e dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno è rappresentato dal costo di acquisizione da terzi, comprensivo degli oneri

accessori, se si tratta di un acquisto a titolo derivato; dal costo di produzione interna, inclusi i costi relativi alla domanda ed all'ottenimento del brevetto, se si tratta invece di un acquisto a titolo originario.

Per quanto concerne il calcolo dell'ammortamento dei brevetti, il Principio Contabile OIC 24 precisa che la durata legale del brevetto rappresenta la durata massima del periodo di ammortamento; pertanto l'ammortamento verrà effettuato per un periodo pari alla durata legale del brevetto o alla durata economica se si ritiene che da esso si possano avere benefici economici per tutta tale durata; in caso contrario, qualora le aspettative di utilità futura interessino un periodo inferiore a quello tutelato, l'ammortamento sarà proporzionalmente ridotto.

Concessioni, licenze, marchi ed altri diritti simili

Le concessioni sono atti con i quali la Pubblica Amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri, con i relativi oneri ed obblighi. La concessione viene ottenuta dietro pagamento di un corrispettivo, che può essere versato in un'unica soluzione (una tantum) all'atto dell'autorizzazione o mediante canoni periodici durante l'arco temporale di durata della concessione stessa. Nel primo caso, il corrispettivo pagato viene iscritto per intero nello Stato Patrimoniale e periodicamente rettificato mediante quote di ammortamento costanti determinate sulla base della durata della concessione, fissata dal contratto o dalla legge. Nel caso di corrispettivi periodici (canoni) l'ammontare del canone annuo dovrà essere rilevato annualmente a Conto Economico tra i "Costi per godimento beni di terzi".

Qualora la concessione, oltre il pagamento di una somma una tantum, comporti il pagamento di una parte del corrispettivo sulla base di altri parametri, come ad esempio le percentuali di vendita (royalties), tale ultimo onere è rilevato nel Conto Economico come costo di esercizio.

Le concessioni sono ammortizzate in relazione alla loro durata prevista e comunque con riferimento alla loro residua possibilità di utilizzazione.

Il marchio è uno dei segni distintivi di un'organizzazione e può consistere in un emblema, in una denominazione e/o in un simbolo. Al marchio che risponde ai requisiti di novità, originalità e liceità è riconosciuta una particolare tutela giuridica (marchio registrato). Il marchio può essere acquisito per produzione interna o a seguito di acquisizione a titolo oneroso. Nel primo caso il valore è costituito dai costi interni ed esterni direttamente imputabili allo sviluppo del marchio, oltre ai costi indiretti ragionevolmente imputabili allo sviluppo dello stesso. Nel secondo caso il valore da iscrivere è rappresentato dal corrispettivo pagato e dai relativi oneri accessori. Nel caso in cui lo sviluppo del marchio si protragga per più esercizi, i relativi costi devono essere capitalizzati nella voce "Immobilizzazioni immateriali in corso e acconti". A completamento dello sviluppo del marchio, i relativi costi vengono rigirati alla voce "Concessioni, licenze, marchi e diritti simili".

Il periodo di ammortamento è normalmente collegato al periodo di produzione e commercializzazione in esclusiva dei prodotti cui il marchio si riferisce e, se non prevedibile, entro un periodo che non può eccedere i venti anni.

La licenza è un'autorizzazione con cui il titolare di un diritto permette l'esercizio di una specifica attività economica o l'utilizzo di un prodotto a un diverso soggetto. In merito al costo di iscrizione e all'ammortamento, valgono le stesse regole esposte per le concessioni.

Nella voce "Concessioni, licenze, marchi e diritti simili" assumono spesso particolare rilevanza le licenze d'uso software. Per software si intende l'insieme di programmi necessari allo svolgimento di elaborazioni elettroniche. Tali programmi possono essere "di base" (riferenti le istruzioni indispensabili per il funzionamento dell'elaboratore) e "applicativi", che consentono l'utilizzo di funzioni del software di base al fine di conseguire risultati specifici operativi (ad esempio un programma di contabilità).

I costi per la produzione o l'acquisto del software di base sono capitalizzati insieme all'hardware cui inerisce e pertanto tra le immobilizzazioni materiali.

Il software applicativo si configura invece in genere come immobilizzazione immateriale.

Ai fini dell'iscrizione in bilancio è necessario individuare il titolo giuridico in forza del quale il software viene acquistato o utilizzato. A tale riguardo si distingue tra:

- Software applicativo acquistato a titolo di proprietà;
- Software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato;
- Software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato.

Le prime due ipotesi sono tra loro equivalenti sotto il profilo dell'iscrizione in bilancio e dell'ammortamento del costo sostenuto. In particolare se è stata acquistata la sola licenza d'uso perpetua questa deve essere iscritta nella voce "Concessioni, licenze, marchi e diritti simili", mentre se sono stati acquistati tutti i diritti inerenti al software, il relativo costo di acquisto va iscritto nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali". L'ammortamento deve essere effettuato in quote costanti correlate al periodo di prevista utilità futura se determinabile, altrimenti in tre esercizi in considerazione dell'elevata obsolescenza tecnologica cui è sottoposto generalmente il software.

Nella terza fattispecie, ossia l'acquisizione a titolo di licenza d'uso a tempo determinato, si configurano due ipotesi: 1) se il contratto di licenza d'uso prevede il pagamento di un corrispettivo periodico, lo stesso deve essere imputato a Conto Economico; 2) se invece è previsto il pagamento di un corrispettivo "una tantum" all'inizio del contratto con valenza per tutto il periodo di licenza, i relativi costi devono essere iscritti nella voce "Concessioni, licenze, marchi e diritti simili" ed ammortizzati in quote costanti nel periodo di durata della licenza d'uso.

Il software può essere altresì prodotto internamente dall'organizzazione e può essere tutelato o non tutelato dalle norme in tema di diritto d'autore. Nel primo caso i relativi costi sostenuti sono iscritti nella voce "Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno". Nel caso di software non tutelato dalle norme in tema di diritto d'autore, il costo è iscritto nel Conto Economico nell'esercizio di sostenimento o, se utilizzabile per più anni, nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali" dell'attivo patrimoniale. La metodologia di calcolo degli ammortamenti è la stessa del software acquistato a titolo di proprietà.

Immobilizzazioni in corso e acconti

In questa voce vanno iscritti i costi (interni ed esterni) sostenuti per l'acquisizione o la produzione di immobilizzazioni immateriali delle quali non è stata ancora acquisita la piena titolarità (come ad esempio brevetti e marchi) nonché i versamenti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione di immobilizzazioni immateriali. La valutazione delle immobilizzazioni in corso e degli acconti avviene applicando il criterio generale del costo, verificando 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 un'utilizzazione economica produttiva di benefici per l'organizzazione lungo un arco temporale di più esercizi. Quando le immobilizzazioni in corso sono concluse ed iniziano a contribuire all'attività dell'organizzazione, il saldo del conto "Immobilizzazione in corso ed acconti" è girato alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali e si potranno iniziare a calcolare le quote di ammortamento.

Altre immobilizzazioni immateriali

La voce "Altre immobilizzazioni immateriali" accoglie altri eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura rispetto alle categorie già illustrate, non trovano collocazione nelle altre voci. Possono essere ricompresi a titolo esemplificativo i costi sostenuti per la produzione interna del software applicativo "non tutelato" ed i costi per migliorie su beni di terzi. Le migliorie su beni di terzi sono capitalizzabili ed iscrivibili tra le "Altre immobilizzazioni immateriali" se tali spese non sono separabili dai beni stessi (ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità). Se le migliorie sono separabili dai beni stessi (e quindi al momento della restituzione restano di proprietà dell'organizzazione), esse devono essere classificate tra le immobilizzazioni materiali nella specifica categoria di appartenenza.

L'ammortamento di tali costi si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della detenzione del bene, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo.

■ Immobilizzazioni materiali

Le immobilizzazioni materiali sono beni di uso durevole acquisiti per l'esercizio delle attività istituzionali e commerciali. Sono beni ad utilità pluriennale, ossia beni che concorrono alla formazione del risultato economico e della situazione patrimoniale-finanziaria di più esercizi.

Possono essere acquistate o prodotte dall'organizzazione, essere ancora in corso di costruzione alla data di riferimento del bilancio, o possono infine essere costituite da somme anticipate a fronte dell'acquisto. La ripartizione del costo dell'immobilizzazione materiale nel periodo della sua stimata vita utile avviene in maniera sistematica tramite l'imputazione delle quote di ammortamento.

Rientrano tra le immobilizzazioni materiali le immobilizzazioni utilizzate per la realizzazione di progetti di ricerca finanziati con risorse esterne. Non rientrano invece tra le immobilizzazioni materiali i beni di terzi che a diverso titolo si trovano presso l'organizzazione.

Come previsto dall'art. 2426, comma 1, del Codice Civile le immobilizzazioni materiali sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Il costo di acquisto è rappresentato dal prezzo effettivo corrisposto al fornitore (rilevabile in fattura o nel contratto) inclusivo degli oneri accessori, ossia di tutti i costi direttamente collegati all'acquisizione del bene, alla posa in opera ed alle operazioni necessarie per la sua messa in uso (ad esempio costi notarili per la redazione dell'atto di acquisto, onorari per la progettazione di un immobile, costi di installazione, onorari di perizie e collaudi).

L'IVA - in ambito istituzionale - rappresenta un costo di diretta imputazione e quindi deve essere capitalizzata nell'immobilizzazione materiale stessa, mentre in ambito commerciale costituisce un credito verso l'Erario, ad eccezione dell'IVA indetraibile.

Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili all'immobilizzazione materiale. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile all'immobilizzazione, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento in cui il bene è pronto per l'uso.

I costi di natura straordinaria sostenuti durante la costruzione dei cespiti (ad es. nel caso di incendi ed eventi connessi a calamità naturali) non sono capitalizzabili e sono iscritti a Conto Economico.

L'immobilizzazione che alla data di chiusura dell'esercizio risulti durevolmente di valore inferiore rispetto a quello determinato con i predetti criteri, deve essere iscritta a tale minor valore. Tale valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata.

Le immobilizzazioni materiali possono essere rivalutate solo nei casi in cui leggi speciali lo richiedano o lo permettano ed entro il limite massimo del valore recuperabile tramite l'uso o la vendita. L'effetto netto della rivalutazione non costituisce un ricavo, ma viene iscritto tra le riserve di Patrimonio Netto.

Le immobilizzazioni materiali la cui utilizzazione è limitata nel tempo devono essere sistematicamente ammortizzate in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzo. L'ammortamento decorre dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso. I coefficienti di ammortamento sono

determinati in considerazione della vita utile del bene, del deperimento fisico atteso e dell'obsolescenza dello stesso.

Non sono soggetti ad ammortamento i beni che non perdono valore nel corso del tempo come ad esempio terreni, beni di interesse storico artistico quali opere d'arte, d'antiquariato e museali.

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

Le spese di manutenzione straordinaria (ampliamenti, modifiche, sostituzioni ed altri miglioramenti) sono portate ad incremento del valore del bene cui si riferiscono se producono un aumento significativo e tangibile di produttività o di sicurezza o un prolungamento della vita utile del bene. Nel caso in cui tali costi non producano i predetti effetti, ma siano sostenuti al fine di mantenere il bene in buono stato di funzionamento, vanno considerati come manutenzione ordinaria e rilevati a Conto Economico nell'esercizio in cui sono sostenuti.

Relativamente alle migliorie su beni di terzi, tali costi devono essere capitalizzati e classificati nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali" quando le migliorie non risultano separabili dai beni stessi, quindi non possono avere funzionalità autonoma, mentre se le migliorie sono separabili dai beni stessi esse devono essere classificate tra le immobilizzazioni materiali, nella specifica voce di appartenenza.

Relativamente ai beni acquisiti a titolo gratuito il Decreto Interministeriale MIUR/MEF n. 19 del 14 gennaio 2014 "Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università" stabilisce che «nel caso di donazione, lascito testamentario o altre liberalità, le università valorizzano e capitalizzano il bene, 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 nel Patrimonio Netto (sezione patrimonio vincolato), in un fondo di riserva adeguatamente distinto;
- se soggetto ad ammortamento, deve essere iscritto tra le immobilizzazioni materiali con contropartita una voce di Conto Economico (provento straordinario) da riscontare opportunamente in ciascun anno, secondo il piano di ammortamento dei beni».

Quando un'immobilizzazione materiale viene venduta occorre eliminare contabilmente, in contropartita al corrispettivo ricevuto, la voce delle immobilizzazioni per il valore netto contabile dell'immobilizzazione ceduta, (al netto degli ammortamenti accumulati fino alla data di alienazione). L'eventuale differenza tra il valore netto contabile e il corrispettivo della cessione, cioè la plusvalenza o la minusvalenza realizzata, va rilevata a Conto Economico. Le immobilizzazioni materiali perdute per eventi estranei allo svolgimento della normale attività istituzionale sono considerate come dismesse e la sopravvenienza passiva che emerge è rilevata tra gli oneri straordinari. L'eventuale rimborso del danno da parte di terzi è rilevato come sopravvenienza attiva nella gestione straordinaria.

Il D.I. n. 19/2014 all'art. 4, comma 2, lettera b) stabilisce che per "Contributi in conto capitale" si intendono le somme erogate a fondo perduto dallo Stato o da altri enti, pubblici o privati, per la realizzazione di opere o per l'acquisizione di beni durevoli. All'interno della categoria generale dei contributi in conto capitale sono compresi i contributi in conto impianti finalizzati alla costruzione, riattivazione ed ampliamento di immobilizzazioni materiali. I contributi in conto capitale a fondo perduto sono registrati come crediti e ricavi esclusivamente a fronte di un atto o provvedimento ufficiale.

I contributi devono essere contabilizzati con il cd. «metodo indiretto»: i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo mediante il metodo dei risconti. Questo metodo consente di iscrivere nello Stato Patrimoniale il cespite al lordo del contributo e di imputare a Conto Economico da un lato l'ammortamento calcolato sul costo lordo del cespite, dall'altro la quota di contributo di competenza dell'esercizio. Tale metodo permette di evidenziare con chiarezza il valore dell'immobilizzazione e del relativo ammortamento da una parte e il valore del contributo dell'altra, consentendo una chiara rappresentazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'esercizio.

Terreni e fabbricati

I terreni di proprietà sono iscritti al costo di acquisto o al valore rilevabile negli atti per il trasferimento a titolo gratuito. Se necessario, occorre procedere al cd. "scorporo", ossia all'attribuzione di un valore forfettario ai terreni sottostanti i fabbricati (principi stabiliti dall'art. 36 del D.L. 223/2006, riconosciuti con apposite specifiche da parte dell'OIC). I terreni non sono soggetti ad ammortamento.

Per quanto riguarda i fabbricati, il criterio utilizzato è quello del costo di acquisto/costruzione, quello rilevabile negli atti per il trasferimento a titolo gratuito dei beni e, ove non disponibili ed applicabili i criteri indicati, il valore catastale. Per ciascun fabbricato occorre determinare il fondo di ammortamento cumulato nel tempo, tenuto conto del momento in cui l'immobile ha iniziato ad essere utilizzato dall'organizzazione e della vita utile media per la specifica tipologia di beni, nonché il risconto passivo per i fabbricati acquisiti attraverso contributi agli investimenti.

Impianti e attrezzature

Gli impianti accolgono anche, ove applicabile, le quote relative a componenti impiantistiche scorporate forfettariamente dai fabbricati.

Qualora per l'acquisto di impianti ed attrezzature siano stati ricevuti contributi di terzi, essi sono imputati progressivamente al Conto Economico tramite il metodo dei risconti passivi, al fine di "sterilizzare" il costo annuo dei relativi ammortamenti.

Attrezzature scientifiche

La voce si riferisce all'acquisizione ed installazione di impianti e macchinari destinati alle attività tecnico-scientifiche e di ricerca. Se il bene è stato acquistato con fondi o contributi di terzi non soggetti a restituzione, essi sono imputati progressivamente al Conto Economico tramite il metodo dei risconti passivi, al fine di "sterilizzare" il costo annuo dei relativi ammortamenti.

Materiale bibliografico

Il valore annuale del materiale bibliografico corrente, su qualsiasi supporto, compreso quello elettronico, deve essere iscritto nelle immobilizzazioni materiali («patrimonializzazione») con iscrizione dell'integrale ammortamento nell'esercizio.

Opere d'arte, di antiquariato e museali

In quanto si presuppone che non perdano valore nel tempo, non sono soggetti ad ammortamento. Se acquisito a titolo gratuito, il bene deve essere valorizzato e capitalizzato sulla base di una relazione di stima da parte di un esperto del settore. Il corrispondente valore deve essere iscritto nel Patrimonio Netto (sezione patrimonio vincolato), in un fondo di riserva adeguatamente distinto.

Mobili e arredi

La voce si riferisce all'acquisizione di mobili e arredi destinati alle attività tecnico-scientifiche, di ricerca nonché alle attività didattiche e amministrative.

Immobilizzazioni materiali in corso ed acconti

Nella voce sono iscritti i costi sostenuti per l'acquisizione o la produzione interna di immobilizzazioni materiali non ancora ultimate. Tale voce include inoltre i versamenti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione o la costruzione di immobilizzazioni materiali. I valori iscritti in questa voce sono esposti al costo storico e non ammortizzati fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del bene o non sia stata completata la realizzazione che ne consenta l'utilizzazione. In quel momento, tali valori sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni materiali. Vi rientrano anche le spese di progettazione, direzione lavori e altre attività tecniche direttamente connesse agli interventi.

Altre immobilizzazioni materiali

Trovano collocazione in questa voce i beni materiali non altrimenti classificabili (ad es. gli automezzi, l'hardware ecc.).

■ Immobilizzazioni finanziarie

Le immobilizzazioni finanziarie sono costituite da investimenti di natura finanziaria destinati a permanere durevolmente nel patrimonio dell'organizzazione. Tale categoria comprende:

- Partecipazioni;

- Titoli;
- Crediti di natura finanziaria.

Le partecipazioni sono investimenti durevoli in altre imprese, generalmente rappresentati da azioni o quote della società partecipata. L'art. 2359 del Codice Civile definisce "partecipazioni immobilizzate" quelle partecipazioni destinate, per decisione degli organi, ad investimento duraturo, finalizzato al controllo, ovvero ad influenza dominante (partecipazioni in società controllate) oppure ad influenza notevole (partecipazioni in società collegate o equiparabili in relazione alla misura della partecipazione) nella gestione della partecipata. Le partecipazioni acquistate dal Gruppo Università sono normalmente in società che svolgono attività strumentali a quelle istituzionali o comunque collegate al trasferimento tecnologico e delle conoscenze. Non è applicabile il possesso di partecipazioni in imprese controllanti, in quanto situazione peculiare dei rapporti tra società di capitali.

Le partecipazioni non destinate ad essere mantenute durevolmente nel patrimonio dell'organizzazione sono iscritte nell'attivo circolante tra le "Attività finanziarie".

L'organizzazione può anche possedere titoli diversi dalle partecipazioni che devono essere rappresentati tra le immobilizzazioni finanziarie. I titoli attribuiscono al possessore il diritto di ricevere un flusso determinato o determinabile di liquidità senza attribuire il diritto di partecipazione diretta o indiretta alla gestione dell'entità che li ha emessi.

Tra le immobilizzazioni finanziarie sono iscritti anche i crediti di natura finanziaria o assimilabile rivenienti ad esempio da depositi cauzionali generati da rapporti contrattuali durevoli o dalla cessione di immobilizzazioni con pagamento dilazionato.

Le immobilizzazioni finanziarie non sono soggette ad ammortamento.

Le partecipazioni sono iscritte al costo di acquisto o di costituzione comprensivo di oneri accessori direttamente correlabili all'operazione quali ad es. spese legali, costi di consulenza, imposte e tasse. In base al principio della prudenza, tale valore non deve essere incrementato in caso di aumento del valore della partecipazione. Il valore della partecipazione deve essere invece ridotto in caso di perdita durevole di valore, in presenza di condizioni interne ed esterne che rendono la situazione di perdita non episodica e non sanabile in un breve arco temporale. La riduzione di valore rispetto al costo è iscritta nel conto economico tra le "Svalutazioni di immobilizzazioni". Nel caso in cui la perdita di esercizio della partecipata non si configuri come una perdita durevole, occorre mantenere in bilancio il costo storico della partecipata. Qualora le ragioni dell'originaria svalutazione vengano meno occorrerà ripristinare in tutto o in parte il valore della partecipazione fino a concorrenza, al massimo, del costo originario.

La classificazione contabile dei titoli tra le immobilizzazioni finanziarie o nell'attivo circolante tra le "Attività finanziarie" dipende dalla destinazione del titolo. I titoli destinati a permanere in maniera durevole nel patrimonio dell'organizzazione sono iscritti tra le immobilizzazioni, gli altri nell'attivo

circolante. Tale destinazione è determinata oltre che dalle caratteristiche del titolo anche dalle decisioni degli organi in merito ai programmi che intendono attuare nell'esercizio o negli esercizi successivi. Il criterio per la valutazione dei titoli immobilizzati è il costo di acquisto comprensivo degli oneri accessori (costi di intermediazione bancaria e finanziaria, spese di consulenza di diretta imputazione, commissioni, spese di imposte e di bollo). Tale valore non può essere mantenuto se il titolo alla data di chiusura dell'esercizio risulta di valore durevolmente inferiore al costo. La rettifica per perdita durevole di valore è interamente imputata all'esercizio in cui è rilevata nella voce "Svalutazioni di immobilizzazioni". Qualora vengano meno le ragioni della rettifica, si procede al ripristino del valore del titolo fino a concorrenza, al massimo, del costo originario. I proventi dell'investimento, costituiti da interessi e cedole maturati nell'esercizio, devono essere rilevati secondo competenza economica mediante l'accertamento dei relativi ratei o risconti.

■ Rimanenze

Il modello contabile attualmente adottato non prevede la gestione di rimanenze di magazzino. Gli acquisti di merci saranno quindi sempre rilevati come costi direttamente a Conto Economico al momento dell'arrivo della merce a destinazione. Non si genereranno pertanto le connesse poste di Conto Economico accese alle variazioni delle rimanenze.

■ Crediti

I crediti rappresentano il diritto ad esigere, ad una data scadenza individuata o individuabile, determinati ammontari di disponibilità liquide da diverse tipologie di soggetti. La classificazione dei crediti nel bilancio di esercizio deve rispettare il principio della chiarezza e rilevare conseguentemente l'origine, la natura del debitore e la scadenza del diritto patrimoniale.

I crediti devono essere iscritti in bilancio secondo il valore presumibile di realizzo; il valore nominale dei crediti è pertanto rettificato per tenere conto di perdite previste per inesigibilità, rettifiche di fatturazione, sconti ed abbuoni o altre cause di minor realizzo. Il valore nominale dei crediti è corretto tramite un fondo di svalutazione (che rettifica i crediti iscritti nell'attivo) per tener conto della possibilità che il debitore non adempia integralmente ai propri impegni contrattuali. Nella stima del fondo svalutazione crediti si comprendono le previsioni di perdita sia per situazioni di rischio di credito già manifestatesi oppure ritenute probabili sia quelle per altre inesigibilità già manifestatesi oppure non ancora manifestatesi ma ritenute probabili. In relazione al momento di registrazione, i crediti originati da ricavi per operazioni di vendita di beni o prestazione di servizi sono rilevati in base al principio della competenza quando si verificano entrambe le condizioni:

- il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;

- lo scambio è già avvenuto, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà.

In caso di vendita di beni tale momento è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione o consegna dei beni mobili, mentre per i beni per i quali è richiesto l'atto pubblico (immobili e beni mobili) dalla data della stipula del contratto di compravendita. In caso di prestazioni di servizi lo scambio si considera avvenuto quanto il servizio è reso, cioè la prestazione è effettuata. Per ciò che concerne il settore universitario, occorre porre attenzione ai contributi da MIUR, o altri contributi a fondo perduto assegnati da enti pubblici e privati: questi verranno annotati come crediti esclusivamente a fronte di atto o provvedimento ufficiale, come già indicato nella sezione "Conto Economico".

■ Disponibilità liquide

Le disponibilità liquide sono costituite dai depositi bancari (anche nel sistema di Tesoreria Unica), dai depositi postali, dagli assegni, dal denaro e dai valori bollati.

I depositi bancari e postali sono disponibilità presso il sistema bancario o l'amministrazione postale, aventi il requisito di poter essere incassati a pronti o a breve termine.

Gli assegni rappresentano titoli di credito bancari esigibili a vista, nazionali ed esteri.

Il denaro e i valori in cassa sono costituiti da moneta e valori bollati.

In mancanza di indicazioni specifiche, le disponibilità liquide esposte nello Stato Patrimoniale si presumono essere immediatamente utilizzabili per qualsiasi scopo dell'organizzazione.

I depositi bancari, i depositi postali e gli assegni (di conto corrente, circolari e assimilati), costituendo crediti, sono valutati secondo il principio generale del presumibile valore di realizzo. Tale valore, normalmente, coincide col valore nominale, mentre nelle situazioni di difficile esigibilità deve essere esposta la stima del valore netto di realizzo.

Il denaro ed i valori bollati in cassa sono valutati al valore nominale.

Le disponibilità in valuta estera sono valutate al cambio in vigore alla data di chiusura dell'esercizio.

Nei conti accesi alle disponibilità liquide sono rilevati tutti i movimenti in entrata ed in uscita avvenuti entro la data di bilancio. I saldi dei conti bancari includono tutti i bonifici disposti entro la data di chiusura dell'esercizio e gli incassi effettuati dall'istituto cassiere ed accreditati nei conti entro la chiusura dell'esercizio, anche se la relativa documentazione bancaria è pervenuta nell'esercizio successivo.

■ Patrimonio Netto

Il Patrimonio netto è la differenza tra le attività e le passività di bilancio.

Sul piano contabile, tale definizione ha origine nell'esigenza di bilanciamento tra le sezioni «Attivo» e «Passivo» dello Stato Patrimoniale. Il Patrimonio Netto non è, pertanto, determinabile indipendentemente dalle attività e dalle passività. Non si può pertanto parlare di valutazione del Patrimonio netto: in sede di redazione del bilancio sono oggetto di distinte valutazioni i singoli elementi attivi e passivi che compongono il patrimonio.

La struttura del Patrimonio Netto delle università, e quindi dei gruppi aventi un ateneo come capogruppo, differisce da quella stabilita dal Codice Civile al fine di tenere in considerazione la sua condizione di ente pubblico senza una compagine societaria, nonché le peculiarità delle attività universitarie e delle loro modalità di finanziamento. Il Decreto Interministeriale 14 gennaio 2014, n. 19, all'art. 4 lettera h) disciplina i principi di valutazione del Patrimonio Netto, prevedendo l'articolazione dello stesso in:

- Fondo di dotazione: vincolato o non vincolato in funzione delle indicazioni statutarie; il fondo di dotazione, in sede di avvio della contabilità economico-patrimoniale dell'Ateneo ha rappresentato la differenza tra attivo e passivo dello Stato Patrimoniale, decurtata dei valori attribuibili al patrimonio vincolato a al patrimonio non vincolato, determinati in modo analitico all'atto della definizione del primo Stato Patrimoniale;
- Patrimonio vincolato: composto da fondi, riserve e contributi in conto capitale vincolati per scelte operate da terzi donatori o dagli organi istituzionali;
- Patrimonio non vincolato: riserve derivanti dai risultati gestionali realizzati, nonché delle riserve statutarie. Rientrano nel Patrimonio non vincolato, e pertanto dovranno essere iscritti in tale voce nella predisposizione del Fascicolo di consolidamento: a) utili (perdite) degli esercizi precedenti a quello oggetto di bilancio; b) utili (perdite) dell'esercizio in corso; c) riserve legali e statutarie; d) riserve per contributi liberi per cui non sono ancora state attivate iniziative specifiche e per cui non vi è stata valorizzazione prima in Conto Economico e poi nei Risconti passivi; e) riserve per arrotondamenti all'unità di Euro; f) altre riserve diverse da quelle precedentemente indicate.

■ Fondi per rischi ed oneri

I Fondi per rischi e oneri rappresentano passività di natura determinata, certa o probabile, con data di sopravvenienza o ammontare indeterminati.

I fondi per rischi rappresentano passività di natura determinata ed esistenza probabile, i cui valori sono stimati. Si tratta, quindi, di passività potenziali connesse a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro.

I fondi per oneri futuri rappresentano passività di natura determinata ed esistenza certa, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio, ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi.

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

Gli elementi da tenere in considerazione ai fini della valutazione e iscrizione in bilancio degli accantonamenti per rischi e oneri sono:

- la natura della perdita o dell'onere: occorre individuare la causa che determina la nascita della perdita o dell'onere;
- esistenza certa o probabile della perdita o dell'onere;
- ammontare della perdita o dell'onere: l'accantonamento può essere effettuato quando l'ammontare è certo e quando, pur se incerto, possa essere ragionevolmente stimato.

Non è quindi consentito effettuare accantonamenti a fronte di rischi generici.

L'entità dell'accantonamento ai fondi deve tener conto della miglior stima dei costi alla data di redazione del bilancio d'esercizio. Nel processo di stima dell'accantonamento devono comunque essere rispettati i postulati di bilancio ed in particolare i requisiti di imparzialità, attendibilità e chiarezza.

I fondi devono essere utilizzati a seguito dell'accadimento dell'evento che aveva determinato l'accantonamento e secondo le seguenti procedure. L'utilizzo avviene in modo diretto iscrivendo in dare il fondo per rischi e oneri e non rilevando il componente negativo nel Conto Economico. Qualora un fondo non sia capiente, o al contrario risulti sovra accantonato, la differenza (negativa o positiva) sarà imputata a Conto Economico.

■ Debiti

I debiti sono passività di natura determinata ed esistenza certa e rappresentano obbligazioni a pagare importi determinati ad una data stabilita, ovvero obbligazioni a consegnare beni o rendere servizi.

I debiti differiscono dai fondi per rischi e per oneri che invece accolgono gli accantonamenti destinati a coprire perdite aventi natura determinata, esistenza certa o probabile ed il cui ammontare o data di sopravvenienza risultino indeterminati alla chiusura dell'esercizio.

I debiti sono classificati in base alla natura del debitore e alla scadenza (debiti esigibili entro e oltre l'esercizio successivo), tenendo conto anche di fatti ed eventi previsti nel contratto che possono determinare una modifica della scadenza originaria, avvenuti entro la data di riferimento del bilancio.

I debiti devono essere esposti nel bilancio dei gruppi universitari, come regola generale, al valore nominale, distinguendo quelli a breve da quelli a lungo termine (esigibili oltre l'esercizio successivo).

I debiti commerciali originati da acquisizioni di beni sono iscritti nello Stato Patrimoniale quando rischi, oneri e benefici significativi connessi alla proprietà sono stati trasferiti. I debiti relativi a servizi sono rilevati quando i servizi sono stati resi, cioè la prestazione è stata effettuata. Gli altri debiti sorti per ragioni diverse dall'acquisizione di beni e servizi sono rilevati quando esiste l'obbligazione dell'organizzazione verso la controparte. Il debito è iscritto in bilancio anche per i beni ricevuti soggetti a collaudo o installazione.

I debiti verso il personale per il pagamento di stipendi, ritenute e contributi sono rilevati secondo loro competenza temporale.

■ Ratei e risconti

In fase di formazione del bilancio di esercizio, l'effetto economico di talune operazioni non si manifesta nel medesimo periodo in cui si verificano concretamente i relativi movimenti di numerario. In particolare, nel periodo a ridosso della data di chiusura dell'esercizio si possono verificare situazioni in cui incassi e pagamenti non avvengono nello stesso esercizio rispetto alle relative operazioni di gestione.

A tal fine, uno dei principi contabili generali che devono essere rispettati nella redazione del bilancio consolidato è il principio di competenza, cui fa da corollario il principio di correlazione dei costi e dei ricavi, attraverso il quale si esprime la necessità di «contrapporre ai ricavi dell'esercizio i relativi costi, siano essi certi o presunti».

I ratei rappresentano quote di proventi o di costi di competenza di più esercizi, in parte già maturati nell'esercizio in corso e che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi. In particolare i ratei attivi rappresentano quote di proventi di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio la cui manifestazione finanziaria non è ancora avvenuta, mentre i ratei passivi sono quote di costi di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, ma con successiva manifestazione finanziaria.

I risconti rappresentano quote di costi e proventi già sostenuti, la cui manifestazione monetaria è già avvenuta, ma di competenza dell'esercizio successivo o degli esercizi successivi. In particolare i risconti attivi sono quote di costi che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio di chiusura, ma di competenza di uno o più esercizi successivi, mentre i risconti passivi sono quote di proventi che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio in chiusura, ma di competenza di uno o più esercizi successivi.

La contropartita nel Conto Economico dell'iscrizione di un rateo trova collocazione fra i proventi e i costi secondo la natura del rapporto economico. La contropartita nel Conto Economico dell'iscrizione di un risconto trova collocazione a rettifica dei correlati proventi e costi già contabilizzati. La rettifica così

attuata produce la diretta riduzione dell'onere o del provento originariamente rilevato in modo che, nel Conto Economico, emerga la sola quota di competenza dell'esercizio.

Il Decreto Ministeriale 14 gennaio 2014, n. 19 stabilisce che «i ratei ed i risconti trovano applicazione negli atenei, tra l'altro, nella valutazione per competenza dei proventi su commessa, per la gestione dei contributi in conto capitale, nella gestione dei proventi per il finanziamento di borse e i contratti pluriennali (ad es. borse di dottorato, assegni di ricerca ecc). I ratei e i risconti devono essere valutati secondo il principio della competenza economica. Nella valorizzazione dei ratei attivi o dei risconti passivi nel contesto universitario assume particolare rilievo la competenza dei proventi relativi ai progetti e alle ricerche in corso finanziate o cofinanziate da soggetti terzi. Tali progetti o ricerche possono essere pluriennali o annuali a seconda degli accordi assunti con l'ente finanziatore e al tipo di attività che si sta realizzando. Per le commesse annuali la valutazione avviene al costo, per le commesse pluriennali la valutazione, a scelta dell'ateneo, avviene al costo o in base allo stato avanzamento lavori [...] I proventi relativi ai progetti sono registrati come ricavi e non come anticipi. Nel caso in cui nell'anno i costi registrati siano maggiori dei proventi, è quindi necessario valorizzare i proventi di competenza e iscrivere il rateo attivo a Stato Patrimoniale, nel caso opposto, quando i proventi sono maggiori dei costi, è necessario rinviare parte dei primi agli esercizi successivi con lo strumento contabile del risconto passivo» (art. 4, comma 1 lettera g). Per quanto riguarda la «contabilizzazione dei contributi in conto capitale, gli atenei iscrivono i contributi in conto capitale nel Conto Economico, in base alla vita utile del cespite, imputando fra i ricavi il contributo e riscontandone quota ogni anno fino alla conclusione del periodo di ammortamento e contemporaneamente ammortizzano il cespite capitalizzato per il suo intero valore» (art. 4, comma 2 lettera b).

Per ciò che concerne i criteri di valutazione, l'importo dei ratei e dei risconti è determinato mediante la ripartizione del ricavo o del costo in base al criterio del tempo fisico (ovvero proporzionalmente al tempo), al fine di attribuire la quota di competenza dell'esercizio in corso.

La registrazione dei ratei e dei risconti avviene quindi alla chiusura dell'esercizio e fa parte delle c.d. "scritture di assestamento" mediante le quali viene verificata e garantita l'applicazione del principio di competenza economica.

Indicazioni pratiche per la compilazione del form «Fascicolo di consolidamento Gruppo Tor Vergata»

Il form che la capogruppo ha inviato contestualmente al presente Manuale è stato predisposto per garantire la piena osservanza di quanto previsto dal D.l. n. 248/2016; deve pertanto essere compilato annualmente rispettando le seguenti indicazioni operative.

- 1) Per il bilancio 2017 la pagina “Fascicolo di consolidamento” del file deve essere compilata con riferimento alla sola colonna G, «20XY», rinominando l’intestazione della colonna con l’anno oggetto di bilancio (2017); dall’esercizio 2018 in poi devono essere compilate entrambe le colonne, inserendo sempre l’esercizio oggetto di bilancio nella colonna G, «20XY» e l’esercizio a confronto (anno precedente) nella colonna I, «20XY-1», rinominandole entrambe.
- 2) Sempre nella pagina “Fascicolo di consolidamento”, le uniche celle che devono essere compilate sono quelle evidenziate con il colore verde chiaro nelle colonne G ed I, nelle quali devono essere inseriti i valori del bilancio dell’entità consolidata, in unità di Euro arrotondate alla seconda cifra decimale. Le celle in grigio non possono essere compilate, né modificate.
- 3) Tutti i saldi di segno «avere», sia appartenenti allo Stato Patrimoniale che al Conto Economico, devono essere inseriti con valore negativo (preceduti dal segno meno).
- 4) Devono essere controllati i “check” inseriti sulla destra in alto nel form, accertandosi che entrambi riportino la dicitura «ok», che garantisce la perfetta quadratura tra l’attivo e il passivo degli schemi di Stato Patrimoniale.
- 5) Dove richiesto nelle righe della colonna E, indicare eventuali dettagli nonché i relativi importi nella pagina denominata «Note», codificando la nota stessa con il codice riportato nella colonna C, «Codice Tab.».
- 6) Ai sensi dell’art. 3 comma 4 (Principi generali del consolidamento) del D.l. 248/2016, si richiede che le società e gli enti partecipati indichino alla pagina “Info ex art. 3 comma 4” tutte le informazioni descrittive ritenute utili ad esplicitare la natura delle proprie attività all’interno del Gruppo.

Per i termini per l’invio del form si rimanda al paragrafo “Tempi e modalità per la trasmissione dei dati contabili”.

Per informazioni e chiarimenti si prega di contattare l’Ufficio Bilanci della Ragioneria dell’Ateneo, Dott.ssa Carola Gasparri, al numero 06-72592133.