***Sommario***

[1. EXECUTIVE SUMMARY 4](#_Toc535313946)

[2. DEFINIZIONI E ABBREVIAZIONI 5](#_Toc535313947)

[3. INFORMAZIONI GENERALI 6](#_Toc535313948)

[3.1 OBIETTIVI DEL MANUALE DI CONTABILITÀ 6](#_Toc535313952)

[3.2 DESTINATARI DEL MANUALE DI CONTABILITÀ 6](#_Toc535313953)

[3.3 IL SISTEMA CONTABILE 8](#_Toc535313954)

[3.3.1. IL SISTEMA DI CONTABILITÀ ECONOMICO PATRIMONIALE 8](#_Toc535313959)

[3.3.2. IL METODO DELLA PARTITA DOPPIA 9](#_Toc535313960)

[3.3.3. IL SISTEMA DI CONTABILITÀ ANALITICA 12](#_Toc535313961)

[3.3.4. COLLEGAMENTI TRA COEP E COAN 13](#_Toc535313962)

[3.4 STRUTTURA ORGANIZZATIVA 13](#_Toc535313963)

[3.4.1. Centri di Gestione 13](#_Toc535313965)

[3.4.2. Centri dotati di autonomia gestionale e amministrativa 13](#_Toc535313966)

[3.4.3. Strutture dirigenziali 14](#_Toc535313967)

[3.4.4. Organigramma 14](#_Toc535313968)

[3.5 Piano dei conti 14](#_Toc535313969)

[3.5.1 Piano dei conti di contabilità economico patrimoniale 14](#_Toc535313970)

[3.5.2 Piano dei conti di contabilità analitica 15](#_Toc535313971)

[3.6 Documenti contabili pubblici in sintesi (preventivi/consuntivi) 16](#_Toc535313972)

[3.6.1. DOCUMENTI CONTABILI PUBBLICI PREVENTIVI 16](#_Toc535313975)

[3.6.2. Documenti contabili pubblici consuntivi 17](#_Toc535313976)

[4. PRINCIPI CONTABILI 18](#_Toc535313977)

[4.1 POSTULATI GENERALI PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO 18](#_Toc535313979)

[5. CICLI CONTABILI 22](#_Toc535313980)

[5.1 MODALITÀ DI REGISTRAZIONI IN CONTABILITÀ ECONOMICO PATRIMONIALE 22](#_Toc535313982)

[5.2 CICLO ATTIVO 23](#_Toc535313983)

[5.3 CICLO PASSIVO 26](#_Toc535313984)

[5.4 CICLO BUDGET 28](#_Toc535313985)

[5.4.1. PROGRAMMAZIONE E BUDGET 28](#_Toc535313990)

[5.4.2. PROCESSO DI BUDGET 29](#_Toc535313991)

[5.4.3. VERIFICA DEI RISULTATI 30](#_Toc535313992)

[5.5 CICLO INVESTIMENTI 30](#_Toc535313993)

[5.5.1. LA GESTIONE DEGLI INVESTIMENTI 30](#_Toc535313995)

[5.5.2. LA GESTIONE CONTABILE DEL PATRIMONIO 30](#_Toc535313996)

[6. STATO PATRIMONIALE 33](#_Toc535313997)

[6.1 IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI 33](#_Toc535313999)

[6.1.1 CLASSIFICAZIONE 34](#_Toc535314001)

[6.1.2 RILEVAZIONE INIZIALE 41](#_Toc535314002)

[6.2 IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI 46](#_Toc535314003)

[6.2.1 DEFINIZIONE 46](#_Toc535314004)

[6.3 IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE 58](#_Toc535314005)

[6.4 RIMANENZE 62](#_Toc535314006)

[6.5 CREDITI E DEBITI 62](#_Toc535314007)

[6.5.4 VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALLA PRIMA ISCRIZIONE 67](#_Toc535314008)

[6.6 CASSA E DISPONIBILITÀ LIQUIDE 70](#_Toc535314009)

[6.6.1 DEFINIZIONE E CLASSIFICAZIONE 70](#_Toc535314010)

[6.7 RATEI E RISCONTI 73](#_Toc535314011)

[6.7.1 PREMESSA 73](#_Toc535314012)

[6.7.2 DEFINIZIONE 73](#_Toc535314013)

[6.8 PATRIMONIO NETTO 75](#_Toc535314014)

[6.9 FONDI PER RISCHI E ONERI 77](#_Toc535314015)

[6.9.5 LA CONTABILIZZAZIONE DELL’UTILIZZO DEI FONDI PER RISCHI E ONERI 80](#_Toc535314016)

[7. CONTO ECONOMICO 81](#_Toc535314017)

[7.2 CONTRIBUTI 88](#_Toc535314018)

[7.3 PROVENTI PER ATTIVITÀ ASSISTENZIALE 89](#_Toc535314019)

[7.4 PROVENTI PER LA GESTIONE DIRETTA INTERVENTI DIRITTI ALLO STUDIO 89](#_Toc535314020)

[7.5 ALTRI PROVENTI E RICAVI DIVERSI 89](#_Toc535314021)

[7.6 VARIAZIONE RIMANENZE 90](#_Toc535314022)

[7.7 INCREMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI 90](#_Toc535314023)

[7.8 COSTO DEL PERSONALE 91](#_Toc535314024)

[7.9 COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE 92](#_Toc535314025)

[7.10 AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI 92](#_Toc535314026)

[7.11 ACCANTONAMENTO PER RISCHI ED ONERI 93](#_Toc535314027)

[7.12 ONERI DIVERSI DI GESTIONE 93](#_Toc535314028)

[7.13 PROVENTI E ONERI FINANZIARI 93](#_Toc535314029)

[7.14 RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE 94](#_Toc535314030)

[7.15 PROVENTI E ONERI STRAORDINARI 94](#_Toc535314031)

[7.16 IMPOSTE SUL REDDITO DELL’ESERCIZIO CORRENTI, DIFFERITE, ANTICIPATE 95](#_Toc535314032)

[8. RENDICONTO FINANZIARIO 95](#_Toc535314033)

[8.1 DEFINIZIONE 95](#_Toc535314034)

[9. BILANCIO CONSOLIDATO 99](#_Toc535314035)

[9.1 PERIMETRO DEL CONSOLIDAMENTO 99](#_Toc535314036)

[9.2 TECNICHE DI CONSOLIDAMENTO 100](#_Toc535314037)

[9.3 CASI PARTICOLARI 101](#_Toc535314038)

[10. OPERAZIONI DI CHIUSURA 102](#_Toc535314039)

[11. BILANCIO DI PREVISIONE 104](#_Toc535314040)

[11.1 BILANCIO DI PREVISIONE ANNUALE E PLURIENNALE 104](#_Toc535314041)

[11.2 BUDGET ECONOMICO 104](#_Toc535314042)

[11.3 PREVISIONI DI RICAVO 105](#_Toc535314043)

[11.4 PREVISIONI DI COSTO 106](#_Toc535314044)

[11.5 BUDGET DEGLI INVESTIMENTI 109](#_Toc535314045)

# EXECUTIVE SUMMARY

*Il Manuale di contabilità dell’Università degli Studi di Roma “Tor Vergata” è adottato in attuazione dell’art. 1 comma 3 del «Regolamento di Ateneo per l’amministrazione, la contabilità e la finanza» emanato con Decreto Rettorale del 10 gennaio 2017, n. 8, nel rispetto della Legge n. 196 del 31 dicembre 2009, della Legge n. 240 del 30 dicembre 2010 di riforma degli Atenei, il cui art. 5 introduce rilevanti modifiche al sistema contabile delle università, definendo il passaggio dalla contabilità finanziaria pubblica alla contabilità economico-patrimoniale e analitica, nonché della seguente normativa in tema di principi contabili e schemi di Bilancio per le università:*

* + *Decreto Legislativo 27 gennaio 2012, n. 18, «Introduzione di un sistema di contabilità economico patrimoniale e analitica, del Bilancio unico e del Bilancio consolidato nelle università, a norma dell'articolo 5, comma 1, lettera b), e 4, lettera a), della legge 30 dicembre 2010, n. 240»;*
  + *Decreto Ministeriale del 14 gennaio 2014, n. 19, «Principi contabili e schemi di Bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università»;*
  + *Decreto Interministeriale del 19 gennaio 2014, n. 21, «Classificazione della spesa per le università in missioni e programmi»;*
  + *Decreto Interministeriale del 10 dicembre 2015, n. 925, «Schemi di budget economico e degli investimenti»;*
  + *Decreto Interministeriale del 11 aprile 2016, n. 248, «Schemi di Bilancio consolidato dell’università»;*
  + *Decreto Interministeriale dell’8 giugno 2017, n. 394, «Revisione principi contabili e schemi di Bilancio di cui al D.I. 19 del 2014»;*
  + *Decreto Direttoriale del 26 luglio 2017, n. 1841, «Adozione della versione integrale e coordinata del Manuale Tecnico Operativo».*

*Il presente Manuale, in conformità con la normativa di riferimento sopra richiamata, definisce:*

* + *la struttura del piano dei conti, in coerenza con gli schemi ministeriali di cui al Decreto Ministeriale del 14 gennaio 2014, n. 19 e con gli schemi di cui al Decreto Interministeriale del 10 dicembre 2015, n. 925, «Schemi di budget economico e degli investimenti»;*
  + *i principi contabili nonché le procedure interne cui fare riferimento nelle registrazioni in contabilità generale e contabilità analitica;*
  + *gli schemi e le modalità per la rendicontazione periodica e la programmazione, in coerenza con il Regolamento d’Ateneo per l’amministrazione, la contabilità e la finanza.*

*L'obiettivo primario del Manuale è definire e diffondere l'applicazione di criteri uniformi nell'ambito della struttura amministrativa dell’Ateneo in relazione all’individuazione, rilevazione e misurazione degli eventi dell’organizzazione che hanno riflessi sulle rilevanze contabili.*

# DEFINIZIONI E ABBREVIAZIONI

Di seguito sono riportate le definizioni e le relative abbreviazioni che saranno utilizzate nel presente Manuale.

|  |  |
| --- | --- |
| **ABBREVIAZIONE** | **DEFINIZIONE** |
| **Ateneo** | Università degli Studi di Roma *“Tor Vergata”* |
| **CC** | Codice Civile |
| **CdA** | Consiglio di Amministrazione |
| **CdC** | Centri di Costo |
| **CE** | Conto Economico |
| **CGA** | Centri di Gestione Autonoma |
| **CRUI** | Conferenza dei Rettori delle Università Italiane |
| **DD** | Decreto Direttoriale |
| **DG** | Direttore Generale |
| **DI** | Decreto Interministeriale |
| **DLgs** | Decreto Legislativo |
| **DM** | Decreto Ministeriale |
| **DR** | Decreto Rettorale |
| **FFO** | Fondo di Finanziamento Ordinario |
| **L** | Legge |
| **Manuale** | Manuale di contabilità dell’Ateneo |
| **MEF** | Ministero dell’Economia e Finanze |
| **MIUR** | Ministero dell’Istruzione, dell’Università e della Ricerca |
| **MTO** | Manuale Tecnico Operativo |
| **OIC** | Organismo Italiano di Contabilità |
| **PA** | Pubblica Amministrazione |
| **PdC** | Piano dei conti |
| **Regolamento ACF** | Regolamento di Ateneo per l’amministrazione, la contabilità e la finanza |
| **SA** | Senato Accademico |
| **SP** | Stato Patrimoniale |
| **UE** | Unione Europea |
| **UO** | Unità Organizzative |
| **UPB** | Unità Previsionali di Base |
| **VNC** | Valore netto contabile |

TAB. 1 – ABBREVIAZIONI

# INFORMAZIONI GENERALI



## OBIETTIVI DEL MANUALE DI CONTABILITÀ

Il presente Manuale, in conformità con la normativa sopra richiamata, definisce:

* i Principi contabili cui fare riferimento nelle registrazioni ed i criteri adottati per la contabilizzazione e la valutazione delle voci;
* la struttura del piano dei conti, coerente con gli schemi ministeriali di cui al DM del 14 gennaio 2014, n. 19, così come modificati dal DI dell’8 giugno 2017, n. 394;
* gli Schemi e modalità per la rendicontazione periodica;
* le procedure e modalità di gestione finanziaria,

anche in base alle indicazioni contenute nel MTO a supporto delle attività gestionali delle Università, approvato con DD del 26 luglio 2017, n. 1841.

L'obiettivo primario del Manuale è definire e diffondere l'applicazione di criteri e procedure uniformi nell'ambito della struttura amministrativa dell’Ateneo in relazione all’individuazione, rilevazione e misurazione degli eventi che danno origine alle scritture contabili. In quest’ambito, il Manuale si pone i seguenti obiettivi di carattere generale:

* + - consentire la corretta registrazione delle operazioni gestionali affinché da queste derivino informazioni patrimoniali, economiche e finanziarie accurate, complete, correttamente valutate e adeguatamente rappresentate nelle corrispondenti voci del Bilancio;
    - facilitare la redazione dei documenti contabili (sia quelli destinati all’esterno sia a uso interno, che siano essi di sintesi o di dettaglio su aspetti gestionali specifici);
    - agevolare l’attività di pianificazione, programmazione e controllo/analisi della gestione.

La rilevazione univoca e integrata delle informazioni di contabilità economico patrimoniale e di contabilità analitica, nonché il monitoraggio dei flussi finanziari, è realizzato attraverso l’alimentazione del sistema contabile in uso presso l’Ateneo.

Il Manuale è proposto dal DG ed è approvato dal CdA, sentito il SA. Il DG è responsabile della gestione e manutenzione del Manuale a fronte degli aggiornamenti normativi e delle variazioni nella struttura organizzativa dell’Ateneo; le revisioni sono funzionali al costante miglioramento dei processi di gestione nonché alla tempestiva risposta alle esigenze delle strutture amministrativo-contabili. Le modifiche del Manuale sono sottoposte ai medesimi percorsi di approvazione previsti per la sua adozione.

## DESTINATARI DEL MANUALE DI CONTABILITÀ

I destinatari del presente Manuale sono i CdG (o CdR) dell’Ateneo, così come individuati all’art. 3 del Regolamento ACF, ossia:

* le Strutture dirigenziali dell’Amministrazione Generale;
* i Dipartimenti e gli altri Centri dotati di autonomia gestionale e amministrativa (CGA).

Questi applicano le disposizioni contenute nel Manuale nello svolgimento delle operazioni contabili in relazione ai:

* CdC o UPB: entità contabili cui sono attribuiti costi e proventi riferiti a UO formalmente definite e/o entità virtuali utili ai fini della rilevazione di dettaglio dei dati contabili;
* Progetti: iniziative temporalmente definite con obiettivi, risorse finanziarie, strumentali e umane assegnate. I progetti possono essere riferiti direttamente a CdG/CdR o a CdC.

L’albero delle UPB si ramifica a partire da una radice denominata *“Ateneo”*, suddivisa in un ramo destinato ad accogliere il Bilancio dell’Amministrazione Generale e un ramo per ciascun Dipartimento o CdG/CdR. In particolare la struttura delle UPB è fissa fino al terzo livello, al fine di consentire la differenziazione delle stesse in base alla natura del finanziamento ricevuto o all’attività istituzionale rappresentata contabilmente da ciascuna UPB. A partire dal quarto livello invece ciascun Dipartimento o CdG/CdR ha la facoltà di articolare ulteriormente la struttura.

La figura che segue illustra l’albero delle UPB.

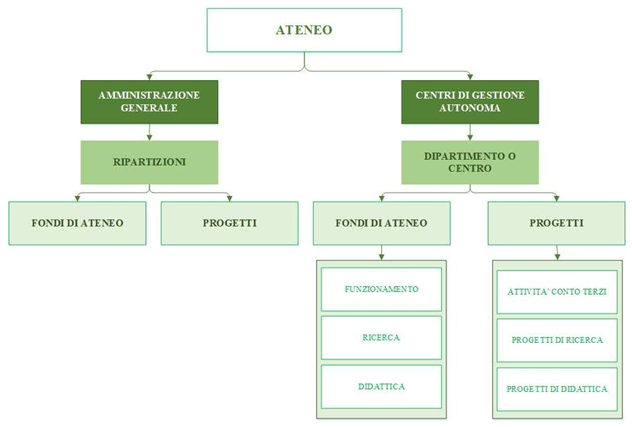


FIG. 1 – ALBERO DELLE UPB

## IL SISTEMA CONTABILE



### IL SISTEMA DI CONTABILITÀ ECONOMICO PATRIMONIALE

Il sistema contabile è un insieme di rilevazioni scritte di natura quantitativa che permette di annotare fatti di gestione, conoscerne il risultato e produrre informazioni a supporto dei processi decisionali interni ed esterni dell’Ateneo.

A seguito della riforma contabile richiamata nel paragrafo *“Executive Summary”*,il sistema contabile in uso presso l’Ateneo è basato sulla contabilità economico patrimoniale; questa rileva i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere al fine di:

* + - * rappresentare le *“utilità economiche”* acquisite ed utilizzate nel corso di un esercizio, anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari;
      * partecipare alla costruzione del conto del patrimonio rilevando, in particolare, le variazioni che costituiscono un indicatore dei risultati della gestione;
      * contribuire all’elaborazione del Conto consolidato con gli Enti e Organismi strumentali, Aziende, Società e altri Organismi controllati;
      * partecipare al miglioramento del processo di programmazione finanziaria;
      * conseguire le altre finalità previste dalla legge e, in particolare, consentire ai vari portatori d’interesse di acquisire ulteriori informazioni concernenti la gestione.

La contabilità economico patrimoniale è fondata sul principio della competenza economica, in base al quale i costi/oneri e i ricavi/proventi sono imputati agli esercizi così come convenzionalmente definiti (in genere dal 1° gennaio di un anno solare al 31 dicembre del medesimo, o periodi di tempo inferiori – frazioni di anno solare – nel caso di rendicontazioni infrannuali). La competenza economica dei fatti gestionali direttamente collegati a un processo di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) che danno luogo a costi o ricavi, è riconducibile al Principio Contabile n. 11 dell’OIC che stabilisce che *«l’effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente e attribuito all’esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)»*.

Tale principio di portata generale viene declinato nella rilevazione dei proventi e oneri afferenti le operazioni gestionali come di seguito riportato.

I proventi correlati all’attività istituzionale sono imputati all’esercizio nel quale si verificano le seguenti condizioni:

* è stato completato il processo attraverso il quale sono stati prodotti i beni o erogati i servizi;
* l’erogazione è già avvenuta, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà o i servizi sono stati resi.

Gli oneri derivanti dall’attività istituzionale sono correlati ai proventi e ai ricavi dell'esercizio; detta correlazione costituisce il principio della competenza economica e intende esprimere la necessità di contrapporre ai componenti economici positivi dell'esercizio i relativi componenti economici negativi e oneri, siano essi certi o presunti.

Tale correlazione si realizza:

* per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione del prodotto o servizio realizzato; l'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
* per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione (tipico esempio è rappresentato dall'ammortamento);
* per imputazione diretta di costi al CE dell'esercizio o perché associati a funzioni istituzionali, o perché associati al tempo, o perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo. In particolare quando:
  + i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità già nell'esercizio stesso, o non sia identificabile o valutabile la futura utilità;
  + viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
  + l’associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilità del costo a cui ci si riferisce su base razionale e sistematica non risulti più di sostanziale rilevanza (ad esempio a seguito del processo di obsolescenza di apparecchiature informatiche).

Ai fini della determinazione del risultato economico dell'esercizio si considerano, inoltre, i seguenti componenti positivi e negativi:

* le quote di ammortamento relative ai beni utilizzati;
* le eventuali quote di accantonamento ai fondi rischi e oneri;
* le perdite su crediti e gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti;
* le quote di costo o di ricavo corrispondenti ai ratei e risconti attivi e passivi di competenza dell'esercizio;
* i rischi e le perdite di competenza dell'esercizio anche se conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio fino alla data di approvazione del Bilancio Unico d’Ateneo;
* ogni altro componente economico da contabilizzare nel rispetto del principio della competenza economica e della prudenza (ad esempio sopravvenienze e insussistenze).

### IL METODO DELLA PARTITA DOPPIA

Il sistema della contabilità economico patrimoniale ha come obiettivo il costante controllo delle variazioni economiche e finanziarie avvenute in seguito alle decisioni aziendali e la determinazione periodica del risultato economico e del patrimonio dell’Ente. Questo tipo di contabilità rileva le operazioni gestionali utilizzando il *“metodo della partita doppia”*.

In base alla regola fondamentale della partita doppia, ogni fatto di gestione deve essere esaminato:

* nell'**aspetto finanziario**, di immediata percezione, concernente le variazioni attive o passive che intervengono nei valori in cassa, nei crediti e nei debiti e negli altri conti di natura finanziaria;
* nell'**aspetto economico**, di percezione derivata, concernente le variazioni positive o negative nel Patrimonio Netto, nei costi e nei ricavi e nelle loro rettifiche. Le variazioni economiche, essendo misurate da variazioni finanziarie, derivano da esse.

Il metodo della partita doppia impone che per ogni operazione si dia sempre luogo contemporaneamente ad almeno due annotazioni, da effettuarsi in due o più serie di conti, per importi da rilevare in opposte sezioni, in modo che il totale dei valori registrati in *«dare»* (addebitamenti) sia uguale al totale dei valori registrati in *«avere»* (accreditamenti).

I conti, tra loro collegati, che costituiscono il sistema del patrimonio e del reddito e accolgono le variazioni che intervengono nei valori aziendali, si distinguono in conti finanziari e conti economici.

I **conti finanziari** sono accesi ai valori finanziari e si classificano in:

* conti accesi ai valori in cassa (denaro, assegni, valori bollati ecc.);
* conti accesi ai debiti e ai crediti;
* conti accesi ai ratei.

I conti finanziari accolgono in *«dare»* le variazioni finanziarie attive (rappresentate, di fatto, da incrementi di cassa e disponibilità liquide, incrementi di crediti e decrementi dei debiti) e in *«avere»* le variazioni finanziarie passive (rappresentate da decrementi di cassa e disponibilità liquide, decrementi di crediti e incrementi dei debiti).

I saldi dei conti accesi ai valori finanziari sono esposti nello SP del Bilancio d’esercizio.

I **conti economici** sono accesi ai valori economici, di patrimonio e di reddito, e si classificano in:

* conti di reddito, accesi alle variazioni economiche (costi e ricavi) che incidono sulla formazione del risultato economico di uno o più esercizi. Si classificano in:
  + conti accesi alle variazioni economiche d’esercizio o conti economici d’esercizio (accolgono costi e ricavi e loro rettifiche derivanti dall’investimento e dal disinvestimento in fattori produttivi d’esercizio) e possono, a loro volta, distinguersi in conti accesi ai componenti ordinari del reddito d’esercizio e conti accesi ai componenti straordinari del reddito d’esercizio;
  + conti accesi ai valori pluriennali detti anche conti economici di patrimonio (accolgono i costi e le loro rettifiche derivanti dall’investimento in fattori produttivi a medio-lungo ciclo di utilizzo, come fabbricati, impianti, brevetti ecc.);
  + conti accesi ai costi e ricavi sospesi (accolgono costi e ricavi già rilevati, ma di competenza degli esercizi futuri e, pertanto, da sospendere dai componenti di reddito dell’esercizio che si sta chiudendo al fine di rinviarli ad esercizi futuri).

I conti economici di reddito accolgono in *«dare»* le variazioni economiche negative (e quindi i componenti negativi di reddito denominati anche costi di esercizio) mentre in *«avere»* le variazioni economiche positive (ossia i componenti positivi di reddito, denominati altresì ricavi dell’esercizio). I conti economici di patrimonio accolgono in *«dare»* le variazioni corrispondenti agli incrementi del patrimonio derivanti dall’acquisizione di nuovi fattori produttivi aventi utilità pluriennale e accolgono in *«avere»* le variazioni che misurano gli effetti delle operazioni di disinvestimento ovvero delle rettifiche apportate, esercizio per esercizio, al fine di esprimere la progressiva riduzione di utilità conseguente il loro utilizzo.

I saldi dei conti economici accesi a valori pluriennali sono esposti nello SP del Bilancio d’esercizio.

* conti di Patrimonio Netto (accesi al Patrimonio Netto e alle sue parti ideali, accolgono le variazioni per nuovi apporti o per prelevamenti e per i risultati della gestione) e sono anche essi rappresentati nello SP del Bilancio di esercizio.

La tabella che segue riporta la sintesi della classificazione dei conti finanziari nonché delle relative variazioni positive e/o negative.

|  |  |
| --- | --- |
| **CONTI FINANZIARI** | |
| **DARE**  *(variazioni finanziarie attive)* | **AVERE**  *(variazioni finanziarie passive)* |
| Entrate di cassa | Uscite di cassa |
| Aumento dei crediti | Diminuzioni dei crediti |
| Diminuzione dei debiti | Aumento dei debiti |

TAB. 2 – CLASSIFICAZIONE DEI CONTI FINANZIARI E RELATIVE VARIAZIONI

La tabella che segue riporta la sintesi della classificazione dei conti economici di reddito nonché delle relative variazioni positive e/o negative.

|  |  |
| --- | --- |
| **CONTI ECONOMICI DI REDDITO** | |
| **DARE**  *(variazioni economiche attive)* | **AVERE**  *(variazioni economiche passive)* |
| Costi/Oneri | Ricavi/Proventi |
| Diminuzione di ricavi/proventi | Diminuzioni di costi/oneri |

TAB. 3 – CLASSIFICAZIONE DEI CONTI ECONOMICI DI REDDITO E RELATIVE VARIAZIONI

La tabella che segue riporta la sintesi della classificazione dei conti economici di patrimonio nonché delle relative variazioni positive e/o negative.

|  |  |
| --- | --- |
| **CONTI ECONOMICI DI PATRIMONIO** | |
| **DARE**  *(incrementi fattori produttivi ad utilità pluriennale)* | **AVERE**  *(decrementi fattori produttivi ad utilità pluriennale e progressiva riduzione per utilizzo beni)* |
| Costi ad utilità pluriennale | Ricavi/Proventi |

TAB. 4 – CLASSIFICAZIONE DEI CONTI ECONOMICI DI PATRIMONIO E RELATIVE VARIAZIONI

La tabella che segue riporta la sintesi della classificazione dei conti economici di Patrimonio Netto nonché delle relative variazioni positive e/o negative.

|  |  |
| --- | --- |
| **CONTI ECONOMICI DI PATRIMONIO NETTO** | |
| **DARE**  *(variazioni economiche negative)* | **AVERE**  *(variazioni economiche positive)* |
| Diminuzione di Patrimonio Netto | Incrementi di Patrimonio Netto |

TAB 5. – CLASSIFICAZIONE DEI CONTI ECONOMICI DI PATRIMONIO NETTO E RELATIVE VARIAZIONI

### IL SISTEMA DI CONTABILITÀ ANALITICA

Il sistema adottato dall’Ateneo si configura come un sistema contabile misto nell’ambito del quale:

* + - * la contabilità economico patrimoniale è tenuta in partita doppia e rappresenta il sistema principale;
      * la contabilità analitica è gestita sul sistema contabile per quanto riguarda le richieste di budget e le approvazioni delle stesse (variazioni iniziali), mentre è gestita in forma extra-contabile, statistico e tabellare - attingendo le sue informazioni in parte dalla contabilità economico patrimoniale, in parte da altre fonti informative identificate - per quanto riguarda l’analisi degli scostamenti e la reportistica trimestrale.

La contabilità analitica presenta alcune peculiarità rispetto alla contabilità economico patrimoniale, di seguito sinteticamente richiamate:

* + - * rileva principalmente valori economici;
      * rileva fatti interni ed esterni di gestione;
      * rileva la destinazione delle operazioni ai CdR;
      * rileva le informazioni con cadenza infra annuale (mensile, trimestrale, semestrale) oltreché annuale;
      * assume quale criterio guida, unitamente ai principi contabili, quello della tempestività dell’informazione.

Tali caratteristiche, con particolare riferimento al criterio della tempestività, richiamano e rafforzano gli obiettivi di supporto della contabilità analitica al processo decisionale dell’Ateneo, di seguito sinteticamente richiamati:

* + - * controllare il grado di efficienza nell’utilizzo delle risorse;
      * monitorare l’assorbimento di fattori produttivi e la produzione delle attività dei diversi CdG/CdR in cui si articola l’Ateneo;
      * orientare le decisioni attraverso la disponibilità di dati e informazioni per l’espressione di giudizi di convenienza economica comparata.

Nel seguito sono richiamate le fasi di alimentazione della contabilità analitica:

* + - * fase della localizzazione: si sostanzia nella disaggregazione dei dati complessivi di costo/ricavo sulla base delle dimensioni parziali della gestione dell’Ateneo (CdC);
      * fase dell’imputazione: si sostanzia nella determinazione dei fattori produttivi collegati alle attività erogate (CdG/CdR).

### COLLEGAMENTI TRA COEP E COAN

La tabella che segue evidenzia, in riferimento alle diverse fasi di un tipico processo di approvvigionamento, quali sono i sistemi contabili alimentati.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **ID** | **DESCRIZIONE** | **CO.FI.** | **CO.EP.** | **CO.AN.** |
| 1 | Previsione impegno di esercizio | Stanziamento | - | - |
| 2 | Assunzione di obbligazione verso terzi | Impegno | - | - |
| 3 | Erogazione del servizio | - | - | Consumo |
| 4 | Ricevimento della fattura | - | Costo/Debito | - |
| 5 | Liquidazione della fattura | Liquidazione | - | - |
| 6 | Emissione mandato di pagamento | Mandato | - | - |
| 7 | Buon esito mandato di pagamento | - | Estinzione del debito | - |

TAB. 6 – ALIMENTAZIONE SISTEMI CONTABILI: FASI

## STRUTTURA ORGANIZZATIVA



### Centri di Gestione

L’art. 3 del Regolamento ACF recita: *«L’Ateneo è il Centro di Gestione o di Responsabilità nel quale affluiscono e si consolidano tutte le attività svolte all’interno della sua organizzazione, il cui assetto complessivo deve essere sempre funzionale con quanto delineato dallo schema del Bilancio unico.*

*I Centri di Gestione sono unità organizzative che utilizzano le risorse messe a loro disposizione e rispondono della corretta gestione di queste e del raggiungimento degli obiettivi programmati.*

*I Centri di Gestione sono:*

* *Centri dotati di autonomia gestionale e amministrativa;*
* *Strutture dirigenziali.*

*Il Consiglio di amministrazione può istituire ulteriori Centri dotati di autonomia gestionale e amministrativa per periodi definiti con riferimento a particolari strutture o iniziative aventi carattere pluriennale.*

*I Centri dotati di autonomia gestionale e amministrativa e le Strutture dirigenziali sono strutturati in Centri di Costo. Progetti specifici, che individuano iniziative temporalmente definite con obiettivi, risorse finanziare, strumentali e umane assegnate, possono essere riferibili direttamente a Centri di Gestione o a Centri di Costo»*.

### Centri dotati di autonomia gestionale e amministrativa

L’art. 4 del Regolamento ACF recita: *«Le funzioni che attengono ai Centri dotati di autonomia gestionale e amministrativa, in merito allo svolgimento dei processi contabili, sono:*

* + - * *proposta di budget economico e budget degli investimenti sulla base delle linee di indirizzo formulate dagli organi accademici, dei criteri e dei vincoli, per la programmazione annuale e pluriennale, nel rispetto degli equilibri di Bilancio di breve, medio e lungo periodo;*
      * *collaborazione ai processi di gestione, revisione della previsione e consuntivazione;*
      * *autonomia negoziale e responsabilità del ciclo attivo riferito a tali centri;*
      * *autonomia del ciclo passivo riferito a tali centri ed esercizio dei poteri di spesa nei limiti delle disponibilità di budget e tenuta delle scritture contabili economico-patrimoniali, finanziarie e di analisi di gestione per la parte di competenza, nonché acquisizione delle entrate di competenza;*
      * *autonomia per le variazioni di budget riferite all’ambito di autonomia negoziale e di spesa, con esclusione delle risorse assegnate con vincolo di destinazione;*
      * *monitorare l’andamento complessivo della gestione economica, finanziaria e patrimoniale, con assunzione delle relative disponibilità»*.

### Strutture dirigenziali

L’art. 5 del Regolamento ACF recita: *«Le funzioni che attengono alle Strutture dirigenziali, in merito allo svolgimento dei processi contabili, sono:*

* + - * *proposta di budget economico e budget degli investimenti, di concerto con il Direttore Generale, sulla base delle linee di indirizzo, dei criteri e dei vincoli, per la programmazione annuale e pluriennale, nel rispetto degli equilibri di Bilancio di breve, medio e lungo periodo;*
      * *collaborazione ai processi di gestione, revisione della previsione e consuntivazione;*
      * *esercizio dei poteri di spesa e di quelli di acquisizione delle entrate, ove delegati dal Direttore Generale;*
      * *monitorare l’andamento complessivo della gestione economica, finanziaria e patrimoniale, con assunzione delle relative disponibilità»*.

### Organigramma

L’organigramma dell’Ateneo è riportato all’Allegato XX al presente Manuale.

## Piano dei conti

### 3.5.1 Piano dei conti di contabilità economico patrimoniale

L’art. 10 del Regolamento ACF definisce il PdC del sistema di contabilità economico patrimoniale come lo strumento fondamentale per soddisfare le esigenze informative e conoscitive dell’Ateneo; il PdC rappresenta l’insieme dei conti contabili utilizzati ai fini delle rilevazioni in partita doppia. Esso rappresenta l’insieme delle unità elementari di rilevazione che, opportunamente riclassificate, alimentano gli Schemi di Bilancio (SP e CE).

Il PdC di contabilità economico-patrimoniale è definito in relazione alla natura delle operazioni di acquisizione e impiego delle risorse; questo è redatto in coerenza con il PdC di contabilità analitica, la cui struttura è coerente con le esigenze di rilevazione dei fatti gestionali, con particolare riferimento alla produzione delle attività ed all’assorbimento delle risorse.

L’articolazione adottata è quella indicata dagli schemi allegati al DI del 14 gennaio 2014, n. 19 come modificato DI del 8 giugno 2017, n. 394; il PdC è strutturato su quattro livelli:

* Macroclasse: identifica l'appartenenza del conto al sistema dei costi/ricavi (CE) o al sistema dei crediti/debiti (SP); si riportano, a puro fine esemplificativo, alcune macroclassi:
  + Proventi propri;
  + Immobilizzazioni;
  + Costo del personale;
  + Attivo circolante;
  + Debiti.
* Conto Sintetico: riepiloga in classi i conti appartenenti alla macroclasse di origine; si riportano, a puro fine esemplificativo, i conti sintetici relativi alla macroclasse *“Proventi propri”*:
  + Proventi per la didattica;
  + Proventi da Ricerche commissionate e trasferimento tecnologico;
  + Proventi da Ricerche con finanziamenti competitivi.
* Conto Intermedio: sintetizza la natura dei conti operativi sottostanti; si riportano, a puro fine esemplificativo, i conti intermedi relativi alla macroclasse *“Proventi propri”* ed al conto sintetico *“Proventi per la didattica”*:
  + Proventi propri per la didattica - Corsi di laurea;
  + Proventi propri per la didattica - Altri corsi e contributi diversi.
* Conto operativo: sono i conti contabili effettivamente utilizzati per le rilevazioni elementari; si riportano, a puro fine esemplificativo, i conti operativi relativi alla macroclasse *“Proventi propri”*, conto sintetico *“Proventi per la didattica”* e al conto intermedio *“Proventi propri per la didattica - Altri corsi e contributi diversi”*:
  + Tasse e contributi di iscrizione alle scuole di specializzazione;
  + Tasse e contributi di iscrizione ai corsi di perfezionamento e master;
  + Tasse e contributi di iscrizione ai corsi di formazione;
  + Contributi di iscrizione e frequenza ai corsi di dottorato di ricerca;
  + Contributi diversi;
  + Tirocini formativi attivi;
  + Contributi per esami di Stato;
  + Test di preimmatricolazione.

L’allegato XX al presente Manuale riporta il PdC di contabilità economico patrimoniale con indicazione della relativa classificazione in Macroclassi, Conti Sintetici, Conti Intermedi e Conti Operativi.

### Piano dei conti di contabilità analitica

Il PdC di contabilità analitica adottato dall’Ateneo è coincidente con il PdC di contabilità economico patrimoniale. A fronte della variazione dell’impostazione del sistema contabile, ad esempio attraverso l’adozione di un sistema unico indiviso, si può generare la necessità di rivedere il contenuto di dettaglio del PdC di contabilità analitica.

## Documenti contabili pubblici in sintesi (preventivi/consuntivi)

I documenti contabili di sintesi adottati dall’Ateneo sono conformi a quanto previsto dal DLgs del 27 gennaio 2012, n. 18 e dal DM del 14 gennaio 2014, n. 19, così come modificato dal DI del 8 giugno 2017, n. 394, nonché a quanto previsto dal Capo II, artt. 13, 14 e 15 del Regolamento ACF. I documenti contabili di sintesi si dividono in due categorie: pubblici e gestionali.

Le modalità relative alla predisposizione dei documenti contabili gestionali sono demandate al Manuale di Controllo di Gestione, mentre nel presente Manuale sono definite le modalità di predisposizione dei documenti contabili pubblici.

I documenti contabili pubblici di sintesi si suddividono in:

1. documenti contabili pubblici preventivi (o di programmazione);
2. documenti contabili pubblici consuntivi (o di rendicontazione).

### DOCUMENTI CONTABILI PUBBLICI PREVENTIVI

I documenti contabili pubblici preventivi (o di programmazione) sono i seguenti:

1. Bilancio unico d'Ateneo di previsione annuale autorizzatorio, che è composto da:
   * *Budget economico*, che evidenzia le previsioni dei proventi e dei costi dell'esercizio, secondo uno schema scalare, seguendo il principio della competenza economica, garantendo il pareggio tra costi e proventi;
   * *Budget degli investimenti*, che evidenzia gli investimenti da realizzare nell'esercizio di riferimento, che incidono sulla consistenza delle Immobilizzazioni materiali, delle Immobilizzazioni immateriali e delle Immobilizzazioni finanziarie. Il documento è redatto secondo uno schema a sezioni contrapposte, in cui agli investimenti in previsione, suddivisi per categorie omogenee a quello della sezione “Immobilizzazioni” dello SP, è affiancato uno schema delle fonti di finanziamento degli investimenti, al fine di verificare e garantire la sostenibilità economica e finanziaria delle spese d'investimento;
   * *Classificazione della spesa per missioni e programmi*, predisposta al fine di rappresentare il budget economico e il budget degli investimenti per obiettivi principali e missioni strategiche nonché per aggregati omogenei di attività. La classificazione della spesa per missioni e programmi viene effettuata secondo la riclassificazione COFOG di II livello: le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dall'Ateneo, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate; i programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire le finalità individuate nell'ambito delle missioni;
   * *Il Bilancio preventivo unico d'Ateneo non autorizzativo in contabilità finanziaria*, necessario per consentire il monitoraggio dei conti delle pubbliche amministrazioni;
   * *Relazione a corredo dei documenti di previsione*, che dettaglia e completa le informazioni riportate nei documenti sopra descritti e dà illustrazione dei criteri adottati per la loro predisposizione, anche secondo le indicazioni del MTO adottato con DD del 26 luglio 2017, n. 1841.
2. Bilancio unico d'Ateneo di previsione triennale. Il Bilancio unico di Ateneo di previsione triennale ha lo scopo di assicurare la sostenibilità delle attività nel medio periodo. La sua elaborazione è *"a scorrimento"* in quanto si aggiorna, di anno in anno, la previsione per l'intero periodo. Il documento è inteso quale strumento prospettico di programmazione per il quale non è obbligatoria l'evidenziazione del pareggio tra costi e proventi, ad eccezione del primo anno, coincidente con il Bilancio unico di Ateneo di previsione annuale autorizzatorio. Il Bilancio unico di Ateneo di previsione triennale, è articolato nei seguenti documenti:
   * *Budget economico;*
   * *Budget degli investimenti.*

Tali due documenti hanno contenuto analogo a quanto precedentemente descritto relativamente al Bilancio unico d'Ateneo di previsione annuale autorizzatorio, con la differenza dell’arco temporale di riferimento delle previsioni in essi rappresentate.

### Documenti contabili pubblici consuntivi

I documenti contabili pubblici consuntivi (o di rendicontazione) sono i seguenti:

1. Bilancio Unico di Ateneo di esercizio: documento che secondo le disposizioni normative vigenti è composto da:
   * *Stato Patrimoniale*: espone la consistenza degli elementi patrimoniali attivi e passivi al termine di un esercizio (31 dicembre), oltre alla consistenza e composizione del Patrimonio Netto.
   * *Conto Economico*: evidenzia i costi e i proventi di competenza dell'esercizio e illustra il risultato economico della gestione del periodo amministrativo considerato (utile/perdita), concorrendo in questo modo all'incremento o decremento del patrimonio rappresentato nello SP al termine dell'esercizio stesso (al 31 dicembre).
   * *Rendiconto Finanziario*: evidenzia la capacità dell'Ateneo di essere in equilibrio finanziario, fornendo le informazioni sui flussi finanziari dell'esercizio ed evidenziando le cause analitiche di variazione delle disponibilità liquide articolate in fonti ed impieghi.
   * *Nota Integrativa*: fornisce informazioni complementari a quelle riportate nei documenti sopra descritti, necessarie a dare una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica, nonché ad illustrare i criteri di valutazione adottati. La NI fa sì che i valori siano comprensibili per tutti coloro che leggono il Bilancio, approfondendo elementi della gestione non individuabili nei valori numerici.
2. Relazione sulla Gestione: correda il Bilancio Unico d’Ateneo d’esercizio contenendo un’analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione dell’Ateneo e dell’andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso entità controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi ed incertezze cui l’Ente è esposto. Scopo della relazione è fornire ai lettori del Bilancio quel quadro *“fedele”*, necessario alla comprensione della situazione e della dinamica dell’Ateneo e, conseguentemente, all’interpretazione dei valori e delle informazioni risultanti dal Bilancio. L’analisi deve perciò essere condotta in chiave sia attuale che prospettica e contenere le informazioni utili in considerazione delle esigenze informative dei lettori.
3. Rendiconto unico d'Ateneo in contabilità finanziaria: evidenzia in apposite colonne separate gli accertamenti e gli impegni, i corrispondenti incassi e pagamenti, i residui relativi all'esercizio e ad anni precedenti. La predisposizione del presente documento è finalizzata a garantire il consolidamento e il monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche.
4. Bilancio Consolidato d'Ateneo con gli enti controllati: è costituito dall'aggregazione e consolidamento del Bilancio d'Ateneo con quello delle proprie Aziende, Società ed Enti controllati. Esso è composto da SP, CE e NI ed è corredato da una Relazione sulla Gestione, avente medesime finalità della relazione sulla gestione che correda il Bilancio Unico di Ateneo di esercizio, e dalla Relazione del Collegio dei Revisori dei conti.

I tempi di predisposizione e di approvazione dei documenti contabili di sintesi sono definiti dagli articoli 18, 20 e 36 del Regolamento ACF.

Il calendario delle attività di predisposizione dei documenti viene annualmente definito dal DG e comunicato, attraverso l’Ufficio Bilanci, a tutte le strutture interessate in tempi compatibili alla raccolta, gestione e categorizzazione delle informazioni necessarie alla predisposizione degli stessi nelle scadenze prestabilite.

# PRINCIPI CONTABILI



## POSTULATI GENERALI PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO

I principi contabili sono le regole tecnico-ragionieristiche alla base della formazione del Bilancio; queste permettono di individuare gli eventi di gestione da registrare, le modalità della loro contabilizzazione, i criteri di valutazione da adottare al fine di esporli in termini quantitativi.

Nella definizione dei principi contabili il Manuale si attiene alla specifica normativa sulla contabilità economico-patrimoniale applicata agli Atenei e, laddove non esplicitamente previsto dalla disciplina specifica per il settore universitario, ai principi contabili nazionali.

Il Bilancio, in osservanza dell’art. 2423 del CC, deve essere *«redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria e il risultato economico dell'esercizio»* dell'Ateneo.

La finalità della chiarezza, volta a permettere a soggetti terzi la comprensione del Bilancio, rafforza il contenuto della veridicità e viene raggiunta attraverso il Bilancio unico che deve essere comprensibile e analitico, fornendo una semplice e chiara classificazione delle voci di Bilancio nel rispetto degli schemi stabiliti per la redazione dei documenti numerici che lo compongono.

La veridicità comporta la corretta rilevazione di tutte le operazioni gestionali dell’esercizio, al fine di evitare loro omissioni o ridondanze.

La NI fornisce le informazioni necessarie alla comprensione di quanto attuato e dell’influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale-finanziaria e del risultato economico.

I principi di redazione del Bilancio di esercizio - disciplinati dall’art. 2423 bis del CC - sono:

* la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività, nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato;
* si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;
* si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;
* si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo;
* gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente;
* i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro.

A completamento di quanto sopra, il Bilancio deve essere redatto secondo i principi di seguito analiticamente esposti.

*Il principio di utilità e completezza dell’informazione*

Il Bilancio d'esercizio deve essere predisposto in modo da garantire attendibilità e imparzialità dei dati in esso esposti, affinché possa essere di concreta utilità per il maggior numero di destinatari.

I principali soggetti che hanno interesse a conoscere in modo attendibile e completo la situazione economico patrimoniale e finanziaria prospettica e consuntiva dell'Ateneo sono:

* + - gli studenti;
    - gli enti finanziatori (MIUR, UE, Enti Locali, istituti di credito ecc.);
    - i creditori;
    - i dipendenti;
    - la comunità scientifica;
    - la comunità locale, che ha interesse di valutare la capacità dell’Ateneo di erogare servizi di qualità e di contribuire allo sviluppo generale del territorio.

Affinché tali soggetti possano utilizzare i dati del Bilancio di esercizio per ottenere un'adeguata informativa, è necessario che i dati siano attendibili, analitici, intellegibili e che la relativa informativa patrimoniale, finanziaria ed economica sia completa, ossia scaturisca da un insieme unitario di documenti raccolti in un adeguato sistema informative-contabile.

*Il principio di unità*

Il singolo ateneo è un’entità unica e unitaria, pertanto deve essere unico il suo bilancio di previsione e il suo bilancio d’esercizio. Tali documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare determinati ricavi alla copertura solo di determinati costi o determinate fonti alla copertura solo di determinati impieghi, salvo diverse disposizioni normative. È l’insieme dei proventi / fonti che finanzia l’ateneo e che sostiene la totalità dei costi / impieghi.

*Il principio di chiarezza*

Il principio della chiarezza richiede che il Bilancio d'esercizio sia comprensibile, analitico e, nello stesso tempo, non fornisca informative eccessive e superflue. La NI deve facilitare la comprensione e l'intelligibilità della schematica simbologia contabile.

Alcuni elementi che caratterizzano la chiarezza del Bilancio d'esercizio sono, ad esempio, la distinta indicazione dei singoli componenti del reddito e del patrimonio, classificati in voci omogenee e senza effettuazione di compensazioni; la netta individuazione dei componenti ordinari separatamente da quelli straordinari del reddito d'esercizio; la separata classificazione dei costi e dei proventi della *"gestione tipica"* dagli altri costi e proventi d'esercizio.

*Il principio di attendibilità (rappresentazione veritiera e corretta)*

Il principio dell’attendibilità, strettamente connesso con il principio della veridicità, asserisce che tutte le valutazioni esposte in Bilancio devono essere sostenute da accurate analisi, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse. Tale principio si estende anche ai documenti descrittivi e accompagnatori.

Al fine di risultare attendibile, un’informazione contabile non deve contenere errori o distorsioni rilevanti, in modo tale che gli utilizzatori possano fare affidamento su di essa. L’oggettività degli andamenti storici e dei parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti per legge, consente di effettuare comparazioni nel tempo e nello spazio. L’attendibilità e l’integrità dei dati a supporto del processo di formazione del Bilancio è assicurata tramite il sistema informativo, nonché attraverso il sistema dei controlli interni e dei flussi autorizzativi.

*Il principio della continuazione dell’attività dell’ateneo*

Il principio della continuazione dell’attività è sancito dal CC, in cui si prevede che la valutazione delle voci debba essere fatta nella prospettiva della continuazione dell’attività. Tale principio va inteso come ipotesi generale, nel senso di prendere atto che, nella scelta dei metodi di valutazione, si deve formulare un complesso giudizio sulle capacità dell’Ateneo di produrre risultati tali da assicurarne la sopravvivenza duratura.

*Il principio di prudenza*

Il principio della prudenza si concretizza nella regola secondo la quale i proventi non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutte le perdite, anche se non definitivamente realizzate, devono essere riflesse in Bilancio. È opportuno, quindi, valutare le incertezze e rischi connessi con l’andamento operativo, così da effettuare le opportune operazioni affinché attività e ricavi non siano sovrastimati e costi e passività sottostimate.

L'applicazione del principio della prudenza comporta che gli elementi eterogenei componenti le singole poste o voci delle attività o passività siano valutati individualmente per evitare compensi tra perdite che devono essere riconosciute e profitti che non devono essere riconosciuti in quanto non realizzati.

*Il principio di competenza economica*

Il principio della contabilizzazione per competenza stabilisce che gli effetti delle operazioni e degli eventi sono rilevati quando essi si verificano e generano costi e benefici per l’Ateneo, indipendentemente dal momento in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari (incassi e pagamenti).

Il risultato dell’esercizio implica quindi un procedimento di identificazione, di misurazione e di correlazione di ricavi e costi relativi ad un esercizio.

*Il principio della continuità dei criteri di valutazione / coerenza, costanza*

Il principio di continuità di applicazione dei criteri di valutazione nel tempo è uno dei cardini della determinazione del risultato d'esercizio. La continuità di applicazione dei principi contabili è una condizione essenziale per la comparabilità dei Bilanci. L’indicazione dei principi contabili adottati, e in particolar modo dei criteri di valutazione e dei loro effetti, è condizione necessaria per la corretta preparazione ed esposizione del Bilancio.

La deroga a questo principio contabile è da effettuarsi in casi eccezionali le cui motivazioni devono essere descritte nell’informativa finanziaria, evidenziandone gli effetti.

*Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma*

Il principio di prevalenza della sostanza sulla forma richiede che il Bilancio - affinché possa essere utile per i suoi utilizzatori e fornire la rappresentazione veritiera e corretta degli eventi di gestione - permetta di determinare e comprendere gli aspetti sostanziali degli eventi gestionali e non solo i loro aspetti formali. È appunto l’aspetto sostanziale, salvo specifiche disposizioni civilistiche, che deve essere oggetto di contabilizzazione. È essenziale che già nella fase di rilevazione dell’operazione nelle scritture contabili si abbia la conoscenza di tutti gli elementi necessari per determinarne la sostanza economica.

*Il principio di universalità*

Sono vietate le gestioni fuori bilancio.

*Il principio di significatività e rilevanza*

Il Bilancio d'esercizio deve esporre le informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati in esso esposti e/o sul processo decisionale dei destinatari.

Le informazioni devono essere in grado di supportare le valutazioni economiche degli utilizzatori aiutandoli ad analizzare gli eventi passati, presenti o futuri, oppure confermando o correggendo valutazioni da essi effettuate precedentemente. Poiché il procedimento di formazione del Bilancio implica delle stime o previsioni, la correttezza dei dati non si riferisce meramente all'esattezza aritmetica, ma anche alla correttezza economica e alla ragionevolezza, cioè al risultato attendibile che viene ottenuto dall’applicazione oculata ed onesta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura.

Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati di Bilancio e sul loro significato per i destinatari.

*Il principio di neutralità / imparzialità*

Il Bilancio deve riportare le informazioni sulla gestione in modo tale da non influenzare il processo decisionale o il giudizio dei soggetti esterni in favore dell’una o dell’altra decisione.

Il Bilancio, essendo destinato a una moltitudine di destinatari, deve fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi. Oculatezza e giudizio sono alla base dei procedimenti di ragioneria a cui la preparazione del Bilancio deve rifarsi e richiedono due requisiti essenziali: la competenza e l’onestà.

*Il principio di comparabilità*

I dati esposti nel Bilancio devono essere comparabili sia nel tempo, sia con i dati di altri Atenei. La comparabilità dipende generalmente dal fatto che fatti economici similari siano contabilizzati in Bilancio con gli stessi criteri.

Nello specifico devono sussistere le seguenti condizioni:

* la forma di presentazione è costante, cioè il modo di esposizione delle voci è uguale o almeno comparabile;
* i criteri di valutazione adottati sono mantenuti costanti;
* i mutamenti strutturali e gli eventi di natura straordinaria sono chiaramente evidenziati.

Eventuali cambiamenti devono essere, di conseguenza, giustificati da circostanze eccezionali per frequenza e natura e il loro effetto sul risultato dell'esercizio e sul Patrimonio Netto deve essere specificamente evidenziato in NI.

*Il principio di periodicità / annualità*

Il Bilancio si riferisce ad un periodo amministrativo (denominato esercizio), che coincide con l’anno solare.

*Il principio di omogeneità*

Il sistema contabile di Ateneo adotta come unità di conto l'Euro. I valori riferiti ad altre monete vengono convertiti con il cambio della data di contabilizzazione, eventuali differenze vengono rilevate successivamente, in sede di pagamento o incasso.

Il Bilancio deve essere redatto in unità di Euro senza cifre decimali, ad eccezione della NI che può essere redatta in migliaia di Euro.

*Il costo come criterio base delle valutazioni*

Il costo costituisce il criterio base delle valutazioni delle poste di Bilancio. Il costo va inteso come complesso degli oneri che sono stati sostenuti per procurarsi un dato bene, compresi quelli di diretta imputazione e di indiretta attribuzione per la quota ragionevolmente imputabile.

*Equilibrio del bilancio*

La gestione dell’Ateneo deve perseguire il mantenimento nel tempo di condizioni di equilibrio economico, finanziario e patrimoniale.

# CICLI CONTABILI



## MODALITÀ DI REGISTRAZIONI IN CONTABILITÀ ECONOMICO PATRIMONIALE

Gli eventi contabili sono rilevati, contestualmente:

* + - sulle corrette voci del PdC di contabilità generale e/o analitica;
    - sulle unità economiche e/o analitiche in relazione alle quali si è verificato l’evento.

Nel sistema di contabilità economico patrimoniale sono rilevati gli avvenimenti che producono delle variazioni della situazione economica, patrimoniale o finanziaria dell’Ateneo.

Gli eventi registrati in contabilità economico patrimoniale comportano modificazioni tra una o più delle seguenti grandezze:

* + - costi e ricavi;
    - attivo immobilizzato;
    - attivo circolante;
    - liquidità;
    - Patrimonio Netto;
    - fondi rischi ed oneri;
    - debiti;
    - ratei o risconti, attivi o passivi.

Le registrazioni di contabilità economico patrimoniale sono effettuate con il metodo della partita doppia, a valere su due o più voci del PdC di contabilità generale e imputate su una singola unità economica. Le registrazioni di contabilità analitica sono effettuate a valere su una o più voci del piano dei conti di contabilità analitica, imputate su una o più unità analitiche e, eventualmente, su uno o più progetti.

Le unità analitiche possono corrispondere:

* + - ad un CdG/CdR dell’Ateneo;
    - ad una articolazione organizzativa o contabile di un CdG/CdR dell’Ateneo.

I progetti costituiscono unità di rilevazione e analisi di contabilità analitica, trasversali alla struttura organizzativa dell’Ateneo; essi sono classificati nelle seguenti macro-categorie:

* ricerca;
* didattica;
* edilizia;
* servizi;
* forniture;
* progetti contabili.

## CICLO ATTIVO

Il ciclo attivo è l’insieme delle operazioni che consentono il reperimento delle risorse attraverso la realizzazione di beni o la prestazione di servizi. Il ciclo attivo si avvia a partire da un contratto attivo che può essere di tipo commerciale, se riguarda la vendita di beni o servizi, oppure di tipo istituzionale se riguarda i finanziamenti ricevuti da soggetti terzi di tipo istituzionale o la contribuzione studentesca.

Eventi del ciclo attivo di tipo istituzionale (alcuni esempi):

* + - Finanziamenti ministeriali e regionali (fondo di finanziamento ordinario - FFO, fondi per l’edilizia universitaria, fondi per il piano triennale di sviluppo, fondi per il diritto allo studio);
    - Fondi statali speciali (PRIN, FIRB, FIT, FISR, FAR ecc.);
    - Finanziamenti UE (FSE, FERS, Programma Quadro, Erasmus ecc.);
    - Contribuzione studentesca (corsi di laurea triennale, magistrale e a ciclo unico, master, corsi di dottorato, specializzazione, perfezionamento, Certificazioni linguistiche e informatiche ecc.);
    - Proventi per lo svolgimento di attività convenzionale.

Per gli eventi del ciclo attivo di tipo istituzionale, la formale comunicazione del finanziamento o l’avvenuto pagamento, totale o parziale, dello stesso generano una scrittura di contabilità economico patrimoniale (scrittura in partita doppia) che rileva il credito ed il ricavo e le correlate operazioni di incasso. La contabilità economico patrimoniale rileva unicamente gli accadimenti del ciclo attivo che generano una variazione finanziaria certa, assimilata o presunta.

Alcuni esempi di eventi del ciclo attivo di tipo commerciale sono rappresentati da:

* + - contratti per la realizzazione di beni o la prestazione di servizi per lo svolgimento di attività convenzionale;
    - prestazioni a tariffario (utilizzo spazi e aule);
    - contratti di licenza sulle domande e sulle estensioni estere delle domande di brevetto.capofila

Per gli eventi del ciclo attivo di tipo commerciale, l’emissione della fattura da parte dell’Ateneo genera una scrittura di contabilità economico patrimoniale che rileva il credito e contabilizza il ricavo. La contabilità economico patrimoniale rileva unicamente gli accadimenti del ciclo attivo che generano una variazione finanziaria certa, assimilata o presunta.

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

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

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

Il Responsabile dell’istruttoria e di ogni altro adempimento inerente il singolo procedimento è il Dirigente della struttura o chi ne sia stato formalmente delegato. Il Responsabile del Procedimento verifica il rispetto della legittimità degli atti, controlla la correttezza dei dati e dei documenti che certificano il diritto al credito e ne costituiscono titolo, prima di provvedere ad effettuare la rilevazione.

La seconda fase prevede l’emissione di un ordinativo d’incasso; la contabilità economico patrimoniale rileva la chiusura del credito verso il debitore, sorto nella fase precedente, e l’apertura di un conto transitorio verso l’Istituto Tesoriere. Al momento del ricevimento delle distinte di incasso da parte del Tesoriere i conti transitori vengono chiusi e viene registrato in contabilità l’effettivo aumento del conto corrente. Le operazioni di riscossione avvengono mediante ordinativi d’incasso firmati dal responsabile del processo contabile di Ateneo (o da chi ne sia stato formalmente delegato) e dal DG (o da chi ne sia stato formalmente delegato).

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

Nel caso di introiti pervenuti direttamente (in contanti o con assegno) l’Agente della riscossione li annota in apposito registro *“Cassa Valori”*, appronta o richiede ordinativo di incasso e li versa tempestivamente all’Istituto Tesoriere.

La tabella che segue evidenzia il flusso dei documenti gestionali del ciclo attivo istituzionale legati tra loro da un rapporto di successione, distinti per tipologia e per la funzione che ciascuno esercita rispetto alla rilevazione contabile.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ID** | **TIPOLOGIA DOCUMENTO GESTIONALE** | **FUNZIONE** |
| 1 | ***Contratto attivo o altro documento formale di obbligazione (ad es. convenzione firmata e repertoriata; lettere di***  ***partnership e/o finanziamento e contributo)*** | É il documento che costituisce il primo passo del percorso di rilevazione contabile.  Il contratto formalizza l’impegno costitutivo di un rapporto giuridico patrimoniale tra le parti. |
| 2 | ***Comunicazioneformale dell’avvenuto pagamento totale o parziale dell’obbligazione entro i termini prescritti dal***  ***contratto*** | Consiste nel materiale introito, da parte dell’Istituto Tesoriere, della riscossione delle somme dovute all'Ateneo.  Il documento consente la registrazione del ricavo e la conferma dell’evento contabile. |
| 3 | ***Ordinativo d’incasso*** | Permette la regolazione dei sospesi che sono comunicati dal Tesoriere e, contestualmente, le opportune registrazioni in contabilità economico patrimoniale. Deve essere firmato digitalmente dal Responsabile e dal  DG o da chi ne sia stato formalmente delegato. |

TAB. 7 – CICLO ATTIVO ISTITUZIONALE: DOCUMENTI GESTIONALI

La tabella che segue evidenzia il flusso dei documenti gestionali del ciclo attivo commerciale legati tra loro da un rapporto di successione, distinti per tipologia e per la funzione che ciascuno esercita rispetto alla rilevazione contabile nell’applicativo informatico.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ID** | **TIPOLOGIA DOCUMENTO GESTIONALE** | **FUNZIONE** |
| 1 | ***Contratto attivo o altro documento formale di obbligazione (ad es: comunicazioni relative a prestazioni riferite ad attività di didattica e per le attività connesse ad eventi, convegni, manifestazioni, mostre, seminari)*** | É il documento che costituisce il primo passo del percorso di rilevazione contabile.  Il contratto formalizza l’impegno costitutivo di un rapporto giuridico patrimoniale tra le parti. |
| 2 | ***Fattura proforma (eventuale e facoltativa)*** | È un documento non fiscale con cui viene richiesto alla controparte il pagamento della somma pattuita.  Non dà luogo a registrazioni in contabilità. |
| 3 | ***Fattura*** | La fattura è il documento fiscale obbligatorio che viene redatto per comprovare l’avvenuta cessione di beni o prestazione di servizi.  Formalizza la richiesta di pagamento e dà avvio alle fasi di registrazione in contabilità generale. |
| 4 | ***Ordinativo d’incasso*** | Permette la regolazione dei sospesi che sono comunicati dal Tesoriere e contestualmente le opportune registrazioni in contabilità economico patrimoniale. Deve essere firmato digitalmente dal Responsabile e dal  DG (o da chi ne sia stato formalmente delegato). |

TAB. 8 – CICLO ATTIVO COMMERCIALE: DOCUMENTI GESTIONALI

## CICLO PASSIVO

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

Il processo contabile - nel sistema informativo di Ateneo - si articola in fasi rappresentate dai documenti gestionali legati da un rapporto di successione.

I diversi momenti gestionali del processo del ciclo passivo sono:

* invio dell’ordine al fornitore;
* entrata della merce/prestazione di servizio;
* ricezione e registrazione della fattura o registrazione di un generico d’uscita in assenza di fattura;
* liquidazione fattura;
* emissione dell’ordinativo di pagamento;
* trasmissione dell’ordinativo all’Istituto Tesoriere.

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

Per la registrazione dell’evento contabile è necessario effettuare comunque una verifica della disponibilità di budget del singolo CdG/CdR responsabile degli eventi. In caso di mancata disponibilità di risorse, la realizzazione del costo non è autorizzata, salvo reperimento all’interno del budget di risorse per le quali si ritiene opportuna una variazione.

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

* l’assunzione di decisioni da parte dell’Ateneo che comportino l’utilizzo di risorse (ordine, lettera di incarico, contratto, ecc.) genera la registrazione di un impegno delle risorse assegnate al budget dei CdG/CdR/Progetti;
* la ricezione della fattura, in contabilità economico patrimoniale, genera la registrazione del costo e del relativo debito verso il soggetto esecutore della prestazione.

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

Il Responsabile dell’istruttoria e di ogni altro adempimento inerente il singolo procedimento del ciclo passivo è il Dirigente della struttura o chi ne sia stato formalmente delegato. Il Responsabile del Procedimento verifica il rispetto della legittimità degli atti, controlla la correttezza dei dati e dei documenti che autorizzano il pagamento. Inoltra, infine, la documentazione alla Divisione 3 Contabilità, Bilancio e Tesoreria che provvede ad effettuare l’emissione dell’ordinativo di pagamento.

La fase finale del ciclo passivo prevede infatti l’emissione di un ordinativo di pagamento da parte della Divisione 3 Contabilità, Bilancio e Tesoreria e la trasmissione all’Istituto Tesoriere, cosicché in contabilità economico patrimoniale viene chiuso il debito sorto e viene aperto un conto transitorio. Al momento del ricevimento del riscontro da parte dell’Istituto Tesoriere i conti transitori vengono chiusi e viene registrato in contabilità economico patrimoniale l’effettivo utilizzo del conto corrente.

Le operazioni di pagamento avvengono mediante ordinativi di pagamento firmati elettronicamente dal Responsabile del processo contabile di Ateneo o da chi ne sia stato formalmente delegato. Le somme erogate direttamente dall’Ateneo (come ad esempio il pagamento attraverso fondo economale) sono annotate dagli incaricati al pagamento in un apposito registro, tenuto dal cassiere.

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

La tabella che segue evidenzia il flusso dei documenti gestionali del ciclo passivo legati tra loro da un rapporto di successione, distinti per tipologia e per la funzione che ciascuno esercita rispetto alla rilevazione contabile nell’applicativo informatico.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ID** | **TIPOLOGIA DOCUMENTO GESTIONALE** | **FUNZIONE** |
| 1 | ***Contratto/Ordine di acquisto/ contratto a personale*** | È un documento riferito ad uno specifico fornitore / collaboratore / assegnista / docente a contratto emesso dall’ufficio competente, che determina la quantità, il prezzo e le modalità di consegna dell’ordine/prestazione.  Il documento determina la registrazione solo in contabilità finanziaria. |
| 2 | ***Documento di consegna o di prestazione eseguita di servizio*** | È il documento che accompagna l’entrata della merce o l’erogazione di un servizio.  Il documento rende definitiva la scrittura in contabilità finanziaria prenotata e determina la registrazione del costo in contabilità  economico-patrimoniale. |
| 3 | ***Fattura di acquisto, notula, compenso, missione, generico in uscita*** | È il documento che attesta l’acquisizione di beni, la prestazione di servizi, il diritto al pagamento della borsa di studio.  Il documento rende definitiva la scrittura in contabilità finanziaria e determina la registrazione del costo in contabilità economico patrimoniale.  Per la rilevazione è richiesto l’inserimento del numero del documento, la data di emissione, la data di scadenza, i dati identificativi del fornitore e le condizioni generali di vendita (tipo consegna, modalità e termini di pagamento, ecc.).  Successivamente sono indicati l’unità economica, il campo d’attività (commerciale o istituzionale), la descrizione della merce, la quantità, il prezzo unitario e l’importo complessivo di ciascuna merce, gli eventuali sconti, l’aliquota IVA, la base imponibile su cui si calcola l’IVA e il totale della fattura.  Nel caso dei compensi (collaborazioni, assegni, ecc.) vengono conteggiati tutti i contributi e le ritenute previste dalla normativa vigente. |
| 4 | ***Ordinativo di pagamento*** | Viene emesso a chiusura del processo di liquidazione della fattura.  Il documento raccoglie tutte le informazioni necessarie al cassiere per procedere al pagamento. |

TAB. 9 – CICLO PASSIVO: DOCUMENTI GESTIONALI

## CICLO BUDGET



### PROGRAMMAZIONE E BUDGET

Il processo di programmazione è finalizzato a definire gli obiettivi e i programmi operativi dell'Ateneo su base annuale e triennale; questo è disciplinato dagli artt. 16-21 del Regolamento AFC di Ateneo.

Il processo di programmazione deve garantire la sostenibilità di tutte le attività ed è esposto, per quanto riguarda gli aspetti finanziari, nel Bilancio unico d'Ateneo di previsione annuale autorizzatorio e nel Bilancio unico d'Ateneo di previsione triennale.

Il ciclo di budget si inserisce nel complessivo processo di programmazione, permettendo la traduzione dei programmi di medio e lungo periodo in piani di azione annuali, tramite l’attribuzione degli obiettivi ai CdG/CdR e la conseguente trasformazione degli indirizzi strategici di programmazione in obiettivi puntuali, assegnati ai titolari dei CdG/CdR.

Il Budget è lo strumento con il quale, annualmente, gli obiettivi strategici contenuti nei documenti di programmazione sono trasformati in obiettivi specifici, articolati rispetto alla struttura delle responsabilità organizzative. Il budget, inoltre, recepisce - ove necessario - le previsioni del Piano delle performance per quanto attiene la performance organizzativa dei CdG/CdR.

Le caratteristiche del budget sono di seguito elencate.

* è un programma globale, che abbraccia l’intero Ateneo;
* definisce obiettivi, espressi in termini di risultati da conseguire e di risorse correlate;
* gli obiettivi sono riferiti ad un periodo di tempo breve e specificato, tipicamente annuale;
* gli obiettivi sono riferiti ai CdG/CdR;
* gli obiettivi di budget sono:
* espressi in termini quantitativi, sintetici e, ove possibile, anche monetari;
* misurabili;
* controllabili dai CdG/CdR cui sono assegnati;
* condivisi.

Il sistema budgetario, in definitiva, assume un ruolo articolabile nei seguenti punti:

1. adeguamento della gamma di servizi disponibili in relazione all’evoluzione quali-quantitativa della domanda;
2. potenziamento della capacità di offerta delle strutture, al fine di migliorare i servizi resi;
3. realizzazione dell’autonomia di spesa – concessa dal vertice strategico attraverso l’assegnazione del Budget – con contemporanea accettazione dello stesso quale vincolo da rispettare.

Il sistema, quindi, può essere definito come:

* sistema operativo, ossia come insieme ordinato di meccanismi e strumenti;
* attività di Programmazione e Controllo orientata sul breve periodo (annuale o frazione di anno) ma collegata alle attività di gestione strategica (medio - lungo periodo) attraverso la prescrizione normative che impone di predisporre annualmente un budget economico e degli investimenti triennale, pur se non autorizzatorio;
* sistema finalizzato alla ricerca dell’equilibrio interno e correlato alle risorse disponibili e ai risultati da raggiungere;
* processo di responsabilizzazione in grado di orientare i comportamenti delle persone che operano all’interno dell’Ateneo;
* sistema teso al raggiungimento degli obiettivi stabiliti, mediante opportuni processi di programmazione strategica.

### PROCESSO DI BUDGET

Il processo di programmazione è normato dal Capo III (artt. 16- 21) del Regolamento ACF dell’Ateneo.

Nel seguito si riportano le principali fasi del ciclo di budget finalizzate alla formalizzazione del Budget di Ateneo:

1. formulazione delle linee di indirizzo strategico per la programmazione;
2. predisposizione delle proposte di Budget;
3. analisi e valutazione delle proposte di Budget;
4. negoziazione ed approvazione delle proposte;
5. definizione del Budget dei CdG/CdR;
6. analisi delle schede di Budget definitive e consolidamento;
7. verifica da parte del Collegio dei Revisori dei conti;
8. parere del Senato Accademico;
9. approvazione da parte del Consiglio di Amministrazione;
10. pubblicazione del Budget di Ateneo.

Nel corso dell’esercizio di budget è opportuno siano previsti adeguati momenti di monitoraggio in merito ai piani di azione definiti per il raggiungimento degli obiettivi; il monitoraggio dovrebbe avere cadenza almeno semestrale al fine di verificare gli elementi di seguito identificati:

* presa in carico degli obiettivi e stato di avanzamento delle attività previste nei piani di azione;
* esistenza di elementi ostativi al perseguimento e/o raggiungimento degli obiettivi;
* sussistenza di condizioni che richiedano l’attivazione di azioni correttive e, eventualmente, variazioni di budget;
* condivisione con l’assegnatario degli obiettivi sullo stato di avanzamento delle attività.

### VERIFICA DEI RISULTATI

A consuntivo, le verifiche circa il grado di raggiungimento degli obiettivi prevedono:

* + - * la redazione, da parte dei Responsabili dei CdG/CdR, di una relazione contenente evidenze oggettive relative agli indicatori fissati da trasmettere alla Direzione III, Divisione 2 Programmazione e Controllo al termine dell’anno di riferimento;
      * l’attività istruttoria in merito alla performance da parte della Divisione 2 Programmazione e Controllo e l’inserimento nel Piano degli obiettivi specifici del Valore Verificato in corrispondenza di ciascun indicatore;
      * verifica del raggiungimento dei risultati di CdG/CdR da parte dell’Organismo Indipendente di Valutazione sulla base dell’istruttoria predisposta dalla Divisione 2 Programmazione e Controllo;
      * condivisione della valutazione finale con i Responsabili dei CdG/CdR.

## CICLO INVESTIMENTI



### LA GESTIONE DEGLI INVESTIMENTI

Il ciclo degli investimenti comprende tutti gli eventi contabili relativi al reperimento dei finanziamenti, alla programmazione, all’acquisizione ed alla gestione degli elementi del patrimonio aziendale. Le principali fasi del ciclo degli investimenti sono di seguito sinteticamente richiamate:

* + - * definizione della programmazione degli investimenti e del piano dei lavori pubblici;
      * acquisizione e gestione delle fonti di finanziamento;
      * procedure per l’acquisizione dei beni ad utilizzo pluriennale;
      * gestione delle manutenzioni straordinarie;
      * realizzazione degli inventari periodici;
      * protezione e salvaguardia dei beni (mobili e immobili) del patrimonio.

### LA GESTIONE CONTABILE DEL PATRIMONIO

Il patrimonio è costituito dal complesso delle attività e passività reali e finanziarie di cui l’Ateneo dispone per il perseguimento dei propri fini istituzionali. Le attività al netto delle passività rappresentano il Patrimonio Netto dell’Ateneo.

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

La gestione delle Immobilizzazioni consiste nell’attuazione di un sistema di registrazioni inventariali e contabili e nell’attuazione di un sistema di attribuzioni di responsabilità e di controlli con lo scopo di:

* controllare e aggiornare la consistenza del patrimonio;
* vigilare sulle modalità di utilizzazione, custodia e conservazione dei beni che fanno parte del patrimonio;
* predisporre un sistema di indicatori per valutare la produttività in termini di efficacia ed efficienza dei servizi universitari erogati rispetto alle risorse patrimoniali impiegate;
* fornire e realizzare flussi di informazioni sul patrimonio.

*Beni di proprietà*

I beni immobili e mobili che entrano nella disponibilità dell’Ateneo a seguito di acquisto, donazione, costruzione o altro, in quanto beni di proprietà sono soggetti a inventariazione, secondo le modalità e salvo le eccezioni previste dalle norme interne di gestione proprie dell’Ateneo.

L’inventario viene chiuso alla fine di ogni esercizio e riaperto all’inizio del successivo. Le risultanze patrimoniali del Bilancio devono essere riconciliate con i valori inventariali del Registro dei cespiti ammortizzabili.

*Beni di terzi*

I beni immobili e mobili che entrano della disponibilità patrimoniale dell’Ateneo a titolo diverso dalla proprietà sono soggetti a separata inventariazione, sono descritti nella NI allegata al Bilancio unico di Ateneo e rilevati nei conti d’ordine.

Le spese di manutenzione straordinaria sostenute sui beni immobili di terzi sono iscritte tra le Immobilizzazioni immateriali nella voce “Altre immobilizzazioni immateriali”.

*Consegnatario e sub consegnatario dei beni mobili e immobili*

La custodia, la conservazione e l’utilizzazione dei beni immobili e mobili, registrati nell’inventario, è affidata ad agenti responsabili costituiti da consegnatari, sub consegnatari e utilizzatori ai sensi del Titolo III del Regolamento AFC.

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

* l’aggiornamento delle scritture inventariali nel sistema contabile, la redazione e sottoscrizione dei buoni di carico per l’introduzione dei beni inventariati e dei buoni di scarico per la cancellazione degli stessi dall’inventario;
* l’identificazione dei beni mobili, anche mediante applicazione delle etichette inventariali ove prescritte;
* i provvedimenti di manutenzione, riparazione o sostituzione di beni deteriorati, danneggiati, perduti, da richiedere ai competenti uffici;
* la denuncia di eventi dannosi fortuiti o volontari;
* la verifica dei beni iscritti a inventario e la chiusura contabile di tutte le rimanenze alla fine dell’anno solare.

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

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

Laddove non sia possibile indicare uno o più consegnatari il bene rimane in carico al consegnatario generale dei beni immobili.

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

*Buoni di carico*

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

* la denominazione e la descrizione secondo la natura e la specie;
* l’ubicazione;
* gli estremi del sezionale di riferimento e del relativo centro di responsabilità;
* il tipo di carico;
* gli estremi del fornitore e della fattura in caso si tratti di un acquisto;
* il valore, la quantità, il numero di inventario riferito al sezionale e all’Ateneo.

Il buono di carico dei beni immobili può far riferimento a dati memorizzati internamente al sistema contabile o esternamente ad esso, presso altro archivio; il buono di carico conterrà certamente le seguenti informazioni:

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

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

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

*Scarico dei beni*

Lo scarico inventariale dei beni mobili consiste nella cancellazione dall’inventario dei beni che cessano di far parte del patrimonio dell’Ateneo a qualunque titolo (inservibilità, furto o smarrimento, distruzione ecc.) ed è disposto dal consegnatario, su proposta dell’utilizzatore o del sub consegnatario, sentito il parere obbligatorio di apposita commissione scarichi laddove i beni abbiano singolarmente valore uguale o superiore a Euro 50.000.

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

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

*Trasferimento di beni tra centri di responsabilità*

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

*Ricognizione inventariale*

Ogni CdG/CdR in cui è articolato l’Ateneo, dispone la ricognizione inventariale generale dei beni mobili ad esso afferenti. Essa deve avvenire almeno ogni cinque anni. Il Consiglio di Struttura o il Consiglio di Amministrazione delibera l’avvio della ricognizione e il termine di conclusione della procedura ed individua una Commissione con il compito di coordinare le operazioni di ricognizione.

# STATO PATRIMONIALE



## IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Le Immobilizzazioni immateriali sono rappresentate da attività intangibili che partecipano al processo produttivo dell’Ateneo e la cui utilità non si esaurisce in un solo esercizio. Tali attività intangibili si concretizzano, pertanto, in beni immateriali ovvero in costi ed oneri che possono essere differiti nel tempo in quanto generano benefici per più esercizi.

Gli elementi che costituiscono le Immobilizzazioni immateriali sono:

* + - 1. *l’utilità pluriennale*: significa che l’utilità economica deve prodursi per più esercizi e, conseguentemente, i benefici per l’Ateneo devono essere relative a più esercizi. Tale requisito è essenziale ai fini dell’iscrizione di un costo tra le Immobilizzazioni. Tale requisito deve essere presente sia al momento della prima iscrizione sia durante tutto il ciclo di vita del bene. Infatti il periodo di tempo in cui i benefici economici possono prodursi, al momento della prima iscrizione dell’immobilizzazione immateriale, potrebbe essere oggetto di stima e, conseguentemente, con cadenza periodica (almeno una volta l’anno in occasione della redazione del Bilancio d’esercizio), occorre verificare la persistenza del requisito dell’utilità pluriennale al fine di giustificare il mantenimento dei costi iscritti in tale categoria;
      2. *la mancanza di tangibilità*: le Immobilizzazioni immateriali sono prive di *“consistenza fisica”* e, quindi, non concretamente tangibili. Possono essere sia beni immateriali veri e propri con una propria identificabilità e individualità (generalmente rappresentati da diritti giuridicamente tutelati, ad esempio i brevetti) sia costi pluriennali, che hanno caratteristiche di indeterminatezza ancora più marcate rispetto ai beni immateriali;
      3. *l’autonoma identificabilità*: i beni immateriali e i costi pluriennali devono essere specificatamente identificabili in maniera separata e distinta rispetto ad altri costi o altri beni. Tale requisito si manifesta con la presenza di un diritto giuridicamente tutelabile, con la possibilità di poter cedere il bene immateriale e con la possibilità di dimostrare l’effettiva capacità di generare benefici che saranno fruiti in futuro;
      4. *la possibilità di attribuire al bene un valore economico*.



### CLASSIFICAZIONE

Le Immobilizzazioni immateriali sono classificate come di seguito indicato:

* Costo di impianto, di ampliamento e di sviluppo;
* Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno;
* Concessioni, licenze, marchi e diritti simili;
* Immobilizzazioni in corso e acconti;
* Altre Immobilizzazioni immateriali.

*Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo*

I costi di impianto e di ampliamento sono rappresentati da costi che si sostengono in particolari momenti del ciclo di vita dell’Ateneo, come per esempio i costi iniziali della fase pre-operativa (start-up) oppure quella in cui si manifesta un significativo accrescimento o espansione - sia di tipo quantitativo sia di tipo qualitative - purché siano tali da apparire straordinari o comunque sostenuti in quanto necessari per lo svolgimento di attività precedentemente non poste in atto.

La caratteristica di tali costi è che essi sono generalmente *“non ripetitivi”* nel senso che non possono essere sostenuti in ogni esercizio, in quanto, perderebbero il requisito dell’utilità pluriennale.

I costi di impianto in senso stretto sono sostenuti al momento della costituzione dell’Ente (casistica scarsamente applicabile); i costi di ampliamento e di sviluppo sono connessi ad un incremento dimensionale dell’Ateneo e della sua operatività.

A titolo esemplificativo, un incremento dei costi sostenuti in relazione ad attività di sostegno allo studio - conseguente ad un aumento del numero degli iscritti in corsi di laurea già preesistenti - non può assimilarsi ad un ampliamento dell’Ateneo. Al contrario, in relazione all’apertura di una sede secondaria, finalizzati alla copertura di un ambito territoriale precedentemente non servito da alcuna sede, possono assimilarsi a un accrescimento operativo e/o dimensionale e, quindi, rappresentare nuove attività i cui costi possono essere classificati tra i costi di ampliamento e di sviluppo.

*Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno*

I diritti di brevetto riguardano lo sfruttamento di *“invenzioni industriali”* che implicano un’attività inventiva atta ad avere un’applicazione industriale. Affinché un’invenzione possa generare diritto di brevetto è necessario si tratti di un processo industriale, una macchina, uno strumento, un dispositivo, una applicazione tecnica di un principio specifico che rappresenti tuttavia una soluzione ad un problema tecnico fino a quel momento non risolto. Non sono, pertanto, invenzioni le sole scoperte, teorie scientifiche, metodi matematici che non risolvono un problema tecnico-pratico concreto.

In linea generale e prudenziale, i costi vanno iscritti a CE. Tuttavia, in virtù di determinate condizioni, posta la titolarità del diritto di utilizzo da parte dell’Ateneo e valutata l’utilità futura di tale diritto, si può procedere alla loro capitalizzazione, fornendo adeguate indicazioni nella NI. In merito occorre perciò chiarire in via preliminare che il rilascio del brevetto non può costituire in sé ragione sufficiente per l'iscrizione all'attivo di un valore immateriale e che in ogni caso la durata legale del brevetto costituisce solo uno degli elementi di valutazione per determinare il suo ammortamento.

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

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

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

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

I benefici futuri per l'Ateneo possono essere sia in termini di maggiori ricavi, sia in termini di riduzione di costi connessi ad un determinato processo produttivo. Ad esempio, per un brevetto relativo ad un nuovo processo industriale, occorrerà dimostrare che i) il brevetto svolgerà un ruolo specifico nella futura attività produttiva dell'Ateneo e che gli effetti economici e finanziari del suo utilizzo sono inclusi nei budget e nei piani aziendali; ii) vi sono studi di fattibilità in merito al suo concreto impiego e l'Ateneo ha già avviato / sta avviando i programmi per procurarsi le risorse tecnologiche, umane e finanziarie necessarie al suo sfruttamento.

I diritti nascenti dai brevetti sono autonomamente trasferibili, pertanto i costi iscrivibili alla voce “Immobilizzazioni Immateriali” possono essere rappresentati sia dai costi di produzione interna, sia da costi di acquisizione da terzi.

Qualora l'Ateneo realizzi l'opera internamente dovrà provvedere a capitalizzare l'insieme dei costi che hanno condotto ad ottenere il brevetto. Fra questi si annoverano:

* spese per retribuzioni del personale che ha svolto l'attività  di ricerca industriale e di sviluppo dell’invenzione;
* costi relativi ai consumi dei materiali, all'energia e altri costi afferenti l'attività ;
* costi per servizi;
* quote di ammortamento delle immobilizzazioni materiali ed immateriali direttamente utilizzate nell'attività  di ricerca e di sviluppo;
* eventuali oneri finanziari strettamente correlati con l'attività  oggetto della ricerca;
* costi sostenuti per la domanda e l'ottenimento della tutela nazionale e/o internazionale del diritto di brevetto.

In considerazione delle difficoltà di identificare i costi indiretti generali riferibili alla realizzazione dell’immobilizzazione immateriale, per motivi prudenziali si ritiene opportuno consentire la capitalizzazione solo dei costi diretti, specificatamente riferibili alla realizzazione del bene immateriale e per i quali sia documentabile la relazione di causa-effetto.

Eventuali costi successivi all'iscrizione iniziale del brevetto, quali quelli dovuti a modifiche progettuali e implementazioni diverse, potranno essere capitalizzati solo e nella misura in cui da essi possano scaturire dimostrabili benefici economici ulteriori rispetto a quelli previsti originariamente.

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

Negli esercizi successivi a quello del suo iniziale riconoscimento, il brevetto è esposto, al pari delle altre immobilizzazioni immateriali, al valore netto contabile, ottenuto come differenza tra il valore originario e i relativi ammortamenti. In ogni esercizio viene effettuata un’attenta analisi del valore residuo del brevetto e, se le condizioni che ne giustificarono l'iscrizione non sussistono più, ovvero se si sono modificate in tutto o in parte, il valore del brevetto è corrispondentemente ridotto. In tal senso, valgono le regole generali che regolano le poste delle immobilizzazioni materiali ed immateriali: i) il permanere dell’utilità futura che ne giustificò la capitalizzazione deve essere periodicamente accertato; il valore iscritto nello SP non può eccedere il valore stimato dell'utilità futura attesa. Nel caso dei brevetti non si tratta di verificare che sussistano ancora quelle specifiche condizioni innovative che giustificarono l'ottenimento del brevetto in sé (originalità e novità), bensì che persistano per l'Ateneo il carattere dell'industrialità e la capacità di proseguire i piani e i programmi di sfruttamento dell'invenzione e che i benefici economici attesi dallo sfruttamento si mantengano in misura sufficiente a garantire la copertura dei costi ancora iscritti all'attivo, nonché il recupero degli altri costi diretti ed indiretti connessi all'utilizzo.

Per I diritti di utilizzazione delle opera dell’ingegno, come per i brevetti, occorre sottolineare che in linea generale e prudenziale, i costi vanno iscritti a CE. Tuttavia, in virtù di determinate condizioni di seguito descritte, posta la titolarità del diritto di utilizzo da parte dell’ateneo e valutata l’utilità futura di tali diritti, si può procedere alla loro capitalizzazione, fornendo adeguate indicazioni nella NI. La tutela giuridica presuppone che l'opera abbia come destinazione specifica la rappresentazione intellettuale diretta ad una comunicazione, in quanto ciò che è oggetto di protezione non sono i principi scientifici o artistici contenuti, bensì la forma di espressione (libro, opera cinematografica, esecuzione). Il diritto si acquisisce con la creazione dell'opera, momento dal quale compete all'autore il diritto esclusivo di pubblicare l'opera e di utilizzarla in ogni forma e modo nei limiti fissati dalla legge. Ai fini dell'applicazione delle norme sul diritto d'autore e contrariamente a quanto previsto per i brevetti, le opere dell'ingegno non devono presentare alcuna caratteristica intrinseca particolare (industrialità, novità, originalità) se non l'originalità effettiva della forma espressiva. Infatti la protezione giuridica, fondata sulla tutela delle manifestazione del pensiero in quanto tale, in quanto espressione della personalità umana, a prescindere dall'utilità pratica (economico patrimoniale) che esse possono avere. L'acquisto del diritto di autore (che può essere esercitato da più persone *pro indiviso* e che nei suoi risvolti economici può spettare anche a soggetti diversi dall'autore stesso come nel caso delle opere cinematografiche in cui i diritti morali competono al regista, mentre quelli patrimoniali al produttore), si attua con la creazione dell'opera e non è subordinato alla registrazione o ad altri formali presupposti. La tutela giuridica (morale e patrimoniale) ha una durata eccezionalmente lunga estendendosi alla durata della vita dell'autore e sino al settantesimo anno solare dopo la sua morte e si attua a prescindere da qualsiasi utilizzazione pratica dell'opera. Il diritto d'autore può essere oggetto di trasferimento attraverso atti di disposizione *inter vivos* tra i quali meritano menzione:

* il contratto di edizione con il quale l'autore, contro un compenso pattuito, concede all'editore il diritto di pubblicazione dell'opera e l'editore si obbliga a riprodurre l'opera e a metterla in vendita ad un prezzo pattuito. Con tale contratto l'autore non cede il proprio diritto d'autore, ma costituisce a favore dell'editore un nuovo diritto, che è quello del diritto di utilizzazione economica dell'opera nei limiti fissati dal contratto, ossia per un certo numero di edizioni o entro un certo periodo temporale, che non può eccedere i venti anni. Il compenso è normalmente legato al risultato delle vendite (compartecipazione);
* il contratto di rappresentazione, per le opere teatrali, coreografiche ecc., con il quale l'autore concede la facoltà di rappresentare o eseguire in pubblico l'opera, contro un determinato corrispettivo;
* il contratto di esecuzione equivalente al precedente per le opere musicali.

Il diritto d'autore in sé non può mai costituire ragione sufficiente per l'iscrizione all'attivo di un valore immateriale. Ciò vale in linea di principio anche per i programmi di software ai quali attraverso convenzioni e atti comunitari tale tutela è stata estesa. Le caratteristiche delle immobilizzazioni immateriali iscritte nella categoria in oggetto sono le seguenti:

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

Le possibilità che un diritto d'autore ha di generare benefici economici nel futuro, dipendono da:

* caratteristiche intrinseche dell'opera e del favore che essa può incontrare presso il pubblico;
* effettiva pianificazione del suo concreto sfruttamento;
* disponibilità di adeguate risorse finanziarie e produttive idonee a sostenere lo sfruttamento economico.

I benefici futuri per l’Ateneo possono configurarsi sia in termini di ricavi diretti, sia in termini di ricavi indiretti. Ricavi diretti sono quelli connessi alla commercializzazione dell'opera derivante da un contratto di edizione, dalla sua rappresentazione o dalla sua esecuzione diretta ad un pubblico identificato (teatri, concerti ecc.), quando questi paghi un corrispettivo specifico (acquisto della riproduzione, acquisto di biglietti o abbonamenti) per quell'opera. Ricavi indiretti sono quelli connessi alla rappresentazione al pubblico attraverso radio, televisione e altri mezzi di diffusione sonora e visiva, quando il pubblico non versa per tali rappresentazioni alcuna somma specifica, ovvero versa abbonamenti annuali connessi ad una molteplicità indeterminata di spettacoli e pertanto non riconducibili neanche indirettamente a quell'opera specifica. La previsione anche di una sola delle due tipologie di sfruttamento, collegata alla formazione di piani e programmi e alla quantificazione dei costi e dei ricavi attesi in misura congrua, giustifica l'iscrizione del costo del diritto d'autore tra le immobilizzazioni immateriali.

*Concessioni, licenze, marchi e diritti simili*

Le concessioni sono provvedimenti emessi dalla PA con cui a un soggetto è attribuito il diritto all’esecuzione di servizi oppure diritti di utilizzo di beni di competenza esclusiva dell’Ente concedente.

Le concessioni possono, quindi, riguardare:

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

L’iscrizione nelle Immobilizzazioni immateriali è limitata alla quota pagata una tantum al momento dell’ottenimento della concessione. Eventuali canoni annui corrisposti per la stessa saranno invece imputati a CE dell’esercizio.

La licenza rappresenta invece una serie di atti amministrativi con cui un soggetto è autorizzato ad esercitare una data attività. Possono avere natura pubblicistica (licenze amministrative) sia natura privatistica (licenze d’uso su brevetti, invenzioni e simili). Una particolare categoria ampiamente diffusa nel mondo universitario può essere quella delle licenze software per le quali valgono specifiche considerazioni.

Il marchio, infine, è un segno distintivo dell’Ateneo oppure di un suo prodotto o di servizio. L’iscrizione dei costi in tale voce può avvenire sia a seguito di produzione interna, sia a seguito di acquisizione a titolo oneroso da terzi, mentre non è iscrivibile il marchio ricevuto a titolo gratuito. Nel caso di produzione interna, poiché il marchio è finalizzato alla mera distinzione commerciale del proprio prodotto (di più prodotti o dell'Ateneo) rispetto a quello della concorrenza, i costi interni iscrivibili in questa voce vanno intesi in senso restrittivo e possono ricondursi essenzialmente ai costi diretti interni ed esterni, strettamente correlati all’ottenimento del marchio.

*Immobilizzazioni in corso e acconti*

Le Immobilizzazioni immateriali in corso sono costituite da tutti quei costi sostenuti per l’acquisizione di un bene immateriale ovvero tutti quei costi pluriennali per i quali alla data di Bilancio non si dispone della piena titolarità del diritto ovvero non ancora completati a tale data e quindi non ancora produttori dei correlati benefici economici.

*Altre immobilizzazioni immateriali*

La voce *“Altre Immobilizzazioni immateriali”* è di natura residua ed è destinata ad accogliere tutti i beni immateriali ovvero altri costi ed oneri pluriennali che, pur possedendo tutti i requisiti delle Immobilizzazioni immateriali, non possono essere specificatamente classificati in nessuna delle precedenti voci esaminate.

Tra li esempi più ricorrenti di altre Immobilizzazioni immateriali vi sono:

* *know-how*: si tratta di un insieme di conoscenze tecniche, di informazioni non accessibili al pubblico e indispensabili per produrre un bene, erogare un servizio ovvero attuare un processo produttivo. Il know-how può essere iscritto come posta autonoma tre le altre Immobilizzazioni immateriali a condizione che, oltre al rispetto dei requisiti di carattere generale, sia stato acquisito a titolo oneroso da terzi;
* *costi per migliorie su beni di terzi*: trattasi di costi di natura straordinaria sostenuti su beni di proprietà di terzi ma a disposizione dell’Ateneo (affitto, leasing, uso, godimento, diritti di superficie ecc.) che comportano un incremento di utilità del bene su cui sono stati sostenuti (miglioramento, ampliamento o ammodernamento del bene). Tali costi sono iscritti nella voce altre Immobilizzazioni immateriali qualora le migliorie e le spese incrementative non siano separabili dai beni stessi, ossia non possano avere una loro autonoma funzionalità. In caso contrario, qualora le migliorie siano separabili dai beni stessi, i costi sostenuti possono essere iscritti nella categoria di appartenenza tra le Immobilizzazioni materiali. A titolo di esempio la realizzazione di una costruzione leggera adiacente un edificio concesso in comodato all’Ateneo, seppur possa essere considerata una miglioria dell’edificio principale, andrà capitalizzata nella voce *“Costruzioni Leggere”* e non in *“Migliorie su Beni di Terzi”* in quanto separatamente identificabile e non si confonde con l’edificio principale;
* *oneri accessori sui finanziamenti*: si tratta dei costi sostenuti per ottenere un finanziamento, come ad esempio spese per l’istruttoria, imposta sostitutiva sui finanziamenti e altri costi simili sostenuti una tantum al momento dell’ottenimento o dell’erogazione del finanziamento. Tali costi sono classificati nella Voce *“Altre Immobilizzazioni immateriali”* a condizione che il finanziamento sia effettivamente erogato/ottenuto. Qualora a seguito dell’istruttoria i finanziamenti non vengano concessi, i costi eventualmente sostenuti saranno imputati a CE dell’esercizio;
* Una particolare tipologia di costi iscrivibili nella categoria delle altre Immobilizzazioni sono i *costi per software* per i quali è necessario distinguere se si tratti di software di base (costituito dall'insieme delle istruzioni indispensabili per il funzionamento dell'hardware) oppure di software applicativo (costituito dall'insieme delle istruzioni che consentono l'utilizzo di funzioni del software di base al fine di soddisfare specifiche esigenze dell'utente), in quanto i costi sostenuti per il software di base sono iscritti nella medesima categoria delle Immobilizzazioni materiali a cui appartiene l’hardware di riferimento, mentre i costi del software applicativo possono essere iscritti nelle Immobilizzazioni immateriali quando si riferiscono a:
  + software applicativo acquistato a titolo di proprietà oppure acquisto a titolo di licenza d’uso con pagamento di una quota una tantum;
  + software applicativo prodotto per uso interno *“non tutelato”*: possono essere capitalizzati solo i costi diretti sostenuti per l’ottenimento del software, quindi devono essere specificatamente riferibili al progetto di realizzazione del software e, pertanto, devono essere attendibilmente documentabili.

I costi per il software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato con pagamento di un corrispettivo periodico sono imputati a CE quando sostenuti mentre i costi per il software applicativo prodotto per uso interno *“tutelato”* ai sensi della legge sui diritti d'autore, sono iscritti nella voce *“Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno”* della classe *“Immobilizzazioni immateriali”*. Inoltre è possibile sostenere solo i costi sostenuti dopo che vi sia ragionevole certezza del completamento del progetto e che il software sia idoneo all’uso per il quale sia stato progettato;

* *Oneri pluriennali relativi ai cd. “costi ambientali”.* Si tratta di costi per il cui trattamento occorre rifarsi alla Raccomandazione della Commissione Europea del 30 maggio 2001, relativa alla rilevazione, alla valutazione e alla divulgazione di informazioni ambientali nei conti annuali. In base al punto n. 13 della Raccomandazione, le spese ambientali possono essere capitalizzate quando sono destinate a servire durevolmente alle attività dell’organizzazione e se, inoltre, è soddisfatto uno dei seguenti criteri:

a) i costi sono collegati ai vantaggi economici futuri di cui l’organizzazione dovrebbe beneficiare e che permettono di prolungare la vita, aumentare la capacità o migliorare la sicurezza o l'efficienza di attività al di sopra del loro rendimento valutato in origine; o

b) i costi riducono o impediscono la contaminazione ambientale che potrebbe essere causata dalle future attività dell'impresa.

Ad esempio, la certificazione della “carbon footprint” (impronta energetica) dell’Ateneo, se si ritiene che la certificazione consentirà all’Ateneo di conseguire vantaggi economici futuri in quanto, in coerenza con la missione e la visione di «Tor Vergata» legate allo sviluppo sostenibile, contribuirà a dimostrare in modo fattivo ai portatori di interessi l’accountability dell’Università in tema di lotta ai cambiamenti climatici e a rendere sempre più credibile la reputazione ambientale dell’Ateneo, sarà iscritta in questa voce.

La struttura della contabilità generale per le Immobilizzazioni Immateriali può essere la seguente:

|  |
| --- |
| **DESCRIZIONE** |
| **Immobilizzazioni immateriali** |
| ***Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo*** |
| Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo |
| Fondo ammortamento costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo |
| ***Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno*** |
| Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno |
| Fondo ammortamento diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno |
| ***Concessioni, licenze, marchi e diritti simili*** |
| Concessioni, licenze, marchi e diritti simili |
| Fondo ammortamento concessioni, licenze, marchi e diritti simili |
| ***Immobilizzazioni in corso e acconti*** |
| Immobilizzazioni in corso e acconti |
| ***Altre Immobilizzazioni immateriali*** |
| Realizzazione software |
| Fondo ammortamento realizzazione software |
| Beni immateriali |
| Fondo ammortamento beni immateriali |
| Licenze software |
| Fondo ammortamento licenze software |

TAB. 10 – IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI: STRUTTURA CONTABILITÀ

### RILEVAZIONE INIZIALE

Come anticipato nel paragrafo 6.1 le Immobilizzazioni immateriali sono contraddistinte dai seguenti elementi distintivi, che costituiscono requisiti indispensabili per la loro iscrizione iniziale:

* + - * l’utilità pluriennale;
      * la mancanza di tangibilità;
      * l’autonoma identificabilità;
      * la possibilità di attribuire un valore economico.

Tuttavia, stante l’eterogeneità degli elementi ricompresi nelle varie categorie in cui sono suddivise le Immobilizzazioni immateriali, l’iscrizione iniziale richiede la presenza specifica di ulteriori elementi.

La tabella che segue indica, per singola categoria, i requisiti specifici per l’iscrizione inziale delle Immobilizzazioni immateriali.

|  |  |
| --- | --- |
| **CATEGORIA** | **REQUISITI SPECIFICI PER ISCRIZIONE INIZIALE** |
| ***Costi di impianto, ampliamento e di sviluppo*** | Costi di carattere straordinario che comportano un incremento dimensionale sia quantitativo sia qualitativo in attività precedentemente non poste in atto. Devono inoltre essere riferiti a un prodotto o processo chiaramente identificabile e separabile da quelli preesistenti.  Ad esempio:   * costi per cambiamento del sistema informativo-contabile; costi relativi alla sua progettazione; costi relativi alla conseguente formazione del personale; * costi relativi a ricerche di mercato per ampliamento offerta formativa dell’Ateneo; * costi di avviamento di una società di spin off universitario o di una nuova attività (costi di start-up) che possono includere i costi del personale operativo che avvia le nuove attività, i costi di assunzione e di addestramento del nuovo personale, i costi di allacciamento di servizi generali, quelli sostenuti per riadattare luoghi produttivi esistenti. * costi di sviluppo sostenuti per l’applicazione dei risultati della ricerca applicata (costi per la progettazione, per le prove, per la realizzazione di stampi e matrici, per la realizzazione del prototipo, o del modello   del nuovo prodotto). |
| ***Diritti di brevetto*** | I diritti di brevetto devono essere acquisiti a titolo oneroso. L’elemento brevettabile deve avere la caratteristica della novità, ossia non deve  essere stata prima accessibile al pubblico e deve essere tecnicamente realizzabile. |
| ***Diritti di utilizzazione opere dell’ingegno*** | I diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno devono essere  acquisiti a titolo oneroso. |
| ***Concessioni*** | Costi non ricorrenti sostenuti una tantum per l’ottenimento della  concessione. |
| ***Licenze*** | Costi non ricorrenti sostenuti una tantum per l’ottenimento del diritto di proprietà o del diritto di uso della licenza.  Se la licenza è realizzata internamente, costi strettamente connessi alla realizzazione della licenza per i quali è documentabile la relazione di causa – effetto. |
| ***Marchio*** | Deve essere acquisito a titolo oneroso da terzi. Se prodotto internamente sono iscrivibili solo i costi strettamente connessi all’ottenimento del marchio e per i quali è documentabile la relazione  di causa – effetto. |
| ***Migliorie su beni di terzi*** | Costi straordinari sostenuti su beni non di proprietà dell’Ateneo per un ampliamento, miglioramento o adeguamento del bene stesso che non siano separabili dal bene principale. |
| ***Oneri accessori su finanziamenti*** | Costi di istruttoria di operazioni di finanziamento, solo qualora il  finanziamento sia stato effettivamente erogato. |

TAB. 11 – IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI: REQUISITI SPECIFICI D’ISCRIZIONE

Accertata la presenza dei requisiti di carattere generale necessari per l’identificazione di un’immobilizzazione immateriale, nonché quelli specifici per le singole categorie di Immobilizzazioni immateriali, occorre definire il valore dell’iscrizione iniziale delle suddette voci.

Secondo quanto previsto dall’art. 4, comma 1, lettera a) del DM del 14 gennaio 2014, n. 19, le Immobilizzazioni immateriali sono rilevate inizialmente in base costo di acquisto ovvero del costo di produzione se realizzate al proprio interno, compresivi degli oneri accessori (c.d. *“costo storico”*).

Per oneri accessori si intendono tutti quegli oneri sostenuti affinché l’immobilizzazione immateriale possa essere utilizzata e posta nelle condizioni di produrre benefici per l’Ateneo (spese di registrazione, consulenze tecniche specifiche ecc.); conseguentemente non possono essere inclusi i costi accessori sostenuti dopo che l’Ateneo abbia iniziato a ottenere benefici dall’utilizzo dell’immobilizzazione. Il costo di acquisto è incrementato dell’IVA laddove non detraibile.

*Caso pratico n. 1*

Si ipotizzi l’acquisto di un diritto di brevetto dal costo di € 50.000 in data 15.03.20XX. Il pagamento viene effettuato per il 50% a 30 giorni dall’acquisto e per il restante 50% entro 6 mesi.

Al momento dell’acquisto verrà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **15.03.20XX – SCRITTURA DI ACQUISTO** | | | |
| Diritti di Brevetto (SP) | @ | Debiti vs fornitori (SP) | 50.000,00 |

Al momento del pagamento della prima tranche del 50% verrà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **15.04.20XX – SCRITTURA PAGAMENTO PRIMA TRANCHE 50%** | | | |
| Debiti vs fornitori (SP) | @ | Banca c/c (SP) | 25.000,00 |

Al momento del pagamento del saldo pari al residuo 50% verrà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **15.09.20XX – SCRITTURA PAGAMENTO SALDO 50%** | | | |
| Debiti vs fornitori (SP) | @ | Banca c/c (SP) | 25.000,00 |

*Caso pratico n. 2*

La casistica di acquisto di Immobilizzazioni in valuta richiede l’iscrizione al tasso di cambio alla data di acquisizione. Ciò significa che la conversione dell’eventuale acquisto in valuta deve essere effettuata alla data in cui il costo di acquisto dell’attività immateriale è stato sostenuto, che corrisponde al momento in cui il bene immateriale entra nella disponibilità dell’Ateneo.

Solo nei casi in cui tra la data di acquisto e la data di Bilancio il tasso di cambio abbia subito delle forti oscillazioni, tali da configurare una perdita durevole di valore, occorre procedere all’adeguamento del valore di iscrizione dell’immobilizzazione in base al minor tasso di cambio.

* + 1. VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALLA PRIMA ISCRIZIONE

Il costo di acquisto o costo di produzione delle Immobilizzazioni immateriali la cui utilizzazione si manifesta in un arco temporale superiore all’esercizio, devono essere sistematicamente ammortizzato in ogni singolo esercizio, tenuto conto della residua possibilità di utilizzo.

L’ammortamento è la conseguente applicazione della regola della competenza economica secondo cui i costi si attribuiscono all’esercizio in cui sono realizzati i ricavi che contribuiscono a conseguire. Pertanto, considerato che le Immobilizzazioni immateriali consistono in beni non tangibili a utilità pluriennale oppure in costi pluriennali, al fine di distribuire il costo negli esercizi in cui si manifesteranno i correlati ricavi, si opera l’ammortamento.

Le aliquote di ammortamento applicate dall’Ateneo, in linea con quanto previsto dal MTO, per le categorie di Immobilizzazioni immateriali sono le seguenti, così come deliberato dal Consiglio di Amministrazione in data 18 dicembre 2014:

|  |  |
| --- | --- |
| **CATEGORIA** | **ALIQUOTA AMMORTAMENTO** |
| Costi di impianto, ampliamento e di sviluppo | 20% |
| Diritti di brevetto e di utilizzazione delle opere dell’ingegno | 20% |
| Concessioni, licenze e marchi | 20% |
| Immobilizzazioni in corso | -- |
| Altre Immobilizzazioni immateriali | 20% |
| Migliorie su beni di terzi | Periodo minore tra quello di utilità futura delle spese e quello che ne deriva dal  contratto di utilizzo del bene di terzi |
| Oneri accessori su finanziamenti | % definita in relazione alla durata del finanziamento |

TAB. 12 – IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI: ALIQUOTE DI AMMORTAMENTO

Pertanto alla data di riferimento di ciascun Bilancio d’esercizio, ciascuna immobilizzazione immateriale viene esposta in base al VNC, ossia al costo storico al netto degli ammortamenti conteggiati sino alla data di riferimento del Bilancio.

*Caso pratico n. 3*

Si ipotizzi il sostenimento di spese di ampliamento di un immobile di terzi per complessivi € 90.000. Le spese hanno una utilità pluriennale stimata di 10 anni circa mentre il contratto di locazione dell’immobile ha scadenza in 6 anni.

Sulla base delle informazioni sopra riportate le spese sostenute, qualificabili come migliorie su beni di terzi, dovranno essere ammortizzate in 6 anni (minore tra il residuo periodo di utilizzazione dell’immobile e la durata stimata spese sostenute).

La tabella che segue riporta il piano di ammortamento.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **ANNO** | **COSTO STORICO** | **AMMORTAMENTO DELL’ESERCIZIO** | **VALORE NETTO CONTABILE** |
| 31.12.20XX | 90.000 | 15.000 | 75.000 |
| 31.12.20XX+1 |  | 15.000 | 60.000 |
| 31.12.20XX+2 |  | 15.000 | 45.000 |
| 31.12.20XX+3 |  | 15.000 | 30.000 |
| 31.12.20XX+4 |  | 15.000 | 15.000 |
| 31.12.20XX+5 |  | 15.000 | - |

Alla chiusura di ogni esercizio verrà effettuata la seguente scrittura contabile:

**31.12.20XX – SCRITTURA DI AMMORTAMENTO ANNUALE**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Ammortamento Migliorie su beni di terzi  (CE) | @ | Fondo Ammortamento Migliorie su beni di terzi (SP) | 15.000,00 |

Nello SP predisposto alla chiusura del primo esercizio di ammortamento la voce *“Migliorie su beni di terzi”* verrà esposta nella sezione dell’Attivo dello SP per un valore di € 75.000 (pari alla somma algebrica del costo storico di acquisto, € 90.000 e del relativo fondo di ammortamento pari a € 15.000). Alla chiusura del secondo esercizio di ammortamento la voce sarà esposta per un VNC pari a € 60.000 (costo storico di acquisto € 90.000 e fondo ammortamento accumulato € 30.000). Il processo di ammortamento si concluderà nel quinto esercizio e, quindi, la voce *“Migliorie su beni di terzi”* presenterà un valore netto contabile pari a zero.

* + 1. PERDITE DUREVOLI DI VALORE

Qualora alla data di chiusura dell’esercizio il valore di recupero delle Immobilizzazioni immateriali risulti durevolmente inferiore rispetto al valore contabile determinato secondo il procedimento dell’ammortamento, occorre procedere alla riduzione al minor valore. Elemento caratteristico di tale svalutazione è che la perdita di valore deve essere qualificata come durevole, nel senso che deve derivare da fatti o circostanze che non consentano più di recuperare il valore contabile dell’immobilizzazione tramite l’uso.

Negli esercizi successivi, se vengono meno le ragioni che hanno determinato la svalutazione, si deve procedere al ripristino del valore e più precisamente del valore originario al netto degli eventuali ammortamenti non calcolati a causa della svalutazione.

Il ripristino di valore non può essere effettuato per gli oneri pluriennali.

* + 1. ELIMINAZIONE DELLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Un’immobilizzazione immateriale viene eliminata quando:

* ceduta a terzi;
* si manifesta la decadenza del diritto di utilizzazione;
* non vi sono più le condizioni di utilità pluriennale e, in generale, vengono meno i requisiti che ne avevano comportato l’originaria iscrizione.

Al momento dell’eliminazione dell’immobilizzazione immateriale è necessario eliminare dal Bilancio il corrispondente VNC ossia il costo storico al netto degli ammortamenti cumulati sino all’esercizio precedente a quello in cui avviene l’eliminazione.

La differenza tra il VNC e l’eventuale prezzo di cessione determina una plusvalenza (prezzo cessione > VNC) o minusvalenza (prezzo di cessione < VNC).

La plusvalenza viene iscritta nella voce di CE *“V. Altri ricavi e proventi”* mentre la minusvalenza viene iscritta nella voce di CE *“XII. Oneri diversi di gestione”* qualora la dismissione dell’immobilizzazione immateriale sia derivante da un processo normale di cambiamento o rinnovamento degli asset aziendali.

Diversamente, qualora la dismissione sia conseguente ad eventi eccezionali e non prevedibili, la plusvalenza o minusvalenza che ne deriva viene rilevata tra i componenti straordinari di reddito (Sezione E del CE).

*Caso pratico n. 4*

Si ipotizzi un brevetto acquistato nell’esercizio n per € 10.0000 utilizzabile per 5 anni (aliquota del 20%). Nel corso del quarto anno di utilizzo il brevetto viene ceduto a un soggetto terzo per € 1.000.

Al momento della cessione (effettuata alla data del 31.10.20XX) sarà realizzata una minusvalenza di € 3.000, come di seguito schematizzato:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **ANNO** | **COSTO STORICO** | **AMM.TO ANNUO** | **VALORE NETTO**  **CONTABILE (VNC)** | **PREZZO CESSIONE** | **PLUS / MINUS (PREZZO**  **CESSIONE – VNC)** |
| 31.12.20XX | 10.000,00 | 2.000,00 | 8.000,00 |  |  |
| 31.12.20XX+1 |  | 2.000,00 | 6.000,00 |  |  |
| 31.12.20XX+2 |  | 2.000,00 | 4.000,00 |  |  |
| 31.12.20XX+3 |  | - | 4.000,00 | 1.000,00 | (3.000,00) |

Al momento della cessione verrà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **31.10.20XX – CESSIONE BREVETTO CON MINUSVALENZA** | | | | |
| Diversi | @ | Diritti di brevetto (SP) |  | 4.000,00 |
| Crediti vs Terzi (SP) |  |  | 1.000,00 |  |
| Minusvalenze (CE) |  |  | 3.000,00 |  |

L’iscrizione della minusvalenza tra gli oneri di gestione ordinaria oppure tra i componenti straordinari di reddito è in funzione della natura dell’evento che ha determinato la cancellazione del brevetto. In tale specifica ipotesi, trattandosi di una cessione a un soggetto terzo, evidentemente l’evento è da qualificarsi come rientrante nell’ordinaria gestione e, pertanto, la classificazione più adeguata è quella tra gli oneri diversi di gestione.

Si precisa che secondo i corretti principi contabili in caso di cessione/dismissione delle Immobilizzazioni dovrebbe essere calcolata la quota di ammortamento fino alla data di cessione/dismissione, in modo da determinare il contributo (tramite la quota di ammortamento) che l’immobilizzazione immateriale ha dato dall’esercizio dell’esercizio e fino alla data in cui è stata ceduta/dismessa.

Si sottolinea, comunque, che l’eventuale mancata contabilizzazione della quota di ammortamento maturata sino alla data di cessione/dismissione determinerebbe solo un effetto classificatorio, in quanto si tradurrebbe in una minor plusvalenza oppure in una maggior minusvalenza iscritta nel CE dell’esercizio, senza alcun effetto sul risultato nel suo complesso.

## IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

### DEFINIZIONE

Le Immobilizzazioni materiali sono beni tangibili che partecipano al processo produttivo dell’Ateneo e la cui utilità perdura per più di un esercizio. La condizione di utilità pluriennale non si riferisce alle caratteristiche intrinseche dei beni, bensì alla destinazione che l’Ateneo dà agli stessi.

Gli elementi caratterizzanti le Immobilizzazioni materiali sono:

* + - * *l’utilità pluriennale*: significa che i beni sono a fecondità ripetuta, ovvero producono benefici per l’Ateneo per più di un esercizio. Tale requisito è elemento essenziale ai fini dell’iscrizione iniziale di un costo tra le Immobilizzazioni materiali e deve essere presente per tutto il periodo di vita utile stimata, ovvero quel periodo in cui il bene potrebbe produrre benefici economici. La persistenza del suddetto requisito viene verificata con cadenza periodica (almeno una volta l’anno in occasione della redazione del Bilancio di esercizio), al fine di giustificare il mantenimento dei costi iscritti nella predetta categoria;
      * *la modalità di acquisizione*: possono essere iscritti tra le Immobilizzazioni materiali i beni acquistati o prodotti internamente dall’Ateneo.
    1. CLASSIFICAZIONE

Le Immobilizzazioni materiali sono classificate come di seguito indicato:

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.

Inoltre, sono Immobilizzazioni materiali i beni utilizzati nell’ambito di progetti di ricerca dell’Ateneo finanziati con fonti esterne.

*Terreni e fabbricati*

Rientrano nella categoria dei terreni le pertinenze fondiarie dei fabbricati civili e industriali, nonché altre superfici, terreni agricoli e aree edificabili. I terreni, per loro natura, non perdono valore nel tempo, pertanto non sono sottoposti al processo di ammortamento. 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).

Tra i fabbricati vengono inclusi i fabbricati utilizzati per le finalità istituzionali dell’Ateneo e quindi per l’attività didattica, attività di ricerca, l’attività sportiva nonché tutte le relative pertinenze e le costruzioni leggere.

*Impianti e attrezzature*

Rientrano nella suddetta categoria gli impianti, sia generici che specifici, separabili dal fabbricato in cui sono installati.

Gli impianti generici sono caratterizzati dal fatto di non essere legati all’attività tipica dell’Ateneo come, ad esempio, gli impianti collegati ai servizi di riscaldamento e condizionamento, ai servizi di sicurezza ecc.

Gli impianti specifici, al contrario, sono collegati alle tipiche attività svolte dall’Ateneo, con esclusione dei beni qualificabili come attrezzature scientifiche (si veda categoria successiva).

Nella stessa voce degli impianti si devono esporre anche le attrezzature generiche, ovvero l’insieme degli strumenti destinati all’attività didattica e amministrativa dell’Ateneo.

*Attrezzature scientifiche*

Tra le attrezzature scientifiche rientrano quegli strumenti impiegati in modo specifico nell’attività scientifica e di ricerca, spesso a contenuto altamente tecnologico. Per questa loro caratteristica, la vita utile di tali beni può essere piuttosto breve in considerazione dell’elevato grado di senescenza e obsolescenza.

*Patrimonio librario, opere d’arte, d’antiquariato e museali*

All’interno di questa categoria vengono classificati i beni mobili di valore culturale, storico, archeologico e artistico, nonché il patrimonio librario e i mobili e arredi di pregio.

Per quanto riguarda il patrimonio librario, occorre in primo luogo distinguere tra le seguenti fattispecie:

* + - * il materiale librario acquistato non per costituire raccolta, ma per essere distribuito quale strumento di lavoro, di formazione o aggiornamento professionale; esso non entra a far parte del patrimonio librario, ma il relativo costo è iscritto a CE nell’esercizio in cui avviene l’acquisto, nella voce “Costi della gestione corrente”, sotto-voce “Acquisto di libri, periodici e material bibliografico”;
      * gli acquisti di materiale bibliografico ordinario effettuati dall’Ateneo nel corso dell’esercizio, ovvero libri, riviste, materiale bibliografico anche su formato digitale sono iscritti tra le immobilizzazioni materiali e sottoposti al processo di ammortamento (aliquota del 100%, durata del processo di ammortamento pari a un anno). Per i libri, i periodici e le altre pubblicazioni concernenti ricerche e lavori originali, qualora destinati allo scambio o alla distribuzione gratuita in ambito scientifico o istituzionale, è tenuto un registro con l’annotazione del loro numero e dei destinatari e sono iscritti nell’inventario in cinque esemplari. Di ciascun titolo del materiale bibliografico non possono essere inventariati più di cinque esemplari, a meno che non si tratti di edizioni diverse;
      * il patrimonio bibliografico di pregio, comprese le collezioni scientifiche, caratterizzato dal fatto di non perdere valore nel corso del tempo, viene iscritto nelle immobilizzazioni materiali e non assoggettato ad ammortamento. In particolare vengono identificati come patrimonio librario di interesse storico: i manoscritti, gli autografi, i carteggi, i documenti notevoli, gli incunaboli, nonché i libri, le stampe, le incisioni aventi carattere di rarità e pregio. In particole per i documenti manoscritti e i libri a stampa il carattere di antico si attribuisce ai testi prodotti prima del 1850;

Nella suddetta voce vine esposto, oltre al materiale bibliografico, anche il valore dei beni mobili di pregio o a carattere storico, presenti in Ateneo. In particolare vengono identificati quali beni di interesse storico: a) le cose mobili, collezioni o serie di oggetti che, per autore, tradizione, fama e particolari caratteristiche, rivestono un eccezionale interesse artistico o storico; b) le carte geografiche e gli spartiti musicali aventi carattere di rarità e di pregio artistico o storico; c) le fotografie con relativi negativi e matrici, aventi carattere di rarità e di pregio artistico o storico; d) i beni e gli strumenti di interesse per la storia della scienza e della tecnica aventi più di cinquanta anni; e) le fotografie e gli esemplari delle opere cinematografiche, audiovisive, o sequenze di immagini in movimento o comunque registrate, nonché le documentazioni di manifestazioni sonore o verbali comunque registrate, la cui produzione risalga ad oltre venticinque anni.

Il patrimonio artistico, museale e i beni di antiquariato aventi le caratteristiche sopra indicate non sono assoggettati al processo di ammortamento in quanto si ritiene che non perdano valore in funzione del tempo.

*Mobili e arredi*

Nella categoria mobili e arredi è esposto il valore dei beni utilizzati sia nell’ambito dei servizi principalmente erogati dall’Ateneo, ovvero quelli di didattica e di ricerca, sia per le attività di supporto amministrativo e tecnico.

*Immobilizzazioni in corso e acconti*

Tra le Immobilizzazioni in corso sono iscritti i costi sostenuti per acquisire o produrre internamente le Immobilizzazioni materiali non ancora ultimate. Per acconti, invece, si intendono gli eventuali anticipi corrisposti ai fornitori per l’acquisto di Immobilizzazioni materiali.

La peculiarità di questa voce è rappresentata dal fatto che i valori espressi non sono ammortizzabili fin quando non è acquisita la titolarità del bene o non è completato il processo che renda il bene utilizzabile. In fase di predisposizione del primo bilancio d’esercizio successivo alla completa acquisizione della proprietà del bene e/o alla sua entrata in uso, 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.

Affinché sia corretta la classificazione di tali costi tra le Immobilizzazioni in corso e acconti è necessario che sia i costi di acquisto o produzione, sia gli anticipi versati ai fornitori, siano riferiti a beni materiali che, una volta acquisiti o terminati, abbiamo un’utilità pluriennale.

*Altre immobilizzazioni materiali*

L’ultima categoria delle Immobilizzazioni materiali è dedicata a quei beni tangibili a utilità pluriennale che non trovano collocazione nelle suddette categorie, a causa della loro differente natura. In tale voce residuale sono esposti, a titolo di esempio, i costi per l’acquisto di automezzi, autovetture, computer, fax, fotocopiatrici. Data l’eterogeneità dei beni iscrivibili in tale categoria, gli stessi potranno avere vite utili stimate fortemente differenziate.

La struttura della contabilità generale per le Immobilizzazioni Materiali può essere la seguente:

|  |
| --- |
| **DESCRIZIONE** |
| **Immobilizzazioni materiali** |
| ***Terreni e fabbricati*** |
| Terreni |
| Fabbricati residenziali per finalità istituzionali |
| Fondo ammortamento fabbricati residenziali per finalità istituzionali |
| Fabbricati residenziali per altre finalità |
| Fondo ammortamento fabbricati residenziali per altre finalità |
| Opere destinate al culto |
| Fondo ammortamento opere destinate al culto |
| Beni immobili di valore culturale, storico, archeologico e artistico |
| Fondo ammortamento beni immobili di valore culturale, storico, archeologico e artistico |
| Altri beni immobili |
| Fondo ammortamento altri beni immobili |
| ***Impianti e attrezzature*** |
| Impianti e attrezzature generiche |
| Fondo ammortamento impianti e attrezzature generiche |
| Impianti tecnologici per PVT |
| Fondo ammortamento impianti tecnologici per PVT |
| ***Attrezzature scientifiche*** |
| Attrezzature e macchinari tecnico-scientifici |
| Fondo ammortamento attrezzature e macchinari tecnico-scientifici |
| ***Patrimonio librario, opere d’arte, di antiquariato e museali*** |
| Materiale bibliografico |
| Fondo ammortamento materiale bibliografico |
| Opere artistiche |
| ***Mobili e arredi*** |
| Arredi e mobili per uffici |
| Fondo ammortamento arredi e mobili per uffici |
| Arredi per la didattica |
| Fondo ammortamento arredi per la didattica |
| Arredi e mobili per alloggi, ristorazione e rappresentanza |
| Fondo ammortamento arredi e mobili per alloggi, ristorazione e rappresentanza |
| ***Immobilizzazioni in corso e acconti*** |
| Interventi edilizi su fabbricati residenziali per finalità istituzionali |
| Interventi edilizi su fabbricati residenziali per altre finalità |
| Interventi edilizi su opere destinate al culto |
| Interventi edilizi su beni immobili di valore culturale, storico, archeologico e artistico |
| Altri interventi edilizi |
| Immobilizzazione materiali in corso e acconti – Quota impianti |
| ***Altre Immobilizzazioni materiali*** |
| Apparecchiature e strumenti per l’informatizzazione - Hardware |
| Fondo ammortamento apparecchiature e strumenti per l’informatizzazione - Hardware |
| Automezzi |
| Fondo ammortamento automezzi |
| Strumenti di restauro e conservazione materiale bibliografico, artistico e museale |
| Fondo ammortamento strumenti di restauro e conservazione materiale bibliografico, artistico e museale |
| Altri beni materiali |
| Fondo ammortamento altri beni materiali |

TAB. 13 – IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI: STRUTTURA CONTABILITÀ

* + 1. RILEVAZIONE INIZIALE

Come anticipato nel paragrafo 6.2.1. le Immobilizzazioni materiali sono caratterizzate dai seguenti elementi distintivi, che costituiscono requisiti di carattere generale indispensabili per la loro iscrizione iniziale:

* + - * l’utilità pluriennale;
      * l’effettività del titolo di proprietà.

Al momento della prima iscrizione in Bilancio delle Immobilizzazioni materiali, bisogna verificare la sussistenza del requisito dell’utilità pluriennale ossia la capacità del bene di produrre benefici economici all’Ateneo per un periodo superiore al singolo esercizio. Tale capacità deve essere identificata considerando non le caratteristiche oggettive del bene, ma la destinazione d’usoche ad esso è stata attribuita. Pertanto un bene sarà iscritto nelle Immobilizzazioni materiali quando il suo acquisto è stato effettuato affinché lo stesso venga immesso nell’attività istituzionale (di didattica e/o di ricerca) svolta dall’Ateneo.

Accertata la presenza del requisito dell’utilità pluriennale, per procedere alla iscrizione del bene nelle Immobilizzazioni materiali è necessario accertare l’effettività della proprietà del bene medesimo. Il momento in cui il bene diventa di proprietà (momento della competenza economica nell’acquisizione del bene) può essere differente sia in base alla modalità di acquisizione del bene, acquisto a titolo oneroso o a titolo gratuito, sia in relazione alle caratteristiche del bene stesso.

Nel caso di bene acquisito a titolo oneroso da terzi, l’Ateneo si obbliga ad eseguire una prestazione di carattere pecuniario in cambio della proprietà del bene; in tali circostanze il passaggio di proprietà si identifica:

* per i beni immobili (terreni, fabbricati e simili), nel momento della sottoscrizione dell’atto pubblico di compravendita;
* per i beni mobili registrati (autovetture, automezzi e simili) al momento della trascrizione presso i pubblici registri;
* per tutti gli altri beni mobili, al momento della consegna del bene.

Nel caso di beni acquistati a titolo gratuito, con lascito testamentario, donazione o altre liberalità, l’Ateneo avrà acquisto il titolo di proprietà in forza di un atto pubblico che ne attesti l’avvenuto passaggio di proprietà.

Una volta accertata la presenza dei requisiti di carattere generale che giustificano l’iscrizione di un bene tra le Immobilizzazioni materiali è necessario definire il valore delle suddette voci. In ossequio all’art.4, comma 1, lettera b) del DM del 14 gennaio 2014, n. 19, la rilevazione iniziale delle Immobilizzazioni materiali deve avvenire in base al costo di acquisto ovvero al costo di produzione/costruzione, se il bene è realizzato internamente all’Ateneo, comprensivo degli oneri accessori (c.d. *“costo storico”*). Gli oneri accessori sono tutti quei costi sostenuti affinché il bene possa essere effettivamente utilizzato, ovvero posto nelle condizioni di poter produrre benefici economici per l’Ateneo. Il costo di acquisto deve essere incrementato dell’IVA, ove questa non sia detraibile.

Esempi di oneri occessori da capitalizzare insieme al bene al quale si riferiscono:

1. per i fabbricati: i costi notarili per la redazione dell’atto di acquisto; le tasse per la registrazione dell’atto di acquisto; i costi riferibili alla stipula dell’eventuale preliminare di acquisto; gli onorari per la progettazione dell’immobile; i costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario; i compensi di mediazione;
2. per gli impianti e i macchinari: i costi di progettazione; i trasporti; i dazi 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;
3. per i mobili: il trasporto e i dazi su importazione.

Nella tabella che segue è riportato il riepilogo dei costi da prendere in considerazione al momento della rilevazione iniziale per varie le tipologie di cespiti possibili.

|  |  |
| --- | --- |
| **CATEGORIA** | **REQUISITI SPECIFICI PER ISCRIZIONE INIZIALE** |
| ***Terreni e fabbricati*** | I terreni possono essere acquisiti a titolo oneroso o a titolo gratuito.  I terreni acquisiti a titolo oneroso sono iscritti al costo di acquisto, così come indicato nel contratto di compravendita, comprensivo dei costi accessori. A titolo di esempio, i costi accessori sono:   * costi notarili per la redazione dell’atto di acquisto; * tasse per la registrazione dell’atto di acquisto ed onorari notarili; * costi per la stipula dell’eventuale preliminare di acquisto.   I terreni acquisiti a titolo gratuito sono iscritti al valore espresso nell’atto di donazione o, in mancanza, al valore indicato nella perizia di stima di un esperto del settore.  I fabbricati, invece, possono essere acquisiti a titolo oneroso da terzi o realizzati internamente. Se acquisiti a titolo oneroso sono iscritti in Bilancio al costo di acquisto; se prodotti internamente verranno iscritti, al termine dei lavori che li rendano utilizzabili, al costo di costruzione. In entrambi i casi il costo di acquisto/produzione è comprensivo dei costi accessori, quali:   * onorari/corrispettivi per studi di fattibilità, progettazione dell’immobile, sicurezza cantiere e direzione lavori; * costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria, per legge a carico del proprietario; * compensi di mediazione.   Lungo la durata del processo di costruzione, il fabbricato non ancora completato deve essere iscritto nella voce “Immobilizzazioni in corso e acconti”. |
| ***Impianti e attrezzature*** | Gli impianti e le attrezzature devono essere acquisiti a titolo oneroso e iscritti al costo di acquisto comprensivo dei costi accessori, quali:   * costi di progettazione; * costi di trasporto, dazi e diritti doganali su importazioni; * costi di installazione; * costi per perizie e collaudi tecnici; * costi di montaggio, posa in opera e messa a punto.   Gli impianti devono essere separabili dal fabbricato in cui sono installati.  Quando il bene non è separabile dal fabbricato in cui è installato (ad esempio gli ascensori), ma la stima della vita utile dell’impianto non è compatibile con la stima della vita utile del fabbricato (ad esempio 15 anni dell’impianto contro I 50 anni del fabbricato), per non ricorrere alla procedura contabile di scorporo occorre dimostrare la costante effettuazione di manutenzioni annue (registrate tra I costi dell’esercizio) che integrino il valore del mancato ammortamento più rapido che sarebbe stato contabilizzato se l’impianto fosse stato iscritto come bene a sé stante. |
| ***Attrezzature scientifiche*** | Le attrezzature scientifiche devono essere acquisite a titolo oneroso, pertanto sono iscritte al costo di acquisto comprensivo di eventuali costi accessori (a titolo di esempio spese di trasporto, dazi di importazione etc.).  Le attrezzature scientifiche sono caratterizzate da uno spiccato carattere tecnologico. |
| ***Patrimonio librario, opere d’arte, d’antiquariato e museali*** | Il patrimonio librario e artistico può essere acquisito a titolo oneroso e, pertanto, iscritto al suo costo di acquisto, oppure a titolo gratuito, tramite donazioni, lasciti testamentari o altre liberalità.  In questo secondo caso, il bene viene iscritto in Bilancio al valore indicato nell’atto di donazione o, in mancanza, al valore stimato da un perito del settore. |
| ***Mobili e arredi*** | I mobili e arredi devono essere acquisiti a titolo oneroso e, pertanto, sono iscritti al costo di acquisto così come indicato nel documento di acquisto (es. fattura), il titolo di proprietà diventa effettivo al momento  della consegna del bene. |
| ***Immobilizzazioni in corso e acconti*** | Nel caso di Immobilizzazioni materiali prodotte internamente, si iscrivono tra le Immobilizzazioni in corso i costi sostenuti per la produzione di un bene che, una volta completato e immesso nel processo produttivo, abbia i requisiti per poter essere iscritto tra le Immobilizzazioni materiali.  Nella stessa voce, è anche possibile iscrivere il valore degli acconti corrisposti ai fornitori per acquisire una immobilizzazione materiale. |
| ***Altre Immobilizzazioni materiali*** | I beni iscritti nella voce residuale delle altre Immobilizzazioni materiali devono essere acquisiti a titolo oneroso. Nel caso dei beni  mobili registrati (autovetture, autoveicoli), l’iscrizione avverrà al costo di acquisto, comprendente i costi di registrazione. |

TAB . 14 – IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI: REQUISITI DI ISCRIZIONE

Come anticipato, nel caso di beni realizzati internamente dall’Ateneo, l’iscrizione in Bilancio avviene al costo di produzione, ovvero considerando tutti i costi strettamente connessi alla realizzazione del bene.

Diversamente, considerando la difficoltà di poter identificare correttamente tutti i costi indiretti riferibili alla realizzazione dell’immobilizzazione materiale, per semplificazione e ipotizzando la non significatività degli stessi, si ritiene opportuno applicare un criterio maggiormente restrittivo e quindi consentire l’iscrizione solo dei costi diretti, specificatamente riferibili alla realizzazione del bene materiale e per i quali sia documentabile la relazione di causa-effetto.

* + 1. VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALLA PRIMA ISCRIZIONE

Il costo di acquisto o costo di produzione delle Immobilizzazioni materiali deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni singolo esercizio tenuto conto della residua vita utile stimata.

L’ammortamento è la naturale conseguenza dell’applicazione del principio di competenza economica, secondo cui i costi sostenuti si attribuiscono allo stesso esercizio in cui sono realizzati i ricavi da essi generati. Pertanto, così come le Immobilizzazioni materiali producono benefici per più di un esercizio, anche i relativi costi saranno distribuiti per più esercizi, nel limite della vita utile del bene. Le aliquote di ammortamento devono essere esplicitate in NI.

Le aliquote di ammortamento applicate dall’Ateneo, in linea con quanto previsto dal MTO, per le categorie di Immobilizzazioni materiali sono le seguenti, così come deliberato dal Consiglio di Amministrazione in data 18 dicembre 2014:

|  |  |
| --- | --- |
| **CATEGORIA** | **ALIQUOTA AMMORTAMENTO** |
| Terreni | -- |
| Fabbricati | 2% |
| Fabbricati storico-artistici | -- |
| Impianti e attrezzature generiche | 15% |
| Attrezzature tecnico-scientifiche | 25% |
| Apparecchiature informatiche, macchine d’ufficio | 33,33% |
| Patrimonio librario, opere d’arte, antiquariato e museali | -- |
| Materiale bibliografico | 100% |
| Mobili e arredi | 15% |
| Immobilizzazioni in corso e acconti | -- |
| Automezzi ed altri mezzi di trasporto | 20% |
| Altre Immobilizzazioni materiali | 15% |

TAB. 15 – IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI: ALIQUOTE DI AMMORTAMENTO

Pertanto alla data di riferimento di ciascun Bilancio d’esercizio, ciascuna immobilizzazione materiale viene esposta in base VNC, ossia al costo storico al netto degli ammortamenti conteggiati sino alla data di riferimento del Bilancio.

*Caso pratico n. 5*

Si ipotizzi l’acquisto di un’attrezzatura scientifica per complessivi € 150.000. L’attrezzatura ha una vita utile stimata di 5 anni.

La tabella che segue riporta il piano di ammortamento.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **ANNO** | **COSTO STORICO** | **AMMORTAMENTO DELL’ESERCIZIO** | **VALORE NETTO CONTABILE** |
| 31.12.n20XX | 150.000,00 | 30.000,00 | 120.000,00 |
| 31.12.20XX+1 |  | 30.000,00 | 90.000,00 |
| 31.12. 20XX +2 |  | 30.000,00 | 60.000,00 |
| 31.12. 20XX +3 |  | 30.000,00 | 30.000,00 |
| 31.12. 20XX +4 |  | 30.000,00 | - |

Alla chiusura di ogni esercizio di verrà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **31.12.20XX – SCRITTURA DI AMMORTAMENTO ANNUALE** | | | |
| Ammortamento Attrezzature  scientifiche (CE) | @ | Fondo Ammortamento Attrezzature  scientifiche (SP) | 30.000,00 |

Nello SP predisposto alla chiusura del primo esercizio di ammortamento la voce *“Attrezzature scientifiche”* verrà esposta nella sezione dell’Attivo dello SP per un valore di € 120.000 (pari alla somma algebrica del costo storico di acquisto, € 150.000 e del relativo fondo di ammortamento pari a € 30.000). Alla chiusura del secondo esercizio di ammortamento la voce sarà esposta per un VNC pari a € 90.000 (costo storico di acquisto, € 150.000, meno fondo ammortamento accumulato, € 60.000). Il processo di ammortamento, data l’aliquota pari al 20%, si concluderà nel quinto esercizio successivo alla prima iscrizione nella voce *“Attrezzature scientifiche”*.

* + 1. PERDITE DUREVOLI DI VALORE

Qualora alla data di chiusura dell’esercizio il valore di recupero delle Immobilizzazioni materiali risulti durevolmente inferiore rispetto al valore contabile determinato secondo il procedimento dell’ammortamento, occorre procedere alla riduzione al minor valore. Elemento caratterizzante di tale svalutazione è che la perdita di valore deve essere qualificata come durevole, ovvero derivare da fatti o circostanze che non consentano più di recuperare negli anni futuri il valore contabile dell’immobilizzazione tramite l’uso.

Qualora negli esercizi successivi dovessero venir meno le ragioni che hanno determinato la svalutazione, si deve procedere al ripristino del valore del bene, più precisamente al valore originario dello stesso al netto degli eventuali ammortamenti non calcolati a causa della svalutazione.

* + 1. MANUTENZIONE STRAORDINARIA E ORDINARIA

Nel corso dell’esercizio, l’Ateneo sostiene dei costi per manutenzione relativamente ai suoi cespiti immobilizzati. Se tali costi hanno ad oggetto il mantenimento della normale vita utile del bene, devono essere imputati al CE nell’anno in cui sono sostenuti in base al principio di competenza; si parla, in questo caso, di manutenzione ordinaria.

La manutenzione straordinaria invece si riferisce a quei costi capitalizzabili in quanto aventi anch’essi - come il bene cui si riferiscono – un’utilità pluriennale. In tale circostanza, i costi di manutenzione straordinaria capitalizzati devono essere iscritti nella medesima categoria di appartenenza del bene cui si riferiscono e devono essere ammortizzati secondo un proprio piano di ammortamento. L’aliquota da utilizzare sarà quella prevista dalla categoria di appartenenza del bene, purché ciò trovi riscontro in un effettivo incremento della durata della vita utile del cespite; in caso contrario, i costi di manutenzione dovranno essere ammortizzati utilizzando un’aliquota più elevata che consenta il completamento dell’ammortamento della manutenzione straordinaria contestualmente all’ammortamento del cespite di riferimento.

La manutenzione straordinaria include di fatto i lavori e interventi quali ampliamenti, modifiche, sostituzioni e altri miglioramenti, che aumentano la capacità del cespite di produrre benefici futuri per l’Ateneo o che hanno come naturale conseguenza l’allungamento della vita utile residua.

Le manutenzioni ordinarie annuali degli impianti non separabili dai fabbricati in cui sono installati e non scorporati da essi attraverso operazioni contabili, ma aventi comunque vita utile inferiore rispetto al fabbricato del quale sono a servizio, sono iscritte a CE dell’esercizio integrando in tal modo il mancato costo di ammortamento derivante dall’applicazione, anche agli impianti, della minore aliquota relative alla categoria “Fabbricati”.

* + 1. RIVALUTAZIONE

La rivalutazione delle Immobilizzazioni è ammessa solo in forza di leggi speciali, che ne disciplinano le modalità applicative. Non sono, pertanto, ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie.

* + 1. IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI ACQUISITE CON CONTRIBUTI IN CONTO IMPIANTI

Il DM del 14 gennaio 2014, n. 19 prevede la possibilità per gli Atenei di ottenere contributi da utilizzare a copertura di investimenti. Lo stesso DM, all’art. 4, comma 2, lettera b), definisce i contributi in conto capitale come somme erogate a fondo perduto dallo Stato o da altri Enti, sia pubblici che privati, al fine di realizzare opere o per acquisire beni durevoli.

Nell’ampia categoria generale dei contributi in conto capitale, merita menzione il sottogruppo di contributi in conto impianti finalizzati specificatamente alla costruzione, riattivazione e ampliamento delle Immobilizzazioni materiali. Tali contributi possono essere utilizzati tanto per l’acquisto agevolato di nuovi cespiti strumentali al processo produttivo, quanto per effettuare interventi incrementativi su cespiti già facenti parti dell’attivo patrimoniale.

La registrazione dei contributi in conto capitale a fondo perduto come crediti, e di conseguenza ricavi, è subordinata alla presenza di un atto o provvedimento ufficiale di assegnazione del contributo.

La contabilizzazione dei contributi in conto capitale avviene attraverso il metodo indiretto: ossia i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo, tramite un risconto passivo. Ciò implica: i) l’iscrizione tra le attività materiali del cespite al lordo del contributo, con conseguente imputazione a CE dell’ammortamento (calcolato sul valore lordo del cespite) e ii) l’iscrizione nelle passività del relativo risconto passivo che viene annualmente imputato a CE (come provento) in base alla medesima aliquota di ammortamento applicata al cespite, in modo che l’imputazione a CE del contributo ricevuto sia distribuita nel medesimo arco temporale della vita utile del cespite, rendendo nullo l’effetto economico dell’operazione.

Qualora, invece, l’Ateneo abbia ricevuto finanziamenti sottoposti al vincolo di restituzione, il cespite acquistato con il suddetto finanziamento sarà iscritto al suo valore di acquisizione e sarà sottoposto al solo processo di ammortamento, senza alcuna rilevazione di risconti passivi, poiché il finanziamento ricevuto, dovendo essere restituito, assume la natura di debito verso l’ente finanziatore e non di contributo da imputare a CE.

* + 1. L’ELIMINAZIONE DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Una immobilizzazione materiale viene eliminata quando:

* ceduta a terzi;
* non vi sono più le condizioni di utilità pluriennale e, in generale, vengono meno i requisiti che ne avevano comportato la sua originaria iscrizione.

Al momento dell’eliminazione dell’immobilizzazione materiale è necessario eliminare dal Bilancio il corrispondente VNC, ossia il costo storico al netto degli ammortamenti cumulati sino all’esercizio precedente a quello in cui avviene l’eliminazione.

La differenza tra il VNC e l’eventuale prezzo di cessione determina una plusvalenza (prezzo cessione > VNC) o minusvalenza (prezzo di cessione < VNC).

La plusvalenza viene iscritta nella voce di CE *“V. Altri ricavi e proventi”*, mentre la minusvalenza trova iscrizione nella voce di CE *“XII. Oneri diversi di gestione”*. Quanto appena descritto è valido nel caso in cui la dismissione dell’immobilizzazione materiale sia conseguente ad un processo normale di cambiamento o rinnovamento degli asset aziendali.

Diversamente, qualora la dismissione sia ascrivibile ad eventi eccezionali e non prevedibili, la plusvalenza o minusvalenza che ne deriva viene rilevata tra i componenti straordinari di reddito (sezione E del CE).

L’eventuale sostituzione di un’immobilizzazione con una nuova costituisce, di fatto, una permuta e comporta contabilmente una duplice operazione: con la prima si procede alla dismissione del bene permutato e alla rilevazione della relativa plusvalenza o minusvalenza secondo quanto sopra esposto; con la seconda scrittura contabile si rileva il nuovo bene acquistato in sostituzione di quello permutato.

*Caso pratico n. 6*

Si ipotizzi un computer acquistato nell’esercizio n per € 5.000 utilizzabile per 5 anni (aliquota del 20%). Nel corso del quarto anno di utilizzo il computer viene ceduto a un soggetto terzo per € 1.500.

La tabella che segue riporta il piano di ammortamento e la minusvalenza generata dalla cessione.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **ANNO** | **COSTO STORICO** | **AMM.TO ANNUO** | **VNC** | **PREZZO DI CESSIONE** | **MINUSVALENZA** |
| 31.12.20XX | 5.000,00 | 1.000,00 | 4.000,00 |  |  |
| 31.12.20XX +1 |  | 1.000,00 | 3.000,00 |  |  |
| 31.12.20XX +2 |  | 1.000,00 | 2.000,00 |  |  |
| 31.12.20XX +3 |  | - | 2.000,00 | 1.500,00 | (500,00) |

La scrittura contabile effettuata in occasione della cessione è di seguito rappresentata:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **31.10.20XX – CESSIONE ATTREZZATURA SCIENTIFICA CON MINUSVALENZA** | | | | |
| Diversi | @ | Altre Immobilizzazioni materiali  (SP) |  | 2.000,00 |
| Crediti vs Terzi (SP) |  |  | 1.500,00 |  |
| Minusvalenze (CE) |  |  | 500,00 |  |

L’iscrizione della minusvalenza tra gli oneri di gestione ordinaria oppure tra i componenti straordinari di reddito è in funzione della natura dell’evento che ha determinato la cancellazione dell’immobilizzazione materiale. In tale specifica ipotesi trattandosi di una cessione a un terzo, evidentemente l’evento è da qualificarsi come rientrante nell’ordinaria gestione e pertanto la classificazione più adeguata è quella tra gli oneri diversi di gestione.

Si precisa che secondo i corretti principi contabili in caso di cessione/dismissione delle Immobilizzazioni dovrebbe essere calcolata la quota di ammortamento fino alla data di cessione/dismissione, in modo da determinare il contributo (tramite la quota di ammortamento) che l’immobilizzazione materiale ha dato all’esercizio fino alla data in cui stata ceduta/dismessa.

Si sottolinea, comunque, che l’eventuale mancata contabilizzazione della quota di ammortamento maturata sino alla data di cessione/dismissione determinerebbe solo un effetto classificatorio in quanto si tradurrebbe in una minor plusvalenza oppure in una maggior minusvalenza iscritta nel CE dell’esercizio, senza alcun effetto sul risultato nel suo complesso.

## IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

* + 1. DEFINIZIONE

Le Immobilizzazioni finanziarie sono rappresentate da investimenti di natura finanziaria destinati a permanere durevolmente nel patrimonio dell’Ateneo.

Tipicamente le Immobilizzazioni finanziarie sono costituite da:

* + - * Partecipazioni;
      * Titoli pubblici o privati con scadenza superiore a 12 mesi;
      * Crediti di natura finanziaria.

L’elemento che contraddistingue tali tipologie di investimenti è rappresentato dalla destinazione durevole dell’investimento; tali tipologie di attività possono trovare iscrizione anche nell’attivo circolante qualora non abbiano la destinazione di investimento durevole. Pertanto la volontà dell’Ateneo è fondamentale ai fini della corretta classificazione di tali tipologie di attività.

L’Università può costituire o partecipare a Società di capitali, Consorzi e Società consortili di ricerca con altri enti e/o con privati, nonché a Fondazioni e ad Associazioni, sia in Italia che all’estero, per la promozione ed il conseguimento delle finalità dell’Ateneo. Gli organismi associativi devono avere quale scopo attività di ricerca, didattica, di formazione e di servizio, a titolo esemplificativo: a) la progettazione e l’esecuzione di programmi di ricerca finalizzati allo sviluppo scientifico e tecnologico, ai sensi della normativa vigente; b) il trasferimento di risultati scientifici e tecnologici a soggetti pubblici e privati; c) la realizzazione di servizi gestionali, culturali, formativi e di aggiornamento professionale anche finalizzati alla promozione dell’immagine dell’Ateneo; d) l’attuazione di iniziative per la realizzazione del diritto allo studio per l’inserimento di laureati e diplomati nell’attività lavorativa, e per i servizi didattici, sussidi ed attività integrative, ivi compresa la costruzione e la gestione di strutture destinate a tali fini. La partecipazione dell’Università è deliberata dal CdA anche su proposta del SA o di una o più strutture didattiche, scientifiche o di servizio. Il CdA acquisisce comunque il parere del SA qualora l’attività da svolgere persegua fini di ricerca o formativi e anche dei Dipartimenti interessati se attinenti la didattica istituzionale. La partecipazione dell’Università agli organismi associativi è subordinata alle seguenti condizioni: a) che tale partecipazione sia rappresentata di norma da prevalente apporto di prestazione di opera scientifica o di attività didattica, inclusa l’utilizzazione delle strutture ad esse funzionali; motivatamente la partecipazione può essere stabilita in denaro; b) che l’atto costitutivo preveda che eventuali eccedenze di gestione vengano in prevalenza reinvestite per le finalità istituzionali; c) che sia assicurata la partecipazione paritaria dell’Università nell’impostazione dei programmi di ricerca; d) che l’Università partecipi al ripiano di eventuali perdite limitatamente alla quota di partecipazione; e) che il versamento di contributi ordinari o straordinari non previsti al momento dell’adesione sia subordinato ad apposita delibera del CdA; f) che sia prevista la possibilità di recesso senza oneri per l’Università in caso di modifica dello Statuto.

Le partecipazioni, ai sensi di quanto disposto dal CC, sono rappresentate da quote (azionarie e non) destinate, per decisione degli organi, a investimento duraturo finalizzato al controllo, ovvero a 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. Si ritiene non applicabile all’Ateneo il possesso di partecipazioni in imprese controllanti, in quanto situazione peculiare nei rapporti tra società di capitali.

Secondo quanto previsto dalla normativa specifica di settore non possono essere classificate tra le Immobilizzazioni finanziarie e/o altre poste dell’Attivo patrimoniale le partecipazioni in Consorzi, Fondazioni o altri Enti commerciali e non, qualora le stesse non abbiano alcun valore di uso futuro e/o possibilità di realizzo. Tuttavia, data la frequenza e la rilevanza di tali fattispecie nel mondo universitario, e in base a quanto disposto in materia di consolidamento dall’art. 6, comma 2 del DLgs del 27 gennaio 2012, n. 18, in NI dovrà essere fornita adeguata informativa in merito ai costi di competenza sostenuti nei singoli esercizi ed un’adeguata rappresentazione delle modalità di esercizio del controllo o del coordinamento.

I titoli, a differenza delle partecipazioni, non rappresentano quote di partecipazione al capitale sociale, ma costituiscono titoli di credito che 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.

Infine, i crediti iscrivibili tra le Immobilizzazioni finanziarie sono quelli aventi natura finanziaria o assimilabile derivanti ad esempio da depositi cauzionali generati da rapporti contrattuali durevoli o dalla cessione di immobilizzazioni con pagamento dilazionato.

* + 1. CLASSIFICAZIONE

Le Immobilizzazioni finanziarie possono essere classificate come di seguito indicato:

1. Partecipazioni in:
   1. imprese controllate;
   2. imprese collegate;
   3. altre imprese.
2. Titoli;
3. Crediti verso:
   1. imprese controllate;
   2. imprese collegate;
   3. altre imprese.

Sono considerate imprese controllate le società in cui si dispone della maggioranza dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria, ovvero si dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante oppure l’influenza dominante deriva da particolari vincoli contrattuali con la società.

Sono considerate imprese collegate le società sulle quali si esercita una influenza notevole, che si presume quando nell’assemblea ordinaria può essere esercitato un numero di voti pari ad almeno un quinto (20%).

Nei titoli iscrivibili nelle Immobilizzazioni finanziarie rientrano i titoli pubblici (BOT, BTP, CTZ, CCT) oppure i titoli obbligazionari emessi da Enti pubblici o società private.

I crediti iscrivibili nelle Immobilizzazioni finanziarie comprendono i crediti di natura finanziaria, oltre che i crediti per depositi cauzionali. Qualora tali crediti siano altresì vantati verso imprese controllate e/o imprese collegate, è opportuna una separata indicazione rispetto a quelli vantati verso altre imprese.

La struttura della contabilità generale per le Immobilizzazioni Finanziarie può essere la seguente:

|  |
| --- |
| **DESCRIZIONE** |
| **Immobilizzazioni finanziarie** |
| ***Titoli di Stato ed altri Titoli*** |
| Acquisto altri Titoli |
| Acquisto Titoli di Stato |
| ***Partecipazioni*** |
| Spin-off |
| Fondo svalutazione Spin-off |
| Società Consortili |
| Fondo svalutazione Società Consortili |
| Consorzi |
| Fondo svalutazione Consorzi |
| Fondazioni |
| Fondo svalutazione Fondazioni |
| Altre partecipazioni |
| Fondo svalutazione Altre partecipazioni |
| ***Crediti finanziari immobilizzati*** |
| Depositi cauzionali |
| Fondo svalutazione Depositi cauzionali |

TAB. 16 – IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE: STRUTTURA DELLA CONTABILITA’

* + 1. ISCRIZIONE INIZIALE

Il criterio generale di valutazione al momento della rilevazione iniziale delle Immobilizzazioni finanziarie è quello del costo di acquisto o di costituzione, comprensivo degli oneri accessori direttamente correlabili all’operazione di acquisto come ad esempio costi legali, costi di consulenze, imposte e tasse e similari.

Tale criterio è di immediata applicazione alle partecipazioni e ai titoli; relativamente ai crediti qualificabili come Immobilizzazioni finanziarie, la rilevazione iniziale avviene al valore nominale del credito medesimo, salvo poi effettuare opportune valutazioni circa l’eventuale rischio di inesigibilità dello stesso.

* + 1. VALUTAZIONE SUCCESSIVA

L’art. 4, comma 1, lettera c) del DM del 14 gennaio 2014, n. 19, prevede che per le partecipazioni in società controllate o società collegate siano valutate con il *“metodo del patrimonio netto”*.

Tale previsione normativa, tuttavia, nell’ambito del MTO trova applicazione nella misura in cui l’Ateneo, al momento della redazione del proprio Bilancio d’esercizio, disponga dei Bilanci di esercizio formalmente adottati di tutte le società controllate e/o collegate.

Al riguardo, si ritiene condivisibile la posizione espressa nel MTO in cui, considerato che le variazioni del Patrimonio Netto delle società controllate e collegate non corrispondono a variazioni di valore effettivamente realizzabili e, considerata la difficoltà di poter reperire tutte le informazioni relative al Patrimonio Netto delle società controllate e/o collegate, il criterio di valutazione applicabile nelle valutazioni di Bilancio sarà quello del costo storico (ossia il costo di acquisto o di costituzione come sopra definiti), rettificato delle eventuali perdite durevoli di valore.

L’eventuale rettifica della perdita durevole di valore va imputata nel CE alla voce *“Svalutazione delle Immobilizzazioni”*, alla sotto voce *“Svalutazione delle Immobilizzazioni finanziarie”*.

Negli esercizi successivi se vengono meno le ragioni che hanno determinato la svalutazione si deve procedere al ripristino del valore nei limiti del costo originario.

* + 1. ELIMINAZIONE DELLE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

Le Immobilizzazioni finanziarie sono eliminate quando oggetto di cessione a terzi.

Nel mondo universitario la casistica della cessione a terzi delle Immobilizzazioni finanziarie può risultare rara tuttavia, in caso di cession, le tematiche sono similari a quelle riportate in caso di cessione delle altre categorie di Immobilizzazioni e, più in particolare, dalla cessione può derivare una plusvalenza o una minusvalenza, qualora il prezzo di cessione sia rispettivamente maggiore o minore rispetto al valore di iscrizione in Bilancio.

La plusvalenza viene iscritta nella voce di CE *“V. Altri ricavi e proventi”* mentre la minusvalenza viene iscritta nella voce di CE *“XII. Oneri diversi di gestione”* qualora la dismissione dell’immobilizzazione finanziaria sia conseguente a un processo normale di cambiamento o dismissione dell’investimento.

Diversamente qualora la dismissione sia conseguente ad eventi eccezionali e non prevedibili la plusvalenza o minusvalenza che ne deriva viene rilevata tra i componenti straordinari di reddito (sezione E del CE).

## RIMANENZE

* + 1. DEFINIZIONE

In considerazione della natura e dell’entità delle attività svolte dall’Ateneo, il modello contabile attualmente adottato non prevede la gestione di Rimanenze di magazzino. Conseguentemente gli acquisti di merci saranno sempre rilevati come costi direttamente a CE al momento dell’arrivo della merce a destinazione, indipendentemente dalla circostanza che - alla data di chiusura dell’esercizio - tale merce sia stata immessa nel processo produttivo, oppure sia destinata all’utilizzo nell’esercizio successivo.

Pertanto nella contabilità economico patrimoniale non si rilevano le rimanenze di magazzino, né le variazioni delle stesse tra i proventi e tra i costi del CE.

## CREDITI E DEBITI

* + 1. DEFINIZIONE

I **Crediti** rappresentano il diritto a esigere un determinato importo, da un soggetto specificatamente identificato, a una data scadenza.

I Crediti pertanto si identificano per effetto della contestuale presenza dei seguenti tre requisiti:

1. certezza dell’importo da incassare;
2. specifica identificazione del soggetto tenuto al pagamento (debitore);
3. scadenza certa entro cui il pagamento dovrà essere effettuato.

L’assenza di uno dei tre requisiti non consente di qualificare l’attività come Credito, rendendola annoverabile nell’ambito delle cc.dd. *“attività potenziali”* che, per effetto del principio della prudenza (cfr. paragrafo 2.16), non possono essere iscritte in Bilancio.

In maniera speculare ai Crediti, i **Debiti** rappresentano obbligazione di pagare un determinato importo, a un soggetto specificatamente identificato, a una data scadenza.

Anche per i debiti devono essere simultaneamente presenti i tre requisiti sopra detti ossia:

1. certezza dell’importo da pagare;
2. specifica identificazione del soggetto a cui effettuare il pagamento (creditore);
3. scadenza certa entro cui il pagamento dovrà essere effettuato.

In assenza di uno dei tre requisiti sopra indicati, non si parlerà di Debiti bensì passività potenziali e quindi di fondi rischi ed oneri (paragrafo 6.9).

I Debiti, inoltre, non devono essere confusi con gli impegni, ossia con accordi per adempiere in futuro a certe obbligazioni o a svolgere o eseguire determinate azioni o attività. Alcuni esempi di impegni sono: i contratti di costruzione di impianti o di acquisto di attrezzature e macchinari, accordi di concedere o ricevere prestiti, ordini di vendita accettati, ordini di acquisto di merci o servizi.

Tale distinzione assume rilevante importanza nella contabilità economico patrimoniale, rispetto a quanto accade in contabilità finanziaria. Infatti qualora l’Ateneo abbia sottoscritto, ad esempio, un ordine di acquisto di merci o servizi, la contabilità economico patrimoniale non prevede rilevazioni sino al momento di ricezione della merce o della prestazione del servizio (momento della competenza economica del costo e, quindi, momento in cui sorge il debito); al contrario, la contabilità finanziaria prevede la rilevazione dell’emissione dell’ordine con l’impegno di spesa; questo alla fine dell’esercizio, qualora non sia stato ancora pagato, sarà qualificato come *“residuo passivo”* indipendentemente dal fatto che la merce sia stata ricevuta o il servizio sia stato prestato.

* + 1. CLASSIFICAZIONE

I **Crediti** sono classificati nello Stato Patrimoniale – sezione Attivo – in base alla natura del debitore e, quindi, si distinguono:

1. Crediti verso MIUR e altre Amministrazioni Centrali;
2. Crediti verso Regione e Province Autonome;
3. Crediti verso Altre Amministrazioni Locali;
4. Crediti verso 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).

È necessario che i Crediti, oltre ad essere separatamente evidenziati a seconda della natura del debitore, siano anche distinti in relazione alla scadenza. La scadenza dei Crediti assume rilevanza per dare separata rappresentazione in Bilancio dei Crediti a breve scadenza rispetto a quelli a media o lunga scadenza e quindi per dare informazioni sulla situazione finanziaria, obiettivo che richiede che le voci patrimoniali siano classificate a seconda della diversa attitudine a trasformarsi in numerario (liquidità).

Ai fini della classificazione in argomento, la scadenza deve essere determinata in base ai termini alla data di presunto realizzo. Occore quindi effettuare una valutazione per determinare quali Crediti è ragionevole prevedere saranno incassati entro dodici mesi, tenendo anche conto della destinazione durevole o meno del relativo investimento finanziario. La separazione deve essere effettuata sulla base del periodo amministrativo, sono pertanto a breve i crediti che scadono entro l'esercizio successivo, a medio-lungo quelli che scadono oltre.

Al riguardo, quindi, tutti i crediti possono essere:

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

Per i Crediti, la struttura della contabilità generale può essere la seguente:

|  |
| --- |
| **DESCRIZIONE** |
| **Crediti verso MIUR e altre Amministrazioni centrali** |
| Crediti v/MIUR e altre Amministrazioni Centrali |
| Fondo svalutazione Crediti v/MIUR e altre Amministrazioni Centrali |
| ***Crediti verso Regioni e Province Autonome*** |
| Crediti verso Regioni e Province Autonome |
| Fondo svalutazione Crediti verso Regioni e Provincie Autonome |
| ***Crediti verso altre Amministrazioni Locali*** |
| Crediti verso altre Amministrazioni Locali |
| Fondo svalutazione Crediti verso altre Amministrazioni Locali |
| ***Crediti verso Unione Europea e resto del mondo*** |
| Crediti verso Unione Europea e resto del mondo |
| Fondo svalutazione Crediti verso Unione Europea e resto del mondo |
| ***Crediti verso Università*** |
| Crediti verso Università |
| Fondo svalutazione Crediti verso Università |
| ***Crediti verso studenti per tasse e contributi*** |
| Crediti verso studenti per tasse e contributi |
| Fondo svalutazione Crediti verso studenti per tasse e contributi |
| ***Crediti verso società ed Enti controllati*** |
| Crediti verso società ed Enti controllati |
| Fondo svalutazione Crediti verso società ed Enti controllati |
| ***Crediti verso altri (pubblici)*** |
| Crediti tributari |
| Fondo svalutazione Crediti tributari |
| Crediti previdenziali |
| Fondo svalutazione Crediti previdenziali |
| Crediti verso PTV |
| Fondo svalutazione Crediti verso PTV |
| Crediti verso altri (pubblici) |
| Fondo svalutazione Crediti verso altri (pubblici) |
| ***Crediti verso altri (privati)*** |
| Crediti verso personale strutturato |
| Fondo svalutazione Crediti verso personale strutturato |
| Crediti verso collaboratori esterni |
| Fondo svalutazione Crediti verso collaboratori esterni |
| Dipendenti c/anticipo missioni |
| Fondo svalutazione Dipendenti c/anticipo missioni |
| Crediti verso altri (privati) |
| Fondo svalutazione Crediti verso altri (privati) |
| Crediti per recupero assicurazioni |
| Fondo svalutazione Crediti per recupero assicurazioni |

TAB. 17 – CREDITI: STRUTTURA CONTABILITÀ

Anche per i **Debiti** la classificazione segue la natura del creditore e, quindi, si distinguono in:

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 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 ed enti controllati;
12. Altri Debiti.

Anche per i Debiti, analogamente a quanto detto per i Crediti, è necessario distinguere ai fini della rappresentazione in Bilancio, i Debiti a breve scadenza (entro i 12 mesi) rispetto ai Debiti a media e lunga scadenza (oltre i 12 mesi).

Per i Debiti, la struttura della contabilità generale può essere la seguente:

|  |
| --- |
| **DESCRIZIONE** |
| **Mutui e Debiti verso Banche** |
| ***Debiti verso MIUR*** |
| ***Debiti verso Regioni e Province Autonome*** |
| ***Debiti verso altre Amministrazioni Locali*** |
| ***Debiti verso Unione Europea e resto del mondo*** |
| ***Debiti verso Università*** |
| ***Debiti verso studenti*** |
| ***Acconti*** |
| ***Debiti verso fornitori*** |
| ***Debiti verso dipendenti*** |
| ***Debiti verso società o Enti controllati*** |
| ***Altri debiti*** |
| Debiti tributari |
| Debiti previdenziali |
| Debiti verso borsisti, dottorandi, assegnisti e tutor |
| Debiti verso partners per progetti coordinati |
| Depositi cauzionali vari |
| Debiti verso PTV |

TAB. 18 **–** DEBITI: STRUTTURA CONTABILITÀ

* + 1. RILEVAZIONE INIZIALE

I **Crediti** sono rilevati in Bilancio nel momento in cui si ha la manifestazione della competenza economica dei corrispondenti ricavi. L’iscrizione dei Crediti, quindi, è strettamente correlata con l’iscrizione dei ricavi e, in linea generale, i Crediti originati da operazioni di vendite di beni o prestazioni di servizi sono iscritti quando il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato e lo scambio avvenuto; in quest’ambito si intende il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà del bene e l’effettiva erogazione del servizio.

Nel rispetto di tale regola generale tuttavia, considerata la particolarità del settore universitario, per talune tipologie di Crediti vi sono regole di rilevazione specifiche, come di seguito indicato:

* *Crediti verso MIUR o verso altri soggetti pubblici per contributi a fondo perduto*: sono registrati come Crediti esclusivamente a fronte di atto o provvedimento ufficiale di assegnazione. Qualora alla data di chiusura del Bilancio non si sia ancora ricevuto atto o comunicazione ufficiale di assegnazione e si debba stimare l’importo erogato, occorrerà valorizzare il ricavo attraverso rateo attivo e non attraverso Credito;
* *Crediti verso studenti per le tasse di iscrizione e contribuzione*: sorgono nel momento in cui gli stessi perfezionano l’iscrizione all’Anno Accademico e vengono contabilizzati per l’importo totale di contribuzione.

I Crediti, quindi, al momento della loro rilevazione, sono iscritti per un importo pari a quello dei corrispondenti ricavi.

I **Debiti** sono rilevati in Bilancio nel momento in cui si ha la manifestazione della competenza economica dei corrispondenti costi, quindi, quando si ottiene la consegna dei beni oppure si riceve la prestazione del servizio da parte del terzo. In linea generale, l’iscrizione di un Debito avviene nel momento in cui sorge, sotto un profilo giuridico, l’obbligazione di pagare una certa somma di denaro a un terzo soggetto a una data scadenza.

Anche i Debiti al momento della loro rilevazione iniziale sono iscritti per un importo pari a quello dei corrispondenti costi.

Ai fini di una corretta rilevazione dei crediti e dei Debiti occorre tener presente che i Principi Contabili non ammettono, salvi casi particolari, compensazioni di partite.

### VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALLA PRIMA ISCRIZIONE

I **Crediti** sono esposti in Bilancio in base al presumibile valore di realizzazione, ossia l’importo che si presume di dover incassare, indipendentemente dal valore nominale dello stesso. Il valore nominale dei crediti è corretto tramite un fondo di svalutazione per tenere conto della possibilità che il debitore non adempia integralmente ai propri impegni contrattuali.

Il fondo svalutazione crediti rettifica i Crediti iscritti nell’Attivo. 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 per quelle relative ad altre inesigibilità già manifestatesi oppure non ancora manifestatesi ma ritenute probabili.

In ogni caso, la valutazione deve partire dal valore nominale del Credito stesso, che si ipotizza uguale al presumibile valore di realizzo alla data in cui il credito sorge. Successivamente, e in ogni caso in sede di redazione del Bilancio, occorre procedere a una valutazione del presunto realizzo dei crediti tenendo conto:

* perdite per inesigibilità;
* altre cause di minor realizzo.

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

Pertanto, ai fini dell’identificazione delle eventuali riduzioni di valore da apportare ai Crediti occorre distinguere:

1. il caso in cui vi è certezza della sopraggiunta insussistenza totale o parziale del Credito: in tal caso occorre ridurre il valore nominale del Credito per un importo pari alla insussistenza e rilevare quest’ultima nel CE tra gli *“Accantonamenti per perdite su crediti”*;
2. il caso in cui non vi sia certezza di insussistenze parziali o totali del Credito e tali insussistenze siano *“probabili”*: in tal caso il Credito resterà iscritto al valore nominale e si rileverà contabilmente una posta dello SP, denominata *“Fondo svalutazione crediti”*, con contropartita una posta di CE nell’ambito degli *“Accantonamenti per rischi su crediti”*. Il fondo svalutazione crediti in sede di redazione del Bilancio verrà esposto unitamente ai crediti nella sezione dell’Attivo, ma con segno negativo in modo da ridurre il valore nominale dei crediti al presunto valore di realizzazione.

La misura dell’accantonamento a fondo svalutazione crediti verrà effettuata secondo i normali procedimenti di stima e, in particolare, tenendo presente:

* 1. le migliori informazioni disponibili circa i singoli Crediti considerando le eventuali situazioni di inesigibilità già manifestatesi;
  2. l’esperienza e le eventuali serie storiche circa l’andamento degli incassi rispetto al valore dei Crediti;
  3. l’anzianità dei Crediti stessi;
  4. le condizioni economiche generali, considerando il rischio settore e il rischio paese correlati al debitore.

I **Debiti**, più semplicemente, sono valutati al valore nominale, ossia al valore per il quale devono essere pagati, salvo che, alla data di redazione del Bilancio, non sussistano informazioni circa eventuali incrementi o decrementi dell’importo da pagare che devono essere registrati, rispettivamente ad incremento o riduzione del Debito, in relazione alla regola generale della competenza economica.

I crediti e i debiti possono accogliere rispettivamente **acconti** per pagamenti anticipati a fornitori e **acconti** per incassi anticipati da clienti. I due casi pratici che seguono illustrano la corretta gestione contabile delle due fattispecie.

*Caso pratico n. 7*

L’Ateneo stipula un contratto di acquisto con il fornitore ALFA avente per oggetto l’acquisto di una partita di materiali di consumo del valore di € 50.000 + IVA 22%. Si ipotizzi che l’acquisto faccia riferimento a materiali da utilizzarsi per rendere a terzi un servizio commerciale.

Il contratto prevede il pagamento anticipato di ¼ della somma dovuta.

L’Ateneo effettua il pagamento dell’anticipo con bonifico bancario. La somma versata al fornitore ALFA ammonta a € 15.000 (ovvero € 60.000 / 4).

La prima scrittura che occorre rilevare è il pagamento della somma concordata.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Debiti verso fornitori | @ | Banca c/c |  | 15.000,00 |
|  |  |  |  |  |

Il fornitore ALFA dovrà emettere fattura nei confronti dell’Ateneo per l’importo dell’acconto ricevuto: la fattura emessa avrà un imponibile di € 12.500 e IVA del 22% pari a € 2.750.

L’anticipo versato al fornitore, comporta per l’Ateneo il pagamento di una somma di denaro prima che la merce venga consegnata e, dunque, prima che il costo possa essere considerato sostenuto. Di conseguenza dovremo effettuare la consueta registrazione in partita doppia relativa alla ricezione di una fattura di acquisto ma, anziché movimentare il conto “Acquisto di materiali di consumo”, ovvero il conto di costo, andremo a movimentare il conto Fornitori c/anticipi che accoglie il credito che l’Ateneo vanta nei confronti del proprio fornitore.

La scrittura da registrare è la seguente:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Diversi | @ | Debiti verso fornitori |  | 15.000,00 |
| Fornitori c/anticipi |  |  | 12.500,00 |  |
| IVA su acquisti |  |  | 2.750,00 |  |

Dopo questa scrittura il conto Debiti verso fornitori risulta chiuso, mentre rimane aperto il credito verso il fornitore per l’anticipo relativo a merce che deve essere ancora consegnata.

Al momento della consegna della merce, l’Ateneo riceverà la relativa fattura di acquisto per l’importo residuo (€ 37.500 + € 8.250) e dovrà rilevare il residuo debito verso il fornitore e il debito IVA, rilevare l’intero costo relativo all’acquisto delle merci sia per la parte concernente l’acconto che per quella inserente il saldo (ovvero € 50.000), chiudere il conto Fornitori c/anticipi in quanto, essendo stata consegnata la merce, il credito nei confronti del fornitore ALFA si estingue.

Le scritture da rilevare sono le seguenti:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Diversi | @ | Debiti verso fornitori |  | 45.750,00 |
| Acquisto di materiali di consumo |  |  | 37.500,00 |  |
| IVA su acquisti |  |  | 8.250,00 |  |
|  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Acquisto di materiali di consumo | @ | Fornitori c/anticipi | 12.500,00 |  |
|  |  |  |  |  |

In alternativa può essere registrata un’unica scrittura:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Diversi | @ | Diversi |  |  |
| Acquisto di materiali di consumo |  |  | 50.000,00 |  |
| IVA su acquisti |  |  | 8.250,00 |  |
|  | @ | Debiti verso fornitori | 45.750,00 |  |
|  | @ | Fornitori c/anticipi | 12.500,00 |  |

In questo modo il conto Fornitori c/anticipi si chiude, viene rilevato l’intero costo e il conto Debiti verso fornitori rimane aperto per il saldo ancora dovuto dall’Ateneo.

*Caso pratico n. 8*

Il cliente ALFA ha commissionato all’Ateneo la fornitura di un servizio per € 60.000 + IVA 22% per complessivi € 73.200, ipotizziamo che il servizio venga commissionato e svolto nel mese di maggio dell’esercizio 20XX. Il contratto prevede il pagamento anticipato di ¼ della somma dovuta.

 Il cliente effettua il pagamento dell’anticipo con bonifico bancario. La somma versata ammonta a € 18.300 (ovvero 72.000 / 4).

La prima scrittura è rilevare l’incasso della somma concordata.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Banca c/c | @ | Crediti verso clienti |  | 18.300,00 |
|  |  |  |  |  |

L’Ateneo dovrà emettere fattura nei confronti del cliente ALFA relativamente all’acconto ricevuto. La fattura emessa avrà un imponibile di € 15.000 e IVA del 22% pari a € 3.300.

L’anticipo pagato dal cliente comporta, per l’Ateneo, l’incasso di una somma di denaro prima che il servizio commissionato sia stato reso e, dunque, prima che il ricavo possa essere considerato realizzato. Di conseguenza si dovrà effettuare la consueta registrazione in partita doppia relativa all’emissione di una fattura di vendita ma, anziché movimentare il conto “Proventi da ricerca commissionata e trasferimento tecnologico”, ovvero il conto di ricavo, si movimenterà il conto Clienti c/anticipi che accoglie il debito che l’Ateneo ha nei confronti del proprio cliente.

La scrittura da rilevare è la seguente:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Crediti verso clienti | @ | Diversi |  | 18.300,00 |
|  | @ | Clienti c/anticipi | 15.000,00 |  |
|  | @ | IVA a debito | 3.300,00 |  |
|  |  |  |  |  |

Dopo questa scrittura il conto Crediti verso clienti risulta chiuso, mentre rimane aperto il debito verso il cliente per l’anticipo relativo a servizi che devono ancora essere prestati.

Al momento della consegna dei risultati del servizio svolto, l’Ateneo dovrà emettere fattura per l’importo residuo e rilevare il relativo credito verso il cliente (ovvero € 45.000 + € 9.900 di IVA) e il debito IVA, rilevare l’intero ricavo relativo alla prestazione del servizio sia per la parte concernente all’acconto che per quella inerente al saldo (ovvero 60.000 euro), chiudere il conto Clienti c/anticipi in quanto, essendo stato prestato il servizio, il debito nei confronti del cliente ALFA si estingue.

Le scritture da rilevare sono le seguenti:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Crediti verso clienti | @ | Diversi |  | 54.900,00 |
|  | @ | Proventi da ricerca commissionata | 45.000,00 |  |
|  | @ | IVA a debito | 9.900,00 |  |
|  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Clienti c/anticipi | @ | Proventi da ricerca commissionata | 15.000,00 |  |
|  |  |  |  |  |

In alternativa può essere registrata un’unica scrittura:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Diversi | @ | Diversi |  |  |
| Crediti verso clienti |  |  | 54.900,00 |  |
| Clienti c/anticipi |  |  | 15.000,00 |  |
|  | @ | Proventi da ricerca commissionata | 60.000,00 |  |
|  | @ | IVA a debito | 9.900,00 |  |
|  |  |  |  |  |

In questo modo il conto Clienti c/anticipi si chiude, viene rilevato l’intero ricavo e il conto Crediti verso clienti rimane aperto per il saldo ancora dovuto da ALFA.

## CASSA E DISPONIBILITÀ LIQUIDE

### DEFINIZIONE E CLASSIFICAZIONE

Le Disponibilità liquide si riferiscono ai depositi bancari, ai depositi postali, agli assegni, al denaro e ai valori bollati. I valori iscrivibili in tale voce hanno il requisito di poter essere incassati a pronti o a breve termine.

I depositi bancari e postali sono disponibilità presso il sistema bancario o l’amministrazione postale. Assimilabili alle disponibilità liquide sono anche le eventuali carte prepagate a disposizione dei docenti.

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, si presume che le Disponibilità liquide esposte nello SP siano immediatamente utilizzabili per qualsiasi scopo dell’Ateneo.

La struttura della contabilità generale per le Disponibilità liquide può essere la seguente:

|  |
| --- |
| **DESCRIZIONE** |
| **Disponibilità liquide** |
| ***Depositi bancari e postali*** |
| Banca XXX |
| Banca YYY |
| Conto corrente postale XXX |
| Conto corrente postale YYY |
| ***Danaro e valori in cassa*** |
| Carta del docente XXX |
| Carta del docente YYY |
| Carta prepagata |
| Fondo Cassa Economale 1 |
| Fondo Cassa Economale 2 |
| Fondo Cassa Economale 3 |

TAB . 19 – DISPONIBILITÀ LIQUIDE: STRUTTURA DELLA CONTABILITÀ

* + 1. CRITERI DI VALUTAZIONE

Le Disponibilità liquide sono valutate secondo i seguenti criteri:

* + - * 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 il valore nominale deve essere ridotto del fondo svalutazione crediti, che esprime il rischio di inesigibilità dei crediti vantati verso le banche;
      * 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.

I costi e gli oneri relativi a operazioni in valuta sono determinati al cambio corrente alla data nella quale la relativa operazione è avvenuta. Eventuali utili e perdite su cambi che dovessero manifestarsi al momento del pagamento vanno iscritti nelle apposite voci di CE nella sezione dei Proventi e degli Oneri Finanziari (Perdite su cambi o Utili su cambi), quindi non vanno in rettifica degli importi originari e nel caso delle immobilizzazioni non vanno considerati quali oneri accessori all’acquisizione del bene. Al termine di ogni esercizio, nel rispetto del principio della competenza economica, è inoltre necessario valutare e iscrivere a CE l’emergere di eventuali perdite/utili su cambi di tutte le operazioni in valuta estera aperte; nel caso emerga un utile questo viene accantonato in una riserva non utilizzabile fino al momento dell’effettivo realizzo della perdita/utile.

* + 1. COMPETENZA FINANZIARIA

Ai fini della corretta rilevazione ed esposizione in Bilancio delle Disponibilità liquide assume particolare importanza la *“competenza finanziaria”* (c.d. cut-off finanziario), concetto da considerarsi complementare a quello della competenza economica. Se infatti secondo il concetto della competenza economica i costi e i ricavi devono essere rilevati nell’esercizio in cui si manifestano gli effetti dei fatti gestionali che li hanno generati, indipendentemente dalla data in cui manifestano le relative movimentazioni numerarie, secondo il concetto della competenza finanziaria è altrettanto importante definire il momento esatto in cui le movimentazioni finanziarie (incassi e pagamenti) devono essere registrate e contabilizzate.

Tale necessità si manifesta in particolar modo per le operazioni di incasso e di pagamento che si effettuano in prossimità della data di chiusura dell’esercizio (quindi nei giorni immediatamente antecedenti o successivi il 31 dicembre) per le quali è importante definire l’esatta competenza temporale, al fine di evitare errate esposizioni di Crediti/Debiti e Disponibilità liquide.

A tal fine le regole contabili da seguire per la corretta rilevazione delle movimentazioni finanziarie sono le seguenti:

1. Disponibilità liquide:
   1. *Entrate di cassa*: si rilevano nelle disponibilità liquide tutte le entrate avvenute entro la data di Bilancio (fino alla mezzanotte del 31 dicembre);
   2. *uscite di cassa*: si rilevano nelle disponibilità liquide tutte le uscite avvenute entro la data di Bilancio (fino alla mezzanotte del 31 dicembre). Conseguentemente, sulla base di quanto sopra detto, se un incasso o un pagamento in contanti viene effettuato entro il 31 dicembre la rilevazione contabile avverrà nell’esercizio in cui l’incasso e il pagamento sono stati effettuati, quindi nell’esercizio cui il bilancio al 31 dicembre si riferisce.
2. Conti correnti bancari e postali
   1. *accrediti ricevuti*: si rilevano nei conti correnti bancari e postali tutti gli accrediti ricevuti entro la data di chiusura dell’esercizio. Conseguentemente se un terzo effettua un bonifico a favore dell’Ateneo in data 29 dicembre e l’accredito sul conto corrente bancario dell’Ateneo avviene con data contabile 3 gennaio dell’esercizio successivo e data valuta 29 dicembre dell’esercizio cui il bilancio si riferisce, l’operazione di aumento delle disponibilità presso il conto corrente bancario e di riduzione del relative credito dovrà essere contabilizzata nell’esercizio successivo e quindi, nel Bilancio in chiusura al 31 dicembre, il credito non risulterà ancora incassato e le disponibilità non ancora aumentate.
   2. *disposizioni effettuate*: si rilevano nei conti correnti bancari e postali tutti i bonifici disposti entro la data di chiusura dell’esercizio. Conseguentemente eventuali bonifici disposti entro la mezzanotte del 31 dicembre saranno registrati in contabilità nell’esercizio in cui effettuati, anche laddove le somme dovessero essere materialmente traferite dalla banca in data successiva.

## RATEI E RISCONTI

### PREMESSA

In questa sezione sono riportate le regole generali di rilevazione e di valutazione dei Ratei e dei Risconti. Le disposizioni relative a specifiche tipologie tipiche del settore universitario, ossia quelle relativi ai progetti di ricerca, sono approfonditi nella corrispondente voce di CE.

### DEFINIZIONE

Uno dei principi fondamentali della contabilità economico patrimoniale è quello della competenza economica (cif. paragrafo 2.7) in base al quale in ciascun esercizio devono essere rilevati tutti i costi e tutti i ricavi delle operazioni che si sono manifestate nell’esercizio indipendentemente dal momento in cui si realizza la corrispondente movimentazione finanziaria (pagamento del costo e/o incasso del ricavo).

Una particolare fattispecie è quella delle operazioni che si manifestano a cavallo tra due esercizi, ossia quelle che hanno inizio in un esercizio e terminano nell’esercizio successivo, la cui manifestazione finanziaria può essere anticipata (all’inizio del periodo di riferimento) oppure posticipata (alla fine del periodo di riferimento).

Requisiti fondamentali per l’identificazione dei ratei e dei risconti sono:

* l’esistenza di operazioni che generano costi/ricavi in proporzione al decorrere del tempo e che iniziano in un esercizio e terminano in un altro esercizio;
* la manifestazione finanziaria delle operazioni si realizza in uno degli esercizi in cui iniziano o terminano gli effetti economici delle operazioni.

Per tali tipologie di operazioni è opportuno distinguere l’entità del costo/ricavo da imputare in ciascuno degli esercizi in cui l’operazione manifesta i suoi effetti. Tale imputazione di costi/ricavi nei due esercizi comporta la determinazione dei ratei (attivi o passivi) oppure dei risconti (attivi o passivi).

* + 1. CLASSIFICAZIONE

I **Ratei** rappresentano quote di costi o di proventi maturati nell’esercizio in corso e che avranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi. Se l’operazione genera costi si parla di ratei passivi, se invece genera proventi o ricavi si avranno i ratei attivi.

Nel seguito sono riportate due esemplificazioni:

* *Rateo attivo*: canone di locazione a favore dell’Ateneo incassato alla fine di ogni trimestre 31.01 – 30.04 – 31.07 – 31.10; al 31.12.20XX occorrerà rilevare la quota del provento della locazione corrispondente ai mesi di novembre e dicembre ma la cui manifestazione finanziaria di incasso avverrà in data 30.01.20XX+1;
* *Rateo passivo*: interessi passivi su mutuo, per rate semestrali posticipate con pagamento il 30.04 e il 31.10; al 31.12.20XX si rileva la quota di interessi passivi maturati nei mesi di novembre e dicembre ma la cui manifestazione finanziaria si avrà con il pagamento della rata il 30.04.20XX+1.

I **Risconti** rappresentano quota di costi o di proventi la cui manifestazione finanziaria è già avvenuta ma sono di competenza economica in un esercizio successivo. In tali casi si dice anche che una parte dei costi o dei ricavi (già manifestatisi sotto il profilo meramente finanziario) viene sospesa o rinviata all’esercizio successivo.

Se l’operazione genera costi si parla di risconto attivo (poiché una parte del costo, già interamente pagato, viene stornato e rinviato al futuro esercizio), mentre se l’operazione genera ricavi si parla di risconto passivo (poiché una parte del ricavo, già interamente incassato, viene stornato e rinviato al futuro esercizio).

Nel seguito sono riportate due esemplificazioni:

* *Risconto attivo*: premio assicurativo pagato anticipatamente per il periodo 01.11 – 30.04; al 31.12.20XX occorrerà identificare la quota del premio assicurativo già pagata in data 01.11.20XX ma riferita al periodo 01.01.20XX+1 – 30.04.20XX+1;
* *Risconto passivo*: tasse studentesche per iscrizione anno accademico n – n+1 incassate anticipatamente entro il 31.12.20XX; al 31.12.20XX occorrerà rilevare la quota delle tasse universitarie riferibili ai mesi dell’anno accademico dell’esercizio 20XX+1, ossia quelle da gennaio 20XX+1 sino al termine dell’anno accademico.

Sulla base di quanto sopra esposto si può sinteticamente riportare tale schema per la corretta identificazione dei Ratei e Risconti, attivi e passivi:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **EFFETTI ECONOMICI** | **MANIFESTAZIONE FINANZIARIA**  **POSTICIPATA** | **MANIFESTAZIONE FINANZIARIA ANTICIPATA** |
| Costi | Rateo passivo | Risconto attivo |
| Ricavi | Rateo attivo | Risconto passivo |

TAB . 20 – RATEI E RISCONTI

* + 1. RILEVAZIONE E CRITERI DI VALUTAZIONE

I Ratei e Risconti si rilevano in relazione ai corrispondenti costi o ricavi che li hanno generati.

Per ciò che concerne l’importo dei Ratei e dei Risconti essi sono determinati mediante la ripartizione del ricavo o del costo in base al criterio temporale (ovvero proporzionalmente al tempo), al fine di attribuire la quota parte di competenza dell’esercizio in corso. Occorre precisare che il criterio del tempo fisico si applica ai contratti di durata nei quali i corrispettivi risultano addebitati/accreditati per periodi temporali equidistanti (bimestre, trimestre, quadrimestre, semestre), uno dei quali è a cavallo di due esercizi.

Ad esempio, in data 1° ottobre è stato pagato anticipatamente un fitto per il semestre ottobre-marzo; al 31 dicembre è necessario iscrivere un Risconto attivo pari a metà dell’importo pagato.

La rilevazione contabile dei Ratei e Risconti è effettuata, quindi, a fine esercizio e fa parte delle c.d. **scritture di assestamento** (si veda capitolo 10) mediante le quali viene verificata e garantita l’applicazione del principio di competenza economica dei componenti di reddito.

Il calcolo e la contabilizzazione dei Ratei attivi e passivi rientrano nelle c.d. ***scritture di integrazione*** in quanto vengono aggiunti componenti positivi o negativi di reddito non rilevati in precedenza; mentre la definizione e la registrazione dei Risconti attivi e passivi rappresentano le c.d. ***scritture di rettifica*** in quanto si stornano componenti positivi o negativi di reddito rilevati durante l’esercizio per rinviarli a quello successivo.

I costi e i ricavi sospesi o anticipati rilevati in un esercizio mediante la tecnica contabile dei Ratei e dei Risconti devono incidere sul risultato dell’esercizio successivo. In particolare, successivamente all’apertura generale dei conti, è necessario che i singoli ratei e risconti vengano chiusi girando gli importi direttamente ai conti di costi e di ricavo di competenza.

I criteri di valutazione devono tener conto degli elementi informativi a disposizione circa l’entità dei costi e dei ricavi da imputare o da sospendere al futuro esercizio, ivi incluse eventuali rischi di esigibilità dei proventi.

## PATRIMONIO NETTO

* + 1. DEFINIZIONE

Il Patrimonio Netto è dato dalla differenza contabile tra attività e passività dello SP. Tale definizione è fornita dall’art.8 del DM del 14 gennaio 2014, n.19.

Così come previsto dall’art. 4, comma 1, lettera h) del suddetto DM, il Patrimonio Netto delle Università è formato da:

* + - * *Fondo di dotazione*: che può essere vincolato o non vincolato in base alle disposizioni statutarie;
      * *Patrimonio vincolato*: composto da fondi, riserve e contributi in conto capitale vincolati per volontà di terzi donatori;
      * *Patrimonio non vincolato*: composto da riserve derivanti dai risultati dell’esercizio e dei precedenti esercizi, nonché da riserve valutarie.

Il **Fondo di dotazione** è l’apporto iniziale dei mezzi propri dell’Ateneo, determinato in sede di passaggio dal sistema di contabilità finanziaria al sistema di contabilità economico-patrimoniale quale differenza tra i valori attribuiti alle attività e valori attribuiti alle passività dell’Ateneo, tenuto conto anche delle eventuali riserve imputate a Patrimonio Netto. In linea generale il Fondo di dotazione non dovrebbe subire modifiche nel corso del tempo.

Il **Patrimonio vincolato** risulta suddiviso in tre macro-voci:

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.

I *Fondi vincolati destinati da terzi* accolgono le somme ricevute dall’Ateneo a titolo di donazioni, lasciti testamentari o altre liberalità, le quali sono state vincolate nella finalità e/o nell’utilizzo per decisione del donante. Nello stesso Fondo confluiscono le somme derivanti dal passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale (c.d. riserve ex contabilità finanziaria).

I *Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali* sono alimentati in sede di destinazione del risultato di esercizio o di altre risorse libere del patrimonio, nonché, in sede di implementazione dello SP Iniziale, di poste rinvenienti dalla contabilità finanziaria e su cui grava un vincolo di destinazione stabilito dagli organi interni.

Le *Riserve vincolate per progetti specifici* rappresentano i fondi *“residuali”*, accolgono tutte quelle risorse monetarie che non sono classificabili nelle predette categorie di fondi, ma che presentano la condizione di vincolo.

Il **Patrimonio non vincolato** è composto dalle riserve derivanti dai risultati gestionali di esercizio e dai contributi in conto capitale liberamente utilizzabili. In particolare, è così suddiviso:

1. *Risultato gestionale esercizio*: risultato di periodo al netto di eventuali destinazioni stabilite dal CdA;
2. *Risultati gestionali relativi esercizi precedenti*: risultati netti di esercizi pregressi, utilizzati a copertura delle perdite pregresse;
3. *Riserve statutarie*: riserve di utili costituite dall’Ateneo in base a specifiche previsioni statutarie.

Le riserve che alimentano il patrimonio non vincolato possono essere:

* Riserve per contributi liberi per cui non sono ancora state attivate iniziative specifiche e che non sono ancora state valorizzate in CE;
* Riserve per somme assegnate da enti finanziatori per specifiche attività non ancora avviate e, quindi, non valorizzate;
* Riserve derivanti dall’ex avanzo di amministrazione vincolato di contabilità finanziaria, trasferite dal Patrimonio vincolato a quello non vincolato sulla base di una deliberazione degli organi di governance;
* Riserva da utili su cambi, che diventa libera solo nel momento dell’effettivo conseguimento dell’utile;
* Riserva per accantonamenti derivanti da obblighi di legge;
* Riserve di rivalutazione, alimentate solo in caso di rivalutazioni di Immobilizzazioni ammesse da leggi speciali.
  + 1. RISULTATO DI ESERCIZIO

Come visto in precedenza, se il risultato conseguito al termine dell’esercizio, così come quantificato in sede di approvazione del Bilancio, è positivo, viene accantonato, nell’anno successivo, nella specifica voce denominata *“Risultato di esercizio”* presente nel patrimonio non vincolato.

In alternativa, su delibera del CdA, può essere vincolato ad uno specifico scopo, quindi accantonato in un’apposita voce di riserva nel patrimonio vincolato o tra le Riserve statutarie. Infine, può essere destinato a copertura di perdita pregresse, già accantonate nella specifica voce denominata *“Risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti”*, o rinviato ad esercizi futuri.

*Caso pratico n. 9*

Si ipotizzi che l’Ateneo abbia conseguito nell’anno 20XX un risultato di esercizio positivo pari a € 2.000.000. In tal caso, in seguito all’approvazione del Bilancio ed alla delibera del CdA, nell’anno 20XX+1 sarà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **31.12.20XX – SCRITTURA DI ACCANTONAMENTO DEL RISULTATO DI ESERCIZIO** | | | |
| Risultato dell’esercizio (SP) | @ | Risultati degli esercizi precedenti (SP) | 2.000.000,00 |

Se, al contrario, il CdA decide di destinare sin da subito l’utile di esercizio per la realizzazione di una specifica attività prevista dal Piano Strategico di Ateneo, nell’anno 20XX+1 sarà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **31.12.20XX+1 – SCRITTURA DI DESTINAZIONE DEL RISULTATO DI ESERCIZIO AL PIANO STRATEGICO DELL’ATENEO** | | | |
| Risultato dell’esercizio (SP) | @ | Riserva vincolata di Patrimonio Netto  per realizzazione Piano Strategico (SP) | 2.000.000,00 |

Al contrario, qualora sia rilevata una perdita, la normativa prevede quattro possibilità di copertura della stessa:

* utilizzo della predetta voce *“Risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti”*, fino a capienza della perdita;
* utilizzo delle Riserve Statutarie, se non vincolate in base allo Statuto di Ateneo;
* liberazione di riserve vincolate, qualora risultino nella sostanza libere, o perché sia venuto meno il vincolo o perché non si sia ancora iniziata l’attività che giustificava il vincolo stesso;
* utilizzo del fondo di dotazione, solo in via residuale.

## FONDI PER RISCHI E ONERI

* + 1. DEFINIZIONE

I Fondi per rischi e oneri accolgono gli accantonamenti destinati a coprire perdite o rischi aventi le caratteristiche di: i) natura determinata, ii) esistenza certa o probabile, iii) ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell’esercizio.

Dalla definizione sopra indicata è evidente che affinché una posta sia iscrivibile nei Fondi per rischi e oneri è necessario sia presente almeno un elemento di indeterminatezza, nell’esistenza (la passività potrà essere certa o anche potenziale/probabile), nell’ammontare (nel senso che non è definito il quantum esatto della passività, ma è comunque stimabile) ovvero nella data di sopravvenienza (non è certa la data in cui la passività si manifesterà).

Qualora, invece, per una passività sia certa l’esistenza, sia certo l’ammontare e sia certa la data di scadenza, evidentemente essa non potrà classificarsi nei Fondi per rischi e oneri, rappresentando un vero e proprio Debito.

I Fondi per rischi e oneri non sono mai utilizzati per rettificare i valori dell’Attivo. Pertanto i Fondi svalutazione crediti, i Fondi di ammortamento, i Fondi svalutazione immobilizzazioni finanziarie non sono Fondi per rischi e oneri ed hanno natura differente; per le caratteristiche di iscrizione e determinazione del Fondo svalutazione crediti e dei Fondi di ammortamento si rinvia ai paragrafi di riferimento delle relative voci (Crediti, Immobilizzazioni materiali e immateriali, Immobilizzazioni finanziarie).

I Fondi per rischi e oneri non devono essere utilizzati per attuare politiche di Bilancio, quindi non devono essere iscritti qualora privi di giustificazione economica. Gli stessi sono costituiti in osservanza ai principi generali del Bilancio e ai postulati di competenza economica e di prudenza. Pertanto è vietata l’iscrizione in Bilancio di Fondi per rischi e oneri generici ovvero la modifica degli importi accantonati ai fondi per rischi e oneri se non a seguito di eventi specificatamente documentabili.

* + 1. CLASSIFICAZIONE

I Fondi per rischi e oneri si distinguono in:

* *Fondi per rischi*: rappresentano una 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;
* *Fondi per oneri*: rappresentano una passività di natura determinata ed **esistenza certa**, **stimata** nell’**importo** o nella **data** di sopravvenienza, connessa a obbligazioni già assunte alla data di Bilancio, ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi.

La principale differenza tra agli accantonamenti a Fondi per rischi e quelli ai Fondi per oneri è rappresentata dal fatto che per questi ultimi il componente negativo di reddito sarà certamente sostenuto, mentre nel caso di un rischio specifico esso verrà probabilmente sostenuto.

La struttura della contabilità generale per i Fondi per rischi ed oneri può essere la seguente:

|  |
| --- |
| **DESCRIZIONE** |
| **Fondi per rischi ed oneri** |
| ***Fondo per trattamento di quiescenza e obblighi simili*** |
| Fondo incentivi personale progettazione art. 93 D. Lgs. 163/2006 |
| Fondo comune d’Ateneo (da proventi commerciali) per personale |
| Fondo rinnovi contrattuali |
| Altri fondi per il personale |
| ***Fondo per imposte, anche differite*** |
| Fondo rischi per imposte pregresse |
| Fondo per IRAP differita |
| ***Altri fondi per rischi ed oneri*** |
| Fondo per contenziosi in corso |
| Fondo per rischi su progetti rendicontati |
| Fondi per il personale ex artt. 87 e 90 CCNL – Risorse variabili |
| Fondo altri oneri per il personale (indennità di reperibilità) |
| Fondo risultato dirigenti |
| Fondo progettazione personale Ufficio Tecnico |
| Altri fondi per rischi ed oneri |

TAB. 21 – FONDI PER RISCHI E ONERI: STRUTTURA DELLA CONTABILITÀ

* + 1. RILEVAZIONE INIZIALE

I Fondi per rischi e oneri sono iscritti nel Bilancio quando sono soddisfatti tutti i seguenti requisiti:

1. *natura della perdita o dell’onere*: l’accantonamento va effettuato quanto è possibile individuare una causa specifica che può dare origine alla perdita o all’onere. Ciò conferma il criterio generale sopra esposto secondo cui i Fondi per rischi e oneri non possono essere costituiti a fronte di rischi di carattere generico;
2. *esistenza della perdita o dell’onere*: l’accantonamento va iscritto quando il grado di avveramento dell’evento che genera la perdita o l’onere è qualificabile come *“certo”* (la passività è sicuramente esistente) oppure “probabile”.

A tal fine è necessario precisare che secondo quanto previsto dai Principi Contabili di riferimento il grado di avveramento dell’evento che ne ha dato origine può essere:

* 1. probabile: l’evento è probabile quando il suo grado di avveramento è da considerarsi piuttosto verosimile in base ad elementi oggettivi e attendibili. Le passività potenziali con grado di accadimento probabile, pertanto, dovranno generare l’iscrizione a Fondo per rischi e oneri;
  2. possibile: l’evento è possibile quando può verificarsi oppure no e, quindi, il grado di avveramento è inferiore al probabile. La passività potenziale qualificabile come possibile non genera iscrizione di Fondo per rischi e oneri ma richiede che ne sia data adeguata informativa nella Nota al bilancio;
  3. remoto: l’evento è remoto quando ha scarsissime possibilità di manifestarsi e, quindi, potrà accadere solo in casi eccezionali. La passività potenziale di un evento remoto non va iscritta in Bilancio, né ne va data informativa.

1. *ammontare della perdita o dell’onere*: l’accantonamento deve essere effettuato quando l’ammontare della perdita o dell’onere è *“determinato”* (si conosce con certezza il quantum) oppure *“determinabile”* (può essere stimato in base a elementi attendibili e documentabili).
   * 1. VALUTAZIONE SUCCESSIVA

La valutazione successiva rispetto alla prima iscrizione non comporta tecniche valutative specifiche. È essenziale, tuttavia, che alla fine di ogni esercizio sia posto in essere un processo contabile finalizzato a verificare l’esistenza dei requisiti che avevano richiesto l’iscrizione dei Fondi per rischi e oneri e quindi occorre valutare la congruità dell’accantonamento esistente sulla base delle migliori e più aggiornate informazioni disponibili.

### LA CONTABILIZZAZIONE DELL’UTILIZZO DEI FONDI PER RISCHI E ONERI

I Fondi per rischi e oneri 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 CE.

Qualora il Fondo non sia capiente, ovvero risulti sovra accantonato, la differenza (negativa o positiva) verrà imputata a CE.

*Caso pratico n. 10*

Si ipotizzi che nell’esercizio 20XX sia avviato un contenzioso di natura tributaria per l’importo di € 100.000.

Alla data di riferimento del Bilancio, il legale incaricato dell’assistenza tributaria ritiene che il rischio di soccombenza sia probabile, con un esborso previsto pari alla richiesta. In data 30.06.20XX+1 si chiude il predetto contenzioso con un esborso di € 120.000.

Alla chiusura dell’esercizio – in data 31.12.20XX - verrà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **31.12.20XX – ACCANTONAMENTO AL FONDO CONTENZIOSO TRIBUTARIO** | | | |
| Accantonamento al fondo per rischi ed  oneri (CE) | @ | Fondo contenzioso tributario (SP) | 100.000,00 |

In data 30.06.20XX+1 viene definito il contenzioso e stabilito il pagamento delle seguenti somme:

* sorte capitale pari a € 100.000;
* imposte e tasse pari a € 20.000.

Corrispondentemente verrà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **31.06.20XX+1 – RILEVAZIONE ESITO CONTENZIOSO TRIBUTARIO** | | | | |
| Diversi | @ | Debiti tributari (SP) |  | 120.000,00 |
| Fondi per rischi ed oneri (SP) |  |  | 100.000,00 |  |
| Imposte e tasse esercizi precedenti  (CE) |  |  | 20.000,00 |  |

Al momento del pagamento verrà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **30.06.20XX+1 – PAGAMENTO DEBITI TRIBUTARI** | | | |
| Debiti tributari (SP) | @ | Banca c/c (SP) | 120.000,00 |

# CONTO ECONOMICO

I Proventi propri si suddividono in:

1. Proventi per la didattica;
2. Proventi da ricerche (commissionate o per finanziamenti competitivi).
   * 1. PROVENTI PER LA DIDATTICA

I Proventi per la didattica sono costituiti dalle tasse e dai contributi degli studenti per l’iscrizione ai corsi dell’offerta formativa dell’Ateneo che comprende corsi di laurea e laurea magistrale, master di I e II livello, dottorati di ricerca, scuole di specializzazione, esami di stato, corsi singoli, Tirocini Formativi Attivi (TFA) ecc.

In particolare le tipologie di proventi per la didattica che possono aversi sono le seguenti:

* tasse di iscrizione per i corsi di laurea di I e II livello;
* contributi per i corsi di laurea di I e II livello;
* quote di iscrizione a master di I e II livello;
* quote di iscrizione a scuole di specializzazione;
* corsi singoli – contributi;
* contributi TFA.

Il criterio di contabilizzazione utilizzato per i Proventi della didattica sopra esposti è quello per competenza, ovvero le tasse e i contributi vengono contabilizzati come Credito complessivo che l’Ateneo matura al momento in cui si ritiene perfezionata l’iscrizione da parte dello studente, quale quota che lo studente in quanto iscritto dovrà versare per l’anno accademico di riferimento.

Tale criterio di contabilizzazione implica specifiche operazioni di integrazione e di assestamento in sede di predisposizione del Bilancio d’esercizio, sia per quanto riguarda le componenti economiche (i proventi) sia per quanto riguarda le correlate componenti patrimoniali (i Crediti verso studenti).

Tra i Proventi per la didattica sono ricomprese anche altre tipologie di ricavi che non si riferiscono specificatamente a prestazioni erogate a favore degli studenti nel corso dell’anno accademico e che invece afferiscono a servizi una tantum. Fra queste tipologie di proventi possono annoverarsi i seguenti.

* tasse per esami di Stato;
* tasse esami di laurea e diplomi;
* more;
* tasse cambio corso;
* duplicato libretto;
* tasse di trasferimento in entrata e in uscita;
* recuperi e rimborsi vari.

Tali proventi sono rilevati per competenza nell’esercizio in cui si manifesta l’evento che lo ha generato, quindi, senza la ripartizione temporale in dodicesimi.

Di seguito vengono riportate le operazioni di rettifica delle componenti economiche e delle componenti patrimoniali da effettuare in sede di operazioni di chiusura del bilancio d’esercizio.

*Rettifiche delle componenti economiche*

Considerato che l’anno accademico non corrisponde con l’esercizio amministrativo (quest’ultimo coincidente con l’anno solare) e tenuto conto che il credito per i proventi della didattica viene iscritto per l’intero importo al momento del perfezionamento dell’iscrizione dello studente nell’ambito delle operazioni chiusura di Bilancio occorrerà rilevare la quota dei proventi da rinviare dell’esercizio successivo mediante la l’utilizzo dei Risconti passivi. In tal modo, tenuto conto che l’anno accademico ha inizio il 1° ottobre di ciascun anno solare e termina il 30 settembre dell’anno successivo, in ciascun esercizio amministrativo saranno rilevati:

* i 2/12 dei proventi della didattica dell’anno accademico iniziato ad ottobre dell’esercizio considerato;
* i 10/12 dei proventi della didattica dell’anno accademico iniziato ad ottobre dell’esercizio precedente.

*Rettifiche delle componenti patrimoniali*

Per quanto concerne i Crediti verso studenti iscritti quale contropartita dei Proventi per la didattica, è necessario procedere a (eventuali) rettifiche per tener conto di situazioni che possono richiedere una modifica dell’importo dovuto dagli studenti quali, per esempio, determinazione esatta dalla fascia ISEEU dichiarata, situazioni di esenzione totale e/o parziale, rinuncia agli studi, completamento corso di studi ecc.

In relazione a tali fattispecie possono aversi due distinte casistiche:

1. gli eventi che determinano la modifica della contribuzione si realizzano prima della chiusura del Bilancio: in tal caso è necessario che procedere ad operare una rettifica diretta del Credito verso studenti e dei relativi Proventi per la didattica, in modo che in Bilancio sia espresso il Credito effettivamente vantato nei confronti degli studenti tenendo già conto delle rettifiche conseguenti la fascia di reddito di effettiva appartenenza ovvero altre cause di riduzione della contribuzione medesima.
2. gli eventi che determinano la modifica della contribuzione si realizzano dopo della chiusura del Bilancio: in tal caso è necessario effettuare una stima, sulla base di elementi oggettivamente riscontrabili, neutrali e rappresentativi del fenomeno, delle possibili rettifiche da operare in conseguenza degli eventi che possono generare una riduzione dei proventi e dei corrispondenti Crediti verso studenti. Tale fondo sarà iscritto nell’ambito dei Fondi per rischi ed oneri senza determinare la diretta rettifica dei Crediti.

I Crediti verso studenti iscritti a fronte dei diversi Proventi per la didattica, come tutti i Crediti, dovranno essere soggetti anche a valutazioni inerenti la stima del presumibile valore di realizzo, al fine di identificare eventuali perdite certe o probabili derivanti dalla solvibilità delle controparti. In tal caso, che non deve essere confuso con la situazione precedente, la rettifica da apportare ai Crediti verso studenti sarà effettuata mediante l’iscrizione di un Fondo svalutazione crediti per rappresentare il rischio di un mancato incasso di un Credito e che in Bilancio sarà esposto a riduzione dei Crediti verso studenti.

*Imposta regionale e imposta di bollo*

All’atto della formalizzazione dell’iscrizione gli studenti sono tenuti - oltre al versamento delle tasse universitarie - al versamento dell’imposta regionale e dell’imposta di bollo.

Tali componenti non rappresentano proventi per l’Ateneo, ma ammontari da riversare agli enti competenti (ad esempio Regione per la tassa regionale) per i quali l’Ateneo, al momento dell’iscrizione del Credito, iscrive contestualmente il corrispondente Debito per la quota di tassa regionale o imposta di bollo.

Nel caso di registrazioni contabili relative a contributi di iscrizione o a contributi per il rilascio di diplomi, viene registrato anche la riscossione dell’imposta di bollo assolta in modo virtuale, che andrà opportunamente contabilizzata rispettivamente nelle voci di contabilità generale.

* + 1. PROVENTI DA RICERCHE

I Progetti di ricerca raggruppano tutte le attività finalizzate alla produzione di risultati nell’ambito della ricerca di base (acquisizione di nuove conoscenze), della ricerca applicata (utilizzo della conoscenza teorica ai fini pratici) e di quella sperimentale (utilizzazione delle conoscenze acquisite mediante la ricerca di base e quella applicata nella realizzazione di progetti pilota, prototipi, ecc.).

In base agli accordi assunti con l’Ente finanziatore e al tipo di attività da realizzare, i progetti e le ricerche finanziati o co-finanziati da soggetti terzi possono essere annuali o pluriennali. Per le commesse annuali e pluriennali la valutazione avviene al costo sostenuto e la scelta è univoca per tutti i progetti/ricerche dell’Ateneo.

Secondo tale criterio i costi sostenuti risultano di competenza degli esercizi nei quali l’attività di ricerca è stata svolta, mentre i proventi relativi ai progetti sono registrati come ricavi (senza rilevazione di acconti e/o di valorizzazione delle rimanenze di lavori in corso).

Relativamente alle modalità di contabilizzazione e rilevazione dei ricavi occorre distinguere il caso in cui i ricavi sono oggetto di fatturazione rispetto al caso in cui i ricavi sono di natura istituzionale derivanti da assegnazioni da parte di Enti pubblici (Ministero, Unione Europea ed altri organismi similari):

* *Ricavi oggetto di fatturazione*: i ricavi sono iscritti in ciascun esercizio in relazione all’emissione della fattura (indipendentemente se trattasi di fatture a titolo di acconto oppure fatture emesse in relazione a stati di avanzamento del progetto);
* *Ricavi di natura istituzionale derivanti da atti di assegnazione di Enti pubblici*: i ricavi sono interamente iscritti nell’esercizio al momento dell’atto formale di assegnazione.

Alla fine di ciascun esercizio in cui il progetto non risulterà ancora concluso, occorrerà confrontare l’ammontare dei costi registrati sul progetto con i corrispondenti ricavi come sopra esposti e quindi procedere alla determinazione dell’eventuale Rateo attivo o Risconto passivo secondo le modalità di seguito indicate:

1. *ricavi > costi*: l’eccedenza dei ricavi rispetto ai costi viene stornata dal CE mediante la tecnica del Risconto passivo, da iscrivere nella sezione del passivo dello SP e, quindi, rinviata al successivo esercizio; tale meccanismo si ripeterà per ogni esercizio sino all’esercizio in cui il progetto non sarà ultimato;
2. *ricavi < costi*: in tal caso occorrerà valorizzare nel CE i proventi per un importo pari alla differenza rispetto ai costi, mediante un Rateo attivo da iscrivere nella sezione dell’attivo dello SP.

Conseguentemente, l’utile o la perdita saranno determinati solo quando il Progetto è completato, ovvero nell’esercizio in cui saranno completate le attività progettuali, e sarà pari alla differenza tra i costi effettivamente sostenuti sino alla data di completamento della commessa e il finanziamento riconosciuto (*criterio della commessa completata*).

L’elemento caratterizzante l’intero processo di definizione e determinazione della corretta competenza dei costi/ricavi di un progetto di ricerca è rappresentato dalla circostanza che alla data di chiusura dell’esercizio il progetto si trovi nello status di *“progetto aperto”*, poiché se al contrario il progetto dovesse risultare nello status di *“progetto chiuso”* è evidente che non potrà essere determinato alcun Risconto passivo e l’eventuale differenza ricavi – costi resterà imputata a CE dell’esercizio in cui il progetto risulta chiuso.

Considerato quanto sopra, in sede di caratterizzazione dei progetti, è necessario definire esattamente la data di chiusura del progetto (data fine progetto), che dovrà corrispondere alla data in cui devono essere ultimate (oppure si prevede che saranno ultimate) le attività relative al progetto/commessa e non sussiste l’esigenza dell'acquisizione di beni e/o merci, né di prestazioni e/o servizi da parte di terzi, indipendentemente dalla circostanza che vi siano somme da pagare e/o da incassare correlate al progetto medesimo.

La data di fine progetto deve, per quanto possibile, essere desunta dalla documentazione attinente il progetto e, in linea generale, coincide con la data in cui devono essere consegnati i risultati del progetto di ricerca al committente, ovvero la data in cui deve essere consegnata la relazione tecnica o altro documento che attesti il completamento delle attività progettuali.

La data di fine progetto può subire modifiche (proroghe, slittamenti, rinvii) che devono essere oggetto di adeguata procedura di formalizzazione con il committente.

*Caso pratico n. 11*

Nel seguito è riportato un caso pratico finalizzato all’illustrazione della tecnica di rilevazione dei ricavi e della conseguente determinazione del Risconto passivo alla fine di ciascun esercizio in cui il progetto risulta aperto.

Si ipotizzi che per un progetto di ricerca finanziato dalla ABC SpA, l’Ateneo abbia ricevuto un finanziamento di € 1.000.000 da fatturare secondo le seguenti tempistiche:

* 1° acconto di € 150.000 all’atto della sottoscrizione del contratto 30.06.20XX;
* 2° acconto di € 500.000 al 30.06.20XX+1;
* Saldo di € 350.000 alla data della presentazione della relazione tecnica finale prevista per il 30.06.20XX+2.

Il progetto di ricerca, quindi, ha inizio il 30.06.20XX e termina il 30.06.20XX+2.

I costi complessivamente sostenuti sono Euro 900.000, così suddivisi in ciascun esercizio:

* Esercizio 20XX: € 100.000;
* Esercizio 20XX+1: € 400.000;
* Esercizio 20XX+2: € 400.000.

Sulla base dei dati sopra esposti il progetto determinerà un utile di commessa pari a € 100.000 (pari a ricavi per € 1.000.000 al netto di costi complessivi pari a € 900.000). Tale utile sarà rilevato nel CE solo nell’esercizio di completamento del progetto, ossia l’esercizio 20XX+2.

Nel seguito sono riportate le rilevazioni contabili del progetto per ciascun esercizio.

Esercizio amministrativo 20XX

Al momento dell’incasso del primo acconto verrà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **30.06.20XX – RILEVAZIONE PRIMO ACCONTO** | | | |
| Crediti vs ABC SpA (SP) | @ | Ricavi per progetti di ricerca (SP) | 150.000,00 |

Nel corso dell’esercizio 20XX, a fronte dei costi sostenuti, sarà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **XX.XX.20XX – RILEVAZIONE COSTI DEL PROGETTO** | | | |
| Costi per progetti (CE) | @ | Debiti verso fornitori (SP) | 100.000,00 |

Alla chiusura dell’esercizio 20XX, considerato che i ricavi (primo acconto) sono superiori alla sommatoria dei costi, verrà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **31.12.20XX – RILEVAZIONE RISCONTO PASSIVO** | | | |
| Ricavi per progetti di ricerca (CE) | @ | Risconti passivi (SP) | 50.000,00 |

Esercizio amministrativo 20XX+1

All’apertura dell’esercizio 20XX+1 verrà effettuata la seguente scrittura contabile, finalizzata alla re-iscrizione dei ricavi per progetti di ricerca nel CE:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **01.01.20XX+1 – APERTURA DEI CONTI E RE-ISCRIZIONE DEL RICAVO** | | | |
| Risconti passivi (SP) | @ | Ricavi per progetti di ricerca (CE) | 50.000,00 |

Al momento dell’incasso del secondo acconto verrà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **30.06.20XX+1 – RILEVAZIONE SECONDO ACCONTO** | | | |
| Crediti vs ABC SpA (SP) | @ | Ricavi per progetti di ricerca (SP) | 500.000,00 |

Nel corso dell’esercizio 20XX+1, a fronte dei costi sostenuti, verrà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **XX.XX.20XX+1 – RILEVAZIONE COSTI DEL PROGETTO** | | | |
| Costi per progetti (CE) | @ | Debiti verso fornitori (SP) | 400.000,00 |

Alla chiusura dell’esercizio 20XX+1, considerato che i ricavi (primo e secondo acconto) sono superiori alla sommatoria dei costi, verrà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **31.12.20XX+1 – RILEVAZIONE RISCONTO PASSIVO** | | | |
| Ricavi per progetti di ricerca (CE) | @ | Risconti passivi (SP) | 150.000,00 |

Esercizio amministrativo 20XX+2

All’apertura dell’esercizio n+2 verrà effettuata la seguente scrittura contabile, finalizzata alla re-iscrizione dei ricavi per progetti di ricerca nel CE:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **01.01.20XX+2 – APERTURA DEI CONTI E RE-ISCRIZIONE DEL RICAVI** | | | |
| Risconti passivi (SP) | @ | Ricavi per progetti di ricerca (ce) | 150.000,00 |

Al momento dell’incasso del saldo verrà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **30.06.20XX+2 – RILEVAZIONE SECONDO ACCONTO** | | | |
| Crediti vs ABC SpA (SP) | @ | Ricavi per progetti di ricerca (SP) | 350.000,00 |

Nel corso dell’esercizio n+2, a fronte dei costi sostenuti, verrà effettuata la seguente scrittura contabile:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **XX.XX.20XX+2 – RILEVAZIONE COSTI DEL PROGETTO** | | | |
| Costi per progetti (CE) | @ | Debiti verso fornitori (SP) | 400.000,00 |

Schematicamente la rilevazione dei costi e dei ricavi per competenza in ciascun esercizio sarebbe come di seguito riportata.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **DESCRIZIONE** | **ESERCIZIO 20XX** | **ESERCIZIO**  **20XX+1** | **ESERCIZIO**  **20XX+2** | **TOTALE** |
| Ricavi in base a step di fatturazione | 150.000,00 | 500.000,00 | 350.000,00 | 1.000.000,00 |
| Rigiro a CE risconto passivo rilevato nell’esercizio  precedente | - | 50.000,00 | 150.000,00 | 200.000,00 |
| Rilevazione risconto passivo  nell’esercizio di riferimento | (50.000,00) | (150.000,00) | - | (200.000,00) |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **DESCRIZIONE** | **ESERCIZIO 20XX** | **ESERCIZIO**  **20XX+1** | **ESERCIZIO**  **20XX+2** | **TOTALE** |
| Totale ricavi | 100.000,00 | 400.000,00 | 500.000,00 | 1.000.000,00 |
| Totale costi | 100.000,00 | 400.000,00 | 400.000,00 | 900.000,00 |
| Differenza | - | - | 100.000,00 | 100.000,00 |

Essendo l’esercizio 20XX+2 l’esercizio di completamento del progetto, alla data del 31.12.20XX+2 non si dovrà più procedere al calcolo del risconto in quanto in tale esercizio si sarà concretizzato l’utile della commessa di € 100.000.

I proventi da ricerca competitiva (voce A.I.3 del Conto Economico) devono essere registrati nei diversi conti del PdC che compongono tale voce e che sono suddivisi sulla base del soggetto finanziatore. Nel caso di progetti ai quali si partecipa in partnership con altre università, istituti di ricerca o altri enti, si specificano di seguito i criteri di iscrizione del provento (e dell’eventuale relativo credito) nel PdC, sulla base delle diverse fattispecie che possono verificarsi:

1. Se l’Ateneo partecipa al progetto di ricerca in qualità di coordinatore, il provento sarà iscritto nel conto del PdC acceso alla categoria di cui fa parte il soggetto finanziatore (ad esempio, se si tratta di un progetto UE, nel conto “Contratti, convenzioni e accordi con Unione Europea”, se si tratta di un istituto di ricerca privato nel conto “Contributi da altri soggetti” ecc.);
2. Se l’Ateneo partecipa al progetto in qualità di partner e pertanto incassa la quota di provento di propria spettanza da un soggetto diverso rispetto all’ente finanziatore, il provento dovrà essere iscritto nel conto del PdC acceso non alla categoria cui appartiene il soggetto capofila, ma alla categoria cui appartiene il soggetto finanziatore (ad esempio, se si tratta di un progetto UE con capofila un’università tedesca, il provento non sarà iscritto nel conto “Contributi da altre università”, ma nel conto “Contratti, convenzioni e accordi con Unione Europea”). Questo perché, indipendentemente dal fatto che l’Ateneo incassi la quota di propria spettanza tramite trasferimento da parte di un’università straniera, per il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, trattandosi di un finanziamento UE e quindi di fondi europei, si ritiene corretto esporre il provento come derivante dall’UE;
3. Se l’Ateneo, nella medesima situazione di cui al punto ii), in attesa di incassare la quota di provento di propria spettanza registra, a fronte del provento, un credito nella voce B.II dello SP, dovrà effettuare la registrazione sul conto di credito del PdC acceso alla categoria alla quale appartiene il soggetto che trasferirà i fondi all’Ateneo (soggetto capofila, nell’esempio di prima, l’università tedesca) e non sul conto del PdC acceso alla categoria alla quale appartiene l’ente finanziatore (nell’esempio di prima, la UE). Questo perché, pur trattandosi di un ricavo la cui natura è quella di un provento da UE, è necessario che lo SP evidenzi verso quale categoria di soggetto il credito è vantato. La scrittura contabile da effettuarsi in un caso del genere sarà:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **XX.XX.20XX – REGISTRAZIONE DEI PROVENTI DA RICERCA E RELATIVI CREDITI** [nella situazione di cui ai punti ii. e iii.] | | | |
| Crediti v/Università (SP) | @ | Contratti, convenzioni e accordi con Unione Europea (CE) | 100.000,00 |

Oltre che attraverso la partecipazione a bandi competitivi, i progetti di ricerca istituzionale dell’Ateneo possono essere finanziati tramite accordi diretti con soggetti pubblici o privati. In questo caso, non essendovi una gara, si potrebbe ritenere non appropriata la classificazione nella voce “Proventi da ricerche con finanziamenti competitivi”; tuttavia non si è certamente in presenza di una fattispecie da iscrivere nella voce “Proventi da Ricerche commissionate e trasferimento tecnologico”.

Si ritiene pertanto opportuno indicare che la classificazione prevista per i proventi derivanti da contratti del genere è tra i “Proventi da ricerche con finanziamenti competitivi”, pur in assenza di una gara per l’assegnazione del finanziamento.

Si tratta infatti certamente di un provento ascrivibile ai “Proventi propri” – e non certamente ai “Contributi” – e, stante il connotato dell’istituzionalità del ricavo, non rientrante tra i contratti conto terzi (“Proventi da Ricerche commissionate e trasferimento tecnologico”).

## CONTRIBUTI

Con il termine Contributo si fa riferimento alle quote ricevute da terzi con il fine generale di supportare l’Ateneo nella realizzazione dei propri scopi istituzionali (si esclude pertanto che in tale voce possano essere contabilizzati trasferimenti o quote di trasferimenti ricevuti per la realizzazione di progetti di ricerca). I Contributi possono essere considerati Crediti solo a fronte di una comunicazione ufficiale da parte dell’Ente finanziatore in merito all'assegnazione definitiva a favore dell’Ateneo o, nel caso di PA, atto o provvedimento ufficiale.

I contributi si suddividono in:

1. Contributi in conto esercizio;
2. Contributi in conto capitale.

Come già indicato nel paragrafo 7.1, l’Ateneo può essere parte di accordi diretti con soggetti pubblici o privati per progetti di ricerca aventi carattere prettamente istituzionale. In questo caso, non essendovi una gara, si potrebbe ritenere non appropriata la classificazione nella voce “Proventi da ricerche con finanziamenti competitivi”; tuttavia non si è certamente in presenza di una fattispecie da iscrivere nella voce “Proventi da Ricerche commissionate e trasferimento tecnologico”. È opportuno rimarcare che, anche in questo caso, il provento da ricerca non deve essere classificato nella voce “Contributi”, costituendo comunque una delle casistiche da contabilizzarsi tra i “Proventi propri”.

* + 1. CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO

Per Contributi in conto esercizio si intendono le somme disposte da terzi per sostenere il funzionamento dell'Ateneo o, comunque, per realizzare attività non classificabili tra gli investimenti (art. 4, comma 2, lettera b, DM del 14 gennaio 2014, n. 19). I Contributi certi ed esigibili saranno iscritti come voci di proventi nel CE.

I Contributi in conto esercizio possono essere annuali o pluriennali in base alle modalità di impiego e in funzione dell’arco temporale di riferimento a cui riferiscono la loro vigenza. Ad esempio tra i Contributi annuali in conto esercizio possiamo annoverare l’assegnazione ministeriale a titolo di Fondo per il Finanziamento Ordinario (FFO) con competenza annuale e conferito per la copertura degli oneri di gestione e di funzionamento di periodo. Tra i Contributi pluriennali in conto esercizio possiamo citare l’assegnazione per il finanziamento di borse di dottorato di ricerca e/o di posti di ricercatore a tempo determinato.

Relativamente al trattamento contabile, si precisa che i Contributi annuali in conto esercizio sono rilevati come ricavo nell’esercizio di competenza mentre i Contributi pluriennali in conto esercizio saranno annualmente riscontati tenendo conto del costo sostenuto in ciascun esercizio in base al principio della correlazione costi/ricavi.

* + 1. CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE

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’Ateneo non ha facoltà di distogliere tali Contributi dall'uso previsto dalle leggi o dalle disposizioni in base alle quali sono stati erogati»* (art. 4, comma 2, lettera b, DM del 14 gennaio 2014, n. 19).

I Contributi potranno essere considerati Crediti solo a fronte di una comunicazione ufficiale da parte dell’ente finanziatore o, nel caso di PA, atto o provvedimento ufficiale.

Relativamente al trattamento contabile, i Contributi certi ed esigibili sono iscritti come proventi nel CE. In particolare, si iscrive il Contributo nel CE 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 del cespite cui il contributo si riferisce (si veda altresì quanto trattato nel paragrafo 6.2 – Immobilizzazioni materiali).

## PROVENTI PER ATTIVITÀ ASSISTENZIALE

La voce non è applicabile in quanto l’attività assistenziale è a carico delle Aziende Sanitarie e delle Aziende Ospedaliere rientranti nel SSN.

## PROVENTI PER LA GESTIONE DIRETTA INTERVENTI DIRITTI ALLO STUDIO

Nella Regione Lazio gli interventi per il diritto di studio sono svolti da LAZIODISU, che provvede direttamente all’erogazione dei sussidi agli studenti. Pertanto tale voce non è applicabile al bilancio dell’Università.

## ALTRI PROVENTI E RICAVI DIVERSI

La voce accoglie tutti i proventi diversi e che non possono essere ricompresi per natura nelle precedenti voci; in particolare, rientrano in tale categoria:

* + - i proventi derivanti da beni immobili;
    - i proventi derivanti dallo sfruttamento di beni immateriali (per esempio brevetti);
    - i proventi da servizi a tariffa;
    - le vendite di prodotti di merchandising;
    - i proventi derivanti da attività di sponsorizzazione;
    - la pubblicità;
    - le plusvalenze patrimoniali ordinarie;
    - i recuperi e i rimborsi vari.

Il Regolamento in materia di proprietà industriale e intellettuale, emanato con DR n. 268/2017, disciplina le modalità di valorizzazione dei risultati della ricerca industriale e del trasferimento tecnologico. Spettano all’Università:

* + - * i diritti patrimoniali derivanti dalle invenzioni conseguite da propri ricercatori, dipendenti e interni non dipendenti nell’ambito dell’attività di ricerca commissionata, fatto salvo il diritto morale dell’inventore di esserne riconosciuto autore;
      * i diritti patrimoniali derivanti dalle invenzioni conseguite dagli interni non dipendenti nell’ambito dell’attività di ricerca istituzionale;
      * i diritti patrimoniali derivanti dalle invenzioni nonché dai brevetti relativi alle invenzioni conseguite dai ricercatori e dipendenti dell’Università nello svolgimento della ricerca istituzionale, quando questi ultimi abbiano deciso di alienare e trasferire all’Università i diritti patrimoniali, fatto salvo il diritto morale dell’inventore di esserne riconosciuto autore.

L’Università è tenuta a valorizzare i diritti patrimoniali sulle invenzioni dei quali è titolare, come pure di quelli di cui abbia anche il solo diritto di godimento. L’Università valorizza I diritti patrimoniali di cui è titolare o cessionaria per mezzo di contratti a titolo oneroso, contenenti le migliori condizioni economiche possibili. Le condizioni, i termini e i corrispettivi dei contratti sono oggetto di negoziazione tra l’Università e i terzi. Se l’Università trasferisce a terzi a titolo temporaneo o definitivo diritti patrimoniali sulle invenzioni di cui sia titolare o cessionaria è tenuta a corrispondere all’inventore universitario un compenso pari al cinquanta per cento del corrispettivo ricevuto dal terzo, al netto delle spese sostenute per la brevettazione o registrazione dell’invenzione o per la loro tutela.

Per quanto attiene alla classificazione dei proventi da ricerca industriale e dei relativI costi derivanti dalla corresponsione all’inventore di quanto di sua spettanza, si sottolinea quanto segue:

* + - * i canoni di licenza che le società o enti licenziatari riconoscono all’Ateneo devono essere iscritti nella voce “Altri proventi e ricavi diversi” ed in particolare se ne suggerisce l’iscrizione nel conto del PdC “Proventi da altre attività commerciali”;
      * le royalties periodiche pari a percentuali del fatturato corrispondente allo sfruttamento commerciale del brevetto da parte del licenziatario devono essere iscritte nella voce “Altri proventi e ricavi diversi” ed in particolare se ne suggerisce l’iscrizione nel conto del PdC “Ricavi patrimoniali da beni immateriali (royalties)”;
      * la contabilizzazione del costo per la corresponsione all’inventore della quota di provento di sua spettanza

## VARIAZIONE RIMANENZE

Non applicabile in quanto - considerata la natura dell’attività svolta dall’Ateneo - il modello contabile adottato non prevede la gestione di rimanenze di magazzino. Conseguentemente gli acquisti di merci saranno sempre rilevati come costi direttamente a CE al momento dell’arrivo della merce a destinazione indipendentemente dalla circostanza che alla data di chiusura dell’esercizio tale merce sia stata immessa nel processo produttivo, oppure sarà utilizzata nell’esercizio successivo.

Pertanto nella contabilità economico patrimoniale non si rilevano le rimanenze di magazzino né la conseguente variazione della loro consistenza tra la fine e l’inizio dell’esercizio.

## INCREMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI

La voce include tutti i costi capitalizzati, che danno luogo a iscrizioni all’attivo dello SP nelle voci delle classi “AI - Immobilizzazioni immateriali”e “AII - Immobilizzazioni materiali”. Si deve trattare di costi interni (ad es. costi di personale, ammortamenti ecc.), ovvero di costi esterni (ad es. acquisti di materie e materiali vari), sostenuti dall’impresa per la realizzazione interna di immobilizzazioni. È il caso, ad esempio, di un’apparecchiatura hardware costruita da personale d’Ateneo o dei compensi al dipendente che ricopre il ruolo di Responsabile Unico del Procedimento nell’appalto finalizzato alla realizzazione di lavori. Pertanto, gli importi imputati nella presente voce devono essere stati già rilevati in una o più voci dell’aggregato “B - Costi operativi”, la voce ha infatti lo scopo di nettare tale componente dai costi dell’esercizio, per riattribuirla poi agli esercizi in cui il bene – una volta entrato in uso – genererà la propria utilità pluriennale per l’Ateneo.

## COSTO DEL PERSONALE

In questa voce sono iscritti tutti i costi sostenuti nel corso dell’esercizio per il personale dipendente, dedicato alla didattica, alla ricerca nonché il personale amministrativo.

Tutte le voci di Costo del personale includono gli stipendi (comprensivi di tutti gli elementi fissi e variabili che entrano a comporre la retribuzione per Legge e/o per contratto) comprensivi delle quote maturate e non corrisposte relative a mensilità aggiuntive e ferie maturate e non godute al lordo delle ritenute per imposte ed oneri sociali a carico del dipendente.

Si comprendono in questa voce anche i compensi per lavoro straordinario, le indennità e tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda figurante in busta paga.

In particolare il costo del personale dedicato alla didattica è riferibile a:

* + - *Costo dei docenti/ricercatori*: include le competenze fisse, le competenze per supplenze, i compensi per le attività di commerciale prestate da tali soggetti, nonché varie forme di premialità ed i relativi contributi previdenziali e assistenziali obbligatori a carico dell’Ateneo (esclusa l’IRAP);
    - *Costo per collaborazioni scientifiche*: include gli assegni di ricerca, le collaborazioni coordinate e continuative oppure occasionali di carattere scientifico ed i relativi contributi previdenziali e assistenziali obbligatori a carico dell’Ateneo (esclusa l’IRAP);
    - *Costo docenti a contratto*: include i compensi dei docenti a contratto per insegnamenti specifici svolti da docenti non di ruolo, nonché i contratti per le attività di supporto alla didattica, ed i relativi contributi previdenziali e assistenziali obbligatori a carico dell’Ateneo (esclusa l’IRAP);
    - *Costo degli esperti linguistici*: include il costo degli esperti linguistici a contratto (sia a tempo indeterminato che determinato), l’indennità di TFR loro spettante ed i relativi contributi previdenziali e assistenziali obbligatori a carico dell’Ateneo (esclusa l’IRAP);
    - *Costo di altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca*: include costi residuali non classificabili nelle precedenti voci quali visiting professor e altre forme di collaborazione saltuaria.

I *Costi del personale tecnico-amministrativo* includono tutti i costi relativi alle competenze fisse, alle competenze accessorie, i costi per i buoni pasto ed i relativi contributi previdenziali e assistenziali obbligatori a carico dell’Ateneo (esclusa l’IRAP).

Per i costi del personale vale la regola generale di rilevazione in base alla competenza economica che si manifesta nel momento in cui tali costi generano benefici all’Ateneo.

## COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE

I costi della gestione corrente sono tutti i costi afferenti al funzionamento dell’Ateneo e possono riguardare:

1. *Costi per il sostegno agli studenti*: tali costi possono includere le borse di studio, premi a studenti meritevoli, premi e sostegno a studenti diversamente abili, rimborsi di tasse e contributi a studenti, contratti medici specializzandi, programmi di mobilità e scambi culturali studenti, collaborazioni a tempo determinato, assegni per attività didattiche, attività culturali e servizi erogati a favore degli studenti;
2. *Costi per il diritto allo studio*: tale voce potrà essere valorizzata solo in caso di gestione diretta delle attività di sostegno agli studenti. Attualmente nella Regione Lazio tali interventi sono gestiti da LAZIODISU e, pertanto, tale voce non sarà valorizzata in maniera corrispondente ai correlati ricavi;
3. *Costi per attività editoriale*;
4. *Trasferimenti ai partner per progetti*;
5. *Acquisto materiale di laboratorio*;
6. *Acquisto di libri e periodici*;
7. *Acquisto servizi per collaborazioni tecnico gestionali*: tali costi possono includere utenze e canoni, spese di pulizia, spese di riscaldamento, spese di vigilanza, spese per consulenze e studi, spese legali e notarili, costi di manutenzione assistenza informatica e manutenzione software, spese di missione e organi istituzionali, spese per mensa, spese per trasporti, spese per servizio di smaltimento rifiuti nocivi e simili;
8. *Acquisto altri materiali*: tali costi possono includere acquisto di cancelleria, acquisto di pubblicazioni, giornali e riviste non inventariabili, acquisto di stampati e simili;
9. *Costi per godimento beni di terzi*: tali costi possono includere i canoni di noleggio e i costi accessori, i canoni leasing e i costi per affitto locali;
10. *Altri costi*: a titolo esemplificativo possono essere inclusi in tale categoria i costi per organizzazione di convegni, le quote associative a consorzi e associazioni, i rimborsi dei costi del personale comandato, i compensi per commissioni di concorso ed esame di Stato.

Anche per tali costi la regola generale di iscrizione secondo la competenza economica richiede che gli stessi siano iscritti come componenti negativi di reddito nell’esercizio in cui si ottiene il beneficio connesso al loro sostenimento e, quindi, se relativi all’acquisizione di materiale nell’esercizio in cui il materiale è stato consegnato, se invece afferenti prestazioni di servizi ricevuti da terzi al momento della esecuzione della prestazione medesima.

## AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI

La voce raggruppa le quote di competenza dell’esercizio riferiti agli ammortamenti delle Immobilizzazioni immateriali e materiali nonché le eventuali svalutazioni, per perdite durevoli di valore, delle Immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie.

Per il dettaglio delle stesse si rinvia a quanto trattato nei paragrafi relativi alle corrispondenti voci patrimoniali.

## ACCANTONAMENTO PER RISCHI ED ONERI

Tale voce include tutti gli accantonamenti effettuati e di competenza dell’esercizio che hanno come contropartita patrimoniale la voce dei *“Fondi per rischi ed oneri”*. Per il relativo dettaglio di rilevazione si rinvia a quanto esposto nel paragrafo in cui è stata trattata la corrispondente voce patrimoniale.

## ONERI DIVERSI DI GESTIONE

Questa voce di tipo residuale comprende tutti i costi dell’attività caratteristica non iscrivibili nelle altre voci del CE ed i costi dell’attività accessoria (diverse da quella finanziaria), che non abbiano natura di costi straordinari.

I costi iscrivibili in detta voce possono essere individuati con criteri analoghi a quelli effettuate per la voce degli *“Altri ricavi e proventi”* e taluni esempi di oneri diversi di gestione possono essere:

* costi di gestione e manutenzione di immobili civili non collocabili in altre voci;
* costi di manutenzione e riparazione di macchinari, impianti ecc. locati a terzi;
* minusvalenze derivanti da alienazioni relative alla fisiologica sostituzione dei cespiti per il deperimento economico-tecnico da essi subito nell’esercizio;
* sopravvenienze e insussistenze passive relative a valori stimati, che non derivino da errori; si tratta di rettifiche in aumento di costi causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi;
* imposte indirette, tasse e contributi (imposta di registro, ipotecaria, tasse per concessioni governative, imposta comunale sugli immobili). L’IVA qualora indetraibile e avente la natura di costo accessorio all’acquisto di beni e servizi va classificata unitamente al costo di acquisto cui si riferisce, mentre sarà classificata in tale voce qualora sia detraibile.

Non rientrano, invece, in questa voce le minusvalenze derivanti da alienazioni di titoli, partecipazioni o altre attività finanziarie (le quali, se ordinarie, si rilevano alle voci dei *“Proventi e oneri finanziari”*).«»

## PROVENTI E ONERI FINANZIARI

In tale aggregato vengono rilevati tutti i componenti positivi e negativi del risultato economico d’esercizio connessi con l’attività finanziaria, quali ad esempio:

* + - *Proventi da partecipazioni*: sono rilevati per competenza, indicando separatamente in apposite sottovoci quelli provenienti da partecipazioni in imprese controllate e in imprese collegate, tutti i proventi derivanti da partecipazioni in società, joint venture e consorzi e simili. Si tratta principalmente dei seguenti proventi:
      * dividendi su partecipazioni al lordo delle eventuali ritenute, nell’esercizio in cui è stata deliberata la distribuzione (nel caso dell’Ateneo si riferiscono, nella fattispecie più frequente, ai dividend delle società spin-off );
      * plusvalenze da alienazione di partecipazioni;
      * ricavi da vendita di diritti di opzione su titoli partecipativi;
      * utili distribuiti da joint venture e consorzi;
      * eventuali utili in natura distribuiti da imprese partecipate.
    - *Altri proventi finanziari*: sono iscritti in questa voce i proventi di seguito indicati:
      * interessi attivi maturati nell’esercizio sui crediti iscritti fra le Immobilizzazioni finanziarie;
      * interessi maturati nell’esercizio sui titoli a reddito fisso iscritti fra le Immobilizzazioni finanziarie (esempio CCT, BTP, obbligazioni emesse da enti privati), ovvero iscritti nell’attivo circolante e proventi diversi dai precedenti (quali interessi attivi su conti correnti bancari, interessi di mora, sconti finanziari e simili);
    - *Interessi passivi e altri oneri finanziari*: La voce comprende tutti gli oneri finanziari di competenza dell’esercizio che non siano di tipo straordinario, qualunque sia la loro fonte. Si indicano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti tipologie di oneri finanziari:
      * interessi e sconti passivi su finanziamenti ottenuti da banche ed altri istituti di credito;
      * interessi passivi su dilazioni ottenute da fornitori ed interessi di mora;
      * minusvalenze da alienazione di titoli a reddito fisso e partecipazioni iscritte nell’attivo circolante o nelle Immobilizzazioni finanziarie.

## RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE

Nella presente si iscrivono, relativamente alle partecipazioni, alle Immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni (titoli a reddito fisso, crediti di natura finanziaria, azioni proprie) e ai titoli a reddito fisso iscritti nell’Attivo circolante, tutte le eventuali svalutazioni operate e gli eventuali successivi ripristini di valore, effettuati – come da principi contabili – entro i limiti delle precedenti svalutazioni. In particolare, tali voci comprendono:

* + - svalutazioni delle partecipazioni e dei titoli a reddito fisso iscritte nell’Attivo immobilizzato per perdite durevoli di valore e successivi ripristini di valore entro il limite di quanto precedentemente svalutato;
    - svalutazioni dei titoli iscritti nell’Attivo circolante per il presumibile minor valore di realizzo sul mercato e successivi ripristini di valore entro il limite di quanto precedentemente svalutato;
    - eventuali differenze positive e negative di valore delle partecipazioni valutate col metodo del Patrimonio Netto;
    - accantonamenti al Fondo per copertura perdite di società partecipate (ad esempio quote di perdite della partecipata che eccedono il valore contabile della partecipazione);
    - gli accantonamenti e le svalutazioni dei crediti finanziari immobilizzati.

## PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

La classe dei Proventi e Oneri Straordinari comprende tutti i costi e ricavi non riconducibili né alla normale attività istituzionale dell’Ateneo né all’attività accessoria. Si tratta, quindi, di oneri o ricavi di natura eccezionale quali, ad esempio, le fattispecie di seguito indicate:

* + - plusvalenze e minusvalenze;
    - sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti per i quali la fonte del provento o dell’onere è estranea all’attività ordinaria dell’Ateneo;
    - componenti positivi e negativi relativi ad esercizi a precedenti (inclusi gli errori di rilevazione di fatti di gestione o di valutazione di poste di Bilancio, le imposte relative ad esercizi precedenti);
    - componenti reddituali che costituiscono l’effetto di variazioni dei criteri di valutazione.

## IMPOSTE SUL REDDITO DELL’ESERCIZIO CORRENTI, DIFFERITE, ANTICIPATE

In tale voce si includono le imposte sul reddito dell’esercizio, quali l’IRES, IRAP (sia se calcolata con metodo retributivo piuttosto che produttivo) nonché le relative imposte anticipate e imposte differite.

Si precisa che l’IRAP, anche se deriva direttamente dal costo del personale, in particolare quando calcolata con il metodo retributivo, non deve essere classificata nei costi del personale, in quanto trattasi di costo di natura tributaria.

# RENDICONTO FINANZIARIO

## DEFINIZIONE

Il Rendiconto finanziario è il prospetto contabile che evidenzia la composizione del flusso di cassa generato oppure assorbito dalla gestione aziendale nel corso dell’esercizio. Tale flusso di cassa viene suddiviso in base alla natura delle operazioni hanno contribuito ad alimentarlo e, quindi, nel prospetto si evidenziano tre componenti:

* + - il flusso di cassa generato (assorbito) dalla gestione operativa;
    - il flusso di cassa generato (assorbito) dalla gestione di investimento;
    - il flusso di cassa generato (assorbito) dalla gestione di finanziamento.

Lo schema del Rendiconto previsto per il settore universitario è definito dall’allegato 1 del DM del 14 gennaio 2014, n. 19 ed è riportato al paragrafo 10.5 del presente Manuale.

Ci sono due modalità con cui è possibile esprimere tali flussi, pertanto, il Rendiconto finanziario può essere redatto con metodologia diretta o indiretta.

La metodologia applicata dall’Ateneo e rispondente allo schema su esposto è quella *“indiretta”*. Quest’ultima calcola il flusso generato dall’attività operativa partendo dal risultato netto di esercizio da cui sono eliminate le componenti economiche (costi o ricavi) di natura non monetaria e che, quindi, non hanno generato flussi di cassa in entrata o in uscita, e scomponendo il flusso di cassa residuo nelle componenti per natura sopra citate.

Di seguito si riportano nel dettaglio gli elementi che costituiscono le varie voci di Rendiconto finanziario al fine di facilitarne la composizione e redazione:

* + - *Risultato netto*: è il punto di partenza ed è rappresentato da un utile o da una perdita esposti nel CE del Bilancio;
    - *Ammortamenti e svalutazioni*: tale voce include tutti gli ammortamenti delle Immobilizzazioni materiali e immateriali, le svalutazioni delle Immobilizzazioni ovvero dei Crediti iscritte nel CE dell’esercizio. Trattasi di costi di natura non monetaria, ossia che non hanno generato flussi di cassa in uscita e che, pertanto, vanno portati ad incremento del risultato di esercizio. Al riguardo si precisa che sebbene non sia esplicitamente previsto, qualora l’Ateneo abbia ricevuto finanziamenti in c/capitale a seguito di investimenti in Immobilizzazioni e i relativi Contributi siano stati iscritti e contabilmente trattati con la tecnica del Risconto passivo, la quota di contributo imputata a CE in ciascun esercizio ha natura analoga a quella degli ammortamenti ma con segno contrario. Sostanzialmente si tratta di un ricavo di esercizio che è contabilizzato nel risultato, ma avendo natura non monetaria deve essere da questo eliminato e pertanto va sottratto;
    - *Variazione netta dei fondi per rischi e oneri*: gli eventuali accantonamenti e utilizzi del Fondo per rischi ed oneri generano, rispettivamente, costi non monetari che devono essere portati in aumento del risultato di esercizio e ricavi non monetari che devono essere invece sottratti al risultato di esercizio. Per semplificazione nella voce in oggetto si riporta, quindi, la variazione netta dei Fondi per rischi ed oneri e, quindi, potranno aversi due casistiche:

1. il fondo alla fine dell’esercizio è maggiore rispetto a quello iniziale: significa che gli accantonamenti sono stati maggiori rispetto agli utilizzi, pertanto, la variazione netta ha generato un componente negativo di reddito (costo di esercizio) che deve essere portato ad incremento del risultato;
2. il fondo alla fine dell’esercizio è minore rispetto a quello iniziale: significa che gli accantonamenti sono stati inferiori rispetto agli utilizzi, pertanto, la variazione netta ha generato un componente positivo di reddito (ricavo di esercizio) che deve essere portato in riduzione del risultato;
   * + *Variazione netta del TFR*: il funzionamento è analogo a quanto visto per i Fondi per rischi ed oneri e, quindi, se il saldo alla fine dell’esercizio è maggiore rispetto a quello iniziale c’è stata una variazione netta corrispondente a un costo che va portato in aumento del risultato, mentre in caso contrario la variazione netta, corrispondente a un ricavo di esercizio, va portata in riduzione del risultato.

In questo modo, dopo aver depurato il risultato di esercizio dei costi/ricavi non monetari è necessario procedere con la rettifica avente ad oggetto il flusso derivante dal Capitale Circolante Netto per definire il punto A) del rendiconto, il *“flusso di cassa operativo”*. Le variazioni riportate in tale sezione sono le seguenti:

* + - *(aumento)/diminuzione dei crediti*: tale voce esprime la variazione del saldo dei Crediti esposti nello SP tra la fine dell’esercizio e l’inizio dell’esercizio, al netto dell’eventuale variazione dovuta all’adeguamento del Fondo svalutazione crediti che è stata già considerata nell’ambito della voce *“Ammortamenti e svalutazioni”* quale costo non monetario. Pertanto, relativamente ai Crediti se la variazione del saldo è negativa, vuol dire che a parità di altre condizioni, nell’esercizio i Crediti incassati sono stati maggiori rispetto a quelli sorti e, quindi, si è generato flusso di cassa in entrata che va espresso con segno positivo. Al contrario se i Crediti sono aumentati significa che il flusso di cassa è stato assorbito e, pertanto, la variazione va esposta con segno negativo;
    - *(aumento)/diminuzione delle rimanenze*: voce non applicabile al Bilancio dell’Università in quanto non si procede alla rilevazione delle rimanenze finali di magazzino;
    - *aumento/(diminuzione) dei debiti*: tale voce esprime la variazione del saldo dei Debiti correnti (verso fornitori, verso altri, e simili) esposti nello SP tra la fine dell’esercizio e l’inizio dell’esercizio. Pertanto, relativamente ai Debiti se la variazione è negativa, vuol dire che a parità di altre condizioni, nell’esercizio i Debiti pagati sono stati maggiori rispetto a quelli sorti e, quindi, sono state assorbite risorse finanziarie. Il flusso di cassa è negativo e, quindi, la variazione va espressa con segno negativo. Al contrario se i Debiti sono aumentati significa che i fornitori hanno generato credito e, quindi, si è generato flusso di cassa. Pertanto la corrispondente variazione va esposta con segno positivo.
    - *variazione di altre voci del capitale circolante*: include la variazione netta delle altre voci iscritte nell’attivo e nel passivo dello SP afferenti la gestione operativa ordinaria. In maniera analoga a quanto esposto sopra, le variazioni positive delle voci dell’Attivo vanno esposte con segno negativo (hanno assorbito liquidità) mentre le variazioni negative delle voci dell’Attivo saranno esposte con segno positivo (hanno generato liquidità). Al contrario per quanto riguarda le voci del Passivo in quanto variazioni positive verranno esposte con segno positivo mentre variazioni negative vanno esposte con segno negativo.

Sinteticamente si può riportare tale schema:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **VARIAZIONE VOCE SP** | **EFFETTO SU FLUSSI DI**  **CASSA** | **SEGNO NEL RENDICONTO**  **FINANZIARIO** |
| Voci dell’attivo di SP: variazione positiva (saldo a fine esercizio >  saldo inizio esercizio) | Flussi di cassa  assorbiti | Segno negativo |
| Voci dell’attivo di SP: variazione negativa (saldo a fine esercizio <  saldo inizio esercizio) | Flussi di cassa  generati | Segno positivo |
| Voci del passivo di SP: variazione positiva (saldo a fine esercizio >  saldo inizio esercizio) | Flussi di cassa  generati | Segno positivo |
| Voci del passivo di SP: variazione negativa (saldo a fine esercizio <  saldo inizio esercizio) | Flussi di cassa  assorbiti | Segno negativo |

TAB. 22 – RENDICONTO FINANZIARIO: VARIAZIONI DI SP

Successivamente saranno riportati i flussi di cassa generati e/o assorbiti dalla gestione di investimento. In particolare:

* + - *investimenti*: si intendono gli incrementi di Immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie effettuati nel corso dell’esercizio; tali investimenti richiedono impiego di risorse finanziarie, quindi, assorbono flussi di cassa e, pertanto, sono esposti con segno negativo. Tale voce corrisponde di fatto agli incrementi delle Immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie come di desumono dalle tabelle di NI.
    - *disinvestimento*: al contrario si intendono le dismissioni di Immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie. In tal caso il disinvestimento comporta flusso di cassa in entrata e, pertanto, sono esposti con segno positivo. Tale voce corrisponde di fatto al VNC delle dismissioni effettuate nel corso dell’esercizio (si considera solo il VNC del disinvestimento in quanto se da tale dismissione si è generata una plusvalenza o una minusvalenza tale componente è già incluso nel risultato di esercizio che è il valore di partenza del rendiconto finanziario).

Infine, la terza parte del rendiconto finanziario è rappresentata dai flussi di cassa generali dalla gestione finanziaria che riguardano:

* + - *aumento del capitale*: voce di fatto non applicabile all’Università.
    - *variazione netta dei finanziamenti a medio/lungo termine*: rappresenta la variazione dei Debiti di natura finanziaria. Se tali Debiti sono aumentati nel corso dell’esercizio, significa che la variazione ha generato flussi di cassa in entrata e, quindi, va esposto con segno positivo; in caso contrario la variazione esprime i flussi di cassa assorbiti dalla gestione finanziaria e, quindi, va esposta con segno negativo.

# BILANCIO CONSOLIDATO

Il Bilancio consolidato è il documento che espone la situazione patrimoniale, finanziaria e il risultato economico del Gruppo Università. Al riguardo si precisa che, conformemente al quadro normativo di riferimento, per Gruppo Università si intende l’Ateneo e tutti gli Enti rientranti nel perimetro di consolidamento; in tale ambito, l’Ateneo viene considerato “Capogruppo”.

## PERIMETRO DEL CONSOLIDAMENTO

Il perimetro (o area) di consolidamento è definito dall’art. 6, comma 2, del DLgs del 27 gennaio 2012, n.18 e comprende:

* + - Fondazioni universitarie istituite ai sensi dell’art. 59, comma 3, della Legge del 23 dicembre 2000, n. 388;
    - Società di capitali controllate dalle università ai sensi del CC;
    - Enti in cui le università hanno il potere di esercitare la maggioranza dei voti in assemblea dei soci;
    - Enti in cui le università hanno il potere di nominare la maggioranza dei componenti degli organi amministrativi.

L’art. 6 del DLgs del 27 gennaio 2012, n.18, definisce - tramite la definizione di *“area di consolidamento”* - l’ambito di applicazione del DI del 11 aprile 2016, n. 248, avente ad oggetto gli *“Schemi di Bilancio consolidato nelle Università”*.

Il Bilancio consolidato è composto da SP, CE e NI, che ne rappresentano parte integrate. A corredo, sono previsti la Relazione sulla Gestione, la Relazione del Collegio dei Revisori dei conti e l’elenco delle entità rientranti nell’area di consolidamento.

Al Bilancio consolidato, la cui responsabilità di redazione resta in capo all’Ateneo, si applicano i postulati principi generali di consolidamento di seguito sinteticamente richiamati:

* + - *definizione area consolidamento*: la Capogruppo predispone l’elenco dei soggetti ricompresi nell’area di consolidamento;
    - *uniformità*: i principi contabili utilizzati ai fini della redazione del Bilancio consolidato sono uniformi per tutti gli enti compresi nel consolidamento. Al fine di garantire il presente principio di uniformità, la Capogruppo annualmente invierà a tutti gli enti appartenenti all’area di consolidamento specifiche istruzioni (“Manuale dei principi contabili del Gruppo «Tor Vergata»”) al fine di uniformare/allineare i dati patrimoniali ed economici espressi nei singoli Bilanci d’esercizio ai criteri di redazione applicabili alle università. Tali istruzioni comprenderanno le modalità e le tempistiche di trasmissione dei Bilanci d’esercizio, il format richiesto per l’invio del fascicolo di consolidamento, in cui i dati contabili delle consolidate saranno omogeneizzati secondo i criteri applicabili alle università, nonché la richiesta di altri documenti contabili;
    - *obbligo di comunicazione*: al fine di garantire il presupposto dell’uniformità sopra delineato, gli enti appartenenti al Gruppo Università sono tenuti a fornire le informazioni richieste alla Capogruppo, nei termini indicati nelle istruzioni da questa impartite;
    - *modalità di redazione*: il Bilancio consolidato del Gruppo Università viene redatto applicando le modalità di consolidamento stabilite dai Principi Contabili nazionali emanati dall’OIC, tenuto conto delle peculiarità derivanti dalla normativa di riferimento per i bilanci delle Università.

## TECNICHE DI CONSOLIDAMENTO

La normativa del DI è integrata dalla disciplina emanata dall’OIC. Il documento di riferimento è l’OIC 17, il quale, oltre ad indicare i criteri generali di redazione del Bilancio consolidato, disciplina le diverse tecniche di consolidamento.

Affinché il Bilancio consolidato indichi la situazione patrimoniale e finanziaria dell’intero Gruppo Università, sono previste le *“operazioni”* di seguito indicate:

* + - aggregazione di tutte le attività e passività, costi e ricavi della Capogruppo e di tutti gli enti rientranti nel perimetro di consolidamento, tramite applicazione di principi contabili e criteri di valutazione uniformi;
    - elisione degli elementi patrimoniali ed economici che hanno natura di reciprocità all’interno del Gruppo: in tal modo il Bilancio rappresenta solo i saldi e le operazioni avvenute tra il Gruppo e i terzi;
    - elisione delle partecipazioni: questa è effettuata seguendo il metodo del consolidamento integrale, ossia mediante la sostituzione della partecipazione con il 100% delle attività e delle passività, dei ricavi e dei costi della partecipata nonché mediante la rilevazione della quota di risultato di esercizio e di Patrimonio Netto di pertinenza di terzi, qualora la partecipazione non sia totalitaria.

Il metodo integrale comporta la sommatoria di tutti i valori dell’Attivo, del Passivo e dei valori economici, indipendentemente dalla percentuale di partecipazione.

Di seguito sono riportati gli step operativi da seguire in applicazione del metodo integrale di consolidamento:

* + - rendere omogenee le poste iscritte nei diversi Bilanci di esercizio degli enti da consolidare, al fine di rendere omogenei i dati contabili oggetto di aggregazione per singola voce di Bilancio;
    - sommare le poste attive e passive dello SP e del CE;
    - eliminare la partecipazione iscritta nel Bilancio della Capogruppo e confrontarla con la corrispondente quota di Patrimonio Netto dell’ente partecipato. Tale eliminazione può comportare una differenza da annullamento, sottoposta a diverso trattamento contabile in base al segno. In caso di differenza positiva, essa verrà imputata agli elementi dell’Attivo e/o del Passivo del Bilancio consolidato, se distintamente identificabili; l’eventuale parte non ascrivibile a tali elementi dell’Attivo/Passivo, sarà iscritta in un’apposita voce *“Differenza da consolidamento”* e sarà ammortizzata come un avviamento. In caso di differenza negativa, allo stesso modo, verrà imputata prima agli elementi del Passivo, i quali presenteranno un valore inferiore nel Bilancio consolidato, il residuo eventuale sarà iscritto nella voce di Patrimonio Netto *“Riserva da consolidamento”* oppure, se derivante da futuri risultati negativi attesi, accantonato tra i Fondi per rischi ed oneri nella voce *“Fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri”*;
    - eliminare saldi e operazioni infragruppo che hanno ad oggetto il mero trasferimento di risorse internamente al gruppo (crediti/debiti, costi/ricavi);
    - identificare eventuali imposte differite o anticipate derivanti dal processo di consolidamento;
    - determinare la parte di Patrimonio Netto consolidato e del risultato di esercizio di pertinenza dei terzi, nonché dei soci di minoranza delle entità consolidate, qualora la partecipazione non sia totalitaria (partecipazione inferiore al 100%).

## CASI PARTICOLARI

L’OIC 17 prevede, in sede di redazione di Bilancio consolidato, che eventuali operazioni di leasing finanziario siano contabilizzate secondo il metodo finanziario, in forza del quale il bene che costituisce oggetto del contratto di leasing viene iscritto tra le Immobilizzazioni del locatario, a fronte dell’ottenimento di un finanziamento da parte della società di leasing.

In tal modo il pagamento dei canoni di leasing viene idealmente suddiviso in due componenti, la quota degli oneri finanziari insita nel canone (addebitata a CE) e la quota riferibile alla sola sorte capitale che riduce il finanziamento ottenuto iscritto nei Debiti. A fine esercizio viene calcolato l’ammortamento sui beni iscritti nelle Immobilizzazioni e pertanto l’operazione di leasing comporta la rilevazione nel CE dell’esercizio sia della quota di ammortamento sia della quota di oneri finanziari insisti nel canone volta per volta corrisposto.

Tuttavia non è escluso che le operazioni di leasing finanziario possano essere contabilizzate secondo il metodo applicabile ai Bilanci d’esercizio, ossia imputando a CE solo i canoni di leasing periodicamente corrisposti oltre che la quota di ripartizione *pro rata temporis* del maxi canone iniziale. Nella redazione del Bilancio consolidato dell’Ateneo, considerata la non significatività delle operazioni di leasing finanziario, si ritiene preferibile applicare tale ultima metodologia.

# -OPERAZIONI DI CHIUSURA

A fine esercizio, dopo che sono state effettuate tutte le registrazioni contabili è necessario procedere con le scritture di assestamento, al fine di assicurare il rispetto del principio di competenza dei valori contabili che andranno a comporre il Bilancio di esercizio.

Le scritture di assestamento si suddividono nelle seguenti macro-classi:

* **Scritture di completamento**: servono a rilevare costi e ricavi di competenza dell’esercizio ma non ancora contabilizzati;
* **Scritture di integrazione**: servono a rilevare costi e ricavi di competenza dell’esercizio che non hanno ancora avuto manifestazione finanziaria;
* **Scritture di rettifica**: utilizzate per rinviare i costi e ricavi che, seppur pur avendo già avuto la relativa manifestazione finanziaria nell’esercizio, non sono di competenza dello stesso;
* **Scritture di ammortamento**: attraverso le quali i costi pluriennali concorrono alla formazione del reddito di esercizio per la sola quota parte di competenza;
* **Scritture di accantonamento**: necessarie per il rilevamento dei fondi per la copertura di rischi e oneri.

Le **scritture di integrazione** rilevano costi e ricavi che, pur essendo di competenza dell’esercizio, non sono stati ancora rilevati perché non hanno ancora avuto manifestazione finanziaria. I costi sono liquidabili, nel loro esatto ammontare, al termine dell’esercizio.

Ad esempio, oggetto di tali scritture possono essere gli interessi maturati su c/c bancario, gli interessi di mora maturati nei confronti dei fornitori, lo stralcio dei crediti inesigibili, la rilevazione di eventuali differenze di cassa.

*Caso pratico n. 10*

Si ipotizzi che l’Ateneo presenti, al 31.12.20XX, un saldo negativo sul proprio conto corrente. Nell’ultimo trimestre ha maturato le seguenti competenze:

* Euro 500 a titolo di interessi passivi;
* Euro 50 a titolo di commissioni bancarie.

Gli importi saranno addebitati su conto corrente nei primi giorni dell’anno 20XX+1.

Al 31.12.20XX l’Università registrerà la seguente scrittura di integrazione, in quanto si tratta di importi di competenza dell’anno 20XX, anche se l’addebito avverrà nell’anno 20XX+1:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **31.12.20XX SCRITTURE DI INTEGRAZIONE COMPETENZE BANCA** | | | | |
| Diversi | @ | Debiti diversi (SP) |  | 550,00 |
| Interessi passivi (CE) |  |  | 500,00 |  |
| Commissioni bancarie (CE) |  |  | 50,00 |  |

Le **scritture di rettifica**, al contrario delle precedenti, riguardano costi e ricavi che hanno avuto manifestazione finanziaria nell’esercizio, ma che devono essere rimandati all’esercizio successivo, per il rispetto del principio di competenza: sono i c.d. risconti attivi e passivi.

I risconti sono quote di costi e ricavi che maturano in un intervallo di tempo a cavallo tra due esercizi e che, per rispettare il principio di competenza economica, devono essere ripartiti tra questi ultimi, indipendentemente dal momento in cui avviene la manifestazione finanziaria.

Con le **scritture di ammortamento** vengono spesati a CE i costi relativi all’utilizzo delle Immobilizzazioni materiali e immateriali, per la cui trattazione si rimanda ai rispettivi paragrafi intitolati “Immobilizzazioni materiali” e alle “Immobilizzazioni immateriali”.

Le **scritture di accantonamento** servono sia per vincolare somme in vista di eventi futuri (si rimanda al paragrafo “Fondi rischi e oneri”), sia per effettuare gli accantonamenti per il TFR dei dipendenti (per il cui dettaglio si veda il relativo paragrafo).

Terminate le operazioni relative alle scritture di assestamento, mancano solo due step affinché si possa giungere alla produzione del documento finale, ovvero il Bilancio di esercizio:

* + - * scritture di epilogo e
      * scritture di chiusura.

Le scritture di epilogo vengono utilizzate per chiudere le variazioni economiche, positive e negative, di esercizio in contropartita al “Conto di risultato economico”. Quest’ultimo presenterà, nella sezione dare, un importo pari alla somma di tutti i componenti negativi (costi di esercizio), nella sezione avere, viceversa, la somma di tutti i componenti positivi (ricavi di esercizio).

In questa fase è possibile determinare il risultato di esercizio:

COSTI > RICAVI 🡪 Perdita di esercizio;

COSTI < RICAVI 🡪 Utile di esercizio.

Infine, restano aperti i conti delle attività, passività e Patrimonio Netto. Il saldo di tali conti viene girato al “Bilancio di chiusura” (scritture di chiusura): tale conto presenterà in dare e in avere lo stesso importo, risultando pertanto chiuso.

# BILANCIO DI PREVISIONE

## BILANCIO DI PREVISIONE ANNUALE E PLURIENNALE

Il ciclo della previsione di Bilancio è definito come l’insieme di processi e attività attraverso i quali viene formalizzata e approvata dagli organi competenti la programmazione annuale e triennale dell’Ateneo, espressa in termini economico – finanziari.

La fase di previsione del Bilancio si sostanzia nei seguenti documenti contabili di sintesi:

* + - Bilancio unico d'Ateneo di previsione annuale autorizzativo, composto da budget economico e budget degli investimenti unico di Ateneo;
    - Bilancio unico d'Ateneo di previsione triennale, composto da budget economico e budget degli investimenti, al fine di garantire la sostenibilità di tutte le attività nel medio periodo.

Il Bilancio unico d’Ateneo di previsione annuale autorizzatorio e il Bilancio unico d’Ateneo di previsione triennale rappresentano la sintesi contabile delle linee strategiche e operative definite all’interno dei documenti programmatori approvati dagli organi di governo dell’Università (Piano integrato).

Il Bilancio unico d’Ateneo di previsione annuale autorizzatorio è composto dal budget economico annuale e dal budget degli investimenti annuale, redatti in conformità con gli schemi di budget definiti all’interno del DI del 10 dicembre 2015, n. 925, tenuto conto delle modifiche apportate dal DI 394/2017 (Revisione principi contabili e schemi di Bilancio di cui al DM 19/2014) agli schemi di CE e SP.

## BUDGET ECONOMICO

Il budget economico annuale autorizzatorio sintetizza e riclassifica per natura i costi e i ricavi la cui competenza economica ricadrà nell’esercizio oggetto di programmazione; esso è redatto in pareggio e comprende i soli ricavi che ragionevolmente saranno realizzati nel periodo contabile considerato, nonché i soli costi sostenibili attraverso la realizzazione dei predetti ricavi.

Il budget economico è composto dall’aggregazione delle proposte di budget predisposte dalle Aree Dirigenziali e dai CdG/CdR, così come eventualmente riformulate in seguito alla fase di contrattazione con il DG.

Le previsioni contenute nelle proposte di budget economico comprendono unicamente gli stanziamenti riferiti ai costi d’esercizio (la cui competenza economica si esaurisce nell’arco di un singolo esercizio) ed ai ricavi di competenza; esse sono articolate per natura sulle voci dello schema di budget economico previsto dalla legge, corredando ogni singolo stanziamento con una esplicita motivazione contenente il dettaglio delle attività finanziate.

Qualora le previsioni di costo trovino la copertura economica in ricavi appositamente finalizzati, questi ultimi dovranno essere opportunamente correlati alle specifiche voci di spesa attraverso il sistema informativo utilizzato per la formulazione della proposta di budget.

Ogni proposta di stanziamento di costo è riferita ad uno specifico codice COFOG di secondo livello, individuato tra quelli previsti nel DM del 19 gennaio 2014, n. 21, e indicante la finalità della spesa; il codice COFOG rappresenta un’ulteriore articolazione delle missioni e dei programmi dell’Ateneo enucleati nel sopra citato DM, indicanti rispettivamente le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dall’Ateneo e gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni.

Nel caso di previsioni di costo funzionali al conseguimento di uno degli obiettivi operativi previsti all’interno del Piano Integrato vigente, le relative proposte di stanziamento dovranno contenere l’esplicita indicazione dell’obiettivo operativo ad esse collegato.

## PREVISIONI DI RICAVO

Nel seguito sono riportati i principali criteri utilizzati per la previsione dei ricavi nella definizione del budget economico.

*FONDO DI FINANZIAMENTO ORDINARIO*

La stima riguarda l’assegnazione complessiva presunta del FFO relativa a ciascuno degli esercizi compresi nel triennio oggetto di programmazione. L’importo del FFO è stimato in coerenza con i postulati di Bilancio enucleati nel DM del 14 gennaio 2014, n. 19, con particolare riferimento ai principi di veridicità, prudenza e competenza economica.

Esso tiene inoltre conto di:

* evoluzione complessiva presunta, nel triennio oggetto di programmazione, del FFO assegnato all’intero sistema universitario;
* evoluzione presunta dei criteri di riparto della quota base e della quota premiale del FFO nel triennio oggetto di programmazione;
* evoluzione presunta delle modalità e dei criteri di applicazione della cd *“clausola di salvaguardia”* nel triennio oggetto di programmazione;
* andamento nell’ultimo triennio del FFO assegnato all’Ateneo.

*CONTRIBUZIONE STUDENTESCA*

La contribuzione studentesca è stimata in coerenza con i postulati di Bilancio enucleati nel DM 14 gennaio 2014, n. 19, con particolare riferimento ai principi di veridicità, prudenza e competenza economica.

La stima riguarda il ricavo presunto di competenza di ciascuno degli esercizi compresi nel triennio oggetto di programmazione, derivante da:

* iscrizione a corsi di laurea;
* iscrizione a corsi post-laurea;
* pre-iscrizione ai corsi;
* iscrizione a Esami di Stato per abilitazione professionale;
* altri proventi da attività didattica e formazione.

La previsione tiene conto della normativa nazionale e della regolamentazione interna vigenti in materia, nonché degli interventi eventualmente previsti sulla regolamentazione interna nel triennio successivo; la quantificazione dei ricavi tiene inoltre conto del presunto trend delle iscrizioni e delle immatricolazioni nel triennio oggetto di programmazione, definito dagli uffici competenti.

*RICAVI DA ATTIVITÀ DI RICERCA SCIENTIFICA E DA ATTIVITÀ CONTRATTUALE E CONVENZIONALE*

La previsione relativa ai ricavi in argomento è stimata in coerenza con i postulati di Bilancio enucleati nel DM del 14 gennaio 2014, n. 19, con particolare riferimento ai principi di veridicità, prudenza e competenza economica.

I ricavi sono stimati tenendo conto dei contratti, delle convenzioni e dei grant già sottoscritti, nonché di quelli che ragionevolmente saranno perfezionati nell’arco del triennio oggetto di programmazione; l’importo dei ricavi stimati non tiene conto dei progetti e delle ricerche finanziate con fondi dell’Ateneo.

La previsione dei proventi relativi a progetti derivanti dalla partecipazione a bandi competitivi è effettuata attraverso un attento esame delle singole negoziazioni, in relazione alla fase di approvazione delle richieste sui bandi stessi, affinché vengano iscritti soltanto gli importi che saranno ragionevolmente disponibili nel periodo; tali ricavi sono stanziati nella voce del piano dei conti espressamente dedicata all’imputazione di *“Proventi per ricerche con finanziamenti competitivi”*.

I proventi presunti relativi a progetti commissionati sono stanziati nelle voci del PdC espressamente dedicate all’imputazione di *“Proventi per ricerche commissionate e trasferimento tecnologico”*.

Il dato previsionale relativo alle prestazioni tariffate dovrà tenere conto del trend ipotizzato per il triennio oggetto di programmazione in relazione a tale categoria di ricavi, stimato esaminando gli importi iscritti nei bilanci consuntivi degli ultimi 3 anni di ogni singolo CdG/CdR.

I proventi presunti relativi a prestazioni tariffate sono stanziati nelle voci del piano dei conti espressamente dedicate all’imputazione di *“Altri ricavi e proventi”*.

Nell’ambito dei progetti facenti capo a più CdG/CdR, ciascuno di questi inserirà il dato previsionale relativo alla sola quota di ricavo di propria competenza.

*CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE E IN CONTO IMPIANTI*

Per Contributi in conto capitale o in conto impianti si intendono le somme erogate a fondo perduto dallo Stato o da altri enti, pubblici o privati, finalizzati alla realizzazione di opere o all’acquisizione di beni durevoli.

I ricavi per contributi in conto capitale e in conto impianti sono iscritti nel CE consuntivo per la sola quota di competenza dell’esercizio, ovvero in proporzione al costo di ammortamento calcolato nell’anno sulle Immobilizzazioni acquisite con i contributi in oggetto.

La previsione relativa alle suddette fattispecie di ricavo è stimata in coerenza con i postulati di Bilancio enucleati nel DM del 14 gennaio 2014, n. 19, con particolare riferimento ai principi di veridicità, prudenza e competenza economica.

I Contributi in conto capitale e in conto impianti devono essere iscritti nel budget economico per un importo pari ai costi di ammortamento stimati relativi alle Immobilizzazioni acquisite con i contributi medesimi.

## PREVISIONI DI COSTO

Le previsioni di costo comprendono unicamente costi la cui competenza economica si esaurisce nell’arco di un singolo esercizio.

Esse sono effettuate in coerenza con gli obiettivi strategici e con le linee di indirizzo contenute nel Piano Integrato vigente, nel rispetto dell’equilibrio complessivo del Bilancio e della sostenibilità finanziaria della spesa.

I costi sono articolati per natura sulle voci del PdC e collegati ai codici COFOG di riferimento, nonché agli obiettivi operativi declinati nel Piano Integrato vigente qualora i costi previsti siano funzionali al conseguimento degli obiettivi medesimi.

*COSTI DEL PERSONALE*

La previsione dei costi del personale è quantificata in coerenza con i postulati di Bilancio enucleati nel DM del 14 gennaio 2014, n. 19, con particolare riferimento ai principi di veridicità, prudenza e competenza economica.

In particolare, i costi del personale sono quantificati tenendo conto di:

* ogni onere di tipo retributivo, contributivo e previdenziale previsto dalle norme e dai regolamenti vigenti in materia, nonché della disciplina contenuta nei contratti collettivi applicabili a livello nazionale e locale;
* cessazioni per ruolo previste nel triennio oggetto di programmazione;
* facoltà assunzionali determinate dalla normativa vigente in materia di programmazione del personale;
* documenti programmatori approvati dagli organi di governo dell’Ateneo, riferiti al triennio oggetto di programmazione;
* data prevista di presa di servizio, per il personale di nuova assunzione;
* ogni altra variabile o fattore di tipo normativo, regolamentare o ambientale che avrà presumibilmente un impatto significativo sui costi del personale, durante il triennio oggetto di programmazione.

*ACQUISIZIONE DI BENI E SERVIZI*

La previsione relativa all’acquisizione di beni non inventariabili e di servizi è quantificata in coerenza con i postulati di Bilancio enucleati nel DM del 14 gennaio 2014, n. 19, con particolare riferimento ai principi di veridicità, prudenza e competenza economica.

I costi derivanti da contratti in essere in ciascuno degli esercizi compresi nel triennio oggetto di programmazione sono quantificati in coerenza con le relative disposizioni contrattuali, tenuto conto dei soli costi di competenza dei singoli esercizi.

I costi relativi a contratti la cui stipula è prevista durante il triennio oggetto di programmazione sono quantificati tenendo conto di:

* consumo stimato dei relativi fattori produttivi;
* prezzi di mercato in essere, tenuto conto in particolare delle condizioni previste all’interno delle convenzioni CONSIP attive ed aventi per oggetto i beni ed i servizi da acquisire.

Le previsioni di costo riferite all’acquisizione di beni e servizi da effettuarsi in regime di attività commerciale comprendono esclusivamente la base imponibile IVA, nonché il costo per IVA indetraibile quantificato sulla base dell’ultima percentuale di pro-rata applicata all’Ateneo.

*PREVISIONE DI COSTO PER PROGETTI COMMISSIONATI E PROGETTI DI RICERCA*

La quantificazione del budget dei progetti commissionati e di ricerca è effettuata secondo il principio della competenza economica, in funzione della durata stabilita contrattualmente.

Le previsioni di costo sono allocate sulle voci previste nello schema di budget economico, e suddivise per natura in coerenza con i piani economici di progetto stabiliti con l’Ente finanziatore; in assenza di questi, le previsioni di costo sono ripartite sulle voci contabili di norma utilizzate nelle singole tipologie di progetto.

L’importo delle previsioni di costo è pari all’ammontare dei contratti, delle convenzioni e dei grant già sottoscritti, nonché di quelli che ragionevolmente saranno perfezionati nell’arco del triennio oggetto di programmazione.

Nell’ambito dei progetti facenti capo a più CdG/CdR, ciascuno di questi inserisce il dato previsionale relativo alla sola quota di costo di propria competenza.

La previsione di budget relativa ai progetti conto terzi deve prevedere, tra l’altro, un apposito stanziamento necessario al trasferimento della quota di prelievo a favore del Bilancio determinata dalla regolamentazione interna vigente in materia di attività eseguite nell’ambito di contratti e convenzioni per conto terzi.

*AMMORTAMENTI*

I costi di ammortamento sono stimati tenendo conto del patrimonio di Immobilizzazioni materiali e immateriali in essere, nonché delle acquisizioni e delle dismissioni di beni previste nell’arco del triennio oggetto di programmazione.

I costi di ammortamento sono quantificati applicando al valore patrimoniale dei beni, stimato come sopra indicato, le aliquote di ammortamento utilizzate per la predisposizione del CE consuntivo, a loro volta conformi alle percentuali di ammortamento disciplinate con la normativa richiamata in premessa.

I costi di ammortamento relativi a beni acquisiti o da acquisire attraverso ricavi la cui competenza economica ricadrà negli esercizi oggetto di programmazione, trovano integrale copertura economica nei suddetti ricavi.

*CONTRIBUTI EROGATI DALL’AMMINISTRAZIONE CENTRALE AI CENTRI DI SPESA*

Il budget economico e il budget degli investimenti riportano le previsioni relative all’utilizzo, da parte dei CdG/CdR, di tutti i finanziamenti erogati a qualunque titolo dall’Ateneo nel corso del triennio oggetto di programmazione.

L’ammontare dei finanziamenti è allocato sulle voci di costo e costo pluriennale all’interno del budget del CdG/CdR, in coerenza con le previste modalità di utilizzo delle risorse, qualora l’importo delle assegnazioni al CdG/CdR medesimo sia noto al momento della formulazione delle previsioni di Bilancio.

L’ammontare complessivo dei finanziamenti è integralmente allocato su apposite voci di costo all’interno del budget dell’Ateneo, qualora l’importo delle assegnazioni ai singoli CdG/CdR non sia ancora stato determinato al momento della formulazione delle previsioni di Bilancio.

*UTILIZZO DI RISERVE DI PATRIMONIO NETTO DERIVANTI DALLA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE*

La voce è inserita dopo quella rappresentativa del risultato economico presunto, al fine di dare evidenza del presunto utilizzo delle riserve di Patrimonio Netto scaturite dalla contabilità economico patrimoniale che sarà definito all’esito dell’effettivo risultato economico patrimoniale dell’esercizio oggetto della previsione.

L’effettivo utilizzo delle riserve patrimoniali avverrà solo dopo l’approvazione in perdita del risultato desumibile dal Bilancio di esercizio, con contabilizzazione esclusivamente dopo la chiusura e al termine dell’iter di approvazione del risultato da parte del CdA.

Le riserve patrimoniali in argomento, stanziate nel budget dell’esercizio 20XX, dovranno, nel medesimo esercizio, essere vincolate in una voce di Patrimonio Netto appositamente prevista; esse potranno essere svincolate soltanto ad avvenuta consuntivazione e chiusura dell’anno 20XX, sulla base delle determinazioni assunte dal CdA in fase di approvazione del Bilancio d’esercizio.

*UTILIZZO DI RISERVE DI PATRIMONIO NETTO DERIVANTI DALLA CONTABILITÀ FINANZIARIA*

La voce è inserita come articolazione della voce *“Altri proventi e ricavi diversi”*, al fine di dare evidenza dell’utilizzo delle riserve di Patrimonio Netto derivanti dalla contabilità finanziaria a copertura di uno squilibrio economico presunto.

Tale voce verrà utilizzata, in via del tutto transitoria, fino all’esaurimento delle riserve stesse ed è inserita tra i proventi in quanto tali riserve non derivano da utili in contabilità economico patrimoniale e non hanno mai, in precedenza, partecipato al procedimento di formazione del risultato economico sulla base del principio della competenza economica.

Le riserve patrimoniali in argomento utilizzate nel budget dell’esercizio 20XX dovranno, nel medesimo esercizio, essere vincolate in una voce di Patrimonio Netto appositamente prevista; esse potranno essere svincolate soltanto in fase di consuntivazione e chiusura dell’anno 20XX ai fini del riequilibrio della gestione economica, sulla base delle determinazioni assunte dal CdA in fase di approvazione del Bilancio d’esercizio.

## BUDGET DEGLI INVESTIMENTI

Il budget degli investimenti sintetizza e riclassifica per natura i costi pluriennali il cui sostenimento è previsto nel corso del triennio oggetto di programmazione, nonché le fonti di copertura finalizzate alla realizzazione degli investimenti medesimi.

La rappresentazione e la dimensione degli investimenti da inserire nel budget deve essere coerente con i principi di competenza economica, ovvero deve essere limitata agli investimenti (beni acquistati e consegnati od opere per la parte realizzata) che si ritengono realizzabili effettivamente nel corso dell’esercizio.

Esso è redatto in pareggio tra fonti e impieghi e in conformità agli schemi riclassificati definiti all’interno del DI del 10 dicembre 2015, n. 925, tenuto conto delle modifiche apportate dal DM 394/2017 (Revisione principi contabili e schemi di Bilancio di cui al DM 19/2014) agli schemi di CE e SP.

Gli impieghi di capitale previsti sono riclassificati in base alla loro natura; per ciascun impiego viene data dimostrazione dell’integrale copertura con le fonti dedicate fino dal momento iniziale di avvio dell’acquisizione del bene a utilizzo pluriennale; tali fonti sono riclassificate in:

* contributi da terzi finalizzati (in conto capitale e in conto impianti);
* risorse da indebitamento;
* risorse proprie.

Le previsioni in termini di investimenti sono effettuate in coerenza con gli obiettivi strategici e con le linee di indirizzo contenute nel Piano Integrato e nel Piano triennale dei lavori vigenti, nonché nel rispetto dell’equilibrio complessivo del Bilancio.

I costi per investimenti sono articolati per natura sulle voci del piano dei conti destinate alla registrazione di costi pluriennali, e collegati ai codici COFOG di riferimento, nonché agli obiettivi operativi declinati nel Piano Integrato vigente qualora gli investimenti previsti siano funzionali al conseguimento degli obiettivi medesimi..