



Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca

Dipartimento per la formazione superiore e per la ricerca

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

IL DIRETTORE GENERALE

VISTI gli articoli 33, 76 e 87 della Costituzione;

VISTA la legge 9 maggio 1989, n. 168, "Istituzione del Ministero dell'università e della ricerca scientifica e tecnologica";

VISTA la legge 31 dicembre 2009, n. 196, "Legge di contabilità e finanza pubblica";

VISTA la legge 30 dicembre 2010, n. 240, "Norme in materia di organizzazione delle università, di personale accademico e reclutamento, nonché delega al Governo per incentivare la qualità e l'efficienza del sistema universitario" e, in particolare, l'articolo 5, comma 1, lettera b) primo periodo e comma 4, lettera a);

VISTO il decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, concernente "Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili";

VISTO il 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" ed in particolare l'articolo 9 che prevede l'istituzione, con decreto del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, della Commissione per la contabilità economico-patrimoniale delle università, di cui si avvale ai fini della revisione e dell'aggiornamento dei principi contabili e degli schemi di bilancio nonché per il monitoraggio dell'introduzione della contabilità economico patrimoniale e della contabilità analitica, con mandato triennale e composta da un numero massimo di nove membri, scelti tra rappresentanti del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, del Ministero dell'Economia e delle Finanze, del Consiglio Universitario Nazionale, della Conferenza dei Rettori delle Università Italiane, del Convegno dei Direttori Generali delle Amministrazioni Universitarie e da esperti del settore;

VISTO il DM 578 del 16 luglio 2014 di costituzione della Commissione per la contabilità economico - patrimoniale delle Università (Coep) così come rettificato dal DM 515 del 29 luglio 2015;

VISTO il decreto del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, 14 gennaio 2014, n. 19 concernente "Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università" ed in particolare l'articolo 8 che prevede la predisposizione e l'aggiornamento periodico da parte del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, avvalendosi della Commissione di cui all'articolo 9 del decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18 di un Manuale Tecnico Operativo a supporto delle attività gestionali;

SENTITO l'Organismo Italiano di Contabilità sulla conformità del Manuale al codice civile ed ai principi contabili;

DECRETA

1. di adottare la prima edizione del Manuale Tecnico Operativo quale strumento operativo a supporto delle attività gestionali degli atenei.

IL DIRETTORE GENERALE

Daniele Livon

MANUALE TECNICO-OPERATIVO

(art. 8, D.I. MIUR-MEF 14 gennaio 2014, n. 19)

INDICE

Introduzione	pag.	3-4
--------------	------	-----

Parte prima – Principi contabili

Predisposizione SPI: Avanzo di amministrazione e residui (attivi e passivi)	pag.	5-9
Immobilizzazioni immateriali e materiali, fondi e percentuali di ammortamento	pag.	<i>in corso</i>
Beni di terzi in uso	pag.	<i>in corso</i>
Immobilizzazioni finanziarie	pag.	10-15
Lasciti e donazioni	pag.	<i>in corso</i>
Fondi per rischi e oneri	pag.	16-22
Patrimonio Netto	pag.	<i>in corso</i>
Proventi e crediti verso studenti	pag.	23-29
Progetti e commesse	pag.	<i>in corso</i>
Contributi annuali e pluriennali c/esercizio	pag.	30-38
Contributi c/capitale-impianti	pag.	39-43
Contratti di leasing	pag.	44-47

Parte seconda – Altri aspetti gestionali

1) Tenuta libri contabili	pag.	48-51
2) Note tecniche per la predisposizione del bilancio preventivo e del rendiconto in contabilità finanziaria (art. 7, D.l. 14 gennaio 2014, n. 19);	pag.	52-55
3) Classificazione della spesa in missioni e programmi	pag.	56-58

Introduzione

Uno degli obiettivi principali del MIUR e della Commissione per la contabilità economico-patrimoniale delle università è la predisposizione e l'aggiornamento periodico di un **manuale tecnico-operativo** a supporto delle attività gestionali delle Università derivanti dall'introduzione della contabilità economico-patrimoniale.

Il presente lavoro costituisce la base per la emanazione del Manuale Tecnico-Operativo.

Nella fase di prima attuazione della nuova disciplina contabile, il Manuale si prefigge di supportare le attività gestionali delle università con priorità per gli aspetti più significativi del percorso iniziale di passaggio alla Coep.

Al termine della fase di consultazione, tenendo conto dei contributi degli operatori universitari, degli esperti e degli organismi istituzionali, la Commissione proporrà al Miur la emanazione di una prima release del Manuale. Ben lungi da una pretesa di esaustività e completezza, la prima versione del manuale costituirà il punto di partenza di un lavoro in progress che si svilupperà nei prossimi mesi con l'analisi e l'approfondimento di ulteriori principi contabili e fattispecie gestionali.

Il manuale, in una materia tecnica, è un documento da avere a portata di mano, di facile consultazione, nel quale trovare le risposte ai problemi operativi di tutti i giorni, possibilmente dettagliate e argomentate, con esempi pratici e riferimenti alla prassi corrente.

Poiché i principi contabili per le università fanno esplicito riferimento alle disposizioni del Codice Civile e ai Principi Contabili Nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità, la Commissione ha ritenuto opportuno tener conto della disponibilità di risorse esistenti a supporto del lavoro di coloro che si occupano, a vario titolo, di redazione o controllo dei documenti contabili.

Disponendo di una base solida per tutti gli argomenti relativi alla corretta tenuta della contabilità, con un'esposizione metodologica confrontata con la prassi corrente e supportata da esempi pratici, il lavoro della Commissione si concentrerà sui casi specifici del settore universitario che verranno trattati in capitoli separati.

La trattazione degli argomenti potrà essere sollecitata dalle domande degli atenei, le cui risposte, quando pubblicate, costituiranno un riferimento omogeneo per la soluzione di problemi comuni.

Il manuale sarà pertanto predisposto tenendo conto delle seguenti assunzioni:

1. Per le regole base della contabilità economico patrimoniale, la gestione dell'attività corrente, le logiche di informativa e controllo si consiglia di fare riferimento a uno dei numerosi manuali di tecnica contabile disponibili sul mercato.

2. Per gli argomenti specifici del settore universitario saranno pubblicate sul sito web, nella sezione Documenti/Manuale di Contabilità, appositi approfondimenti, ove possibile fornendo esempi pratici e scritture contabili.
3. La segnalazione di problemi specifici da parte degli atenei, con le relative risposte da parte del Miur, sentita la Commissione, consentirà di raccogliere via via sempre più casi risolti, fino a costituire una prassi di riferimento alla quale gli operatori potranno attingere, garantendo così uniformità di rilevazione e rendicontazione.

La lettura dei manuali di tecnica contabile, dovrà sempre tener conto della specificità del settore universitario rispetto alle imprese commerciali per le quali il documento è stato redatto; tuttavia la maggior parte delle regole, dei principi, dei criteri di valutazione e di registrazione ivi riportati è riferita alla tecnica ragionieristica e alla normativa di carattere generale e come tale applicabile anche agli atenei.

Chi volesse approfondire la consultazione dei Principi Contabili Nazionali potrà trovare utile il sito della Fondazione dell'Organismo Italiano di Contabilità (<http://www.fondazioneoic.eu/>).

Si evidenzia che tutti i principi contabili fanno riferimento esclusivamente al bilancio civilistico, senza alcun riferimento ai criteri di valutazione previsti dalla normativa fiscale vigente, alla quale ogni ateneo dovrà comunque uniformarsi in sede di determinazione del reddito imponibile. Per questo motivo non viene trattata in modo analitico la problematica relativa all'eventuale rilevanza commerciale di alcune delle operazioni descritte.

Parte prima – Principi contabili

Predisposizione SPI: Avanzo di amministrazione e residui (attivi e passivi)

Descrizione sintetica fattispecie della casistica

Il risultato di amministrazione in contabilità finanziaria (avanzo/disavanzo) è dato dalla somma algebrica del fondo di cassa, dei residui attivi e dei residui passivi determinati alla fine di ciascun esercizio. Misura l'eccedenza (avanzo) o l'insufficienza (disavanzo) delle risorse acquisite rispetto agli impieghi effettuati nell'esercizio finanziario, tenuto conto della disponibilità liquida esistente.

Il risultato di amministrazione (avanzo) libero e vincolato a cui ci si riferisce è quello determinato nell'ultimo conto consuntivo approvato in contabilità finanziaria (COFI) per l'annualità antecedente all'esercizio di implementazione del nuovo sistema contabile COEP e COAN.

I residui attivi e passivi sono dati, rispettivamente, da accertamenti di parte entrata non riscossi e da impegni di parte uscita non pagati nell'esercizio finanziario.

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- Principi contabili speciali università D.l. n. 19/2014 art. 2 e art. 5, lettere g), l) e j);
- Principio contabili OIC in materia di valutazione delle poste interessate;
- Utile la consultazione di manuali di tecnica contabile nelle parti interessate dalla casistica.

Commenti della Commissione

Il DI n. 19/2014 all'art. 2 indica i principi generali e postulati di bilancio e all'art. 5 definisce in modo puntuale i criteri da adottare per la predisposizione dello Stato Patrimoniale Iniziale (nel seguito SPI) per l'implementazione del nuovo sistema contabile COEP e COAN.

In particolare, l'art. 5 lettera g) stabilisce per i residui attivi e passivi che:

- preliminare è la verifica della loro effettiva sussistenza sulla base delle norme che regolano la COFI e ne hanno determinato l'iscrizione;
- i residui riconducibili a crediti o debiti, a fondi per rischi e oneri o altri fondi vanno classificati nelle relative poste;
- tutto ciò che non è riconducibile al punto di cui sopra viene classificato negli "altri fondi per oneri" del passivo di stato patrimoniale o nelle diverse riserve di patrimonio netto. Nel tempo tali voci verranno utilizzate a copertura dei relativi costi;

- gli ordini, nonché si ritiene contratti e incarichi (residui passivi), per cui a chiusura dell'esercizio non vi è stato l'arrivo del bene, ovvero l'effettuazione della prestazione, sono ricondotti ai conti d'ordine.

Mentre la lettera j), in materia di destinazione dell'avanzo di amministrazione, stabilisce che:

- avanzo vincolato: è imputato tra le diverse poste di patrimonio netto, tenendo conto dei residui riconducibili ai conti d'ordine - art. 5, lettera g) e dei progetti finanziati (art. 5, lettera k);
- avanzo libero: imputato alla voce del patrimonio netto A) III 2) "Risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti.

Agli effetti della redazione dello SPI i residui (attivi e passivi) e l'avanzo di amministrazione, dovranno essere distribuiti nelle varie poste di rappresentazione sulla base di apposito prospetto di raccordo che indichi provenienza, classificazione e destinazione (art. 5, comma 2).

Preliminarmente, per quanto concerne i residui, dovrà essere valutata la loro effettiva sussistenza; in caso di accertata insussistenza, laddove non eliminati in sede di stesura dell'ultimo conto consuntivo di COFI, il prospetto di raccordo evidenzierà la loro eliminazione; in sostanza non verranno rappresentati fra le poste attive e passive dello SPI ed il loro ammontare concorrerà alla determinazione del valore del patrimonio netto come si dirà nel seguito.

I residui attivi, fermo restando la possibilità di farli corrispondere a una posta dell'attivo in relazione al principio della competenza economica, sono riconducibili a:

- crediti: importi certi e definiti nell'entità e nell'individuazione del debitore, esempio fatture attive, crediti per fatture da emettere e/o contributi con comunicazione ufficiale da parte dell'ente finanziatore, nonché altri crediti verso erario e verso altri;
- rimanenze per opere in corso, o ratei attivi come definiti dal DI nell'art. 4, comma 1, lettera g, in caso all'interno del residuo attivo sussista, anche in quota parte, valore rilevabile come tale, ad esempio prestazione non ultimata ma in corso alla chiusura dell'esercizio;

Nel caso di residui attivi non direttamente riconducibili alle poste di attivo patrimoniale di cui sopra, gli stessi non potranno essere rappresentati nell'attivo e di conseguenza ciò determinerà effetti sul patrimonio netto differenziale di apertura dei conti (presumibilmente con effetto di riduzione della quota di avanzo vincolato/libero da rappresentare nelle poste di patrimonio e del passivo (di cui si dirà nel seguito).

I residui passivi, fermo restando la possibilità di farli corrispondere a una posta del passivo in relazione al principio della competenza economica, sono riconducibili, esemplificando, a:

- debiti v/fornitori / fatture da ricevere / altri debiti (verso erario, istituti previdenziali, altri): servizio o merce ricevuti o costi maturati prima della chiusura dell'ultimo esercizio in COFI;

- ratei passivi: in caso all'interno del residuo passivo sussistano costi maturati, anche in quota parte, valore rilevabile come tale se ricorre il requisito previsto dall'art. 4, comma 1, lettera g) del DI;
- fondi rischi e oneri, tenendo conto della natura del residuo passivo (art. 5, lettera g);
- per i residui passivi per cui non vi è stato l'arrivo del bene, ovvero l'effettuazione della prestazione, è necessaria anche la registrazione nei conti d'ordine; si precisa che, in quest'ultimo caso, i residui passivi su progetti con ricavi correlati ai costi seguono il trattamento del rispettivo avanzo vincolato e/o dei risconti passivi relativi.

Nel caso di residui passivi non direttamente riconducibili alle poste di cui sopra, gli stessi non potranno essere rappresentati nel passivo e di conseguenza ciò determinerà effetti sul patrimonio netto differenziale di apertura dei conti (presumibilmente con effetto di aumento della quota di avanzo libero da rappresentare nelle poste di patrimonio e del passivo, di cui si dirà nel seguito).

L'esigenza di indicare in modo distinto le componenti dell'avanzo di amministrazione, derivante dalla COFI, nelle poste di patrimonio netto o nelle altre poste del passivo dello SPI deriva dalla necessità di "tracciare" la provenienza dei fondi e l'eventuale loro destinazione vincolata, al fine del loro successivo impiego pendente la COEP.

La norma disciplina in modo chiaro il trattamento dell'avanzo libero, tuttavia si rende necessario esplicitare le principali componenti dell'avanzo vincolato presenti nel sistema universitario e la relativa rappresentazione nello SPI al fine di fugare eventuali residui dubbi di applicazione.

L'avanzo vincolato, in relazione alle varie poste teoricamente desumibili dal conto consuntivo della COFI e alle relative motivazioni e origine del vincolo, ove non presenti in impegni rilevati in residui passivi (come sopra confluiti in debiti o risconti passivi), può essere rappresentato nel prospetto che segue.

<i>Fattispecie Avanzo vincolato</i>	<i>Posta Rappresentazione SPI</i>	<i>Conti patrimoniali di riferimento</i>
Quote di fondi su progetti di ricerca e di didattica, attivi, finanziati da soggetti esterni	RISCONTI PER PROGETTI E RICERCHE IN CORSO	E – e1)
Quote di fondi su progetti di ricerca e di didattica, attivi, finanziati con risorse proprie	PATRIMONIO NETTO, PATRIMONIO VINCOLATO, riserve vincolate per decisione organi istituzionali	A – II - 2
Economie vincolate derivanti da finanziamenti esterni e/o, progetti finanziati con risorse interne	PATRIMONIO NETTO, PATRIMONIO VINCOLATO, riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge o altro)	A – II - 3
Quote contributi in conto capitale e in conto impianti	CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI	E – e2)

(immobili e attrezzature)		
Quote di avanzo per assegnazioni comunicate da terzi, ritenute a garanzia	PATRIMONIO NETTO, PATRIMONIO VINCOLATO, riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge o altro)	A – II - 3
Altre riserve di avanzo vincolate per decisione organi (copertura oneri gestione corrente, investimenti, ecc.)	PATRIMONIO NETTO, PATRIMONIO VINCOLATO, riserve vincolate per decisione organi istituzionali	A – II - 2
Altre riserve di avanzo vincolate per decisione organi in relazione a contenziosi in essere, fiscalità, accessori al personale	FONDI PER RISCHI E ONERI	B
Riserve di avanzo vincolate per TFR personale	TRATTAMENTO FINE RAPPORTO LAVORO SUBORDINATO	C
Altre riserve di avanzo vincolate per decisione organi in relazione a costi e spese future	FONDI PER RISCHI E ONERI	B

Le fattispecie dell'avanzo vincolato indicate nelle voci della tabella sono meramente esemplificative di fattispecie teoriche, ma in genere rilevabili dal conto consuntivo COFI dei vari atenei interessati. In generale si tratta di risorse realizzate (accertate e/o incassate) che, nel periodo di gestione COFI, non hanno mai in concreto partecipato alla gestione attraverso l'impiego previsto in relazione al vincolo di destinazione (interno o esterno) e devono ancora produrre utilità economica non potendosi ritenere, dal punto di vista patrimoniale, delle vere e proprie componenti del patrimonio non avendo esaurito il loro percorso di partecipazione alla formazione del risultato economico della gestione.

In merito alla parte dell'avanzo libero, tenuto conto della quota che per effetto dell'incremento e/o della riduzione collegata alla collocazione dei residui attivi e passivi non imputati allo SPI (come in precedenza illustrato e di seguito ripreso), come previsto nell'art. 5, comma 1, lettera J) del DI, lo stesso viene rappresentato nel Patrimonio Netto, patrimonio non vincolato, nella voce "Risultati gestionali relativi a esercizi precedenti", conto A – III – 2.

La collocazione del predetto avanzo libero può essere rappresentato nel prospetto che segue.

<i>Fattispecie Avanzo libero</i>	<i>Posta Rappresentazione SPI</i>	<i>Conti patrimoniali di riferimento</i>
Avanzo libero	PATRIMONIO NETTO, PATRIMONIO NON VINCOLATO, Risultati gestionali relativi a esercizi precedenti	A – III - 2

L'entità dell'avanzo libero da iscrivere nella posta sopra indicata, aldilà di quella esistente a chiusura dell'ultimo conto consuntivo in COFI, che deve essere rilevata in modo puntuale nella SPI,

risente, necessariamente, della valutazione dei residui attivi e passivi iscritti nello SPI e/o di altri poste attive o passive eventualmente iscritte nello SPI ma non presenti nell'ultimo conto consuntivo in COFI, così come specificato nella precedente trattazione.

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio

Nel rammentare che è necessario redigere apposito prospetto di raccordo che indichi provenienza, classificazione e destinazione delle componenti la COFI (art. 5, comma 2, DI), si omettono le scritture contabili perché non particolarmente significative e/o peculiari.

Immobilizzazioni finanziarie

Descrizione sintetica fattispecie della casistica

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

Per partecipazioni si intendono sia gli investimenti duraturi in imprese, di solito rappresentati da azioni o quote di società.

Le partecipazioni in consorzi, fondazioni o altri enti commerciali e non, quali comitati e/o associazioni, comunque all'interno di soggetti dotati, o meno, di soggettività giuridico patrimoniale autonoma, laddove non abbiano alcun valore d'uso futuro e/o possibilità di realizzo, non possono essere classificate fra le immobilizzazioni e/o altre poste dell'attivo patrimoniale.

Tuttavia, data la rilevanza e la frequenza di tali fattispecie nel mondo universitario, e alla luce delle norme sull'ambito di consolidamento previsto dall'art. 6 comma 2 del D.lgs. 27 gennaio 2012, n. 18 in nota integrativa dovrà essere fornita adeguata informativa in merito ai costi di competenza sostenuti nei singoli esercizi, e una adeguata rappresentazione delle modalità di esercizio del controllo o del coordinamento di ogni ente incluso nell'area di consolidamento.

Eventuali impegni di copertura perdite o di contribuzione ai costi di esercizio dovranno essere commentati nella sezione relativa.

In relazione alla presenza di immobilizzazioni finanziarie derivanti dalle partecipazioni vi possono essere crediti verso i soggetti all'interno dei quali l'ateneo vanta partecipazioni.

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- DI MIUR-MEF n. 19/2014 art. 2 e art. 4 comma 1 lettere c) ed e) nell'ambito della valutazione dei crediti e delle Immobilizzazioni Finanziarie, nonché art. 5 comma 1, lettera e) nell'ambito dei criteri di predisposizione del primo stato patrimoniale;
- Principio Contabile OIC n. 15 Crediti e n. 21 Partecipazioni e azioni proprie;
- Manuali di tecnica contabile Capitoli relativi a "Ricavi e Crediti", "Costi e Debiti" "Titoli e partecipazioni".

Commenti della commissione

Il Principio OIC n. 15, per quanto di riferimento, indica la contabilizzazione, classificazione e valutazione dei crediti verso soggetti controllati e/o partecipati, nonché per depositi cauzionali.

Per la fattispecie la disciplina è quella relativa al trattamento dei crediti in ragione del presupposto di esigibilità e iscrivibilità al nominale fra specifiche poste delle immobilizzazioni finanziarie, come esposte nello schema allegato 1 al D.I. n. 19/2014 e come da dettaglio che segue ispirato alle voci dell'art. 2424 del c.c per quanto applicabile:

- A) III - IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE
 - 2) Crediti
 - a) Verso imprese controllate
 - b) Verso imprese collegate
 - d) Verso altri

Il Principio OIC n. 21 fa riferimento invece alla contabilizzazione, classificazione e valutazione delle partecipazioni che costituiscono investimenti nel capitale di altri soggetti giuridici.

Le partecipazioni sono esposte nello stato patrimoniale fra le immobilizzazioni finanziarie dello schema allegato 1 al D.I. n. 19/2014 e come da dettaglio che segue ispirato alle voci dell'art. 2424 del c.c per quanto applicabile:

- A) III – IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE
 - 1) Partecipazioni (con separata indicazione delle partecipazioni) in:
 - a) Imprese controllate
 - b) Imprese collegate
 - d) Altre imprese.

L'articolo 2359 del Codice Civile definisce il concetto di controllo e collegamento, elemento discriminante per la classificazione di cui sopra.

“Sono considerate società controllate:

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

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

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

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

Le partecipazioni acquistate dalle università sono, solitamente, società che svolgono attività strumentali a quelle d'ateneo o comunque collegate al trasferimento tecnologico e delle conoscenze quali, ad esempio, case editrici, incubatori di start up in forma diversa a seconda di come siano stati costituiti (i.e. consorzi o società cooperative per azione), etc.

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

Tale valore non deve essere incrementato, in base al principio della prudenza, in caso di incremento del valore della partecipazione; tuttavia lo stesso valore non può essere mantenuto in caso di perdite durevoli di valore, quando le cause che le hanno generate non possano essere rimosse in breve tempo. In tali casi la svalutazione dovrà essere effettuata mediante svalutazione diretta del valore iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale.

Nei casi in cui la perdita di valore non si configuri come una perdita durevole, si dovrà mantenere in bilancio il costo storico della partecipata, fornendo adeguate informazioni e motivazioni in nota integrativa.

Le partecipazioni di controllo e collegamento secondo quanto riportato nel principio contabile OIC n. 21 possono essere valutate sia con il metodo del costo appena descritto, sia con quello del patrimonio netto, per il quale si rinvia al principio OIC n. 17 *“Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto”* che ne approfondisce tutte le casistiche.

La previsione dell'art. 4, comma 1, lett. c) del D.l. n. 19/2014, che prevede come modalità esclusiva la valutazione in base al “metodo del patrimonio netto di cui all'art. 2426, comma 4 del codice civile”, può a giudizio della commissione, generare effetti di sistematica variazione, alla fine di ciascun esercizio, del valore complessivo della posta “partecipazioni”.

Ciò obbligherebbe gli atenei, prima della definizione del loro bilancio, a essere necessariamente in possesso dei bilanci delle società partecipate alla chiusura del medesimo esercizio e/o a rappresentarne con ritardo fisiologico le risultanze.

L'evoluzione del patrimonio netto delle imprese partecipate (nei casi tipici e più diffusi per gli atenei) può essere condizionata da variazioni che, a differenza di quanto avviene nel mondo delle imprese, non corrispondono a variazioni di valori effettivamente realizzabili con la conseguenza che la valutazione del patrimonio potrebbe comportare un approccio meno prudente rispetto alla valutazione al costo auspicata da questa commissione ed in generale prevista dalle disposizioni codicistiche e dai principi OIC.

Tutto ciò posto si ritiene che la valutazione vada fatta con il metodo del patrimonio netto, come previsto dal D.l. n. 19/2014 o, in alternativa, al costo quando risulti complesso reperire le informazioni necessarie presso le partecipate al fine di poter applicare in modo corretto il metodo del patrimonio netto o l'equity method.

Per quanto probabilmente fenomeno non diffuso nelle università non si può escludere la presenza di altri titoli diversi dalle partecipazioni che debbano essere rappresentati fra le immobilizzazioni finanziarie dello schema allegato 1 al D.l. n. 19/2014 e come da dettaglio che segue ispirato alle voci dell'art. 2424 del c.c. per quanto applicabile:

- A) III – IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE
- 3) Altri titoli

Immobilizzazioni finanziarie derivanti da crediti

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

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

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

I principi in precedenza esposti devono essere osservati sia in riferimento ai crediti immobilizzati, sia in riferimento alle partecipazioni, anche in sede di predisposizione del primo stato patrimoniale trattandosi di valutazione che concerne dati derivanti dalla pregressa gestione in contabilità finanziaria.

L'iscrizione dovrà pertanto avvenire attraverso una determinazione del valore sulla base di criteri extracontabili di reperimento, ma applicando le regole di valutazioni indicate che corrispondono:

- per quanto riguarda i crediti immobilizzati al principio dell'effettiva esigibilità degli stessi (cercando di rintracciare crediti esigibili derivanti da rapporti e contratti in corso anche se non hanno avuto, pendente la contabilità finanziaria, una gestione distinta nella situazione patrimoniale di quel sistema contabile e, tempo per tempo, solo l'indicazione nelle uscite (correnti o in conto capitale);
- per quanto riguarda le partecipazioni al metodo del patrimonio netto di cui all'art. 2426, comma 4 del codice civile (o del costo per quanto sopra esposto).

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio

Ipotizzando una partecipazione di 100.000 euro, la scrittura contabile relativa sarebbe la seguente:

anno X			
A)-III – Immobilizzazioni finanziarie	A	B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	100.000 100.000

Ipotizzando una perdita di valore di 10.000 euro a fronte di una partecipazione di 100.000 euro, la scrittura contabile relativa sarebbe la seguente:

31/12/anno X			
D.2) Svalutazione partecipazioni	a	B) – Fondo svalutazione partecipazioni	10.000 10.000

Fermo restando l'utilizzo dei conti indicati agli effetti delle rilevazioni contabili al fine di mantenere la necessaria trasparenza, la relativa rappresentazione in C.E. e S.P. al 31/12/anno X è:

Stato Patrimoniale	
A)-III – Immobilizzazioni finanziarie 100.000	D-1) Debiti verso banche 100.000
B) – Fondo svalutazione partecipazioni (10.000)	
A)-III – Immobilizzazioni finanziarie nette 90.000	
Totale	Totale

Conto Economico	
Proventi operativi	.....
.....
Costi operativi	
.....	
Rettifiche valore attività finanziarie	
D)-2 Svalutazione partecipazioni	10.000
Utile/Perdita	.....

Nel momento in cui la partecipazione svalutata dovesse riacquistare valore (nell'esercizio X+1), si potrà procedere a una nuova scrittura di rettifica, fino alla concorrenza del maggior valore e, comunque, fino a raggiungere al massimo il valore iniziale di ciascuna partecipazione. Nel caso

specifico: un aumento di valore di 20.000 euro comporterà, comunque, una rettifica massima di 10.000 euro.

31/12/anno X+1				
B) – Fondo svalutazione partecipazioni	A	D-1) Rivalutazione partecipazioni	10.000	10.000

La relative rappresentazione in C.E. e S.P. al 31/12/anno X+1 è:

Stato Patrimoniale			
A)-III – Immobilizzazioni finanziarie	100.000	D-1) Debiti verso banche	100.000
Totale	.....	Totale	.....

Conto Economico	
Proventi operativi	
Costi operativi	
Rettifiche valore attività finanziarie	
D-1) Rivalutazione partecipazioni	10.000
.....	
Utile/Perdita	.....

Fondi per rischi e oneri

Descrizione sintetica fattispecie della casistica

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

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

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

Non è ammissibile la costituzione di fondi rischi privi di giustificazione economica, ovvero per coprire rischi e oneri generici, ovvero per rilevare passività potenziali ritenute possibili o remote o per accantonare risorse in previsione di costi di competenza di esercizi successivi.

Per ciascuna di dette passività viene definita la nozione, la rilevazione, classificazione e valutazione nel bilancio d'esercizio, nonché l'informativa da fornire nella nota integrativa.

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- Principi contabili speciali università D.l. n. 19/2014 art. 4, comma 1, lettera i) "fondi per rischi e oneri" e art. 5, comma 1, lettera g) "residui attivi e passivi".
- Principio contabile OIC n. 31
- Utile la consultazione di manuali di tecnica contabile nelle parti inerenti ai "Fondi"

Commenti della Commissione

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

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

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

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

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

Requisiti di iscrizione:

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

- natura della perdita o dell'onere: occorre individuare la causa originaria che determina la nascita della perdita o dell'onere;
- esistenza della perdita o dell'onere: deve essere considerato il grado di certezza dell'evento. Possono, infatti, essere disposti accantonamenti ai fondi rischi e oneri solo per passività di esistenza certa ma di ammontare probabile. Se l'evento è improbabile non solo non si deve iscrivere un fondo rischi ma non se ne deve fare menzione neanche in nota integrativa;
- ammontare della perdita o dell'onere: l'accantonamento deve essere effettuato quando l'ammontare è certo e quando, anche se incerto, possa essere ragionevolmente stimato.

Pertanto, gli accantonamenti per rischi e oneri sono destinati soltanto a coprire perdite o oneri di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data della sopravvenienza (art. 2424-bis, comma 3, c.c.). Inoltre, si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo (art. 2423-bis, comma 1, numero 4, c.c.).

Classificazione:

I fondi per rischi e oneri sono esposti nel passivo dello stato patrimoniale (voce B del passivo). Tenendo conto della specificità del sistema universitario, di seguito vengono esposte alcune fra le tipologie di fondi rischi e spese da prevedere come da dettaglio ispirato alle voci dell'art. 2424 del c.c. per quanto applicabile.

B) FONDI PER RISCHI E ONERI

- 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;

- a) Fondo incentivi personale progettazione art. 93 D.lgs. 163/2006
 - b) Fondo comune d'Ateneo (da proventi commerciali) per personale;
 - c) Fondo rinnovi contrattuali¹;
 - d) Altri fondi per il personale.
- 2) per imposte, anche differite;
- a) Fondo rischi per imposte pregresse
- 3) altri.
- a) Altri fondi per oneri e spese derivanti dall'impianto dello stato patrimoniale (art. 5, comma 1, lett. g, D.l. n. 19/2014).
 - b) Altri fondi per oneri.
 - c) Fondo per contenziosi in corso.
 - d) Fondo per rischi su progetti rendicontati;
 - e) Altri fondi per rischi ed oneri.

Gli eventuali "Altri fondi per rischi ed oneri" (B-3-e) devono essere dettagliatamente specificati per natura e finalità nella nota integrativa. La nota integrativa dovrà, altresì, rappresentare in modo trasparente la rilevazione e valutazione iniziale, l'utilizzo dell'anno e le eventuali rettifiche apportate ai fondi in parola.

Per le università non statali, in conformità all'art. 3, comma 5, del DI 19/2014 la classificazione è auspicabile ma non obbligatoria.

I fondi relativi agli oneri per il personale non sono idonei a rappresentare quelle poste che invece costituiscono veri e propri debiti sulla base dei criteri di esigibilità ed esatta determinazione del creditore e/o delle categorie di creditori (come nel caso delle somme relative a costi di competenza per ferie maturate e non godute, ore di lavoro prestate e non retribuite in attesa di successiva fruizione posto il divieto di monetizzazione per le università statali).

Nei casi in cui vi siano costi del personale di competenza dell'esercizio per i quali non sia determinabile l'entità effettiva e/o il creditore, in quanto determinati e/o determinabili in modo definitivo solo dopo la data di chiusura del bilancio, dovranno essere utilizzati le voci fra i fondi accantonamento.

Qualora invece la determinazione dell'importo e del beneficiario fosse certa, in quanto derivante da parametri conosciuti e a favore di beneficiari definiti alla data di chiusura del bilancio o

¹ Gli accantonamenti al fondo devono essere effettuati nel rispetto delle norme vigenti per la contrattazione collettiva nazionale di comparto.

comunque prima della conclusione dell'iter per la predisposizione del progetto di bilancio da inviare in approvazione, dovrà essere utilizzata una voce fra i debiti dello stato patrimoniale.

Il Fondo per imposte deve accogliere solo le passività per imposte probabili, aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminati; comprende quindi passività tributarie per accertamenti probabili o contenziosi in corso che devono essere valutati sulla base del presumibile esito, tenendo conto delle componenti derivanti (imposte, sanzioni ed interessi), a seconda dei casi e del prevedibile esito.

I debiti tributari certi, ovvero quelli derivanti dal saldo delle imposte dovute in base a dichiarazione o da accertamenti o da contenziosi definiti e/o definitivi, devono essere iscritti tra i debiti nel passivo dello Stato Patrimoniale (D.12 "Altri debiti").

Si precisa che non è possibile effettuare accantonamenti nel conto economico a fronte di rischi generici. A fronte di rischi generici è possibile destinare apposite riserve di utili da costituirsi in sede di approvazione del bilancio d'esercizio, senza che ciò incida nelle componenti del conto economico, con semplice permutazione di poste da quelle libere a quelle vincolate di patrimonio netto. Tali fondi eventuali devono essere classificati nello stato patrimoniale tra le poste del patrimonio netto (v. casistica "Patrimonio Netto").

Rilevazione e valutazione iniziale:

Gli accantonamenti ai fondi per rischi e oneri sono rilevati in conto economico in base alla loro natura nell'esercizio in cui sono soddisfatti tutti i "requisiti di iscrizione", nel rispetto del principio di competenza economica.

L'entità dell'accantonamento ai fondi è misurata facendo riferimento alla miglior stima dei costi alla data di redazione del bilancio d'esercizio. Nel processo di stima dell'accantonamento devono comunque essere rispettati i postulati di bilancio ed in particolare devono essere rispettati i requisiti della imparzialità, oggettività e verificabilità.

Utilizzo dei fondi:

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

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

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

I fondi in esame non vengono utilizzati a diretta riduzione e compensazione del costo per natura nel caso in cui si tratti di fattispecie derivanti da iscrizioni di risorse provenienti dalla COFI e ivi riportate sulla base dell'art. 5, comma 1, lettera g) del D.I. n. 19/2014 (in questo caso l'utilizzo comporta l'iscrizione di un ricavo per mantenere la visibilità della natura del costo di competenza dell'esercizio in cui lo stesso si manifesta).

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

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

Salvo la possibilità di rinvenire poste iscrivibili sulla base della riclassificazione dei residui passivi, i fondi devono essere determinati sulla base di valutazioni extracontabili.

I fondi che si realizzino sulla base della riclassificazione dei residui passivi (si veda casistica relativa) devono essere iscritti in apposita voce come in precedenza indicato.

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio

Ipotizzando l'accantonamento di un fondo per rischi e oneri di 10.000 euro, la scrittura contabile relativa sarebbe la seguente:

31/12/anno X			
B)-XI – Acc.to f.do rischi e oneri	a	B) – Fondo rischi e oneri	10.000
			10.000

La relative rappresentazione in C.E. e S.P. al 31/12/anno X è:

Conto Economico	
Proventi operativi	
.....
Costi operativi	
.....	
B)-XI - Acc.to f.do rischi e oneri	10.000
Utile/Perdita	.....

Stato Patrimoniale	
	B) – Fondo rischi e oneri 10.000
Totale	Totale

Ipotizzando che nell'anno X+1 si determini la manifestazione dell'evento che ha comportato la costituzione del fondo rischi nell'anno X, sia esattamente coerente con il fondo per rischi e oneri di 10.000 euro, la scrittura contabile relativa sarebbe la seguente:

anno X+1			
B) – Fondo rischi e oneri	a	D) – Debiti	10.000 10.000
D) – Debiti	a	B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	10.000 10.000

Stato Patrimoniale	
	D-1) Debiti verso banche ² 10.000
Totale	Totale

Ipotizzando che la manifestazione dell'evento nell'anno X+1 non sia coerente con il fondo per rischi e oneri di 10.000 euro, ma risulti superiore di 2.000 euro la scrittura contabile relativa tenderà all'utilizzo del fondo fino a capienza e a rappresentare l'eccedenza nella voce per natura del relativo costo, come segue:

anno X+1			
B) – Fondo rischi e oneri	a	D) – Debiti	10.000 12.000
Costo per natura			2.000
D) – Debiti	a	B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	12.000

Conto Economico	
Proventi operativi	.....
Costi operativi	.....
Costo per natura	- 2.000
Utile/Perdita	.....

² Si rimanda al commento di cui alla nota 1.

Stato Patrimoniale			
		D-1) Debiti verso banche	10.000
Totale	.....	Totale	.....

Proventi e crediti verso studenti

Descrizione sintetica fattispecie della casistica

I proventi per corsi di laurea derivano dalla realizzazione di una parte dell'attività caratteristica delle università.

Tali proventi sono costituiti dalle tasse e contributi degli studenti per l'iscrizione ai corsi dell'offerta formativa (corsi di laurea, master, ecc.), nonché da somme quali corrispettivi specifici di altre attività formative e/o altri servizi accessori di varia natura in ragione dell'organizzazione di ciascun ateneo.

I crediti verso gli Studenti riguardano quindi sia le attività di formazione "istituzionale" connesse ai corsi di Laurea e post-laurea, sia i relativi servizi accessori, quali le tariffe / rette di alloggio presso le residenze universitarie ed altre attività per cui è previsto un pagamento funzionali e accessorie all'attività didattica.

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- DI n. 19 del 14 gennaio 2014 all'art. 4, comma 1, lettera e) nell'ambito della valorizzazione dei Crediti e comma 2, lettera a) nell'ambito dei Proventi per la didattica;
- Principio Contabile OIC n. 15 "Crediti";
- Utile la consultazione di manuali di tecnica contabile nelle parti inerenti alle "Regole di valutazione", "Crediti e ricavi alla fine dell'esercizio" e "Ratei e risconti attivi e passivi".

Commenti della commissione

E' prassi diffusa negli atenei italiani la contabilizzazione dei proventi dei corsi di laurea al momento dell'incasso con la contestuale rilevazione dell'entrata finanziaria direttamente sul conto bancario senza previa rilevazione del relativo credito. La stessa prassi prevede che l'eventuale credito verso gli studenti derivante dall'iscrizione all'anno accademico non sia rilevato nei sistemi contabili ma risieda nei sistemi di segreteria studenti, senza alcuna evidenza nel bilancio di esercizio.

Il decreto 19/2014 precisa invece che i proventi per la didattica si iscrivono a conto economico in base al principio della competenza economica, riscontando la quota non di competenza.

Lo stesso decreto precisa che per crediti verso studenti per corsi di studio si intendono i pagamenti dovuti da parte degli studenti per le tasse universitarie e che è opportuno indicare separatamente

i crediti già maturati verso gli studenti, esposti in bilancio in base al valore di presumibile realizzazione.

Si ritiene che per le università i proventi derivanti da tasse e contributi universitari, e il contestuale credito, diventino certi ed esigibili, per l'intero anno accademico, in linea generale, con il perfezionamento da parte dello studente dell'iscrizione all'anno accademico. In tale momento infatti lo studente si impegna a frequentare l'intero anno accademico e, se non intervengono, ove consentite, azioni formali interruttive dell'impegno a versare l'importo previsto, alle scadenze definite, così come previsto dai Regolamenti interni dei singoli atenei.

Questa interpretazione, di portata generale, su fonda sia sul Regio Decreto 31 agosto 1933, n. 1592, art. 152, comma 5, ove si precisa che *"non è consentita dispensa dal pagamento delle tasse e soprattasse scolastiche, ... omissis"*, sia dal Regio Decreto 4 giugno 1938, n. 1269, (GU n. 192 del 24-8-1938) ove, all'articolo 22 3 comma si precisa che *"lo studente può ripartire il pagamento della tassa annuale d'iscrizione in quattro rate bimestrali anticipate, versando la seconda, terza e quarta rata rispettivamente non oltre la fine dei mesi di gennaio, marzo e maggio"*. Gli atenei hanno pertanto adeguati riferimenti normativi per considerare interamente dovuto l'intero importo corrispondente a tasse e contributi accademici relativi all'anno di corso al quale lo studente si è iscritto.

Di conseguenza gli atenei dovranno attribuire l'ammontare complessivo delle tasse e contributi dovuti dallo studente per l'anno accademico alla competenza, in dodicesimi, riferiti alla quota di competenza dell'esercizio.

Nelle scritture contabili esemplificative riportate nel seguito, viene illustrato il trattamento dei proventi e crediti verso gli studenti con iscrizione del credito per l'intero anno accademico ed i correlativi proventi che vengono riscontati per la quota di competenza relativa all'esercizio solare.

Alcuni atenei, stante l'autonomia loro riconosciuta dalla legge e declinata all'interno dei propri regolamenti, prevedono che all'atto dell'iscrizione a un determinato anno accademico, derivi per lo studente l'obbligo di pagamento della sola prima rata e la maturazione dell'obbligo di pagamento per le altre rate, solo successivamente, in corso d'anno, in assenza di provvedimenti di interruzione da parte degli studenti, ove consentiti.

In questo caso il credito matura rata per rata e coerentemente viene a determinarsi la competenza dei relativi proventi nel conto economico nell'esercizio di riferimento (scadenza) di ciascuna rata.

I crediti verso gli Studenti sono rilevati a bilancio all'atto del perfezionamento dell'iscrizione con le modalità precedentemente indicate, con evidenza delle diverse scadenze di ogni rata addebitata come previsto dal codice civile (art. 2424). Appare evidente come, con tale modalità di rilevazione, lo stato patrimoniale degli atenei si arricchisca di un'informazione fondamentale: il credito che gli atenei vantano verso gli studenti per le rate in scadenza o scadute.

I crediti (principio contabile OIC 15) rappresentano diritti ad esigere ammontari da determinati soggetti a determinate scadenze. Sono iscritti nell'Attivo Patrimoniale e sono classificati in voci che tengono conto della scadenza, natura, tipo di debitore, e del grado di certezza del credito (codice civile art. 2424).

In fase di redazione del bilancio di esercizio occorrerà fare un'analisi puntuale delle situazioni degli studenti con l'obiettivo di identificare casi che comportino: la rettifica diretta del credito, l'iscrizione di un accantonamento a fondo svalutazione crediti verso studenti ovvero a fondo rischi e oneri.

Si reputa necessaria la determinazione del fondo svalutazione crediti verso studenti al fine di garantire l'esposizione in bilancio dell'effettivo valore che si presume verrà incassato.

Il fondo svalutazione crediti, adeguato puntualmente in ogni esercizio contabile, sarà alimentato da accantonamenti calcolati forfetariamente in percentuale sul loro valore complessivo e, laddove la situazione dovesse richiederlo, da accantonamenti determinati analiticamente per ogni singolo credito dopo un'attenta valutazione del rischio di un possibile incasso [in](#) completo.

Inoltre la disciplina regolamentare delle università può prevedere diverse situazioni che possono modificare l'importo dovuto del credito, quali a mero titolo di esempio non esaustivo:

- la determinazione della fascia di reddito assegnata;
- le richieste di rinuncia agli studi;
- l'assegnazione di esoneri parziali o totali;
- il completamento del corso di studi, etc.

Tali eventi possono realizzarsi sia prima della chiusura del bilancio, consentendo una rettifica diretta della posizione dello studente, con determinazione del credito in misura esatta in bilancio, sia dopo la chiusura del bilancio, con necessario ricorso al fondo rischi e oneri.

E' opportuno precisare che, laddove la determinazione del provento per fasce di contribuzione sia oggetto di stima, l'eventuale accantonamento prudenziale per tener conto di eventuali distribuzioni meno favorevoli non potrà essere effettuato al fondo svalutazione crediti, che serve a rappresentare il rischio di un mancato incasso di un credito certo, bensì dovrà essere utilizzato un fondo rischi e oneri, che meglio rappresenta la stima effettuata sui proventi.

La stima dovrà essere ricondotta a parametri oggettivi basati su elementi neutrali e rappresentativi in modo significativo del fenomeno; adeguati commenti su tali stime dovranno essere inclusi nella nota integrativa.

Vale la pena precisare che il conto di credito verso il singolo studente potrà essere utilizzato, a partite, anche per la rilevazione di altri crediti, che l'ateneo dovesse vantare verso lo studente,

quali ad esempio le rette per l'alloggio nelle residenze universitarie o l'iscrizione a servizi accessori a pagamento.

Laddove vengano meno le condizioni che hanno, nel tempo, giustificato l'iscrizione di accantonamenti l'ammontare del fondo dovrà essere ridotto dell'ammontare imputato che non trova più giustificazione per il suo mantenimento con le modalità previste dalla casistica dei fondi per rischi e oneri.

Si deve ritenere che, benché la situazione ottimale sia la gestione dei crediti a partite in contabilità, riferibili a ciascuno studente debitore, il collegamento a un modulo gestionale esterno al sistema contabile, nel quale vengono rilevate le singole partite in scadenza e il loro pagamento, possa essere altrettanto efficace.

Gli esempi che seguono si concentrano sulla gestione del credito in contabilità ma il principio potrà essere applicato semplicemente riportando il saldo dei crediti risultanti dal sezionale esterno, di norma un sistema gestionale di segreteria, senza alcun dettaglio sulle singole posizioni dei singoli studenti.

Il saldo dei crediti totali derivanti dal sezionale esterno comporranno la voce crediti verso studenti in contabilità generale, mentre l'analisi delle singole posizioni, le loro scadenze e i rispettivi pagamenti, continueranno a essere gestiti in dettaglio nel sezionale citato e costituiranno supporto del saldo indicato in contabilità.

La logica di determinazione del provento segue il principio di competenza in funzione della durata del servizio prestato, della quota di competenza spettante entro la chiusura dell'esercizio e/o dell'ultimazione della prestazione entro l'esercizio medesimo.

La prassi contabile relativa alla determinazione dei valori dei crediti verso studenti e dei proventi per corsi di laurea non presenta particolari differenze rispetto alle casistiche più diffuse nella disciplina.

Si ritiene pertanto che il richiamo ai contenuti dei manuali di tecnica contabile possa essere esaustivo della maggior parte dei possibili casi da affrontare nel settore universitario.

Molte sono infatti le peculiarità del settore universitario, in gran parte dipendenti dall'organizzazione che ogni ateneo si è dato, per cui sarebbe impossibile esaminarle in dettaglio.

Comune a molti atenei è, senza dubbio, la determinazione del credito in caso di modifica della fascia di reddito; se questo evento non crea problemi quando la modifica di assegnazione avviene prima della chiusura della bozza di bilancio, essendo ancora possibile rettificare in più o in meno sia il credito sia il provento di competenza, tale evento va gestito con molta attenzione quando la determinazione finale della fascia di reddito avviene a bilancio chiuso; in tali casi verranno rilevati componenti negativi per natura (se la risultanza comporterà la riduzione del credito non compensato da un accantonamento al fondo relativo) e componenti positivi per natura (se la risultanza determinerà l'insorgenza di maggiori crediti rispetto a quanto iscritto in bilancio chiuso).

A fronte di tale peculiarità si ritiene che ogni ateneo debba sviluppare un proprio modello di stima della quota di crediti che subiranno riduzioni per effetto dell'assegnazione definitiva delle fasce di reddito e debba accantonare, in logica forfetaria, a fondo svalutazione crediti l'importo stimato corrispondente. Le modalità di funzionamento del modello prescelto saranno oggetto di specifico commento illustrativo in nota integrativa.

Vi è inoltre la possibilità che uno studente si iscriva all'anno accademico dopo l'inizio dell'anno solare successivo; tale evento può realizzarsi prima dell'approvazione del bilancio oppure dopo.

Qualora l'iscrizione avvenga prima dell'approvazione del bilancio l'ateneo dovrà rilevare il provento, determinando la quota di competenza come descritto in precedenza; la contropartita dovrà essere un rateo attivo che verrà chiuso sul conto crediti verso studenti nel nuovo anno alla data di iscrizione.

Qualora invece l'iscrizione avvenga dopo l'approvazione del bilancio nessuna stima dovrà essere effettuata.

Altra ipotesi da considerare, agli effetti di rappresentare con margine di ragionevole certezza del credito iscritto, è quella relativa l'inesigibilità dovuta ad altri fattori che non incidono nella misura del credito, ma nella sua esigibilità effettiva.

Infatti dovranno essere oggetto di valutazione i rischi per perdite su crediti dovuti all'insolvenza degli studenti laddove il fenomeno abbia concreta manifestazione; in questo caso l'accantonamento dovrà essere misurato alla dimensione apprezzabile rilevabile dalle statistiche disponibili.

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

I principi in precedenza esposti devono essere osservati per l'iscrizione sia dei crediti verso studenti (relativamente alle varie fattispecie), sia in riferimento alla valorizzazione del fondo rischi per inesigibilità dei medesimi crediti.

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio

Lo studente matricola n. xxxxxx perfeziona in data 30 settembre dell'anno X la propria iscrizione al corso di laurea "abc" dell'anno accademico che inizia il 1 ottobre anno x e termina il 30 settembre anno x+1.

Per prima cosa dovrà essere aperto un "conto cliente" (o crediti/studenti) corrispondente allo studente matricola n. xxxxxx; il conto di contabilità generale aperto per ogni studente riepilogherà nel mastro "Crediti verso Studenti".

Il conto potrebbe essere gestito a partite, in quanto la gestione del conto a partite consente una rilevazione singola di ogni credito vantato verso il singolo studente e una valutazione oggettiva e soggettiva del credito, nonché una corretta classificazione dello stesso in funzione della sua scadenza.

Tuttavia, in assenza di apertura del singolo conto in COEP, l'applicativo dovrà consentire la gestione, il controllo e la dimostrazione del singolo credito vantato verso ciascuno studente anche con l'ausilio di report esterni alla contabilità che rappresentino e dimostrino comunque l'esattezza del dato contabile aggregato.

Le tasse e contributi, per la fascia di reddito dichiarata dallo studente, ammontano complessivamente a euro 1.500 (tasse studenti euro 1.330, imposta bollo euro 20 e tassa regionale euro 150) da versare in 4 rate come segue:

1° rata = euro 500 entro il 30 settembre anno X;

2° rata = euro 500 entro il 30 novembre anno X;

3° rata = euro 300 entro il 31 gennaio anno X+1;

4° rata = euro 200 entro il 31 maggio anno X+1.

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

30 settembre anno X				
B)-II-6) Crediti verso studenti per tasse e contributi	a	A)-I-1) Proventi per la didattica	1.500	1.330
		D)-12) Altri debiti (tassa regionale)		150
		D)-12) Altri debiti (imposta bollo)		20
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	a	B)-II-6) Crediti verso studenti per tasse e contributi		500

30 novembre anno X				
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	a	B)-II-6) Crediti verso studenti per tasse e contributi		500

31 dicembre anno X			
A)-I-1) Proventi per la didattica	a	E)-e3) Altri ratei e risconti passivi	997,50

Conto Economico	
Proventi operativi	
A)-I-1) – Proventi per la didattica	332,50
Costi operativi	
Utile/Perdita	

Stato Patrimoniale			
B)-II-6) Crediti verso studenti per tasse e contributi	500	A)-III-1) Risultato gestionale d'esercizio	332,50
		D)-12) Altri debiti (tassa regionale)	150
		D)-12) Altri debiti (bollo)	20
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	1.000	E)-e) Altri ratei e risconti passivi	997,50
Totale	.....	Totale	.....

A regime, i proventi per la didattica non comprenderanno solo la quota dei 3/12 dell'anno accademico che è iniziato nell'anno solare, come riportato nell'esempio, ma anche la quota dei 9/12 dell'anno accademico iniziato nell'anno solare precedente, dando così continuità di valutazione nel tempo in merito alla competenza economica dei proventi.

Si precisa che tutti gli atenei interessati alla gestione diretta degli interventi per il diritto allo studio, con riscossione ed utilizzo delle relative risorse per sostenere i costi direttamente collegati, devono registrare la "tassa regionale" tra i "Proventi per la gestione diretta interventi per il diritto allo studio" (A) – IV)) e riscontare quota parte a fine esercizio, in analogia al trattamento dei "Proventi per la didattica".

Contributi annuali e pluriennali c/esercizio

Descrizione sintetica fattispecie della casistica

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

Non comprendono la valutazione delle commesse di ricerca, formazione e/o altre attività corrispettive, che sono trattate in una casistica apposita³.

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

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

Commenti della Commissione

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

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

Inoltre, nella sezione dedicata ai crediti (art. 4, comma 1, lettera e), viene specificato che i contributi da Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, o altri contributi a fondo perduto assegnati da enti pubblici e privati vanno registrati come crediti (e ricavi) esclusivamente a fronte di atto o provvedimento ufficiale.

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

³ Si tratta di una delle casistica definite "in corso" nella presente versione del MTO.

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

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

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

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

Rientrano tra i contributi pluriennali in c/esercizio le somme erogate dallo stato o da altri enti per la copertura di borse di dottorato, contratti di formazione specialistica, ricercatori a tempo determinato, svolgimento di attività di ricerca finanziata (contributi UE) ecc., in genere con vincolo di destinazione e con principio di competenza vincolato alla correlazione fra il contributo e i costi che vengono coperti con il medesimo.

Trattamento contabile e fattispecie:

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

Si rammenta inoltre che i contributi costituenti proventi su progetti pluriennali, anche di ricerca, finanziati o co-finanziati da terzi (oltre alle commesse trattate in altra distinta casistica), la valutazione, sulla base dell'art. 4, comma 1, lettera g) del DI, avviene al costo o in base al metodo dello stato di avanzamento lavori (SAL), con scelta univoca per tutti i progetti / ricerche dell'ateneo.

Quindi in tale ultimo caso, opzionale, la valutazione dei singoli SAL (cioè delle singole fasi di rendicontazione del progetto e della relativa quota di contributo), avverrà rilevando non solo il ricavo corrispondente al solo costo diretto effettivamente sostenuto, ma anche il ricavo per la quota di corrispettivo (ad esempio per spese generali aggiuntive, se eventualmente riconosciute dal finanziatore, attribuite all'amministrazione centrale e/o alle singole strutture gestionali) a valere e in aggiunta ai costi effettivamente rendicontati che costituiscono la base per il riconoscimento del mark-up per spese generali; infatti tali attività non sono produttive di corrispettivi e di marginalità ulteriori, andando unicamente all'utilizzo della risorsa ottenuta (ricavo) attraverso il riconoscimento di costi, in parte effettivi ed in parte forfettizzati.

L'eventuale restituzione di un contributo pubblico pluriennale in c/esercizio deve essere, in primo luogo, attribuita all'eventuale ricavo differito rilevato in relazione al contributo. La parte della restituzione che residua, o l'intero ammontare della restituzione nel caso in cui non ci siano ricavi differiti, deve essere imputata immediatamente nell'esercizio in cui sorge l'obbligo alla restituzione nella voce del CE E).2 "Oneri straordinari".

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

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

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

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Le scritture contabili dell'esercizio X+1 sono:

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

1 gennaio anno X+1		
--------------------	--	--

E)-e1) Altri ratei e risconti passivi	a	A)-II-7) Contributi da altri (privati)	60.000	60.000
Giroconto risconti su contributi				
B)-IX-9) Acquisto altri materiali	a	C)-c1) Ratei per progetti in corso	20.000	20.000
Giroconto ratei attivi				

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

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

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

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

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

31 dicembre anno X				
A)-II-7) Contributi da altri (privati)	a	E)-e1) Altri ratei e risconti passivi	50.000	50.000

Risconti su contributi a fronte di costi specifici		
--	--	--

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

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

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

Le scritture contabili dell'esercizio X+1 sono:

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

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

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

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

Contributi c/capitale - impianti

Descrizione sintetica fattispecie della casistica

I contributi in c/capitale riguardano i conferimenti destinati ad aiutare il potenziamento, la crescita o la ristrutturazione del patrimonio dell'ateneo. Pertanto, i contributi in conto capitale possono essere definiti come gli apporti di risorse finanziarie che si pongono il fine di rafforzare la posizione competitiva del beneficiario, favorendone l'incremento della "capacità produttiva", promuovendo la qualificazione del personale e l'innovazione di prodotto e di processo.

All'interno della categoria generale dei contributi in conto capitale sono compresi i "contributi in c/impianti".

Si tratta di contributi erogati dallo Stato o da altri enti pubblici o privati, finalizzati alla realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati parzialmente o totalmente al costo delle medesime.

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

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- Principi contabili speciali università D.I. n. 19/2014 art. 4 "principi di valutazione delle poste", comma 1, lettera e) "Crediti" ed h) "Patrimonio netto" e comma 2, lettera b) "Contributi", nonché art. 5, comma 1, lettera d) "criteri predisposizione primo stato patrimoniale".
- Principio contabile OIC n. 16
- Utile la consultazione di manuali di tecnica contabile nelle parti inerenti alle "immobilizzazioni", "Fondi", e "patrimonio netto".

Commenti della Commissione

Il DI n. 19/2014 all'art. 4, comma 2, lettera b) stabilisce che per contributi in conto capitale (o c/impianti) si intendono le somme erogate a fondo perduto dallo stato o da altri enti, pubblici o privati, per la realizzazione di opere e per l'acquisizione di beni durevoli; per cui l'ateneo non ha facoltà di distogliere tali contributi dall'uso previsto dalle leggi o dalle disposizioni in base alle quali sono stati erogati.

Inoltre, nella sezione dedicata ai crediti (art. 4, comma 1, lettera e), viene specificato che i contributi da Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, o altri contributi a fondo perduto assegnati da enti pubblici e privati vanno registrati come crediti (e ricavi) esclusivamente a fronte di atto o provvedimento ufficiale.

Da ultimo, viene specificato che i contributi sono iscritti nel conto economico in base alla vita utile del cespite, imputando tra i ricavi il contributo e riscontandone quota ogni anno fino alla conclusione del periodo di ammortamento e contemporaneamente ammortizzando il cespite capitalizzato per il suo intero valore.

L'iscrizione del contributo tra i risconti passivi (e.2 Contributi agli investimenti), da ridurre ogni periodo con accredito in conto economico (Voce Altri proventi e ricavi diversi, in apposita voce di ricavo dedicata), lascia inalterato il costo di acquisto dell'immobilizzazione beneficiata dal contributo, ma non influenza il risultato dell'esercizio (limitatamente alla parte di utilizzo del contributo laddove lo stesso non copra l'intero valore dell'investimento e/o dell'acquisto).

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

Quindi il DI n. 19/2014 fra le possibilità offerte dal principio OIC in materia ha scelto quella c.d. "di esposizione trasparente" dell'utilizzo del contributo in correlazione al costo, di anno in anno, imputabile al conto economico per effetto dell'ammortamento del bene, materiale e/o immateriale, oggetto dell'acquisto.

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

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

Pertanto in riferimento ai contributi in conto capitale ricevuti tempo per tempo, pendente la contabilità finanziaria, che abbiano dato luogo all'acquisto di immobilizzazioni, materiali ed immateriali, per il quale non si sia concluso il periodo di ammortamento teorico alla data di impianto della situazione patrimoniale iniziale dovrà essere ricostruito il valore da iscrivere fra i risconti passivi (corrispondente all'ammontare del valore non ammortizzato in proporzione al contributo iniziale rispetto all'investimento), voce Ee2 dello schema di stato patrimoniale.

Per gli atenei già in contabilità economico patrimoniale è transitoriamente ammessa, quale eccezione per rispondere a una logica di semplificazione sui procedimenti contabili già avviati, all'atto della redazione del primo bilancio con i nuovi criteri del D.I. n. 19/2014 o derivanti dal presente indirizzo, la ricostruzione del valore da iscrivere fra i risconti passivi solo per i contributi corrispondenti al 100% del valore del cespite, già acquisiti, ma non ancora entrati in ammortamento.

Altri cespiti finanziati parzialmente da contributi in conto capitale, con costo di acquisto rilevato, nella situazione patrimoniale iniziale, al netto del contributo, continueranno l'ammortamento fino al completamento dello stesso, senza rettifica né del valore di capitalizzazione, né dei risconti e dei futuri ammortamenti. In tale caso, dovrà essere fornito, in nota integrativa, il dettaglio dei cespiti oggetto di contributo appartenenti a tale categoria, con indicazione del valore lordo iniziale, del contributo e del valore netto capitalizzato.

Laddove l'importo del contributo in conto capitale ricevuto (pendente la contabilità finanziaria), non sia stato oggetto di utilizzo e risulti unicamente il vincolo generico all'investimento in conto capitale, alla data di impianto dello stato patrimoniale iniziale, il relativo intero ammontare dovrà essere iscritto fra le riserve di patrimonio vincolato voci A-II-1) o 3) dello stato patrimoniale, conformemente alle regole dell'art. 5, comma 1, lettere g) e j) del D.I. n. 19/2014 (si veda la casistica predisposizione SPI), in attesa di essere girato, successivamente all'effettivo utilizzo, a una voce dei risconti passivi in coerenza con l'effettiva destinazione. Si tratta, ovviamente, di una pratica contabile transitoria per effetto del passaggio dalla COFI alla COEP e per valori in progressivo esaurimento fino al loro totale azzeramento.

Il risconto verrà quindi utilizzato nel tempo in ragione delle quote di ammortamento dell'investimento come descritto nel presente capitolo per le analoghe fattispecie.

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio

Esempio n. 1: Si suppone che nell'anno X venga acquistato, con un contributo regionale di pari importo, una attrezzatura di 100.000 euro ammortizzabile in 5 anni.

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

anno X				
A)-II-2) Impianti e attrezzature	a	D)-9) Debiti verso fornitori	100.000	100.000

Acquisto attrezzatura		
-----------------------	--	--

31 dicembre anno X			
B)-X-2) Ammortamento immobilizzazioni materiali	a	A-II) Fondi ammortamento immobilizzazioni materiali	20.000 20.000
Ammortamento anno x			

31 dicembre anno X			
A)-II-2) Contributi da Regioni e province autonome	a	E)-e2) Risconti passivi per contributi agli investimenti	80.000 80.000
Quota contributo in c/impianti non di competenza			

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

Conto Economico	
Proventi operativi	
A)-II-2) Contributi da Regioni e province autonome	20.000
Costi operativi	
B)-X-2) Ammortamento immobilizzazioni materiali	20.000
Utile/Perdita	

Stato Patrimoniale			
A)-II-2) Impianti e attrezzature	80.000	D)-9) Debiti verso fornitori	100.000
B)-II-2) Crediti verso Regioni e province autonome	100.000	E)-e2) Risconti per Contributi investimenti	80.000
Totale	.....	Totale	.....

Esempio n. 2: Si suppone che nell'anno X venga acquistato, con un contributo regionale parziale (80.000 euro), una attrezzatura di 100.000 euro ammortizzabile in 5 anni.

anno X			
B)-II-2) Crediti verso Regioni e province	a	A)-II-2) Contributi da Regioni e	80.000 80.000

autonome	province autonome		
Comunicazione contributo			

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

31 dicembre anno X			
B)-X-2) Ammortamento immobilizzazioni materiali	a	A-II) Fondi ammortamento immobilizzazioni materiali	20.000
Ammortamento anno x			20.000

31 dicembre anno X			
A)-II-2) Contributi da Regioni e province autonome	a	E)-e2) Risconti passivi per Contributi agli investimenti	64.000
Quota contributo in c/impianti non di competenza			64.000

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

Conto Economico	
Proventi operativi	
A)-II-2) Contributi da Regioni e province autonome	16.000
Costi operativi	
B)-X-2) Ammortamento immobilizzazioni materiali	20.000
Utile/Perdita	- 4.000

Stato Patrimoniale			
A)-II-2) Impianti e attrezzature	80.000	A)-III-2) Risultato gestionale d'esercizio	- 4.000
B)-II-2) Crediti verso Regioni e province autonome	80.000	D)-9) Debiti verso fornitori	100.000

		E)-e2) Risconti per Contributi investimenti	64.000
Totale	.....	Totale	.....

Contratti di leasing

Descrizione sintetica fattispecie della casistica

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

Il leasing può essere finanziario o operativo, ma il trattamento contabile e la rappresentazione nel bilancio d'esercizio sono sostanzialmente i medesimi, a parte la necessaria esposizione delle informazioni in nota integrativa commentate nel seguito, dovendosi fare riferimento ai principi contabili nazionali di iscrizione e rilevazione che contemplano il metodo patrimoniale per entrambe le fattispecie.

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- Principi contabili speciali università D.l. n. 19/2014 art. 2;
- Principio contabile OIC n. 12, appendice "D";
- Utile la consultazione di manuali di tecnica contabile nelle parti inerenti alla rappresentazione contabile dei contratti di leasing.

Commenti della Commissione

Gli atenei possono aver acquisito beni strumentali durevoli, materiali e immateriali, con contratto di leasing operativo e/o finanziario.

La contabilizzazione e rappresentazione in bilancio delle operazioni derivanti da contratti di leasing può avvenire, in generale, attraverso l'applicazione del c.d. metodo patrimoniale o del c.d. metodo finanziario, in base ai principi contabili, rispettivamente nazionali OIC 12 e internazionali IAS17⁴.

⁴ In base al metodo finanziario, codificato dal principio IAS17, per la contabilizzazione e rappresentazione degli effetti del contratto di leasing, occorre:

- indicare nello Stato Patrimoniale:
 - nell'attivo, fra le immobilizzazioni, il valore del cespite (sulla base dell'originario costo di acquisto del concedente), depurato periodicamente dagli ammortamenti tempo per tempo operati e rilevati;
 - nel passivo, fra i debiti, il valore delle quote ancora dovute al netto degli interessi (cioè il valore delle sole quote capitale, dato che gli interessi maturano in ragione del tempo);
- indicare nel Conto Economico:
 - le quote di ammortamento annuali;
 - gli interessi passivi maturati nel periodo di competenza in base al contratto di leasing.

Si osserva inoltre che, per le Università, non risultano indirizzi speciali ed il richiamo all'applicazione dei principi contabili nazionali operata dall'art. 1, comma 3 del Decreto di cui sopra impone l'utilizzo generalizzato, in questo caso, del principio OIC 12.

Le università sono pertanto tenute ad utilizzare, per la contabilizzazione e rappresentazione in bilancio delle operazioni di leasing, il metodo patrimoniale, operando le rilevazioni contabili come segue:

- indicare nel Conto Economico, tra i costi dell'esercizio, i canoni di leasing nell'ammontare derivante da ciascuna fattura, comprensivi degli interessi;
- indicare nello Stato Patrimoniale, tra le passività, il debito nei confronti del fornitore (banca e/o società di leasing), nell'ammontare derivante da ciascuna fattura tempo per tempo pervenuta nel corso dell'esercizio;

Si precisa che le operazioni di contabilizzazione e di rappresentazione in bilancio previste del contratto di leasing operativo (assimilabile ad un noleggio) e di leasing finanziario, in precedenza illustrate, non differiscono.

La nota integrativa al bilancio di esercizio (cfr OIC 12) espone in apposito paragrafo le informazioni utili (costo di acquisto del concedente, quota annua di ammortamento del costo e degli oneri finanziari contenuti nel canone annuo), a rappresentare il diverso impatto sul conto economico e sullo stato patrimoniale derivante dalla rilevazione secondo il metodo patrimoniale rispetto al metodo finanziario, con l'obiettivo di evidenziare gli eventuali effetti, positivi e/o negativi, sul risultato dell'esercizio (patrimonio netto e conto economico).

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

I principi in precedenza esposti devono essere osservati anche in sede di predisposizione del primo stato patrimoniale nel rappresentare le poste che eventualmente risultano fra i conti d'ordine, i debiti verso fornitori, i ratei e risconti, ecc., relativamente a ciascun contratto eventualmente in essere presso l'ente.

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio

L'applicazione del principio contabile internazionale IAS17 è pienamente compatibile con le prescrizioni dell'art. 2 (principi contabili e postulati di bilancio - prevalenza della sostanza sulla forma), del D.l. n. 19/2014 e costituisce criterio generale, ma non un principio di valutazione specifico.

Questo è stato inserito per evidenziare la necessità di rappresentare contabilmente le operazioni degli atenei seguendo la logica economico-patrimoniale, differenziandosi da quella che sta alla base dei sistemi di contabilità finanziaria, senza quindi la volontà di introdurre il criterio generale della prevalenza della sostanza sulla forma come recepito dai principi contabili internazionali.

Contratto leasing finanziario durata 60 mesi (1 marzo anno X)
 Rate comprensive di interessi e Iva euro 1.000 cad.
 Prezzo di riscatto euro 1.200
 Valore del bene concedente euro 50.000
 Totale costo operazione leasing euro 60.000
 Acquisto destinato alla sfera istituzionale con Iva a costo indetraibile.

anno X				
B)-IX-11) Costi per godimento beni di terzi	a	D)-9) Debiti verso fornitori	1.000	1.000
Rilevazione prima fattura canone leasing periodico				

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

Conto Economico	
Proventi operativi	
Proventi operativi	
Costi operativi	
B)-IX-11) Costi per godimento beni di terzi	10.000
Utile/Perdita	

Stato Patrimoniale	
	D)-9) Debiti verso fornitori 10.000
Totale	Totale

In occasione del riscatto avremo:

anno X				
A)-II-2) Impianti e attrezzature	a	D)-9) Debiti verso fornitori	1.200	1.200

Rilevazione fattura riscatto leasing		
--------------------------------------	--	--

I conti d'ordine non vengono interessati dalle rilevazioni risultando sufficiente, sulla base di quanto previsto nel principio OIC, l'esposizione delle informazioni in nota integrativa, come rappresentato in precedenza.

Parte seconda – Altri aspetti gestionali

Tenuta libri contabili

Descrizione sintetica fattispecie della casistica

In merito ai libri contabili da tenere da parte delle università, è in primo luogo necessario distinguere fra quelli necessari agli effetti del rispetto degli obblighi di introduzione della contabilità economico patrimoniale (COEP) e quelli previsti dal rispetto delle norme tributarie.

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- Principi contabili speciali università D.l. n. 19/2014 non tratta la fattispecie;
- Manuali di tecnica contabile nelle parti inerenti gli obblighi generali.

Commenti della Commissione

Sotto il profilo degli obblighi generali, che potremmo definire civilistici, ciascuna università passata alla COEP è tenuta all'adozione e tenuta delle scritture previste dall'art. 2214 del codice civile:

- libro giornale;
- libro degli inventari

E' prescritta inoltre la tenuta di scritture ausiliarie quali:

- le schede del partitario dei conti dalle quali desumere le registrazioni degli elementi patrimoniali ed economici, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del risultato dell'esercizio;
- il libro delle risultanze della gestione inventariale patrimoniale (avente anche funzione di registro dei beni strumentali durevoli ammortizzabili) dal quale far rilevare il carico e lo scarico per acquisti e vendite di beni durevoli, materiali e immateriali, nonché la determinazione delle quote annuali di ammortamento poi rilevate nella COEP.

Nel caso in cui l'Ateneo ritenga che la dimensione del proprio magazzino abbia carattere di rilevanza tale da giustificare e renderne necessaria l'introduzione (o obbligatoria, ad esempio in ragione di obblighi di natura tributaria), può essere opportuna l'istituzione di scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali.

In merito alla tenuta delle scritture contabili, come stabilito dall'art. 2215, comma 2 del codice civile, dopo le modifiche introdotte ad opera dell'art. 8 della Legge 383/2001 (modifiche al codice civile e ad alcune disposizioni tributarie in materia di scritture contabili volte a sopprimere l'obbligo della bollatura del libro giornale, di quello degli inventari e dei registri obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto), ferma restando la formalità di numerazione progressiva delle pagine il libro giornale e il libro degli inventari devono essere numerati progressivamente e non sono soggetti a bollatura né a vidimazione; anche le altre scritture contabili ausiliarie di cui sopra non sono soggette a bollatura e vidimazione.

Il libro giornale deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'attività dell'Ateneo (art. 2216 codice civile).

In particolare per quanto concerne il libro inventari ed il libro giornale la numerazione "contestuale" alla stampa del registro deve essere apposta, volta per volta, progressivamente per ciascun anno con indicazione, in ogni pagina, di numero progressivo, anno di riferimento della rilevazione contabile ed intestazione del soggetto obbligato alla tenuta dei libri nella considerazione generale che i registri siano tenuti a fogli mobili.

Quindi la numerazione dei libri contabili deve essere effettuata progressivamente per ciascun anno, con l'indicazione, pagina per pagina, dell'anno cui si riferisce (non si tratta dell'anno in cui materialmente si esegue la stampa) per cui, ad esempio, la numerazione per il 2015 - eseguita direttamente dal soggetto che è obbligato alla tenuta delle scritture - dovrà essere la seguente: la prima pagina dovrà recare la numerazione 2015/1, la seconda pagina dovrà recare la numerazione 2015/2, e così di seguito.

Le procedure software per la stampa dei registri devono essere allineate con tale necessità, in particolare per quanto concerne l'indicazione dell'anno in collegamento con il periodo contabile oggetto di stampa, mentre perdono di valenza le procedure per la numerazione preventiva per blocchi di pagine in quanto non dovrà essere realizzato alcuno stoccaggio di tali registri in previsione di una loro futura utilizzazione.

Da ciò consegue che la numerazione: può essere eseguita nel momento in cui si utilizza la pagina; non deve effettuarsi sin dall'inizio per l'intero libro; non deve essere eseguita per il complessivo periodo di riferimento.

Si ritengono applicabili anche alle università, per la compilazione del libro degli inventari, le disposizioni di cui all'art. 2217 del codice civile secondo le quali l'inventario deve redigersi all'inizio dell'esercizio dell'attività (intendendo per tale la data di impianto delle scritture della COEP) e successivamente ogni anno, e deve contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all'Ateneo (in conformità ai principi specifici di cui al D.l. n. 19/2014 e ai principi generali OIC); l'inventario dovrà chiudersi con il bilancio e con il conto economico (nel codice civile definito conto dei profitti e delle perdite), il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite.

Si evidenzia che i libri, le scritture contabili e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento possono essere formati e tenuti, a norma dell'art. 2215-bis del codice civile, con strumenti informatici ed essere digitalizzati.

Gli obblighi di numerazione progressiva e di vidimazione previsti dalle disposizioni di legge o di regolamento per la tenuta dei libri, repertori e scritture sono assolti, in caso di tenuta con strumenti informatici, mediante apposizione, almeno una volta all'anno, della marcatura temporale e della firma digitale del legale rappresentante dell'Ateneo o di altro soggetto dal medesimo delegato.

Per i libri e per i registri la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento di natura tributaria, il termine per l'apposizione della marcatura temporale e della firma digitale opera secondo le specifiche norme in materia di conservazione digitale valevoli a livello tributario.

Si rappresenta inoltre che, ai sensi dell'art. 2220 del codice civile, le scritture contabili e i relativi documenti possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti.

Il termine per la scritturazione e stampa del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti sulla base di modalità analogiche tradizionali (cartaceo), anche se derivanti da elaborazioni meccanografiche od elettroniche, è stabilito dall'art. 7, comma 4-ter del Decreto Legge 357/1994, convertito con modificazioni dalla Legge 489/1994.

La norma richiamata prescrive che la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge (60 giorni dalla data del fatto amministrativo o del documento), dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali (ai fini fiscali) non siano scaduti da oltre tre mesi.

Da ciò deriva che la stampa delle scritture contabili, ivi compresi libro giornale e libro degli inventari tenuti con strumenti elettronici e conservati con modalità analogiche (cartacee), può avvenire entro il 31 Dicembre dell'anno successivo a quello di riferimento dal momento che il termine per la presentazione delle dichiarazioni è stabilito entro il 30 Settembre di ogni anno (quindi, ad esempio, il libro giornale e libro degli inventari dell'anno 2014 può essere stampato entro il 31 Dicembre 2015).

L'inventario risultante dal libro degli inventari deve essere sottoscritto dal legale rappresentante dell'Ateneo entro lo stesso termine di cui sopra.

Per quanto attiene gli obblighi contabili ai fini fiscali e i libri necessari, nonché gli adempimenti conseguenti, compreso quelli in materia di assolvimento dell'imposta di bollo sui detti libri, pur ritenendo la questione rilevante in conseguenza dell'introduzione della COEP, la problematica non

rientra tra le competenze del Ministero e della Commissione prevista dall'art. 9 del D.lgs. 18/2012, nonché del contenuto del manuale tecnico – operativo di cui all'art. 8 del D.I. n. 19/2014.

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

I principi in precedenza esposti devono essere osservati anche in sede di predisposizione del primo stato patrimoniale.

Si ritiene pertanto che nel libro degli inventari dovrà essere riportato, alla sua adozione e approvazione, il prospetto della situazione patrimoniale iniziale e la nota integrativa, prevista dall'art. 5, comma 2 del D.I. n. 19/2014, nonché l'altra eventuale documentazione esplicativa a corredo, prima dell'indicazione dei dati del bilancio del primo esercizio chiuso con l'adozione della COEP.

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio

Non si ritiene pertinente indicare scritture per la fattispecie.

Note tecniche per la predisposizione del bilancio preventivo e del rendiconto in contabilità finanziaria (art. 7, D.l. 14 gennaio 2014, n. 19)

La legge 240/2010 (art. 5, comma 4, lettera a)) ha stabilito che le università sono tenute all'“introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato di ateneo sulla base di principi contabili e schemi di bilancio stabiliti e aggiornati dal MIUR, di concerto con il MEF, sentita la CRUI, garantendo, al fine del consolidamento e del monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche, la predisposizione di un bilancio preventivo e di un rendiconto in contabilità finanziaria, in conformità alla disciplina adottata ai sensi dell'art. 2, comma 2 della legge 196/2009”.

In attuazione di tale normativa è stato emanato il decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18, che prevede, all'art. 3, comma 1, che “Ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi delle amministrazioni pubbliche, le università considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'art. 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, adottano la tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio di esercizio, in conformità alle disposizioni contenute nell'articolo 17 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91”.

Il richiamo espresso all'articolo 17 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, attuativo della legge 31 dicembre 2009, n. 196 riconduce, in coerenza con la normativa vigente, gli atenei statali alle disposizioni previste per le amministrazioni pubbliche in regime di contabilità civilistica (Titolo IV D.lgs. 91/2011).

Nell'art. 7 del successivo Decreto Interministeriale MIUR e MEF del 14 gennaio 2014, n. 19 sono stati definiti i criteri generali per consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti previsto dalla norma.

In sintesi, anche alla luce delle informazioni disponibili riferite a ciascun ciclo contabile, è richiesta la predisposizione di una tabella che affianchi, a ciascuna voce dell'allegato 2 al D.l. 14 gennaio 2014, n. 19, sei colonne che contengono le informazioni richieste dall'art. 7, comma 3, articolate come segue:

- 1) *Preventivo* - dati da budget iniziale dell'anno (20xx), assumendo il budget economico per la parte corrente ed il budget investimenti per la parte in conto capitale, nonché le altre informazioni desumibili dalle fonti per quanto concerne l'accensione di prestiti e le anticipazioni del cassiere;
- 2) Dati variazioni (aumento / diminuzione) da budget iniziale a budget assestato;
- 3) *Preventivo assestato* - dati da budget assestato dell'anno (20xx), assumendo il budget economico per la parte corrente ed il budget investimenti per la parte in conto capitale,

nonché le altre informazioni desumibili dalle fonti per quanto concerne l'accensione di prestiti e le anticipazioni del cassiere;

- 4) *Accertamenti e Impegni* - per la parte di entrate e spese correnti: dati da conto economico dell'anno (20xx); per la parte in conto capitale: investimenti effettuati (impieghi) e contributi ottenuti (fonti, compreso i mutui e finanziamenti ottenuti), rilevabili dalle scritture per ciascun "ciclo contabile";
- 5) Incassato/Pagato effettivamente rispetto a quanto indicato a colonna 4;
- 6) *Residui attivi e passivi* - importo da incassare / pagare (differenza fra colonna 4 e colonna 5)

Solo al fine di rappresentare le movimentazioni richieste dall'art. 7, comma 4, del Decreto MIUR - MEF, le partite di giro devono rappresentare la movimentazione di ordinativi di incasso e pagamento diversi da quelli esposti nelle righe del prospetto diverse dalla riga partite di giro (conti transitori). Ciò in modo da rappresentare l'estinzione di crediti e debiti (conti transitori) che comportano rispettivamente una entrata ed una uscita, senza rilevanza economica o patrimoniale (propria delle entrate correnti e in conto capitale o delle altre voci dell'allegato 2) – così come previsto dal decreto. Ricadono in questa casistica, a titolo esemplificativo, le aperture/chiusure dei fondi economici, le ritenute sulle retribuzioni, ecc.

Si rimanda al prospetto dimostrativo ed esplicativo allegato che sintetizza la "riclassificazione" delle informazioni derivanti dai cicli contabili (*allegato 1*), precisando che la stessa dovrebbe essere prodotta dal sistema contabile degli atenei "automaticamente" previa configurazione delle logiche sopra richiamate.

Allegato 1**Prospetto di riclassificato per bilancio preventivo e consuntivo (art. 7, schema allegato 2, Decreto Interministeriale MIUR-MEF n. 19/2014)**

<i>Descrizione</i>	<i>Colonna 1</i> <i>Stanziamenti</i>	<i>Colonna 2</i> <i>Variazioni</i>	<i>Colonna 3</i> <i>Stanziamenti assestati</i>	<i>Colonna 4</i> <i>Accertamenti</i>	<i>Colonna 5</i> <i>Incassi</i>	<i>Colonna 6</i> <i>Residui attivi di competenza</i>
Entrate correnti	Budget economico iniziale	Variazioni + /-	Budget economico assestato (colonna 1 + / - colonna 2)	Ricavi da conto economico	Ricavi (di colonna 4) riscossi	Ricavi da riscuotere (residui attivi) – (colonna 4 al netto di colonna 5)
Entrate in conto capitale	Fonti da budget investimenti iniziale	Variazioni + /-	Fonti da budget investimenti assestato (colonna 1 + / - colonna 2)	Contributi c/capitale c/impianti ottenuti	Contributi (di colonna 4) riscossi	Contributi da riscuotere (residui attivi) – (colonna 4 al netto di colonna 5)
Entrate riduzione attività finanziarie	Budget economico iniziale	Variazioni + /-	Budget economico assestato (colonna 1 + / - colonna 2)	Plusvalenze da riduzione attività finanziarie (rilevabile da conto economico non ricomprese nei ricavi di riga 1)	Plusvalenze (di colonna 4) riscosse	Plusvalenze da riscuotere (residui attivi) – (colonna 4 al netto di colonna 5)
Accensioni di prestiti	Fonti da budget investimenti iniziale	Variazioni + /-	Fonti da budget investimenti assestato (colonna 1 + / - colonna 2)	Prestiti effettivamente ottenuti (da stato patrimoniale)	Prestiti riscossi (da ordinativo di incasso)	Prestiti da riscuotere (residui attivi) – (colonna 4 al netto di colonna 5)
Anticipazioni di istituto cassiere	(da inserire solo eventualmente se fonti del budget investimenti)	Variazioni + /-	(colonna 1 + / - colonna 2)	Anticipazioni effettivamente ottenute (da stato patrimoniale)	Utilizzo anticipazione ottenuta riscossa (da ordinativo di incasso)	Anticipazione ottenuta non utilizzata (residui attivi) – (colonna 4 al netto di colonna 5)
Partite di giro	Non valorizzato	Non valorizzato	Non valorizzato	Valori su conti transitori (ad esempio ritenute alla fonte operate da versare) corrispondenti colonna 4 uscite	Ordinativo di incasso (dei valori di colonna 4)	Residui attivi (colonna 4 al netto di colonna 5)

<u>Descrizione</u>	<u>Colonna 1</u> <u>Stanziamenti</u>	<u>Colonna 2</u> <u>Variazioni</u>	<u>Colonna 3</u> <u>Stanziamenti assestati</u>	<u>Colonna 4</u> <u>Impegni</u>	<u>Colonna 5</u> <u>Pagamenti</u>	<u>Colonna 6</u> <u>Residui passivi di competenza</u>
Uscite correnti	Budget economico iniziale	Variazioni + /-	Budget economico assestato (colonna 1 + / - colonna 2)	Costi da conto economico	Costi (di colonna 4) pagati	Costi da pagare (residui passivi) – (colonna 4 al netto di colonna 5)
Uscite in conto capitale	Fonti da budget investimenti iniziale	Variazioni + /-	Budget investimenti assestato (colonna 1 + / - colonna 2)	Investimenti realizzati (incremento immobilizzazioni da stato patrimoniale)	Investimenti (di colonna 4) pagati	importi investimenti da pagare (residui passivi) – (colonna 4 al netto di colonna 5)
Versamenti al bilancio dello Stato	Budget economico iniziale	Variazioni + /-	Budget economico assestato (colonna 1 + / - colonna 2)	Costi da conto economico	Costi (di colonna 4) pagati	Non valorizzato
Spese incremento attività finanziarie	Budget economico iniziale	Variazioni + /-	Budget economico assestato (colonna 1 + / - colonna 2)	Minusvalenze da riduzione e investimenti in attività finanziarie (rilevabile da conto economico non ricomprese nei costi di riga 1)	Minusvalenze (di colonna 4) pagate	Minusvalenze da pagare (residui passivi) – (colonna 4 al netto di colonna 5)
Rimborso di prestiti e chiusura anticipazioni di istituto cassiere	Fonti da budget investimenti iniziale	Variazioni + /-	Fonti da budget investimenti assestato (colonna 1 + / - colonna 2)	Rimborsi prestiti e anticipazioni effettivamente dovuti (da stato patrimoniale)	Rimborsi prestiti e anticipazioni pagati (da ordinativo di pagamento)	Rimborsi prestiti e anticipazioni da pagare (residui passivi) – (colonna 4 al netto di colonna 5)
Partite di giro e spese per conto terzi	Non valorizzato	Non valorizzato	Non valorizzato	Valori su conti transitori (ad esempio ritenute alla fonte operate da versare) corrispondenti colonna 4 uscite	Ordinativo di pagamento (dei valori di colonna 4)	Residui passivi (colonna 4 al netto di colonna 5)

Classificazione della spesa in missioni e programmi

Voci di spesa non riconducibili in modo diretto ai programmi

Si chiarisce che gli artt. 4 e 5 del D.I. MIUR-MEF 30 gennaio 2014, n. 21, disciplinano i criteri generali e specifici di classificazione per tutte le spese non riconducibili in modo diretto ai programmi di cui all'art. 2 del decreto. In merito alle voci di spesa riconducibili a più programmi, trova applicazione il principio generale, di cui all'art. 3, comma 2, del D.I. n. 21/2014, secondo il quale "Le spese destinate congiuntamente a diversi programmi sono imputate ad ogni singolo programma attraverso i sistemi e le procedure di contabilità analitica".

Nelle more dello sviluppo e del consolidamento di tali sistemi e procedure, che dovranno altresì tenere conto delle disposizioni previste all'art. 4, comma 4, del D.I. n. 21/2014 (spese da attribuire al programma ricerca scientifica e tecnologica applicata), al fine di evitare l'utilizzazione di criteri di natura eterogenea tra i diversi atenei, che inficerebbero la confrontabilità delle rilevazioni per missioni e programmi, si ritiene opportuno adottare, in via sperimentale, i criteri di ripartizione di seguito indicati derivati da rielaborazioni statistiche operate sulle risultanze contabili a consuntivo di alcuni atenei, che adottano già la contabilità analitica.

Le presenti indicazioni vanno considerate utili soltanto ai fini della predisposizione del documento contabile. Sebbene nella loro definizione si sia tenuto conto di quanto previsto, in generale, in materia di regime giuridico, agli artt. 6 e 24 della legge n. 240/2010 l'applicazione di tali criteri sperimentali non riveste natura di valutazione di carattere normativo sugli obblighi dei docenti, a seconda dei ruoli di appartenenza.

Professori: al fine di considerare il complessivo impegno didattico e di servizio agli studenti, inclusivo delle attività di tutorato e orientamento, nonché di tutte le attività di verifica dell'apprendimento, si prevede di ripartire gli assegni fissi in due quote pari al 50% ciascuna da attribuire rispettivamente ai programmi "Istruzione superiore" (COFOG 09.4) e "Ricerca di base" (COFOG 01.4). Per i professori che prestano attività in regime convenzionale con il Servizio Sanitario Nazionale (art. 5, comma 3, del D.I. n. 21/2014), la spesa è ripartita nella misura di un terzo per ciascuno dei programmi "Istruzione superiore" (COFOG 09.4), "Ricerca di base" (COFOG 01.4) e "Servizi ospedalieri" (COFOG 07.3). Per i professori che prestano assistenza in materia veterinaria (art. 5, comma 5, del D.I. n. 21/2014), la spesa è ripartita nella misura di un terzo per ciascuno dei programmi "Istruzione superiore" (COFOG 09.4), "Ricerca di base" (COFOG 01.4) e "Servizi di sanità pubblica" (COFOG 07.4).

Ricercatori: tenendo conto che il regime giuridico dei ricercatori prevede un impegno didattico più limitato di quello dei professori e operando, comunque, una distinzione tra quelli che prestano attività in regime convenzionale con il SSN o prestano assistenza in materia veterinaria rispetto agli altri, si prevede di ripartire gli assegni fissi nel modo seguente:

- per i ricercatori nella misura del 25% al programma "Istruzione superiore" (COFOG 09.4) e in quella del 75% al programma "Ricerca di base" (COFOG 01.4).

- per i ricercatori che prestano attività in regime convenzionale con il Servizio Sanitario Nazionale (art. 5, comma 4, del D.I. n. 21/2014), il 17% al programma “Istruzione superiore” (COFOG 09.4), il 50% al programma “Ricerca di base” (COFOG 01.4) e il 33% ai programmi “Servizi ospedalieri” (COFOG 07.3).
- per i ricercatori che prestano assistenza in materia veterinaria (art. 5, comma 6, del D.I. n. 21/2014), il 17% al programma “Istruzione superiore” (COFOG 09.4), il 50% al programma “Ricerca di base” (COFOG 01.4) e il 33% al programma “Servizi di sanità pubblica” (COFOG 07.4).

Personale tecnico-amministrativo: tali spese sono imputate a ciascun programma tenendo conto dell’afferenza dei singoli soggetti, in applicazione delle disposizioni di cui all’art. 5, commi 7 e 8, del D.I. n. 21/2014.

Acquisto e manutenzione immobili, quote di capitale e interesse dei mutui e relative utenze: tali spese sono imputate a ciascun programma sulla base della destinazione d’uso, tenendo conto della suddivisione degli spazi e degli apparati, sulla base della mappatura degli spazi effettuata da ciascun Ateneo, rilevandone la destinazione come previsto dall’art. 5, comma 9, D.I. n. 21/2014. Infatti, anche in base alle elaborazioni statistiche operate sulle risultanze contabili a consuntivo di alcuni atenei, si evince come l’adozione di criteri diversi, quali la ripartizione pro-capite in base agli addetti, non risulti rappresentativa della situazione esistente e dell’effettivo utilizzo dei beni, rendendo non significativo anche il confronto tra i diversi atenei.

Acquisizione di servizi, acquisto di attrezzature, macchinari, materiale di consumo e laboratorio o similari: tali spese sono imputate a ciascun programma tenendo conto della destinazione d’uso, così come previsto dall’art. 5, comma 10, D.I. n. 21/2014. Anche in questo caso valgono le considerazioni precedenti.

Contenuti prospetto missioni e programmi – Definizione del termine “spesa”

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

Inoltre in conformità alle previsioni dell'art. 13 del D.lgs. 91/2011, ciascun programma è corredato con l'indicazione della corrispondente codificazione della nomenclatura COFOG di secondo livello. Il successivo D.l. n. 21/2014 ha fissato l'elenco delle missioni e dei programmi, nonché i criteri cui le università si attengono ai fini di una omogenea riclassificazione dei dati contabili. In merito alla classificazione e ai criteri di riparto si veda la risposta relativa al quesito n. 2 presente sul sito.

Si chiarisce che, al di là dell'utilizzo del termine “spesa” la classificazione dei dati da ricondurre al prospetto deve risultare omogenea rispetto alla base dati di riferimento derivante dalla contabilità economico-patrimoniale.

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

Infatti laddove nella classificazione si considerino i costi per il personale, si dovrà ricomprendere anche gli oneri non costituenti “spesa”, in quanto di competenza economica (ad esempio indennità per tfr, accantonamento per ferie e ore dell'esercizio, ecc.); a tale principio non dovrebbero sottrarsi i costi rappresentati dalle quote di ammortamento dei beni strumentali durevoli, materiali o immateriali evitando però duplicazioni (come illustrato nel seguito).

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

Al fine di evitare duplicazioni, nella rappresentazione in sede di classificazione conseguente al bilancio di esercizio, l'acquisto delle immobilizzazioni suscettibili di generare ammortamenti verranno rappresentate: assumendo l'importo dell'ammortamento relativo di competenza, dalla riclassificazione del dato del conto economico, e l'importo dell'acquisto dell'attrezzatura (rilevabile dall'incremento delle immobilizzazioni dello stato patrimoniale), al netto della quota di ammortamento imputata nel corso dell'anno a conto economico.

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