

MANUALE TECNICO-OPERATIVO
(art. 9, D.M. 15 gennaio 2025, n. 34)

QUARTA EDIZIONE

Introduzione	6
Parte prima – Applicazione operativa dei principi contabili	8
<i>Predisposizione Stato patrimoniale iniziale</i>	8
<i>Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari</i>	8
<i>Descrizione sintetica della fattispecie e delle casistiche e commenti della Commissione</i>	9
<i>Avanzo di amministrazione e residui attivi e passivi</i>	9
<i>Immobilizzazioni immateriali e materiali, fondi e percentuali di ammortamento</i>	14
<i>Immobilizzazioni finanziarie</i>	17
<i>Liberalità</i>	18
<i>Fondi per rischi e oneri</i>	18
<i>Patrimonio netto</i>	19
<i>Proventi e crediti verso studenti</i>	21
<i>La valutazione dei progetti, delle commesse e delle ricerche nelle università</i>	21
<i>Contributi annuali e pluriennali c/esercizio</i>	22
<i>Contributi c/capitale - impianti</i>	22
<i>Tenuta libri contabili</i>	23
Immobilizzazioni immateriali, fondi e percentuali di ammortamento	24
<i>Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica</i>	24
<i>Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari</i>	24
<i>Commenti della Commissione</i>	25
<i>Impianto dello stato patrimoniale iniziale</i>	33
<i>Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio</i>	33
Immobilizzazioni materiali, fondi e percentuali di ammortamento	35
<i>Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica</i>	35
<i>Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari</i>	36
<i>Commenti della commissione</i>	37
<i>Impianto dello stato patrimoniale iniziale</i>	47
<i>Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio</i>	47
Immobilizzazioni finanziarie	52
<i>Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica</i>	52
<i>Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari</i>	52
<i>Commenti della commissione</i>	53
<i>Impianto dello stato patrimoniale iniziale</i>	56
<i>Scritture contabili esemplificative e rappresentazione in bilancio</i>	56

Liberalità	58
<i>Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica.....</i>	58
<i>Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari</i>	59
<i>Commenti della commissione.....</i>	60
<i>Impianto dello stato patrimoniale iniziale.....</i>	66
<i>Scritture contabili</i>	66
Fondi per rischi e oneri	68
<i>Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica.....</i>	68
<i>Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari</i>	69
<i>Commenti della Commissione</i>	70
<i>Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio</i>	77
Patrimonio Netto.....	80
<i>Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica.....</i>	80
<i>Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari</i>	80
<i>Commenti della Commissione</i>	81
<i>Impianto dello stato patrimoniale iniziale.....</i>	88
<i>Scritture contabili esemplificative e rappresentazione in bilancio</i>	88
Proventi e crediti verso studenti.....	98
<i>Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica.....</i>	98
<i>Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari</i>	98
<i>Commenti della commissione.....</i>	99
<i>Impianto dello stato patrimoniale iniziale.....</i>	102
<i>Scritture contabili e rappresentazione in bilancio</i>	102
La valutazione dei progetti, delle commesse e delle ricerche nelle università	107
<i>Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica.....</i>	107
<i>Definizione e riferimenti</i>	108
<i>Criteri di valutazione</i>	108
<i>Commenti della Commissione</i>	109
<i>Impianto dello stato patrimoniale iniziale.....</i>	113
<i>Scritture contabili e rappresentazione in bilancio</i>	113
Contributi annuali e pluriennali c/esercizio	123
<i>Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica.....</i>	123
<i>Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari</i>	125

<i>Commenti della Commissione</i>	125
<i>Trattamento contabile e fattispecie:</i>	126
Impianto dello stato patrimoniale iniziale	128
<i>Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio</i>	128
Contributi c/capitale – impianti	135
<i>Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica</i>	135
<i>Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari</i>	135
<i>Commenti della Commissione</i>	135
<i>Impianto dello stato patrimoniale iniziale</i>	136
<i>Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio</i>	137
Contratti di leasing	140
<i>Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica</i>	140
<i>Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari</i>	140
<i>Commenti della Commissione</i>	141
<i>Impianto dello stato patrimoniale iniziale</i>	144
<i>Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio</i>	144
Parte seconda – Altri aspetti gestionali	155
Tenuta libri contabili	155
<i>Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica</i>	155
<i>Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari</i>	155
<i>Commenti della Commissione</i>	155
<i>Impianto dello stato patrimoniale iniziale</i>	158
<i>Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio</i>	158
Predisposizione del bilancio preventivo e del rendiconto in contabilità finanziaria	159
<i>Definizione e riferimenti</i>	159
<i>Commenti della commissione</i>	159
Classificazione della spesa in missioni e programmi	160
<i>Voci di spesa non riconducibili in modo diretto ai programmi</i>	160
<i>Contenuti prospetto missioni e programmi – Definizione del termine “spesa”</i>	163
<i>La definizione di amministrazioni pubbliche</i>	164
Composizione del bilancio unico di ateneo d’esercizio – indice e schemi	172
1. <i>Relazione sulla gestione</i>	173

2.Schemi di Bilancio.....	175
3.Nota integrativa.....	180
Classificazione voci di ricavi e costi e inserimento nello schema di conto economico.....	229
<i>Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica.....</i>	229
<i>Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari.....</i>	229
<i>Commenti della commissione.....</i>	230
Schema di classificazione.....	230
<i>Composizione del bilancio unico di previsione annuale autorizzatorio e del bilancio unico di ateneo di previsione triennale.....</i>	238
<i>Schema di Nota illustrativa al Bilancio unico di ateneo di previsione annuale autorizzatorio.....</i>	248
<i>Contenuto minimo della nota illustrativa al bilancio unico di previsione annuale autorizzatorio ed al bilancio unico di ateneo di previsione triennale.....</i>	250
<i>Contenuti ulteriori della nota illustrativa.....</i>	251
Schema tipo di nota illustrativa.....	252
1. SCHEMI DI BILANCIO (SI VEDA IN PRECEDENZA).....	252
2. PREMESSA.....	252
3. FORMAZIONE DEL BILANCIO UNICO DI ATENEO DI PREVISIONE.....	252
4. IL BUDGET PER ATTIVITÀ.....	252
5. ANALISI DELLE VOCI DEL BUDGET ECONOMICO ANNUALE.....	254
6. INDICAZIONE DEL RISPETTO DEI VALORI PREVISTI EX D.Lgs. n. 49/2012, PER I SEGUENTI INDICATORI:.....	265
7. BUDGET DEGLI INVESTIMENTI.....	267
8. DETTAGLIO UTILIZZO RISERVE DI PATRIMONIO NETTO.....	269
9. APPLICAZIONE DELLE MISURE DI CONTENIMENTO DELLA SPESA APPLICABILI ALLE UNIVERSITA'.....	270
10. BILANCIO PREVENTIVO UNICO D'ATENEO NON AUTORIZZATORIO IN CONTABILITA' FINANZIARIA E CLASSIFICAZIONE DELLA SPESA COMPLESSIVA PER MISSIONI E PROGRAMMI.....	270

Introduzione

La presente quarta edizione del Manuale Tecnico Operativo (MTO) è stata predisposta dalla Commissione per la Contabilità Economico Patrimoniale (COEP) istituita presso il Ministero dell'Università e della Ricerca ai sensi dell'art. 9 del D.lgs. 27 gennaio 2012, n. 18, a seguito delle novità introdotte dal Decreto Interministeriale MUR – MEF 15 gennaio 2025, n. 34, che ha emendato il D.I. MIUR-MEF 14 gennaio 2014, n. 19 (già in precedenza emendato con il Decreto 8 giugno 2017, n. 394).

Il nuovo dettato normativo, come meglio spiegato nella Relazione accompagnatoria al Decreto 15 gennaio 2025, n. 34, tiene conto dell'esperienza pluriennale maturata in seno al sistema universitario con riferimento all'applicazione dei principi della contabilità economico patrimoniale, anche alla luce del percorso di analisi condotto dalla Commissione COEP relativamente al contenuto dei bilanci degli atenei e al monitoraggio realizzato sui dati degli esercizi fino al 2018, tenuto conto anche delle problematiche rappresentate dagli Atenei in occasione della proposizione dei quesiti al Ministero e alla Commissione per la COEP. Sulla base di tali elementi, il Decreto 15 gennaio 2025, n. 34, ha inteso innovare ed emendare il testo del D.I. MIUR-MEF 14 gennaio 2014, n. 19, al fine di:

- operare un intervento di razionalizzazione della normativa attuativa di riferimento per la gestione della contabilità delle università, sia nella fase preventiva, che nella fase di rendicontazione riconducendo ad unità l'impianto normativo del D.I. n. 19 del 2014 e del D.I. n. 925 del 10.12.2015 relativo allo schema di budget economico;
- procedere all'adeguamento del testo tenuto conto che la fase di impianto delle scritture di contabilità generale e l'applicazione delle nuove regole di reportistica sono state ormai recepite dagli Atenei da diversi anni, rendendo necessaria un'azione di consolidamento dei riferimenti normativi che possa garantire la standardizzazione e l'omogeneità dei comportamenti e dei modelli di riferimento, garantendo anche l'allineamento con il progressivo sviluppo dei principi e sistemi contabili derivanti dall'evoluzione "accrual" della contabilità economico – patrimoniale delle pubbliche amministrazioni;
- fornire elementi atti a migliorare la comprensione e l'applicazione di taluni concetti per la valutazione di significative poste di bilancio e lo snellimento del contenuto di alcuni principi, al fine di contribuire a rendere omogenea e univoca l'applicazione dei criteri stessi da parte degli atenei e, quindi, conformi e comparabili i relativi bilanci;
- eliminare i riferimenti presenti nel testo che avevano caratterizzato l'esigenza di fornire indicazioni specifiche nella fase del passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico patrimoniale, non più pertinenti nel quadro operativo attuale.

Oltre a quanto appena evidenziato, questa nuova edizione del MTO tiene conto dei contenuti degli altri documenti emanati dalla Commissione COEP nel corso del tempo: si tratta delle risposte formulate sulla base di specifici quesiti proposti dagli atenei (dal n. 1 del 10/12/2014 al n. 74 del 19/07/2023) e delle Note Tecniche finora approvate (dalla n. 1 alla n. 7). Tramite questa integrazione dei contenuti del MTO

si è voluto offrire alle università un nuovo documento aggiornato e unitario, che possa quindi fungere da riferimento per l'applicazione del dettato normativo nella sua versione attuale e che tenga conto, al contempo, di tutti i pronunciamenti significativi della Commissione COEP dalla sua istituzione alla data di redazione della presente edizione del MTO.

Si segnala, infine, che rispetto alla struttura del MTO impiegata nelle precedenti edizioni sono state raggruppate in un unico capitolo tutte le indicazioni attinenti alla redazione dello Stato Patrimoniale Iniziale (SPI); tale scelta risponde a due complementari esigenze:

- mantenere nel testo del MTO i riferimenti attinenti alla redazione dello SPI e alle diverse poste che lo compongono, anche se gli atenei italiani hanno già da tempo effettuato il passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico patrimoniale. Tale scelta deriva dalla non trascurabile evidenza di diverse situazioni nelle quali gli atenei sottopongono a verifiche successive le risultanze che avevano dato luogo al primo impianto della contabilità economico patrimoniale, con conseguente necessità di riprendere i principi sottostanti a tali operazioni nei loro collegamenti con lo sviluppo della gestione degli anni successivi;
- non appesantire, per le motivazioni di cui al punto precedente, la trattazione dei differenti principi contabili e casistiche attinenti alle diverse poste di bilancio con l'indicazione dei criteri da seguire nella redazione dello SPI, ritenendo preferibile raggruppare in un unico capitolo tutti i relativi riferimenti.

Parte prima – Applicazione operativa dei principi contabili

Predisposizione Stato patrimoniale iniziale

I principi di valutazione delle poste dello Stato patrimoniale iniziale (SPI) di cui agli articoli 4 e 5 del D.I. n. 19/2014, come modificati e integrati dal D.I. n. 394/2017 e successivamente ulteriormente emendato dal D.I. n. 34/2025, dettagliati in un capitolo dedicato a ciascuna casistica nell'ambito del MTO, devono essere osservati anche in sede di predisposizione del primo stato patrimoniale, trattandosi di valutazione che concerne dati derivanti dalla pregressa gestione in contabilità finanziaria. Si riportano invece di seguito i criteri specifici da seguire in sede di impianto dello stato patrimoniale iniziale.

Deve essere preliminarmente segnalato che il richiamo ai conti d'ordine relativo alla trattazione della presente casistica è correlato all'impostazione del D.I. n. 19/2014 e degli schemi di bilancio ad esso allegati prima della modifica introdotta per effetto dell'approvazione del D.I. n. 34/2025.

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- D.I. MIUR-MEF 14 gennaio 2014 n. 19 (in GU n. 25 del 31-1-2014 come emendato dal Decreto 08 giugno 2017, n. 394 e successivamente ulteriormente emendato dal Decreto 15 gennaio 2025, n. 34; in seguito "Decreto n. 19/2014"), art. 2 e art. 5;
- Principi Contabili OIC in materia di valore delle poste interessate;
- Manuali di tecnica contabile relativi alla fattispecie applicabili ai sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e/o compatibili per quanto attiene alle Università non statali;
- "Note Tecniche" emanate fino alla data di approvazione della presente versione del Manuale Tecnico Operativo dalla Commissione per la Contabilità Economico-Patrimoniale della Università (Note tecniche dalla n. 1 alla n. 7), il cui contenuto, se coerente con le tematiche affrontate nel presente capitolo, è stato ripreso nel testo che segue;
- Per l'analisi specifica delle singole casistiche si tenga conto anche delle "Risposte a quesiti" pubblicate sul sito "*Coep.miur.it*" n. 1 del 10/12/2014 "FAR e collocazione Stato patrimoniale", n. 4 del 11/03/2015 "Tenuta libri contabili", n. 7 del 29/07/2016 "Valorizzazione del patrimonio librario della biblioteca pubblica statale (Biblioteca Universitaria di Bologna) trasferita all'Università di Bologna", n. 9 del 03/11/2016 "Patrimonio Netto", n. 14 del 03/11/2016 "Rappresentazione fonti nel Budget degli Investimenti e Nota illustrativa", n. 24 del 16/05/2017 "scritture contabili relative alla nota Miur prot. 4872 del 21.4.17 "Fondi edilizia universitaria – Attuazione art. 1, commi 628-630 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016)", n. 63 del 17/02/2020 "Imputazione fondi derivanti da avanzo di amministrazione", n. 64 del 19/03/2020 "valutazione fabbricati nello stato patrimoniale SPI e nel corso degli esercizi successivi", n. 67 del 21/06/2020 "Quesito n. 67 del //2020 "Riserva per copertura futuri ammortamenti CO-FI", n. 69 del 26/07/2021 "Fondi Oneri per impegni derivanti dalla contabilità finanziaria" e n. 70 del 18/03/2022 "Cancellazione crediti e svincolo Fondi Oneri per impegni

derivanti dalla contabilità finanziaria”. Le conclusioni e risposte coerenti al testo del presente capitolo, ove di rilevanza generale, sono state riprese e confermate nel testo del Manuale Tecnico Operativo.

Descrizione sintetica della fattispecie e delle casistiche e commenti della Commissione

Avanzo di amministrazione e residui attivi e passivi

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.

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.

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).

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.

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.

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, un 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).

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), nel caso di servizio o merce ricevuti o costi maturati prima della chiusura dell'ultimo esercizio in COFI;
- ratei passivi, tenendo conto del fatto che, nel caso in cui all'interno del residuo passivo sussistano costi maturati, anche in quota parte, il corrispondente valore è rilevabile come tale se ricorre il requisito previsto dall'art. 4, comma 1, lettera g) del D.I. n. 19/2014;
- fondi rischi e oneri, tenendo conto della natura del residuo passivo (art. 5, lettera g) ¹.

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

¹ Si ritiene corretta la collocazione nel primo stato patrimoniale dell'avanzo vincolato conseguito nell'ultimo esercizio in contabilità finanziaria tra i fondi rischi e oneri, esclusivamente in relazione alle quote effettivamente vincolate (in vigenza della contabilità finanziaria) dagli organi istituzionali dell'ateneo per far fronte a rischi o spese future, quali ad esempio i costi stimati per potenziali soccombenze relative a contenziosi in essere al momento della destinazione dell'avanzo di amministrazione, in presenza di specifiche valutazioni del rischio allo scopo effettuate.

Diversamente, la collocazione tra i fondi rischi e oneri dell'avanzo di amministrazione conseguito nell'ultimo esercizio in contabilità finanziaria non può ritenersi corretta; nell'eventualità, tale difforme appostazione deve essere corretta attraverso una rilevazione contabile di permutazione dalle poste dei fondi rischi e oneri alle poste ideali di patrimonio netto libero (derivante dalla COFI), per l'ammontare che residua, al netto degli eventuali utilizzi dei predetti fondi, transitati dal conto economico, eventualmente effettuati nel periodo di vigenza della contabilità economico-patrimoniale.

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).

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.

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 (confluiti in debiti o risconti passivi), può essere rappresentato nel prospetto che segue.

Fattispecie Avanzo vincolato	Posta Rappresentazione SPI	Conti patrimoniali di riferimento
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 (immobili e attrezzature)	CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI	E- e2)
Quote di avanzo per assegnazioni comunicate da terzi, ritenute a garanzia	PATRIMONIO NETTO, PATRIMONIO VINCOLATO,	A- II – 3

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

A titolo di esempio, i residui passivi COFI relativi a finanziamenti, progetti e destinazione di risorse interne (come i progetti FAR) confluiscono, unitamente alle economie di tali progetti, che formano l'avanzo di amministrazione vincolato COFI, nelle riserve vincolate di patrimonio netto (A-II PATRIMONIO VINCOLATO)².

Un altro esempio è costituito dal collocamento, in sede di impianto della COEP, nel PATRIMONIO VINCOLATO-FONDI VINCOLATI PER DECISIONE DEGLI ORGANI ISTITUZIONALI, della quota di avanzo

² Come specificato nel successivo paragrafo dedicato al patrimonio netto, le risorse collocate nelle poste di patrimonio vincolato (A-II PATRIMONIO VINCOLATO) verranno rilevate in COEP mediante iscrizione di ricavi, da utilizzo delle riserve, correlati ai costi che verranno sostenuti a carico degli esercizi con gestione COEP.

vincolato derivante dalla COFI relativa al c.d. Fondi Unico di Ateneo destinato al finanziamento degli oneri derivanti dall'eventuale stipula di contratti a tempo determinato per ricercatori di cui all'art. 24, comma 3, lettera a) della legge 240/2010³.

In generale, si ricorda che qualora, successivamente all'impianto dello SPI, il vincolo originario sia venuto meno, lo spostamento dalla parte del patrimonio netto vincolato (A-II PATRIMONIO VINCOLATO) alla parte del patrimonio netto libero (A-III PATRIMONIO LIBERO), deve essere necessariamente fatta con utilizzo di una scrittura di mera permutazione da riserva vincolata ex COFI a riserva libera ex COFI, il tutto all'interno delle poste ideali di patrimonio netto senza interessare il conto economico e mantenendo l'informazione della loro originaria formazione (COFI in questo caso)⁴.

Nel caso invece di svincolo di un fondo oneri costituito in sede di predisposizione dello SPI per un importo pari agli "impegni" (ordini e simili) derivanti dalla contabilità finanziaria i cui costi si sarebbero manifestati in contabilità economico-patrimoniale, è possibile distinguere tre casi:

- impegni COFI divenuti costi nell'esercizio x pendente la COEP: il fondo oneri va svincolato con iscrizione di un ricavo correlato nella classe di valori "Altri proventi e ricavi diversi" del conto economico;
- impegni COFI divenuti costi nell'esercizio x-1 o precedenti in COEP: utilizzo e "svuotamento" del fondo oneri transitando dal conto economico, con iscrizione di un apposito ricavo di natura straordinaria essendo riferito agli esercizi precedenti ormai chiusi;
- Impegni COFI per i quali negli anni COEP sono venuti meno i presupposti e a fronte dei quali non verranno più sostenuti costi in COEP: è necessario riclassificare la grandezza facendola confluire nel valore del fondo di dotazione dell'Ateneo o in apposita riserva del patrimonio netto libero (voce A-III) da classificare come ex-COFI.

In merito alla parte dell'avanzo libero, tenuto conto della quota collegata alla collocazione dei residui attivi e passivi non imputati allo SPI, 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 rappresentata nel prospetto che segue.

Fattispecie Avanzo vincolato	Posta Rappresentazione SPI	Conti patrimoniali
------------------------------	----------------------------	--------------------

³ L'utilizzo della riserva vincolata, in presenza della rilevazione a conto economico dei costi di competenza alla cui copertura e garanzia era stata destinata, deve comportare la contemporanea rilevazione di un ricavo voce del conto economico "Altri proventi" laddove il conto economico dell'Ateneo di quell'esercizio evidenziasse una perdita. Invece, in presenza di un utile di esercizio, la rilevazione a ricavo non è prevista, ed è semplicemente possibile procedere allo svincolo delle riserve "fondo unico" predette rilevando un giroconto in altra voce del patrimonio netto libera da riserve ex COFI, senza alcun effetto a livello di conto economico lato ricavi.

⁴ Si osserva fra l'altro che analogo comportamento contabile dovrebbe essere tenuto nel caso in cui il vincolo dovesse riguardare le riserve ex COEP, derivanti - ad esempio - da utili realizzati pendenti la contabilità economico patrimoniale vincolati ad una determinata destinazione con delibera degli organi preposti e poi liberati per il venire meno delle condizioni di vincolo o in ragione di una nuova decisione – ammissibile per il caso – da parte degli stessi organi.

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

Immobilizzazioni immateriali e materiali, fondi e percentuali di ammortamento

Per ciascun bene immateriale e/o costo pluriennale e per ciascun bene materiale è necessario procedere ad una ricognizione inventariale di ateneo. Successivamente, individuati i beni e diritti immateriali per i quali sussistano i presupposti per la rilevazione fra le immobilizzazioni, occorre determinare il fondo ammortamento cumulato nel tempo, tenendo conto del momento iniziale in cui il cespite ha iniziato ad essere utilizzato in ateneo e della vita utile media per la specifica tipologia di bene con applicazione delle relative percentuali di ammortamento.

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

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

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

Sulla base di tali considerazioni si dovrebbe ritenere che, in sede di impianto delle scritture contabili COEP e della rilevazione dello stato patrimoniale iniziale, il valore residuo da ammortizzare dei beni immobili (escludendo i beni mobili per motivi di semplicità operativa e di relativa rilevanza⁵), possa in generale rappresentare un risconto passivo che venga sterilizzato in corrispondenza dell'imputazione tempo per tempo delle relative quote di ammortamento, salvo il caso in cui l'ateneo abbia fatto ricorso al credito ed all'indebitamento in sede di acquisto⁶.

In merito alle aliquote di ammortamento indicate negli specifici paragrafi del MTO dedicati rispettivamente alle immobilizzazioni immateriali e alle immobilizzazioni materiali, viene fatto salvo il principio di utilizzo transitorio per le università che in assenza del MTO, risultassero aver già adottato la COEP ed avessero utilizzato aliquote differenti: tali atenei hanno facoltà di proseguire l'ammortamento per quei beni utilizzando le vecchie aliquote fino ad esaurimento o applicare immediatamente, con la pubblicazione del MTO, le nuove aliquote nell'esercizio in corso. In ogni caso, i nuovi costi pluriennali patrimonializzati ed i nuovi beni acquistati e/o realizzati in economia, a decorrere dall'esercizio di applicazione della COEP, dovranno essere ammortizzati con le nuove aliquote e criteri, se non sussistono condizioni oggettive che spingono ad un diverso comportamento, con necessità di dare adeguata giustificazione e rendicontazione in nota integrativa.

In sede di determinazione del primo Stato Patrimoniale, non devono essere ricompresi nella ricognizione e rilevazione i costi pluriennali, diversi dai beni e diritti immateriali, che hanno esaurito la loro utilità economica in quanto già ammortizzati; per i beni e diritti immateriali invece, che risultino ancora presenti, ancorché già interamente ammortizzati, è necessario indicare sia il costo storico di acquisto (o il valore convenzionale di iscrizione in base ai criteri illustrati), sia il relativo fondo di ammortamento di uguale ammontare in modo da garantire la corrispondenza delle risultanze del bilancio con le risultanze della gestione inventariale patrimoniale.

Se, nel caso di brevetti per i quali sono attive licenze, è rintracciabile unicamente l'onere della registrazione del brevetto, questo corrisponderà al costo di iscrizione dello stesso ai fini della sua valorizzazione per il primo stato patrimoniale. I proventi derivanti dalle royalties costituiranno ricavi in ragione del loro effettivo ammontare e maturazione, mentre gli ammortamenti del costo di acquisto o di iscrizione nello SPI costituiranno costi da inserire nelle specifiche voci del conto economico (senza alcuna compensazione e o rilevazione di valori convenzionali).

Ad esempio, l'acquisto oneroso di un software da terzi avvenuto sette anni prima dell'introduzione della COEP, per l'importo di euro 10.000, ma ancora in uso nell'ateneo, ancorché completamente ammortizzato, dovrà essere rilevato fra le immobilizzazioni immateriali per euro 10.000,00 ed il relativo

⁵ Per i beni mobili, la possibilità di scrivere risconti passivi e di procedere, nel tempo, pendente la COEP alla "sterilizzazione" degli ammortamenti attraverso l'utilizzo delle quote corrispondenti di risconti passivi è applicabile solo in presenza effettiva e riscontrata di finanziamenti e contributi in conto impianti ricevuti a fondo perduto prima dell'impianto della COEP. La sterilizzazione degli ammortamenti effettuata per gli immobili costituisce deroga al generale principio di effettiva esistenza di contributi a fondo perduto e opera sulla base di un criterio di tipo presuntivo (collegato alla COFI), applicabile solo facoltativamente da parte degli Atenei, che, pendente la COFI, li vede fra gli interventi di maggiore rilevanza nel campo degli investimenti.

⁶ Cioè le entrate in bilancio pregresse, parte conto capitale, di cui trattasi siano derivate da finanziamento bancario sottoposto a restituzione.

fondo per euro 10.000,00; invece le spese di ristrutturazione di un edificio condotto in locazione eseguite dieci anni prima dell'introduzione della COEP per le quali si ipotizzava una utilità di ammortamento pari a otto anni, non avendo carattere di bene immateriale ed essendo totalmente ammortizzate non devono essere rilevate nello stato patrimoniale iniziale.

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

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

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

Per quanto riguarda il patrimonio immobiliare e i terreni di proprietà, i relativi beni sono iscritti al costo di acquisto ovvero al valore desumibile dall'atto di donazione o successione ovvero, se non disponibile, al valore catastale, intendendo per tale il valore al 1° gennaio dell'esercizio di introduzione della COEP sulla base dei criteri di determinazione della base imponibile IMU applicabili per le diverse categorie catastali di riferimento dei fabbricati o al valore IMU per le aree edificabili ed i terreni agricoli. Tale valore costituisce la modalità di rappresentazione del valore iniziale del bene, in luogo del costo storico di acquisto indisponibile che dovrebbe caratterizzare l'ordinario comportamento per la fattispecie (l'utilizzo del metodo convenzionale di valutazione, rappresentato dal valore catastale, resta comunque subordinato all'impossibilità di risalire e/o rintracciare il costo storico di acquisto e/o di realizzazione degli immobili). Lo spirito e gli obiettivi della norma, che introduce il valore convenzionale in luogo del valore del costo storico indisponibile, è quello di garantire, seppure su tale base, il mantenimento della continuità dei valori. Pertanto, così come accade per i beni iscritti sulla base del valore di acquisto, anche per quelli che siano stati iscritti sulla base del valore convenzionale, il valore di iniziale rilevazione, pendente la COEP, deve essere mantenuto senza variazioni⁷, salvo quelle che siano derivanti dalla rilevazione di costi incrementativi o da altri eventi che portino all'alienazione parziale e/o totale del bene.

Il valore convenzionale così determinato viene assunto anche al fine della ricostruzione del fondo ammortamento teorico alla data di impianto dello SPI, ovviamente non applicabile al valore dei terreni

⁷ Si fa ad esempio riferimento a eventuali modifiche al valore di rappresentazione catastale che fossero eventualmente intervenute nel corso degli anni – dall'impianto della COEP - per i cespiti valutati sulla base di tale metodologia (valore IMU), in ragione di opere e interventi o per effetto di semplici adeguamenti con impatto nella classificazione catastale e nella relativa rendita / classificazione da cui è derivato e deriva il c.d. valore IMU convenzionalmente assunto nei, casi previsti, per l'iscrizione del bene nell'attivo patrimoniale fra le immobilizzazioni.

per i quali non opera l'ammortamento; se il bene immobile risulta essere completamente ammortizzato, il fondo di ammortamento sarà pari al valore dello stesso.

Per quanto riguarda eventuali fabbricati per i quali l'iscrizione avvenga al valore catastale che siano stati in precedenza oggetto di importanti interventi di manutenzione straordinaria incrementativa, il costo sostenuto per tali opere si aggiunge al valore catastale solo laddove il procedimento di ammortamento del bene e/o delle stesse opere sia ancora in corso alla data di impianto dello SPI. Anche i fabbricati per i quali è stato attestato un valore "storico" devono essere assoggettati ad ammortamento, utilizzando le aliquote stabilite dalla normativa contabile e civilistica applicabile all'Università, in quanto un fabbricato perde "naturalmente" valore (valore "economico" e non commerciale o di mercato) nel corso del tempo per effetto dell'usura, tanto più se il fabbricato stesso è strumentale all'attività istituzionale dell'Ateneo. I costi sostenuti per le migliorie apportate ai beni in argomento, cui è connesso un allungamento della loro vita utile, sono portati ad incremento del valore dei beni stessi e poi ammortizzate, come previsto dalla normativa vigente.

Per gli immobili e terreni di terzi a disposizione, anche in uso perpetuo, la valutazione avviene sulla base dei criteri che valgono per immobili e terreni di proprietà, ma il relativo valore viene indicato nei conti d'ordine senza quindi indicazione del fondo di ammortamento. Qualora l'Università sia concessionaria di un diritto di superficie a tempo determinato, il valore del fabbricato deve essere iscritto tra i conti d'ordine dello stato patrimoniale; di conseguenza, i costi sostenuti dall'Università per migliorie e spese incrementative sul fabbricato in esame, quando non separabili dallo stesso, debbono essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce A) - I - 5), e ammortizzati nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo derivante dal contratto di superficie.

Per la valorizzazione del patrimonio librario che non perde valore nel tempo dovranno essere utilizzati gli ordinari criteri (costo di acquisto o di carico, valore a prezzo di copertina per le donazioni, stima in assenza di prezzi di copertina o valori differentemente rilevabili).

Per la valorizzazione iniziale del patrimonio librario che perde valore nel tempo, ove scelta la semplificazione suggerita di mantenere fra le immobilizzazioni il valore costante e l'ammortamento integrale nell'anno dei beni acquistati, si potrebbe decidere di assumere i criteri indicati nel Decreto Interministeriale 18 aprile 2002 (prezzo di copertina anche se pervenuti in donazione).

I principi di iscrizione nello SPI del patrimonio relativo alle opere d'arte, d'antiquariato e museali ed in generale dei beni di valore culturale, storico, artistico, museale che non perdono valore nel tempo sono quelli ordinariamente previsti dal D.I. n. 19/2014 ss.mm.ii. (costo di acquisto, valore rilevabile dall'atto di trasferimento per le donazioni o stima in assenza degli altri riferimenti indicati).

Immobilizzazioni finanziarie

L'iscrizione in sede di impianto dello SPI dovrà avvenire attraverso una determinazione del valore sulla base di criteri extracontabili di reperimento, ma applicando le regole di valutazioni indicate per l'iscrizione delle immobilizzazioni finanziarie in COEP 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).

Liberalità

Per le attività di ricognizione e classificazione, nonché rilevazione, in riferimento alla predisposizione dello SPI, per quanto proveniente nel tempo dalle "liberalità", si deve tenere conto dei criteri specificati per le altre casistiche, relative a immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie, patrimonio netto, destinazione dei residui e dell'avanzo di amministrazione.

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

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

Fondi per rischi e oneri

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 devono essere iscritti in apposita voce.

Patrimonio netto

Le seguenti indicazioni devono essere considerate integrative delle argomentazioni fornite dal MTO per le singole voci del Patrimonio Netto e riferite esclusivamente alle problematiche inerenti la composizione del primo stato patrimoniale iniziale (SPI).

Il Fondo di dotazione (voce A-I dello schema di stato patrimoniale) si è formato originariamente all'atto dell'impianto della contabilità economico patrimoniale. La posta è costituita dal differenziale contabile derivante dall'impianto della contabilità economico patrimoniale, oltre che da altre componenti derivanti da eventuali indicazioni statutarie. Le sue variazioni successive all'impianto della COEP sono limitate ai casi in cui risulti necessario procedere alla rettifica per effetto della necessità di correzione di errori.

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

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

Il Patrimonio vincolato troverà caratterizzazione come nel seguito.

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

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

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

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

specifica in questa posta di patrimonio, non possono trovare rappresentazione nelle precedenti voci A-II-1 o A-II-2.

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

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

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

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

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

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

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

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

Il Patrimonio non vincolato troverà caratterizzazione come nel seguito.

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

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

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

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

Proventi e crediti verso studenti

I principi di cui al 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, dettagliati nel MTO, devono essere osservati in sede di impianto dello SPI 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.

La valutazione dei progetti, delle commesse e delle ricerche nelle università

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

- ratei attivi per progetti e ricerche in corso D), per i proventi non ancora realizzati relativi alle iniziative di cui all’art. 4, comma 1, lettera g) del Decreto n. 19/2014;
- risconti passivi per progetti e ricerche in corso F), per costi non ancora sostenuti relativi alle iniziative di cui all’art. 4, comma 1, lettera g) del Decreto n. 19/2014;
- attivo circolante, crediti per fatture da emettere B-II), in ammontare corrispondente alla prestazione ultimata (parte completata della commessa, SAL realizzati) e pertanto di integrale competenza dell’esercizio e/o esercizi precedenti a quello di impianto dello SPI, salvo la possibilità di rilevazione nei ratei attivi;

- attivo circolante, rimanenze per opere in corso B-I), corrispondente al valore dei costi sostenuti fino alla data di chiusura dell'esercizio precedente a quello di impianto dello SPI per le prestazioni non ultimate, sempre salvo la possibilità di rilevazione nei ratei attivi.

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

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

Contributi annuali e pluriennali c/esercizio

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 fra le poste del passivo patrimoniale (risconti passivi e/o riserve vincolate) per l'ammontare corrispondente al valore non utilizzato.

Contributi c/capitale - impianti

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.l. 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 SPI, 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, 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.

Tenuta libri contabili

Si ritiene 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.

Immobilizzazioni immateriali, fondi e percentuali di ammortamento

Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica

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

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

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- D.I. MIUR-MEF 14 gennaio 2014 n. 19 (in GU n. 25 del 31-1-2014 come emendato dal Decreto 08 giugno 2017, n. 394 e successivamente ulteriormente emendato dal Decreto 15 gennaio 2025, n. 34; in seguito “Decreto n. 19/2014”), art. 2 e art. 4, comma 1, lettera a) nell’ambito della valutazione delle Immobilizzazioni immateriali, nonché art. 5, comma 1, lettera c) – limitatamente ai principi applicabili anche alla fattispecie delle immobilizzazioni immateriali, nell’ambito dei criteri di predisposizione del primo stato patrimoniale;
- Principio Contabile OIC n. 24 e n. 9 in riferimento alla presenza di perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali;
- Manuali di tecnica contabile relativi alla fattispecie, applicabili ai sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e/o compatibili per quanto attiene alle Università non statali;
- “Note Tecniche” emanate fino alla data di approvazione della presente versione del Manuale Tecnico Operativo dalla Commissione per la Contabilità Economico-Patrimoniale della Università (Note tecniche dalla n. 1 alla n. 7), il cui contenuto, se coerente con le tematiche affrontate nel presente capitolo, è stato ripreso nel testo che segue;
- Per l’analisi specifica delle singole casistiche si tenga conto anche delle “Risposte a quesiti” pubblicate sul sito “*Coep.miur.it*” n. 71 del 29/04/2022 “Contributi investimento”, n. 67 del 05/08/2020 “Riserva per copertura futuri ammortamenti CO-FI”, n. 54 del 01/03/2019 “Incentivi per funzioni tecniche di cui all’art. 113 del Dlgs 50/2016”, n. 39 del 01/06/2018 “Realizzazione prototipi, esposizione in bilancio e impatto su rendicontazione”, n. 15 del 14/11/2016 “Immobilizzazioni immateriali” e n. 14 del 03/11/2016 “Rappresentazione fonti nel Budget degli Investimenti e Nota illustrativa”. Le conclusioni e risposte coerenti al testo del presente capitolo, ove di rilevanza generale, sono state riprese e confermate nel testo del Manuale Tecnico Operativo.

Commenti della Commissione

Il Principio OIC n. 24, in derivazione dell'art. 2426 del C.C., indica la contabilizzazione, classificazione e valutazione delle Immobilizzazioni immateriali, invece il principio OIC n. 9 stabilisce il trattamento contabile e l'informativa da fornire nella nota integrativa per le perdite durevoli di valore delle Immobilizzazioni immateriali (e materiali).

Per quanto d'interesse delle università è importante la distinzione fra beni immateriali e oneri pluriennali, mentre la casistica dell'avviamento appare distante dalla realtà effettiva ed operativa oggetto dell'analisi, seppure non si possa a priori escludere in relazione a situazioni contingenti magari derivanti da acquisizioni di aziende o di rami di azienda in riferimento e conseguenza alla risoluzione di rapporti con soggetti concessionari di servizi (ad esempio, bar, negozi, altri esercizi) operanti nei locali dell'Ateneo.

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

Gli oneri pluriennali comprendono i costi di impianto e di ampliamento, i costi di sviluppo e altri costi simili che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale indicata nell'OIC n. 24; gli oneri pluriennali, generalmente, hanno caratteristiche più difficilmente determinabili, con riferimento alla loro utilità pluriennale, rispetto ai beni immateriali veri e propri.

Per la valutazione e contabilizzazione e, in generale, per la tematica delle immobilizzazioni immateriali (in particolare per i diritti e beni immateriali) eventualmente acquisite in tutto o in parte tramite contratti di leasing finanziario si rimanda alla casistica riportata nel capitolo "contratti di leasing".

Per quanto attiene alle modalità di utilizzo delle Riserve di Patrimonio Netto a copertura degli investimenti in immobilizzazioni immateriali (e materiali) delle università statali si rinvia alla sezione del Manuale dedicata al Patrimonio Netto.

Requisiti di iscrizione e valutazione:

Beni immateriali

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

Posto che in taluni casi il costo di produzione non è determinabile sulla base di parametri oggettivi derivanti da sistemi di rilevazione che consentano di determinare la quota dei costi (materiali di

consumo, personale, ecc.) da ricondurre in modo specifico alla realizzazione dell'immobilizzazione, fermo restando il presupposto vincolante di iscrivibilità, può essere sufficiente iscrivere il valore fra le immobilizzazioni di tale categoria con riferimento unicamente al costo sostenuto per ottenere l'iscrizione in pubblici registri e la registrazione della titolarità a nome dell'ateneo.

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

Durante la vita utile delle immobilizzazioni immateriali gli accadimenti che possono determinare riflessi, sotto il profilo contabile, sul valore di iscrizione, sono riconducibili alle manutenzioni incrementative della produttività o della vita utile, nonché alla rilevazione di eventuali svalutazioni e rivalutazioni.

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

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

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

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

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

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

I) Immobilizzazioni immateriali	% ammortamento
--	-----------------------

1) Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo	in riferimento alla teorica vita utile, comunque, non inferiore al 20%
2) Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno	durata legale del diritto o, in assenza, 20%
3) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili	durata legale del diritto o, in assenza, minimo 20% annuo
4) Immobilizzazioni in corso e acconti	==
5) Altre immobilizzazioni immateriali: migliorie su beni di terzi	aliquota % maggiore tra bene e durata residua contratto
5) Altre immobilizzazioni immateriali: altre	20%

Nella Nota Integrativa sono indicati, per ciascuna categoria di immobilizzazione immateriale, il valore lordo delle stesse, il valore del corrispondente Fondo di ammortamento e il valore netto contabile iscritto tra le attività dello Stato patrimoniale e derivante dalla somma algebrica dei due valori precedenti (come risultante dalle relative tabelle dello schema di Nota integrativa).

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

Le università che avessero adottato la COEP, nonché avviato procedure di ammortamento, prima dell'emanazione del Manuale Tecnico Operativo (I Edizione 2014) utilizzando aliquote differenti rispetto a quelle sopra indicate, hanno facoltà di proseguire l'ammortamento per quei beni impiegando le "vecchie" aliquote non conformi fino al completamento del processo di ammortamento degli stessi. In ogni caso, i nuovi beni / diritti immateriali acquistati ed i nuovi costi pluriennali iscritti fra le immobilizzazioni immateriali devono essere ammortizzati con le aliquote e criteri sopra riportati.

Classificazione:

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

A) IMMOBILIZZAZIONI

I) IMMATERIALI

1) Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo

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

- 3) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili
- 4) Immobilizzazioni in corso e acconti
- 5) Altre immobilizzazioni immateriali

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

1) Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo

Nel caso specifico dell'impianto ed ampliamento, dal momento che le università sono soggetti già esistenti, deve trattarsi di oneri sostenuti per l'ampliamento dell'Ente, inteso non già come il naturale semplice processo di accrescimento quantitativo e qualitativo ma come una vera e propria espansione della stessa in direzioni ed in attività precedentemente non perseguite, ovvero verso un ampliamento anche di tipo quantitativo ma di misura tale da apparire straordinario; in sintesi, costi sostenuti che specificamente attengono ad un nuovo allargamento dell'attività dell'ente e che possano, stante la loro utilità prospettica, generare un presupposto di recuperabilità futura.

In merito ai costi di sviluppo è opportuno andare a rilevare in questa categoria di immobilizzazioni solo i costi che si riferiscano a fattispecie (nuovi prodotti o servizi) capaci di generare diretta utilità economica all'ente nel quadro di effettiva capacità prospettica di generare ricavi; infatti, in ragione della funzione tipica ed istituzionale delle università, tale comportamento costituisce deroga, da giustificare, alla normale rilevazione nel conto economico di tali costi.

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

Per quanto attiene ai costi per la progettazione, la costruzione e la verifica di prototipi o modelli che precedono la produzione o l'utilizzazione degli stessi, si osserva che la sola attinenza a specifici progetti di sviluppo non è condizione sufficiente affinché i relativi costi abbiano i requisiti che renderebbero legittima la loro capitalizzazione. A tal fine, i costi devono essere relativi a un prodotto o processo chiaramente definito, nonché identificabili e misurabili. Bisogna cioè dimostrarne la diretta inerenza al prodotto, al processo o al progetto; in caso di costi generici non imputabili direttamente al progetto specifico il costo non sarà capitalizzabile ma andrà rilevato nelle voci per natura del conto economico. Requisito ancora più rilevante ai fini della capitalizzazione (come chiaramente espresso nel principio contabile OIC n. 24) è la dimostrazione della capacità dei nuovi prodotti o servizi sviluppati di generare diretta utilità economica all'ente, intesa come attitudine di produrre ricavi in futuro, almeno sufficienti a coprire i costi sostenuti per realizzarli.

Poiché difficilmente i prototipi possono generare ricavi ulteriori, per motivi prudenziali si ritiene che i relativi costi di realizzazione vadano imputati per natura a conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti.

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

Sono classificate in tale voce i diritti di brevetto industriale che rientrano nel novero delle cosiddette "creazioni intellettuali" per cui viene riconosciuta (da norme di legge nazionali, comunitarie ed altre

internazionali) una particolare tutela, che consiste sostanzialmente nel diritto esclusivo di sfruttamento dell'invenzione, entro i limiti stabiliti dalla legge; in merito occorre perciò chiarire, in via preliminare, che il rilascio del brevetto non può costituire in sé ragione sufficiente per l'iscrizione all'attivo di un valore immateriale e che in ogni caso la durata legale del brevetto costituisce uno solo degli elementi di valutazione per determinare il suo ammortamento.

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

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

Si osserva che il D.l. all'art. 4, comma 1, lettera a) prevede che tali costi vadano, in via prudenziale, iscritti a conto economico e la capitalizzazione costituisca eccezione da giustificare adeguatamente in nota integrativa in ragione della possibilità degli stessi di produrre utilità economica o per altre motivazioni che ne suggeriscano l'inventariazione e la capitalizzazione (con possibilità di procedere all'ammortamento integrale del costo di iscrizione in un unico esercizio laddove venga a mancare l'utilità economica futura).

In genere vengono rilevati nella presente voce i costi relativi al *software applicativo acquistato a titolo di proprietà o a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato*; tali costi sono ammortizzati nel periodo di prevista utilità futura, se determinabile sulla base di quanto indicato in precedenza.

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

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

3) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili

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

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

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

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

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

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

Il principio contabile OIC n. 24 chiarisce che nella voce si possono comprendere anche i costi immobilizzati per i diritti di licenza d'uso dei marchi.

Si ritiene che il logo (marchio) identificativo dell'ateneo, per quanto potenzialmente suscettibile di creazione di ricavi (in relazione alla eventuale concessione d'uso a terzi) non possa essere qualificato fra quelli iscrivibili nella posta in esame. Quindi gli eventuali costi sostenuti per il suo eventuale rinnovamento o sostituzione dovranno essere sempre imputati a conto economico nell'esercizio di competenza senza procedere ad ammortamento.

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

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

4) Immobilizzazioni in corso e acconti

Nella voce sono iscritti i costi (interni ed esterni) sostenuti per l'acquisizione o la produzione interna di immobilizzazioni immateriali, per le quali non sia ancora stata acquisita la piena titolarità del diritto (nel caso di brevetti, marchi, ecc.) o riguardanti progetti finalizzati alla loro realizzazione non ancora completati (nel caso di costi di ricerca e sviluppo). Tale voce include, inoltre, i versamenti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione di immobilizzazioni immateriali. I valori iscritti in questa voce sono esposti al costo storico e non ammortizzati fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del diritto o non sia stato completato il progetto. In quel momento, tali valori sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali. Anche per i costi iscritti in questa voce, occorre verificare il rispetto del principio generale dell'utilità ripetuta, ossia i costi capitalizzati devono essere

relativi a diritti e/o attività immateriali che, una volta acquisiti o completati, abbiano una utilizzazione economica produttiva di benefici per l'ente lungo un arco temporale di più esercizi. Inoltre, trattandosi di costi sospesi e non ammortizzati, occorre verificare, alla fine di ogni esercizio, che le immobilizzazioni in corso e gli acconti abbiano avuto un'utilizzazione economica, ed in tal caso vanno riclassificate nelle apposite voci delle immobilizzazioni immateriali, oppure continuino ad avere prospettive di utilizzazione economica. In caso contrario, si rende necessario imputare a costi di periodo (straordinari) i costi precedentemente capitalizzati.

5) Altre immobilizzazioni immateriali

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

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

Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi

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

per cessazione del contratto non viene asportato dall'edificio l'ammortamento del costo residuo da ammortizzare dovrà essere integrale in quell'esercizio.

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

Oneri accessori su finanziamenti

Gli oneri accessori sostenuti per ottenere finanziamenti, quali i costi di istruttoria, l'imposta sostitutiva su finanziamenti a medio termine, e tutti gli altri costi iniziali, qualora siano capitalizzati, sono iscritti nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali" e concorrono alla formazione del risultato di esercizio in ragione della competenza economica riferibile alla durata del finanziamento. Se a seguito dell'istruttoria i finanziamenti non vengono concessi, i costi iniziali sostenuti devono essere imputati a costi dell'esercizio.

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

Costi di software applicativo

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

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

ha concluso che il progetto è in grado di soddisfare le esigenze (generalmente non prima che la fase di progettazione sia completata).

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

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

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

Si rimanda all'apposito capitolo presente nel MTO.

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio

Acquisto oneroso da terzi di software in licenza d'uso perpetua: 100.000 euro Iva compresa⁸; la scrittura contabile relativa è la seguente:

Data:	DARE	AVERE
A)-I-2 Immobilizzazioni immateriali	100.000	
D)-9) Debiti v/fornitori		100.000

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

Data:	DARE	AVERE
A)-I-5 Altre Immobilizzazioni immateriali	50.000	
D)-9) Debiti v/fornitori		50.000
Data:	DARE	AVERE
B)-VII-1 Costo del personale	50.000	
D)-10) Debiti v/dipendenti		35.000
D)-12) Debiti v/istituti previdenziali		15.000

⁸ Per le università statali le scritture, per gli acquisti sia inerenti l'attività commerciale, sia inerenti l'attività istituzionale, devono tenere conto, fino a quando risulterà vigente in ragione della deroga concessa all'Italia, della disciplina dello *split payment* di cui all'art. 17-ter del Dpr. 633/1972 dove si prevede che l'ammontare dell'IVA è interamente dovuta all'erario e non al fornitore.

Data:	DARE	AVERE
A)-I-5 Altre Immobilizzazioni immateriali	50.000	
A)-VII) Incremento immobilizzazioni per opere interne		50.000

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

Data: 31/12/XXXX	DARE	AVERE
B)-X-1 Ammortamento Immobilizzazioni immateriali	20.000	
A)-I-2) Fondo ammortamento Immobilizzazioni immateriali		20.000
Data: 31/12/XXXX	DARE	AVERE
B)-X-1 Ammortamento Immobilizzazioni immateriali	20.000	
A)-I-5) Fondo ammortamento Altre Immobilizzazioni immateriali		20.000

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

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

.....
Costi operativi	
.....	
B)-VII-1 Costo del personale	50.000
B)-X-1 Ammortamento Immobilizzazioni immateriali	40.000
Utile/Perdita	.....

Immobilizzazioni materiali, fondi e percentuali di ammortamento

Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica

Le immobilizzazioni materiali sono beni di uso durevole costituenti parte dell'organizzazione permanente degli atenei e il riferirsi a fattori e condizioni durature non è caratteristica intrinseca ai beni come tali, bensì alla loro destinazione.

Esse sono normalmente impiegate come strumenti di produzione del reddito della gestione caratteristica e non sono, quindi, destinate alla vendita, né alla trasformazione per l'ottenimento dei prodotti e servizi delle università.

Sono immobilizzazioni materiali i beni:

- a) che hanno un'utilità pluriennale e quindi possono concorrere alla formazione del risultato economico e dalla situazione patrimoniale-finanziaria di più esercizi;
- b) che sono acquistati o prodotti, o in corso di costruzione, ovvero somme anticipate a fronte del loro acquisto;
- c) il cui uso durevole presuppone l'esistenza di fattori e condizioni produttive la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un esercizio ed una potenzialità di servizi produttivi (utilità) che si prevede saranno resi durante la loro vita utile.

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

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

Per la valutazione, e contabilizzazione e, in generale, per la tematica delle immobilizzazioni materiali acquisite in tutto o in parte tramite contratti di leasing finanziario si rimanda alla casistica riportata nel capitolo “contratti di leasing”.

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

Per quanto attiene alle modalità di utilizzo delle Riserve di Patrimonio Netto a copertura degli investimenti in immobilizzazioni materiali (e immateriali) delle università statali si rinvia alla sezione del Manuale dedicata al Patrimonio Netto.

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- D.I. MIUR-MEF 14 gennaio 2014 n. 19 (in GU n. 25 del 31-1-2014 come emendato dal Decreto 08 giugno 2017, n. 394 e successivamente ulteriormente emendato dal Decreto 15 gennaio 2025, n. 34; in seguito “Decreto n. 19/2014”), art. 2 e art. 4, comma 1, lettera b) nell'ambito della valutazione delle Immobilizzazioni materiali, nonché art. 5, comma 1, lettere a), b), c), e d) nell'ambito dei criteri di predisposizione del primo stato patrimoniale;
- Principio Contabile OIC n. 16 e n. 9 in riferimento alla presenza di perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali;
- Manuali di tecnica contabile relativi alla fattispecie, applicabili ai sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e/o compatibili per quanto attiene alle Università non statali;
- “Note Tecniche” emanate fino alla data di approvazione della presente versione del Manuale Tecnico Operativo dalla Commissione per la Contabilità Economico-Patrimoniale della Università (Note tecniche dalla n. 1 alla n. 7), il cui contenuto, se coerente con le tematiche affrontate nel presente capitolo, è stato ripreso nel testo che segue;
- Per l'analisi specifica delle singole casistiche, si tenga conto anche delle “Risposte a quesiti” pubblicate sul sito “*coep.miur.it*” n. 71 del 29/04/2022 “Contributi investimento”, n. 67 del 05/08/2020 “Riserva per copertura futuri ammortamenti CO-FI”, n. 64 del 19/03/2020 “Valutazione fabbricati nello stato patrimoniale SPI e nel corso degli esercizi successivi”, n. 62 del 17/02/2020 “Costruzioni leggere”, n. 54 del 01/03/2019 “Incentivi per funzioni tecniche di cui all'art. 113 del Dlgs 50/2016”, n. 39 del 01/06/2018 “Realizzazione prototipi, esposizione in bilancio e impatto su rendicontazione”, n. 32 del 28/07/2017 “Ammortamento beni di valore culturale, storico, artistico, museale”, n. 31 del 28/07/2017 “Rappresentazione in bilancio del diritto di superficie (proprietà superficaria di fabbricato)”, n. 19 del 14/11/2016 “Valutazione e iscrizione materiale bibliografico che non perde valore nello SPI”, n. 14 del 03/11/2016 “Rappresentazione fonti nel Budget degli Investimenti e Nota illustrativa”, n. 7 del 29/07/2016 “Valorizzazione del patrimonio librario della biblioteca pubblica statale trasferita all'Università”, n. 6 del 29/07/2016 “Classificazione attrezzature”. Le conclusioni e risposte coerenti al testo del

presente capitolo, ove di rilevanza generale, sono state riprese e confermate nel testo del Manuale Tecnico Operativo.

Commenti della commissione

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

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

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

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

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

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

Si precisa che qualora siano stati sostenuti internamente costi finalizzati a ottenere la disponibilità di un bene a utilità pluriennale, tali oneri sono iscritti a incremento del valore dell'immobilizzazione cui si riferiscono. Ad esempio, il costo derivante dal riconoscimento dell'incentivo di direzione dei lavori ovvero direzione dell'esecuzione e di collaudo tecnico amministrativo, ovvero di verifica di conformità, di collaudatore statico ove necessario per consentire l'esecuzione del contratto nel rispetto dei documenti a base di gara, del progetto, dei tempi e costi prestabiliti, ove si riferisca, in modo specifico, ad un bene o servizio e/o lavori aventi requisito che legittima la rilevazione fra le immobilizzazioni (immobili o attrezzature, oppure costi incrementativi fra le immobilizzazioni immateriali perché di utilità pluriennale) potrà essere oggetto di "capitalizzazione" impiegando la tecnica di rilevazione prevista per le realizzazioni interne in economia (si vedano esempi alla fine del paragrafo).

Il costo di acquisto o di produzione comprende anche l'IVA per la parte non detraibile:

- determinata sulla base di limiti oggettivi quando l'acquisto è interamente inerente la sfera commerciale di svolgimento dell'attività;

- per l'intero ammontare in relazione agli acquisti inerenti la sfera istituzionale di svolgimento dell'attività;
- determinata sulla base di un criterio oggettivo o proporzionale di inerenza alla sfera istituzionale per gli acquisti promiscui.

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

Pertanto, in tali casi, il costo di produzione, al fine della iscrizione in bilancio dei beni, è rilevato facendo riferimento unicamente ai costi diretti di produzione e ai costi sostenuti presso terzi per la loro realizzazione, rinunciando, per le ragioni esposte, al computo dei costi indiretti (di produzione e generali) che hanno contribuito alla realizzazione.

Nel caso di produzione interna di prototipi, riprendendo quanto evidenziato nel paragrafo dedicato alle immobilizzazioni immateriali, nella sezione "Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo", per l'eventuale rilevazione del costo sostenuto per la loro realizzazione fra le immobilizzazioni materiali deve aversi riguardo alla possibilità di considerare concretamente, e non solo teoricamente, l'utilizzo strumentale del bene nel corso degli esercizi successivi e quindi la possibilità di rappresentarne il costo tramite le quote di ammortamento determinate in ragione della categoria omogenea a cui riferire l'iscrivibilità dell'immobilizzazione prodotta in economia.

Al fine di procedere o meno alla capitalizzazione i principi da seguire sono quelli contenuti nella casistica relativa alle immobilizzazioni materiali derivanti dal D.I. MIUR-MEF n. 19/2014 e dai principi OIC. Pertanto, laddove il bene ottenuto non sia idoneo a produrre concreta utilità futura, effettivamente misurabile dal punto di vista economico attraverso un uso strumentale nella partecipazione al processo produttivo dell'ente, i costi sostenuti per la sua realizzazione dovranno essere rilevati, in base alla distinta natura, nel conto economico.

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

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

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

Le manutenzioni possono essere “ordinarie”, “cicliche” e “straordinarie”.

Nel caso di manutenzioni operate per consentire il normale funzionamento dell’immobilizzazione (“ordinarie”) i costi sono imputati al conto economico dell’esercizio in cui sono effettuate o in ragione della competenza economica del costo sostenuto nel periodo contrattuale di riferimento in caso di manutenzione ordinaria contrattuali.

Le manutenzioni “cicliche” sono quelle che hanno lo scopo di ripartire fra gli esercizi di riferimento, secondo il principio della competenza economica, il costo di manutenzione che, benché effettuata dopo un certo numero di anni, si riferisce a un’usura del bene verificatasi anche negli anni precedenti a quello in cui la manutenzione viene materialmente eseguita. Tali fattispecie, seppure non specificamente riferibili alla normalità dei beni strumentali di uso ordinario delle università, impongono l’iscrizione in bilancio di un apposito Fondo manutenzioni cicliche da alimentare secondo le logiche e i criteri evidenziati nel capitolo del MTO dedicato ai “Fondi per rischi e oneri” nel rispetto del principio OIC di riferimento.

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

Il D.I. n. 19/2014 prevede, in merito, che i costi di manutenzione “straordinaria” (ampliamento, ammodernamento o miglioramento), cui è connesso un potenziamento della capacità produttiva o di sicurezza del bene o del prolungamento della vita utile, sono portati ad incremento del valore del bene cui ineriscono e poi ammortizzati.

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

Il D.I. n. 19/2014 prevede, inoltre, che i beni messi a disposizione da terzi, inclusi quelli concessi dallo Stato e delle Amministrazioni locali in uso perpetuo e gratuito, non rientrano, invece, nella categoria delle immobilizzazioni materiali, ma della loro presenza è data notizia e illustrazione nella nota integrativa nell’apposito paragrafo previsto allo scopo.

In questi casi eventuali costi sostenuti su tali beni, per le migliorie e altri costi aventi carattere incrementativo, dovranno essere inseriti nelle immobilizzazioni immateriali o materiali sulla base dei principi contenuti nell’ultimo periodo dell’art. 4, lettera a) del D.I. n. ... e seguendo gli ordinari criteri di determinazione, valutazione e rappresentazione.

Classificazione valutazione:

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

B) IMMOBILIZZAZIONI

II) MATERIALI

- 6) Terreni e fabbricati
- 7) Impianti e attrezzature
- 8) Attrezzature scientifiche
- 9) Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali
- 10) Mobili e arredi
- 11) Immobilizzazioni in corso e acconti
- 12) Altre immobilizzazioni materiali

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

6) Terreni e fabbricati

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

Per quanto riguarda i fabbricati devono essere indicati fabbricati civili, industriali, commerciali, per attività didattica, sportivi, nonché costruzioni leggere (quali, ad esempio, tettoie, baracche, costruzioni precarie e simili). Si precisa che, considerato che le costruzioni leggere sono di norma soggette a deterioramento più rapido rispetto ai fabbricati, le stesse devono essere generalmente assoggettate ad aliquote di ammortamento più elevate rispetto a questi ultimi.

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

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

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

Si rammenta, infine, che qualora l'università sia concessionaria di un diritto di superficie a tempo determinato, il valore del fabbricato deve essere indicato e la circostanza descritta nella nota integrativa nell'apposito paragrafo allo scopo previsto; di conseguenza, i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative sul fabbricato in esame, quando non separabili dallo stesso, debbono essere iscritti

nell'attivo dello stato patrimoniale tra le "Altre immobilizzazioni immateriali" e ammortizzati nel periodo minore tra quello di utilità futura dei costi sostenuti e quello residuo derivante dal contratto di superficie.

Una casistica particolare attinente ai fabbricati potrebbe emergere nel caso in cui l'ateneo dovesse acquisire un immobile con l'intento, fin dal momento dell'acquisizione, di abbatterlo per costruirne uno nuovo nella stessa area su cui insisteva quello acquisito oppure realizzare nell'area in questione un intervento di sostanziale sostituzione del bene nella forma esistente al momento dell'acquisto.

In questa ipotesi, in primo luogo si osserva che il costo di acquisto dell'edificio deve essere iscritto in bilancio al valore indicato nell'atto di acquisto, al netto del valore del terreno sottostante (calcolato forfettariamente secondo quanto indicato in precedenza qualora non distintamente definito nell'atto di acquisto).

Per quanto attiene al valore dell'immobile da demolire o sostituire, rilevato nella voce fabbricati, l'articolo 4, comma 1, lettera b) del D.l. 19/2014, precisa che *"l'immobilizzazione che, alla data di chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i criteri di cui sopra deve essere iscritta a tale minor valore e di ciò deve essere data adeguata motivazione in nota integrativa"*.

Al momento della valutazione, pertanto, si dovrà considerare se si siano manifestate o meno le condizioni previste dall'OIC n. 9, che definisce la perdita durevole di valore come *"la diminuzione di valore che rende il valore recuperabile di un'immobilizzazione, determinato in una prospettiva di lungo termine, inferiore rispetto al suo valore netto contabile"*. Sempre lo stesso principio OIC n. 9 definisce *"valore recuperabile di un'attività o di un'unità generatrice di flussi di cassa il maggiore tra il suo valore d'uso e il suo valore equo (fair value), al netto dei costi di vendita"* e il valore equo (fair value) *"l'ammontare ottenibile dalla vendita di un'attività in una transazione ordinaria tra operatori di mercato alla data di valutazione"*.

Per stabilire se si debba o meno procedere alla svalutazione volontaria per perdite durevoli del valore iniziale del fabbricato acquisito si devono, quindi, effettuare due verifiche:

- se il valore recuperabile dell'immobilizzazione dovesse essere inferiore al suo valore contabile l'immobilizzazione dovrebbe essere rilevata a tale minor valore e la differenza imputata nel conto economico come perdita durevole di valore. Nel momento in cui si dovesse ipotizzare che a data attuale il valore dell'area e del fabbricato soprastante, anche se demolito, non si riduce rispetto al valore equo di mercato o agli effetti dell'utilità espressa a favore dell'ateneo in ordine al suo impiego futuro permanente, non si dovrebbe procedere a svalutazione;
- se a tendere, dopo l'avvenuta realizzazione del nuovo edificio conseguente alla ricostruzione, il valore equo dello stesso dovesse superare la somma dei costi di ricostruzione, di demolizione e dello stesso manufatto alla data di acquisto precedente alla demolizione, non vi sarebbe alcuna ragione logica - giuridica per procedere alla svalutazione.

Se, a seguito delle verifiche sopra richiamate, si dovesse decidere di non svalutare il valore iniziale del fabbricato, esso andrebbe iscritto fra le immobilizzazioni materiali in corso senza procedere

all'ammortamento, aggiungendo ad esso il valore dei diversi stati avanzamento lavori dell'intervento di ricostruzione o sostituzione. Al momento dell'avvenuta ultimazione del fabbricato, dopo il collaudo e l'avvio dell'utilizzo, il valore sarà migrato dalle immobilizzazioni materiali in corso nella categoria dei fabbricati, con un valore complessivo dato dal costo di acquisto, dal costo di demolizione e dal costo di ricostruzione, oltre ad eventuali oneri accessori, procedendo così al normale iter di ammortamento secondo l'aliquota applicabile alla categoria omogenea dei fabbricati.

7) Impianti e attrezzature

Per quanto riguarda gli impianti sono da ricomprendere nella voce gli impianti generici non legati alla tipica attività dell'università (ad esempio: servizi riscaldamento e condizionamento, impianti di allarme), nonché gli impianti specifici legati alle tipiche attività produttive di servizi dell'università, dovendosi escludere dalla voce i beni qualificabili fra le attrezzature scientifiche del n. 3) che segue. La voce si riferisce anche alle attrezzature destinate alle attività didattiche e amministrative.

Si precisa che gli impianti da ricomprendere in questa voce sono quelli separabili dal fabbricato in cui sono installati.

8) Attrezzature scientifiche

Le attrezzature scientifiche differiscono da quelle della voce n. 7) che precede in quanto relative in modo specifico all'impiego nell'attività scientifica e di ricerca di particolare rilevanza e specificità per tale attività, che possono avere anche un elevato contenuto tecnologico ed essere sottoposte ad un ammortamento in tempi più rapidi stante la loro spiccata obsolescenza.

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

La voce rappresenta il valore del materiale bibliografico le pubblicazioni presenti nelle biblioteche ed in generale nella disponibilità dell'ateneo compreso quello di pregio, opere d'arte e materiale museale. In relazione ai beni relativi alla voce in esame il D.I. n. 19/2014 prevede specifiche disposizioni in merito alla valutazione e all'ammortamento che sono illustrate nel seguito.

10) Mobili e arredi

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

11) Immobilizzazioni in corso e acconti

Nella voce sono iscritti i costi (interni ed esterni) sostenuti per l'acquisizione o la produzione interna di immobilizzazioni materiali, non ancora ultimata. Tale voce include inoltre i versamenti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione di immobilizzazioni materiali. I valori iscritti in questa voce sono esposti al costo storico e non ammortizzati fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del bene o non sia stata completata la realizzazione che ne consenta l'utilizzazione. In quel momento, tali valori sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni materiali. Anche per i costi iscritti in questa voce occorre verificare il rispetto del principio generale dell'utilità ripetuta, ossia i costi di

acquisto e/o realizzazione capitalizzati devono essere relativi a beni materiali durevoli che, una volta acquisiti o completati, abbiano una utilizzazione economica produttiva di benefici per l'ente lungo un arco temporale di più esercizi.

12) Altre immobilizzazioni materiali

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

Procedimento di ammortamento del valore

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

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

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

Categorie	% ammortamento (range)
Terreni	0%
Fabbricati	dal 2 al 3%
Impianti e attrezzature: impianti generici (comprese le costruzioni leggere)	dal 10% al 15%
Impianti e attrezzature: impianti tecnologici	dal 10% al 20%

Impianti e attrezzature: attrezzature generiche	dal 12,50% al 15%
Attrezzature scientifiche	al 12,50% al 20%
Attrezzature scientifiche ad alto contenuto tecnologico	dal 21% al 35%
Patrimonio librario che perde valore	100% (si veda in seguito)
Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali	0%
Mobili e arredi	dal 10 al 15%
Immobilizzazioni in corso e acconti	0%
Altre immobilizzazioni materiali: attrezzature informatiche	dal 20% al 33%
Altre immobilizzazioni materiali: automezzi e autovetture	dal 15% al 25%

Nella Nota Integrativa sono indicati, per ciascuna categoria di immobilizzazione materiale, il valore lordo delle stesse, il valore del corrispondente Fondo di ammortamento e il valore netto contabile iscritto tra le attività dello Stato patrimoniale e derivante dalla somma algebrica dei due valori precedenti (come risultante dalle relative tabelle dello schema di nota integrativa).

L'immobilizzazione che, alla data di chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo il procedimento di ammortamento deve essere iscritta a tale minor valore e di ciò deve essere data adeguata motivazione in Nota Integrativa, ripristinando il valore iniziale, ed entro tale limite, qualora negli esercizi successivi siano venuti meno i presupposti della rettifica. In merito ai criteri da utilizzare nella determinazione di eventuali perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali si rinvia a quanto indicato nell'OIC n. 9.

Le università che avessero adottato la COEP, nonché avviato procedure di ammortamento, prima dell'emanazione del Manuale Tecnico Operativo (I Edizione 2014) utilizzando aliquote differenti rispetto a quelle sopra indicate, hanno facoltà di proseguire l'ammortamento per quei beni impiegando le "vecchie" aliquote non conformi fino al completamento del processo di ammortamento degli stessi. In ogni caso, i nuovi beni acquistati ed i nuovi costi pluriennali patrimonializzati ed iscritti ad incremento delle relative immobilizzazioni materiali devono essere ammortizzati con le aliquote e criteri sopra riportati.

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

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

- le collezioni o comunque i libri che non perdono valore nel corso del tempo, che sono iscritti tra le immobilizzazioni materiali e non vengono ammortizzate (per tale impostazione è consigliabile

iscrivere apposita riserva di patrimonio netto vincolata in relazione all'indisponibilità del relativo valore iscritto nell'attivo patrimoniale);

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

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

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

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

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

In relazione all'esigenza di semplicità operativa e di efficacia della gestione corrente, può risultare opportuno combinare il comportamento derivante dalle precedenti lettere b) e c):

- riportando nella situazione patrimoniale iniziale (alla data di impianto della COEP), la valutazione della dotazione come risultante a quella data, da mantenere successivamente come valore costante e iscrivendo contestualmente, per analogo valore, apposita riserva di patrimonio netto vincolata;
- e imputando direttamente a conto economico il costo degli acquisti effettuati nel corso di ciascun esercizio o, in alternativa, procedendo all'ammortamento dell'intero ammontare dei medesimi acquisti rilevati fra le immobilizzazioni in modo da annullare l'effetto dell'incremento delle immobilizzazioni ed incidere nella determinazione del risultato dell'esercizio.

Eventuali acquisizioni o dismissioni particolarmente significative, potrebbero comunque essere trattate diversamente, generando impatto sulle consistenze patrimoniali fra le immobilizzazioni materiali. La circostanza, che comporta una variazione sul criterio di valutazione ordinario, dovrà essere oggetto di illustrazione in nota integrativa nell'esercizio in cui si ravvisa la condizione.

È necessario altresì considerare che anche gli acquisti delle biblioteche, per determinate tipologie di testi, perdono "utilità" futura in relazione all'evoluzione tecnico-scientifica, ma ciò, discendendo da fattori imprevedibili e non misurabili, deve portare ad una revisione periodica. Per la revisione periodica del valore dei testi conservati dalle biblioteche si potrebbe procedere alla eventuale svalutazione del patrimonio librario, già iscritto fra le immobilizzazioni, su indicazione del responsabile dell'area biblioteche, al fine di rispettare i principi generali di prudenza e competenza economica.

Il D.l. n. 19/2014 prevede, inoltre, che le immobilizzazioni materiali qualificate come "beni di valore culturale, storico, artistico, museale" non vengono assoggettate ad ammortamento, perché tendono a non perdere valore nel corso del tempo.

Si ritiene che per non assoggettare ad ammortamento l'immobilizzazione non sia sufficiente la sola qualificazione della stessa alla stregua di "bene di valore culturale, storico, artistico o museale", ma che sia necessario anche il requisito della durata economica "perpetua" dell'immobilizzazione stessa, il cui valore economico deve tendere quindi a non diminuire nel corso del tempo.

Nel caso, ad esempio, di un fabbricato dichiarato di interesse storico, esso perde naturalmente valore (ci si riferisce al valore "economico" e non a quello commerciale o di mercato) nel corso del tempo per effetto dell'usura, tanto più se il fabbricato stesso è strumentale all'attività istituzionale dell'ateneo. Anche i fabbricati per i quali è stato attestato un valore "storico" devono essere assoggettati ad ammortamento.

I costi sostenuti per le migliorie apportate ai beni in argomento, cui è connesso un allungamento della loro vita utile, sono portati a incremento del valore dei beni stessi e poi ammortizzate.

Si precisa, inoltre, che l'assoggettamento ad ammortamento dei beni mobili di valore culturale, storico, artistico o museale è correlato alla strumentalità dei beni stessi all'attività istituzionale; infatti, la strumentalità del bene implica di norma l'usura dello stesso nel corso del tempo, con conseguente progressiva diminuzione della sua vita utile; anche per i beni mobili, come detto in relazione ai beni immobili, non è quindi sufficiente la sola "attestazione" di valore storico o culturale del bene a determinare che lo stesso non perda il proprio valore economico nel tempo, e che non debba quindi essere soggetto ad ammortamento.

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

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

L'ammortamento dei costi incrementativi sui beni materiali, associati ad uno o più dei cespiti presenti in inventario, si realizza sulla base dell'aliquota e durata ordinariamente prevista dalla categoria di appartenenza del bene e può proseguire anche con un procedimento distinto da quello del costo storico del bene medesimo. Qualora si segua tale metodologia semplificata di contabilizzazione, tenuto conto della prescrizione dell'OIC n. 16, par. 50, l'ammortamento non dovrà complessivamente risultare di ammontare difforme a quello applicabile in modo unitario avendo riguardo al nuovo valore contabile del cespite tenuto conto della sua residua vita utile dopo la capitalizzazione dei costi incrementativi. In caso di cessione o dismissione vengono meno sia il valore del cespite sia i relativi costi incrementativi, si interrompe il procedimento di ammortamento e verrà generata una plusvalenza o minusvalenza di realizzo.

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

Si rimanda all'apposito capitolo presente nel MTO.

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio

Acquisto oneroso da terzi di attrezzatura scientifica.

Acquisto di una attrezzatura scientifica del valore di 100.000 euro Iva compresa (nell'esempio al 22%) destinata allo svolgimento dell'attività istituzionale; la scrittura contabile relativa è la seguente.

Caso delle università statali che applicano la disciplina dello *split payment*⁹

Data: 31/12/XXXX	DARE	AVERE
A)-II-3 Immobilizzazioni materiali	100.000	
D)-9) Debiti v/fornitori		81.967
D)-12) Debiti v/erario IVA split payment		18.033

⁹ Si deve tenere conto che l'applicazione del regime dello split payment è temporaneo. L'impostazione descritta deve essere osservata permanendo l'applicazione del regime al termine del quale le operazioni verranno contabilizzate secondo la stessa modalità prevista per le università non statali anche dalle università statali.

Caso delle università non statali che applicano la disciplina IVA ordinaria (in relazione alla presunta classificazione come ente non commerciale consumatore finale ai fini IVA).

Data:	DARE	AVERE
A)-II-3 Immobilizzazioni materiali	100.000	
D)-9) Debiti v/fornitori		100.000

Realizzazione interna in economia di attrezzatura scientifica

Realizzazione interna in economia di una attrezzatura scientifica, per uso strumentale dell'Ateneo da impiegare nello svolgimento dell'attività istituzionale: costo complessivo sostenuto 100.000 euro, di cui 50.000 euro Iva compresa ¹⁰ derivanti da servizi resi da una società esterna per la realizzazione ed euro 50.000 costo del personale interno compreso oneri; le scritture contabili relative sono le seguenti

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

Ammortamento delle attrezzature scientifiche

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

Data: 31/12/XXXX	DARE	AVERE
B)-X-2 Ammortamento Immobilizzazioni materiali	40.000	
A)-II-3) Fondo ammortamento Immobilizzazioni materiali		40.000

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

Stato Patrimoniale

¹⁰ Nelle registrazioni le università statali dovranno tenere conto della disciplina dello *split payment* in materia di IVA fino a quando questo speciale regime resterà in vigore.

	D)-9) Debiti v/fornitori ¹²	131.967
	D)-10) Debiti v/dipendenti	35.000
	D)-12) Debiti v/istituti previd.li	15.000
	D)-12) Debiti IVA split payment	18.033
A)-II-3 Attrezzature scientifiche ¹¹	160.000	
Totale	.....	Totale

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

¹¹ Esposizione al netto del fondo di ammortamento di Euro 40.000

¹² Nel caso delle università non statali l'ammontare del debito verso fornitori sarà 150.000 e non sarà presente il debito verso l'erario.

Svalutazione del valore di una attrezzatura scientifica

Trascorsi tre esercizi, l'attrezzatura scientifica acquisita da terzi (valore iscritto a bilancio 100.000 euro) presenta un valore netto contabile pari a 40.000 euro, essendo state imputate quote di ammortamento complessivamente pari a 160.000 euro (ammortamento annuo a quote costanti con aliquota pari al 20% del costo originariamente sostenuto).

Impiegando i criteri di stima individuati dall'OIC n. 9, al termine del terzo esercizio si determina che il valore recuperabile tramite l'uso dell'attrezzatura in oggetto è pari a 25.000 euro e che, conseguentemente, deve essere iscritta in bilancio una svalutazione per perdite durevoli di valore della immobilizzazione in questione per 15.000 euro (per adeguamento del valore che residua per ammortamenti pari a 40.000 euro).

La scrittura contabile è la seguente

Data: 31/12/XXXX+3	DARE	AVERE
B)-X-3 Svalutazione immobilizzazioni materiali	15.000	
A)-II-3 Immobilizzazioni materiali		15.000

La rappresentazione nello stato patrimoniale e nel conto economico al termine del terzo esercizio dell'attrezzatura in questione è la seguente

Stato Patrimoniale			
A)-II-3 Attrezzature scientifiche ¹³	25.000		
Totale	.....	Totale	.....

Conto Economico	
Costi operativi	
B)-X-2 Ammortamento Immobilizzazioni materiali	20.000

¹³ Esposizione al netto del fondo di ammortamento di 60.000 euro e della svalutazione di 15.000 euro.

B)-X-3 Svalutazioni immobilizzazioni	15.000
Utile/Perdita	.....

Negli esercizi successivi, la quota di ammortamento sarà calcolata sul nuovo valore contabile *post* svalutazione. Assumendo una durata complessiva dell'attrezzatura scientifica non modificata rispetto a quella originariamente stimata di cinque anni (essendo state considerate quote di ammortamento costanti pari al 20% del valore di acquisizione), la durata residua dell'immobilizzazione risulta pari a due anni. Pertanto, nel quarto e nel quinto esercizio saranno imputate quote di ammortamento annue pari a 12.500 euro.

Immobilizzazioni finanziarie

Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica

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

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

Le partecipazioni in consorzi, fondazioni o altri enti commerciali e non commerciali, quali comitati e/o associazioni, comunque all'interno di soggetti dotati, o meno, di personalità giuridica e/o soggettività giuridico patrimoniale autonoma, laddove, in base alla normativa applicabile e/o allo statuto, non abbiano alcun valore d'uso futuro o possibilità di realizzo, non possono essere classificate fra le immobilizzazioni 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 e dal Decreto Interministeriale n. 248 dell'11 aprile 2016, in nota integrativa dovrà essere fornita adeguata informativa in merito all'esistenza della partecipazione, al valore del conferimento iniziale e ai costi di competenza sostenuti nei singoli esercizi, nonché una adeguata rappresentazione – ove esistente - delle modalità di esercizio del controllo o del coordinamento di ogni ente incluso nell'area di consolidamento, se richiesto dalla normativa vigente.

Eventuali impegni di copertura perdite o di contribuzione ai costi di esercizio a carico dell'ateneo, 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

- Decreto 14 gennaio 2014 n. 19 (in GU n. 25 del 31-1-2014 come emendato dal Decreto 08 giugno 2017, n. 394 e successivamente ulteriormente emendato dal Decreto 15 gennaio 2025, n. 34; in seguito "Decreto 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 Manuali di tecnica contabile relativi alla fattispecie applicabili ai sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e/o compatibili per quanto attiene alle Università non statali;

- Per l'analisi specifica delle singole casistiche, si tenga conto anche della nota tecnica n. 5 del 25/02/2019 (relativa all'impatto delle disposizioni di cui al D.I. 08/06/2017 n. 394 di revisione e aggiornamento del D.I. 19/2014) e delle risposte ai quesiti pubblicate sul sito "*coep.miur.it*" n. 57 del 25/03/2019 "Partecipazioni in Consorzi" n. 23 del 02/05/2017 "Obbligo della redazione del Bilancio consolidato 2016" e n. 33 del 28/07/2017 "Bilancio consolidato", le cui conclusioni e risposte sono coerenti col testo del presente capitolo e, ove di rilevanza generale, sono state riprese e confermate.

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, in società (o altri soggetti) 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 azioni), 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, costi notarili, 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.

L'articolo 2, comma 1, lettera e), del D.l. 394/2017 modifica l'articolo 4 del decreto interministeriale 19/2014, nella parte riferita alle immobilizzazioni finanziarie, lettera c). In particolare, la modifica rende omogeneo, per tutte le partecipazioni possedute, l'utilizzo del metodo di valutazione stabilito dall'art. 2426, comma 1, numero 1, del Codice Civile e solo in presenza di perdite durevoli di valore prevede l'utilizzo dell'importo corrispondente alla frazione del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio; in tal modo si ottiene una notevole semplificazione nella valutazione da parte degli atenei senza altresì pregiudicare la correttezza della rappresentazione in linea con i principi civilistici.

Gli atenei dovranno verificare le partecipazioni distinguendo fra quelle in aziende, società o altri enti controllati e collegati e le altre.

Per tutte le partecipazioni la valutazione corrisponderà al costo di acquisto della partecipazione normalmente costante e suscettibile di incremento solo in presenza di maggiori conferimenti.

L'eventuale rettifica in diminuzione del valore sarà sempre subordinata alla presenza di perdite durevoli di valore e presupporrà la sostituzione della valutazione standard di cui sopra con l'importo corrispondente:

- per la prima tipologia di partecipazioni (quelle in aziende, società o altri enti controllati e collegati), alla frazione di patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio approvato dalla partecipata;
- per la seconda tipologia di partecipazioni (le altre diverse da controllate e controllate), ad altro dato che potrà essere ragionevolmente corrispondente alla frazione di patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio approvato dalla partecipata o a minor valore ove si dovesse ritenere sussistere un maggior rischio potenziale di ulteriore perdita di valore.

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

Alle immobilizzazioni rappresentate da titoli non si applica il criterio del costo ammortizzato di cui al punto 1) dell'art. 2426 del Codice Civile.

Immobilizzazioni finanziarie derivanti da crediti

Nei crediti immobilizzati sono iscritti i depositi cauzionali versati all'ateneo che permangono 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.

Ai crediti non si applica il criterio del costo ammortizzato di cui al punto 8) dell'art. 2426 del Codice Civile come previsto dal D.I. 19/2014.

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

Si rimanda all'apposito capitolo presente nel MTO.

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione in bilancio

Ipotizzando l'acquisto di una partecipazione per il corrispettivo e/o il conferimento di 100.000 euro, la scrittura contabile relativa sarebbe la seguente:

Data:	DARE	AVERE
A)-III- immobilizzazioni finanziarie	100.000	
B)-IV-1) Depositi bancari e postali		100.000

Ipotizzando una perdita di valore di 10.000 euro a fronte di una partecipazione di 100.000 euro, la scrittura contabile relativa, alla chiusura dell'esercizio, sarebbe la seguente:

Data: 31/12/XXXX	DARE	AVERE
D.2) Svalutazione partecipazioni	10.000	
B) – Fondo svalutazione partecipazione		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	
B) – Fondo svalutazione partecipazioni (10.000)	D-1) Debiti verso banche 100.000
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.

Data: 31/12/XXXX+1	DARE	AVERE
B)- Fondo svalutazione partecipazioni	10.000	
D-1) Rivalutazione partecipazioni		10.000

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

Stato Patrimoniale	
	D-1) Debiti verso banche 100.000

A)-III – Immobilizzazioni finanziarie 100.000	
Totale	Totale
.....

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

Liberalità

Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica

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

Non sono considerate liberalità, e non sono oggetto della presente casistica, i proventi che derivano da prestazioni con carattere di sinallagma, quali a mero titolo di esempio, i corrispettivi per prestazioni rese, altre forme di sostegno finanziario quali le sponsorizzazioni o i corrispettivi che comportino una qualsiasi

forma di controprestazione da parte dell'ente. Non sono altresì oggetto della presente casistica le erogazioni e trasferimenti definiti "contributi annuali e pluriennali in conto esercizio" e i "contributi in conto capitale e conto impianti".

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

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

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- Decreto 14 gennaio 2014 n. 19 (in GU n. 25 del 31-1-2014 come emendato dal Decreto 08 giugno 2017, n. 394 e successivamente ulteriormente emendato dal Decreto 15 gennaio 2025, n. 34; in seguito "Decreto n. 19/2014") art. 2 e art. 4 comma 1 lettere a) b) e c) nell'ambito della valutazione delle Immobilizzazioni Materiali, Immateriali e Finanziarie, nonché lettera h) nell'ambito della valutazione e classificazione delle voci componenti il Patrimonio netto e comma 2, lettera b) nell'ambito dei criteri di valutazione dei contributi in conto esercizio o in conto capitale ricevuti;
- Manuali di tecnica contabile relativi alla fattispecie applicabili ai sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e/o compatibili per quanto attiene alle Università non statali;
- Per l'analisi specifica delle singole casistiche, si tenga conto anche della nota tecnica n. 5 del 25/02/2019 (relativa all'impatto delle disposizioni di cui al D.I. 08/06/2017 n. 394 di revisione e aggiornamento del D.I. 19/2014) e delle risposte ai quesiti pubblicate sul sito "*coep.miur.it*" n. 37 del 01/06/2018 "Lasciti e donazioni nello schema di conto economico", n. 31 del 28/07/2017 "Rappresentazione in bilancio del diritto di superficie (proprietà superficaria di fabbricato)", n. 27 del 31/05/2017 "Progetti di Ateneo", n. 26 del 31/05/2017 "Fondi vincolati da terzi" e n. 19 del 14/11/2016 "Valutazione e iscrizione materiale bibliografico che non perde valore nello SPI", le cui conclusioni e risposte sono coerenti al testo del presente capitolo e ove di rilevanza generale sono state riprese e confermate.
- L'argomento è trattato all'interno dei principi OIC per quanto attiene la particolare fattispecie degli Enti del Terzo Settore (ETS) di cui all'art. 4 del Decreto Legislativo n. 117/2017 (Codice del Terzo Settore), vincolata al rispetto di specifica normativa di settore, all'interno dell'OIC 35. La commissione ritiene che tale principio non sia applicabile agli Atenei in quanto soggetti destinatari di una propria specifica disciplina, non riconducibile a quella stabilita per gli ETS e articola di seguito una proposta di contabilizzazione coerente con gli schemi di bilancio previsti dalla normativa di settore delle Università.

Commenti della commissione

In linea con i principi del D.I. n. 19/2014, la Commissione suggerisce l'adozione del principio di correlazione fra proventi e costi, alle liberalità vincolate, mentre suggerisce il principio di cassa, per le liberalità non vincolate.

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

1. Il momento e il titolo di rilevazione delle liberalità

Le liberalità vanno imputate fra i proventi dell'esercizio in cui sono ricevute o di quello in cui si acquisisce il diritto, difendibile in giudizio, di riceverle, purché ad esse sia attribuibile un attendibile valore monetario (classe A-II del conto economico, distinguendo a seconda del soggetto pubblico o privato da cui provengono, oppure nella classe A-V residuale "Proventi e ricavi diversi", in ragione delle indicazioni riportate nelle varie fattispecie contemplate nel seguito del capitolo circa la "modalità di rilevazione" che fanno essenzialmente riferimento alla funzione di contribuzione, dedicata o meno, della liberalità e al vincolo che possa esservi stabilito).

Nel rispetto del principio della prudenza, la mera promessa di liberalità non deve essere rilevata contabilmente, non avendo alcun valore giuridico, né patrimoniale ed economico.

Al termine di ogni esercizio si dovrà poi stimare il grado di rischio di mancato incasso del credito e accantonare a un apposito fondo per rischi e oneri le eventuali variazioni di probabilità di incasso applicando i principi stabilito nell'apposito capitolo.

La Commissione ritiene che il principio generale di rilevazione della liberalità solo al momento in cui sono effettivamente ricevute possa essere applicato anche alle promesse di liberalità, condizionate o non condizionate, effettuate mediante atti formali in seguito ai quali sorge un diritto vero e proprio; si applicano i principi contenuti nell'art. 4, comma 1, lettera e) del D.I. n. 19/2014 in materia di iscrivibilità dei crediti. Non si deve dimenticare, infatti, che il donante può cambiare idea e modificare l'atto originario, sia esso un lascito notarile o un atto di donazione condizionato fra vivi, senza che il precedente beneficiario ne venga a conoscenza. Inoltre, l'ateneo può ritenere non opportuno agire in giudizio contro un potenziale donatore in caso di successiva modifica dell'atto originario (salvo la tutela dell'ateneo in caso di impegni già assunti).

Per tali motivi la Commissione ritiene non conforme al principio della prudenza rilevare un provento e un credito derivante da una promessa di liberalità, sebbene supportata da un atto formale unilaterale, oltre alla complicazione della valutazione sulla probabilità di riscossione al termine di ogni esercizio.

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

- L'incasso, per le liberalità in denaro o in fondi mobiliari;
- La consegna, per i beni mobili non iscritti in pubblici registri;

- L'atto formale di passaggio di proprietà, in caso di beni immobili, beni mobili o diritti immateriali iscritti in pubblici registri.

Ad avviso della Commissione, una liberalità diventa tale solo quando è effettiva, cioè in uno dei momenti elencati in precedenza.

2. Modalità di rilevazione delle liberalità

a. Liberalità non vincolate

Le liberalità erogate senza che un vincolo o una condizione, imposte dal donatore, ne limitino l'utilizzo, sono imputate fra i proventi dell'esercizio nel quale sono ricevute (classe A-V, voce residuale "Altri proventi e ricavi diversi").

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

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

Si tratta di liberalità originariamente erogate dal donante senza alcun vincolo, per le quali gli amministratori, o gli organi preposti alla gestione dell'ateneo, decidano autonomamente di destinarle a un progetto specifico il cui costo non si manifesti nello stesso esercizio di ricevimento; esse vanno correlate al costo di riferimento e imputate fra i risconti passivi dello Stato Patrimoniale per la quota non di competenza.

Negli esercizi successivi l'utilizzo del risconto passivo alla copertura dei relativi costi produrrà l'iscrizione del ricavo di ciascun esercizio fino all'esaurimento nella corrispondente voce di conto economico (classe A-II, distinguendo a seconda del soggetto pubblico o privato da cui provengono le liberalità).

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

c. Liberalità con vincoli temporanei

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

Tutte le liberalità sottoposte a vincoli temporanei, sia di scopo, sia di tempo, che, al termine del periodo amministrativo, non siano ancora libere dalla restrizione imposta al loro utilizzo, vanno imputate fra i risconti passivi dello Stato Patrimoniale.

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

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

Eventuali liberalità finalizzate all'acquisto di immobilizzazioni da ammortizzare dovranno essere riconosciute come proventi sulla stessa base delle quote di ammortamento relative alle stesse e in diretta correlazione economico – temporale.

Anche in questo caso l'utilizzo del risconto passivo alla copertura dei relativi costi produrrà l'iscrizione a conto economico del ricavo di ciascun esercizio fino all'esaurimento (classe A-II, distinguendo a seconda del soggetto pubblico o privato da cui provengono le liberalità).

d. Liberalità con vincoli permanenti

Si tratta di liberalità molto diffuse nel mondo universitario anglosassone ove un donatore pone un vincolo permanente alla sua liberalità, disponendo l'utilizzo non del patrimonio donato, ma dei frutti derivanti dal processo di investimento dello stesso.

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

Esempi, non esaustivi, di tali fondi sono: le liberalità a sostegno di cattedre permanenti, le liberalità a sostegno di centri di ricerca, le liberalità a sostegno di iniziative didattiche, le liberalità a sostegno di borse e/o premi per gli studenti, etc.

La Commissione ritiene che tali liberalità non debbano essere rilevate come proventi nel bilancio di esercizio (derogando dall'ipotesi prospettata delle classi e voci A-II o A-V del conto economico), ma vadano rilevate a diretto incremento della voce di Patrimonio Netto A) II) 1) Fondi vincolati da terzi, in apposito conto "Fondi permanentemente vincolati" come contropartita della tipologia di attività ricevute (liquidità, immobilizzazioni finanziarie, beni mobili o immobili, ecc.).

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

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

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

La scrittura relativa alla percezione della liberalità è pertanto:

Data:	DARE	AVERE
B)-IV- Disponibilità liquide (o altre tipologie di beni donati)	5.000.000	
A)-II-1) Fondi vincolati da terzi		5.000.000

e. Liberalità condizionate

Le liberalità condizionate possono essere di due tipologie:

- una condizione imposta dal donatore con la quale si indica un evento futuro e incerto la cui manifestazione conferisce al donatore il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite. Questi tipi di liberalità condizionate vanno considerati alla stregua delle liberalità incondizionate se la possibilità che la condizione non venga soddisfatta risulta, al momento in cui si acquisisce il diritto a percepirle, remota o poco probabile e, quindi, il provento connesso con la liberalità va imputato nel conto economico in base ai criteri esposti al precedente punto 1 (momento e titolo di rilevazione delle liberalità). Qualora la condizione imposta dal donatore fosse considerata dagli amministratori molto probabile nella sua realizzazione, la rilevazione della liberalità dovrà essere effettuata al momento nel quale la condizione non si è effettivamente realizzata, nel rispetto del principio di prudenza;
- una condizione imposta dal donatore con la quale si indica un evento futuro e incerto al cui manifestarsi la liberalità acquista efficacia. In questo caso la liberalità si realizza al manifestarsi della condizione e quindi, coerentemente con il criterio di rilevazione esposto in precedenza, avverrà in quel momento l'imputazione nel conto economico.

In entrambi i casi la nota integrativa dovrà contenere un riepilogo delle liberalità condizionate, con l'indicazione, per quelle di importo rilevante per la gestione, delle condizioni previste dai relativi contratti, assicurando tuttavia la necessaria discrezione nell'indicazione delle specificità dell'operazione ove rispetto alle volontà del donatore vi siano esigenze di riservatezza.

3. Criteri di valutazione delle liberalità

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

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

- una liberalità in valuta diversa dall'euro sarà rilevata al cambio ufficiale del giorno dell'incasso;
- una liberalità erogata mediante una cancellazione di debito, anche in valuta diversa dall'euro, verrà rilevata al valore risultante dalle scritture contabili;
- una liberalità erogata mediante cessione di un credito verrà rilevata al valore nominale, salvo rettifiche di valore per dubbia esigibilità; un credito in valuta diversa dall'euro verrà rilevato al cambio ufficiale del giorno della formalizzazione della liberalità;

- una liberalità in valori mobiliari negoziati in mercati regolamentati sarà valutata alla quotazione ufficiale di chiusura sul mercato di riferimento del giorno di ricevimento dello strumento finanziario;
- una liberalità in valori mobiliari non negoziati sarà valutata al NAV (Net Asset Value) disponibile precedente alla data di ricezione dello strumento finanziario ricevuto.

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

La scrittura contabile sarà:

Data:	DARE	AVERE
B)-IV- Disponibilità liquide	10.000	
A)-II * - Proventi operativi		10.000

* Distinguendo il numero arabo a seconda del soggetto pubblico o privato da cui provengono le liberalità

b. Liberalità in beni mobili

Nel caso di donazione, lascito testamentario o altre liberalità, le Università valorizzano e capitalizzano il bene, sulla base del valore indicato nell'atto di donazione o successione o, in mancanza, per gli immobili sulla base del valore catastale e per gli altri beni sulla base di una relazione di stima da parte di un esperto del settore. Il bene:

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

Le scritture contabili saranno:

Data:	DARE	AVERE
A)-II-3 Attrezzature scientifiche	10.000	
E-3) Risconti passivi		10.000
Data:	DARE	AVERE
B-X-3 Amm.to Attrezzature scientifiche	1.000	
A)-3 F.do Amm.to Attrezzature scientifiche		1.000
Data:	DARE	AVERE
E-3) Risconti passivi	1.000	
A)-II-??* Quota proventi liberalità Attrezzature scientifiche		1.000

* distinguendo il numero arabo a seconda del soggetto pubblico o privato da cui provenivano le liberalità

La donazione di un'immobilizzazione non strumentale destinata alla vendita non è oggetto né di

ammortamento, né di risconto e il provento resta interamente di competenza nell'esercizio di ricevimento.

c. Liberalità in beni immobili

Il D.l. 19/2014, come emendato dal Decreto 8 giugno 2017, n. 394, prevede in caso di donazione, lascito testamentario o altre liberalità, la valorizzazione e capitalizzazione dei beni sulla base del valore indicato nell'atto di donazione o successione o, in mancanza, (*omissis*) per gli immobili sulla base del valore catastale, con l'aggiunta dei costi effettivamente sostenuti per il perfezionamento del trasferimento (es. oneri per imposte notarili).

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

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

d. Liberalità in oggetti d'arte

Il D.l. 19/2014, come emendato dal Decreto 8 giugno 2017, n. 394, prevede in caso di donazione, lascito testamentario o altre liberalità, la valorizzazione e capitalizzazione dei beni sulla base del valore indicato nell'atto di donazione o successione o, in mancanza, sulla base di una relazione di stima da parte di un esperto del settore.

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

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

e. Liberalità in legati

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

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

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

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

Il valore del bene che genererà i frutti a favore dell'ateneo potrà essere indicato, a scopo informativo nella nota integrativa, non determinandosi il subentro da parte dell'ateneo nel diritto reale di godimento, ma solo in quello "personale".

In assenza di altra documentazione attestante il relativo valore può risultare opportuno utilizzare, ai fini della loro descrizione nella nota integrativa per la necessaria informazione, il criterio catastale di cui al D.I. n. 19/2014.

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

Si rimanda all'apposito capitolo presente nel MTO.

Scritture contabili

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

Donazione monetaria

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

Data:	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	100.000	
A)-II-7) Contributi da altri (privati)		100.000

Donazione in natura sotto forma di immobilizzazione materiale

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

Data: 1/7/XXXX	DARE	AVERE
A)-II-1) Terreni e fabbricati	330.000	
A)-II-7) Contributi da altri (privati)		330.000

Donazione con vincolo di destinazione

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

Data:	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	500.000	
A)-II-7) Contributi da altri (privati)		500.000

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

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

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

Data: 31/12/XXXX	DARE	AVERE
A)-II-7) Contributi da altri (privati)	250.000	
E)-E3) Altri ratei e risconti passivi		250.000

Donazione con vincolo permanente

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

Data: 31/12/XXXX	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	1.000.000	
A)-II) Patrimonio vincolato		1.000.000
Data:	DARE	AVERE
A)-III) Immobilizzazioni finanziarie	1.000.000	
B)-IV-1) Depositi bancari e postali		1.000.000
Data:	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	10.000	
C)-I Proventi finanziari		10.000
Data:	DARE	AVERE
B)-IX-5) Acquisto materiali di consumo	10.000	
D)-9 Debiti v/fornitori		10.000

Fondi per rischi e oneri

Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica

Il presente documento definisce, per il comparto universitario, le modalità per costituire, iscrivere, alimentare e ridurre, tramite utilizzo, Fondi per rischi e oneri (voce B del passivo dello schema di Stato Patrimoniale) al fine di dare rappresentazione e copertura a costi di competenza dell'esercizio, ma con manifestazione finanziaria futura, 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 per rischi ed oneri, eventualmente costituiti, non possono essere utilizzati per rettificare i valori dell'attivo, ma restano, nell'esposizione in bilancio, nella voce specifica del passivo.

I *fondi per rischi* rappresentano passività di natura determinata ed esistenza probabile, i cui valori sono stimati. Si tratta, quindi, di passività potenziali connesse a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro. I *fondi per oneri* rappresentano passività di natura determinata ed esistenza certa, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio, ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi¹⁴.

Non è ammissibile la costituzione e l'iscrizione di fondi rischi privi di giustificazione economica per attuare politiche di bilancio, per coprire rischi e oneri generici, per rilevare passività potenziali ritenute possibili o remote, per accantonare risorse in previsione di costi di competenza di esercizi successivi, o per rilevare passività potenziali ritenute probabili ma il cui ammontare non può essere determinato se non in modo aleatorio e arbitrario.

I principali criteri in base ai quali sono possibili accantonamenti a fondi per rischi e oneri sono:

1. il grado di realizzabilità dell'evento, che ne determina l'iscrivibilità in bilancio;
2. il criterio di competenza economica, che riguarda la determinazione del valore a carico dell'esercizio.

Per quanto riguarda il primo criterio è necessario fare riferimento ai principi OIC: «*In relazione al grado di realizzazione e di accadimento, gli eventi futuri possono classificarsi come probabili, possibili o remoti.*

¹⁴ Organismo Italiano di Contabilità, *Principi contabili. OIC 31 – Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto*, dicembre 2016, paragrafi 5 e 6.

Un evento è **probabile** quando il suo accadimento è ritenuto più verosimile del contrario (cioè non meramente eventuale), in base a motivi ed argomenti oggettivi e attendibili, ma non certi. Opinione probabile è del resto quella basata su ragioni tali da meritare l'assenso di persona prudente.

Un evento è **possibile** quando dipende da un'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.

Un evento è **remoto** quando ha scarsissime possibilità di verificarsi; ossia, potrà accadere solo in situazioni eccezionali»¹⁵.

La differenza di tale classificazione è dirimente in fase di iscrizione in bilancio dei fondi per rischi e oneri e dei correlativi costi in quanto:

- una passività "probabile" può essere iscritta e dare luogo alla costituzione di un fondo rischi,
- una passività "possibile" è solo da richiamare ed illustrare in nota integrativa,
- una passività "remota", non richiede alcuna informativa di bilancio, né in nota integrativa né, tantomeno, nel conto economico e/o nello stato patrimoniale (ciò non esclude comunque la possibilità di darne informazione in nota integrativa qualora ciò venga ritenuto rilevante agli effetti del bilancio di esercizio).

Questa linea interpretativa deve essere di supporto e orientamento nelle analisi dei casi concreti da applicare in fase di redazione del bilancio.

Il secondo criterio, di competenza economica, prevede l'iscrizione in bilancio degli oneri nel momento in cui possano essere attendibilmente correlati ai proventi "realizzati" nel periodo amministrativo o comunque anche se non necessariamente correlati ai proventi riferibili al periodo, derivanti dalla gestione svolta in quell'arco temporale, indipendentemente dal momento in cui si manifesta il pagamento a essi connesso.

Eventi futuri il cui onere non è correlabile alla gestione realizzata nel corso dell'esercizio o di esercizi precedenti, non devono essere oggetto di alcuna rilevazione.

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

Le note che seguono fanno riferimento a:

- D.I. MIUR-MEF n. 14 gennaio 2014 n. 19 (GU n. 25 del 31-1-2014) come emendato dal Decreto 08 giugno 2017, n. 394 e successivamente ulteriormente emendato dal Decreto 15 gennaio 2025, n. 34; in seguito "Decreto n. 19/2014"), art. 4, comma 1, lettera i) "fondi per rischi ed oneri" e art. 5, comma 1 lettera g) "residui attivi e passivi";

¹⁵ Organismo Italiano di Contabilità, *Principi contabili. OIC 31 – Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto*, dicembre 2016, paragrafo 12.

- Principio contabile OIC n. 31 versione dicembre 2016
- Manuali di tecnica contabile relativi alla fattispecie applicabili ai sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e/o compatibili per quanto attiene alle Università non statali;
- Il presente documento recepisce interamente il contenuto della Nota tecnica n. 2 del 14 maggio 2017, aggiornata al 15 dicembre 2020, e della Nota tecnica n. 6 del 23 luglio 2020 entrambe pubblicate sul sito *“coep.miur.it”*.
- Per l’analisi specifica delle singole casistiche, si tenga conto anche delle risposte ai quesiti pubblicate sul sito *“coep.miur.it”* n. 35 del 1/6/2018 *“Utilizzo del fondo rischi e oneri e IRAP”*, n. 48 del 9/7/2018 *“Costi/debiti per ferie non godute”*, n. 69 del 26/7/2021 *“Fondi oneri per impegni derivanti dalla contabilità finanziaria”*, n 70 del 18/3/22 *“Cancellazione crediti e svincolo fondi oneri per impegni derivanti dalla contabilità finanziaria”*, le cui conclusioni e risposte sono coerenti al testo del presente capitolo e ove di rilevanza generale sono state riprese e confermate.

Utile la consultazione di manuali di tecnica contabile nelle parti inerenti ai “Fondi per rischi e oneri”.

Commenti della Commissione

Nel primo periodo successivo al passaggio delle università dalla contabilità finanziaria a quella economico patrimoniale, l’utilizzo dei fondi rischi e oneri ha evidenziato numerose casistiche critiche.

Non solo la voce e la relativa gestione è stata oggetto di diversi quesiti ma, anche a seguito del monitoraggio dei bilanci degli atenei, ha richiesto l’emissione di 2 note tecniche, qui interamente recepite anche nella parte relativa agli esempi concreti, con l’intento di poter innalzare il livello di comparabilità dei bilanci attraverso un’auspicabile omogeneità nelle prassi contabili seguite dai singoli Atenei.

Poiché i principi specifici per il sistema universitario integrano i principi generali definiti dall’OIC, può essere utile un riferimento ai documenti emessi da tale Organismo, qui ripresi in diversi punti per condividerne le logiche di carattere generale e consentire poi il commento, nello specifico, sui casi peculiari rilevati nelle prassi contabili seguite dagli Atenei e nelle fattispecie tipiche del sistema universitario.

Requisiti di iscrizione

Ai fini della valutazione e 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. Se l'evento è improbabile (remoto) non solo non si deve iscrivere un fondo rischi ma non se ne deve fare menzione neppure in nota integrativa;
- ammontare della perdita o dell'onere: l'accantonamento deve essere effettuato quando l'ammontare è certo o quando possa essere ragionevolmente stimato¹⁶.

Pertanto, gli accantonamenti per rischi e oneri sono destinati soltanto a coprire perdite od 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 espresse alcune fra le tipologie di fondi rischi e spese da prevedere come da dettaglio ispirato alle voci dell'art. 2424 del Codice Civile 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 contrattuali¹⁷;
- 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 (compreso quelli nazionali, comunitari e da PNRR)
- e) Altri fondi per rischi ed oneri.

¹⁶ Sul punto si veda anche il documento "Proventi e crediti verso studenti" nel paragrafo Fondo svalutazione crediti / Fondo rischi ove si precisa che "La linea di demarcazione nell'utilizzo del fondo rischi rispetto al fondo svalutazione crediti, risiede nella contropartita utilizzata: laddove esiste un credito, per sua natura certo, occorre utilizzare il fondo svalutazione crediti. Quando la contropartita del ricavo è un rateo attivo, in quanto effetto di una stima, è più opportuno utilizzare un accantonamento a fondo rischi."

¹⁷ Gli accantonamenti al fondo devono essere effettuati nel rispetto delle norme vigenti per la contrattazione collettiva nazionale di comparto.

La nota integrativa, nella quale tutti i fondi devono essere dettagliatamente specificati per natura e finalità, dovrà rappresentare in modo trasparente la rilevazione e valutazione iniziale, l'utilizzo dell'anno e le eventuali rettifiche apportate.

Per le università non statali, in conformità all'art. 3, comma 5, del DI 19/2014¹⁸ la classificazione è auspicabile ma non obbligatoria.

Rilevazione e stima del fondo

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 migliore stima dei costi relativi alla data di redazione del bilancio d'esercizio.

“Il processo di stima di un fondo può richiedere particolari conoscenze ed esperienze ai fini della misurazione dei relativi oneri da fronteggiare con la costituzione del fondo. In questi casi, tra gli elementi utili per la valutazione complessiva della congruità del fondo, potrà rendersi necessario:

- *conseguire specifiche conoscenze della situazione di rischio ed incertezza in essere;*
- *elaborare statistiche per operazioni similari e serie storiche di accadimento in similari fattispecie;*
- *acquisire il supporto di pareri di consulenti esterni (ad esempio, pareri legali per una stima dell'esito della causa in situazioni di contenzioso in corso ¹⁹); disporre di tutti quegli altri elementi pertinenti che consentono di effettuare una stima ragionevolmente attendibile.*

Le diverse metodologie utilizzate per la stima di un accantonamento al fondo sono applicate comunque nel rispetto dei postulati del bilancio ed in particolare nel rispetto dei requisiti della imparzialità, oggettività e verificabilità²⁰.

Utilizzo dei fondi e fondi eccedenti

I fondi iscritti in un periodo precedente sono oggetto di riesame per verificarne la corretta determinazione a ogni bilancio successivo, anche sulla base di aggiornamenti delle stime effettuate nei periodi precedenti. L'aggiornamento dei valori derivanti da cambiamenti nelle stime non costituisce correzione di errori e sono rilevati a conto economico tramite accantonamento della quota mancante a integrazione del fondo esistente o rilascio della quota di fondo eccedente.

¹⁸ Come emendato dal Decreto 08 giugno 2017, n. 394 e successivamente ulteriormente emendato dal Decreto 15 gennaio 2025, n. 34.

¹⁹ Ad esempio, una dettagliata relazione da parte degli uffici interni dell'Ateneo preposti alla funzione o dei legali incaricati all'esterno, sulle vertenze insorte e sulle cause in corso, costituisce documento necessario per la chiusura del bilancio di esercizio anche in relazione all'eventuale esigenza di stimare rischi per oneri e spese future.

²⁰ Organismo Italiano di Contabilità, *Principi contabili. OIC 31 – Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto*, dicembre 2016, paragrafo 35-36.

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 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.l. n. 19/2014²¹.

“La sopravvenuta risoluzione o il positivo evolversi della situazione che aveva generato rischi ed incertezze, può determinare che il fondo precedentemente iscritto risulti parzialmente o totalmente eccedente. In questo caso il relativo fondo si riduce o si rilascia di conseguenza.

La rilevazione contabile di una eccedenza del fondo dipende dalla natura del rischio o passività che si intendevano coprire. Se l'eccedenza si origina in seguito al positivo evolversi di situazioni che ricorrono nell'attività di un'impresa, l'eliminazione o riduzione del fondo eccedente è contabilizzata fra i componenti positivi del reddito nella stessa area (caratteristica, accessoria, finanziaria o straordinaria), in cui era stato rilevato l'originario accantonamento. Ad esempio, se l'originario accantonamento era stato rilevato fra i costi della produzione, l'eccedenza del fondo è rilevata tra i componenti del valore della produzione (voce A5 “altri ricavi e proventi”)²².

Analisi di casi specifici per il settore universitario

Fondi e oneri per il personale

L'utilizzo della voce Fondi per oneri del personale deve essere circoscritto ai 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.

Oneri per il personale che costituiscono veri e propri debiti sulla base dei criteri di esigibilità ed esatta determinazione del creditore e/o delle categorie di creditori, in quanto derivante da parametri conosciuti e a favore di beneficiari definiti alla data di chiusura del bilancio o comunque prima della

²¹ 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

²² Organismo Italiano di Contabilità, *Principi contabili. OIC 31 – Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto*, dicembre 2016, paragrafi 46 e 47. Il richiamo alle voci dello schema di conto economico effettuato dai principi OIC deve essere sempre ricondotto alle voci dello schema di conto economico allegato 1 al D.l. n. 19/2014, come emendato dal Decreto 08 giugno 2017, n. 394 e successivamente ulteriormente emendato dal Decreto 15 gennaio 2025, n. 34.

conclusione dell'iter per la predisposizione del progetto di bilancio da inviare in approvazione, non devono essere classificati fra i fondi rischi e oneri ma nella voce D12) Altri debiti.

La tabella che segue riporta le principali casistiche richiamate in apertura di questo paragrafo con l'aggiunta di altre fattispecie tipiche del sistema universitario, identificando per ognuna di esse il trattamento contabile da assegnare alla passività emergente a fronte delle differenti tipologie di oneri. In tale disamina, si è privilegiata la sostanza dell'operazione rispetto alla sua forma, suggerendo quindi agli Atenei una uniformità di trattamento contabile che possa sempre più agevolare la comparabilità dei bilanci e la loro omogeneità espositiva. In questo contesto, pertanto, risulta preferibile classificare tra i debiti anche talune poste riguardanti oneri del personale riconducibili a premialità o indennità di risultato che, sia pure correlabili a valutazioni *ex-post*, nella generalità dei casi danno origine a successivi esborsi il cui ammontare complessivo è determinabile, a carico dell'Ateneo, con ragionevole certezza alla data di redazione del bilancio.

Oneri iscritto a conto economico²³	Passività di stato patrimoniale	Tipologia/Classificazione
Oneri derivanti dalle ricostruzioni di carriere	Debito	Debiti
Oneri per incremento delle classi stipendiali dei docenti	Fondo rischi e oneri	Oneri
Oneri derivanti da rinnovi contrattuali	Fondo rischi e oneri	Oneri
Oneri per le premialità (L. 240/2010, art. 9)	Debito ²⁴	Debiti
Oneri "una tantum"	Debito	Debiti
Oneri connessi agli incentivi (anche tecnici)	Debito	Debiti
Oneri relativi al lavoro straordinario	Debito	Debiti
Indennità di risultato del Direttore Generale	Debito	Debiti
Indennità di risultato dei dirigenti	Debito	Debiti
Fondi accessori di diverse categorie di PTAB	Debito	Debiti
Remunerazioni per attività c/terzi e similari	Debito ²⁵	Debiti

²³ Per la sola quota di competenza stimata.

²⁴ Quando è certo l'ammontare complessivo e resta fermo, mancando unicamente la definizione dei criteri per il riparto fra i vari aventi diritto.

²⁵ Il costo della remunerazione del personale destinatario delle retribuzioni deve essere imputato e rilevato nell'esercizio di competenza e di maturazione dei correlati proventi.

Oneri per risorse destinate al welfare personale	Non si rilevano ²⁶	n/a
Costi di competenza per ferie maturate e non godute, nonché ore accantonate ²⁷	Debito	Debiti

Fondo imposte e debiti tributari

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”).

Investimenti

Dal punto di vista generale, giova ricordare che gli investimenti, fattori produttivi a fecondità ripetuta, come gli altri fattori produttivi anche a fecondità semplice producono effetti economici dal momento nel quale sono pronti per essere utilizzati, cioè da quando può iniziare il loro impiego nella gestione. Per questo motivo, ad esempio, gli investimenti per immobilizzazioni in corso di costruzione non sono assoggettate al processo di ammortamento, trattandosi di beni non ancora ultimati e, come tali, non incidenti sulla formazione del risultato economico di esercizio.

Per le stesse ragioni non è quindi ammissibile la rilevazione di costi di competenza dell’esercizio per alimentare fondi oneri del passivo volti a dare copertura a investimenti futuri.

Tale comportamento rappresenterebbe una grave violazione del principio di competenza economica dal momento che farebbe gravare sul conto economico di un determinato esercizio costi inesistenti in quanto di competenza dell’esercizio in cui effettivamente sostenuti.

Manutenzioni future

Gli accantonamenti a fondi manutenzione ciclica, di solito previsti per grandi impianti che prevedono manutenzioni su base pluriennale (i.e. navi e/o aeromobili, quindi non tipici per il settore universitario) hanno lo scopo di ripartire fra gli esercizi di riferimento, secondo il principio della competenza

²⁶ Se non vi è stata l’effettiva attribuzione e la risorsa deriva dalla previsione a livello di budget dell’esercizio questa non deve essere rilevata fra i costi in bilancio e neppure nei fondi o debiti. Questo comportamento corrisponde a tutti i casi in cui manca il presupposto dell’obbligazione fra le parti datore e lavoratore per cui la correlazione si rileva solo all’atto della materiale attribuzione al personale.

²⁷ In questo caso, in riferimento alle università statali, esiste il divieto di monetizzazione del valore delle ferie ed ore maturate / accantonate e non godute; l’iscrizione fra i debiti deriva dall’esigenza di rappresentare l’onere di competenza senza che la rappresentazione contabile possa costituire alcun diritto in capo ai dipendenti interessati fino a vigenza delle relative disposizioni che pongono il limite.

economica, il costo di manutenzione che, benché effettuata dopo un certo numero di anni, si riferisce a un'usura del bene verificatasi anche negli anni precedenti a quello in cui la valutazione viene materialmente eseguita.

L'accantonamento annuale potrà essere effettuato suddividendo il costo complessivo previsto per l'intervento di manutenzione sui diversi esercizi cui si riferisce, applicando parametri che consentano di rispettare il principio di competenza economica.

Le manutenzioni annuali rappresentano invece costi di esercizio eventualmente oggetto di ratei e risconti se riferiti a periodi non coincidenti con l'esercizio amministrativo.

Non rientrano nella fattispecie delle manutenzioni cicliche neppure gli interventi manutentivi che generino incrementi di valore dei beni su cui sono realizzate e che, in quanto tali, saranno oggetto di capitalizzazione e successivo ammortamento.

In merito alla fattispecie negli specifici e limitati casi in cui la stessa dovesse riscontrarsi ed in linea con le indicazioni del principio OIC di riferimento si tenga conto di quanto esposto nella casistica "immobilizzazioni materiali".

Mancati ricavi futuri

Il timore che in esercizi successivi a quello del bilancio in chiusura possa manifestarsi una contrazione dei ricavi non giustifica l'appostazione di fondi rischi, in quanto tali accantonamenti rappresenterebbero iscrizione di oneri non di competenza.

Negli esercizi in cui si dovesse manifestare una contrazione dei ricavi, si determinerà una riduzione del risultato d'esercizio di quel periodo.

Rischi su progetti di ricerca

A fronte di eventuali rischi legati a costi che possano risultare non ammessi in fase di verifica della rendicontazione che ha già prodotto l'iscrizione di ricavi a favore dell'esercizio o di esercizi precedenti, in sede di audit dei rendiconti presentati o per minori ricavi che possano risultare riconoscibili rispetto al contratto originario, l'eventuale iscrizione di un Fondo per rischi su progetti ricerca dovrà rispondere al principio della prudenza e dovrà essere esposto tra i Fondi per Rischi e Oneri e non nel Fondo svalutazione crediti, posta rettificativa dell'attivo di Stato Patrimoniale in quanto non rettificativo di crediti, ma rappresentativo di oneri la cui manifestazione potrebbe realizzarsi in una fase temporale successiva in esercizi differenti rispetto a quelli della iscrizione dei ricavi relativi.

Il Fondo rischi e oneri stanziato dovrà essere supportato da documentazione analitica degli importi per i quali si ritiene che l'ente finanziatore, in sede di revisione, potrebbe non accettare la rendicontazione che ha generato i ricavi che hanno già concorso alla formazione del risultato di esercizi precedenti, anche al fine di una rettifica puntuale del fondo qualora il costo sia successivamente ritenuta ammissibile.

La tematica si presta alla valutazione sia della casistica dei fondi nazionali, che dei fondi e finanziamenti dei programmi comunitari. In relazione alla linea di finanziamento derivante dai fondi PNRR stante la peculiare modalità di rendicontazione che comporta la iscrizione dei costi nella piattaforma ministeriale

da cui potrebbe derivare il rigetto dell'ammissibilità, solo a posteriori rispetto all'esercizio di competenza dei costi a cui correlare i ricavi PNRR di riferimento, ogni Ateneo sulla scorta delle informazioni desumibili sull'andamento dei vari progetti dovrà valutare l'esistenza del rischio in base ai principi e livelli di probabilità in precedenza esposti.

Imprevisti

Un imprevisto è un evento remoto che non può dare luogo alla determinazione anticipata dei suoi effetti che, ancorché ispirata a prudenza, risulterebbe comunque arbitraria.

Un accantonamento per oneri derivanti da imprevisti non deve essere rilevato a bilancio né commentato in Nota Integrativa; la sua rilevazione costituirebbe una violazione del principio di competenza economica.

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:

Data: 31/12/XXXX	DARE	AVERE
B)-XI- Acc.to f.do rischi e oneri	10.000	
B)- Fondo rischi e oneri		10.000

La relativa 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 e che sia esattamente coerente con il fondo per rischi e oneri di 10.000 euro, la scrittura contabile relativa sarebbe la seguente:

Data: 31/12/XXXX+1	DARE	AVERE
B)- Fondo rischi e oneri	10.000	
D)- Debiti		10.000
Data: 31/12/XXXX+1	DARE	AVERE
D)- Debiti	10.000	
B)-IV-1) Depositi bancari e postali		10.000

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 rappresenterà l'utilizzo del fondo fino a capienza e l'eccedenza nella voce per natura del relativo costo, come segue:

Data: 31/12/XXXX+1	DARE	AVERE
B)- Fondo rischi e oneri	10.000	
D)- Debiti		12.000
Costo per natura	2.000	
Data: 31/12/XXXX+1	DARE	AVERE
D)- Debiti	12.000	
B)-IV-1) Depositi bancari e postali		12.000

Conto Economico	
Proventi operativi	
.....
Costi operativi	
.....	- 2.000

Conto Economico	
Costo per natura	
Utile/Perdita	.....

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 inferiore di 2.000 euro, la scrittura contabile relativa rappresenterà l'utilizzo del fondo rischi a copertura del debito e il rilascio a conto economico del fondo in eccesso, come segue:

Data: 31/12/XXXX+1	DARE	AVERE
B)- Fondo rischi e oneri	10.000	
D)- Debiti		8.000
B)-XI- Rilascio f.do rischi e oneri		2.000
Data: 31/12/XXXX+1	DARE	AVERE
D)- Debiti	8.000	
B)-IV-1) Depositi bancari e postali		8.000

Conto Economico	
Proventi operativi	
.....
Costi operativi	
.....	
B)-XI – Rilascio f.do rischi e oneri	2.000
Utile/Perdita	.....

Patrimonio Netto

Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica

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

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

Successivamente il patrimonio netto subirà variazioni (in incremento o decremento) in seguito al realizzarsi di diversi eventi, quali ad esempio:

- la destinazione di utili di esercizio a riserve;
- l'apporto di nuovi fondi liberi o vincolati;
- la costituzione di riserve vincolate per legge attraverso l'apporto di nuovi fondi;
- l'utilizzo, transitorio e fino allo svuotamento, di riserve derivanti dalla COFI come ricavi di esercizio;
- eventuali rivalutazioni e/o svalutazioni che non debbano transitare da conto economico (perché in caso contrario comporterebbero variazione del patrimonio netto tramite il risultato dell'esercizio);
- la copertura di perdite di esercizio.

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

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- Decreto 14 gennaio 2014 n. 19 (in GU n. 25 del 31-1-2014 come emendato dal Decreto 08 giugno 2017, n. 394 e successivamente ulteriormente emendato dal Decreto 15 gennaio 2025, n. 34; in seguito "Decreto n. 19/2014") art. 4, comma 1, lettera h) e art. 5, comma 1, lettere j) e l);
- Principio contabile OIC n. 28;
- Manuali di tecnica contabile relativi alla fattispecie applicabili ai sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e/o compatibili per quanto attiene alle Università non statali;

- Per l'analisi specifica delle singole casistiche, si tenga conto anche delle note tecniche n. 2 del 26/06/2021 (Costituzione e utilizzo di Fondi per rischi e oneri e di Riserve di Patrimonio Netto) e n. 4 del 01/08/2017 (Variazioni budget economico e budget degli investimenti), nonché delle risposte ai quesiti pubblicate sul sito *"coep.miur.it"* n. 70 del 18/03/2022 "Cancellazione crediti e svincolo Fondi Oneri per impegni derivanti dalla contabilità finanziaria", n. 69 del 26/07/2021 "Fondi Oneri per impegni derivanti dalla contabilità finanziaria", n. 67 del 17/06/2020 "Riserva per copertura futuri ammortamenti CO-FI", n. 66 del 15/06/2020 "Riclassificazione Patrimonio Netto", n. 65 del 11/06/2020 "Avanzo vincolato ex COFI nelle riserve vincolate e vincolo delle riserve vigente la COEP per reclutamento ricercatori tipologia a) legge 240/2010", n. 54 del 01/03/2019 "Incentivi per funzioni tecniche di cui all'art. 113 del Dlgs 50/2016", n. 42 del 11/06/2018 "Bilancio Consolidato", n. 34 del 01/08/2017 "SCHEMA DI BE EX DM 925/2015", n. 30 del 31/05/2017 "Riserve vincolate COFI", n. 29 del 31/05/2017 "Riserve vincolate COFI", n. 27 del 31/05/2017 "Progetti di ateneo", n. 26 del 31/05/2017 "Fondi vincolati da terzi", n. 24 del 16/05/2017 "scritture contabili relative alla nota Miur prot. 4872 del 21.4.17 "Fondi edilizia universitaria – Attuazione art. 1, commi 628-630 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016)""", n. 18 del 14/11/2016 "Valutazione e iscrizione beni mobili e risconti passivi nello SPI", n. 9 del 03/11/2016 "Patrimonio Netto", n. 8 del 28/10/2016 "Oneri incrementativi e di manutenzione straordinaria relativi a beni di valore culturale e storico", n. 7 del 29/07/2016 "Valorizzazione del patrimonio librario della biblioteca pubblica statale (Biblioteca Universitaria di ...) trasferita all'Università di ..." e n. 1 del 10/12/2014 "FAR e collocazione Stato patrimoniale", le cui conclusioni e risposte sono coerenti al testo del presente capitolo e ove di rilevanza generale sono state riprese e confermate.

Commenti della Commissione

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

- fondo di dotazione: costituito dal differenziale contabile derivante dall'impianto della contabilità economico patrimoniale, oltre che da altre componenti derivanti da eventuali indicazioni statutarie;
- patrimonio vincolato: composto da contributi in conto capitale vincolati per scelte operate da terzi erogatori, fondi e riserve vincolate a seguito di decisioni degli organi delle Università o per eventuali vincoli stabiliti dallo statuto;
- patrimonio non vincolato: costituito dalle riserve statutarie, dal risultato dell'esercizio e dai risultati degli esercizi precedenti non sottoposti a vincoli di destinazione e non ricompresi nelle riserve e nelle poste del patrimonio vincolato.

Il Fondo di dotazione (voce A-I dello schema di stato patrimoniale), in linea teorica, rappresenta l'apporto iniziale di ricchezza per dotare l'ente delle risorse necessarie ad avviare le proprie attività, anche se tale ipotesi nel caso delle Università statali esistenti alla data di impianto della contabilità generale non appare concreta rivenendo, come detto, dal relativo differenziale contabile. L'entità del

fondo di dotazione può essere aumentata da nuovi versamenti da parte del soggetto portatore degli interessi istituzionali che hanno determinato la costituzione dell'ente e la creazione del relativo fondo di dotazione (con particolare riferimento alle università non statali), oppure da eventuali decisioni del Consiglio di Amministrazione dell'ateneo volte alla riclassificazione e destinazione a tale titolo di riserve disponibili o di eventuali nuove risorse ottenute per la specifica destinazione.

Si precisa che, ove norme entrate in vigore successivamente all'impianto dello Stato Patrimoniale Iniziale (SPI) richiedessero di adeguare le valutazioni dell'attivo e passivo patrimoniale e, di conseguenza, di rideterminare il differenziale di patrimonio netto a causa di modifiche che siano riferibili a poste presenti nella ricostruzione o che dovevano esserlo alla data di impianto dello SPI, l'ateneo dovrà adeguare il valore "fondo di dotazione dell'Ateneo" di cui all'articolo 4, comma 1, lettera h) e all'articolo 5, comma 1, lettera l) del D.I. n. 19/2014.

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

Eventuali perdite derivanti dalla gestione economica dell'ateneo potranno trovare indiretta copertura nel fondo di dotazione solo laddove non risultino altre poste capienti fra quelle di patrimonio netto libero. Tuttavia, il fondo di dotazione dovrà rimanere integro e la copertura indiretta, in ragione delle caratteristiche della posta e della sua origine, non potrà ridurre la relativa grandezza. Ciò consentirà di mantenere la distinta rappresentazione nel patrimonio netto del fondo di dotazione nella dimensione e nel valore originario e, separatamente, della perdita per l'ammontare in attesa di copertura.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

In sintesi l'utile d'esercizio può essere:

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

- Rinvio ai futuri esercizi (voce A-III-2).

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

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

- dalle "Riserve statutarie" (A.III.3), se non vincolate in base allo statuto;
- attraverso la liberazione di riserve di patrimonio vincolato che risultino di fatto disponibili rispetto alla decisione dell'ente (A-II-2 o A-II-3), in quanto non ha avuto ancora avvio l'attività da cui deriverebbe il vincolo ²⁸ e/o laddove il vincolo possa essere rimosso e/o non risulti condizionare la liberazione ²⁹;
- solo in ultima ratio, il fondo di dotazione (A-I), costituirà il riferimento e la grandezza per l'indiretta copertura come anche indicato in precedenza;

Pertanto, in casi eccezionali, ove la perdita non trovi completa copertura mediante l'utilizzo delle riserve come descritto sopra, è possibile il rinvio della perdita residua a esercizi futuri (circostanza sussistente anche nel caso di indiretta copertura con il fondo di dotazione). Si tratta in ogni caso di una pratica contabile attuata a fronte di una circostanza estremamente delicata, a supporto della quale è necessaria non solo un'adeguata informativa in nota integrativa da parte degli amministratori, ma anche una verifica dell'assenza di pregiudizio patrimoniale per l'ateneo.

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

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

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

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

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

²⁸ Ad esempio si pensava di procedere alla realizzazione di investimenti a cui dedicare le risorse (con indicazione della posta di finanziamento nel budget degli investimenti) e ciò non è più avvenuto

²⁹ Ad esempio una risorsa destinata e vincolata originariamente (esercizio x-1) a copertura di potenziali perdite derivanti da oneri di gestione corrente esuberanti rispetto ai ricavi in sede di stesura del budget economico (esercizio x-1) che poi, in sede di bilancio di esercizio (x-1), sono assorbiti dai ricavi dell'esercizio effettivamente realizzati in misura superiore; il vincolo può essere in tal caso rimosso fino dal bilancio di esercizio "x".

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

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

Costituiscono eccezione a tale principio unicamente le riserve iscritte nel Patrimonio Netto in conseguenza dell’impianto della contabilità economico patrimoniale che derivano dalla riclassificazione dell’ultimo conto consuntivo derivante dalla contabilità finanziaria (COFI) e che così sono state rappresentate nello stato patrimoniale iniziale. La *ratio* di tale impostazione transitoria poggia sul fatto che tali risorse, c.d. ex COFI, non hanno mai generato ricavi, cioè non hanno partecipato al processo di produzione della ricchezza economica delle Università. Queste risorse sussistono solo in ragione della loro provenienza dal passaggio COFI-COEP.

Ciò non implica, ovviamente, che le riserve di cui sopra non possano essere utilizzate per garantire copertura economica e patrimoniale a iniziative deliberate dagli organi dell’ateneo, purché questo avvenga nel rispetto dei principi contabili e di una corretta rilevazione, nonché rappresentazione contabile, sia in sede di predisposizione del budget che di redazione del bilancio di esercizio.

A ciò si aggiunga che le riserve di patrimonio netto da utili in COEP, come chiarito nella relazione illustrativa al D.I. n. 925/2015 sugli schemi di budget economico e degli investimenti (oggi materia trasfusa nel D.I. n. 19/2014 dopo l’aggiornamento e la modifica ad opera del D.I. n. 34/2025), possono costituire, in sede di budget autorizzatorio, fonte di copertura delle previsioni di budget economico (oltre che degli investimenti), tenuto conto della voce specifica prevista nello schema denominata “Utilizzo di riserve di patrimonio netto derivanti dalla contabilità economico patrimoniale”, prima della voce del risultato a pareggio.

Tali riserve di patrimonio netto da utili in COEP non possono essere, allo stesso tempo, rappresentate nel conto economico, fra i ricavi, sia nella fase di stesura del budget, sia nella fase di redazione del bilancio di esercizio. Ciò in quanto l’utilizzo delle riserve di patrimonio netto in sede di budget (iniziale e/o in variazione) prima, e in sede di gestione delle risorse poi, ha il solo scopo di garantire lo svolgimento della gestione in equilibrio autorizzatorio *ex ante*. La rilevazione contabile, per dimostrazione dell’impiego, della risorsa di patrimonio avverrà – in base alle decisioni degli organi – solo *ex post*, ossia a consuntivo, dopo l’approvazione del bilancio di esercizio e a valle della proposta di destinazione del risultato di esercizio maturato effettivamente. Ciò avverrà con apposita delibera da parte degli organi istituzionali mediante:

- liberazione della riserva in caso di utile d'esercizio;
- copertura dell'eventuale perdita programmata in budget e poi effettivamente realizzata, in tutto, in parte o addirittura in misura superiore, in base all'effettiva entità del risultato negativo.

Tale procedura consente di impiegare poste patrimoniali nella programmazione economica della gestione in sede di budget, per dare l'evidenza della capacità di copertura da parte dell'ateneo con proprie risorse; essa costituisce, quindi, modalità ordinaria di governo della gestione dell'ateneo.

Sia in sede di illustrazione del budget nell'apposita nota, sia in sede di illustrazione del bilancio di esercizio nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione, dovranno essere forniti elementi di chiarimento che aiutino a comprendere le motivazioni della scelta, l'impostazione generale e l'eventuale presenza di condizioni strutturali che comportino l'utilizzazione dello strumento.

Al fine di una corretta utilizzazione delle riserve di patrimonio netto in sede di approvazione del budget, o di sua variazione, si potranno realizzare, in coerenza con il quadro normativo e interpretativo, previa delibera del Consiglio di Amministrazione dell'ateneo, operazioni di riclassificazione interna alle poste di patrimonio netto da riserve libere a riserve vincolate come sotto illustrato, con la raccomandazione di mantenere evidente la distinzione dell'origine di provenienza, COFI o COEP, per le motivazioni già esposte.

Il Consiglio di Amministrazione, quindi, può liberamente porre vincoli all'utilizzo di riserve libere di patrimonio netto per la realizzazione di obiettivi considerati strategici o comunque per definire altre condizioni al loro impiego, fermo restando il rispetto di altri vincoli fissati da disposizioni normative per il controllo della spesa (fabbisogno finanziario, limiti di spesa, turnover ecc.).

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

- qualora venga meno l'obiettivo per il quale era stato posto il vincolo alla riserva;
- quando l'obiettivo è stato raggiunto o completato e la riserva presenti un residuo non più necessario, né utilizzabile per tale finalità;
- qualora, sulla base della programmazione strategica di ateneo, sia venuto meno l'obiettivo per il quale il vincolo era stato posto.

In questa sede si richiama inoltre l'attenzione sul fatto che il patrimonio netto (fatto salvo quanto concerne gli apporti a fondi di dotazione e a fondi *endowment*) può essere movimentato solo da destinazioni dei risultati di esercizio effettuati in seguito a delibera del Consiglio di Amministrazione dell'ateneo, mentre non può essere movimentato da accantonamenti prima della determinazione del risultato dell'esercizio, il cui effetto sarebbe quello di ridurre l'ammontare. Non risulta quindi conforme alla normativa del settore universitario, il caso degli accantonamenti a riserve di patrimonio netto (voci A-II e A-III del passivo dello schema di stato patrimoniale) prima della determinazione e approvazione del risultato di esercizio, con contestuale costituzione di nuove riserve di patrimonio netto. In questa fattispecie, il risultato di esercizio verrebbe rappresentato in misura ridotta, effetto solo in parte mitigato dalla movimentazione delle voci patrimoniali di destinazione che anticipano il momento in cui il risultato di esercizio troverà rappresentazione nelle poste ideali di Patrimonio Netto. Questo

comportamento determina una grave violazione dei principi della contabilità economico-patrimoniale poiché implica una manipolazione scorretta e distorsiva del Patrimonio Netto e del risultato gestionale.

In definitiva, al termine dell'esercizio, in sede di approvazione del bilancio e dopo la delibera del Consiglio di Amministrazione, il risultato economico maturato (A-III-1 Risultato di esercizio), in assenza di specifica destinazione, confluisce nelle riserve di patrimonio netto non vincolato.

Per le Università considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, tenute alla predisposizione di un bilancio unico di ateneo di previsione annuale e triennale autorizzatorio, le riserve di Patrimonio Netto di origine COFI e/o COEP, durante la vigenza della COEP, possono essere destinate anche alla copertura di interventi per la realizzazione degli investimenti e in tale caso costituiscono risorse di copertura, cioè fonti per risorse proprie, del budget degli investimenti di cui al D.I. n. 19/2014 (che ha recepito il contenuto del D.I. 925/2015 dopo le modifiche ad opera del D.I. n. 34/2025), allegato 1-ter – schema di budget degli investimenti; B) fonti di finanziamento; III) risorse proprie).

Tali risorse, che sostengono e danno copertura ai piani di investimento degli atenei che effettivamente si realizzano negli esercizi in cui è vigente la COEP (con esclusione degli investimenti che già sono stati realizzati vigente la COFI e che, conseguentemente, hanno avuto la loro rappresentazione in sede di impianto dello SPI) devono essere vincolate allo scopo e permangono in tale specifica condizione:

- per tutta la durata del periodo in cui l'investimento programmato e deliberato si realizza in concreto;
- per il successivo periodo del suo ammortamento a partire dall'entrata in funzione del bene;
- fino ad esaurimento del processo di ammortamento attraverso un percorso graduale di rilascio del vincolo.

Questa impostazione deriva dalla *ratio* sottesa, da un lato, all'esigenza di dare copertura preventiva e prudenziale agli ammortamenti che origineranno nel corso dell'impiego del bene e che saranno contabilizzati nei conti economici degli esercizi successivi (fermo restando, comunque, la necessità di rappresentazione delle quote annuali di ammortamento nei futuri budget economici autorizzatori di ciascun esercizio); dall'altro lato, dalla necessità di garantire le risorse necessarie alla copertura dell'onere fino dall'esercizio in cui si realizzerà l'acquisto. La copertura del fabbisogno di liquidità dovrà essere anch'essa garantita in questa medesima fase iniziale dell'avvio che porta alla realizzazione dell'investimento.

In caso di investimenti che si realizzino, integralmente, senza fare ricorso a risorse proprie, ma attraverso l'impiego di contributi da terzi finalizzati e di risorse da indebitamento di cui al D.I. n. 19/2014 (che ha recepito il contenuto del D.I. 925/2015 dopo le modifiche ad opera del D.I. n. 34/2025), allegato 1-ter – schema di budget degli investimenti; B) fonti di finanziamento; I) contributi da terzi finalizzati in conto capitale e/o conto impianti; II) risorse da indebitamento), non occorre procedere al vincolo delle riserve di Patrimonio Netto. Ciò in quanto la garanzia della copertura e della liquidità è costituita dall'introito effettivo del finanziamento oneroso e/o del contributo a fondo perduto finalizzato, mentre la copertura

degli ammortamenti costituirà una esigenza della programmazione economica del budget in equilibrio per i vari esercizi.

Ovviamente, nel caso di contributi a fondo perduto, si realizzerà il procedimento di sterilizzazione economica del costo attraverso il sistema del rilascio graduale dei risconti passivi. Laddove l'investimento si realizzi in parte con l'utilizzazione di risorse proprie e in parte con l'impiego di contributi da terzi finalizzati (anche derivanti da progetti e programmi di ricerca finanziata) e risorse da indebitamento, per la parte corrispondente al valore delle risorse proprie occorrerà operare il vincolo delle riserve.

Seguendo il principio esposto, il valore delle riserve da vincolare per la copertura dei piani di investimento riguarderà solo i beni (materiali e immateriali) che vi rientrano, per l'ammontare rappresentato nel budget degli investimenti e oggetto di ammortamento pluriennale. Ad esempio, il valore di acquisto dei terreni o l'ammontare corrispondente al terreno (nel caso di acquisto di un fabbricato), non essendo un valore ammortizzabile, non determinerà l'esigenza di procedere al vincolo della riserva per l'ammontare corrispondente. Lo stesso dicasi per eventuali investimenti che possano essere effettuati, nei limiti stabiliti dalle norme vigenti, per l'acquisto di immobilizzazioni finanziarie (titoli, partecipazioni, ecc.).

In questo caso, tuttavia, al fine di garantire l'esistenza della necessaria liquidità per la realizzazione dell'acquisto, in sede di programmazione l'Ateneo dovrà dimostrare l'esistenza di risorse sufficienti fra le proprie disponibilità liquide che possano essere impiegate allo scopo, senza alterare le normali condizioni di fabbisogno legate alla gestione corrente e agli altri investimenti programmati e dandone adeguata indicazione e commento nella nota illustrativa del budget degli investimenti. La rappresentazione contabile dell'operazione presuppone la realizzazione di scritture che evidenzino l'esistenza delle riserve vincolate. Quest'ultime potranno essere progressivamente liberate in coerenza con il piano di ammortamento.

In sostanza, alla fine di ciascun esercizio, dopo l'approvazione del bilancio consuntivo da parte del Consiglio di Amministrazione, il valore della riserva vincolata si ridurrà tornando a confluire fra le riserve libere del Patrimonio Netto per l'ammontare corrispondente all'ammortamento imputato al conto economico dell'esercizio. In nessun caso questo valore, nella fase di svincolo, transiterà dal conto economico, dando unicamente luogo a una permutazione all'interno delle voci del Patrimonio Netto.

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

Si rimanda all'apposito capitolo presente nel MTO.

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione in bilancio

Ipotizzando un utile di esercizio di euro 4 mln maturato e risultante dal bilancio dell'esercizio 1, la scrittura da effettuare nell'anno 2, dopo la delibera del Consiglio di amministrazione di approvazione del bilancio dell'esercizio 1, senza specifica destinazione, sarà:

Data: anno 2	DARE	AVERE
A)-III-1) Risultato di esercizio 1	4.000.000	
A)-III-2) Risultati di esercizi precedenti		4.000.000

Come già descritto in precedenza, il Consiglio di amministrazione può decidere di destinare immediatamente l'utile maturato alla costituzione di una Riserva di Patrimonio Netto, ad esempio per la realizzazione del Piano strategico da utilizzare negli anni successivi, per l'intero valore del Risultato di esercizio di bilancio dell'anno 1, pari a 4 mln.

In tal caso, la scrittura, da effettuarsi nell'anno 2, dopo la delibera del Consiglio di amministrazione di approvazione del bilancio dell'anno 1, sarà:

Data: anno 2	DARE	AVERE
A)-III-1) Risultato di esercizio 1	4.000.000	
A)-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico		4.000.000

Rientra nella facoltà degli organi stabilire la destinazione anche in una fase successiva alla delibera di approvazione del bilancio. Ciò comporterà, ove ricorra il caso, la redazione della seguente scrittura da effettuarsi nel corso dell'anno in cui si concretizza la delibera di destinazione del Consiglio di amministrazione, non necessariamente legata alla fase di approvazione del bilancio:

Data: anno 2	DARE	AVERE
A)-III-2) Risultati di esercizi precedenti	4.000.000	
A)-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico		4.000.000

L'operazione di vincolo da parte del Consiglio di amministrazione può riguardare sia riserve che si sono formate in periodo di vigenza della COFI (derivate dalla riclassificazione delle poste del conto consuntivo in contabilità finanziaria chiuso per l'esercizio precedente a quello d'impianto della COEP), sia quelle derivate dalla gestione negli esercizi vigenti la COEP (utili non destinati).

Utilizzo delle Riserve di Patrimonio Netto

Possono essere oggetto di destinazione a riserve vincolate (voci A-II del passivo dello schema di stato patrimoniale), anche nel corso dell'esercizio, se deliberato dagli organi, sia riserve libere (voci A-III del passivo dello schema di stato patrimoniale), derivanti da risultati di esercizio maturati nei bilanci in COEP, sia riserve provenienti dall'impianto della medesima COEP ma formate originariamente in esercizi COFI e quindi presenti fino dallo Stato patrimoniale iniziale dell'ateneo.

Esemplificando:

Data:	DARE	AVERE
A)-III-2) Risultati di esercizi precedenti	XX	
A)-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico		XX

Oppure (per il caso della destinazione vincolata a investimenti che sarà illustrato nel prosieguo):

Data:	DARE	AVERE
A)-III-2) Riserve ex COFI da Situazione Patrimoniale Iniziale	XX	
A)-II-2) Riserva ex COFI vincolata di PN per investimenti		XX

La trasparenza e tracciabilità delle poste costituenti le Riserve di Patrimonio Netto è di fondamentale importanza per la gestione delle risorse da destinare al finanziamento del budget.

Utilizzo delle Riserve di Patrimonio Netto a copertura degli investimenti

Per quanto riguarda l'ipotesi di destinazione di risultati gestionali di esercizi precedenti a copertura degli investimenti programmati, le scritture esemplificative sono le seguenti:

- all'atto dell'approvazione del budget degli investimenti dell'esercizio 1:

Data:	DARE	AVERE
A)-III-2) Risultati di esercizi precedenti	5.000.000	
A)-II-2) Riserva vincolata di PN per investimenti		5.000.000

- acquisto di un bene strumentale ammortizzabile nell'esercizio 1 (bene con ammortamento del 20% annuo):

Data: anno 1	DARE	AVERE
A)-II-2) Immobilizzazioni materiali	5.000.000	
D-9) Debiti verso fornitori		5.000.000

- ammortamento 20% valore acquisto bene strumentale esercizio 1:

Data: anno 1	DARE	AVERE
X-2) Ammortamento Immobil.ni materiali	1.000.000	
A)-II-2) Fondo ammortamento Immobilizzazioni materiali		1.000.000

- all'atto dell'approvazione del bilancio dell'esercizio 1, viene dato luogo alla liberazione della riserva

Data: anno 2	DARE	AVERE
A)-II-2) Riserva vincolata di PN per investimenti	1.000.000	
A)-III-2) Risultati di esercizi precedenti		1.000.000

La situazione del Patrimonio Netto dopo le scritture derivanti dalla delibera del Consiglio di amministrazione nel corso dell'anno 2, assunta a valere sulla situazione patrimoniale del bilancio dell'esercizio 1, è la seguente:

A-II) Patrimonio vincolato

A-II-2) Riserva vincolata di PN per investimenti, euro 4 mln;

A-III) Patrimonio non vincolato

A-III-2) Risultati di esercizi precedenti, euro 1 mln.

I principi esposti inducono ulteriori considerazioni in ordine al trattamento delle riserve vincolate che già esistono nel Patrimonio Netto in conseguenza delle attività di investimento e poste in essere dagli Atenei nei periodi di vigenza della COEP. Gli atenei considerati amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 che avessero fino ad oggi seguito linee programmatiche proprie, in tutto o in parte differenti rispetto alle indicazioni riportate in questa sezione del MTO, in quanto assunte fino dall'introduzione della COEP, avvenuta per loro in periodi precedenti, pur non dovendo intervenire necessariamente nella ridefinizione delle poste di Patrimonio Netto, dovranno assicurare la presenza e il rispetto dei principi di copertura con adeguate risorse liquide per i loro investimenti, in coerenza con i principi che caratterizzano la COEP, nonché la sostenibilità economica degli stessi mediante opportune previsioni di copertura degli ammortamenti e degli ulteriori oneri correlati al loro impiego negli anni di utilizzo dei cespiti. Tali elementi previsionali dovranno essere specificatamente e adeguatamente argomentati nella nota illustrativa del piano degli investimenti.

Inoltre, più in generale, laddove sussistano investimenti già realizzati con ammortamenti in corso o da iniziare, che essendo stati realizzati con risorse proprie (e di conseguenza con vincolo di Riserve di Patrimonio Netto) ma con componenti non suscettibili di ammortamento (ad esempio un immobile che comprenda il valore del terreno), è facoltà degli organi dell'ateneo deliberare la liberazione della quota di riserve che era stata posta a copertura della parte di valore del terreno.

A maggior chiarimento si veda l'esemplificazione riportata nel prosieguo con le relative scritture contabili.

Investimento effettuato nell'esercizio 2019 per euro 50 mln mediante l'acquisto di un immobile (valore fabbricato euro 40 mln, valore terreno euro 10 mln sia originariamente distinto, sia determinato in misura corrispondente al 20% del valore complessivo dell'immobile in quanto originariamente indistinto), riserva vincolata a copertura dell'investimento euro 50 mln, ammortamento dell'esercizio 2019 pari al 3% (euro 1,2 mln); la programmazione aveva già previsto il vincolo generale di un piano degli investimenti per euro 100 mln attingendo a risultati di esercizi precedenti.

1. All'atto dell'approvazione del budget degli investimenti dell'esercizio 2018 (effettuato nell'esercizio 2017), dove si stanziavano le risorse del piano di investimento generale:

Data: XX/12/2017	DARE	AVERE
A)-III-2) Risultati di esercizi precedenti	100.000.000	
A)-II-2) Riserva vincolata di PN per investimenti		100.000.000

2. All'atto dell'acquisto del bene immobile nell'esercizio 2018:

Data: XX/XX/2018	DARE	AVERE
A)-II-2) Riserva vincolata di PN per investimenti	50.000.000	
A)-II-2) Riserva vincolata di PN per immobile XY		50.000.000
Data: XX/XX/2018	DARE	AVERE
A)-II-2) Immobilizzazioni materiali (fabbricato)	40.000.000	
D)-9) Debiti verso fornitori		40.000.000
Data: XX/XX/2018	DARE	AVERE
A)-II-2) Immobilizzazioni materiali (terreno)	10.000.000	
D)-9) Debiti verso fornitori		10.000.000

3. Ammortamento del 3% del bene immobile parte fabbricato esercizio 2018:

Data: 31/12/2018	DARE	AVERE
X)-2) Ammortamento Immob.ni materiali (fabbricati)	1.200.000	
A)-II-2) Fondo ammortamento Immobilizzazioni materiali (fabbricati)		1.200.000

4. All'atto dell'approvazione del bilancio dell'esercizio 2018, si provvede alla liberazione della riserva:

Data: XX/04/2019	DARE	AVERE
A)-II-2) Riserva vincolata di PN per immobile XY	1.200.000	
A)-III-2) Risultati di esercizi precedenti		1.200.000

5. Applicando i principi esposti nella presente nota tecnica è possibile liberare anche la parte di riserva vincolata corrispondente al terreno, permutando il valore relativo alle riserve originariamente disponibili nel momento della loro destinazione a copertura dell'investimento nel budget 2018 (deliberato alla fine dell'esercizio 2017); si dà quindi luogo alla liberazione della riserva nella stessa voce originaria per l'ammontare corrispondente al valore del terreno:

Data: XX/04/2019	DARE	AVERE
A)-II-2) Riserva vincolata di PN per immobile XY	10.000.000	
A)-III-2) Risultati di esercizi precedenti		10.000.000

Di conseguenza, la situazione del Patrimonio Netto dopo le scritture derivanti dalla delibera del Consiglio di amministrazione nel corso dell'anno 2020, assunta a valere sulla situazione patrimoniale del bilancio dell'esercizio 2019, è la seguente:

A-II) Patrimonio vincolato

A-II-2) A-II-2) Riserva vincolata di PN per investimenti, euro 50 mln

A-II-2) Riserva vincolata di PN per immobile XY, euro 38,8 mln;

A-III) Patrimonio non vincolato

A-III-2) Risultati di esercizi precedenti, euro 11,2 mln.

Occorre considerare che il procedimento qui indicato in riferimento all'iter contabile prospettato di liberazione progressiva delle riserve in coerenza al valore degli ammortamenti imputati a conto economico in ciascun esercizio potrebbe comportare per taluni atenei, in ragione della mole di dati da trattare, una notevole complessità operativa, difficilmente superabile in assenza di adeguate soluzioni tecnico-informatiche. Infatti, tale procedimento implica il calcolo e la rilevazione distinta degli ammortamenti imputabili ai soli beni acquistati con risorse proprie in ciascun esercizio.

Allo scopo di non aggravare la posizione di quegli atenei che hanno finora operato in modo differente, pur senza rinunciare alla funzione di tutela patrimoniale e di sostenibilità degli investimenti, può ritenersi ammissibile procedere alla liberazione delle riserve vincolate, sulla base degli ammortamenti imputati a conto economico, con una periodicità non necessariamente annuale. Di tale circostanza dovrà essere fornita adeguata informativa in nota integrativa.

Esempi sulle modalità di utilizzo delle voci di Patrimonio Netto

Si ritiene opportuno, in aggiunta a quanto già esposto in precedenza, fornire alcuni ulteriori esempi sulle modalità di movimentazione delle voci di Patrimonio Netto in conseguenza della manifestazione e destinazione del Risultato di esercizio alle rispettive riserve.

Esaminiamo il caso della costituzione di una Riserva di Patrimonio Netto per la realizzazione del Piano strategico utilizzata nell'anno 2 per l'intero valore del Risultato di esercizio di bilancio dell'anno 1, pari a 10 mln.

La scrittura, da effettuarsi nell'anno 2, dopo la delibera del Consiglio di amministrazione di approvazione del bilancio dell'anno 1, sarà:

Data: XX/04/2019	DARE	AVERE
A-III-1) Risultato di esercizio 1	10.000.000	
A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico		10.000.000

In base alla destinazione operata, in sede di formazione del budget economico dell'esercizio 3 o di variazione del budget dell'esercizio 2, la voce del budget "Utilizzo di riserve di patrimonio netto derivanti dalla contabilità economico patrimoniale" potrà essere alimentata fino a concorrenza della riserva vincolata di euro 10 mln.

CASO A

Il risultato dell'esercizio 2 è pari ad una perdita di euro 10 mln. Ciò è esattamente in linea con la programmazione del piano strategico, che aveva portato alla creazione della riserva vincolata relativa e alla destinazione per copertura autorizzatoria nella variazione di budget che ha implicato l'utilizzazione economica delle risorse.

Il Consiglio di amministrazione, nell'anno 3, in sede di approvazione del bilancio di esercizio 2, prenderà atto della presenza della perdita, in linea con la programmazione autorizzata a preventivo e destinerà la riserva vincolata alla sua copertura. Tale situazione sarà opportunamente illustrata nella relazione al bilancio di esercizio evidenziando che essa è la conseguenza della disponibilità di Riserve di Patrimonio Netto maturate negli esercizi precedenti e utilizzate nell'ambito della programmazione strategica per lo sviluppo delle attività dell'Ateneo.

La rilevazione contabile sarà effettuata con le seguenti modalità:

Data:	DARE	AVERE
A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico	10.000.000	
A-III-1) Risultato di esercizio (perdita)		10.000.000

Quindi, la situazione del Patrimonio Netto dopo la scrittura derivante dalla delibera del Consiglio di amministrazione nel corso dell'anno 3, assunta a valere sulla situazione patrimoniale del bilancio dell'esercizio 2 e della perdita di esercizio maturata, sarà la seguente:

A-II) Patrimonio vincolato

A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico, euro 0 mln;

A-III) Patrimonio non vincolato

A-III-2) Risultati di esercizi precedenti, euro 0 mln.

CASO B

Supponiamo una situazione nella quale dal bilancio di esercizio 2 si desuma un utile di euro 3 mln. Si supponga, inoltre, che la gestione economica abbia consentito di assorbire e rilevare nel conto economico costi di competenza, sostenuti per la prima parte di realizzazione del Piano Strategico, pari a euro 6 mln.

Dal momento che la gestione dell'esercizio 2 ha potuto assorbire anche le attività poste effettivamente in essere per cui era stata costituita la riserva vincolata "piano strategico", il vincolo per l'ammontare di

euro 6 mln può venire meno e la stessa riserva “liberata” per lo stesso ammontare, mediante riclassifica nelle poste di patrimonio non vincolato. Di conseguenza, la riserva di Patrimonio Netto vincolata alla realizzazione del piano strategico residuerà per euro 4 mln.

La scrittura di “svincolo”, da effettuarsi nell’anno 3, dopo la delibera del Consiglio di amministrazione, è la seguente:

Data:	DARE	AVERE
A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico	6.000.000	
A-III-2) Risultati di esercizi precedenti		6.000.000

Alle riserve per risultati di esercizi precedenti, se non interviene diversa delibera del Consiglio di amministrazione, si andranno ad aggiungere anche i 3 mln di euro del risultato di esercizio 2 (sempre a seguito di delibera del Consiglio di amministrazione), con l’effetto finale di un Patrimonio non vincolato che cresce, attestandosi a euro 9 mln.

La scrittura, da effettuarsi nell’anno 3, dopo la delibera del Consiglio di amministrazione, è quindi:

Data:	DARE	AVERE
A-III-1) Risultato di esercizio 2	3.000.000	
A-III-2) Risultati di esercizi precedenti		3.000.000

La situazione del Patrimonio Netto, dopo le scritture derivanti dalle delibere del Consiglio di amministrazione nel corso dell’anno 3, assunte a valere sulla situazione patrimoniale del bilancio dell’esercizio 2, è la seguente:

A-II) Patrimonio vincolato

A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico, euro 4 mln;

A-III) Patrimonio non vincolato

A-III-2) Risultati di esercizi precedenti, euro 9 mln.

CASO C

Nel corso dell’esercizio 3, laddove il Consiglio di amministrazione dovesse ritenere necessario procedere all’ulteriore alimentazione della posta di risorse da destinare al “piano strategico”, con apposita delibera di variazione del budget economico dell’esercizio 3, potrebbe ricondurre al budget economico dello stesso esercizio 3 in corso, ulteriori risorse non vincolate ex COEP per euro 3 mln. In questa situazione, oltre a rappresentare nel budget aggiornato la variazione approvata nella voce “utilizzo di riserve di patrimonio netto derivanti da COEP” per il predetto ammontare, dovrebbe provvedersi alla seguente scrittura di rappresentazione del nuovo vincolo:

Data:	DARE	AVERE
A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	3.000.000	
A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico		3.000.000

La situazione del Patrimonio Netto dopo la scrittura derivante dalla delibera del Consiglio di amministrazione di variazione del budget economico dell'esercizio 3, assunta a valere sulla situazione patrimoniale del bilancio dell'esercizio 2, è la seguente:

A-II) Patrimonio vincolato

A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico, euro 7 mln;

A-III) Patrimonio non vincolato

A-III-2) Risultati di esercizi precedenti, euro 6 mln.

CASO D

È opportuno segnalare che la rappresentazione dell'eliminazione del vincolo sulla riserva destinata al "piano strategico" dopo la conclusione dell'esercizio 2, prescinde dalla capienza o meno del risultato di esercizio del medesimo esercizio 2, che potrebbe anche essere in perdita, ma deriva unicamente dall'effettivo realizzo delle attività del piano strategico in argomento. In altri termini, con la conclusione dell'esercizio, se hanno avuto effettivo sviluppo le attività programmate nel budget autorizzatorio con utilizzo delle riserve vincolate allo scopo, si rende necessario agire contabilmente rilevando lo svincolo della riserva (parziale o totale in ragione dell'avanzamento o realizzazione del piano), come nel caso B, o l'utilizzo per copertura della perdita, come nel caso A.

Riprendendo i dati del caso A, se l'esercizio 2 chiudesse in perdita di euro 1 mln (inferiore a quella programmata nel budget) e durante la gestione dell'esercizio 2 fossero state assorbite anche le attività poste effettivamente in essere (a conclusione del piano strategico) per cui era stata costituita la riserva vincolata "piano strategico", il vincolo per l'ammontare di euro 10 mln può venire meno e la stessa riserva "liberata" per lo stesso ammontare, mediante riclassificazione nelle poste di patrimonio non vincolato, salvo la copertura della perdita di esercizio generata, evidentemente in parte, dalle attività del piano strategico. Di conseguenza, la Riserva di Patrimonio Netto vincolata alla realizzazione del piano strategico si esaurirà e la riclassificazione comporterà la generazione di Riserve di Patrimonio Netto libere stante l'esigenza, solo parziale, di coprire la perdita di esercizio.

Le scritture, da effettuarsi nell'anno 3, dopo la delibera del Consiglio di amministrazione di approvazione del bilancio dell'esercizio 2, sono le seguenti:

Liberazione di parte della riserva dal vincolo:

Data:	DARE	AVERE
A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico	9.000.000	
A-III-2) Risultati di esercizi precedenti		9.000.000

Liberazione di parte della riserva dal vincolo e impiego per contestuale copertura della perdita d'esercizio 2:

Data:	DARE	AVERE
A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico	1.000.000	
A-III-1) Risultato di esercizio (perdita)		1.000.000

La situazione del Patrimonio Netto dopo le scritture derivanti dalle delibere del Consiglio di amministrazione nel corso dell'anno 3, assunte a valere sulla situazione patrimoniale del bilancio dell'esercizio 2 e della perdita di esercizio maturata, è la seguente:

A-II) Patrimonio vincolato

A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico, euro 0 mln;

A-III) Patrimonio non vincolato

A-III-1) Risultato di esercizio (perdita) euro 0 mln.

A-III-2) Risultati di esercizi precedenti, euro 9 mln.

Proventi e crediti verso studenti

Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica

I proventi che derivano dalla realizzazione di una fra le principali attività, fra quelle caratteristiche, delle università 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 e derivano quindi sia dalle attività di formazione "istituzionale" connesse ai corsi di Laurea e post-laurea, sia dai relativi servizi accessori, quali le tariffe / rette di alloggio presso le residenze universitarie ed altre attività per cui è previsto un pagamento funzionale ai servizi didattici e/o ad altri servizi e prestazioni accessori all'attività didattica.

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- D.I. MIUR-MEF n. 14 gennaio 2014 n. 19 (GU n. 25 del 31-1-2014) come emendato dal Decreto 08 giugno 2017, n. 394 e successivamente ulteriormente emendato dal Decreto 15 gennaio 2025, n. 34; in seguito "Decreto n. 19/2014"), art. 2 e art. 4, punto 1, lettera e) nell'ambito della valutazione dei crediti verso studenti per tasse e contributi e dei relativi fondi svalutazione, lettera g) in riferimento ai ratei e risconti, lettera i) per lo stanziamento di fondi rischi, nonché art. 4, punto 2, lettera a) per i proventi per la didattica;
- Principio Contabile OIC n. 15 "Crediti" versione dicembre 2016, principio contabile OIC n. 11 "Finalità e postulati di bilancio" emendato e principio OIC n. 34 "Ricavi" versione aprile 2023;
- Manuali di tecnica contabile relativi alla fattispecie applicabili ai sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e/o compatibili per quanto attiene alle Università non statali.
- Per l'analisi specifica delle singole casistiche, si tenga conto anche delle risposte ai quesiti pubblicate sul sito "*coep.miur.it*" n. 51 del 30/07/2018 "trattamento contabile rimborso tasse studenti", n. 50 del 31/10/2018 "trattamento contabile rimborso tasse studenti", n. 45 del 11/06/2018 "crediti verso studenti – fondo svalutazione crediti e fondo oneri e rischi", le cui conclusioni e risposte sono coerenti al testo del presente capitolo e ove di rilevanza generale sono state riprese e confermate.

Commenti della commissione

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.

Prima dell'introduzione della contabilità economico patrimoniale nelle università era prassi diffusa la contabilizzazione dei proventi dei corsi di laurea al momento dell'incasso, delle tasse e contributi dagli studenti, con la contestuale rilevazione dell'entrata finanziaria direttamente sul conto bancario senza previa rilevazione del relativo credito. La stessa prassi prevedeva che l'eventuale credito verso gli studenti derivante dall'iscrizione all'anno accademico non fosse rilevato nei sistemi contabili ma risiedesse nei sistemi di segreteria studenti, senza alcuna evidenza nel bilancio di esercizio.

Questo comportamento privava gli amministratori di un'importante leva gestionale e i lettori del bilancio di una visione corretta dei ricavi di competenza dei singoli esercizi e dei crediti vantati dall'università con le relative aspettative di incasso nel breve e medio termine. A ciò si deve aggiungere l'ulteriore considerazione che deriva dalla necessità di garantire la competenza economica dei ricavi, come espressamente indicato dal relativo principio contabile OIC n. 34 quando i proventi derivanti dagli studenti o simili utenti derivano dalle transazioni che comportano l'iscrizione di ricavi derivanti dalla vendita di beni (ove posta in essere dall'ateneo) e dalla prestazione di servizi indipendentemente dalla loro classificazione nel conto economico.

Il Decreto 19/2014, nella sua prima versione, ha precisato 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, nella sua versione revisionata del 2025, oltre a precisare che per ciascun credito deve essere identificata l'origine, la natura del debitore e la data di presumibile realizzo, stabilisce che occorre valutare le perdite per inesigibilità temute o latenti in ragione di eventi intervenuti e/o di andamento statistico della voce.

Determinazione dei Crediti verso studenti e dei proventi per tasse e contributi universitari

I proventi derivanti da tasse e contributi universitari, e i contestuali crediti, diventano certi ed esigibili, per tutte le quote dovute, con il perfezionamento dell'iscrizione all'anno accademico da parte dello studente.

In tale momento infatti lo studente si impegna a frequentare l'intero anno accademico e a versare l'intero importo previsto, alle scadenze definite (ovviamente se non intervengono, ove consentite dai singoli regolamenti di ateneo, azioni formali interruttive dell'impegno).

Questa interpretazione, di portata generale, si 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 la quota del ricavo di competenza dell'esercizio calcolata sulla base dell'importo dovuto per l'intero anno accademico ripartita pro tempore, solitamente in dodicesimi. Il ricavo complessivo di competenza del conto economico del bilancio dell'esercizio "x" sarà composto dalla quota di ricavi di parte dell'anno accademico "x-1 / x" in conclusione nell'esercizio solare di bilancio (di solito pari a 10 o 9 o 8 dodicesimi, rispettivamente da gennaio a ottobre / settembre / agosto dell'anno solare "X"), e di parte di quella dell'anno accademico "x / x+1" in avvio nell'esercizio solare del bilancio (a conguaglio sul periodo precedente, quindi di solito 2 o 3 o 4 dodicesimi, rispettivamente da ottobre / settembre / agosto a dicembre dell'anno solare "X").

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 e i correlativi proventi riscontati per la quota di competenza relativa all'esercizio solare.

La disciplina regolamentare delle singole università può prevedere diverse situazioni che possono modificare l'importo dovuto del credito, con logiche e prassi contabili specifiche per ogni ateneo e quindi non disciplinabili in modo generalizzato. Per gestire tali peculiarità gli atenei definiranno procedure contabili interne nel rispetto del principio di competenza economica definito dal decreto citato che comunque garantisca la rilevazione dei ricavi di competenza derivanti dalle tasse e contributi degli studenti in conformità con i principi di formazione dei ricavi indicati in precedenza.

A mero titolo di esempio, non esaustivo, tali fattispecie, a cui collegare l'ammontare effettivamente dovuto dallo studente nel periodo di riferimento che incidono nella determinazione della competenza economica del ricavo da iscrivere nel conto economico, possono riguardare e derivare dalle:

- logiche e tempistiche di determinazione e assegnazione delle fasce di reddito;
- logiche e tempistiche di assegnazione di esoneri totali o parziali, sia per motivi di merito, sia per motivi di reddito;
- procedure e tempistiche per le richieste di rinuncia agli studi;
- procedure e tempistiche per il completamento del corso di studi, l'iscrizione agli esami di laurea.

Rispetto alle prassi consentite in passato, in applicazione di quanto previsto nelle precedenti versioni del MTO, in ragione e sulla base dell'autonomia riconosciuta dalla legge agli Atenei e declinata all'interno dei loro regolamenti, la possibilità di far coincidere la competenza economica con la maturazione della scadenza di ciascuna rata nel relativo esercizio, è ammissibile solo nella misura in cui ciò rappresenti esattamente il valore del ricavo di competenza dell'esercizio. Ad esempio in presenza di un anno accademico "x / x+1" decorrente dal mese di novembre dell'esercizio "x", dovendo determinare la quota di ricavi di competenza del periodo novembre / dicembre dell'esercizio "x", ove il regolamento delle tasse e contributi a carico degli studenti preveda che l'ammontare della prima rata da versare corrisponde ai 2/12 dell'intero per il medesimo anno accademico e per i 10/12 le rate dovute per

l'iscrizione all'anno accademico "x / x+1" risultano scadere nel corso dell'esercizio "x+1", la quota di competenza economica dei due esercizi interessati dall'anno accademico in questione potrà corrispondere con la data delle scadenze delle rate fissate dal regolamento.

Fondo svalutazione crediti / Fondo rischi

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, tramite l'iscrizione di un accantonamento a Fondo svalutazione crediti verso studenti, ovvero un accantonamento a Fondo rischi e oneri, in base ai differenti principi che caratterizzano le due diverse fattispecie.

La determinazione del *fondo svalutazione crediti* verso studenti serve a rappresentare il rischio di un mancato incasso di uno specifico credito certo, sia nell'ammontare, sia nella data di scadenza e garantisce l'esposizione in bilancio dell'effettivo valore dei crediti che si presume verrà incassato, essendo il fondo rettificativo della voce dell'attivo a definirne l'ammontare presumibilmente esigibile.

Il fondo svalutazione crediti, adeguato puntualmente in ogni esercizio contabile, sarà alimentato da accantonamenti calcolati sia *analiticamente*, dopo un'attenta valutazione del rischio di un possibile incasso incompleto del singolo credito o della singola partita, sia *forfetariamente*, in percentuale sul loro valore complessivo.

Il metodo analitico prevede l'analisi dei singoli crediti in presenza di valori di importo significativo, numerosità limitata e circostanze ben identificate quali posizioni in contenzioso o situazioni soggettive problematiche.

Il metodo forfetario, in presenza di crediti numerosi e/o individualmente di importo non significativo, prevede il raggruppamento dei crediti sulla base di caratteristiche di rischio simili (i.e.: l'area geografica di provenienza dello studente, le classi/tempi di scadenza dei crediti, il rischio di rinuncia agli studi, etc.). Ai singoli raggruppamenti omogenei potranno essere applicate percentuali di svalutazione determinate sulla base di tendenze storiche e/o analisi statistiche.

Ovviamente i due criteri non possono coesistere per lo stesso credito (un credito svalutato analiticamente non potrà essere incluso nella base dati del calcolo per la svalutazione con il criterio forfetario).

In relazione all'esigenza di adeguamento in presenza di sopravvenuta esigibilità dei crediti precedentemente sottoposti a svalutazione, lo stanziamento del fondo svalutazione crediti dovrà essere rettificato in diminuzione sulla base della tecnica indicata dalla gestione dei fondi svalutazione crediti.

La stima di *fondi rischi*, non rettificativa della voce dell'attivo, mira a valutare gli eventi probabili, seppure non certi, che, prudenzialmente, devono essere presi in considerazione nell'analisi della composizione dei proventi derivanti tasse e contributi studenti.

La linea di demarcazione nell'utilizzo del fondo rischi rispetto al fondo svalutazione crediti, risiede nella contropartita utilizzata: laddove esiste un credito, per sua natura certo, occorre utilizzare il fondo

svalutazione crediti. Quando la contropartita del ricavo è un rateo attivo, in quanto effetto di una stima, è più opportuno utilizzare un accantonamento a fondo rischi.

Un esempio concreto di questa fattispecie consiste nella determinazione del provento per fasce di contribuzione laddove sia oggetto di stima: l'eventuale accantonamento prudenziale per tener conto di eventuali distribuzioni di fasce di reddito 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 modalità di determinazione del fondo svalutazione crediti e del fondo rischi dovrà essere determinata applicando parametri oggettivi, basati su elementi neutrali e rappresentativi in modo significativo del fenomeno, e dovrà essere adeguatamente commentata in nota integrativa.

Laddove vengano meno le condizioni che hanno, nel tempo, giustificato l'iscrizione di accantonamenti, l'ammontare del fondo dovrà essere ridotto dell'ammontare a suo tempo accantonato che non trova più giustificazione per il suo mantenimento.

I principi in precedenza esposti sono applicabili sia alle tasse e contributi derivanti dall'iscrizione degli studenti nei corsi di laurea, sia ad altre attività istituzionali che possano avere una differente durata, incidente in un uno o più esercizi, come ad esempio i master.

In riferimento alle prestazioni verso studenti e utenti che si configurino come mere prestazioni di servizi contro pagamento di una corrispettivo costituito da una quota di iscrizione, le regole di rilevazione dovranno seguire i principi espressamente collegati alla competenza economica coerente alle indicazioni del principio OIC 34 in materia di ricavi, in quanto riferibili alle transazioni che comportano l'iscrizione di ricavi derivanti dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi indipendentemente dalla loro classificazione nel conto economico tenuto conto anche delle integrazioni al principio contabile OIC n. 11. Quindi in base all'OIC 34 – Ricavi, i ricavi per operazioni di vendita di beni (ove poste in essere dall'ateneo) sono rilevati quando si verificano entrambe le seguenti condizioni: - si è verificato il trasferimento sostanziale dei rischi e benefici connessi alla vendita; e - l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile. I ricavi derivanti dalla prestazione di servizi sono di competenza quando la prestazione è stata realizzata e ricevuta dalla parte contraente.

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

Si rimanda all'apposito capitolo presente nel MTO.

Scritture contabili e rappresentazione in bilancio

a) Iscrizione credito verso studenti

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 (i.e. report gestionali) risultante nella corrispondente voce dell’attivo patrimoniale fra i crediti.

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.

Data: 30/09/XXXX	DARE	AVERE
B)-II-6) Crediti verso studenti per tasse e contributi	1.500	
A)-I-1) Proventi per la didattica		1.330
D)-12) Altri debiti (tassa regionale)		150
D)-12) Altri debiti (imposta bollo)		20

Data: 30/09/XXXX	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	500	
B)-II-6) Crediti verso studenti per tasse e contributi		500

Data: 30/11/XXXX	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	500	
B)-II-6) Crediti verso studenti per tasse e contributi		500

Data: 31/12/XXXX	DARE	AVERE
A)-I-1) Proventi per la didattica	997,5	
E)-e3) Altri ratei e risconti passivi		997,5

Conto Economico	
Proventi operativi	332,50
A)-I-1) – Proventi per la didattica	
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”.

b) Iscrizione accantonamento e rilascio fondo svalutazione crediti

Ipotizzando che a fronte di una voce Crediti verso studenti di Euro 10.000 si stimi la necessità di un fondo svalutazione crediti di Euro 1.000, la scrittura contabile relativa sarebbe la seguente:

Data: 31/12/XXXX	DARE	AVERE
B)-X-4) Acc.to f.do svalutazione crediti	1.000	
B)-II-6) Fondo svalutazione crediti		1.000

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

Conto Economico	
Proventi operativi	
.....
Costi operativi	
.....	
B)-X-4 - Acc.to f.do svalutazione crediti verso studenti	1.000
Utile/Perdita	.....

Stato Patrimoniale	
B-II 6) Crediti verso studenti 9.000	
Totale	Totale

Nello Stato Patrimoniale il saldo Crediti verso studenti verrà indicato al netto del Fondo svalutazione crediti mentre in Nota Integrativa verrà data indicazione sia dell'importo lordo dei Crediti verso studenti,

sia del Fondo Svalutazione Crediti corrispondente, dando altresì evidenza in apposita tabella della movimentazione dell'esercizio: saldo di apertura, utilizzo, accantonamento, saldo finale, come previsto dallo schema di nota integrativa indicato nell'apposito capitolo del MTO.

Nel caso in cui nell'anno X+1, quindi in esercizio successivo a quello della rilevazione dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti, l'ammontare incassato fosse pari a Euro 9.500 a fronte di Euro 10.000 di Crediti ed Euro 1.000 di Fondo svalutazione crediti, le scritture nel bilancio X+1 sarebbero le seguenti:

Data: XX/XX/XXXX+1	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	9.500	
B)-II-6) Crediti verso studenti		9.500
Incasso crediti studenti		

Data: XX/XX/XXXX+1	DARE	AVERE
B)-II-6) Fondo svalutazione crediti	500	
B)-II-6) Crediti verso studenti		500
Utilizzo fondo svalutazione crediti studenti per inesigibilità accertata		

Data: XX/XX/XXXX+1	DARE	AVERE
B)-II-6) Fondo svalutazione crediti	500	
A)-IV Proventi rilascio f.do svalutazione crediti verso studenti		500
Rilascio f.do svalutazione crediti verso studenti in conseguenza incasso		

La valutazione dei progetti, delle commesse e delle ricerche nelle università

Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica

La valutazione dei progetti, delle commesse e delle ricerche (in seguito anche, più genericamente, “*iniziative*”) nelle università riguarda i ricavi derivanti da attività effettuate su incarico di un committente o di un finanziatore a vario titolo.

La riformulazione del decreto interministeriale 19/2014, per quanto riguarda l’articolo 4 comma 1 lettera g) “Ratei e Risconti” e comma 2, lettera d) “proventi derivanti e relativi a progetti alle commesse e alle ricerche finanziate o cofinanziate da soggetti terzi”, chiarisce l’intenzione del legislatore di includere in questa fattispecie non solo le commesse, ma anche i progetti e le ricerche intendendo con ciò riferirsi a tutte le iniziative svolte dalle università su incarico o nell’interesse di un committente.

Tali attività, possono essere effettuate sulla base di contratti e/o convenzioni aventi natura sia sinallagmatica, e quindi potenzialmente rientranti nell’attività commerciale, sia senza sinallagma e quindi normalmente rientranti nell’attività istituzionale perché aventi sostanzialmente carattere ristorativo o di mera contribuzione seppure finalizzata.

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

Non rientrano altresì nella presente casistica i progetti e le commesse aventi caratteristica di offerta in serie, quali, a mero titolo di esempio, i corsi di formazione a catalogo offerti sul mercato, trattati nel MTO al capitolo “*Proventi e crediti verso studenti*”, nonché altre prestazioni eseguite sulla base di tariffari. In generale la linea di demarcazione fra un corso offerto in serie, da valutare in base alla casistica “*Proventi e crediti verso studenti*”, e un progetto su commessa, da valutare in base alla presente casistica, consiste nella presenza, in questi ultimi, di un incarico *ad hoc* da parte del committente, di solito formalizzato in un contratto, nel quale sono indicate le specifiche esigenze del committente per rispondere alle quali viene sviluppato il progetto su misura. Le offerte in serie, invece, prevedono l’offerta di servizi standard preconfezionati ai quali il cliente aderisce acquistando il diritto alla partecipazione. Tali fattispecie differiscono, ancora, dai ricavi rilevati a seguito di contributi (non di progetti) erogati senza vincolo di risultato, a sola copertura, parziale o integrale, di costi di gestione o di funzionamento. Si tratta della tipologia dei contributi ministeriali trattati nella casistica “*Contributi annuali pluriennali in conto esercizio*”. Risulta evidente che un contributo è a copertura di costi, non al raggiungimento di un risultato come invece avviene in una iniziativa su commessa.

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

Per durata s’intende il tempo che intercorre tra la data d’inizio di realizzazione delle iniziative e la data di erogazione e/o conclusione dell’iniziativa, entrambe determinate dal contratto o da altro documento

formale o comunque tale da caratterizzare il rapporto fra le parti committente/finanziatore e l'Ateneo prestatore /utilizzatore; ciò indipendentemente dalla data in cui si è perfezionato il contratto, l'incarico o la richiesta di prestazione.

Definizione e riferimenti

- Decreto 14 gennaio 2014 n. 19 (in GU n. 25 del 31-1-2014 come emendato dal Decreto 08 giugno 2017, n. 394 e successivamente ulteriormente emendato dal Decreto 15 gennaio 2025, n. 34; in seguito "Decreto n. 19/2014") all'art. 4, comma 1, lettera g) nell'ambito della valorizzazione dei "Ratei e dei Risconti", lettera d) "Rimanenze", nonché comma 2, lettera d) nell'ambito dei "proventi derivanti e relativi a progetti alle commesse e alle ricerche finanziate o cofinanziate da soggetti terzi";
- Principio Contabile OIC n. 23 (versione 2015) – Lavori in corso su ordinazione, principio contabile OIC n. 11 "postulati di bilancio" versione emendata e principio OIC n. 34 "Ricavi" versione aprile 2023;
- Codice Civile artt. 2424 e 2426;
- Manuali di tecnica contabile relativi alla fattispecie applicabili ai sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e/o compatibili per quanto attiene alle Università non statali;
- Per l'analisi specifica delle singole casistiche, si tenga conto anche delle risposte ai quesiti pubblicate sul sito "*coep.miur.it*" n. 61 del 19/12/2019 "Proventi da finanziamenti competitivi" n. 56 del 25/03/2019 "contabilizzazione ricavi progetti", n. 52 del 05/10/2018 "Finanziamento Dipartimenti di eccellenza-commi 314-339 L. 232/2016", n. 28 del 31/05/2017 "Margini di Progetto", n. 27 del 31/05/2017 "Progetti di Ateneo", n. 13 del 03/11/2016 "Contributi annuali e pluriennali", n. 12 del 03/11/2016 "Progetti" e n. 1 del 10/12/2014 "FAR e collocazione Stato patrimoniale", le cui conclusioni e risposte sono coerenti al testo del presente capitolo e ove di rilevanza generale sono state riprese e confermate.

Criteri di valutazione

Si ricorda che il presente Manuale Tecnico Operativo prescinde dalla rilevanza e qualificazione ai fini fiscali dell'attività esercitata, limitandosi alla valutazione ai fini civilistici delle operazioni per la loro rappresentazione nel bilancio; eventuali criteri di valutazione utilizzati ai meri fini fiscali dovranno essere presi in considerazione in sede di determinazione del reddito di impresa e nelle relative scritture, sulla base dell'impostazione esistente in ciascuna realtà non potendosi derogare nella formazione del bilancio dai principi contabili secondo quanto stabilito dal Decreto n. 19/2014.

Il Decreto n. 19/2014 emendato - art. 4, comma 1, lettera g) e comma 2, lettera d) - disciplina i progetti, le commesse e le ricerche finanziate/cofinanziate annuali e pluriennali, specificando che:

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

Commenti della Commissione

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

La mancanza di tale supporto analitico obbliga gli atenei all'adozione del criterio di valutazione della commessa completata anche per le iniziative pluriennali, criterio suggerito nella nuova lettera d) del comma 2 dell'art. 4 del D.I. 19/2014.

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

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

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

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

- la previsione della lettera d) del comma 2 dell'art. 4, del decreto, ove si specifica di rilevare a ricavo i proventi (quindi anche per gli anticipi ricevuti), rispetto alla disposizione OIC che prevede di rilevare gli anticipi come debiti per acconti ricevuti;

- la previsione di classificazione in Stato Patrimoniale, nell'apposita area specifica dell'attivo - D) Ratei attivi per progetti e ricerche in corso - e del passivo - F) Risconti passivi per progetti e ricerche in corso -, invece che fra le rimanenze di lavori in corso per i costi sostenuti e registrati che non corrispondono a ricavi maturati.

La Commissione ritiene che tale prescrizione sia stata voluta dal legislatore quale semplificazione per l'esposizione in bilancio, in un momento di transizione dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico patrimoniale, di particolare complessità per il sistema universitario e per esigenza di standardizzazione ed omogeneità di esposizione e lettura dei dati del sistema possa essere mantenuta.

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

Fattispecie	Valori e dati
Corrispettivi pattuiti	€ 200.000
Costi sostenuti per la commessa nell'anno 1	€ 72.000
Costi totali al termine della commessa	€ 180.000
Ricavi fatturati / realizzati a titolo provvisorio nell'anno 1	€ 60.000
Stato di avanzamento lavori all'anno 1	40%
Tempo di esecuzione	2 anni

Metodologia prevista dal Decreto n. 19/2014

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

Stato Patrimoniale		Conto Economico	
Crediti	60.000	Costi	72.000
Ratei attivi progetti e		Ricavi	80.000
	Debiti forn. 72.000		
	Utile eserc. 8.000	Utile eserc. 8.000	

ricerche in corso 20.000	
(Ft. Da emettere)	

ANNO 2 (crediti e debiti sono incassati / pagati)

Stato Patrimoniale

Conto Economico

	Utile es. preced. 8.000
	Utile 12.000

Costi	108.000	Ricavi	120.000
Utile	12.000		

Metodologia prevista dall'OIC 23

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

Stato Patrimoniale

Conto Economico

Crediti 60.000	Debiti forn. 72.000
Rim. L.C. 80.000	Anticipi Clienti 60.000
	Utile eserc. 8.000

Costi	72.000	Rim.L.C.	80.000
Utile eserc.	8.000		

ANNO 2 (crediti e debiti sono incassati / pagati)

Stato Patrimoniale

Conto Economico

Banca 20.000	
	Utile es prec 8.000
	Utile 12.000

Costi	108.000	Ricavi	
Var Rim LC	80.000		200.000
Utile	12.000		

Come si vede dall'esempio, la rappresentazione derivante dalla metodologia OIC espone, al termine del primo esercizio (e di tutti gli eventuali esercizi intermedi fino al completamento dell'iniziativa), sia il

debito verso clienti per gli anticipi derivanti da fatture emesse, sia il valore lordo delle rimanenze finali da lavori in corso.

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

L'esempio, pur nella sua semplicità, mostra che a livello economico non vi sono invece differenze sostanziali se non nella natura delle voci interessate, ma ciò non incide nel risultato di esercizio.

In merito alla casistica dei progetti finanziati con fondi comunitari derivanti dai relativi programmi si evidenzia che gli stessi sono da ricondurre alla fattispecie di quelli di durata pluriennale sia per il caso di quelli aventi carattere corrispettivo (soggetti a fatturazione), sia per il caso di quelli non soggetti a fatturazione perché assimilabili ai contributi con destinazione finalizzata.

Partendo da tale presupposto per la rilevazione del credito all'atto dell'assegnazione, è possibile fare riferimento ai principi segnalati nell'art. 4, comma 1, lettera e) del D.I. n. 19/2014. Di conseguenza all'atto della comunicazione ufficiale di attribuzione da parte del finanziatore può essere dato luogo alla contabilizzazione di un credito (immediatamente) o, in alternativa, di un rateo attivo (alla chiusura dell'esercizio). La contabilizzazione del credito può avvenire nell'ammontare del progetto che presumibilmente si rende possibile realizzare, quindi anche nella misura massima assegnata, anche se l'effettivo resta subordinato alla successiva rendicontazione. Contemporaneamente però il ricavo iscritto, in conseguenza della corrispondente rilevazione del credito (Attivo dello stato patrimoniale, voce B – II – 4), deve essere oggetto di verifica in ordine al presupposto della competenza economica del provento in ragione dei criteri e principi indicati nell'art. 4, comma 2, lettera d) del D.I. n. 19/2014. La quota del ricavo non maturato, che quindi non risulterà di competenza alla chiusura dell'esercizio, dovrà essere oggetto di rilevazione fra i risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e cofinanziate in corso (Stato patrimoniale passivo, voce – f1). Invece la contabilizzazione del rateo attivo (stato patrimoniale attivo, voce D – d1), conseguente alla quantificazione analitica dei costi riferibili al progetto oggetto di rendicontazione o della quota di avanzamento / completamento dell'attività, avverrà in sede di chiusura dell'esercizio, contemporaneamente alla iscrizione del ricavo maturato di competenza.

La contabilizzazione del ricavo che conseguentemente genererà il rateo attivo o il risconto passivo di cui sopra dovrà tenere conto, in modo specifico e vincolante, dei principi in precedenza indicati e distinguere, sulla base del contenuto del regolamento e/o contratto di attribuzione del contributo / finanziamento sul progetto, se trattasi di fattispecie in cui trova applicazione il criterio della commessa completata o della percentuale di completamento. Infatti, non si può escludere a priori che i progetti finanziati con i programmi comunitari non consentano di generare marginalità dal momento che la presenza di *overheads* in relazione a costi sostenuti comporta in concreto il realizzo risorse / ricavi a fronte di costi non classificabili fra quelli di diretta imputazione. Può essere prudente in questi casi dare copertura ai rischi di inammissibilità (non eleggibilità) di costi in sede di controllo anche successivo delle rendicontazioni, ben oltre l'esercizio in cui i proventi e gli oneri del progetto sono stati iscritti e hanno concorso alla formazione del risultato dell'esercizio, tramite un accantonamento a fondo rischi (passivo stato patrimoniale, voce B), con ampia illustrazione sui criteri di formazione nella nota integrativa dell'esercizio di rilevazione.

Occorre inoltre evidenziare che, anche in presenza di specifica delibera del Consiglio di amministrazione dell'Ateneo, non è corretta la prassi di creazione dei c.d. "progetti di ricerca interni" (ricerca autofinanziata), derivanti da risorse costituenti margini di progetto di altri progetti di ricerca annuali e pluriennali a finanziamento esterno rilevati con il criterio del costo, cioè della commessa completata, prima di far partecipare l'importo che identifica la marginalità alla formazione del risultato dell'esercizio in cui il progetto di ricerca finanziato dall'esterno si conclude. Quindi è contraria ai principi contabili e al criterio della competenza economica l'eventuale rilevazione con giroconto a risconti passivi o ad altre poste dello stato patrimoniale passivo che sospendano la rilevazione del ricavo nel conto economico di queste grandezze che torneranno disponibili per l'impiego della gestione ma solo dopo aver generato l'effetto incrementativo del risultato dell'esercizio. Infatti, i c.d. "progetti di ricerca interni" che sospendono la rilevazione del ricavo che è giunto definitivamente a maturazione rimandandolo temporalmente agli esercizi successivi in correlazione ad ulteriori costi da sostenere costituisce comportamento che pregiudica la correttezza del bilancio e costituisce comportamento non conforme ai principi contabili.

Si evidenzia che laddove alla fattispecie oggetto di gestione, trovino applicazione i criteri di valutazione e rilevazione esposti nel principio contabile OIC n. 23 "Lavori in corso su ordinazione", non troverà applicazione il principio OIC n. 34 "Ricavi" in quanto riferibile alle transazioni che comportano l'iscrizione di ricavi derivanti dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi indipendentemente dalla loro classificazione nel conto economico tenuto conto anche delle integrazioni al principio contabile OIC n. 11.

Ad esempio, ai sensi dell'OIC 34 – Ricavi, i ricavi per operazioni di vendita di beni sono rilevati quando si verificano entrambe le seguenti condizioni: - si è verificato il trasferimento sostanziale dei rischi e benefici connessi alla vendita; e - l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile.

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

Si rimanda all'apposito capitolo presente nel MTO.

Scritture contabili e rappresentazione in bilancio

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

Durata: 30 mesi

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

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

Margine lordo: 77.500 euro

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

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

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

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

Le scritture contabili di tali operazioni sono:

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-IX-5) Acquisto beni	20.000	
B)-II-8) Iva c/acquisti	4.400	
D)-9) Debiti verso fornitori		24.400
Data: anno X	DARE	AVERE
D)-9) Debiti verso fornitori	24.400	
B)-IV-1) Depositi bancari e postali		24.400
acquisti beni e pagamento fattura		

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-II-9) Crediti verso clienti	30.500	
A)-I-2) Proventi da ricerche commissionate		25.000
D)-12) Iva c/vendite		5.500
emissione fattura		
Data: anno X	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	30.500	
B)-II-9) Crediti verso clienti		30.500
Incasso fattura		

Data: 31/12/ anno X	DARE	AVERE
D)-d1) Ratei attivi per progetti e ricerche finanziate o co-finanziate in corso	17.185	
A)-I-2) Proventi da ricerche commissionate		17.185
valutazione al termine dell'esercizio		

Conto Economico anno X	
A)-I-2) Proventi da ricerche commissionate	

Conto Economico anno X	
Costi operativi	42.185
B)-IX-5) Acquisto beni	20.000
Utile/Perdita	22.185

Stato Patrimoniale anno X	
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali 6.100	A)-III-1) Risultato gestionale d’esercizio 22.185
D)-d1) Ratei attivi per progetti e ricerche finanziate o co-finanziate in corso 17.185	D)-12) Debiti iva 1.100
Totale	Totale

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

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

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

Le scritture contabili di tali operazioni sono:

Data: 01/01 anno X+1	DARE	AVERE
A)-I-2) Proventi da ricerche commissionate	17.185	
D)-d1) Ratei attivi per progetti e ricerche finanziate o co-finanziate in corso		17.185

Data: anno X+1	DARE	AVERE
B)-IX-5) Acquisto beni	20.500	
B)-II-8) Iva c/acquisti	4.510	
D)-9) Debiti verso fornitori		25.010
Fattura acquisto beni		

Data: anno X+1	DARE	AVERE
D)-9) Debiti verso fornitori	25.010	
B)-IV-1) Depositi bancari e postali		25.010
pagamento fattura		

Data: anno X+1	DARE	AVERE
B)-II-9) Crediti verso clienti	61.000	
A)-I-2) Proventi da ricerche commissionate		50.000
D)-12) Iva c/vendite		11.000
Emissione fattura		

Data: anno X+1	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	61.000	
B)-II-9) Crediti verso clienti		61.000
Incasso fattura		

Data: 31/12/ anno X+1	DARE	AVERE
D)-d1) Ratei attivi per progetti e ricerche finanziate o co-finanziate in corso	10.402	
A)-I-2) Proventi da ricerche commissionate		10.402
valutazione al termine dell'esercizio		

Conto Economico anno X+1	
Proventi operativi	43.217

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

Stato Patrimoniale anno X+1			
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali 42.090		A)-III-1) Risultato gestionale d’esercizio 22.717	
		A)-III-1) Risultato gest. esercizi precedenti 22.185	
D)-d1) Ratei attivi per progetti e ricerche finanziate o co-finanziate in corso 10.402		D)-12) Debiti iva 7.590	
Totale	.....	Totale	.....

Durante il 3° anno “X+2” l’iniziativa viene completata.

Le scritture contabili di tali operazioni sono:

Data: 01/01 anno X+2	DARE	AVERE
A)-I-2) Proventi da ricerche commissionate	14.402	
D)-d1) Ratei attivi per progetti e ricerche finanziate o co-finanziate in corso		10.402

Data: anno X+2	DARE	AVERE
B)-IX-5) Acquisto beni	29.500	

B)-II-8) Iva c/acquisti	6.490	
D)-9) Debiti verso fornitori		35.990
Registrazione fattura acquisto beni		

Data: anno X+2	DARE	AVERE
D)-9) Debiti verso fornitori	35.990	
B)-IV-1) Depositi bancari e postali		35.990
pagamento fattura		

Data: anno X+2	DARE	AVERE
B)-II-9) Crediti verso clienti	88.450	
A)-I-2) Proventi da ricerche commissionate		72.500
D)-12) Iva c/vendite		15.950
emissione fattura		

Data: anno X+2	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	88.450	
B)-II-9) Crediti verso clienti		88.450
incasso fattura		

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

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

Stato Patrimoniale anno X+2

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

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

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

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

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

Margine lordo: 20.000 euro

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

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-IX-5) Acquisto beni	40.000	
B)-II-8) Iva c/acquisti	8.800	
D)-9) Debiti verso fornitori		48.800
Registrazione fattura acquisto beni		

Data: anno X	DARE	AVERE
D)-9) Debiti verso fornitori	48.800	
B)-IV-1) Depositi bancari e postali		48.800
pagamento fattura		

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-II-9) Crediti verso clienti	61.000	
A)-I-2) Proventi da ricerche commissionate		50.000
D)-12) Iva c/vendite		11.000
emissione fattura		

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	61.000	
B)-II-9) Crediti verso clienti incasso fattura		61.000

Data: 31/12/ anno X	DARE	AVERE
A)-I-2) Proventi da ricerche commissionate	10.000	
F)-f1) Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate valutazione al termine dell'esercizio		10.000

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

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

Stato Patrimoniale anno X	
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali 12.200	F) f1) Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate in corso 10.000

		D)-12) Debiti iva 2.200	
Totale	.....	Totale	.....

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

Data: 01/01/ anno X+1	DARE	AVERE
F)-f1) Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate	10.000	
A)-I-2) Proventi da ricerche commissionate		10.000

Data: anno X+1	DARE	AVERE
B)-II-9) Crediti verso clienti	61.000	
A)-I-2) Proventi da ricerche commissionate		50.000
D)-12) Iva c/vendite emissione fattura		11.000

Data: anno X+1	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	61.000	
B)-II-9) Crediti verso clienti incasso fattura		61.000

Data: anno X+1	DARE	AVERE
B)-IX-5) Acquisto beni	40.000	
B)-II-8) Iva c/acquisti	8.800	
D)-9) Debiti verso fornitori Registrazione fattura acquisto beni		48.800

Data: anno X+1	DARE	AVERE
D)-9) Debiti verso fornitori	48.800	
B)-IV-1) Depositi bancari e postali pagamento fattura		48.800

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

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

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

Contributi annuali e pluriennali c/esercizio

Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica

Si tratta dei trasferimenti correnti (finalizzati e non) erogati dallo Stato o da altri enti pubblici o privati, destinati 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, né i proventi da finanziamenti competitivi specifici destinati ad attività di ricerca, che sono trattati in apposite casistiche.

I contributi annuali e pluriennali c/esercizio sono individuati nelle voci con numeri arabi da 1 a 7 della voce A-II dello schema di conto economico:

- 1) Contributi da MUR e altre amministrazioni centrali (come definite nel capitolo "La definizione di amministrazioni pubbliche")
- 2) Contributi da Regioni e Province Autonome
- 3) Contributi da altre amministrazioni locali (come definite nel capitolo "La definizione di amministrazioni pubbliche")
- 4) Contributi da UE e Resto del Mondo (soggetti pubblici/privati esteri, comprese università straniere)
- 5) Contributi da Università (pubbliche italiane)
- 6) Contributi da altri soggetti pubblici (come definiti nel capitolo "La definizione di amministrazioni pubbliche")
- 7) Contributi da soggetti privati (settori del sistema economico che fanno riferimento a Imprese (non finanziarie e finanziarie), Famiglie e Istituzioni sociali private; comprende le Università private italiane).

Data l'importanza delle operazioni di consolidamento dei conti pubblici, che dipendono dalla individuazione dei flussi di spesa e di entrata tra le amministrazioni pubbliche, occorre che siano rilevati correttamente sia i trasferimenti in entrata derivanti dal finanziamento statale e di altre amministrazioni pubbliche sia i trasferimenti in uscita a beneficio di altri soggetti che possono rientrare o meno nel perimetro delle amministrazioni pubbliche. Nel caso delle spese la corretta collocazione dei flussi in uscita ha estrema rilevanza per la determinazione della spesa consolidata delle università; altrettanto vale per le entrate in corrispondenza alla determinazione delle entrate proprie o trasferite delle università.

A tal fine, in merito alla corretta registrazione dei ricavi per ricerca derivanti da progetti multi-partner, bisogna porre attenzione alla natura del trasferimento delle quote progettuali spettanti ai singoli partner da parte del beneficiario capofila.

Si evidenzia preliminarmente che l'individuazione della natura discrezionale o meno del trasferimento è effettuata con riferimento al procedimento di spesa complessivo, e non solo con riguardo alla fase finale dell'erogazione del trasferimento in quanto, nelle fasi dell'ordinazione e del pagamento delle spese,

l'individuazione dei destinatari, dei tempi e degli importi è sempre effettuata come mera attività esecutiva di quanto definito nella fase decisionale.

Al riguardo, si ricorda che hanno la natura di mere variazioni finanziarie quelle: "svolte dall'ente come "capofila", solo come mero esecutore del trasferimento, nei casi in cui l'ente riceva risorse da trasferire a soggetti già individuati, sulla base di tempi e di importi predefiniti.

Esempio 1 – Ente capofila (totale discrezionalità)

Nel rispetto dei bandi e/o delle regole definite dall'Amministrazione finanziatrice del programma/progetto, nel caso in cui i lead partner (beneficiari capo fila) definiscono e presentano i progetti, individuano i partner, suddividono il progetto ed il budget tra i partner, ed assumono la responsabilità di garantire la realizzazione dell'intera operazione secondo le modalità del progetto presentato, la conseguente attività di trasferimento delle risorse, non può essere considerata come attività effettuata in assenza di discrezionalità.

In questi casi la corretta contabilizzazione è la seguente:

Ente capofila - contabilizza lato ricavi l'intero progetto tra i Contributi (tenendo conto dell'Ente erogatore) e contabilizza come costo i trasferimenti ai partner di progetto (tenendo conto dell'Ente beneficiario partner);

Ente partner - contabilizza lato ricavi il trasferimento tra i contributi "dall'ente capofila" e contabilizza i costi tenendo conto della natura della spesa stessa.

Esempio 2 – Ente capofila (parziale discrezionalità)

Nel rispetto dei bandi e/o delle regole definite dall'Amministrazione finanziatrice del programma/progetto, nel caso in cui i lead partner (beneficiari capo fila), unitamente ai partner di progetto, definiscono e presentano i progetti e sono solidamente responsabili di garantire la realizzazione dell'intera operazione secondo le modalità del progetto presentato, la conseguente attività di erogazione della spesa (trasferimenti) è considerata come attività effettuata in assenza di discrezionalità e, pertanto, deve essere contabilizzata come mera variazione finanziaria.

In questi casi la corretta contabilizzazione è la seguente:

Ente capofila - contabilizza lato ricavi la quota parte di competenza del progetto tra i Contributi (tenendo conto dell'Ente erogatore) e la quota parte di competenza dell'Ente partner transita esclusivamente tra i crediti ed i debiti;

Ente partner - contabilizza lato ricavi il trasferimento tra i Contributi (tenendo conto dell'Ente per conto del quale il trasferimento è stato erogato) e contabilizza i costi tenendo conto della natura della spesa stessa.

Esempio 3 – Ente coordinatore (nessuna discrezionalità)

L'Ente beneficiario delle risorse non ha nessuna discrezionalità ed ha come unico obbligo il trasferimento delle risorse. Di fatto l'Ente, da mero esecutore, incassa e trasferisce le risorse ai beneficiari. In questi casi deve essere registrata una mera variazione finanziaria (crediti e debiti).

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- D.I. MIUR-MEF n. 14 gennaio 2014 n. 19 (GU n. 25 del 31-1-2014) come emendato dal Decreto 08 giugno 2017, n. 394 e successivamente ulteriormente emendato dal Decreto 15 gennaio 2025, n. 34; in seguito "Decreto n. 19/2014"), art. 4, punto 1, lettera e) nonché art. 4, punto 2, lettera b);
- Principio contabile OIC n. 12;
- Manuali di tecnica contabile relativi alla fattispecie applicabili ai sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e/o compatibili per quanto attiene alle Università non statali;
- "Note Tecniche" emanate fino alla data di approvazione della presente versione del Manuale Tecnico Operativo dalla Commissione per la Contabilità Economico-Patrimoniale della Università (Note tecniche dalla n. 1 alla n. 7), il cui contenuto, se coerente con le tematiche affrontate nel presente capitolo, è stato ripreso nel testo che segue.

Commenti della Commissione

Il D.I. 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'università e della ricerca, o altri contributi a fondo perduto assegnati da enti pubblici e privati vanno registrati come crediti (e ricavi) esclusivamente a fronte di atto o provvedimento ufficiale. Tuttavia, in ogni caso si deve avere riguardo - agli effetti della iscrizione del relativo credito nello stato patrimoniale e del corrispondente ricavo nel conto economico - dell'inesistenza di condizioni di dubbio all'effettiva possibilità di percezione e/o di altri rischi latenti da ciò derivanti.

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.

Costituisce un esempio di contributi in conto esercizio specificamente vincolati ad una destinazione di spesa la quota di FFO che il MUR attribuisce "per il sostegno e la gestione della rete scientifica di telecomunicazione a banda larga a favore del Sistema universitario (rete GARR)" (cfr. lettera c) dell'art. 2 del D.M. 29 dicembre 2017 n. 1049). Il contributo ministeriale, di norma, costituisce ricavo dell'esercizio di competenza, in linea con quanto stabilito dall'art. 4, comma 2, lettera b) del D.I. n. 19/2014, che deve essere rilevato nel conto economico del bilancio di esercizio nella voce "A-II-1) Contributi MIUR e altre amministrazioni centrali".

Il suo impiego deve essere coerente con la destinazione e la contabilizzazione deve essere comunque in linea con i principi di competenza economica, al pari di tutti i contributi con vincolo di destinazione. La specificità comporterà altresì il rispetto dell'ulteriore principio della "correlazione", nel senso che l'utilizzazione della risorsa dovrà essere rappresentata nel conto economico fra i costi in relazione alla natura, nella voce "B-IX-12) Altri costi". I codici SIOPE da utilizzare corrisponderanno a quelli che sono collegabili alle rilevazioni economiche indicate.

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 per i contributi costituenti proventi su progetti pluriennali, anche di ricerca, finanziati o co-finanziati da terzi (oltre alle commesse trattate in altra distinta casistica), la valutazione, sulla base dell'art. 4, comma 1, lettera g) del D.I. n. 19/2014, può avvenire sulla base del metodo della

commessa completata ovvero, in relazione alle condizioni contrattuali, in base al criterio della percentuale di completamento.

Quindi in tale ultimo caso la valutazione comporterà la rilevazione, fermo restando le previsioni del contratto, ad esempio, non solo del ricavo corrispondente al solo costo diretto effettivamente sostenuto, ma anche del ricavo per la quota di finanziamento / contributo (ad esempio per spese generali aggiuntive, se eventualmente riconosciute dal finanziatore, attribuite all'amministrazione centrale e/o alle singole strutture gestionali) a valere e in aggiunta ai costi effettivamente rendicontati che costituiscono la base per il riconoscimento del mark-up per spese generali; infatti tali attività non sono produttive di corrispettivi e di marginalità ulteriori, andando unicamente all'utilizzo della risorsa ottenuta (ricavo) attraverso il riconoscimento di costi, in parte effettivi ed in parte forfettizzati.

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

In fase di chiusura del bilancio, si dovrebbe infatti verificare caso per caso l'opportunità di inserire poste correttive con la rilevazione di (i) una svalutazione diretta del credito (in caso di inesigibilità) o (ii) di un costo per accantonamento a fondo rischi futuri su crediti (in caso di potenziale rischio ingenerato ad esempio dal dubbio sull'ammissibilità di voci di costo) che rettificherà solo indirettamente la voce nell'attivo.

Può infatti essere prudente dare copertura ai rischi di inammissibilità (non eleggibilità) di costi in sede di controllo anche successivo delle rendicontazioni, ben oltre l'esercizio in cui i proventi e gli oneri del progetto sono stati iscritti e hanno concorso alla formazione del risultato dell'esercizio, tramite un accantonamento a fondo rischi (passivo stato patrimoniale, voce B), con ampia illustrazione sui criteri di formazione nella nota integrativa dell'esercizio di rilevazione³⁰.

Il valore nominale dei crediti in bilancio deve essere rettificato, tramite un fondo di svalutazione appositamente stanziato, per le perdite presunte per inesigibilità che possono ragionevolmente essere previste e che sono inerenti ai saldi dei crediti esposti in bilancio. Detto fondo deve essere sufficiente per coprire, nel rispetto del principio di competenza, sia le perdite per situazioni di inesigibilità già manifestatesi, sia quelle temute o latenti in ragione di eventi intervenuti e/o di andamento statistico della voce.

La svalutazione è la riduzione di valore di un credito, derivante da una stima, al valore presumibile di realizzo riconducibile alla data di chiusura del bilancio. La svalutazione avviene nell'esercizio in cui si ritiene probabile che il credito abbia perso valore. Il fondo svalutazione crediti accantonato alla fine dell'esercizio è utilizzato negli esercizi successivi a copertura di perdite realizzate sui crediti. La perdita è un evento certo e definitivo che coincide con la parte del credito non più recuperabile.

³⁰ Si veda il capitolo dei fondi rischi e oneri, paragrafo *Rischi su progetti di ricerca*

Le perdite su crediti iscritti nell'attivo circolante realizzate (ad esempio, a seguito di un riconoscimento giudiziale inferiore al valore del credito, da transazione o da prescrizione o dell'abbandono di crediti di piccolo importo, dopo aver esperito tutte le procedure di recupero, che non giustificano il costo di una procedura legale), si classificano nella voce "Oneri diversi di gestione" del conto economico solo qualora non esista un fondo svalutazione crediti o per la parte che eccede l'ammontare del fondo. Qualora sia presente un fondo svalutazione crediti, anche se accantonato in esercizi precedenti per adeguare determinati crediti (diversi da quello in esame) al valore di realizzo, esso va prioritariamente utilizzato fino al suo completo esaurimento.

Nel caso in cui si sia svalutato puntualmente un credito, e successivamente vengano meno le cause di tale svalutazione, si procede allo storno del fondo mettendo in contropartita la voce A5 del conto economico "altri ricavi e proventi".

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

Si rimanda all'apposito capitolo presente nel MTO.

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:

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-II-9) Crediti verso altri (privati)	10.000	
A)-II-7) Contributi da altri (privati)		10.000
Rilevazione comunicazione contributo		

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	10.000	
B)-II-9) Crediti verso altri (privati)		10.000
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)-IVI-1) – Depositi bancari e postali	10.000		
Totale	.....	Totale	.....

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

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-II-9) Crediti verso altri (privati)	10.000	
A)-II-7) Contributi da altri (privati)		10.000
Rilevazione comunicazione contributo		

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	10.000	
B)-II-9) Crediti verso altri (privati)		10.000
incasso contributo		

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-IX-9) Acquisto altri materiali	2.000	
D)-9) Debiti verso fornitori		2.000
acquisto specifico		

Data: 31/12/anno X	DARE	AVERE
A)-II-7) Acquisto altri (privati)	8.000	
E)-e1) Risconti per progetti e ricerche in corso		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			
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	10.000	D)-9) Debiti verso fornitori	2.000
		E)-e1) Risconti per progetti e Ricerche	
		in corso	8.000
Totale	.....	Totale	.....

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

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

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-II-9) Crediti verso altri (privati)	120.000	
A)-II-7) Contributi da altri (privati)		120.000
Rilevazione comunicazione contributo		

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	120.000	
B)-II-9) Crediti verso altri (privati)		120.000
incasso contributo		

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-IX-9) Acquisto altri materiali	70.000	
D)-9) Debiti verso fornitori		70.000
Registrazione fattura acquisto specifico		

Data: anno X	DARE	AVERE
D)-9) Debiti verso fornitori	70.000	
B)-IV-1) Depositi bancari e postali		70.000
Registrazione pagamento fattura		

Data: 31/12/anno X	DARE	AVERE
A)-II-7) Contributi da altri (privati)	60.000	
E)-e1) Risconti per progetti e ricerche in corso		60.000
risconti su contributi a fronte di costi specifici		

Data: 31/12/anno X	DARE	AVERE
C)-c2) Altri ratei e risconti attivi	20.000	
B)-IX-9) Acquisto altri materiali		20.000
risconti attivi per costi non correlati alla percentuale di completamento di competenza		

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	
C)-c1) Ratei per progetti in corso	20.000	10.000	
Totale	.....	E)-e1) Risconti per progetti e ricerche	
		in corso	60.000
		Totale	.....

Le scritture contabili dell’esercizio X+1 sono:

Data: anno X+1	DARE	AVERE
B)-IX-9) Acquisto altri materiali	30.000	

D)-9) Debiti verso fornitori		30.000
Registrazione fattura acquisto specifico		

Data: anno X+1	DARE	AVERE
D)-9) Debiti verso fornitori	30.000	
B)-IV-1) Depositi bancari e postali		30.000
Registrazione pagamento fattura		

Data: 01/01/anno X+1	DARE	AVERE
E)-e1) Altri ratei e risconti passivi	60.000	
A)-II-7) Contributi da altri (privati)		60.000
giroconto risconti su contributi		

Data: 01/01/anno X+1	DARE	AVERE
B)-IX-9) Acquisto altri materiali	20.000	
C)-c1) Ratei per progetti in corso		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:

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-II-9) Crediti verso altri (privati)	100.000	
A)-II-7) Contributi da altri (privati)		100.000
Rilevazione comunicazione contributo		

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali	100.000	
B)-II-9) Crediti verso altri (privati)		100.000
rilevazione incasso contributo		

Data: 31/12/anno X	DARE	AVERE
A)-II-7) Contributi da altri (privati)	50.000	
E)-e1) Altri ratei e risconti passivi		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 gestionale d'esercizio	
B)-IV-1) – Depositi bancari e postali	100.000	50.000	
Totale	.....	E) e) Altri ratei e risconti passivi	50.000
		Totale	.....

Le scritture contabili dell'esercizio X+1 sono:

Data: 01/01/anno X+1	DARE	AVERE
E)-e1) Altri ratei e risconti passivi	50.000	
A)-II-7) Contributi da altri (privati)		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 gestionale	d’esercizio	
		50.000			
Totale	.....	Totale			.....

Contributi c/capitale – impianti

Descrizione sintetica della fattispecie e 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

- D.l. MIUR-MEF n. 14 gennaio 2014 n. 19 (GU n. 25 del 31-1-2014) come emendato dal Decreto 08 giugno 2017, n. 394 e successivamente ulteriormente emendato dal Decreto 15 gennaio 2025, n. 34; in seguito "Decreto n. 19/2014"), art. 4, punto 1, lettera e) nonché art. 4, punto 2, lettera h);
- Principio contabile OIC n. 16;
- Manuali di tecnica contabile relativi alla fattispecie applicabili ai sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e/o compatibili per quanto attiene alle Università non statali;
- "Note Tecniche" emanate fino alla data di approvazione della presente versione del Manuale Tecnico Operativo dalla Commissione per la Contabilità Economico-Patrimoniale della Università (Note tecniche dalla n. 1 alla n. 7), il cui contenuto, se coerente con le tematiche affrontate nel presente capitolo, è stato ripreso nel testo che segue.

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; 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.

Nell'esercizio di rilevazione originaria del contributo finalizzato all'investimento (cioè in conto impianti) l'ammontare concesso all'Ateneo è momentaneamente rilevato nel conto economico. Quella rilevazione viene fatta in corso di anno, in apposita voce coerente alla natura dell'attribuzione vincolata, e successivamente oggetto di giroconto alla voce dei riconti passivi al fine di garantire il rinvio della competenza economica del ricavo coerentemente alla rilevazione delle quote di ammortamento conseguenti all'acquisto e all'utilizzo dell'immobilizzazione da investimento. La natura del ricavo, conseguente al progressivo storno del risconto passivo dalla voce "E) e.1 Contributi agli investimenti", viene mantenuta coerente alla natura della prima rilevazione al conto economico in sede di percezione / attribuzione del contributo.

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

Si rimanda all'apposito capitolo presente nel MTO.

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.

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-II-2) Crediti verso Regioni e province autonome	100.000	
A)-II-2) Contributi da Regioni e province autonome comunicazione contributo		100.000

Data: anno X	DARE	AVERE
A)-II-2) Impianti e attrezzature	100.000	
D)-9) Debiti verso fornitori acquisto attrezzature		100.000

Data: 31/12/anno X	DARE	AVERE
B)-X-2) Ammortamento immobilizzazioni materiali	20.000	
A)-II) Fondi ammortamento immobilizzazioni materiali ammortamento anno x		20.000

Data: 31/12/anno X	DARE	AVERE
A)-II-2) Contributi da Regioni e province autonome	80.000	
E)-e2) Risconti passivi per contributi agli investimenti quota contributo in c/impianti non di competenza		80.000

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.

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-II-2) Crediti verso Regioni e province autonome	80.000	
A)-II-2) Contributi da Regioni e province autonome		80.000
comunicazione contributo		

Data: anno X	DARE	AVERE
A)-II-2) Impianti e attrezzature	100.000	
D)-9) Debiti verso fornitori		100.000
acquisto attrezzatura		

Data: 31/12/anno X	DARE	AVERE
B)-X-2) Ammortamento immobilizzazioni materiali	20.000	
A)-II) Fondi ammortamento immobilizzazioni materiali		20.000
ammortamento anno x		

Data: 31/12/anno X	DARE	AVERE
A)-II-2) Contributi da Regioni e province autonome	64.000	
E)-e2) Risconti passivi per contributi agli investimenti		64.000
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	16.000
Costi operativi	20.000
B)-X-2) Ammortamento immobilizzazioni materiali	- 4.000
Utile/Perdita	

Stato patrimoniale			
A)-II-2) Impianti e attrezzature	80.000	A)-III-2) Risultato gestionale d'esercizio	-
B)-II-2) Crediti verso Regioni e province Autonome	80.000	4.000	
Totale	.....	D)-9) Debiti verso fornitori	100.000
		E)-e2) Risconti per contributi universitari	64.000
		Totale	.....

Contratti di leasing

Descrizione sintetica della fattispecie e 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. I leasing operativi sono contratti in cui un soggetto utilizza un bene di proprietà altrui, per un determinato periodo di tempo e pagando un determinato canone; al termine del periodo di locazione, il bene sarà restituito dal locatario al locatore salvo che le parti non stipolino un nuovo contratto.

Nei leasing finanziari, invece, si prevede che al locatario siano trasferiti i rischi e i benefici connessi alla proprietà, sebbene questa rimanga in capo al locatore per la durata del contratto. La forma giuridica dell'operazione diverge dalla sostanza economica della stessa poiché, sotto l'aspetto sostanziale, l'utilizzo di un bene da parte del locatario, in forza di un contratto di leasing, equivale all'acquisizione dello stesso bene con la contestuale accensione di un finanziamento passivo a garanzia del quale è posto lo stesso bene.

La contabilizzazione e rappresentazione in bilancio delle operazioni derivanti da contratti di leasing può avvenire, in generale, attraverso l'applicazione del c.d. metodo patrimoniale o del c.d. metodo finanziario, in base ai principi contabili, rispettivamente nazionali OIC 12 e internazionali IFRS16 (prima IAS 17).

Con il Decreto 15 gennaio 2025, n. 34; è stato previsto che il trattamento contabile e la rappresentazione nel bilancio d'esercizio delle operazioni di leasing finanziario segua, per le università considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'art. 1, comma 2, della legge n. 196/2009, il cd. metodo finanziario. Per gli atenei non statali la rilevazione contabile dei leasing finanziari secondo il metodo finanziario è facoltativa.

La rilevazione contabile del leasing operativo seguirà il cd. metodo patrimoniale dovendosi fare riferimento ai principi contabili nazionali di iscrizione e rilevazione che contemplano tale metodo per entrambe le tipologie di leasing sopra descritte (principio contabile OIC 12).

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- D.I. MIUR-MEF 14 gennaio 2014 n. 19 (in GU n. 25 del 31-1-2014 come emendato dal Decreto 08 giugno 2017, n. 394 e successivamente ulteriormente emendato dal Decreto 15 gennaio 2025, n. 34; in seguito "Decreto n. 19/2014"), art. 2 e art. 4, comma 1, lettere a) e b) nell'ambito della valutazione delle Immobilizzazioni immateriali e materiali, nonché art. 5, comma 1, lettera a) –

limitatamente ai principi applicabili anche alla fattispecie delle immobilizzazioni immateriali e materiali, nell'ambito dei criteri di predisposizione del primo stato patrimoniale;

- Principio contabile OIC n. 12, appendice "A" (principio contabile internazionale IFRS 16, per la specificità introdotta sui contratti di leasing finanziario);
- Manuali di tecnica contabile relativi alla fattispecie applicabili ai sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e/o compatibili per quanto attiene alle Università non statali;
- "Note Tecniche" emanate fino alla data di approvazione della presente versione del Manuale Tecnico Operativo dalla Commissione per la Contabilità Economico-Patrimoniale della Università (Note tecniche dalla n. 1 alla n. 7), il cui contenuto, se coerente con le tematiche affrontate nel presente capitolo, è stato ripreso nel testo che segue;
- Per l'analisi specifica delle singole casistiche si tenga conto anche delle "Risposte a quesiti" pubblicate sul sito "*Coep.miur.it*" che possano avere attinenza.

Commenti della Commissione

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

Gli atenei statali, in conformità alle prescrizioni dell'articolo 4, comma 1, lettera b) del D.l. 19/2014, rilevano le operazioni di leasing finanziario seguendo il metodo finanziario (come indicato dal principio IFRS 16) secondo il quale, alla data di decorrenza del contratto di leasing (cioè al momento in cui l'ateneo acquisisce la disponibilità del bene o dell'opera) occorre:

- a. Indicare nello Stato patrimoniale:
 - i. fra le immobilizzazioni materiali o immateriali, il diritto d'uso³¹ come attività nella stessa voce e categoria in cui sarebbe esposto lo stesso bene nel caso in cui fosse stato acquisito in proprietà;
 - ii. fra i debiti, la passività del leasing³², ripartendo l'ammontare in relazione alla scadenza corrispondente alla durata del periodo contrattuale e delle rate dovute;

³¹ Il locatario deve valutare al costo l'attività consistente nel diritto di utilizzo. Il costo dell'attività consistente nel diritto di utilizzo comprende:

- a) l'importo della valutazione iniziale della passività del leasing;
- b) i pagamenti dovuti per il leasing effettuati alla data o prima della data di decorrenza al netto degli incentivi al leasing ricevuti;
- c) i costi iniziali diretti sostenuti dal locatario;
- d) la stima dei costi che il locatario dovrà sostenere per lo smantellamento e la rimozione dell'attività sottostante e per il ripristino del sito in cui è ubicata o per il ripristino dell'attività sottostante nelle condizioni previste dai termini e dalle condizioni del leasing, a meno che tali costi siano sostenuti per la produzione delle rimanenze. L'obbligazione relativa ai predetti costi sorge in capo al locatario alla data di decorrenza o in conseguenza dell'utilizzo dell'attività sottostante durante un determinato periodo.

Dopo la data di decorrenza il locatario deve valutare l'attività consistente nel diritto di utilizzo al costo:

- al netto degli ammortamenti e delle riduzioni di valore accumulati;
- rettificato per tener conto di eventuali rideterminazioni della passività del leasing.

³² Alla data di decorrenza, il locatario deve valutare la passività del leasing al valore attuale dei pagamenti dovuti per il leasing non versati a tale data. I pagamenti dovuti per il leasing devono essere attualizzati utilizzando il tasso di interesse implicito del leasing, se è possibile determinarlo facilmente. Se non è possibile, il locatario deve utilizzare il suo tasso di finanziamento

- b. indicare nel conto economico:
- i. la quota di ammortamento³³ del valore iscritto nelle immobilizzazioni materiali o immateriali;
 - ii. gli interessi dovuti sui canoni del leasing, tra gli oneri finanziari, in ragione della competenza economica.

Per le università non statali la rilevazione contabile dei contratti di leasing finanziari sopra descritta è facoltativa, potendo queste utilizzare il metodo patrimoniale previsto dai principi contabili nazionali (OIC 12). In questo caso, la nota integrativa al bilancio di esercizio (cfr. OIC 12) potrà esporre 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).

Le università, sia statali che non statali, utilizzano, per la contabilizzazione e rappresentazione in bilancio delle operazioni di leasing operativo, il metodo patrimoniale (cfr. OIC 12), operando le rilevazioni contabili come segue:

- nel Conto Economico, tra i costi dell'esercizio, i canoni di leasing, comprensivi degli interessi, nell'ammontare di competenza dell'esercizio in base al contratto;
- 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, operando eventuali rettifiche fra i ratei e/o i risconti per adeguamento della competenza economica del costo di esercizio.

Appare utile precisare, in linea con le indicazioni fornite dal Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato in occasione dell'analisi di operazioni di partenariato pubblico privato (nel seguito anche denominate per brevità "PPP") realizzate da atenei statali, che il contratto di leasing finanziario potrà essere rilevato contabilmente secondo il metodo patrimoniale nel caso in cui realizzi un'operazione di partenariato pubblico privato, i cui contenuti rispondano pienamente alle disposizioni del codice dei contratti che rinviano, per i profili di tutela della finanza

marginale. I pagamenti dovuti per il leasing inclusi nella valutazione della passività del leasing comprendono i seguenti pagamenti per il diritto di utilizzo dell'attività sottostante lungo la durata del leasing non versati alla data di decorrenza:

- a) i pagamenti fissi (inclusi i pagamenti fissi nella sostanza), al netto di eventuali incentivi al leasing da ricevere;
- b) i pagamenti variabili dovuti per il leasing che dipendono da un indice o un tasso, valutati inizialmente utilizzando un indice o un tasso alla data di decorrenza;
- c) gli importi che si prevede il locatario dovrà pagare a titolo di garanzie del valore residuo;
- d) il prezzo di esercizio dell'opzione di acquisto, se il locatario ha la ragionevole certezza di esercitare l'opzione;
- e) i pagamenti di penalità di risoluzione del leasing, se la durata del leasing tiene conto dell'esercizio da parte del locatario dell'opzione di risoluzione del leasing.

Dopo la data di decorrenza il locatario deve valutare la passività del leasing incrementandone il valore contabile per tener conto degli interessi, riducendolo a seguito dei pagamenti effettuati e rideterminandolo per tener conto di eventuali nuove valutazioni o modifiche del leasing.

³³ Trattandosi di leasing finanziario, nel quale si prevede che la proprietà dell'attività sottostante sia trasferita al locatario al termine della durata del leasing o nel quale il costo dell'attività consistente nel diritto di utilizzo riflette il fatto che il locatario eserciterà l'opzione di acquisto, il locatario deve ammortizzare l'attività consistente nel diritto di utilizzo dalla data di decorrenza fino alla fine della vita utile dell'attività sottostante.

pubblica, ai contenuti delle decisioni Eurostat (artt. 3, 180 e 187 del d.lgs. n. 50/2016)³⁴ nonché ai criteri definiti dal Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell'Unione europea e dal Manuale del Deficit e debito pubblico relative ai contratti di partenariato pubblico privato³⁵.

Alla luce delle richiamate regole europee elemento discriminante per la qualificazione di contratto di PPP, non rilevante ai fini dell'indebitamento, è l'espressa pattuizione dell'assunzione dei rischi da parte dell'operatore economico. Ciò trova conferma specifica nell'orientamento in materia della Corte dei conti (Delibera 15/SEZAUT/2017/QMIG)³⁶.

In particolare, assume preminente rilievo l'effettivo trasferimento in capo all'operatore economico (locatore) non soltanto del rischio di costruzione dell'opera (legato al ritardo nei tempi di consegna, al non rispetto degli standard di progetto, all'aumento dei costi, a inconvenienti di tipo tecnico nell'opera e al mancato completamento dell'opera -art. 3 comma 1 lett. aaa) ma anche del rischio di disponibilità (legato alla capacità, , di erogare le prestazioni contrattuali pattuite, sia per volume che per standard di qualità previsti art. 3 comma 1 lett. bbb) o, nei casi di attività redditizia verso l'esterno, del rischio relativo alla domanda dei servizi resi (legato ai diversi volumi di domanda del servizio, ovvero il rischio legato alla mancanza di utenza e quindi di flussi di cassa- art. 3, comma 1 lett. ccc).

³⁴ L'articolo 3, comma 1 lett. eee) del codice degli appalti definisce il contratto di partenariato pubblico come un contratto a titolo oneroso mediante il quale una stazione appaltante conferisce ad un operatore economico, per un periodo determinato dall'ammortamento dell'investimento o dalle modalità di finanziamento fissate, un complesso di attività consistenti nella realizzazione, trasformazione, manutenzione e gestione operativa di un'opera in cambio della sua disponibilità, o del suo sfruttamento economico o della fornitura di un connesso servizio, con assunzione del rischio da parte dell'operatore, secondo modalità individuate nel contratto stesso, richiamando per i profili di tutela della finanza pubblica, i contenuti delle decisioni Eurostat.

³⁵ A tali fini, le previsioni cui fare riferimento sono le seguenti: Decisione Eurostat 2004- Regolamento (UE) n. 549/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 maggio 2013, relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell'Unione europea Testo rilevante ai fini del SEE, paragrafo 15.41 e paragrafi da 20.276 a 20.282, Manual on Government Deficit and Debt – Implementation of ESA 2010 di Eurostat, ed. 2019, paragrafo VI.4, A Guide to the Statistical Treatment of PPPs, EPEC – BEI, settembre 2016, A guide to the statistical treatment of Energy Performance Contracts, Eurostat – BEI, maggio 2018). È importante sottolineare che il Sistema Europeo dei conti 2010 richiede che i conti nazionali utilizzino un sistema di rilevazione contabile "binario" (on/off balance), vale a dire che l'attività oggetto di un contratto in partenariato pubblico privato deve essere registrata come un'attività interamente pubblica o interamente privata, non potendo la proprietà economica di un bene essere suddivisa tra le due parti. Pertanto, se l'operazione di leasing finanziario non rispetta i criteri definiti nei documenti sopra indicati, la stessa non può essere considerata quale partenariato pubblico privato e deve essere qualificata come operazione di indebitamento per la Pubblica Amministrazione che la pone in essere e, conseguentemente, rilevata contabilmente *on balance* secondo il metodo finanziario descritto dal D.I. n. 19/2014. Al contrario, qualora l'operazione di leasing finanziario risponda pienamente allo schema negoziale tipico del partenariato pubblico privato le disposizioni del codice degli appalti, che richiamano le decisioni Eurostat, ammettono di fatto la possibilità che tali categorie di contratto possano beneficiare del trattamento *off balance* e, quindi, possano essere contabilizzate secondo il cd. metodo patrimoniale.

³⁶ La delibera richiamata afferma che *"la locazione finanziaria di opere pubbliche rappresenta una specie che ricade sotto la disciplina del negozio di partenariato, laddove la realizzazione dell'opera, la sua disponibilità e la percezione delle sue utilità da parte dell'operatore economico corrispondano allo schema negoziale tipico del partenariato ed il regolamento delle relative pattuizioni rifletta i parametri ed i criteri di cui all'art. 180 d.lgs. n. 50/2016"* e ancora *"... ferma restando l'autonomia negoziale che può giustificare una diversa allocazione dei rischi, laddove il contratto di partenariato rispetti la conformazione tipica del regolamento negoziale di cui al Titolo I della parte IV del codice, l'allocazione dei rischi in capo all'operatore economico rappresenta una condizione tipica e, dunque, costituisce un parametro indispensabile per escludere l'operazione tra quelle di indebitamento puro. Gli elementi di tipicità generale appena ricordati sono ulteriormente declinati nell'art. 180 del codice dei contratti che interviene, infatti, tracciando le linee fondamentali della regolamentazione negoziale del contratto di partenariato, in termini coerenti con la causa tipica più sopra definita e cioè i contenuti dell'"accordo associativo". In particolare, tra quelle più significative, definisce il ricavo di gestione dell'operatore economico che può essere rappresentato da un canone riconosciuto dall'ente concedente – ciò che porterebbe ad escludere la possibilità di attribuire un'altra finalità a detto canone, in particolare quello tipicamente individuato nella locazione finanziaria e cioè anche la natura di rateo della vendita – o da qualsiasi altra forma di contropartita".*

In tali casi, la nota integrativa al bilancio di esercizio dovrà evidenziare fornire le informazioni utili e le valutazioni operate dall'Ateneo in ordine alla identificazione del contratto di leasing quale negozio giuridico di partenariato pubblico privato e non di appalto. Si fa presente, infine, che l'art. 1, comma 626 della legge n. 160/2019 ha previsto uno specifico obbligo di comunicazione delle operazioni di partenariato pubblico privato al Ministero dell'economia e delle finanze. (tramite l'accesso al Portale sul monitoraggio dei contratti di partenariato pubblico privato <https://ppp.rgs.mef.gov.it>).

Si precisa che gli eventuali contratti di leasing finanziario stipulati dagli Atenei statali che risultavano già in essere alla data di entrata in vigore delle modifiche al D.I. 19/2014, ad opera del D.I. n. 34/2025 non sono assoggettati alle regole di contabilizzazione secondo il metodo finanziario (come indicato dal principio IFRS 16). Ricorrendo la circostanza la rilevazione contabile dei contratti di leasing finanziari sopra descritta è facoltativa, potendo continuare ad utilizzare il metodo patrimoniale previsto dai principi contabili nazionali (OIC 12) fino all'esaurimento degli effetti del contratto di leasing. In questo caso, la nota integrativa al bilancio di esercizio (cfr. OIC 12) dovrà esporre 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) e con l'obbligo di tenere conto dell'informazione ai fini di dimostrare l'incidenza dell'indebitamento ed il rispetto del relativo limite. Quindi indipendentemente dalla modalità contabilizzazione come sopra illustrata, le operazioni di leasing finanziario, per le università considerate amministrazioni pubbliche, dovranno concorrere alla formazione dei dati utili a determinare l'indebitamento dell'Ateneo.

Impianto dello stato patrimoniale iniziale

Si rimanda all'apposito capitolo presente nel MTO.

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio

- 1) Contabilizzazione secondo il metodo finanziario di un contratto di leasing finanziario per l'acquisizione di un'attrezzatura

Esempio A)

In data 1/1/X un Ateneo ottiene un'attrezzatura destinata all'attività istituzionale stipulando un contratto di leasing finanziario che prevede la corresponsione di un maxi canone iniziale di 20.000 alla medesima data, il pagamento di canoni annui anticipati di 10.000 euro nei tre esercizi successivi e la facoltà di riscattare il bene, all'inizio dell'anno X+4, per l'importo di 1.000 euro. È ragionevolmente certo che l'Università eserciterà l'opzione di riscatto. Si ipotizzi, altresì, che l'Ateneo abbia sostenuto costi iniziali diretti per 500 euro e che non abbia ricevuto incentivi a valere sull'operazione di leasing. Gli importi sono comprensivi di IVA e per semplicità di esposizione non viene rilevata la peculiarità del

regime della scissione dei pagamenti (cd. Split payment) sulle fatture corrispondenti agli oneri, ai canoni e relativi pagamenti.

Non essendo possibile determinare facilmente il tasso di interesse implicito del leasing, ai fini dell'attualizzazione dei pagamenti dovuti per il leasing si impiegherà il tasso di finanziamento marginale, che ipotizziamo pari al 5%.

Esercizi	X+1	X+2	X+3	X+4	Totale
Pagamenti dovuti per il leasing non versati all'1/1/X	10.000,00	10.000,00	10.000,00	1.000,00	31.000,00
Valore attuale all'1/1/X ³⁷	9.523,81	9.070,29	8.638,38	822,70	28.055,18

Esercizio	Debito iniziale	Pagamenti previsti in contratto	Interessi ³⁸	Debito ³⁹ finale
X	28.055,18		1.402,76	29.457,94
X+1	29.457,94	10.000,00	972,90	20.430,84
X+2	20.430,84	10.000,00	521,54	10.952,38
X+3	10.952,38	10.000,00	47,62	1.000,00
X+4	1.000,00	1.000,00	0,00	0,00

Si propone di seguito un'esemplificazione delle scritture contabili che l'Ateneo, in qualità di locatario, dovrà effettuare al fine di rilevare l'operazione di leasing secondo il cd. metodo finanziario.

Anno X

Rilevazione iniziale con rilevazione pagamento del maxi canone e dei costi diretti iniziali:

Data: 1/1/XXXX	DARE	AVERE
A)-II-2) Attrezzature in leasing	48.555,18	
D) Debiti per canoni leasing		48.555,18

Data: 1/1/XXXX	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali		20.500,00

³⁷ Il valore attuale dei pagamenti è calcolato come $C(1+i)^{-t}$, con C pari all'importo del canone e i pari al tasso di finanziamento marginale.

³⁸ Interessi=(debito iniziale-pagamenti)*tasso di interesse

³⁹ Debito finale=debito iniziale-pagamenti+interessi

D) Debiti per canoni leasing	20.500,00	
------------------------------	-----------	--

Rilevazione interessi passivi maturati al 31/12/X:

Data: 31/12/XXXX	DARE	AVERE
C)-2) Interessi passivi	1.402,76	
D) Debiti per canoni leasing		1.402,76

Rilevazione della quota di ammortamento annuale 20%, nell'ipotesi di vita utile del bene pari a 5 anni (per l'ammortamento devono essere utilizzate le aliquote previste per la categoria omogenea nel capitolo immobilizzazioni materiali indipendentemente dalla durata del contratto di leasing):

Data: 31/12/XXXX	DARE	AVERE
B)-X-2) Ammortamento attrezzature in leasing	9.711,04	
A)-II-3) Fondo ammortamento attrezzature in leasing		9.711,04

Pertanto, lo stato patrimoniale e il conto economico al 31/12/X esporranno i seguenti valori:

Conto Economico al 31/12/X	
Proventi operativi	
...	
Costi operativi	9.711,04
B)-X-2) Ammortamento immobilizzazioni materiali	
...	
Proventi ed oneri finanziari	
2) Interessi ed altri oneri finanziari	1.402,76
...	

Conto Economico al 31/12/X	
Utile/Perdita	

Stato Patrimoniale al 31/12/X			
A)-II-2 Immobilizzazioni materiali 38.844,14		D) Debiti per canoni leasing 29.457,94	
Totale	.....	Totale	.....

Anno X+1

Pagamento anticipato del primo dei tre canoni annui contrattualmente previsti:

Data: 1/1/XXXX+1	DARE	AVERE
D) Debiti per canoni leasing	10.000,00	
B)-IV-1) Depositi bancari e postali		10.000,00

Rilevazione interessi passivi maturati al 31/12/X+1:

Data: 31/12/XXXX+1	DARE	AVERE
C)-2) Interessi passivi	972,90	
D) Debiti per canoni leasing		972,90

Rilevazione della quota di ammortamento annuale 20% (nell'ipotesi di vita utile del bene pari a 5 anni):

Data: 31/12/XXXX+1	DARE	AVERE
B)-X-2) Ammortamento attrezzature in leasing	9.711,04	
A)-II-3) Fondo ammortamento attrezzature in leasing		9.711,04

Pertanto, lo stato patrimoniale e il conto economico al 31/12/X+1 esporranno i seguenti valori:

Conto Economico al 31/12/X+1	
Proventi operativi	
...	
	9.711,04
Costi operativi	
B-X-2) Ammortamento immobilizzazioni materiali	
...	
Proventi ed oneri finanziari	
2) Interessi ed altri oneri finanziari	972,90
...	
Utile/Perdita	

Stato Patrimoniale al 31/12/X+1			
A)-II-2 Immobilizzazioni materiali		D) Debiti per canoni leasing	
29.133,10		20.430,84	
Totale	.....	Totale	.....

Ovviamente l'evoluzione del rapporto contrattuale comporta la prosecuzione dell'attività contabile in conformità anche nel corso degli esercizi successivi X+2 e X+3 e X+4. Si veda la situazione nell'anno X+4 al termine del contratto in occasione del riscatto del bene.

Anno X+4

Pagamento del riscatto contrattualmente previsto:

Data: 1/1/XXXX+4	DARE	AVERE
D) Debiti per canoni leasing	1.000,00	
B)-IV-1) Depositi bancari e postali		1.000,00

Rilevazione della quota di ammortamento annuale 20% (nell'ipotesi di vita utile del bene pari a 5 anni):

Data: 31/12/XXXX+4	DARE	AVERE
B)-X-2) Ammortamento attrezzature in leasing	9.711,04	
A)-II-3) Fondo ammortamento attrezzature in leasing		9.711,04

Pertanto, lo stato patrimoniale e il conto economico al 31/12/X+4 esporranno i seguenti valori:

Conto Economico al 31/12/X+4	
Proventi operativi	
...	
	9.711,04
Costi operativi	
B)-X-2) Ammortamento immobilizzazioni materiali	
...	
Proventi ed oneri finanziari	
2) Interessi ed altri oneri finanziari	0,00

Conto Economico al 31/12/X+4	
...	
Utile/Perdita	

Stato Patrimoniale al 31/12/X+4			
A)-II-2 Immobilizzazioni materiali 0,00		D) Debiti per canoni leasing 0,00	
Totale	.....	Totale	.....

Esempio B)

In data 31/12/X un Ateneo ottiene un'attrezzatura destinata all'attività istituzionale stipulando un contratto di leasing finanziario che prevede la corresponsione di un maxi canone iniziale di 20.000 euro alla medesima data, il pagamento di canoni annui posticipati di 10.000 euro nei tre esercizi successivi e la facoltà di riscattare il bene, nell'anno X+4, per l'importo di 1.000 euro. È ragionevolmente certo che l'Università eserciterà l'opzione di riscatto. Il bene viene posto in uso nel corso dell'esercizio X+1 dopo il collaudo. Gli importi sono comprensivi di IVA e per semplicità di esposizione non viene rilevata la peculiarità del regime della scissione dei pagamenti (cd. Split payment) sulle fatture corrispondenti ai canoni e relativi pagamenti.

Non essendo possibile determinare facilmente il tasso di interesse implicito del leasing, ai fini dell'attualizzazione dei pagamenti dovuti per il leasing si impiegherà il tasso di finanziamento marginale, che ipotizziamo pari al 5%.

Esercizio	Pagamenti		Valore attuale pagamenti ⁴⁰	Debito residuo ⁴¹	Interessi ⁴²	Capitale ⁴³
X	Maxi canone	20.000	20.000,00	28.055,18		

⁴⁰ Il valore attuale dei pagamenti è calcolato come $C(1+i)^{-t}$, con C pari all'importo del canone e i pari al tasso di finanziamento marginale.

⁴¹ Debito residuo calcolato al netto della quota capitale della rata.

⁴² Calcolati applicando il tasso di finanziamento marginale al debito residuo.

⁴³ La quota capitale è calcolata sottraendo la quota interessi all'importo della rata.

X+1	Canone	10.000	9.523,81	19.457,94	1.402,76	8.597,24
X+2	Canone	10.000	9.070,29	10.430,84	972,90	9.027,10
X+3	Canone	10.000	8.638,38	952,38	521,54	9.478,46
X+4	Riscatto	1.000	822,70	0	47,62	952,38

Si propone di seguito un'esemplificazione delle scritture contabili che l'Ateneo, in qualità di locatario, dovrà effettuare al fine di rilevare l'operazione di leasing secondo il cd. metodo finanziario, in assenza di costi diretti iniziali e di incentivi a valere sull'operazione di leasing.

Anno X

Rilevazione iniziale con pagamento del maxi canone al 31/12/X:

Data: 31/12/XXXX	DARE	AVERE
A)-II-2) Attrezzature in leasing	48.055,18	
D) Debiti per canoni leasing		48.055,18

Data: 31/12/XXXX	DARE	AVERE
B)-IV-1) Depositi bancari e postali		20.000,00
D) Debiti per canoni leasing	20.000,00	

Pertanto, l'operazione di leasing inciderà sui valori esposti nello stato patrimoniale dell'Ateneo al 31/12/X come segue:

Stato Patrimoniale al 31/12/X			
A)-II-2) Attrezzature in leasing 48.055,18		D) Debiti per canoni leasing 28.055,18	
Totale	.....	Totale	.....

Anno X+1

Pagamento del canone annuo posticipato al 31/12/ X+1:

Data: 31/12/XXXX+1	DARE	AVERE
D) Debiti per canoni leasing	8.597,24	

B)-IV-1) Depositi bancari e postali		10.000,00
C)-2) Interessi passivi	1.402,76	

Rilevazione della quota di ammortamento 20% al 31/12/ X+1 nell'ipotesi di vita utile del bene pari a 5 anni a decorrere dall'entrata in funzione conseguente al collaudo (per l'ammortamento devono essere utilizzate le aliquote previste per la categoria omogenea nel capitolo immobilizzazioni materiali indipendentemente dalla durata del contratto di leasing):

Data: 31/12/XXXX+1	DARE	AVERE
B)-X-2) Ammortamento attrezzature in leasing	9.611,04	
A)-II-3) Fondo ammortamento attrezzature in leasing		9.611,04

Nell'esercizio X+1 l'operazione di leasing finanziario inciderà sui valori dello stato patrimoniale e del conto economico come di seguito:

Conto Economico al 31/12/X+1	
Proventi operativi	
...	
Costi operativi	9.611,04
B-X-2) Ammortamento immobilizzazioni materiali	
...	
Proventi ed oneri finanziari	
2) Interessi ed altri oneri finanziari	1.402,76
...	
Utile/Perdita	

Stato Patrimoniale al 31/12/X+1			
A)-II-2) Attrezzature in leasing		D) Debiti per canoni leasing	
38.444,14		19.457,94	
Totale	.....	Totale	.....

Ovviamente l'evoluzione del rapporto contrattuale comporta la prosecuzione dell'attività contabile in conformità anche nel corso degli esercizi successivi X+2 e X+3 e X+4.

- 2) Contabilizzazione di un contratto di leasing operativo di un'attrezzatura (metodo patrimoniale)

Contratto leasing operativo durata 60 mesi (1° marzo anno X), con possibilità di acquisto alla scadenza.

Rate comprensive di interessi e Iva euro 1.000 cad. (senza rilevazione del regime split payment per semplicità)

Valore del bene concedente euro 50.000

Totale costo operazione leasing euro 60.000

Esercizio del diritto di acquisto alla conclusione del contratto di leasing operativo per il corrispettivo di euro 1.200

Utilizzo destinato alla sfera istituzionale con Iva a costo indetraibile.

Data: anno X	DARE	AVERE
B)-IX-11) Costi per godimenti beni di terzi	1.000	
D)-9) Debiti verso fornitori		1.000
rilevazione prima fattura canone leasing periodico		

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

Conto Economico	
Proventi operativi	

Conto Economico	
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 dell'esercizio del diritto di acquisto avremo:

Data: anno X	DARE	AVERE
A)-II-2) Impianti e attrezzature	1.200	
D)-9) Debiti verso fornitori		1.200
rilevazione fattura esercizio acquisto leasing		

Parte seconda – Altri aspetti gestionali

Tenuta libri contabili

Descrizione sintetica della fattispecie e 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 derivanti dall'introduzione e tenuta della contabilità economico patrimoniale (COEP) e quelli previsti dal rispetto delle norme tributarie.

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- I principi contabili speciali per le università D.I. n. 19/2014 non trattano la fattispecie;
- Codice Civile artt. 2214 e 2215 in quanto applicabili;
- Manuali di tecnica contabile nelle parti inerenti gli obblighi generali relativi alla fattispecie applicabili ai sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e/o compatibili per quanto attiene alle Università non statali;
- Per l'analisi specifica delle singole casistiche, si tenga conto anche delle risposte a quesiti pubblicate sul sito "*coep.miur.it*" n. 4 del 11/03/2015 "Tenuta libri contabili", le cui conclusioni e risposte sono coerenti al testo del presente capitolo e ove di rilevanza generale sono state riprese e confermate, salvo la variazione di alcuni referenti normativi per la materia.

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

È prescritta inoltre la tenuta di scritture ausiliarie quali:

- le schede del partitario dei conti dalle quali risultano 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 per i vari anni.

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 deve 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.I. n. 19/2014 e ai principi generali OIC); l'inventario dovrà chiudersi con il bilancio, formato dallo stato patrimoniale e dal conto economico, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite. Si ritiene opportuno anche l'inserimento della nota integrativa, nonché di altri elenchi esplicativi, per dettagliare le voci sintetiche dello stato patrimoniale.

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 secondo le regole del D.lgs. 82/2005 Codice dell'Amministrazione Digitale.

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), sulla base di tale norma, può avvenire entro il 31 gennaio del secondo anno successivo a quello di riferimento dal momento che il termine per la presentazione delle dichiarazioni è stabilito entro il 31 ottobre di ogni anno (quindi, ad esempio, il libro giornale e libro degli inventari dell'anno 2022 può essere stampato entro il 31 gennaio 2024).

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

Solo a titolo meramente informativo si richiama la previsione dell'articolo 1, comma 2-bis del DI 73/2022 (Semplificazioni), convertito con modificazioni dalla Legge /2022, che ha modificato l'articolo 7, comma 4-quater del DI 357/1994, abrogando l'obbligo annuale di conservazione sostitutiva digitale dei registri contabili tenuti con sistemi elettronici: ai fini della regolarità della tenuta della contabilità, sarà sufficiente tenere aggiornati i libri e le scritture contabili su supporto informatico e procedere alla loro stampa soltanto all'atto di eventuali richieste da parte dell'Amministrazione finanziaria in sede di controllo. Tuttavia, è opportuno, stante la finalità delle scritture contabili per gli Atenei, procedere alla sistematica stampa o conservazione digitale dei libri in tempi congrui (ad esempio entro la fine dell'esercizio successivo a quello di riferimento) per garantire l'immodificabilità delle scritture e la loro conservazione rispetto alle esigenze anche degli organi di controllo interni degli enti.

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 della tenuta 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

Si rimanda all'apposito capitolo presente nel MTO.

Scritture contabili esemplificative e rappresentazione bilancio

Non si ritiene pertinente indicare scritture per la fattispecie.

Predisposizione del bilancio preventivo e del rendiconto in contabilità finanziaria

Definizione e riferimenti

- Decreto 14 gennaio 2014 n. 19 (in GU n. 25 del 31-1-2014 come emendato dal Decreto 08 giugno 2017, n. 394 e successivamente ulteriormente emendato dal Decreto 15 gennaio 2025, n. 34, art. 6;
- Per l'analisi specifica delle singole casistiche, si tenga conto anche della nota tecnica n. 7 del 23 luglio 2020, le cui conclusioni sono state trasfuse con aggiornamento nel testo del presente capitolo e altresì riprese e confermate.

Commenti della commissione

Al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche, le università considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'art. 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono tenute a predisporre il bilancio preventivo unico d'ateneo non autorizzatorio e il rendiconto unico d'ateneo in contabilità finanziaria (art. 1 comma 3 del d.lgs. n. 18/2012). Le medesime università sono tenute, altresì, a predisporre 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 (art. 4 del d.lgs. n. 18/2012).

L'art. 6 del D.I. n. 34/2025 disciplina i criteri per la predisposizione del bilancio preventivo unico di ateneo non autorizzatorio e del rendiconto unico d'ateneo in contabilità finanziaria da parte delle università considerate amministrazioni pubbliche.

La disposizione replica la disciplina già recata dal previgente art. 7 del D.I. 14 gennaio 2014, n. 19 la cui originaria formulazione è stata interessata da sostanziali modifiche introdotte con il D.I. 394/2017 (art. 4, commi 1 e 2) ritenute necessarie al fine di coordinare le disposizioni previste per le università, considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, alle disposizioni previste dall'articolo 17, del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 per tutte le amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica.

Il succitato articolo 17 - che ha avuto piena attuazione con il decreto ministeriale 27 marzo 2013 - prevede, infatti, per tutte le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, alcuni adempimenti finalizzati a consentire l'elaborazione dei conti di cassa consolidati, in raccordo con le regole contabili di cui al sopra richiamato decreto 91/2011.

Le amministrazioni in contabilità civilistica, alla luce della normativa vigente, hanno l'obbligo di redigere un documento previsionale e consuntivo in termini di cassa, sulla base dello schema allegato (allegato 2) al decreto ministeriale 27 marzo 2013. La redazione dei documenti avviene attraverso la tassonomia di cui all'allegato 3 del medesimo decreto, nei casi in cui non sia ancora stata adottata la rilevazione SIOPE per tutti gli enti interessati. Inoltre, le amministrazioni in parola non sono tenute all'adozione del piano dei conti integrato di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91.

Alla luce di quanto sopra, al fine di coordinare le disposizioni previste per gli enti in contabilità civilistica, e ferma restando la necessità di assicurare l'elaborazione dei conti di cassa consolidati delle amministrazioni pubbliche, l'art. 6 prevede l'obbligo di redazione di un bilancio preventivo unico

d'ateneo e di un rendiconto unico d'ateneo in termini di cassa secondo gli schemi di cui all'allegato 2 del D.I. n. 34/2025 e le regole tassonomiche previste dal Manuale tecnico operativo (comma 1) e richiede la coerenza dei dati presenti nel Rendiconto finanziario con i dati del nuovo schema finanziario (comma 2). Il comma 3 dispone l'adeguamento della codifica SIOPE al piano dei conti finanziario di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 2013, n. 132 e successive modifiche e integrazioni, al fine di ricondurre univocamente ciascuna transazione elementare al livello aggregato di dettaglio previsto dal nuovo schema finanziario, disponendo che, a decorrere dall'adeguamento SIOPE, cessa l'obbligo di redigere il rendiconto unico d'ateneo in contabilità finanziaria con le modalità di cui al comma 1. Le università, considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono tenute ad allegare al bilancio unico d'ateneo d'esercizio il rendiconto unico d'ateneo in contabilità finanziaria secondo la codifica SIOPE. Tale prospetto contiene, relativamente alla spesa, la ripartizione per missioni e programmi.

Tenuto conto che con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 5 settembre 2017 sono state aggiornate le codifiche SIOPE, con decorrenza dal 1° gennaio 2018, ai fini dello sviluppo dell'adempimento in esame, in coerenza con le istruzioni fornite con nota MIUR prot. n. 11734/2017, a decorrere dal bilancio unico d'ateneo d'esercizio per l'anno 2018 le università, considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono tenute esclusivamente ad allegare i prospetti dei dati SIOPE al 31 dicembre 2018, completi, relativamente alla spesa, della ripartizione per missioni e programmi. Ciò assolve contestualmente l'obbligo di pubblicazione di cui all'articolo 3 del D. Lgs. n. 18 del 27 gennaio 2012 e l'obbligo di redazione del rendiconto unico in contabilità finanziaria, secondo le modalità di cui all'articolo 6, comma 3, del D.I. MIUR-MEF n. 19 del 14 gennaio 2014 come aggiornato dal D.I. MIUR-MEF n. 394 dell'8 giugno 2017 e dal D.I. MUR-MEF n. 34 del 15 gennaio 2025.

Come specificato nella nota MIUR prot. n. 11734 del 9 ottobre 2017, il rendiconto unico in contabilità finanziaria (prospetto dei dati SIOPE), dovrà essere completo – dandone evidenza in apposite colonne aggiuntive – delle spese (cassa) per missioni e programmi. In analogia, in sede di redazione del bilancio unico d'ateneo di previsione annuale, le università predispongono il bilancio preventivo unico d'ateneo non autorizzatorio in termini di cassa (allegato 2, DI MIUR-MEF n. 19 del 14 gennaio 2014 come aggiornato dal D.I. MIUR-MEF n. 394 dell'8 giugno 2017), dando evidenza in apposite colonne aggiuntive delle spese per missioni e programmi.

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, incluso 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.I. 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” intesa come rilevazione della dimensione di cassa, 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.I. 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.I. n. 21/2014.

Si rammenta, infine, la necessità di rappresentare negli schemi per missioni e programmi anche la missione 99-Servizi per conto terzi e partite di giro che deve accogliere le relative spese (rilevazione della dimensione di cassa).

La definizione di amministrazioni pubbliche

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

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

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

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

Le amministrazioni pubbliche sono definite attraverso il Regolamento UE n. 549/2013 (SEC 2010) come il raggruppamento costituito dalle "unità istituzionali che agiscono da produttori di beni e servizi non destinabili alla vendita, la cui produzione è destinata a consumi collettivi e individuali e sono finanziate da versamenti obbligatori effettuati da unità appartenenti ad altri settori, nonché dalle unità istituzionali la cui funzione principale consiste nella redistribuzione del reddito e della ricchezza del paese" (SEC 2010 par. 2.111). Le unità istituzionali che sono comprese nel settore delle amministrazioni pubbliche rientrano nelle seguenti definizioni: a) le unità pubbliche che in forza di una legge esercitano un potere giuridico su altre unità nel territorio economico e gestiscono e finanziano un insieme di attività, principalmente consistenti nel fornire alla collettività beni e servizi non destinabili alla vendita; b) le società la cui produzione consiste prevalentemente in beni e servizi non destinabili alla vendita che sono

controllate da un'amministrazione pubblica; c) le istituzioni senza scopo di lucro riconosciute come entità giuridiche indipendenti che agiscono da produttori di beni e servizi non destinabili alla vendita e che sono controllate da amministrazioni pubbliche; d) i fondi pensione autonomi se la contribuzione è obbligatoria e le amministrazioni pubbliche gestiscono i fondi per quanto concerne la fissazione e l'approvazione dei contributi e delle prestazioni.

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

Come specificato dall'Istat nella Nota esplicativa che accompagna l'elenco delle Amministrazioni pubbliche: "Per stabilire se una unità controllata dalle amministrazioni pubbliche debba essere classificata nel settore S13, il SEC 2010 prevede che ne sia verificato il comportamento economico (market/non market) attraverso l'analisi della concorrenzialità del mercato in cui essa opera (criteri qualitativi) e, in via subordinata, l'applicazione del test del 50% (criterio quantitativo). La concorrenzialità del mercato deve essere verificata mediante valutazioni che riguardano la struttura della domanda e dell'offerta, le modalità di affidamento di servizi e lavori, gli accordi contrattuali. Il test market/non market verifica in quale quota i ricavi derivanti da vendite realizzate in condizioni di mercato (market) coprono i costi di produzione (compreso il costo del capitale) sostenuti. Se tale quota risulta inferiore al 50% per un congruo periodo di tempo, l'unità deve essere classificata nel settore S.13".

L'elenco delle amministrazioni pubbliche S.13 viene definito in base alla ripartizione nei sottosettori definiti dal SEC 2010: Amministrazioni centrali, Amministrazioni locali, Enti di previdenza. A integrazione

dei tre sottosettori presenti nella realtà italiana esiste anche un quarto sottosettore Amministrazioni di Stati federati che viene valorizzato soltanto per la Germania e per la Spagna e non esiste negli altri Stati europei. Per facilitare la lettura dell'elenco predisposto annualmente dall'Istat sono, inoltre, definite all'interno dei sottosettori le tipologie di enti, in base a una classificazione statistica che ne considera sia l'attività sia l'ambito territoriale di riferimento.

In base alle definizioni europee, il sottosettore S.1311 delle amministrazioni centrali (esclusi gli enti di previdenza e assistenza sociale) comprende tutti gli organi amministrativi dello Stato e gli altri enti centrali la cui competenza si estende normalmente alla totalità del territorio economico, esclusi gli enti di previdenza e assistenza sociale. In esso sono comprese anche le istituzioni senza scopo di lucro controllate dalle amministrazioni centrali, la cui competenza si estende alla totalità del territorio economico, gli organismi regolatori del mercato che a titolo esclusivo o principale sono distributori di contributi.

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

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

Rilevanza di un corretto utilizzo dell'elenco delle amministrazioni pubbliche

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

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

Un ruolo di particolare rilievo assunto dall'elenco delle amministrazioni pubbliche risiede nel suo utilizzo per definire i conti delle amministrazioni che a esso appartengono, secondo i criteri di contabilità nazionale, e nella possibilità di individuare la corretta collocazione delle spese e delle entrate degli enti a seconda che esse siano riferite a operazioni che avvengono tra gli enti della lista o, in alternativa, tra tali enti e soggetti esterni al perimetro della pubblica amministrazione. Grande importanza è infatti assunta dalle operazioni di consolidamento dei conti che dipendono dalla individuazione dei flussi di spesa e di entrata tra le amministrazioni pubbliche; tale assemblaggio dei dati deve essere infatti riferito alla pubblica amministrazione considerata come se fosse un unico soggetto, per cui il finanziamento di un ente a un altro soggetto presente nella lista deve essere considerato come un'entrata dell'ente ricevente determinando un impatto nullo sul conto. A titolo di esempio, nel caso delle università definite amministrazioni pubbliche occorre che siano rilevati correttamente sia i trasferimenti in entrata derivanti dal finanziamento statale e di altre amministrazioni pubbliche sia i trasferimenti in uscita a beneficio di altri soggetti che possono rientrare o meno nel perimetro delle amministrazioni pubbliche. Nel caso delle spese la corretta collocazione dei flussi in uscita ha estrema rilevanza per la determinazione della spesa consolidata delle università; altrettanto vale per le entrate in corrispondenza alla determinazione delle entrate proprie o trasferite delle università.

L'elenco delle amministrazioni pubbliche è aggiornato annualmente dall'Istat e disponibile al seguente indirizzo <https://www.istat.it/it/archivio/190748>. L'elenco riportato è disponibile sulla Gazzetta Ufficiale - Serie Generale n. 225 del 26 settembre 2023.

Nella tavola successiva sono riassunte per comodità espositiva le tipologie di enti all'interno dei sottosettori individuate nell'elenco pubblicato nella Gazzetta ufficiale sopra richiamata.

Settore delle amministrazioni pubbliche - S.13	
Sottosettore	Descrizione
Amministrazioni centrali S.1311	Stato: Organi costituzionali e di rilievo costituzionale, Presidenza del Consiglio dei Ministri e Ministeri, Agenzie fiscali Enti di regolazione dell'attività economica Enti produttori di servizi tecnici e economici Autorità indipendenti Enti a struttura associativa Enti produttori di servizi assistenziali, ricreativi e culturali Enti e Istituzioni di ricerca Istituti zooprofilattici sperimentali

Amministrazioni locali S.1313	Regioni e Province autonome Province e città metropolitane Comuni Comunità montane Unioni di comuni Agenzie, enti e consorzi per il diritto allo studio universitario Agenzie ed enti regionali del lavoro Agenzie ed enti regionali di sviluppo agricolo Agenzie regionali per la rappresentanza negoziale Agenzie regionali per le erogazioni in agricoltura Agenzie regionali sanitarie e aziende ed enti di supporto al SSN Enti di governo dei servizi idrici e/o dei rifiuti (ex AATO) Autorità di sistema portuale Aziende ospedaliere, aziende ospedaliero-universitarie, policlinici e istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici Aziende sanitarie locali Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e unioni regionali Consorzi di bacino imbrifero montano Università e istituti di istruzione universitaria pubblici Parchi nazionali, consorzi ed enti gestori di parchi e aree naturali protette Agenzie ed enti per il turismo Agenzie ed enti regionali e provinciali per la formazione, la ricerca e l'ambiente Autorità di bacino del distretto idrografico Consorzi tra amministrazioni locali Consorzi universitari e interuniversitari di ricerca Fondazione lirico-sinfoniche Teatri nazionali e di rilevante interesse culturale Altre amministrazioni locali
Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale S.1314	Enti nazionali di previdenza e assistenza

La definizione delle unità e dei settori istituzionali nei conti nazionali

Il settore delle amministrazioni pubbliche costituisce uno dei cinque settori istituzionali in cui sono raggruppate le unità istituzionali residenti all'interno del paese e il cui operato concorre alla produzione del prodotto interno lordo, al consumo dei beni e servizi prodotti, all'accumulazione attraverso gli investimenti. In base alle definizioni del SEC 2010 le unità che costituiscono l'economia di un paese e i cui flussi e consistenze sono registrati nel sistema dei conti sono le unità residenti. Un'unità istituzionale è residente in un paese quando ha il suo centro di interesse economico prevalente nel territorio economico del paese; tali unità sono definite unità residenti, a prescindere dalla loro cittadinanza, dalla loro forma giuridica o dalla loro presenza nel territorio economico nel momento in cui effettuano un'operazione. Questo comporta che possono esistere una serie di differenze tra le rilevazioni a fini fiscali e le definizioni di tipo giuridico rispetto alle definizioni di tipo statistico qui utilizzate.

Una unità istituzionale è un'entità economica caratterizzata da autonomia di decisione nell'esercizio della propria funzione principale. Un'unità residente costituisce un'unità istituzionale nel territorio economico in cui ha il suo centro di interesse economico prevalente se è dotata di autonomia decisionale e se dispone di una contabilità completa o è in grado di tenere una contabilità completa. Per essere dotata di autonomia decisionale nell'esercizio della propria funzione principale un'entità deve: a) avere il diritto di possedere a pieno titolo beni e attività e può trasferire la proprietà di beni e attività mediante

operazioni effettuate con altre unità istituzionali; b) poter prendere decisioni economiche ed esercitare attività economiche di cui ha la responsabilità giuridica; c) poter assumere a proprio nome passività e altri obblighi o impegni e stipulare contratti; nonché d) poter tenere una contabilità completa, comprensiva tanto di documenti contabili nei quali è registrata la totalità delle operazioni effettuate nel corso del periodo contabile, quanto di un bilancio delle attività e delle passività.

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

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

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

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

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

PASSIVO

D) Debiti

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

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

Conto economico

A) Proventi operativi

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

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

A integrazione di quanto riguarda l'individuazione delle Amministrazioni pubbliche, si sottolinea come le definizioni dei settori istituzionali in cui è articolato il sistema economico, è funzionale anche alla corretta valorizzazione delle voci del bilancio che riguardano gli altri soggetti che ricevono risorse dalle università e erogano contributi a esse. Nel Conto economico, all'interno della sezione A) *Proventi operativi* i contributi che non vengono dalle Amministrazioni pubbliche possono essere ricondotti rispettivamente al settore del Resto del mondo per quanto riguarda il punto 4) Contributi Unione europea e Resto del mondo e ai settori delle Imprese (non finanziarie e finanziarie), delle Famiglie e delle Istituzioni sociali private per quanto riguarda il punto 7) Contributi da altri. Sempre per quanto riguarda gli allegati al citato decreto interministeriale, anche l'*Allegato 2, relativo agli schemi del bilancio di*

previsione e del rendiconto finanziario, contiene riferimenti alle Amministrazioni pubbliche e agli altri soggetti all'interno dei settori istituzionali. A titolo di esempio si riportano le voci dello schema relative alle entrate derivanti da altre amministrazioni pubbliche e dagli altri soggetti appartenenti a altri settori istituzionali e a seguire anche le uscite

Entrate

...

Trasferimenti correnti al 2° livello

Trasferimenti correnti da Amministrazioni pubbliche al 3° livello

Trasferimenti correnti da Amministrazioni centrali (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni centrali) al 4° livello

Trasferimenti correnti da Amministrazioni locali (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni locali) al 4° livello

Trasferimenti correnti da Enti di previdenza (all'interno del sottosettore Enti di previdenza) al 4° livello

Trasferimenti correnti da UE e dal Resto del mondo (all'interno del settore Resto del mondo) al 3° livello

Uscite

...

Trasferimenti correnti al 2° livello

...

trasferimenti correnti a Amministrazioni pubbliche al 3° livello

Trasferimenti correnti a Amministrazioni centrali (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni centrali) al 4° livello

Trasferimenti correnti a Amministrazioni locali (all'interno del sottosettore delle Amministrazioni locali) al 4° livello

Trasferimenti correnti a Enti di previdenza (all'interno del sottosettore Enti di previdenza) al 4° livello

Trasferimenti correnti versati a UE e al Resto del mondo (all'interno del settore Resto del mondo) al 3° livello

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

L'elenco delle amministrazioni pubbliche, con la sua articolazione per sottosectori, deve costituire uno strumento per facilitare l'attività di predisposizione dei bilanci da parte delle Università che da esso possono ricavare un supporto per la corretta imputazione dei flussi di finanziamento e di utilizzo delle risorse a esse attribuite. Per questo motivo è opportuno che il suo utilizzo non sia limitato soltanto alle strutture che predispongono il bilancio di Ateneo e che si occupano di incassi e pagamenti, ossia la direzione bilancio e la ragioneria, ma anche tutte le strutture organizzative e gestionali che ricevono trasferimenti e che utilizzano le corrispondenti risorse. Infatti, in base alle differenti organizzazioni che gli Atenei possono avere, sono numerose le strutture (Dipartimenti, Centri scientifici e altro) che interagiscono con l'esterno acquisendo e erogando risorse.

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

Un passo avanti verso una migliore comprensione della necessità di una corretta classificazione delle amministrazioni pubbliche è costituito dalla definizione del piano dei conti per le università e dal relativo

collegamento ai prospetti di bilancio. Per ciascuna voce del piano dei conti sarà opportuno anche provvedere a esplicitare le differenti tipologie di amministrazioni pubbliche cui ci si riferisce. In tale contesto, la predisposizione di un glossario deve rappresentare un utile strumento di consultazione per tutti gli operatori, che li supporti nella corretta collocazione delle diverse operazioni movimentate dalla gestione.

Composizione del bilancio unico di ateneo d'esercizio – indice e schemi

1. relazione sulla gestione
2. schemi di bilancio unico di Ateneo di esercizio
3. nota integrativa

1. Relazione sulla gestione

A discrezione di ogni Ateneo. La compilazione delle tabelle che seguono, all'interno della relazione sulla gestione, è considerata indispensabile in ogni annualità.

.....

.....

Indicazioni del rispetto dei valori previsti ex D.Lgs. n. 49/2012, per i seguenti indicatori

Spese di personale

Indicatore di personale	Stanziamiento esercizio x
Spese per il personale a carico Ateneo (A)	
FFO (B)	
Programmazione Triennale (C)	
Tasse e contributi universitari al netto dei rimborsi (D)	
TOTALE (E) = (B+C+D)	
Rapporto (A/E) = < 80%	

Sostenibilità economico finanziaria

Indicatore sostenibilità economico finanziaria	Stanziamiento esercizio x
FFO (A)	
Programmazione Triennale (B)	
Tasse e contributi universitari al netto dei rimborsi (C)	
Fitti Passivi (D)	
TOTALE (E) = (A+B+C-D)	
Spese di personale a carico Ateneo (F)	
Ammortamento mutui (G=capitale+interessi)	
TOTALE (H) = (F+G)	
Rapporto (82"%E/H) = > 1	

Indebitamento

Indicatore di indebitamento	Stanziamiento esercizio x
Ammortamento mutui (capitale+interessi)	
TOTALE (A)	
FFO (B)	
Programmazione Triennale (C)	
Tasse e contributi universitari al netto dei rimborsi (D)	
Spese di personale a carico Ateneo (E)	
Fitti passivi a carico Ateneo (F)	
TOTALE (G) = (B+C+D-E-F)	
Rapporto (A/G) = < 15%	

Limite ex art. 9 c. 28 L. 122/2010 e art. 1, co. 188 L. 266/05	
--	-------	--

Tipologia contratto	Costo anno x	Coperture esterne	Intacco sul limite anno x
Personale tecnico-amministrativo a tempo determinato			
Co.co.co. amministrative			
Collaboratori linguistici a tempo determinato			
.....			
TOTALE			

2.Schemi di Bilancio

2.1 Bilancio unico di Ateneo di esercizio

STATO PATRIMONIALE

<u>ATTIVO</u>	31.12.x	31.12.x-1
<u>A) IMMOBILIZZAZIONI</u>		
I IMMATERIALI		
1) Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo		
2) Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno		
3) Concessioni, licenze, marchi, e diritti simili		
4) Immobilizzazioni in corso e acconti		
5) Altre immobilizzazioni immateriali		
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI		
II MATERIALI		
1) Terreni e fabbricati		
2) Impianti e attrezzature		
3) Attrezzature scientifiche		
4) Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali		
5) Mobili e arredi		
6) Immobilizzazioni in corso e acconti		
7) Altre immobilizzazioni materiali		
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI		
III FINANZIARIE		
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE		
<u>TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (A)</u>		
<u>B) ATTIVO CIRCOLANTE</u>		
I RIMANENZE		
TOTALE RIMANENZE		
II CREDITI (con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo)		
1) Crediti verso MIUR e altre Amministrazioni centrali		
2) Crediti verso Regioni e Province Autonome		
3) Crediti verso altre Amministrazioni locali		
4) Crediti verso l'Unione Europea e il Resto del Mondo		
5) Crediti verso Università		
6) Crediti verso studenti per tasse e contributi		
7) Crediti verso società ed enti controllati		
8) Crediti verso altri (pubblici)		
9) Crediti verso altri (privati)		
TOTALE CREDITI		
III ATTIVITÀ FINANZIARIE		
TOTALE ATTIVITÀ FINANZIARIE		
IV DISPONIBILITÀ LIQUIDE		
1) Depositi bancari e postali		
2) Denaro e valori in cassa		
TOTALE DISPONIBILITÀ LIQUIDE		
<u>TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (B)</u>		
<u>C) RATEI E RISCONTI ATTIVI</u>		
c1) Ratei e risconti attivi		
<u>D) RATEI ATTIVI PER PROGETTI E RICERCHE IN CORSO</u>		
d1) Ratei per progetti e ricerche finanziate o co-finanziate in corso		
TOTALE ATTIVO		
<u>PASSIVO E PATRIMONIO NETTO</u>		

A) PATRIMONIO NETTO

I FONDO DI DOTAZIONE DELL'ATENEO

II PATRIMONIO VINCOLATO

- 1) Fondi vincolati destinati da terzi
- 2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali
- 3) Riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge, o altro)

TOTALE PATRIMONIO VINCOLATO

III PATRIMONIO NON VINCOLATO

- 1) Risultato dell'esercizio
- 2) Risultati relativi ad esercizi precedenti
- 3) Riserve statutarie

TOTALE PATRIMONIO NON VINCOLATO

TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)

B) FONDI PER RISCHI ED ONERI

TOTALE FONDI PER RISCHI ED ONERI (B)

C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO

D) DEBITI (con separata indicazione per ciascuna voce degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo)

- 1) Mutui e Debiti verso banche
- 2) Debiti verso MIUR e altre Amministrazioni centrali
- 3) Debiti verso Regione e Province Autonome
- 4) Debiti verso altre Amministrazioni locali
- 5) Debiti verso l'Unione Europea e il resto del Mondo
- 6) Debiti verso Università
- 7) Debiti verso studenti
- 8) Acconti
- 9) Debiti verso fornitori
- 10) Debiti verso dipendenti
- 11) Debiti verso società o enti controllati
- 12) Altri debiti

TOTALE DEBITI (D)

E) RATEI E RISCOINTI PASSIVI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI

- e1) Contributi agli investimenti
- e2) Ratei e risconti passivi

F) RATEI E RISCOINTI PASSIVI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI

- f1) Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate o co-finanziate in corso

TOTALE PASSIVO

Conto Economico

CONTATO ECONOMICO	31.12.x	31.12.x-1
A) PROVENTI OPERATIVI		

I. PROVENTI PROPRI

- 1) Proventi per la didattica
- 2) Proventi da Ricerche commissionate e trasferimento tecnologico
- 3) Proventi da Ricerche con finanziamenti competitivi

II. CONTRIBUTI

- 1) Contributi Miur e altre Amministrazioni centrali
- 2) Contributi Regioni e Province autonome
- 3) Contributi altre Amministrazioni locali
- 4) Contributi dall'Unione Europea e dal resto del Mondo
- 5) Contributi da Università
- 6) Contributi da altri (pubblici)
- 7) Contributi da altri (privati)

III. PROVENTI PER GESTIONE DIRETTA INTERVENTI PER IL DIRITTO ALLO STUDIO**IV. ALTRI PROVENTI E RICAVI DIVERSI****V. VARIAZIONE RIMANENZE****VI. INCREMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI****TOTALE PROVENTI (A)****B) COSTI OPERATIVI****VII. COSTI DEL PERSONALE**

- 1) Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica
 - a) docenti/ricercatori
 - b) collaborazioni scientifiche (collaboratori, assegnisti, ecc)
 - c) docenti a contratto
 - d) esperti linguistici
 - e) altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca
- 2) Costi del personale dirigente e tecnico-amministrativo

VIII. COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE

- 1) Costi per sostegno agli studenti
- 2) Costi per il diritto allo studio
- 3) Costi per l'attività editoriale
- 4) Trasferimenti a partner di progetti coordinati
- 5) Acquisto materiale consumo per laboratori
- 6) Variazione rimanenze di materiale di consumo per laboratori
- 7) Acquisto di libri, periodici e materiale bibliografico
- 8) Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali
- 9) Acquisto altri materiali
- 10) Variazione delle rimanenze di materiali
- 11) Costi per godimento beni di terzi
- 12) Altri costi

IX. AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI

- 1) Ammortamenti immobilizzazioni immateriali
- 2) Ammortamenti immobilizzazioni materiali
- 3) Svalutazioni immobilizzazioni
- 4) Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e nelle disponibilità liquide

X. ACCANTONAMENTI PER RISCHI E ONERI**XI. ONERI DIVERSI DI GESTIONE****TOTALE COSTI (B)****DIFFERENZA TRA PROVENTI E COSTI OPERATIVI (A-B)****C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI**

- 1) Proventi finanziari
- 2) Interessi ed altri oneri finanziari
- 3) Utili e Perdite su cambi

D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE

- 1) Rivalutazioni
- 2) Svalutazioni

E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI

- 1) Proventi
- 2) Oneri

	31.12.x	31.12.x-1
F) IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO CORRENTI, DIFFERITE, ANTICIPATE		
RISULTATO DI ESERCIZIO		

Rendiconto Finanziario

	31.12.x	31.12.x-1
Flusso Monetario (CASH FLOW) assorbito/generato dalla gestione corrente RISULTATO NETTO <i>Rettifica voci che non hanno avuto effetto sulla liquidità:</i> Ammortamenti e svalutazioni Variazione netta dei fondi rischi e oneri Variazione netta del TFR		
Flusso Monetario (CASH FLOW) assorbito/generato dalle variazioni del capitale circolante (Aumento)/Diminuzione dei crediti (Aumento)/Diminuzione delle rimanenze Aumento/(Diminuzione) dei debiti Variazione di altre voci del capitale circolante		
A) FLUSSO DI CASSA (CASH FLOW) OPERATIVO		
Investimenti in immobilizzazioni - Materiali - Immateriali - Finanziarie		
Disinvestimenti in immobilizzazioni - Materiali - Immateriali - Finanziarie		
B) FLUSSO MONETARIO (CASH FLOW) DA ATTIVITA' DI INVESTIMENTO/DISINVESTIMENTO		
Attività di finanziamento: Aumento di capitale Variazione netta dei finanziamenti a medio –lungo termine		
C) FLUSSO MONETARIO (CASH FLOW) DA ATTIVITA' DI FINANZIAMENTO		
D) FLUSSO MONETARIO (CASH FLOW) DELL'ESERCIZIO (A+B+C)		
DISPONIBILITA' MONETARIA NETTA INIZIALE		
DISPONIBILITA' MONETARIA NETTA FINALE		
FLUSSO MONETARIO (CASH FLOW) DELL'ESERCIZIO		

3.Nota integrativa

Premessa

Breve presentazione e riferimenti normativi

Criteri di Valutazione

Il presente bilancio è redatto seguendo lo schema ed i principi individuati dal D.I. 19/2014, come modificato dal decreto interministeriale 08/06/2017 n. 394, dal “Manuale tecnico operativo a supporto delle attività gestionali”, la cui versione integrale e coordinata è stata emanata dal MIUR con Decreto Direttoriale 26 luglio 2017 n. 1841, e per quanto non esplicitamente previsto, nel rispetto dei principi contabili statuiti dall’Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

I criteri di valutazione utilizzati sono conformi a quelli stabiliti nei provvedimenti sopra richiamati e non sono stati fatti oggetto di deroga. Si veda l’illustrazione delle singole poste nel seguito.

Si riportano nel prosieguo i criteri di valutazione delle seguenti poste, così come previsti nella normativa di riferimento e nel MTO.

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

.....

Tipologia di investimento	Durata anni
Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno
Concessioni, licenze, marchi, e diritti simili
Costi d'impianto, ampliamento e sviluppo
Immobilizzazioni in corso e acconti immateriali
Altre immobilizzazioni immateriali

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

.....

Tipologia di investimento	Durata anni
Terreni e Fabbricati	
Terreni
Fabbricati
Fabbricati di valore storico-artistico
Impianti macchinari e attrezzature	
Impianti e macchinari
Attrezzature elettriche ed elettroniche non scientifiche
Autovetture motoveicoli e simili
Autoveicoli da trasporto
Attrezzature elettriche ed elettroniche scientifiche
Altre attrezzature scientifiche e non
Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali	
Patrimonio librario
Opere d'arte
Opere d'antiquariato
Opere museali
Mobili e arredi	
Mobili
Arredi
Immobilizzazioni in corso e acconti materiali

RIMANENZE

Indicare le modalità di classificazione di eventuali merci, oltre ai materiali, con particolare riferimento al merchandising di Ateneo. Poiché la normativa di riferimento non prevede nel conto economico una specifica voce per la variazione delle suddette poste, tali eventuali rimanenze di magazzino devono essere assimilate a quelle di materiali.

Si ribadisce, inoltre, la necessità di confrontare il costo delle rimanenze con il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (scegliendo poi il minore fra i due) e di determinare il costo dei beni fungibili con il metodo della media ponderata.

.....

CREDITI E DEBITI

.....

DISPONIBILITA' LIQUIDE

.....

RATEI E RISCONTI

.....

PATRIMONIO NETTO

.....

FONDI PER RISCHI E ONERI

.....

FONDO TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO (TFR)

.....

COSTI E RICAVI

.....

IMPOSTE SUL REDDITO

.....

GARANZIE, IMPEGNI, BENI DI TERZI E RISCHI

.....

A) IMMOBILIZZAZIONI	Valore di carico dell'immobilizzazione	Fondo ammortamento cumulato al 31/12/x-1	Valore contabile al 31/12/x-1 <i>(valore di carico al netto del fondo ammortamento)</i>	Incrementi anno x	Decrementi anno x	Ammortamenti anno x	Fondo ammortamento cumulato al 31/12/x	Valore contabile al 31/12/x
I IMMATERIALI								
1) Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo								
2) Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno								
3) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili								
4) Immobilizzazioni in corso e acconti								
5) Altre immobilizzazioni immateriali								
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI								
II MATERIALI								
1) Terreni e fabbricati								
2) Impianti e attrezzature								
3) Attrezzature scientifiche								
4) Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali, di cui:								
- Patrimonio librario								
- Opere d'arte								
- Opere d'antiquariato								
- Opere museali								

5) Mobili e arredi								
6) Immobilizzazioni in corso e acconti								
7) Altre immobilizzazioni materiali								
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI								
III FINANZIARIE								
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE								
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (A)								

Analisi delle voci dello Stato Patrimoniale

ATTIVITÀ

IMMOBILIZZAZIONI (A)

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI (I)

Saldo al 31.12. x-1

Saldo al 31.12. x

VARIAZIONE

Descrizione sintetica della variazione della voce se ritenuta significativa

Descrivere sempre movimentazioni che siano derivate riclassificazioni e/o giroconti

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI (II)

Saldo al 31.12. x-1

Saldo al 31.12. x

VARIAZIONE

Descrizione sintetica della variazione della voce se ritenuta significativa.

Descrivere sempre movimentazioni che siano derivate riclassificazioni e/o giroconti

Terreni e Fabbricati (1)

.....

Impianti e attrezzature (2)

.....

Attrezzature scientifiche (3)

.....

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

.....

Mobili e arredi (5)

.....

Immobilizzazioni materiali in corso e acconti (6)

.....

Descrizione	Valore netto al 31.12.x-1	Incrementi esercizio	Giroconto a Fabbricati	Valore al 31.12.x
Immobilibile A				
Immobilibile B				
TOTALE				

Altre immobilizzazioni materiali (6)

.....

IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE (III)

Saldo al 31.12. x-1

.....

Saldo al 31.12. x

.....

VARIAZIONE

.....

Descrizione sintetica della variazione della voce se ritenuta significativa.

Descrivere sempre movimentazioni che siano derivate riclassificazioni e/o giroconti

Partecipazioni

Ente / Società	Tipologia	Oggetto sociale	Personalità giuridica	Partecipazione patrimoniale dell'università	% capitale posseduta	Eventuale contributo annuo da parte dell'università	Patrimonio netto al 31/12/x	Utile / Perdita di esercizio al 31/12/x	Utile / Perdita di esercizio al 31/12/x (importo)	Note
.....										
.....										
.....										
.....										
.....										
.....										
.....										

Evidenziare debiti e crediti nei confronti delle partecipate.

Come già ribadito all'interno del MTO, in nota integrativa dovrà essere fornita adeguata informativa in merito all'esistenza delle partecipazioni, al valore del conferimento iniziale e ai costi di competenza sostenuti nei singoli esercizi, nonché una adeguata rappresentazione – ove esistente - delle modalità di esercizio del controllo o del coordinamento di ogni ente incluso nell'area di consolidamento, se richiesto dalla normativa vigente. Eventuali impegni di copertura perdite o di contribuzione ai costi di esercizio a carico dell'ateneo, dovranno essere commentati nella sezione relativa.

Nel caso la partecipazione registri perdita di valore, ma essa 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.

Titoli

.....

Crediti per depositi cauzionali

.....

ATTIVO CIRCOLANTE (B)**RIMANENZE (I)**

Saldo al 31.12. x-1

Saldo al 31.12. x

VARIAZIONE

Descrizione sintetica della variazione della voce se ritenuta significativa.

CREDITI, (con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo) (II)

Saldo al 31.12.x-1

Saldo al 31.12. x

VARIAZIONE

Totale dei crediti rettificato dal Fondo svalutazione a copertura di possibili perdite derivanti da stati di insolvenza.

Descrizione	Valore al 31.12 x	Valore al 31.12. x-1	Variazioni
1) verso MIUR e altre Amministrazioni centrali			
2) verso Regioni e Province Autonome			
3) verso altre Amministrazioni locali			
4) verso l'Unione Europea e altri Organismi Internazionali			
5) verso Università			
6) verso studenti per tasse e contributi			
7) verso società ed enti controllati			
8) verso altri (pubblici)			
9) verso altri (privati)			
TOTALE			

Descrizione di ogni voce di credito e degli accadimenti più significativi.

Verso MIUR e altre Amministrazioni centrali (1)

Descrizione	Valore al 31.12. x	Valore al 31.12. x-1	Variazioni
.....			
.....			
TOTALE CREDITO LORDO			
Fondo svalutazione crediti			
TOTALE CREDITO VERSO MIUR e altre Amministrazioni centrali			

Verso Regioni e Province Autonome (2)

.....

Verso Amministrazioni locali (3)

.....

Verso l'Unione Europea e altri Organismi Internazionali (4)

.....

Verso Università (5)

.....

Verso studenti per tasse e contributi (6)

Descrivere il metodo di contabilizzazione scelto per le tasse e contributi studenti

Verso altri (pubblici) (8)

.....

Verso altri (privati) (9)

.....

Suddivisione dei crediti, in base alla scadenza, al lordo del fondo svalutazione di euro,:

Descrizione	entro l'esercizio	oltre l'esercizio
Verso MIUR e altre Amministrazioni centrali		
Verso Regioni e Province Autonome		
Verso altre Amministrazioni locali		
Verso l'Unione Europea e altri Organismi Internazionali		
Verso Università		
Verso studenti per tasse e contributi		
Verso società ed enti controllati		
Verso altri (pubblici)		
Verso altri (privati)		
TOTALE CREDITI SUDDIVISI PER SCADENZA		
TOTALE CREDITI		

Riepilogo dei crediti e del rispettivo fondo svalutazione che ne ridetermina all'anno x i valori di presunto realizzo in euro

Descrizione	Credito lordo	Fondo svalutazione Crediti	Crediti Netti
Verso MIUR e altre Amministrazioni centrali			
Verso Regioni e Province Autonome			

Descrizione	Credito lordo	Fondo svalutazione Crediti	Crediti Netti
Verso altre Amministrazioni locali			
Verso l'Unione Europea e altri Organismi Internazionali			
Verso Università			
Verso studenti per tasse e contributi			
Verso società ed enti controllati			
Verso altri (pubblici)			
Verso altri (privati)			
TOTALE			

Dettaglio della movimentazione del fondo svalutazione crediti, distinguendo – per rilevanza informativa – tra crediti verso studenti e tutti gli altri crediti.

Descrizione	Valori	Di cui su Crediti verso studenti per tasse	Di cui sugli altri Crediti
Fondo al 31.12. x-1			
- Utilizzi anno x			
- Rilasci per crediti incassati			
+ Accantonamento anno x			
TOTALE FONDO AL 31.12.2017			

DISPONIBILITA' LIQUIDE (IV)

Saldo al 31.12. x-1

Saldo al 31.12.x

VARIAZIONE

Descrizione sintetica della variazione della voce se ritenuta significativa.

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Banca c/c			
Altri c/c bancari			
Denaro e valori in cassa			
.....			
TOTALE DISPONIBILITA' LIQUIDE			

RATEI E RISCONTI ATTIVI (C)

Saldo al 31.12.x-1

Saldo al 31.12.x

VARIAZIONE

.....

Descrizione sintetica della variazione della voce se ritenuta significativa.

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Ratei e risconti attivi			
TOTALE			

Ratei e risconti attivi (c1)

.....

RATEI ATTIVI PER PROGETTI E RICERCHE IN CORSO (D)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Ratei attivi per progetti e ricerche finanziate o co-finanziate in corso			
TOTALE			

Ratei attivi per progetti e ricerche finanziate o co-finanziate in corso (d1)

PASSIVITA'**PATRIMONIO NETTO (A)**

Saldo al 31.12.x-1

Saldo al 31.12.x

VARIAZIONE

Dettaglio dei movimenti che hanno determinato tale composizione al 31 dicembre dell'anno x.

Descrizione	Valore al 31.12.x-1	Destinazione utile x-1 (CDA del.....)	Risultato d'esercizio anno x	Altri movimenti (in aumento o in decremento)	Valore al 31.12.x
I - Fondo di dotazione dell'Ateneo					
I – Fondo di dotazione dell'Ateneo					
1) Fondi vincolati destinati da terzi					
2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali					
3) Riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge, o altro)					
II – Patrimonio vincolato					
1) Risultato gestionale esercizio					
2) Risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti					
3) Riserve statutarie					
III – Patrimonio non vincolato					
TOTALE PATRIMONIO NETTO					

Dettaglio Utilizzo di riserve di Patrimonio netto in relazione agli atti di destinazione e programmazione economico – patrimoniale approvati

DIMOSTRAZIONE UTILIZZO RISERVE DI PATRIMONIO NETTO	Situazione COGE Bilancio esercizio anno x-1			Gestione e Bilancio esercizio (anno x)		Bilancio di previsione (anno x+1)			Bilancio di previsione (anno x+2)		Bilancio di previsione(anno x+3)		P.N. Finale
	P. N. DA BILANCIO D'ESERCIZIO (anno x-1)	Approvazione CdA (anno x-1): destinazione utile copertura perdita (anno x-1)	P.N. (anno x-1) (post delibera CdA destinazione utile /copertura perdita)	VARIAZIONI P.N. (durante anno x) con effetto sull'alimentazione o decremento delle poste (variazione budget economico/investimenti)	P.N. (anno x) Post delibera CDA destinazione utile/copertura perdita (anno x-1) e variazioni eventuali (anno x) confermate in sede di definizione bilancio esercizio (anno x) dato di bilancio (anno x)	Utilizzo per alimentazione Budget economico (anno x+1) e variazioni relative	Utilizzo per alimentazione Budget investimenti (anno x+1) e variazioni relative	Valore residuo P.N. (anno x+1)	Utilizzo per alimentazione Budget economico (anno x+2) e variazioni relative	Utilizzo per alimentazione Budget investimenti (anno x+2) e variazioni relative	Utilizzo per alimentazione Budget economico (anno x+3) e variazioni relative	Utilizzo per alimentazione Budget investimenti (anno x+3) e variazioni relative	Valore residuo P.N. fine triennio (anno x+3)
A) PATRIMONIO NETTO	A	B	C=A-B	D	E=(C+D)	F	G	H=E-F+G	I	L	M	N	O=H+I+L+M+N
I FONDO DI DOTAZIONE DELL'ATENEO													
II PATRIMONIO VINCOLATO													
1) Fondi vincolati destinati da terzi.													
2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali.													
3) Riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge, o altro).													
TOTALE PATRIMONIO VINCOLATO													
III PATRIMONIO NON VINCOLATO													
1) Risultato esercizio.													
2) Risultati relativi ad esercizi precedenti.													
di cui Coep													
di cui ex COFI													
3) Riserve statutarie.													
TOTALE PATRIMONIO NON VINCOLATO													
TOTALE A) PATRIMONIO NETTO													

Nota esplicativa: ipotizzando l'utilizzo dello schema di nota integrativa del bilancio dell'esercizio 2018: anno x-1 corrisponde al 2017; anno x corrisponde all'anno corrente 2018; anno x+1 corrisponde all'esercizio 2019 (per l'inserimento di utilizzi e incrementi delle riserve, può essere considerato il contenuto illustrativo sull'argomento della nota tecnica n. 02 del 2017 (www.coep.miur.it))

FONDO DI DOTAZIONE DELL'ATENEO

Descrizione sintetica della voce se ritenuta significativa e delle relative variazioni in aumento o diminuzione.

PATRIMONIO VINCOLATO

Descrivere le movimentazioni

- dei "Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali"
- delle "Riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge, o altro)"

Descrizione	Valore al 31.12.x-1	Utilizzo (decremento)	Incremento	Valore al 31.12.x
1. Fondi vincolati destinati da terzi, <i>suddivisi per tipologia di vincolo</i> : a. ... b. ... ...etc..				
2. Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali, <i>suddivisi per tipologia di vincolo</i> : a. ... b. ... ...etc...				
Riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge, o altro), <i>suddivisi per tipologia di vincolo</i> : a. ... b. ... ...etc...
			

Relativamente a ciascuna riserva vincolata è opportuno sia specificare la tipologia di vincolo esistente, sia indicare con quali risorse è stata costituita o alimentata.

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

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

Segue una descrizione sintetica delle singole poste dei decrementi (utilizzi) e degli incrementi delle voci, se ritenuta significativa.

PATRIMONIO NON VINCOLATO

Descrivere le movimentazioni intervenute dalla chiusura dell'esercizio precedente al dato rilevabile nel bilancio in corso

Descrizione	Valore al 31.12.x-1	Utilizzo (decremento)	Incremento	Valore al 31.12.x
Riserve libere ex COFI
Riserve libere ex COEP da utili di esercizi precedenti
Utile esercizio precedente
			

Descrizione delle singole poste nel dettaglio se significativa

FONDO PER RISCHI ED ONERI (B)

Descrizione	Valore al 31.12.x- 1	Accanto namenti	Utilizzi	Rilasci	Valore al 31.12.x
Fondi area personale					
Fondo per.....					
.....					
Totale fondi area personale					
Altri Fondi					
Fondo per					
.....					
Totale Altri fondi					
TOTALE FONDI PER RISCHI E ONERI					

Explicare il criterio di valutazione delle poste.

Descrivere ogni singola voce e le eventuali variazioni se ritenute significative.

Tutti i fondi devono essere dettagliatamente specificati per natura e finalità, rappresentando in modo trasparente la rilevazione e valutazione iniziale, l'utilizzo dell'anno e le eventuali rettifiche apportate.

Si ricorda che, in merito, alle passività "possibili" è necessario effettuare un richiamo in nota integrativa, mentre non è prevista iscrizione nei documenti di natura contabile. Una passività "remota", viceversa, non richiede alcuna informativa di bilancio, né in nota integrativa né, tantomeno, nel conto economico e/o nello stato patrimoniale. Ciò non esclude comunque la possibilità di darne informazione in nota integrativa qualora ciò venga ritenuto rilevante agli effetti del bilancio di esercizio.

La modalità di determinazione del fondo svalutazione crediti e del fondo rischi su crediti dovrà essere determinata applicando parametri oggettivi, basati su elementi neutrali e rappresentativi in modo significativo del fenomeno, e dovrà essere adeguatamente commentata in nota integrativa.

A tale proposito si ricorda che il saldo Crediti verso studenti deve essere indicato al netto del Fondo svalutazione crediti mentre in Nota Integrativa è necessario fornire adeguata indicazione sia dell'importo lordo dei Crediti verso studenti, sia del Fondo Svalutazione Crediti corrispondente, dando

altresì evidenza in apposita tabella della movimentazione dell'esercizio: saldo di apertura, utilizzo, accantonamento, saldo finale.

TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO (C)

Saldo al 31.12.x-1

Saldo al 31.12.x

VARIAZIONE

Descrizione sintetica della variazione della voce se ritenuta significativa

Descrizione	Valore al 31.12.x-1	Incrementi	Utilizzi	Valore al 31.12.x
Fondo TFR				
TOTALE				

DEBITI (D)

Saldo al 31.12.x-1

Saldo al 31.12.x

VARIAZIONE

Descrizione sintetica della variazione della voce se ritenuta significativa.

Debiti in relazione alla loro diversa natura:

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Mutui e debiti verso Banche			
Verso MIUR e altre Amministrazioni centrali			

Verso Regione e Province Autonome			
Verso altre Amministrazioni locali			
Verso l'Unione Europea e altri organismi Internazionali			
Verso Università			
Verso studenti			
Acconti			
Verso fornitori			
Verso dipendenti			
Verso società o enti controllati			
Altri debiti			
TOTALE			

Mutui e Debiti verso banche (1)

Dettaglio dei debiti.

POSIZIONE DEBITO	OGGETTO	QUOTA ORIGINARIA DEBITO		CREDITI E DEBITI RESIDUI AL 31.12.x	
		VOLORE NOMINALE DEBITO	QUOTA INTERESSI TOTALI	QUOTA CAPITALE RESIDUA DA PAGARE AL 31.12.x	QUOTA INTERESSI RESIDUA DA PAGARE AL 31.12.x
.....				
.....				
	Totale Debiti				

Suddivisione del debito tra quota a breve, a medio e a lungo termine:

POSIZIONE DEBITO	OGGETTO	VOLORE NOMINALE DEL DEBITO	QUOTA CAPITALE RESIDUA AL 31.12.x	Quota a breve	Quota entro i tre anni (da 2 a 3 anni)	Quota entro i 5 anni (da 4 a 5 anni)	Quota oltre i 5 anni
				(entro i 12 mesi)			
.....						
.....						
	Totale complessivo						

Debiti verso MIUR e altre Amministrazioni centrali (2)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
.....			
TOTALE			

Debiti verso Regione e Province Autonome (3)

.....

Debiti verso Altre Amministrazioni locali (4)

.....

Debiti verso Università (5)

.....

Debiti verso studenti (7)

.....

Debiti verso fornitori (9)

La voce dei debiti verso fornitori si suddivide in:

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Debiti verso fornitori			
Fatture da ricevere			
TOTALE			

Debiti verso dipendenti (10)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Debiti verso dipendenti per arretrati			
Debiti verso dipendenti per ore accantonate			
Debiti verso dipendenti per ferie accantonate			
Debiti verso dipendenti per retribuzioni correnti			
.....			
TOTALE			

Debiti verso società o enti controllati (11)

.....

Altri debiti (12)

.....

Riepilogo debiti – suddivisione per scadenza

Descrizione	Entro l'esercizio	Oltre l'esercizio
Mutui e Debiti verso banche
Verso MIUR e altre Amministrazioni centrali		
Verso Regione e Province Autonome		
Verso altre Amministrazioni locali		
Verso l'Unione Europea e altri organismi Internazionali		
Verso Università		

Descrizione	Entro l'esercizio	Oltre l'esercizio
Verso studenti		
Acconti		
Verso fornitori		
Verso dipendenti		
Verso società o enti controllati		
Altri debiti		
TOTALE		
	

RATEI E RISCONTI PASSIVI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI (E)

Saldo al 31.12.x-1

Saldo al 31.12.x

VARIAZIONE

Descrizione sintetica della variazione della voce se ritenuta significativa.

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Contributi agli investimenti			
Altri Ratei e risconti passivi			
TOTALE			

Contributi agli investimenti (e1)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
.....			
TOTALE			

Movimentazione dei risconti passivi dei contributi su investimenti:

Descrizione	Contributo a copertura del costo storico
Risconti passivi al 31 dicembre anno x-1	
- diminuzioni per...	
- diminuzioni per...	
- aumenti per...	
Risconti passivi al 31 dicembre anno x	

Altri Ratei e risconti passivi (e2)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
.....			
TOTALE			

Dettaglio delle principali componenti di ricavo riscontate.

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Risconti passivi da contribuzione studentesca			
.....			
TOTALE RISCONTI ATTIVI			

RISCONTI PASSIVI PER PROGETTI E RICERCHE IN CORSO (F)

Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate in corso (f1)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
.....			
TOTALE			

Movimentazione dei risconti passivi per progetti e ricerche in corso.

Descrizione	Importo progetto iniziale
Risconti passivi al 31 dicembre anno x-1	
- diminuzioni per...	
- diminuzioni per...	
- aumenti per.....	
Risconti passivi al 31 dicembre anno x	

CONTI D'ORDINE

Descrizione sintetica della variazione della voce se ritenuta significativa.

Immobili di terzi

Descrizione	Valore immobile
.....	

Descrizione	Valore immobile
.....	
TOTALE	

Garanzie prestate a favore di terzi

Beneficiario	Oggetto	Scadenza	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
.....				
.....				
TOTALE					

Analisi delle voci del Conto Economico

PROVENTI OPERATIVI (A)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
PROVENTI PROPRI			
CONTRIBUTI			
PROVENTI PER ATTIVITA' ASSISTENZIALE			
PROVENTI PER GESTIONE DIRETTA INTERVENTI PER IL DIRITTO ALLO STUDIO			
ALTRI PROVENTI E RICAVI DIVERSI			
VARIAZIONE RIMANENZE			
INCREMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI			
TOTALE			

Descrizione sintetica delle variazioni delle voci se ritenute significative.

PROVENTI PROPRI (I)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Proventi per la didattica			
Proventi da ricerche commissionate e trasferimento tecnologico			
Proventi da ricerche con finanziamenti competitivi			
TOTALE			

Proventi per la didattica (1)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
.....			
.....			
TOTALE			

Descrivere il metodo di contabilizzazione scelto per le tasse e contributi studenti.

Proventi da ricerche commissionate e trasferimento tecnologico (2)

.....

Proventi da ricerche con finanziamenti competitivi (3)

.....

CONTRIBUTI (II)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
CONTRIBUTI CORRENTI			
1. Contributi Miur e altre Amministrazioni centrali			
2. Contributi Regioni e Province autonome			
3. Contributi altre Amministrazioni locali			
4. Contributi Unione Europea e altri Organismi Internazionali			
5. Contributi da Università			
6. Contributi da altri (pubblici)			
7. Contributi da altri (privati)			
TOTALE CONTRIBUTI CORRENTI			
CONTRIBUTI PER INVESTIMENTI			
1. Contributi Miur e altre Amministrazioni centrali			
2. Contributi Regioni e Province autonome			
3. Contributi altre Amministrazioni locali			
4. Contributi Unione Europea e altri Organismi Internazionali			
5. Contributi da Università			
6. Contributi da altri (pubblici)			
7. Contributi da altri (privati)			
TOTALE CONTRIBUTI PER INVESTIMENTI			
TOTALE			

Contributi MIUR e altre Amministrazioni centrali (1)

Dettaglio FFO (soggetto a modifiche sulla base della concreta articolazione di tale provento secondo il relativo DM annuale)

FFO DM	Anno x	Anno x-1	Variazioni x su x-1
Assegnazioni per obbligazioni assunte nei pregressi esercizi			
Interventi quota base			
- quota storica			
- costo standard			
- programmazione triennale consolidata			
Assegnazione quota premiale (L. 1/2009)			
a) 60% valutazione qualità della ricerca (VQR 2011-2014)			
b) 20% valutazione delle politiche di reclutamento (VQR 2011-2014)			
c) 20% autonomia responsabile			
Correttivi una tantum			
Intervento perequativo (art. 11, L 240/10)			
Correttivi una tantum			
Piani straordinari			
- Piano straordinario ordinari 2016			
- Piano straordinario ricercatori 2016			
- Piano straordinario associati 2012			
- Piano straordinario associati 2013			
- Piano straordinario ricercatori 2015			
Programmazione triennale			

FFO DM	Anno x	Anno x-1	Variazioni x su x-1
Interventi a favore degli studenti			
1) borse post lauream			
2) fondo sostegno giovani			
- <i>mobilità</i>			
- <i>assegni tutorato</i>			
- <i>corsi strategici</i>			
No tax area			
.....			
TOTALE FFO			

Descrizione sintetica delle variazioni delle voci se ritenute significative.

Contributi Regioni e Province autonome (2)

.....

Contributi altre Amministrazioni locali (3)

.....

Contributi Unione Europea e altri Organismi Internazionali (4)

.....

Contributi da Università (5)

.....

Contributi da altri (pubblici) (6)

.....

Contributi da privati (7)

.....

Si raccomanda di specificare, rispetto all'ammontare complessivo di ciascuna tipologia di contributo in A) II, la destinazione dei suddetti contributi e una descrizione sintetica delle variazioni delle voci, se ritenute significative.

È necessario altresì esplicitare le componenti di A) II collegate alle liberalità, a loro volta contabilizzate secondo le indicazioni del MTO, distinguendo a seconda del soggetto pubblico o privato da cui provengono. Si ricorda che la nota integrativa deve contenere un riepilogo delle liberalità vincolate per decisione degli organi amministrativi, con l'indicazione, per quelle di importo rilevante per la gestione, della tipologia di vincolo e dell'effettivo impiego all'interno di ciascun esercizio.

Circa le liberalità condizionate, la nota integrativa contiene un riepilogo generale, con l'indicazione, per quelle di importo rilevante per la gestione, delle condizioni previste dai relativi contratti, assicurando comunque la necessaria discrezione nell'indicazione delle specificità dell'operazione ove rispetto alle volontà del donatore vi siano esigenze di riservatezza.

PROVENTI PER ATTIVITÀ ASSISTENZIALE (III)

La voce non va esposta così come previsto dal MTO.

PROVENTI PER GESTIONE DIRETTA INTERVENTI PER IL DIRITTO ALLO STUDIO (IV)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
.....			
.....			
TOTALE			

Descrizione sintetica delle variazioni delle voci se ritenute significative.

ALTRI PROVENTI E RICAVI DIVERSI (V)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Utilizzo di riserve di patrimonio netto derivanti da contabilità finanziaria			
.....			
TOTALE			

Descrizione sintetica delle variazioni delle voci se ritenute significative. Indicare esplicitamente eventuali utilizzi di riserve di patrimonio netto derivanti da contabilità finanziaria

VARIAZIONE RIMANENZE (VI)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
.....			
.....			
TOTALE			

Descrizione sintetica delle variazioni delle voci se ritenute significative.

INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI (VII)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
.....			
TOTALE			

Descrizione sintetica delle variazioni delle voci se ritenute significative.

COSTI OPERATIVI (B)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
COSTI DEL PERSONALE			
COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE			
AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI			
ACCANTONAMENTI PER RISCHI E ONERI			
ONERI DIVERSI DI GESTIONE			
TOTALE			

COSTI DEL PERSONALE (VIII)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x- 1	Variazio ni
1) Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica			
a) docenti/ricercatori			
Competenze fisse			
Competenze per supplenze, attività commerciale, indennità di rischio, premialità, altre competenze accessorie			
Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP)			
TOTALE a) docenti/ricercatori			
b) collaborazioni scientifiche (collaboratori, assegnisti, ecc)			
Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP)			
TOTALE b) collaborazioni scientifiche (collaboratori, assegnisti, ecc)			
c) docenti a contratto			

Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP)			
TOTALE c) docenti a contratto			
d) esperti linguistici			
Indennità TFR			
Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP)			
TOTALE d) esperti linguistici			
e) altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca			
Indennità TFR			
Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP)			
TOTALE e) altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca			
TOTALE 1) Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica			
2) Costi del personale dirigente e tecnico-amministrativo			
Competenze fisse			
Competenze per attività commerciale, indennità di rischio, premialità, buoni-pasto, altre competenze accessorie			
Indennità TFR			
Oneri previdenza integrativa e Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP)			
TOTALE 2) Costi del personale dirigente e tecnico-amministrativo			

Descrizione sintetica delle variazioni delle voci se ritenute significative.

Dotazioni organico

Personale docente e ricercatore

ORGANICO	Anno x	Anno x-1	Variazione n° unità	Variazion e %
----------	--------	----------	---------------------	---------------

Personale di ruolo				
Professori Ordinari				
Professori Associati				
Ricercatori a tempo indeterminato				
Ricercatori a tempo determinato				
Professori straordinari a tempo determinato				
Assistenti				
Totale personale di ruolo				
Personale in convenzione				
Professori				
Ricercatori				
Totale personale in convenzione				
TOTALE PERSONALE DOCENTE E RICERCATORE				

Descrizione sintetica delle variazioni delle voci se ritenute significative.

Personale dirigente e tecnico amministrativo

ORGANICO	Anno x	Anno x-1	Variazione n° unità	Variazione %
Personale a tempo indeterminato				
di cui dirigenti				
di cui categoria EP				
di cui categorie D, C, B				
Totale personale a tempo indeterminato				
Personale a tempo determinato				
di cui dirigenti				

di cui categorie D, C, B				
Totale personale a tempo determinato				
TOTALE PERSONALE DIRIGENTE E TECNICO-AMMINISTRATIVO				

COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE (IX)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Costi per sostegno agli studenti			
Costi per il diritto allo studio			
Costi per l'attività editoriale			
Trasferimenti a partner di progetti coordinati			
Acquisto materiale di consumo per laboratori			
Variazione rimanenze di materiale di consumo per laboratori			
Acquisto di libri, periodici e materiale bibliografico			
Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali			
Acquisto altri materiali			
Variazione delle rimanenze di materiali			
Costi per godimento beni di terzi			
Altri costi			
TOTALE			

Descrizione sintetica delle variazioni delle voci se ritenute significative.

Costi per sostegno agli studenti (1)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
.....			
.....			
TOTALE			

Costi per il diritto allo studio (2)

.....

Costi per l'attività editoriale (3)

.....

Trasferimenti a partner di progetti coordinati (4)

.....

Acquisto materiale di consumo per laboratori (5)

.....

Variazione rimanenze di materiale di consumo per laboratori (6)

.....

Acquisto di libri, periodici e materiale bibliografico (7)

Da articolare in almeno tre sottovoci:

- libri,
- periodici,
- altro materiale bibliografico

.....

Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali (8)

.....

Manutenzione e gestione strutture

Utenze e canoni

Acquisti di servizi

.....

Acquisto altri materiali (9)

.....

Variazione delle rimanenze di materiali (10)

.....

Costi per godimento beni di terzi (11)

.....

Dettaglio voci.

.....

.....

Altri costi (12)

.....

Compensi, indennità e rimborsi ai componenti degli organi istituzionali

COGNOME	COMPENSO	GETTONI	RIMBORSO SPESE	INIZIO INCARICO	FINE INCARICO
Rettore					

Consiglio di Amministrazione					
Senato Accademico					
Collegio Revisori dei Conti					
Nucleo di valutazione					

AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI (X)

Descrizione	Valore al 31.12. x	Valore al 31.12. x-1	Variazio ni
Ammortamenti			
Ammortamenti immobilizzazioni immateriali			
Ammortamenti immobilizzazioni materiali			
Totale ammortamenti			
Svalutazioni			
Svalutazione immobilizzazioni			
Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e nelle disponibilità liquide			
Totale svalutazioni			
TOTALE			

Descrizione sintetica delle variazioni delle voci se ritenute significative.

AMMORTAMENTI

Descrizione sintetica delle variazioni delle voci se ritenute significative.

Ammortamenti immobilizzazioni immateriali (1)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
.....			
.....			
TOTALE			

Ammortamenti immobilizzazioni materiali (2)

.....

SVALUTAZIONI

Svalutazione immobilizzazioni (3)

.....

Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e nelle disponibilità liquide (4)

.....

ACCANTONAMENTI PER RISCHI E ONERI (XI)

L'ammontare degli accantonamenti è riassunto di seguito:

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x- 1	Variazioni
Accantonamenti area personale			
Accantonamento a			
Accantonamento a			

Totale accantonamenti area personale			
Accantonamenti area amministrazione			
Accantonamento a			
Accantonamento a			
Totale accantonamenti area amministrazione			
TOTALE ACCANTONAMENTI			

Illustrare adeguatamente le ragioni e le modalità di iscrizione degli accantonamenti, nonché i principi che li giustificano.

ONERI DIVERSI DI GESTIONE (XII)

Descrizione sintetica delle variazioni delle voci se ritenute significative.

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Versamenti allo Stato			
.....			
TOTALE			

Disposizioni di contenimento della spesa (soggette a modifiche sulla base della normativa vigente)

Disposizioni di contenimento	versamento	Capitolo Capo x	estremi dei versamenti effettuati
Applicazione D.L. n. 78/2010 conv. L. n. 122/2010			
Art. 6 comma 1 (Spese per organismi collegiali e altri organismi)			
Art. 6 comma 3 come modificato dall'art. 10, c.5, del D.L. n. 210/2015 e successivamente dall'art. 13, comma 1 D.L. n. 244/2016 (legge n. 19/2017) (Indennità, compensi, gettoni, retribuzioni corrisposte a consigli di amministrazione e organi collegiali comunque denominati ed ai titolari di incarichi di qualsiasi tipo 10% su importi risultanti alla data 30 aprile 2010)			
Art. 6 comma 8 (Spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e di rappresentanza)			
Art. 6 comma 9 (Spese per sponsorizzazioni)			
Art. 6 comma 14 (Spese per acquisto, manutenzione, noleggio ed esercizio di autovetture, nonché per acquisto di buoni taxi)			
TOTALE Applicazione D.L. n. 78/2010 conv. L. n. 122/2010 - Somme provenienti dalle riduzioni di spesa derivanti dall'adozione delle misure di cui all'articolo 6 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, versate dagli enti e dalle amministrazioni dotati di autonomia finanziaria (Art. 6 comma 21)		3334	
Art. 2 commi 618* e 623 L. n. 244/2007 - *come modificato dall'art. 8, c.1, della L.n. 122/2010 - (Spese di manutenzione ordinaria e straordinaria degli immobili utilizzati: 2% del valore immobile utilizzato - Nel caso di esecuzione di interventi di sola manutenzione ordinaria degli immobili utilizzati: 1% del valore dell'immobile utilizzato)		3452	
Applicazione D.L. n. 112/2008 conv. L. n. 133/2008			
Art. 61 comma 9 (compenso per l'attività di componente o di segretario del collegio arbitrale)		3490	
Art. 61 comma 17 (somme provenienti da riduzioni di spesa e maggiori entrate di cui all'art. 61, con esclusione di quelle di cui ai commi 14 e 16)		3492	

Art. 67 comma 6 (somme provenienti dalle riduzioni di spesa contrattazioni e integrativa e di controllo dei contratti nazionali ed integrativi)		3348	
TOTALE Applicazione D.L. n. 112/2008 conv. L. n. 133/2008			
Applicazione D.L. n. 201/2011, conv. L. n. 214/2011			
Art. 23-ter comma 4 (somme rinvenienti applicazione misure in materia di trattamenti economici)		3512	
TOTALE Applicazione D.L. n. 201/2011, conv. L. n. 214/2011			
TOTALE			

PROVENTI E ONERI FINANZIARI (C)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Proventi finanziari			
Interessi e altri oneri finanziari			
Utili e perdite su cambi			
TOTALE			

Descrizione sintetica delle variazioni delle voci se ritenute significative.

Proventi finanziari (1)

.....

Interessi e altri oneri finanziari (2)

.....

Utili e perdite su cambi (3)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Utili su cambi			
Perdite su cambi			
TOTALE			

RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE (D)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Rivalutazioni			
Svalutazioni			
TOTALE			

Descrizione sintetica delle variazioni delle voci se ritenute significative.

PROVENTI E ONERI STRAORDINARI (E)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Proventi			
Oneri			
TOTALE			

Descrizione sintetica delle variazioni delle voci se ritenute significative.

Proventi (1)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
.....			
.....			
TOTALE			

Oneri (2)

.....

RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A - B ± C ± D ± E)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Risultato prima delle imposte			

IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO CORRENTI, DIFFERITE, ANTICIPATE (F)

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
IRAP retributivo			
- docenti e ricercatori			
- collaborazioni scientifiche			
- docenti a contratto			
- esperti linguistici			

- altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca			
- personale dirigente e tecnico amministrativo			
TOTALE IRAP retributivo			
IRAP produttivo			
IRES su attività commerciale			
IRES su redditi sfera istituzionale			
.....			
TOTALE IMPOSTE			

Descrizione sintetica delle variazioni delle voci se ritenute significative.

RISULTATO DI ESERCIZIO

Descrizione	Valore al 31.12.x	Valore al 31.12.x-1	Variazioni
Risultato prima delle imposte			
Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite, anticipate			
RISULTATO DI ESERCIZIO			

Altre informazioni

COMMENTO AGLI ANDAMENTI DEI FLUSSI DI CASSA EVIDENZIATI NEL RENDICONTO FINANZIARIO

Inserire in questa sezione un commento sugli andamenti dei flussi di cassa evidenziati nel rendiconto finanziario. In particolare, si richiede un commento all'andamento:

- del cash flow operativo, sottolineando le principali dinamiche che, attraverso il metodo indiretto, hanno influenzato la sua determinazione (dal risultato netto, passando per le voci di rettifica – anche esplicitando l'eventuale ruolo degli avanzi di amministrazione ex COFI- e concludendo con le variazioni del capitale circolante);
- del cash flow da investimenti e disinvestimenti, enucleando le operazioni di investimento ed investimento più significative, nonché le motivazioni gestionali di tali operazioni;
- il flusso monetario da finanziamenti, riportando le operazioni più significative e loro motivazioni.

Si richiede altresì un commento alla situazione generale della liquidità e al suo andamento nel tempo, fornendo spiegazioni esaustive circa eventuali variazioni significative nel corso del tempo, sia in senso negativo che positivo, nonché, per gli atenei statali, le relazioni fra tali andamenti della liquidità e il rispetto dei limiti di spesa e dell'obiettivo del fabbisogno finanziario.

STRUMENTI DI FINANZA DERIVATA

Indicare l'esistenza o meno e descrivere la casistica relativa

EVENTI SUCCESSIVI

.....

Proposta al Consiglio di Amministrazione di destinazione dell'utile /copertura della perdita e ridefinizione delle riserve di patrimonio netto.

Proposta al Consiglio di Amministrazione di destinazione del risultato di esercizio.

.....

.....

.....

Riepilogo.

	Valore pre destinazione utile Al 31.12.x	Destinazione utile anno x	Valore post destinazione utile
I - Fondo di dotazione dell'Ateneo			
I – Fondo di dotazione dell'Ateneo			
1) Fondi vincolati destinati da terzi			
2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali			
3) Riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge, o altro)			
II – Patrimonio vincolato			
1) Risultato gestionale esercizio			
2) Risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti			
3) Riserve statutarie			
III – Patrimonio non vincolato			
TOTALE PATRIMONIO NETTO			

Riepilogo vincoli proposti al Consiglio di Amministrazione.

.....

Classificazione voci di ricavi e costi e inserimento nello schema di conto economico

Descrizione sintetica della fattispecie e della casistica

Il presente documento, partendo dallo schema di conto economico, seconda parte dell'allegato 1 al D.I. n. 19/2014, indica le modalità di classificazione dei costi e dei ricavi dell'anagrafica conti delle singole università al fine di procedere alla corretta ed omogenea rappresentazione nelle sintesi prodotte in base allo schema ministeriale.

Riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari

- D.I. MIUR-MEF 14 gennaio 2014 n. 19 (in GU n. 25 del 31-1-2014 come emendato dal Decreto 08 giugno 2017, n. 394 e successivamente ulteriormente emendato dal Decreto 15 gennaio 2025, n. 34; in seguito "Decreto n. 19/2014"), allegato 1 schemi di bilancio contabilità economico-patrimoniale, conto economico;
- Principio Contabile OIC n. 12 in riferimento a "Il contenuto delle voci del conto economico", paragrafi 47 - 105;
- Manuali di tecnica contabile relativi alla fattispecie, applicabili ai sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e/o compatibili per quanto attiene alle Università non statali;
- "Note Tecniche" emanate fino alla data di approvazione della presente versione del Manuale Tecnico Operativo dalla Commissione per la Contabilità Economico-Patrimoniale della Università (Nota tecnica 1), il cui contenuto è stato trasfuso nella presente casistica;
- Per l'analisi specifica delle singole casistiche, si tenga conto anche delle "Risposte a quesiti" pubblicate sul sito "*coep.miur.it*" n. 58 del 07/05/2019 "Utili da partecipazione", n. 53 del 24/10/2018 "Assegnazione Rete GARR", n. 51 del 05/10/2018 "trattamento contabile rimborso tasse studenti", n. 50 del 30/07/2018 "trattamento contabile rimborso tasse studenti", n. 49 del 30/07/2018 "Proventi per attività assistenziale", n. 24 del 16/05/2017 "scritture contabili relative alla nota Miur prot. 4872 del 21.4.17 Fondi edilizia universitaria – Attuazione art. 1, commi 628-630 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016)", n. 10 del 03/11/2016 "Trasferimenti a partner di progetti coordinati", n. 71 del 29/04/2022 "contributi investimento", n. 61 del 19/12/2019 "Proventi da finanziamenti competitivi", n. 41 del 11/06/2018 "Proventi per attività assistenziale", n. 38 del 01/06/2018 "Buoni pasto nello schema di conto economico", n. 37 del 01/06/2018 "Lasciti e donazioni nello schema di conto economico" e n. 34 01/08/2017 "SCHEMA DI BE EX DM 925/2015". Le conclusioni e risposte coerenti al testo del presente capitolo, ove di rilevanza generale, sono state riprese e confermate nel testo del Manuale Tecnico Operativo.

Commenti della commissione

L'introduzione della contabilità economico – patrimoniale (nel seguito COEP) nelle università ha avuto fra i suoi vari obiettivi anche la possibilità di procedere all'analisi dei bilanci degli atenei, effettuando comparazioni sui dati rivenienti dalle sintesi di stato patrimoniale e di conto economico, per cui è imprescindibile l'omogeneità del contenuto delle varie poste.

Il Decreto sui principi contabili per le Università (D.I. n. 19/2014) ha previsto un unico schema di stato patrimoniale e di conto economico (allegato 1), al fine di garantire una omogenea rappresentazione dei dati di bilancio da parte di tutti gli Atenei.

Il presente documento, partendo dallo schema di conto economico, si pone l'obiettivo di fornire indicazioni operative esemplificative, allo scopo di favorire omogeneità di comportamenti e delle prassi contabili nel sistema universitario, in riferimento alla classificazione delle varie voci di costo e ricavo del conto economico e di associazione alle voci dello schema ministeriale.

L'indicazione operativa si sostanzia nella predisposizione di un prospetto (di seguito alle presenti note), strutturato in tre distinte colonne quali:

- voci del conto economico dello schema ministeriale – allegato 1 al D.I. n. 19/2014;
- tipologia di ricavi / costi;
- commenti di chiarimento e illustrazione.

La tipologia ricavi / costi, indicata nella colonna centrale del prospetto allegato "A" alla presente nota, è esemplificativa rispetto alle voci che possono interessare il raggruppamento ai fini della riclassificazione per esposizione nello schema ministeriale e costituisce riferimento di semplice indicazione. Ciascun ateneo, sulla base della propria impostazione di piano dei conti, potrà pertanto tenere conto delle peculiarità che caratterizzano la propria gestione al fine di procedere alla riclassificazione sulla base dei criteri esposti.

Si ricorda che, in base all'art. 3, comma 5 del D.I. 19/2014, *"per le università non considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'art. 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, la struttura obbligatoria per lo Stato Patrimoniale si limita alle voci precedute da lettere maiuscole e numeri romani, per il Conto Economico si limita alle voci precedute da lettere maiuscole e numeri romani"*. Di conseguenza le indicazioni formulate per la riclassificazione costituiscono suggerimenti e saranno tenute in considerazione dalle Università non statali, nei limiti e termini in cui applicheranno o meno la suddetta struttura del conto economico inserita nell'allegato 1 al D.I. n. 19/2014.

Schema di classificazione

VOCI SCHEMA MINISTERIALE allegato 1 D.M. n. 34/2025	Tipologie RICAVI/COSTI	Indicazioni esplicative
CONTO ECONOMICO	CRITERIO: La tipologia indicata è esemplificativa rispetto alle voci che possono interessare il raggruppamento ai fini della riclassificazione per esposizione nello schema ministeriale di CE e costituisce riferimento di semplice ispirazione; ciascun ateneo, sulla base della propria impostazione di piano dei conti, dovrà tenere conto delle peculiarità che caratterizzano la propria gestione al fine di procedere alla riclassificazione sulla base dei criteri esposti privilegiando sempre la natura dei ricavi e dei costi	
A) PROVENTI OPERATIVI		

I. PROVENTI PROPRI

1) Proventi per la didattica	Proventi per corsi di laurea (inclusi corsi singoli) Proventi per corsi post laurea (dottorato, scuole specializzazione, master) Tasse esame di Stato e contributi diversi (es. accesso programmato) Diritti di segreteria Proventi per recuperi e penalità da tasse e contributi Proventi per corsi di formazione Recuperi e rimborsi specifici dell'attività didattica Proventi derivanti da servizi CLA Proventi per altri servizi didattici a pagamento (compresa formazione a pagamento) Altri proventi e ricavi che derivino dall'attività didattica e di formazione professionale, ivi compreso attività di selezione, esami di abilitazione, altri corsi di preparazione, certificazioni linguistiche, ecc. (sia che risultino classificati come istituzionali o commerciali)	Si evidenzia che eventuali rimborsi a favore degli studenti e/o riduzioni sono da considerare minori ricavi. Solo quando i rimborsi e le restituzioni che vengono contabilizzati nell'esercizio sono relativi ad anni precedenti costituiscono voci da rappresentare fra i costi dell'esercizio.
2) Proventi da Ricerche commissionate e trasferimento tecnologico	Proventi da ricerche commissionate di natura commerciale Proventi da trasferimento tecnologico Proventi da royalties su brevetti e altre opere dell'ingegno Proventi da trasferimento tecnologico commerciali	Vengono qui riclassificate le voci dei proventi riferiti alla ricerca e trasferimento tecnologico (commerciali e non). Sono esclusi i proventi di carattere commerciale non riconducibili alla ricerca (ad es.: merchandising, utilizzo spazi e logo, prestazioni tariffate, ecc.) collocati nella voce <i>V.Altri proventi e ricavi diversi</i>
3) Proventi da Ricerche con finanziamenti competitivi	Contributi per finanziamenti competitivi da Mur (PRIN, FIRB, PON, ERC) e altri Ministeri Contributi per finanziamenti competitivi da Unione Europea e altri soggetti (italiani e esteri) Contributi per finanziamenti competitivi da Unione Europea e altri soggetti (italiani e esteri) Contributi su progetti di ricerca da pubblico e privato	Comprende i proventi competitivi del PNRR area "ricerca" percepiti nello svolgimento dell'attività istituzionale (non come soggetti esecutori affidatari al pari operatori economici)

II. CONTRIBUTI

1) Contributi Miur e altre Amministrazioni centrali	Trasferimenti correnti (finalizzati e non) e quote di competenza dell'esercizio dei contributi per investimenti e/o in c/to capitale. Sono compresi 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. Le amministrazioni centrali sono quelle quali organi e amministrazioni dello Stato anche a ordinamento autonomo.	I ricavi per contributi devono essere contabilizzati per l'ammontare effettivamente spettante al netto di quelle somme ricevute come mandatario destinate ad altri partner nel caso in cui l'Ateneo operi all'interno di un mandato con rappresentanza. Vengono qui riclassificati: i proventi per la didattica riferiti a finanziamenti competitivi che hanno natura di contributo (rif quesito coep 61); i lasciti e donazioni (proventi 5 per mille, e altre erogazioni o liberalità) (rif quesito coep 37); 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 (si veda la casistica MTO contributi in c/to esercizio)
2) Contributi Regioni e Province autonome	Trasferimenti correnti (finalizzati e non) e quote di competenza dell'esercizio dei contributi per investimenti e in c/to capitale.	
3) Contributi altre Amministrazioni locali	Trasferimenti correnti (finalizzati e non) e quote di competenza dell'esercizio dei contributi per investimenti. Le amministrazioni locali sono quelle di cui all'Elenco delle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato individuate ai sensi dell'articolo 1, comma 3 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 e ss.mm. (Legge di contabilità e di finanza pubblica), ad eccezione di Regioni e Province autonome e Università	
4) Contributi Unione Europea e dal Resto del Mondo		
5) Contributi da Università		
6) Contributi da altri (pubblici)	Trasferimenti correnti (finalizzati e non) e quote di competenza dell'esercizio dei contributi per investimenti e in c/to capitale.	
7) Contributi da altri (privati)		

VOCI SCHEMA MINISTERIALE allegato 1 D.M. n. 34/2025	Tipologie RICAVI/COSTI	Indicazioni esplicative
III. PROVENTI PER ATTIVITÀ ASSISTENZIALE	Non usare, l'attività non viene svolta	Nella voce non devono essere indicati valori e associati voci di ricavo, poichè gli Atenei non svolgono attività assistenziale che è propria degli enti e aziende del SSN.

VOCI SCHEMA MINISTERIALE allegato 1 D.M. n. 34/2025	Tipologie RICAVI/COSTI	Indicazioni esplicative
IV. PROVENTI PER GESTIONE DIRETTA INTERVENTI PER IL DIRITTO ALLO STUDIO	Proventi gestione diretta diritto allo studio	I conti vengono riclassificati nella voce solo se i relativi ricavi sono derivanti da gestione diretta del diritto allo studio (come avviene ad esempio per le Università della Lombardia); in altri casi (alloggio, mensa, servizi accessori, ecc. d'iniziativa propria) inserire le voci di provento nella voce di riclassificazione "V" degli "Altri Proventi e Ricavi Diversi" salvo che siano accessori a prestazioni di servizi didattici e di formazione a pagamento perché in tal caso vanno nella voce "I. Proventi propri 1) Proventi per la didattica". Anche il conto dell'incasso della tassa regionale da parte dell'Ateneo non deve essere inserito nella voce se riversato successivamente alla Regione mancando la gestione diretta degli interventi; infatti non si tratta di un ricavo, ma di un incasso in nome e per conto in tale ipotesi con iscrizione di un debito nelle passività dell'Ateneo da cui deriverà il riversamento alla Regione
V. ALTRI PROVENTI E RICAVI DIVERSI	Proventi da beni immobili (fitti attivi, da fabbricati, terreni, edifici) e altri beni mobili (noleggi, ecc.) Proventi dallo sfruttamento di beni immateriali diversi da brevetti Proventi da servizi a tariffario e prestazioni a pagamento Abbuoni, arrotondamenti e sconti attivi Proventi derivanti da altri servizi e godimento Vendite prodotti merchandising Proventi sponsorizzazioni, pubblicità e concessione, marchio Vendita prodotti e servizi di editoria Plusvalenze patrimoniali ordinarie Proventi servizi mensa dipendenti, studenti e altri servizi alloggio e similari Proventi derivanti dalla vendita di beni non strumentali Recupero oneri del personale comandato presso terzi; prestazioni di consulenza verso terzi non altrimenti classificabili Sopravvenienze attive e insussistenze di passivo ordinarie Ricavi derivanti da utilizzo effettivo avvenuto nell'esercizio delle riserve ex Co.Fi. Con relativa contabilizzazione fra i ricavi COGE Recupero e rimborsi diversi (per competenze al personale non dovute, di tributi dall'erario, ecc. similari)	Vengono qui riclassificati anche i proventi di carattere commerciale non riconducibili alla ricerca e alla didattica (ad es.: merchandising, utilizzo spazi e logo, prestazioni tariffate, consulenze verso terzi, ecc.) che non hanno trovato collocazione nelle voci precedenti. Si tratta di raccogliere nella voce tutte le fattispecie residuali che non hanno trovato specifica indicazione nelle voci precedenti. La distinzione fra sopravvenienze e insussistenze ordinarie e quelle relative alla gestione straordinaria trova origine nell'applicazione dei principi OIC
VI. VARIAZIONE RIMANENZE	Rimanenze finali di magazzino Rimanenze iniziali di magazzino (-)	
VII. INCREMENTO IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI	Proventi opere in economia immobilizzazioni materiali e immateriali	
B) COSTI OPERATIVI		
VIII. COSTI DEL PERSONALE		
1) Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica		
a) docenti/ricercatori	Competenze fisse al personale docente/ricercatore Competenze per supplenze personale docente/ricercatore Compensi per attività commerciale al personale docente/ricercatore Competenze per indennità di rischio personale docente/ricercatore Premialità personale docente/ricercatore Altre competenze accessorie al personale docente/ricercatore Oneri per Classi e Scatti personale docente Competenze per missioni e trasferta (ove costituenti retribuzione) Competenze per ore accantonate e ferie non godute Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP), compreso quelli commisurati alle ore accantonate e ferie non godute	Vengono qui riclassificati i nuovi contratti di ricerca ex articolo 14, comma 6-septies del decreto-legge n. 36 del 2022, come convertito dalla legge n. 79 del 2022, che ha inteso modificare l'articolo 22 della legge 240 del 2010
b) collaborazioni scientifiche (collaboratori, assegnisti, ecc)	Assegni di Ricerca Collaborazioni coordinate e continuative scientifiche Collaborazioni esterne scientifiche di tipo occasionale Competenze per missioni e trasferta (ove costituenti retribuzione) Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP)	
c) docenti a contratto	Docenti a contratto Incarichi insegnamento docenti altri atenei Contratti per attività di supporto alla didattica, compresi incarichi didattica integrativa Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP)	
	Esperti linguistici a tempo indeterminato Esperti linguistici a tempo determinato	Nella voce trovano collocazione anche i costi per accantonamenti ad eventuali fondi di previdenza

VOCI SCHEMA MINISTERIALE allegato 1 D.M. n. 34/2025	Tipologie RICAVI/COSTI	Indicazioni esplicative
d) esperti linguistici	Trattamento accessorio agli esperti linguistici Competenze per ore accantonate e ferie non godute Competenze per missioni e trasferta (ove costituenti retribuzione) Indennità TFR esperti linguistici Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP), compreso quelli commisurati alle ore accantonate e ferie non godute	Nella voce trovano collocazione anche i costi per accantonamenti ad eventuali fondi di previdenza integrativi diversi dal TFR se previsti da accordi aziendali o da norme interne a ciascun Ateneo. La voce rileva l'importo dell'accantonamento a questi fondi, nonché gli eventuali importi maturati per una frazione d'esercizio, se il diritto a percepire il trattamento per il dipendente sorge nel corso dell'anno
e) altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca	Altre collaborazioni per ricerca e didattica, compresi relatori convegni e seminari Visiting professor, visiting research, visiting scientist e scholar Operai Agricoli Stagionali Indennità TFR operai agricoli stagionali Competenze per ore accantonate e ferie non godute Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP)	Nella voce trovano collocazione anche i costi per accantonamenti ad eventuali fondi di previdenza integrativi diversi dal TFR se previsti da accordi aziendali o da norme interne a ciascun Ateneo. La voce rileva l'importo dell'accantonamento a questi fondi, nonché gli eventuali importi maturati per una frazione d'esercizio, se il diritto a percepire il trattamento per il dipendente sorge nel corso dell'anno
2) Costi del personale dirigente e tecnico-amministrativo	Competenze fisse al personale dirigente e tecnico-amministrativo, compresi i tecnologi Compensi per attività commerciale al personale dirigente e tecnico-amministrativo Altre competenze accessorie personale dirigente e tecnico-amministrativo Indennità TFR personale dirigente e PTA Costi per buoni pasto Oneri per rinnovi contrattuali PTA Competenze per incentivi anche tecnici (D.lgs. 50/2016 e 36/2023) Competenze per ore accantonate e ferie non godute Competenze per missioni e trasferta (ove costituenti retribuzione) Oneri previdenza integrativa	Nella voce trovano collocazione anche i costi per accantonamenti ad eventuali fondi di previdenza integrativi diversi dal TFR se previsti da accordi aziendali o da norme interne a ciascun Ateneo. La voce rileva l'importo dell'accantonamento a questi fondi, nonché gli eventuali importi maturati per una frazione d'esercizio, se il diritto a percepire il trattamento per il dipendente sorge nel corso dell'anno. Si evidenzia che eventuali costi del personale (ad esempio "Competenze per incentivi anche tecnici D.Lgs, 50/2016 e 36/2023" che incrementa il valore delle immobilizzazioni deve rimanere rilevata per natura nel conto economico seguendo le indicazioni della realizzazione delle immobilizzazioni in economia come indicato nel MTO e nei principi OIC n. 16)

VOCI SCHEMA MINISTERIALE allegato 1 D.M. n. 34/2025	Tipologie RICAVI/COSTI	Indicazioni esplicative
	Interventi a favore del personale (welfare, sussidi, rimborsi) Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP), compreso quelli commisurati alle ore accantonate e ferie non godute	immobilitazioni in economia come indicato nel MI TO e ne principio CIC n. 16)
IX. COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE		
1) Costi per sostegno agli studenti	Programmi di mobilità e scambi culturali studenti Sostegno agli studenti disabili - L. 17/99 Iniziative sociali e culturali gestite dagli studenti Collaborazioni studentesche Premialità studenti meritevoli Borse di studio post-lauream Dottorato di ricerca Contratti di formazione specialistica Area medica Contratti di formazione specialistica Area non medica e medicina veterinaria Borse part time studenti Borse per impegno studenti nelle attività di ricerca Borse di studio corsi di laurea, laurea magistrale, specialistica e ciclo unico Borse di studio relative ad interventi diritto studio	
2) Costi per il diritto allo studio	Costi per eventuali interventi diritto allo studio	La voce riclassifica i conti accesi ai costi per le iniziative del diritto allo studio in caso di gestione diretta degli interventi. In sostanza se non ci sono ricavi nella voce corrispondente e le iniziative sono definite per scelta dall'Ateneo inserire le voci nei costi per sostegno studenti di cui sopra - voce 1). La classificazione dei costi resta tuttavia legata alla natura (ad esempio: "B) VIII) 2) Costi del personale dirigente e tecnico amministrativo", "B) IX) 8) Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali").
3) Costi per l'attività editoriale	Oneri per contratti di edizioni e iniziative similari Pubblicazioni di Ateneo Costi per pubblicazioni di Ateneo in modalità open access Costi per sottomissioni dei prodotti della ricerca di Ateneo (costo per i prodotti della ricerca di Ateneo in modalità tradizionale (non ad accesso aperto) Altri costi di pubblicazione Oneri per iniziative culturali collegate all'attività editoriale	La voce accoglie la riclassifica di tutti i conti che si riferiscono ai costi per acquisti e prestazioni necessarie alla produzione editoriale di Ateneo. Ricomprende anche la riclassifica degli eventuali costi sostenuti per la pubblicazione di contributi scientifici, sia tradizionali che ad accesso aperto. Rientrano qui anche i servizi di traduzione utili alle operazioni inerenti l'attività editoriale. Accoglie altri costi per i prodotti a stampa di ateneo o di soggetti esterni nell'ambito dello svolgimento dell'attività editoriale -University Press- non previsti nelle voci precedenti.
4) Trasferimenti a partner di progetti coordinati	Trasferimenti correnti non corrispettivi per attività su progetti coordinati	Si deve trattare di costi per trasferimenti che avvengono nel quadro di rapporti in cui l'Ateneo deve riversare la parte del contributo al partner come mandario senza rappresentanza. Quindi in questa circostanza - ricorrendo l'ipotesi in cui in base alla previsione del contratto e/o regolamento del finanziamento - l'Ateneo ha contabilizzato per intero il ricavo della contribuzione perché di propria pertinenza, di conseguenza deve rilevare separatamente il costo derivante dal trasferimento a favore del partner
5) Acquisto materiale consumo per laboratori	Conti per acquisto materiali consumo per laboratori didattica e ricerca	
6) Variazione rimanenze di materiale di consumo per laboratori	Conti di rimanenze finali e iniziali materiale consumo laboratori	

VOCI SCHEMA MINISTERIALE allegato 1 D.M. n. 34/2025	Tipologie RICAVI/COSTI	Indicazioni esplicative
7) Acquisto di libri, periodici e materiale bibliografico	Conti relativi all'acquisto di libri periodici e materiale bibliografico, comprese le pubblicazioni e libri in formato digitale e fruibili on-line	L'acquisto di pubblicazioni di utilizzo degli uffici per l'attività amministrativa e non didattica si ritiene debba essere inserita nella voce 12) altri costi. Le pubblicazioni e libri fruibili in formato digitale e on-line non devono corrispondere alla fruizione in base a canone o altro corrispettivo che configuri una fruibilità limitata in base al periodo del canone d'uso. In quest'ultimo caso il costo deve essere oggetto di inserimento nella voce 11) costi godimento beni di terzi o 8) acquisto di servizi
8) Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali	Utenze e canoni Pulizia Riscaldamento, servizi termici e condizionamento Vigilanza Servizi global service Servizi manutenzione beni materiali e immateriali Servizi di mensa in appalto Spese per trasporti, traslochi e facchinaggio Consulenze gestionali Consulenze tecnico-informatiche Prestazioni di servizi pubblicitari, di promozione e di divulgazione Prestazioni di servizi di organizzazione congressi, convegni, seminari e manifestazioni Pubblicazioni scientifiche Servizi per spese di rappresentanza Spese per liti (patrocinio legale) Servizi assicurativi Commissioni bancarie che abbiano natura di servizi e servizi postali Smaltimento rifiuti anche nocivi	In merito ai servizi assicurativi deve trattarsi di quelli diversi rispetto a quelli rivolti al personale. Le coperture assicurative per infortuni, malattie etc. sono afferenti il personale e così noi devono essere classificate. Tenerle separate farebbe perdere l'informazione corretta sulla natura del costo (in taluni casi - non statali - le assicurazioni rimborso spese mediche sono un obbligo, in particolare in riferimento alle faculty internazionali che altrimenti non si concretizzerebbero). In merito alle commissioni bancarie la distinzione della natura fra costi per servizi e oneri finanziari deve essere valutata in merito alla eventuale complessità della distinzione e alla rilevanza dell'onere.
9) Acquisto altri materiali	Materiali di consumo per uffici	
10) Variazione delle rimanenze di materiali	Conti di rimanenze finali e iniziali di altro materiale diverso da quello di consumo dei laboratori	
11) Costi per godimento beni di terzi	Locazioni Noleggi e spese accessorie Canoni Leasing finanziario Altri oneri per godimento beni di terzi Leasing operativo ed altre forme di locazione di beni mobili Licenze software	
12) Altri costi	Gettoni/indennità e rimborsi ai membri degli organi istituzionali Quote associative Costi per rimborsi tasse studentesche Spese di rappresentanza Costi per commissioni concorso Costi per formazione del PTA	I costi per rimborsi tasse studentesche solo se riferibili a Tasse e Contributi di anni precedenti. Per il rimborso delle tasse agli studenti non deve essere fatto utilizzo della voce "IX.1) Costi per il sostegno agli studenti"

VOCI SCHEMA MINISTERIALE allegato 1 D.M. n. 34/2025	Tipologie RICAVI/COSTI	Indicazioni esplicative
	Competenze per rimborsi, anche forfettari per missioni e trasferta (ove non costituenti retribuzioni) Costi per scambi culturali	
X. AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI		
1) Ammortamenti immobilizzazioni immateriali	Ammortamenti immobilizzazioni immateriali	
2) Ammortamenti immobilizzazioni materiali	Ammortamenti immobilizzazioni materiali	
3) Svalutazioni immobilizzazioni	Svalutazioni immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie	
4) Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e nelle disponibilità liquide	Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante (verso clienti, verso enti, ecc.) e nelle voci delle disponibilità liquide (voucher, buoni acquisto, ecc.)	
XI. ACCANTONAMENTI PER RISCHI E ONERI	Accantonamento rischi su crediti Accantonamento rischi per imposte Altri accantonamenti per rischi e oneri Accantonamento rischi su contenzioso	Gli accantonamenti che trovano rappresentazione e riclassificazione nella voce sono quelli che hanno trovato illustrazione nell'apposito capitolo del MTO (tenere conto che prevale il criterio della classificazione "per natura" dei costi). Gli accantonamenti per oneri rinnovo contratti e arretrati personale vanno classificati fra i costi del personale in base alla natura
XII. ONERI DIVERSI DI GESTIONE	Imposte e tributi vari Oneri da contenzioso e sentenze sfavorevoli (esclusa obbligazione principale) Altri tributi anche locali Minusvalenze patrimoniali ordinarie Abbuoni, arrotondamenti e sconti passivi Perdite su crediti (qualora si sia esaurita la capienza del fondo svalutazione crediti) Sopravvenienze passive e insussistenze di attivo ordinarie Altri oneri diversi di gestione	La distinzione fra sopravvenienze e insussistenze ordinarie e quelle relative alla gestione straordinaria trova origine nell'applicazione dei principi OIC
C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI		
1) Proventi finanziari	Interessi attivi su depositi Interessi attivi di dilazione Proventi per dividendi da titoli e azioni Altri interessi attivi	
2) Interessi ed altri oneri finanziari	Interessi passivi a breve e lungo termine, Interessi di mora Ritenute alla fonte su interessi attivi Intermediazioni ed altri oneri finanziari, commissioni bancarie non costituenti servizi	
3) Utili e Perdite su cambi	Utili su cambi Perdite su cambi	
D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE		
1) Rivalutazioni	Eventuali rivalutazioni di attività finanziarie non immobilizzazioni	
2) Svalutazioni	Svalutazioni attività finanziarie non immobilizzazioni	
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI		
1) Proventi	Plusvalenze patrimoniali Insussistenze del passivo Sopravvenienze attive Altri proventi straordinari	Si tratta di proventi di natura straordinaria, qualificabili come tali in base ai principi OIC
2) Oneri	Insussistenze dell'attivo Minusvalenze Sopravvenienze passive Sopravvenienze per imposte relative ad esercizi precedenti Altri oneri straordinari	Si tratta di oneri di natura straordinaria, qualificabili come tali in base ai principi OIC
F) IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO CORRENTI, DIFFERITE, ANTICIPATE	IRES IRAP metodo produttivo IRAP metodo retributivo Imposte anticipate (IRAP e IRES) Imposte differite (IRAP e IRES)	L'IRAP non deve essere classificata nei costi del personale pur derivando da questi in particolare nel metodo retributivo

Composizione del bilancio unico di previsione annuale autorizzatorio e del bilancio unico di ateneo di previsione triennale.

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

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

Schema di budget degli investimenti				
A) INVESTIMENTI / IMPIEGHI		B) FONTI DI FINANZIAMENTO		
Voci	Importo investimento	I) CONTRIBUTI DA TERZI FINALIZZATI (IN CONTO CAPITALE E/O CONTO IMPIANTI	II) RISORSE DA INDEBITAMENTO	III) RISORSE PROPRIE
		Importo	Importo	Importo
<p>I) IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI</p> <p>1) Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo 2) Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno 3) Concessioni, licenze, marchi, e diritti simili 4) Immobilizzazioni in corso e acconti 5) Altre immobilizzazioni immateriali <i>TOTALE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI</i></p>				
<p>II) IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI</p> <p>1) Terreni e fabbricati 2) Impianti e attrezzature 3) Attrezzature scientifiche 4) Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali 5) Mobili e arredi 6) Immobilizzazioni in corso e acconti 7) Altre immobilizzazioni materiali <i>TOTALE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI</i></p>				
<p>III) IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE</p>				
TOTALE GENERALE				

Schemi del bilancio di previsione e del rendiconto finanziario

ENTRATE

E/U	Livello	Descrizione
E	I	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa
E	II	Tributi
E	III	Imposte, tasse e proventi assimilati
E	I	Trasferimenti correnti
E	II	Trasferimenti correnti
E	III	Trasferimenti correnti da Amministrazioni pubbliche
E	IV	Trasferimenti correnti da Amministrazioni Centrali
E	IV	Trasferimenti correnti da Amministrazioni Locali
E	IV	Trasferimenti correnti da Enti di Previdenza
E	III	Trasferimenti correnti da Famiglie
E	IV	Trasferimenti correnti da famiglie
E	III	Trasferimenti correnti da Imprese
E	IV	Sponsorizzazioni da imprese
E	IV	Altri trasferimenti correnti da imprese
E	III	Trasferimenti correnti da Istituzioni Sociali Private
E	IV	Trasferimenti correnti da Istituzioni Sociali Private
E	III	Trasferimenti correnti dall'Unione Europea e dal Resto del Mondo
E	IV	Trasferimenti correnti dall'Unione Europea
E	IV	Trasferimenti correnti dal Resto del Mondo
E	I	Entrate extratributarie

E	II	Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni
E	III	Vendita di beni
E	III	Entrate dalla vendita e dall'erogazione di servizi
E	III	Proventi derivanti dalla gestione dei beni
E	II	Interessi attivi
E	III	Interessi attivi da titoli o finanziamenti a breve termine
E	III	Interessi attivi da titoli o finanziamenti a medio - lungo termine
E	III	Altri interessi attivi
E	II	Rimborsi e altre entrate correnti
E	III	Indennizzi di assicurazione
E	III	Rimborsi in entrata
E	III	Altre entrate correnti n.a.c.
E	I	Entrate in conto capitale
E	II	Contributi agli investimenti
E	III	Contributi agli investimenti da amministrazioni pubbliche
E	IV	Contributi agli investimenti da Amministrazioni Centrali
E	IV	Contributi agli investimenti da Amministrazioni Locali
E	IV	Contributi agli investimenti da Enti di Previdenza
E	III	Contributi agli investimenti da Famiglie
E	IV	Contributi agli investimenti da Famiglie
E	III	Contributi agli investimenti da Imprese
E	IV	Contributi agli investimenti da imprese controllate

E	IV	Contributi agli investimenti da altre imprese partecipate
E	IV	Contributi agli investimenti da altre Imprese
E	III	Contributi agli investimenti da Istituzioni Sociali Private
E	IV	Contributi agli investimenti da Istituzioni Sociali Private
E	III	Contributi agli investimenti dall'Unione Europea e dal Resto del Mondo
E	IV	Contributi agli investimenti dal Resto del Mondo
E	IV	Altri contributi agli investimenti dall'Unione Europea
E	III	Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso di prestiti da amministrazioni pubbliche
E	IV	Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso di prestiti da Amministrazioni Centrali
E	IV	Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso di prestiti da Amministrazioni Locali
E	II	Entrate da alienazione di beni materiali e immateriali
E	III	Alienazione di beni materiali
E	III	Cessione di Terreni e di beni materiali non prodotti
E	III	Alienazione di beni immateriali
E	I	Entrate da riduzione di attività finanziarie
E	II	Alienazione di attività finanziarie
E	III	Alienazione di partecipazioni
E	III	Alienazione di titoli obbligazionari a breve termine
E	III	Alienazione di titoli obbligazionari a medio-lungo termine
E	II	Riscossione crediti di medio-lungo termine
E	III	Riscossione crediti sorti a seguito di escussione di garanzie in favore di Amministrazioni Pubbliche
E	III	Riscossione crediti sorti a seguito di escussione di garanzie in favore di Famiglie

E	III	Riscossione crediti sorti a seguito di escussione di garanzie in favore di Imprese
E	III	Riscossione crediti sorti a seguito di escussione di garanzie in favore di Istituzioni Sociali Private
E	III	Riscossione crediti sorti a seguito di escussione di garanzie in favore dell'Unione Europea e del Resto del Mondo
E	II	Altre entrate per riduzione di attività finanziarie
E	III	Prelievi da depositi bancari
E	I	Accensione Prestiti
E	II	Accensione prestiti a breve termine
E	III	Finanziamenti a breve termine
E	II	Accensione mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
E	III	Finanziamenti a medio lungo termine
E	III	Accensione Prestiti - Leasing finanziario
E	I	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere
E	II	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere
E	III	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere
E	I	Entrate per conto terzi e partite di giro
E	II	Entrate per partite di giro
E	III	Altre ritenute
E	III	Ritenute su redditi da lavoro dipendente
E	III	Ritenute su redditi da lavoro autonomo
E	III	Altre entrate per partite di giro
E	II	Entrate per conto terzi
E	III	Rimborsi per acquisto di beni e servizi per conto terzi

E	III	Trasferimenti da Amministrazioni pubbliche per operazioni conto terzi
E	III	Trasferimenti da altri settori per operazioni conto terzi
E	III	Depositi di/presso terzi
E	III	Riscossione imposte e tributi per conto terzi
E	III	Altre entrate per conto terzi

USCITE

E/U	Livello	Descrizione
U	I	Spese correnti
U	II	Redditi da lavoro dipendente
U	III	Retribuzioni lorde
U	III	Contributi sociali a carico dell'ente
U	II	Imposte e tasse a carico dell'ente
U	III	Imposte, tasse e proventi assimilati a carico dell'ente
U	II	Acquisto di beni e servizi
U	III	Acquisto di beni
U	III	Acquisto di servizi
U	II	Trasferimenti correnti
U	III	Trasferimenti correnti a Amministrazioni Pubbliche
U	IV	Trasferimenti correnti a Amministrazioni Centrali
U	IV	Trasferimenti correnti a Amministrazioni Locali
U	IV	Trasferimenti correnti a Enti di Previdenza
U	III	Trasferimenti correnti a Famiglie

U	IV	Borse di studio, dottorati di ricerca e contratti di formazione specialistica area medica
U	IV	Altri trasferimenti a famiglie
U	III	Trasferimenti correnti a Imprese
U	IV	Trasferimenti correnti a imprese controllate
U	IV	Trasferimenti correnti a altre imprese partecipate
U	IV	Trasferimenti correnti a altre imprese
U	III	Trasferimenti correnti a Istituzioni Sociali Private
U	IV	Trasferimenti correnti a Istituzioni Sociali Private
U	III	Trasferimenti correnti versati all'Unione Europea e al Resto del Mondo
U	IV	Trasferimenti correnti al Resto del Mondo
U	IV	Altri Trasferimenti correnti alla UE
U	II	Interessi passivi
U	III	Interessi su finanziamenti a breve termine
U	III	Interessi su Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
U	III	Altri interessi passivi
U	II	Altre spese per redditi da capitale
U	III	Diritti reali di godimento e servitù onerose
U	III	Altre spese per redditi da capitale n.a.c.
U	II	Rimborsi e poste correttive delle entrate
U	III	Rimborsi per spese di personale (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc...)
U	III	Rimborsi di trasferimenti all'Unione Europea
U	III	Altri Rimborsi di parte corrente di somme non dovute o incassate in eccesso

U	II	Altre spese correnti
U	III	Versamenti IVA a debito
U	III	Premi di assicurazione
U	III	Spese dovute a sanzioni, risarcimenti e indennizzi
U	III	Altre spese correnti n.a.c.
U	I	Spese in conto capitale
U	II	Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni
U	III	Beni materiali
U	III	Terreni e beni materiali non prodotti
U	III	Beni immateriali
U	III	Beni materiali acquisiti mediante operazioni di leasing finanziario
U	II	Contributi agli investimenti
U	III	Contributi agli investimenti a Amministrazioni pubbliche
U	IV	Contributi agli investimenti a Amministrazioni Centrali
U	IV	Contributi agli investimenti a Amministrazioni Locali
U	IV	Contributi agli investimenti a Enti di Previdenza
U	III	Contributi agli investimenti a Famiglie
U	IV	Contributi agli investimenti a Famiglie
U	III	Contributi agli investimenti a Imprese
U	IV	Contributi agli investimenti a imprese controllate
U	IV	Contributi agli investimenti a altre imprese partecipate
U	IV	Contributi agli investimenti a altre Imprese

U	III	Contributi agli investimenti a Istituzioni Sociali Private
U	IV	Contributi agli investimenti a Istituzioni Sociali Private
U	III	Contributi agli investimenti all'Unione Europea e al Resto del Mondo
U	IV	Contributi agli investimenti all'Unione Europea
U	IV	Contributi agli investimenti al Resto del Mondo
U	I	Spese per incremento attività finanziarie
U	II	Acquisizioni di attività finanziarie
U	III	Acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale
U	III	Acquisizione di titoli obbligazionari a breve termine
U	III	Acquisizione di titoli obbligazionari a medio-lungo termine
U	II	Concessione crediti di medio-lungo termine
U	III	Concessione crediti a Amministrazioni Pubbliche a seguito di escussione di garanzie
U	III	Concessione crediti a Famiglie a seguito di escussione di garanzie
U	III	Concessione crediti a Imprese a seguito di escussione di garanzie
U	III	Concessione crediti a Istituzioni Sociali Private a seguito di escussione di garanzie
U	III	Concessione crediti a Unione Europea e del Resto del Mondo a seguito di escussione di garanzie
U	II	Altre spese per incremento di attività finanziarie
U	III	Versamenti a depositi bancari
U	I	Rimborso Prestiti
U	II	Rimborso prestiti a breve termine
U	III	Rimborso Finanziamenti a breve termine
U	II	Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine

U	III	Rimborso Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
U	III	Rimborso Prestiti - Leasing finanziario
U	I	Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere
U	II	Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere
U	III	Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere
U	I	Uscite per conto terzi e partite di giro
U	II	Uscite per partite di giro
U	III	Versamenti di altre ritenute
U	III	Versamenti di ritenute su Redditi da lavoro dipendente
U	III	Versamenti di ritenute su Redditi da lavoro autonomo
U	III	Altre uscite per partite di giro
U	II	Uscite per conto terzi
U	III	Acquisto di beni e servizi per conto terzi
U	III	Trasferimenti per conto terzi a Amministrazioni pubbliche
U	III	Trasferimenti per conto terzi a Altri settori
U	III	Depositi di/presso terzi
U	III	Versamenti di imposte e tributi riscosse per conto terzi
U	III	Altre uscite per conto terzi

Schema di Nota illustrativa al Bilancio unico di ateneo di previsione annuale autorizzatorio

Il documento delinea e descrive uno schema tipo di Nota illustrativa al bilancio unico di previsione annuale autorizzatorio.

Lo schema tipo tiene conto di quanto previsto in termini di contenuti minimi della nota illustrativa all'interno del testo integrale e coordinato del Manuale Tecnico-Operativo (art. 8, D.I. MIUR-MEF 14 gennaio 2014, n. 19 come aggiornato dal D.I. MIUR-MEF n. 394 dell'8 giugno 2017 e dal D.I. MUR-MEF n. 34 del 15 gennaio 2025).

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

Il M.T.O. disciplina il contenuto minimo della nota illustrativa al bilancio unico di ateneo di previsione, che deve fornire *“...ogni elemento utile a descrivere il processo di stima e determinazione quantitativa dei valori economici, patrimoniali e finanziari indicati nel bilancio ed evidenziando la coerenza tra i costi e le attività da attuarsi in funzione della programmazione di ciascun ateneo”*.

La parte introduttiva della nota illustrativa deve contenere la *“Illustrazione dei criteri di formazione e di valutazione in riferimento ai principi previsti dalla disciplina speciale del D.l. 19/2014 e generale O.I.C., evidenziandone la coerenza con i principi da adottarsi per il bilancio di esercizio, ed in conformità con la struttura richiesta dall’art. 5, comma 3, del D.lgs. 18/2012”*.

Per quanto concerne il budget economico, il M.T.O. indica i seguenti contenuti minimi:

- indicazione dei criteri di valutazione adottati per le varie poste di ricavo, con particolare riferimento alla stima del Fondo di Finanziamento Ordinario e dei ricavi derivanti dalla contribuzione studentesca;
- indicazione dei criteri di valutazione adottati per le varie voci di costo, con particolare riferimento ai costi del personale e agli ammortamenti;
- indicazione della ipotetica destinazione, laddove già individuata, del risultato economico presunto (se positivo);
- indicazione della composizione e degli esercizi di provenienze delle riserve utilizzate a copertura del risultato economico presunto (se negativo).

Per quanto concerne il budget degli investimenti, il M.T.O. indica i seguenti contenuti minimi:

- indicazione per le previsioni degli investimenti programmati delle categorie di riferimento coerentemente alle voci relative alle immobilizzazioni;
- illustrazione delle iniziative in riferimento ai vari contesti di intervento, specificandone la destinazione ed evidenziando le attività che richiedono un impegno pluriennale di acquisizione e/o realizzazione;
- indicazione e descrizione delle fonti di copertura, finanziarie e/o patrimoniali, per ciascun investimento previsto, sulla base della tipologia indicata nello schema di budget e dei riflessi che tali utilizzi potranno avere nelle risultanze patrimoniali alla chiusura dell’esercizio, in relazione

all'esigenza di mantenere l'equilibrio del bilancio come stabilito dai postulati di cui al D.L. 19/2014.

Infine, la nota illustrativa dovrà dare atto *“in modo analitico del rispetto delle vigenti misure di contenimento della spesa applicabili alle università”*.

Contenuti ulteriori della nota illustrativa.

La normativa vigente in tema di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni (Decreto Legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, così come modificato dal Decreto Legislativo 25 maggio 2017, n. 74), come noto, pone un'enfasi particolare sul collegamento tra gli obiettivi (strategici e operativi) dell'amministrazione e l'allocazione delle risorse finalizzate al loro conseguimento.

Il ciclo di gestione della performance prevede espressamente, tra le sue fasi, il *“collegamento tra gli obiettivi e l'allocazione delle risorse”* (art. 4, comma 2, DLgs 150/2009); inoltre, per definizione, gli stessi obiettivi sono *“correlati alla quantità e alla qualità delle risorse disponibili”* (art. 5, comma 2, D.lgs. 150/2009).

Tanto premesso, è auspicabile che la nota illustrativa espliciti i criteri e le modalità adottate da ciascun Ateneo per rendere effettivo e concreto il **collegamento tra obiettivi e risorse**, con riferimento agli stanziamenti del budget economico e del budget degli investimenti correlati al conseguimento di specifici obiettivi previsti nel Piano integrato adottato.

In aggiunta e con riferimento a quanto sopra, al fine di fornire un'informazione il più possibile completa e trasparente, la nota illustrativa dovrebbe contenere ragguagli utili in relazione al budget specificamente stanziato per il conseguimento e perseguimento di azioni e obiettivi strategici; a tal fine, la parte introduttiva della nota dovrebbe illustrare un *“budget per attività”*, dando evidenza delle risorse che, a prescindere dalla loro natura, si prevede di impiegare per l'implementazione di strategie e interventi prioritari delineati nei documenti programmatici dell'università.

Schema tipo di nota illustrativa

1. SCHEMI DI BILANCIO (SI VEDA IN PRECEDENZA)

2. PREMESSA

Breve descrizione della sequenza dei contenuti trattati e del contesto normativo di riferimento.

3. FORMAZIONE DEL BILANCIO UNICO DI ATENEO DI PREVISIONE

Questa sezione della nota illustrativa può essere utilizzata per rendere evidente il percorso seguito per arrivare alla predisposizione del bilancio unico di ateneo di previsione annuale e triennale. In particolare, potranno essere, tra l'altro, evidenziati:

- il processo di integrazione tra programmazione strategica ed economico-finanziaria, con un riferimento puntuale ai documenti e agli atti di programmazione dell'Ateneo (piano strategico, programma triennale, piano integrato della performance, ecc.);
- il processo di formazione delle poste in coerenza con l'articolazione dell'ateneo e con i ruoli rivestiti dai Centri di responsabilità (aree dirigenziali e centri di spesa), anche in aderenza con i rispettivi manuali di contabilità, finanza e amministrazione;
- il processo di costruzione e approvazione del bilancio, articolato in fasi.

4. IL BUDGET PER ATTIVITÀ

Questa sezione può essere utilizzata per una più specifica descrizione della integrazione tra le principali azioni strategiche e la programmazione economico-finanziaria, anche attraverso una rappresentazione dei singoli stanziamenti di bilancio in cui ogni azione viene declinata e arricchita dall'indicazione degli scostamenti rispetto all'esercizio precedente. Le tabelle che seguono, proposte come esempio, possono meglio rappresentare quanto precedentemente descritto e consentono il confronto tra le somme stanziare nei due esercizi per dare evidenza e giustificare, all'interno della nota illustrativa, le variazioni intervenute.

Esempio:

DESCRIZIONE	finalità dello stanziamento	Stanziamento esercizio x-1	Stanziamento esercizio x
Esempio: SOSTEGNO AGLI STUDENTI	Borse tesi all'estero		
	Borse per l'incentivazione della frequenza dei corsi di studio		
	Sostegno agli studenti disabili		
	Altri interventi a favore degli studenti		
	Borse scuole di specializzazione		
	Borse per corsi di perfezionamento all'estero		
	Iniziative sociali e culturali gestite dagli studenti		
	Borse di collaborazione part-time		
	Borse di collaborazione part-time per soggetti diversamente abili		
	Borse di collaborazione part time trasferimento alle strutture		
	TOTALE		

Esempio:

DESCRIZIONE	finalità dello stanziamento	Stanziamento esercizio x-1	Stanziamento esercizio x
Esempio: INTERNAZIONALIZZAZIONE	Altre spese per servizi		
	Quote associative per organismi internazionali		
	Interventi per la didattica (costi) – Rapporti con le strutture		
	Professori visitatori (costi) – Rapporti con le strutture		
	Programmi di mobilità e scambi culturali studenti		
	Contributi per iniziative internazionali (costi) – Rapporti con le strutture		
	Accordi e scambi culturali (costi) – Rapporti con le strutture		
	TOTALE		

5. ANALISI DELLE VOCI DEL BUDGET ECONOMICO ANNUALE

5.1 PROVENTI OPERATIVI

PROVENTI OPERATIVI	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
I. PROVENTI PROPRI			
II. CONTRIBUTI			
III. PROVENTI PER ATTIVITA' ASSISTENZIALE			
IV. PROVENTI PER GESTIONE DIRETTA INTERVENTI PER IL DIRITTO ALLO STUDIO			
V. ALTRI PROVENTI E RICAVI DIVERSI			
VI. VARIAZIONE RIMANENZE			
VII. INCREMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNE			

Descrizione sintetica delle differenze ritenute significative.

I. PROVENTI PROPRI

I. PROVENTI PROPRI	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
1) Proventi per la didattica			
2) Proventi da ricerca commissionate e trasferimento tecnologico			
3) Proventi da ricerche con finanziamenti competitivi			

Descrizione sintetica delle differenze ritenute significative.

1) Proventi per la didattica

Proventi per la didattica	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
Corsi di laurea triennali			
Corsi di laurea magistrale			
Corsi post lauream			
.....			

Fornire indicazioni sulle singole componenti, dettagliando le voci del piano dei conti ricondotte alla voce di riclassificato.

- a) criteri di stima e valutazione;

b) analisi dell'evoluzione recente e prospettica:

c) indicazione del rispetto del limite stabilito dal D.P.R. n. 306/1997:

Voce contabile	Stanziamiento esercizio x
Fondo di Finanziamento Ordinario (A)	
Contribuzione studentesca	
Rimborsi tasse	
Contribuzione studentesca al netto dei rimborsi (B)	
Rapporto contribuzione studentesca / FFO (B/A) = <20%	

2) Proventi da ricerche commissionate e trasferimento tecnologico

.....

3) Proventi da ricerche con finanziamenti competitivi

.....

II. CONTRIBUTI

Descrizione	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
CONTRIBUTI CORRENTI			
1. Contributi Miur e altre Amministrazioni centrali			
2. Contributi Regioni e Province autonome			
3. Contributi altre Amministrazioni locali			
4. Contributi Unione Europea e altri Organismi Internazionali			
5. Contributi da Università			
6. Contributi da altri (pubblici)			
7. Contributi da altri (privati)			
TOTALE CONTRIBUTI CORRENTI			
CONTRIBUTI PER INVESTIMENTI			
1. Contributi Miur e altre Amministrazioni centrali			
2. Contributi Regioni e Province autonome			
3. Contributi altre Amministrazioni locali			
4. Contributi Unione Europea e altri Organismi Internazionali			
5. Contributi da Università			
6. Contributi da altri (pubblici)			
7. Contributi da altri (privati)			
TOTALE CONTRIBUTI PER INVESTIMENTI			
TOTALE			

CONTRIBUTI CORRENTI

1) Contributi MIUR e altre Amministrazioni centrali

Contributi MIUR e altre Amministrazioni centrali	Stanziamiento esercizio x
Fondo di Finanziamento Ordinario	
Finanziamenti correnti da Amministrazioni centrali	
Finanziamenti correnti da altre PA	
.....	

Fornire indicazioni sulle singole componenti, dettagliando le voci del piano dei conti ricondotte alla voce di riclassificato.

Fondo di Finanziamento Ordinario:

- a) criteri di stima e valutazione;
- b) analisi dell'evoluzione recente e prospettica;
- c) indicazione degli stanziamenti analitici per il totale della voce:

Stima Fondo di Finanziamento Ordinario	importo
FFO esercizio x (quota base, quota premiale, intervento perequativo) (A)	
ulteriori interventi a destinazione vincolata	
Fondo sostegno giovani	
Finanziamento piani straordinari	
Dipartimenti di eccellenza	
.....	
.....	
.....	
TOTALE (B)	
FFO esercizio x IPOTIZZATO (A+B)	

Le tabelle di dettaglio sopra riportate devono essere prodotte per ciascuna delle voci di riclassificato incluse nei Proventi Operativi, descrivendo le differenze ritenute significative.

2) Contributi Regioni e Province autonome

.....

3) Contributi altre Amministrazioni locali

.....

4) Contributi Unione Europea e altri Organismi internazionali

.....

5) Contributi da Università

.....

6) Contributi da altri (pubblici)

.....

7) Contributi da altri (privati)

.....

CONTRIBUTI PER INVESTIMENTI

1) Contributi MIUR e altre Amministrazioni Centrali

.....

2) Contributi Regioni e Province autonome

.....

3) Contributi altre Amministrazioni locali

.....

4) Contributi Unione Europea e altri Organismi internazionali

.....

5) Contributi da Università

.....

6) Contributi da altri (pubblici)

.....

7) Contributi da altri (privati)

.....

III. PROVENTI PER ATTIVITÀ ASSISTENZIALE

IV. PROVENTI PER GESTIONE DIRETTA INTERVENTI PER IL DIRITTO ALLO STUDIO

Descrizione	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
.....			
.....			
TOTALE			

Descrizione sintetica delle differenze ritenute significative.

V. ALTRI PROVENTI E RICAVI DIVERSI

Descrizione	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
1) Utilizzo di riserve di Patrimonio Netto derivanti da contabilità finanziaria			
.....			
TOTALE			

Descrizione sintetica delle differenze ritenute significative.

VI. VARIAZIONI RIMANENZE

Descrizione	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
.....			
.....			
TOTALE			

Descrizione sintetica delle differenze ritenute significative.

VII. INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI

Descrizione	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
.....			
.....			
TOTALE			

Descrizione sintetica delle differenze ritenute significative.

5.2 COSTI OPERATIVI

COSTI OPERATIVI	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
VIII. COSTI DEL PERSONALE			
IX. COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE			
X. AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI			
XI. ACCANTONAMENTI PER RISCHI E ONERI			
XII. ONERI DIVERSI DI GESTIONE			

VIII. COSTI DEL PERSONALE

VIII. COSTI DEL PERSONALE	Stanziamiento esercizio x
1) Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica	
a) docenti e ricercatori	
b) collaboratori scientifiche	
c) docenti a contratto	
d) esperti linguistici	
e) altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca	
2) Costi del personale dirigente e tecnico amministrativo	

- a) criteri di stima e valutazione rispettivamente per la componente docente e ricercatore, per il personale ricercatore a tempo determinato e per il personale tecnico-amministrativo;
- b) analisi dell'evoluzione recente e prospettica e delle differenze rilevate:

	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
Competenze fisse ai professori			
contributi obbligatori a carico Ente su competenze fisse			
Competenze fisse ai ricercatori			
contributi obbligatori a carico Ente su competenze fisse ai ricercatori			

	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
Competenze fisse al personale ricercatore a tempo determinato di tipo "A"			
contributi obbligatori a carico Ente su competenze fisse a personale ricercatore a tempo determinato di tipo "A"			
Competenze fisse al personale ricercatore a tempo determinato di tipo "B"			
contributi obbligatori a carico Ente su competenze fisse a personale ricercatore a tempo determinato di tipo "B"			

	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
Competenze fisse al personale tecnico amministrativo			
contributi obbligatori a carico Ente su competenze fisse a personale tecnico amministrativo			

Fornire indicazioni sulle singole componenti, dettagliando le voci del piano dei conti ricondotte alla voce di riclassificato.

IX. IX. COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE

IX. COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
1) Costi per il sostegno agli studenti			
2) Costi per il diritto allo studio			
3) Costi per l'attività editoriale			
4) Trasferimenti a partner di progetti coordinati			
5) Acquisto materiale di consumo per laboratori			
6) Variazioni di rimanenze di materiale di consumo per laboratori			
7) Acquisto di libri, periodici e materiale bibliografico			
8) Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali			
9) Acquisto altri materiali			
10) Variazione delle rimanenze di materiali			
11) Costi per godimento beni di terzi			
12) Altri costi			

- a) criteri di stima e valutazione;
- b) analisi dell'evoluzione recente e prospettica e differenze rilevate:

X. AMMORTAMENTI

.....

XI. ACCANTONAMENTO PER RISCHI E ONERI

.....

XII. ONERI DIVERSI DI GESTIONE

.....

Le tabelle di dettaglio sopra riportate devono essere prodotte per ciascuna delle voci di riclassificato incluse nei Costi Operativi.

5.3 PROVENTI E ONERI FINANZIARI

Descrizione	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
Proventi finanziari			
Interessi e altri oneri finanziari			
Utili e perdite su cambi			
TOTALE			

Descrizione sintetica delle differenze ritenute significative.

Proventi finanziari (1)

.....

Interessi e altri oneri finanziari (2)

.....

Utili e perdite su cambi (3)

.....

5.4 RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE

Descrizione	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
Rivalutazioni			
Svalutazioni			
TOTALE			

Descrizione sintetica delle differenze ritenute significative.

5.5 PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

Descrizione	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
Proventi			
Oneri			
TOTALE			

Descrizione sintetica delle differenze ritenute significative.

Proventi (1)

Descrizione	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
.....			
TOTALE			

Oneri (2)

Descrizione	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
.....			
TOTALE			

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

Descrizione	Stanziamiento esercizio x-1	Stanziamiento esercizio x	Differenza
IRAP retributivo			
docenti e ricercatori			
collaborazioni scientifiche			
docenti a contratto			
esperti linguistici			
altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca			
personale dirigente e tecnico amministrativo			
TOTALE IRAP retributivo			
IRAP produttivo			
IRAP su attività commerciale			
.....			
TOTALE IMPOSTE			

Descrizione sintetica delle differenze ritenute significative.

5.7 RISULTATO ECONOMICO PRESUNTO

In caso di presenza di squilibrio previsionale di competenza, fornire indicazioni relativamente al conseguimento del pareggio di bilancio.

In ogni caso si ritiene necessario che sia attestato e data dimostrazione che il risultato economico presunto desumibile dal budget economico garantisce, oltre che l'equilibrio economico, anche quello finanziario e patrimoniale, così come richiesto dall'art. 2 del D.I. n. 19/2014 come aggiornato dal D.I. MIUR-MEF n. 394 dell'8 giugno 2017 e dal D.I. MUR-MEF n. 34 del 15 gennaio 2025.

Considerando le complessità che possano derivare dall'inserimento di un prospetto dimostrativo attraverso un rendiconto finanziario con valori ipotetici proiettati alla data di chiusura dell'esercizio oggetto della previsione sarà possibile operare in forma semplificata.

Ciò potrà essere fatto in forma descrittiva o schematico / tabellare che ponga in evidenza l'ammontare di costi non monetari (es. ammortamenti non sterilizzati, utilizzi di ratei e risconti attivi ed altri), le uscite derivanti da pagamenti da prevedere a carico dell'esercizio non costituenti costi (ad esempio rate capitale mutui e/o altro), nonché i ricavi non monetari (ad esempio utilizzi di riserve di patrimonio netto ex COFI e risconti passivi).

Infatti i costi non monetari, al fine dell'esame e della dimostrazione dell'equilibrio finanziario in questione, si aggiungono al valore del risultato economico, mentre le uscite e i ricavi non monetari riducono il suddetto risultato.

6. INDICAZIONE DEL RISPETTO DEI VALORI PREVISTI EX D.Lgs. n. 49/2012, PER I SEGUENTI INDICATORI:

- spese di personale:

Indicatore di personale	Stanziamiento esercizio x
Spese per il personale a carico Ateneo (A)	
FFO (B)	
Programmazione Triennale (C)	
Tasse e contributi universitari al netto dei rimborsi (D)	
TOTALE (E) = (B+C+D)	
Rapporto (A/E) = < 80%	

- sostenibilità economico finanziaria:

Indicatore sostenibilità economico finanziaria	Stanziamiento esercizio x
FFO (A)	
Programmazione Triennale (B)	
Tasse e contributi universitari al netto dei rimborsi (C)	
Fitti Passivi (D)	
TOTALE (E) = (A+B+C-D)	
Spese di personale a carico Ateneo (F)	
Ammortamento mutui (G=capitale+interessi)	
TOTALE (H) = (F+G)	
Rapporto (82"%E/H) = > 1	

- indebitamento:

Indicatore di indebitamento	Stanziamiento esercizio x
Ammortamento mutui (capitale+interessi)	
TOTALE (A)	
FFO (B)	
Programmazione Triennale (C)	
Tasse e contributi universitari al netto dei rimborsi (D)	
Spese di personale a carico Ateneo (E)	
Fitti passivi a carico Ateneo (F)	
TOTALE (G) = (B+C+D-E-F)	
Rapporto (A/G) = < 15%	

7. BUDGET DEGLI INVESTIMENTI

- schema di budget degli investimenti;

BUDGET DEGLI INVESTIMENTI				
A) INVESTIMENTI / IMPIEGHI		B) FONTI DI FINANZIAMENTO		
VOCI	IMPORTO	I) CONTRIBU TI DA TERZI FINALIZZA TI	II) RISORSE DA INDEBITAMENTO	III) RISORSE PROPRIE
I) IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI				
1) Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo				
2) Diritti di brevetto e di utilizzazione di opere dell'ingegno				
3) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili				
4) Immobilizzazioni in corso e acconti				
5) Altre immobilizzazioni immateriali				
II) IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI				
1) Terreni e fabbricati				
2) Impianti e attrezzature				
3) Attrezzature scientifiche				
4) Patrimonio librario, opere d'arte, di antiquariato e museali				
5) Mobili e arredi				
6) Immobilizzazioni in corso e acconti				
7) Altre immobilizzazioni materiali				
III) IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE				
TOTALE INVESTIMENTI				

Fornire indicazioni relative alle fonti di copertura dei principali investimenti programmati, e dei riflessi che tali utilizzi potranno avere nelle risultanze patrimoniali alla chiusura dell'esercizio.

Esempio:

CONTRIBUTI DA SOGGETTI TERZI FINALIZZATI	IMPORTO
Finanziamento MIUR ai Dipartimenti di eccellenza	
Contratti/convenzioni/accordi-programma con Regioni	
Ricerche e progetti commissionati in c/terzi	
Ricerche con finanziamenti competitivi da Unione Europea	
Contributi correnti da Unione Europea	
Contributi correnti da istituzioni sociali private	
Contributi correnti per ricerca scientifica da istituzioni sociali private	
Contributi correnti per ricerca scientifica da imprese private	
Altri proventi di carattere commerciale	
Contratti/convenzioni/accordi-programma con Enti di Ricerca	
Assegnazione altre Amministrazioni Centrali per Ricerca scientifica	
Contratti/convenzioni/accordi-programma con altre P.A.	
Contributi correnti da donazioni	
Finanziamento dal MIUR per attività sportiva	
Contributi correnti da imprese private	
Analisi e prove commerciali e altre prestazioni tariffate	
Finanziamenti correnti per ricerca scientifica dal MIUR	
TOTALE	

Fornire il contenuto dettagliato delle voci.

8. DETTAGLIO UTILIZZO RISERVE DI PATRIMONIO NETTO

(Note per la compilazione: le colonne 1, 2 e 3 del bilancio d'esercizio anno x-1 si riferiscono all'ultimo bilancio di esercizio approvato alla data di compilazione della nota illustrativa; la colonna P.N. anno x comprende anche il valore delle previsioni di budget economico e degli investimenti del bilancio preventivo approvato per il medesimo esercizio, aggiornato con le relative variazioni in colonna 4; le colonne 6, 7 e 8 del bilancio di previsione X+1 si riferiscono al budget economico e degli investimenti oggetto della nota illustrativa).

UTILIZZO DI RISERVE DI PATRIMONIO NETTO	Bilancio d'esercizio anno x-1			Bilancio di previsione anno x		Bilancio di previsione x+1		
	P.N. BILANCIO D'ESERCIZIO (anno x-1)	Approvazione CdA (anno x-1): destinazione utile/copertura perdita (anno x-1)	P.N. (anno x-1) (post delibera CdA destinazione utile/copertura perdita)	VARIAZIONI P.N. durante (anno x)	P.N. anno x (post delibera CdA destinazione utile /copertura perdita anno x-1 e VARIAZIONI EVENTUALI anno x)	UTILIZZO BUDGET ECONOMICO ANNO X e VARIAZIONI RELATIVE	UTILIZZO BUDGET INVESTIMENTI ANNO X E VARIAZIONI RELATIVE	VALORE RESIDUO
	1	2	(3) = (1) + (2)	4	(5) = (3) + (4)	6	7	(8) = (5) - ((6) + (7))
A) PATRIMONIO NETTO								
I FONDO DI DOTAZIONE DELL'ATENEO								
II PATRIMONIO VINCOLATO								
1) Fondi vincolati destinati da terzi								
2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali								
3) Riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge, o altro)								
TOTALE PATRIMONIO VINCOLATO								
III PATRIMONIO NON VINCOLATO								
1) Risultato esercizio								
2) Risultati relativi ad esercizi precedenti								
di cui Coep								
di cui COFI								
3) Riserve statutarie								
TOTALE PATRIMONIO NON VINCOLATO								
TOTALE A) PATRIMONIO NETTO								

9. APPLICAZIONE DELLE MISURE DI CONTENIMENTO DELLA SPESA APPLICABILI ALLE UNIVERSITA'

Dettagliare le voci e gli importi previsti a budget per il versamento al Bilancio dello Stato:

Versamenti al Bilancio dello Stato	Importo
Fondo trattamento accessori dirigenti	
Fondo trattamento accessori personale tecnico amministrativo	
Gettoni/Indennità ai membri degli organi istituzionali	
Spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e di rappresentanza	
Spese per acquisto, manutenzione, noleggio e esercizio di autovetture, nonché per acquisto di buoni taxi	

Fornire analisi dettagliata delle singole voci in base alla permanenza delle disposizioni nel tempo (l'elencazione nella tabella è da ritenersi esemplificativa da aggiornare in base all'evoluzione delle norme e della prassi MEF - RGS).

10. BILANCIO PREVENTIVO UNICO D'ATENEONON AUTORIZZATORIO IN CONTABILITA' FINANZIARIA E CLASSIFICAZIONE DELLA SPESA COMPLESSIVA PER MISSIONI E PROGRAMMI

Il capitolo deve contenere riferimenti al contesto normativo, i criteri di stima e valutazione delle voci nonché riportare lo Schema di bilancio preventivo unico d'ateneo non autorizzatorio in contabilità finanziaria ai sensi del Decreto Interministeriale dell'8 giugno 2017, n. 394 (*Revisione principi contabili e schemi di bilancio di cui al D.l. 19/2014*), che rinvia al D.M. 27 marzo 2013 con indicazione di missioni, programmi e Cofog, in considerazione della semplificazione assorbente le prescrizioni del Decreto Ministeriale 21 del 16 gennaio 2014 (si veda risposta quesito n. 55 del 25/03/2019 sito: coep.miur.it).