

MANUALE DI CONTABILITA'

Università del Salento



2016

INDICE

IL MANUALE DI CONTABILITA': OBIETTIVO E DESTINATARI	4
ORGANIZZAZIONE DEL SISTEMA CONTABILE	6
Struttura organizzativa	6
Piano dei Conti	6
Documenti contabili pubblici di sintesi	9
Documenti riepilogativi della fase preventiva	9
Documenti riepilogativi della fase consuntiva	10
PROCESSI CONTABILI	11
Programmazione	11
Gestione	12
Ri-programmazione delle risorse finanziarie.....	13
Consuntivazione	13
PRINCIPI CONTABILI.....	15
Principi e postulati generali	15
Principi di valutazione delle poste di Stato Patrimoniale	19
Immobilizzazioni	19
Immobilizzazioni immateriali	19
Immobilizzazioni materiali	25
Immobilizzazioni finanziarie	28
Attivo circolante	31
Rimanenze.....	31
Crediti.....	33
Disponibilità liquide	34
Patrimonio netto	35
Fondi rischi ed oneri	38
Debiti	40
Ratei e risconti.....	42
Conti d'ordine.....	45
Principi di valutazione di poste specifiche del sistema universitario	46
Proventi per la didattica e crediti verso studenti	46
Contributi	46
Contributi annuali e pluriennali in conto esercizio	47
Contributi in conto capitale	47
Ricavi per attività commerciale.....	48
Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali	48
Progetti e Ricerche finanziate o co-finanziati da terzi.....	49
PRINCIPI GENERALI DI REGISTRAZIONE	50
Modalità di registrazione degli eventi del ciclo attivo.....	51

Modalità di registrazione degli eventi del ciclo passivo	57
La gestione dei flussi finanziari	64
OPERAZIONI DI CHIUSURA E DI RIAPERTURA CONTABILE.....	65
PROCEDURE CONTABILI DIVERSE.....	66
Carte di credito.....	66
Fondo Economale	67
Mandati inestinti al 31 dicembre	67
Riclassificazione dei residui nel primo Stato Patrimoniale Iniziale	67
APPROVAZIONE E REVISIONE DEL MANUALE DI CONTABILITÀ.....	69

IL MANUALE DI CONTABILITÀ: obiettivo e destinatari

Il Manuale di Contabilità risponde alle indicazioni stabilite dalla Legge 30 dicembre 2010 n. 240 di riforma degli Atenei, il cui art. 5 introduce rilevanti modifiche al sistema contabile delle università, definendo il passaggio dalla contabilità finanziaria pubblica alla contabilità economico-patrimoniale e analitica, e dal Decreto Legislativo 27 gennaio 2012 n. 18 (“Introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica del bilancio unico e del bilancio consolidato nelle università”) che avvia specifiche logiche di contabilità economico-patrimoniale per gli Atenei, dal Decreto Ministeriale 14 gennaio 2014 n. 18 (“Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università”), dal Decreto Ministeriale 16 gennaio 2014 n. 21 (“Classificazione della spesa delle università per missioni e programmi”) e dal Decreto Interministeriale MIUR-MEF 10 dicembre 2015 n. 925 (“Schemi di budget economico e budget degli investimenti”) relativi alle regole del sistema contabile dello specifico settore universitario ed al consolidamento dei conti con il settore pubblico.

Il Manuale di contabilità è adottato in attuazione dell’art. 8 del Regolamento per l’Amministrazione, la Finanza e la Contabilità, che riporta:

La struttura e le procedure operative del sistema contabile sono descritte nel Manuale di Contabilità al quale il presente Regolamento rinvia.

Il Manuale di contabilità deve: contenere il piano dei conti di contabilità, di cui all’art. 12, redatto secondo gli schemi ministeriali; definire le procedure di programmazione e ri-programmazione delle risorse finanziarie; prevedere le procedure contabili cui fare riferimento nelle registrazioni; prevedere gli schemi e le modalità per la rendicontazione periodica; prevedere le procedure e le modalità di governo dei flussi finanziari.

Il Manuale di Contabilità è predisposto dal Direttore Generale e approvato dal Consiglio di Amministrazione, previo parere del Senato Accademico.

Il Manuale di contabilità definisce inoltre:

- le regole applicative dei principi contabili,
- le procedure contabili cui fare riferimento nelle registrazioni,
- gli schemi e le modalità per la rendicontazione periodica,
- le procedure e le modalità di governo dei flussi finanziari,

in base anche alle indicazioni contenute nel Manuale tecnico-operativo a supporto delle attività gestionali delle Università approvato con Decreto Direttoriale MIUR 2 dicembre 2015 n. 3112.

L’obiettivo del Manuale è definire e diffondere l’applicazione di criteri uniformi in relazione all’individuazione, rilevazione e misurazione degli eventi amministrativo-contabili. La rilevazione integrata delle informazioni del sistema di contabilità (contabilità generale e contabilità analitica) è supportata dal sistema informatico contabile di Ateneo e, pertanto, il presente Manuale fa anche riferimento al manuale contabile del software gestionale “Easy” della Società Tempo S.r.l.

Il Manuale è strutturato in sezioni: richiamo dei postulati e principi contabili, analisi delle regole di contabilizzazione e valutazione, schemi degli strumenti di programmazione e consuntivazione, regole fondamentali delle operazioni interessanti sia il ciclo attivo sia quello passivo ed alcune specifiche discipline contabili. La trattazione risulta integrata dai riferimenti alle norme del codice civile, ai principi contabili emessi dall’Organismo Italiano di Contabilità, alla normativa generale di contabilità e finanza pubblica ed alla normativa di settore.

Il Manuale è uno strumento di lavoro ad uso esclusivamente interno, destinato a coloro che si occupano di “contabilità” e, nello specifico, dei bilanci, del ciclo passivo, del ciclo attivo e di gestione dei beni.

In base alla normativa regolamentare, l’approvazione e le successive modifiche del presente Manuale sono demandate al Consiglio di Amministrazione, sentito il Senato Accademico. Il soggetto responsabile della gestione delle periodiche e necessarie revisioni al Manuale è il

Direttore Generale; tali revisioni sono funzionali ad un miglioramento costante dei processi e ad una tempestiva risposta alle nuove esigenze delle strutture amministrativo-contabili. In tale ambito, la Ripartizione Finanziaria e Negoziale:

- raccoglie i suggerimenti e le proposte di revisione provenienti dai Centri di Gestione Autonoma e dagli Uffici amministrativi dell'Amministrazione Centrale;
- analizza tali richieste e suggerimenti, verificandone l'applicabilità e la coerenza rispetto al sistema amministrativo-contabile;
- provvede alla revisione delle parti del Manuale interessate e le sottopone all'analisi del Direttore Generale.

ORGANIZZAZIONE DEL SISTEMA CONTABILE

Il sistema contabile rappresenta l'insieme dei procedimenti e delle regole di registrazione degli eventi che presentano rilevanza sotto il profilo della gestione economica, finanziaria e patrimoniale.

Struttura organizzativa

In base a quanto definito dall'art. 10 del Regolamento per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità «il sistema contabile riflette la struttura organizzativa dell'Ateneo attraverso la definizione delle unità di imputazione dei risultati della gestione economico patrimoniale».

Le unità di imputazione sono rappresentate da:

- » i **Centri di Gestione**, ovvero unità organizzative che utilizzano risorse assegnate e rispondono della corretta gestione di queste e del raggiungimento degli obiettivi assegnati;
- » le **Unità Previsionali di Base** che esprimono entità contabili cui sono riferiti direttamente costi e proventi attribuiti a unità organizzative formalmente definite, oppure a unità virtuali utili ai fini della rilevazione analitica di valori contabili.

Per ciò che concerne l'organizzazione strutturale delle Unità Previsionali di Base nel sistema contabile informatico "Easy", nelle "Linee guida per il passaggio al Bilancio unico d'Ateneo" (allegate alla nota rettorale prot. n. 45710 class. VIII/3 del 22 novembre 2013) è stato precisato che «l'albero delle UPB del Bilancio Unico si ramifica a partire da un'unica radice denominata "Ateneo", che viene suddivisa in un ramo destinato ad accogliere il bilancio dell'Amministrazione Centrale ed un ramo per ciascun Dipartimento/Centro». In particolare la struttura delle UPB è fissa fino al terzo livello, al fine di consentire la differenziazione delle stesse in base alla natura del finanziamento ricevuto o, viceversa, relativamente alla attività istituzionale riassunta contabilmente da ciascuna UPB (per i FONDI DI ATENEO le UPB riepilogano le attività di funzionamento, didattiche e di ricerca e per i PROGETTI sintetizzano le registrazioni dell'attività commerciale, dei Progetti di Ricerca e Progetti di Didattica). A partire dal quarto livello ciascun Dipartimento/Centro ha la facoltà di articolare ulteriormente la struttura (Figura 1).

Piano dei Conti

Per effettuare le rilevazioni contabili di tutti i fatti di gestione è necessario definire preliminarmente un Piano dei Conti.

Esso rappresenta l'insieme dei conti che costituisce il sistema contabile ed è composto da:

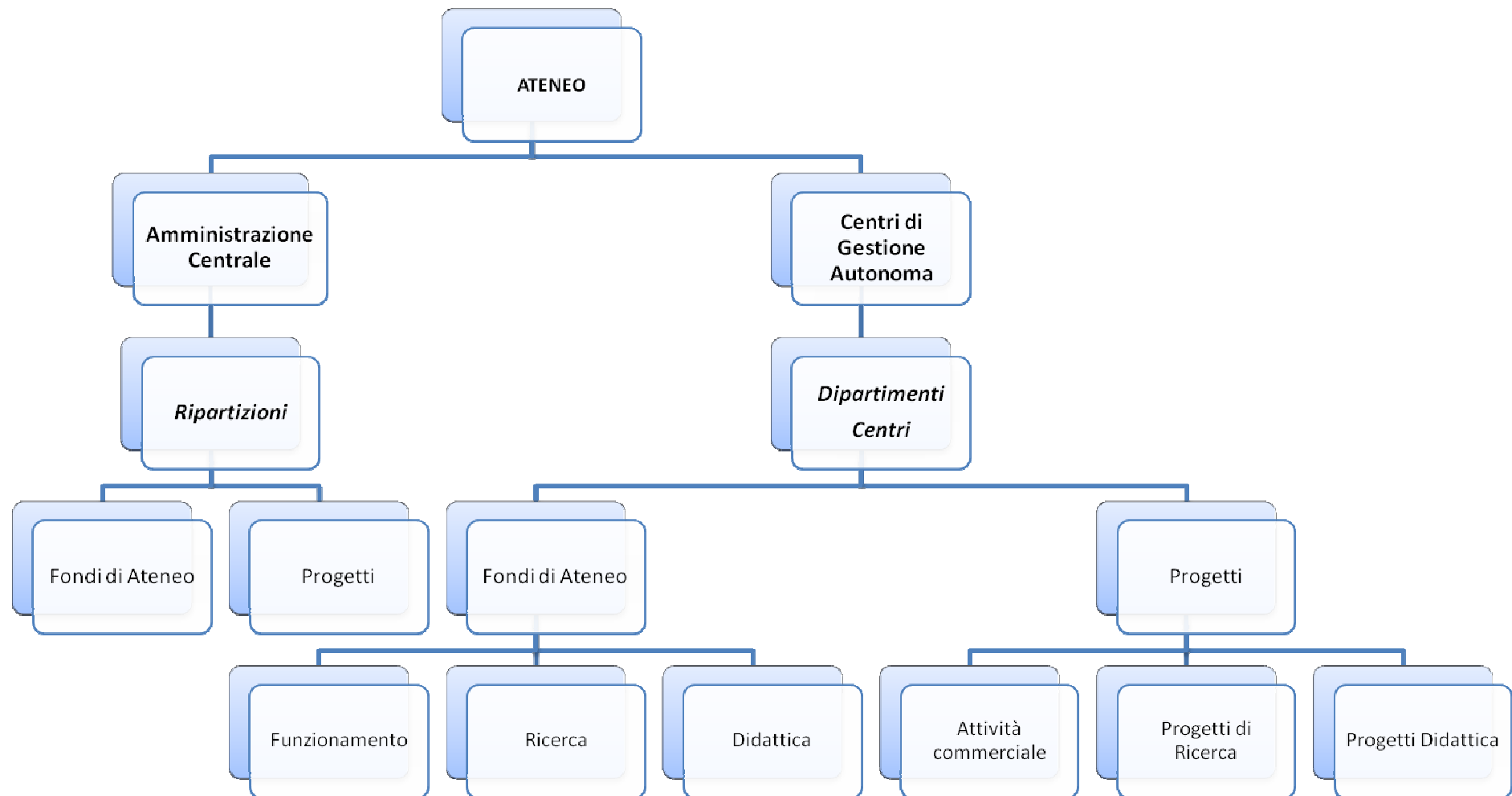
- » il *quadro dei conti*, ovvero l'elenco di tutti i conti, tra loro coordinati e collegati, che formano il sistema delle scritture complesse che compongono la contabilità generale;
- » le *note illustrative*, ovvero l'elenco delle regole e delle procedure che spiegano il funzionamento dei conti e precisano i valori che entrano a farvi parte.

L'art. 12 del Regolamento per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità stabilisce che «il Piano dei Conti identifica la natura delle operazioni di acquisizione e impiego delle risorse ed è strutturato in modo tale da garantire le registrazioni in partita doppia».

L'articolazione adottata è quella indicata dagli schemi allegati al Decreto Interministeriale MIUR – MEF 14 gennaio 2014 n. 19 e il Piano dei Conti risulta strutturato in quattro livelli:

- MACROCLASSE, identifica l'appartenenza del conto al sistema dei costi/ricavi (Conto Economico) o al sistema dei crediti/debiti (Stato Patrimoniale), ad esempio: proventi propri, costi del personale, attivo circolante, debiti, ecc..
- CONTO SINTETICO riepiloga in classi i conti appartenenti alla macroclasse di origine; ad esempio per la macroclasse "Proventi propri" sono stati individuati i seguenti conti sintetici: "Proventi per la didattica", "Proventi da Ricerche commissionate e trasferimento tecnologico" e "Proventi da Ricerche con finanziamenti competitivi".

Figura 1: Struttura dell'albero delle UPB prevista dal sistema contabile informatico Easy



- CONTO INTERMEDIO sintetizza la natura dei conti operativi sottostanti; ad esempio nell'ambito della macroclasse "Proventi propri" → conto sintetico "Proventi per la didattica", i conti macroclasse sono descritti da "Tasse e contributi di iscrizione" e "Altri proventi da studenti".
- CONTO OPERATIVO, utilizzato per la registrazione delle operazioni elementari ; ad esempio nell'ambito della macroclasse "Proventi propri" → conto sintetico "Proventi per la didattica" → conto intermedio → "Tasse e contributi di iscrizione", i conti analitici operativi sono rappresentati da "Tasse di iscrizione" e "Contributi di iscrizione".

Figura 2: Macroclassi del Piano dei Conti

CONTO ECONOMICO	CPA	Proventi Propri
	CPB	Contributi
	CPC	Proventi per Attività Assistenziale
	CPD	Proventi per gestione diretta interventi per il Diritto allo Studio
	CPE	Altri Proventi e Ricavi Diversi
	CPF	Variazione Rimanenze
	CPG	Incremento delle Immobilizzazioni per Lavori Interni
	CNA	Costi del Personale
	CNB	Costi della Gestione Corrente
	CNC	Ammortamenti e Svalutazioni
	CND	Accantonamenti per Rischi e Oneri
	CNE	Oneri Diversi di Gestione
	POF	Proventi e Oneri Finanziari
	RVA	Rettifiche di Valore di Attività Finanziarie
	POS	Proventi e Oneri Straordinari
	IRE	Imposte sul Reddito dell'esercizio correnti, differite, anticipate
	CDR	Risultato di Esercizio
STATO PATRIMONIALE	PAA	Immobilizzazioni
	PAB	Attivo Circolante
	PAC	Ratei e Risconti Attivi
	PPA	Patrimonio Netto
	PPB	Fondo per Rischi ed Oneri
	PPC	Trattamento di Fine Rapporto di lavoro subordinato
	PPD	Debiti
	PPE	Ratei e Risconti Passivi
APERTURA CHIUSURA CONTI	PCT	Conti Transitori

Il Piano dei Conti comprende le seguenti informazioni:

- il codice del conto;
- la denominazione del conto;
- il riferimento allo Stato Patrimoniale e al Conto Economico.

Figura 3: Struttura del Piano dei Conti (stralcio della macroclasse "Proventi propri")

CPA	PROVENTI PROPRI	Macroclasse
CPAA	Proventi per la didattica	Conto sintetico
CPAA01	Tasse e contributi di iscrizione	Conto intermedio
CPAA01001	Tasse di iscrizione	Conto operativo
CPAA01002	Contributi di iscrizione	Conto operativo
CPAA02	Altri proventi da studenti	Conto intermedio
CPAA02001	Quote di iscrizione a master	Conto operativo
CPAA02002	Contributi da dottorandi	Conto operativo
CPAA02003	Quote di iscrizione a scuole di specializzazione	Conto operativo
CPAA02004	Altri corsi didattici	Conto operativo
CPAA02005	Altri proventi da studenti	Conto operativo

La definizione e le modifiche del Piano dei Conti sono di competenza del Consiglio di Amministrazione; le sotto-articolazioni risultano definite con decreto del Direttore Generale. In particolare le modifiche interessanti sino al terzo livello di dettaglio del Piano (ovvero modifiche interessanti le macroclassi, i conti sintetici e i conti intermedi) saranno oggetto di

analisi e di approvazione del Consiglio di Amministrazione; le integrazioni e/o rettifiche dei conti operativi formeranno oggetto di un Decreto Direttoriale.

Si rimanda all'Allegato 1 per la presentazione del piano delle voci di conto relative al sistema di contabilità economico-patrimoniale e all'Allegato 2 per il piano delle voci di conto relative al sistema di contabilità finanziaria.

Documenti contabili pubblici di sintesi

I documenti contabili pubblici hanno valenza informativa sia interna sia esterna e sono caratterizzati da un iter di formazione e da regole di approvazione specifici. Tali documenti devono essere redatti con chiarezza, nonché rappresentare in modo veritiero e corretto l'evoluzione economica della gestione, la situazione finanziaria e la situazione patrimoniale dell'Ateneo nel suo complesso.

L'art. 1, comma 2 del Decreto Legislativo 27 gennaio 2012, n. 18 stabilisce che

Il quadro informativo economico-patrimoniale delle università è rappresentato da:

- a. *bilancio unico d'ateneo di previsione annuale autorizzatorio, composto da budget economico e budget degli investimenti unico di ateneo;*
- b. *bilancio unico d'ateneo di previsione triennale, composto da budget economico e budget degli investimenti, al fine di garantire la sostenibilità di tutte le attività nel medio periodo;*
- c. *bilancio unico d'ateneo d'esercizio, redatto con riferimento all'anno solare, composto da stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, nota integrativa e corredato da una relazione sulla gestione;*
- d. *bilancio consolidato con le proprie aziende, società o gli altri enti controllati, con o senza titoli partecipativi, qualunque sia la loro forma giuridica, composto da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa.*

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, predispongono il bilancio preventivo unico d'ateneo non autorizzatorio e il rendiconto unico d'ateneo in contabilità finanziaria.

I documenti contabili di sintesi sono redatti secondo i principi contabili e gli schemi di bilancio di cui alla normativa di settore vigente.

Documenti riepilogativi della fase preventiva

L'art. 14 del Regolamento di Ateneo per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità definisce i seguenti documenti contabili pubblici di sintesi di preventivo:

- a. **BILANCIO UNICO D'ATENEO DI PREVISIONE ANNUALE AUTORIZZATORIO**, che si compone a sua volta dei seguenti documenti:
 - *budget economico*, che evidenzia i costi e i proventi dell'esercizio (annuale, autorizzatorio) ed è redatto secondo uno schema a struttura scalare coerente con le finalità informative dell'Ateneo;
 - *budget degli investimenti unico d'Ateneo*, che evidenzia gli investimenti programmati nelle categorie relative alle immobilizzazioni (materiali, immateriali e finanziarie) e le loro fonti di copertura dell'esercizio (contributi da terzi, risorse derivanti da indebitamento e risorse proprie).

Il bilancio unico d'Ateneo di previsione annuale autorizzatorio deve garantire l'equilibrio economico, finanziario e patrimoniale, anche tenendo conto del risultato previsto dell'esercizio precedente, la copertura finanziaria degli investimenti programmati, tenendo conto delle residue disponibilità derivanti dalla mancata realizzazione degli investimenti previsti nell'esercizio precedente, nonché il pareggio tra le risorse investite nei progetti e quelle messe a disposizione dall'Ateneo e da enti esterni.

- b. BILANCIO UNICO D'ATENEIO DI PREVISIONE TRIENNALE, composto da budget economico e budget degli investimenti è redatto al fine di garantire la sostenibilità di tutte le attività nel medio periodo, sulla base dei piani triennali per la programmazione e il reclutamento del personale e dei programmi triennali adottati ai sensi della normativa vigente.
- c. BILANCIO PREVENTIVO UNICO D'ATENEIO NON AUTORIZZATORIO IN CONTABILITÀ FINANZIARIA indica l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle spese che si prevede di impegnare nell'esercizio cui il bilancio si riferisce.

Il bilancio di previsione annuale autorizzatorio e il bilancio unico d'ateneio di previsione triennale sono integrati da una NOTA ILLUSTRATIVA riassuntiva dei criteri di iscrizione dei proventi con particolare riferimento ai proventi per la didattica e ai contributi del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, degli oneri e sulle principali finalità e caratteristiche degli investimenti programmati, nonché delle relative fonti di copertura.

Il bilancio unico ateneio di previsione annuale autorizzatorio è, infine, integrato da un prospetto allegato contenente la CLASSIFICAZIONE DELLA SPESA COMPLESSIVA PER MISSIONI E PROGRAMMI, secondo i principi e i criteri di classificazione di cui al Decreto Interministeriale MIUR – MEF 16 gennaio 2014, n. 21.

Gli schemi riferenti il budget autorizzatorio unico di Ateneio, annuale e triennale, e lo schema del bilancio preventivo unico non autorizzatorio sono riportati negli Allegati 3 e 4.

Documenti riepilogativi della fase consuntiva

L'art. 14 del Regolamento di Ateneio per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità definisce i seguenti documenti contabili pubblici di sintesi di consuntivo:

- a. BILANCIO UNICO D'ATENEIO D'ESERCIZIO, redatto con riferimento all'anno solare, che si compone dei seguenti documenti:
 - *stato patrimoniale*, secondo uno schema a sezione contrapposte, presenta i conti dell'attivo, del passivo e del patrimonio netto;
 - *conto economico*, secondo uno schema a scalare, espone i componenti positivi e negativi di redditi (costi e proventi dell'esercizio);
 - *rendiconto finanziario*, che raccorda le variazioni intervenute, nel corso dell'esercizio, nel patrimonio di Ateneio con le variazioni intervenute nella situazione finanziaria;
 - *nota integrativa*, contenente le informazioni esplicative dei valori contabili e le modalità di determinazione di questi e le informazioni complementari in merito ai criteri di valutazioni adottati.
- b. BILANCIO CONSOLIDATO con le proprie aziende, società o gli altri enti controllati, con o senza titoli partecipativi, qualunque sia la loro forma giuridica e si compone dallo Stato Patrimoniale, dal Conto economico e dalla Nota integrativa.

L'art. 36 del Regolamento di Ateneio per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità annovera tra i documenti contabili di sintesi consuntivi il RENDICONTO UNICO D'ATENEIO IN CONTABILITÀ FINANZIARIA, comprendente «i risultati della gestione del bilancio per l'entrate e la spesa, distintamente per competenza e per residui. In particolare per la competenza devono risultare: le previsioni iniziali, le variazioni apportate durante l'anno finanziario e le previsioni definitive; le somme accertate o impegnate; le somme riscosse o pagate; le somme rimaste da riscuotere o da pagare. Per i residui sono indicati: l'ammontare all'inizio dell'anno finanziario; le variazioni in più o in meno per i riaccertamenti; le somme riscosse o pagate in conto residui; le somme rimaste da riscuotere o da pagare».

PROCESSI CONTABILI

I processi contabili definiscono lo svolgimento delle attività volte al perseguimento delle finalità del sistema contabile e risultano tra loro correlati per mezzo dei diversi cicli operativi. L'art. 15 del Regolamento di Ateneo per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità stabilisce che la gestione contabile di Ateneo si articola nelle seguenti fasi:

- a. programmazione;
- b. gestione;
- c. consuntivazione;
- d. revisione della previsione.

Programmazione

Il processo di programmazione, come definito dall'art. 21 del Regolamento di Ateneo per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità, è finalizzato a rendere attuabili gli obiettivi e i programmi dell'Ateneo su base annuale e triennale mediante l'individuazione delle risorse necessarie. L'ufficio responsabile delle fasi di programmazione è l'Ufficio Programmazione e Bilancio.

La definizione degli obiettivi strategici e la quantificazione delle disponibilità dei flussi finanziari futuri consente di determinare le assegnazioni ai Centri di Gestione e la definizione, da parte di quest'ultimi, dei programmi di spesa. Tali previsioni vengono riepilogate nel Bilancio Unico di Ateneo di previsione triennale, il cui primo anno coincide con il Bilancio Unico di Ateneo di previsione annuale autorizzatorio composto da un budget economico e da un budget degli investimenti.

Il processo di programmazione viene regolamentato dalla Sezione II del Capo V del Regolamento citato. In particolare l'art. 22 stabilisce che:

La programmazione finanziaria annuale e triennale è approvata dal Consiglio di Amministrazione su proposta del Rettore, tenuto conto degli indirizzi del Senato Accademico, entro il 30 settembre dell'anno precedente a quello di riferimento.

Il Direttore Generale indirizza i servizi dell'Amministrazione per la traduzione operativa delle strategie e degli obiettivi definiti per l'area tecnico amministrativa.

Il Direttore Generale coordina ed è responsabile delle attività finalizzate alla formazione del Bilancio unico d'Ateneo di previsione annuale autorizzatorio nonché del Bilancio unico d'Ateneo di previsione triennale.

I Centri gestionali, sulla base delle assegnazioni, predispongono la proposta di budget annuale strutturata in un budget economico (che evidenzia i costi e i proventi dell'esercizio in base ai principi della competenza economica) e un budget degli investimenti (che evidenzia gli investimenti in immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie e le fonti di copertura dell'esercizio). Nella proposta di previsione dei costi, dei proventi e degli investimenti, i Centri possono indicare i proventi derivanti dall'attività verso terzi e da attribuzione dirette da parte di soggetti terzi (MIUR, UE, Enti pubblici e privati); nell'ambito dei proventi propri - aggiuntivi rispetto alle risorse assegnate - potranno essere previsti ulteriori costi di pari ammontare.

Il Direttore Generale, al termine del processo di definizione del budget, procede alla predisposizione del Bilancio unico di Ateneo di previsione annuale autorizzatorio che verrà successivamente presentato dal Rettore al Consiglio di Amministrazione per l'approvazione, previo parere del Senato Accademico e del Consiglio degli Studenti.

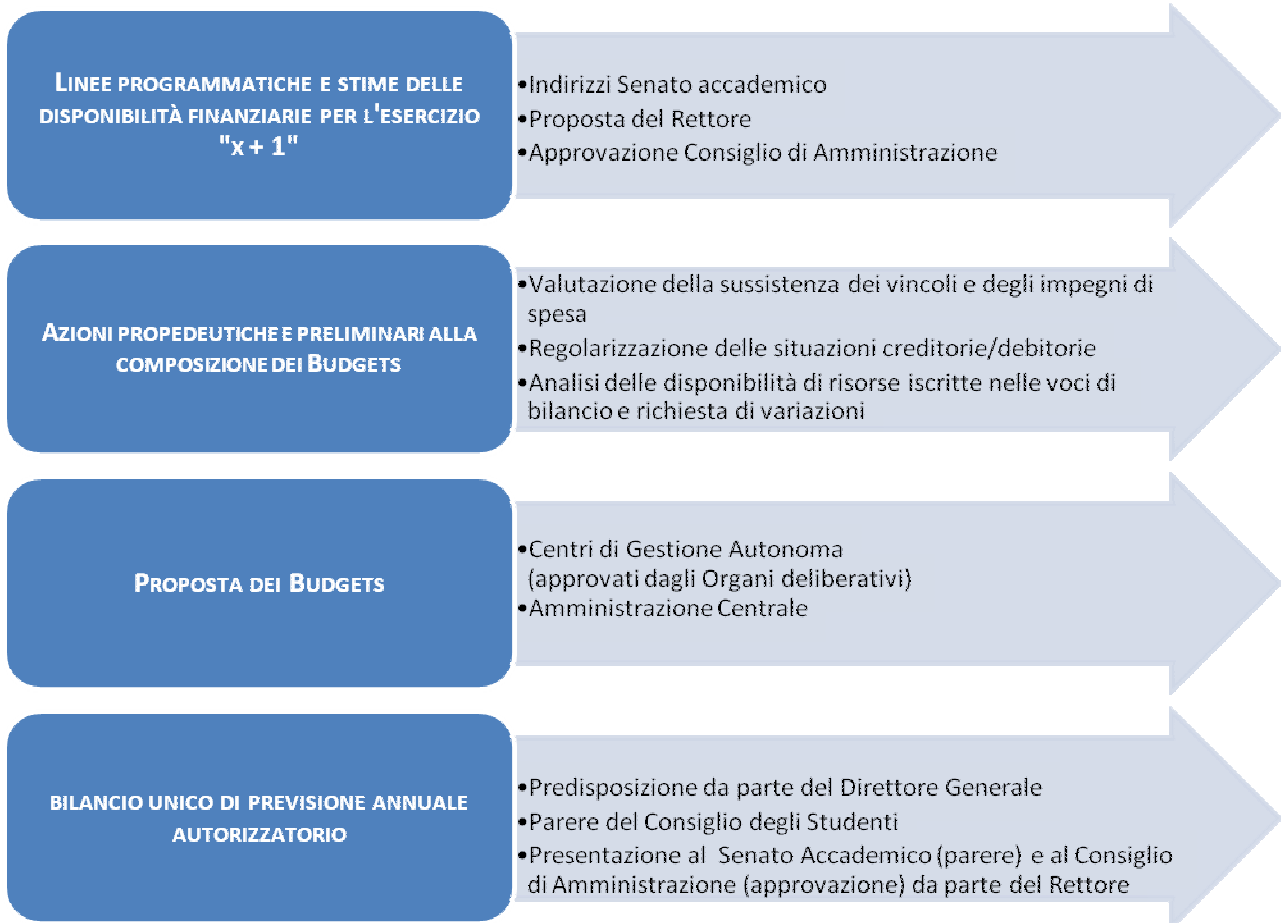
L'approvazione del Bilancio unico di Ateneo di previsione annuale autorizzatorio, corredato dai documenti previsti dalla normativa vigente, deve avvenire entro il termine massimo del 31 dicembre dell'anno precedente all'esercizio di riferimento

Ogni Centro di Gestione predisponde, unitamente alla proposta di budget annuale, una proposta di budget triennale, il cui procedimento di formazione ed approvazione affianca quello della programmazione annuale.

Al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche, viene predisposto il Bilancio preventivo unico d'Ateneo non autorizzatorio in

contabilità finanziaria che riepiloga l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle spese che si prevede di impegnare nell'esercizio cui il bilancio si riferisce. Il Consiglio di Amministrazione approva il Bilancio preventivo unico d'Ateneo non autorizzatorio in contabilità finanziaria entro il termine massimo del 31 dicembre dell'anno precedente all'esercizio di riferimento.

Figura 4: Fasi del procedimento di programmazione



Gestione

Il processo di gestione ha lo scopo di registrare, all'interno del sistema contabile, i fatti esterni di gestione che riguardano le transazioni tra l'Ateneo ed i terzi, e che hanno rilevanza sotto il profilo economico-patrimoniale. Gli uffici responsabili delle predetti fasi sono l'Ufficio Entrate e Fiscalità, l'Ufficio Uscite e i servizi preposti ai servizi finanziari dei Centri di Gestione autonoma. I fatti esterni di gestione sono rilevati in contabilità generale con il metodo della partita doppia, rilevando unicamente gli accadimenti che generano una variazione economica, patrimoniale, finanziaria, certa, assimilata o presunta. La rappresentazione contabile dei fatti amministrativi si concretizza nel momento in cui si determina la corrispondente manifestazione numeraria.

Per quanto riguarda la gestione del CICLO PASSIVO o comunque delle fasi di registrazione di costi o investimenti, si precisa che l'assunzione di decisioni che comportano l'utilizzo di risorse genera la decurtazione delle risorse assegnate al budget dei Centri di Gestione. Rispetto all'acquisizione di beni e servizi è necessario che essi siano consegnati ed accettati e, in relazione alla tipologia merceologica e/o alla strumentalità d'impiego pluriennale, annotati nel registro inventariale.

Per quanto riguarda la gestione del CICLO ATTIVO o comunque delle fasi di registrazione dei ricavi e/o delle risorse derivanti dai disinvestimenti, le regole di registrazione applicabili in

contabilità generale sono: la registrazione di crediti certi e la registrazione di ricavi per competenza. In particolare, i crediti vanno esposti in bilancio al valore di presunto realizzo e i ricavi sono registrati solo se ragionevolmente certi in ordine alla loro esistenza e alla determinabilità dell'ammontare.

La trattazione analitica delle operazioni gestionali costituenti il ciclo attivo e passivo viene riportata in una dedicata Sezione del presente Manuale.

Ri-programmazione delle risorse finanziarie

Il processo di revisione della programmazione consiste nell'aggiornamento delle iniziali previsioni economiche effettuate in sede di composizione del budget unico di previsione annuale. L'ufficio responsabile delle fasi di riprogrammazione delle risorse finanziarie è l'Ufficio Programmazione e Bilancio.

Le modifiche del budget sono disciplinate all'art. 39 del Regolamento di Ateneo per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità, che individua possibili aggiornamenti in seguito ai seguenti eventi:

- Variazioni in aumento o in diminuzione nell'assegnazione di risorse con vincolo di destinazione, quale ad esempio assegnazione di risorse finalizzate ad una determinata attività o riduzione di previsioni di entrata.
- Rimodulazione di costi nell'ambito dei budget assegnati (che può riguardare variazioni tra budget economico e budget degli investimenti o viceversa, oppure rimodulazioni all'interno dello stesso budget).

In questi casi, le variazioni e/o le rimodulazioni all'interno dei budget devono essere proposte dai Responsabili del Centro di Gestione Amministrativa e Tecnica o dai Centri di Gestione Autonoma per i budget di loro competenza. Le richieste di variazione o rimodulazione dovranno poi essere autorizzate dal Direttore Generale con proprio decreto, che sarà successivamente portato in comunicazione al Collegio dei Revisori dei Conti.

Le variazioni di budget possono, inoltre, riferirsi a:

- maggiori costi da sostenere o nuovi fabbisogni da finanziare,
- minori ricavi rispetto a quelli previsti,
- assegnazione di nuovi finanziamenti senza vincolo di destinazione,
- allocazione dell'utile o riassorbimento della perdita accertati alla fine dell'esercizio precedente.

In tal caso le variazioni devono essere proposte dai Responsabili dei Centri di Gestione Amministrativa e Tecnica o dai Centri di Gestione autonoma per i budget di loro competenza, autorizzate dal Direttore Generale e deliberate dal Consiglio di Amministrazione o, in casi di necessità ed urgenza, con decreto del Rettore, previo parere del Collegio dei Revisori dei Conti.

Infine, nel caso in cui sul sistema di contabilità risultino inserite variazioni interessanti esclusivamente la contabilità finanziaria e che, quindi, non comportino variazioni di budget, le stesse sono autorizzate dal Direttore Generale mediante apposizione della firma sulla stampa prodotta dal sistema di contabilità e conservate dall'Ufficio Programmazione e Bilancio, fino all'approvazione del Bilancio di esercizio.

Consuntivazione

Il sistema economico-patrimoniale è basato sul principio della competenza economica, pertanto a fine esercizio è necessario redigere le scritture di assestamento che comprendono:

- » le *scritture di integrazione*: aggiungono componenti di reddito di competenza dell'esercizio in precedenza non rilevati in quanto a manifestazione finanziaria futura (ratei attivi e passivi, fondi rischi e oneri, trattamento di fine rapporto);

- » le *scritture di rettifica*: sottraggono componenti di reddito di competenza dell'esercizio in precedenza già rilevati in quanto la manifestazione finanziaria è stata realizzata (risconti, rimanenze e capitalizzazione dei costi);
- » *scritture di ammortamento*: attribuiscono all'esercizio le quote di costi pluriennali considerati di competenza dell'esercizio stesso.

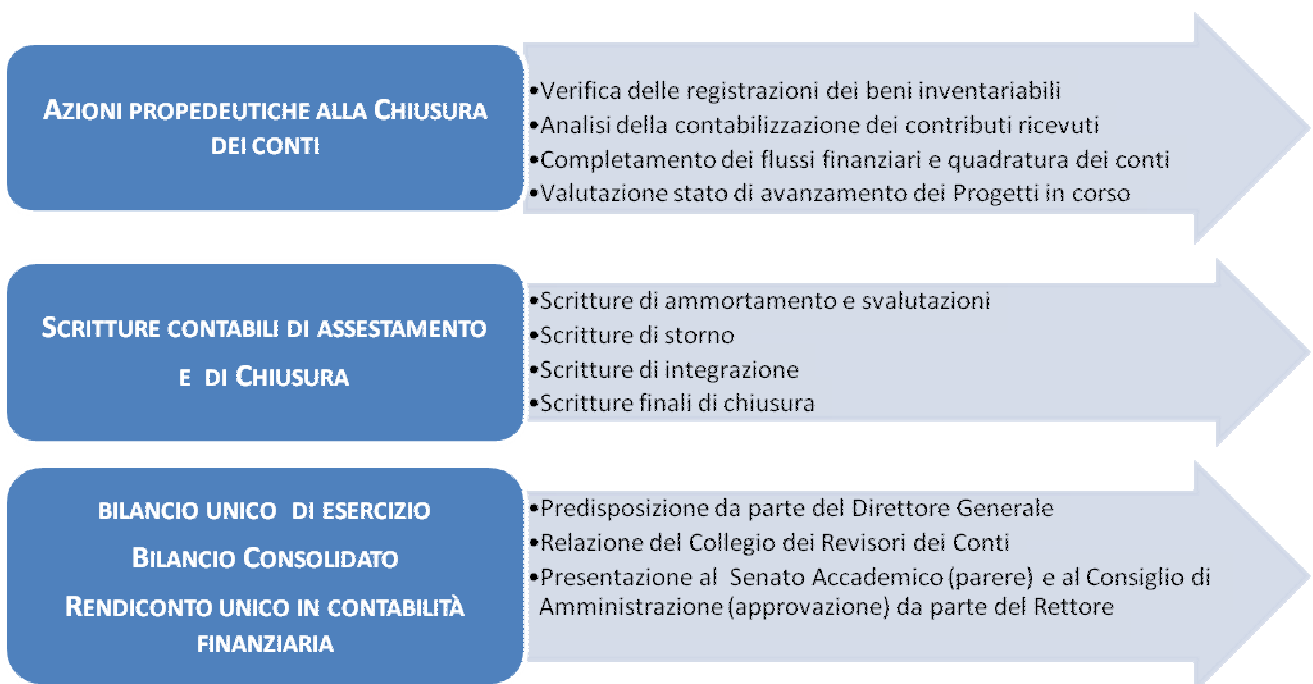
Oltre alle scritture di epilogo, gli Uffici dell'Amministrazione Centrale in collaborazione con i Centri di Gestione Autonoma procedono a specifiche verifiche di fine esercizio, quali (ad esempio):

- conta della cassa economale;
- analisi delle singole posizioni dei crediti e debiti per determinare gli importi con scadenza oltre l'esercizio successivo;
- analisi delle singole posizioni dei crediti e valutazione della recuperabilità;
- richiesta all'Istituto cassiere degli estratti conto scalare, con evidenza dell'addebito o dell'accredito degli interessi passivi e attivi maturati nel corso dell'esercizio e riconciliazione con gli importi iscritti in contabilità;
- verifica dei requisiti di capitalizzazione dei costi iscritti tra le immobilizzazioni;
- verifica del trattamento contabile dei contributi in conto esercizio e in conto capitale;
- la valutazione dello stato di avanzamento dei progetti in corso di esecuzione.

Il Direttore Generale, al completamento delle scritture contabili di chiusura, procede alla predisposizione del Bilancio unico di Ateneo di esercizio, del Bilancio consolidato d'Ateneo e del Rendiconto unico d'Ateneo in contabilità finanziaria. Tali documenti sono presentati dal Rettore all'approvazione del Consiglio di Amministrazione, sentito il Senato accademico per gli aspetti di competenza entro il 30 aprile di ciascun anno; essi sono accompagnati da una relazione del Collegio dei revisori dei conti che attesta la corrispondenza dei documenti alle risultanze contabili e che contiene valutazioni e giudizi sulla regolarità amministrativo-contabile della gestione e proposte in ordine all'approvazione.

Entro il 30 giugno di ciascun anno il Consiglio di Amministrazione approva il Bilancio consolidato d'Ateneo.

Figura 5: Fasi del procedimento di consuntivazione



PRINCIPI CONTABILI

I principi contabili stabiliscono le modalità di contabilizzazione degli eventi gestionali, i criteri di valutazione e quelli di esposizione dei valori di bilancio. Rappresentano le regole di riferimento per le attività di programmazione, gestione e rendicontazione ed hanno una funzione integrativa ed interpretativa delle stesse norme di legge.

In base all'ambito applicativo, i principi si suddividono in:

Principi contabili generali → definiti come postulati del bilancio d'esercizio e riguardano il bilancio nel suo complesso;

Principi contabili applicati → riguardano le singole poste del bilancio (ad esempio crediti, immobilizzazioni, fondi rischi).

Principi e postulati generali

L'art. 9, comma 2 del Regolamento di Amministrazione, Finanza e Contabilità stabilisce che «la contabilità generale è tenuta nel rispetto dei principi propri della contabilità economico-patrimoniale richiamati nel Codice civile e nei Principi Contabili Nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità, nel presente Regolamento, nel Manuale di Contabilità e dettagliati nella Nota Integrativa».

In base all'art. 2423, comma 2 del Codice Civile «il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio».

Il sistema contabile di Ateneo osserva i principi di redazione del Bilancio elencati nell'art. 2423 bis del Codice Civile, ovvero:

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

Il sistema contabile di Ateneo, oltre ai principi generali definiti dal Codice Civile, si attiene ai postulati di bilancio elencati nel Principio Contabile nazionale OIC n. 11 ("Bilancio d'esercizio – finalità e postulati") e precisati per il settore universitario dall'art. 2 del Decreto Interministeriale MIUR-MEF 14 gennaio 2014 n. 19.

Utilità e completezza informativa

Il bilancio d'esercizio deve essere predisposto in maniera da essere di concreta utilità per il maggior numero di destinatari, i quali nella attendibilità ed imparzialità dei dati in esso esposti devono trovare la base comune per la composizione degli interessi contrapposti. I principali portatori d'interesse informativo sono gli studenti, la comunità scientifica e territoriale, i creditori, i dipendenti, gli investitori, gli enti finanziatori (MIUR, soggetti pubblici e privati, UE).

Le informazioni devono far riferimento a dati attendibili, analitici e intellegibili: le informazioni quindi devono risultare complete e devono scaturire da un insieme organico e unitario di documenti.

Veridicità

Il bilancio unico d'Ateneo di esercizio deve fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

Tale principio si applica ai documenti di bilancio di rendicontazione e di previsione, nei quali è da intendersi il principio di veridicità come rigorosa valutazione dei flussi finanziari ed economici. Si devono, quindi, evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste che, invece, devono essere valutate secondo una rigorosa analisi di controllo. A tal fine la nota integrativa contiene le necessarie informazioni complementari atte a comprovare la veridicità.

Attendibilità

Il principio dell'attendibilità, strettamente connesso con il principio della veridicità, sostiene che le previsioni e in generale tutte le valutazioni devono essere scaturite da accurate analisi di tipo storico e programmatico o, in mancanza, da idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse.

Tale principio si applica sia ai documenti contabili di previsione sia ai documenti di rendicontazione, per la cui redazione si osserva una procedura di valutazione. L'ambito di applicazione del principio si estende anche ai documenti descrittivi ed accompagnatori.

Correttezza

Il principio della correttezza rappresenta il rispetto formale e sostanziale delle norme che sovrintendono alla redazione dei documenti contabili di programmazione e di rendicontazione.

Poiché il procedimento di formazione del bilancio unico d'Ateneo di previsione annuale e unico d'Ateneo di esercizio implica previsioni e/o stime, la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla correttezza economica e alla ragionevolezza, cioè al risultato attendibile ottenuto dall'applicazione oculata dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio.

Imparzialità

L'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente e tecnicamente corretta del processo di formazione dei documenti contabili e di bilancio.

Discernimento, oculatezza e giudizio rappresentano le fondamenta dei procedimenti di formazione dei documenti contabili, i quali devono essere redatti secondo i requisiti essenziali di competenza e correttezza tecnica.

Significatività e rilevanza dei fatti economici

Le informazioni contenute nei documenti contabili devono essere significative, onde risultare utili al fine di soddisfare le esigenze informative connesse al processo decisionale degli utilizzatori. La nota integrativa al bilancio unico d'Ateneo di esercizio deve evidenziare le informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari.

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

Chiarezza o comprensibilità

Il bilancio d'esercizio deve essere comprensibile e deve perciò essere analitico e corredato dalla nota integrativa che faciliti la comprensione e l'intelligibilità della schematica simbologia contabile. Tuttavia l'informativa fornita non deve essere eccessiva e superflua.

Alcuni elementi che caratterizzano la comprensibilità del bilancio d'esercizio sono: la distinta indicazione dei singoli componenti del reddito e del patrimonio, classificati in voci omogenee

e senza effettuazione di compensazioni; la netta individuazione dei componenti ordinari da quelli straordinari del reddito d'esercizio; la separata classificazione dei costi e dei ricavi della gestione tipica dagli altri costi e ricavi d'esercizio.

Pubblicità

Il bilancio unico d'Ateneo di esercizio deve assolvere una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili; il bilancio unico d'ateneo di esercizio, perciò, deve essere reso pubblico, secondo la disciplina vigente.

Coerenza

Attraverso l'applicazione del principio della coerenza, è indispensabile la sussistenza di un nesso logico e conseguente fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale. La coerenza implica che tali momenti ed i documenti contabili siano tra loro collegati e che siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi.

La coerenza deve interessare sia i criteri di valutazione delle singole poste, sia le strutture dei conti previsionali e di rendicontazione che devono essere comparabili non solo da un punto di vista formale, ma anche omogenei negli oggetti di analisi e negli aspetti dei fenomeni esaminati.

Annualità

I documenti contabili, sia di previsione che di rendicontazione, sono predisposti a cadenza annuale e si riferiscono ad un periodo amministrativo che coincide con l'anno solare.

Prudenza

Il principio della prudenza si estrinseca sia nelle valutazioni presenti nei documenti contabili di programmazione e previsione che nei documenti di bilancio unico d'Ateneo di esercizio.

Nel bilancio unico d'Ateneo di previsione annuale devono essere iscritte solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo amministrativo considerato, mentre le componenti negative saranno limitate alle sole voci sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste.

Nel bilancio unico d'Ateneo di esercizio il principio della prudenza si estrinseca essenzialmente nella regola economica secondo la quale le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate, mentre tutte le componenti negative devono essere contabilizzate anche se non sono definitivamente realizzate.

Universalità e integrità

Nei documenti di bilancio devono essere considerate tutte le grandezze finanziarie, patrimoniali ed economiche al fine di fornire un quadro fedele ed esauriente del complesso dell'attività amministrativa. Risultano, pertanto, incompatibili le gestioni fuori bilancio.

Gli elementi componenti le singole poste o voci degli schemi di bilancio vanno iscritti, evitando compensazioni di partite e raggruppamento di voci in tutti i documenti di bilancio.

Continuità, costanza e comparabilità

La valutazione delle voci deve essere effettuata nella prospettiva della continuazione dell'attività dell'istituzione.

L'applicazione dei principi generali e dei criteri particolari di valutazione deve essere costante nel tempo.

La costanza nell'applicazione dei principi contabili e dei criteri di valutazione consente di paragonare il bilancio unico d'Ateneo di previsione annuale e il bilancio unico d'Ateneo di esercizio del medesimo anno, nonché documenti contabili di differenti esercizi. La deroga a questo principio contabile è da effettuarsi in casi eccezionali e motivati. L'effetto del cambiamento deve essere propriamente evidenziato in nota integrativa.

Unità

L'Ateneo è un'entità unica e unitaria, pertanto deve essere unico il suo bilancio di previsione annuale e unico il suo bilancio d'esercizio. Tali documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare determinati ricavi alla copertura solo di determinati costi o determinate fonti alla copertura solo di determinati impieghi, salvo diverse disposizioni normative.

In particolare, è l'insieme dei proventi/fonti che finanzia l'Ateneo e che sostiene la totalità dei costi/impieghi.

Flessibilità

Il principio di flessibilità riguarda il sistema del bilancio di previsione i cui documenti non debbono essere interpretati come imm modificabili, onde evitare la rigidità nella gestione. Il principio è volto a reperire all'interno dei documenti contabili di programmazione e previsione la possibilità di fronteggiare gli effetti derivanti da eventuali circostanze imprevedibili e straordinarie, che si possono manifestare durante la gestione, in grado di modificare i valori contabili approvati dagli Organi di Governo.

Competenza economica

Il principio della contabilizzazione per competenza stabilisce che gli effetti delle operazioni e degli eventi sono rilevati quando essi si verificano (e non quando si concretizzano i relativi movimenti finanziari, ovvero incassi e pagamenti).

La determinazione del risultato di esercizio implica quindi un procedimento di identificazione, di misurazione e di correlazione di ricavi e costi relativi ad un esercizio.

Prevalenza della sostanza sulla forma

Affinché il bilancio possa essere utile per i suoi utilizzatori e fornire la rappresentazione veritiera e corretta degli eventi di gestione è necessario che permetta di determinare e comprendere gli aspetti sostanziali di ognuno di tali eventi, ovvero la loro natura, e non solo i loro aspetti formali.

È l'aspetto sostanziale, salvo specifiche disposizioni civilistiche, che deve essere oggetto di contabilizzazione. È essenziale che già nella fase di rilevazione dell'operazione nelle scritture contabili si abbia la conoscenza di tutti gli elementi pertinenti per determinarne la sostanza economica.

Costo come criterio base delle valutazioni di bilancio

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

Equilibrio di bilancio

Il bilancio preventivo unico d'Ateneo deve essere approvato garantendone il pareggio.

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

Principi di valutazione delle poste di Stato Patrimoniale

Lo Stato Patrimoniale evidenzia la composizione qualitativa e la consistenza quantitativa del capitale ad una definita data (generalmente coincidente con la fine dell'esercizio). Il Principio Contabile OIC 12 specifica che l'obiettivo di esso è di esporre «la situazione patrimoniale dell'azienda e la sua situazione finanziaria nei limiti delle informazioni fornite dalla classificazione, dalla separazione e dall'identificazione per gruppi omogenei delle attività e delle passività, in conformità ai corretti principi contabili».

Lo Stato Patrimoniale rappresenta uno dei prospetti obbligatori del bilancio di esercizio e il suo contenuto è previsto dall'art. 2424 del Codice Civile, che ne stabilisce struttura e contenuti. Lo schema stabilito per il settore universitario è esposto nell'allegato 1 del Decreto Interministeriale MIUR_MEF 14 gennaio 2014 n. 19; insieme al Conto Economico, al Rendiconto Finanziario ed alla Nota Integrativa definisce il bilancio unico d'ateneo d'esercizio (art. 3, comma 1 del Decreto citato).

Immobilizzazioni

Le immobilizzazioni rappresentano elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente e riepilogano fattori produttivi destinati a far parte in modo duraturo della struttura tecnico-organizzativa e strategica dell'Istituzione.

La caratteristica delle immobilizzazioni è determinata non dalla natura intrinseca dei beni, ma dalla destinazione che viene loro data nella gestione a permanervi durevolmente.

L'art. 2424 del Codice Civile elenca le categorie delle immobilizzazioni distinguendo tra:

- B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:
 - I. Immobilizzazioni immateriali
 - II. Immobilizzazioni materiali
 - III. Immobilizzazioni finanziarie.

Immobilizzazioni immateriali

Le immobilizzazioni immateriali sono costituite da beni immateriali in senso proprio, generalmente rappresentati da diritti giuridicamente tutelati (ad esempio brevetti, marchi, concessioni, licenze, e diritti simili), e da oneri pluriennali ossia costi che, pur non essendo collegati all'acquisizione o produzione interna di un bene o di un diritto, non esauriscono la propria utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti (ad esempio i costi di impianto e di ampliamento).

I tratti comuni delle immobilizzazioni immateriali sono: l'assenza di tangibilità, l'autonoma identificabilità, l'esistenza di un valore economico reale, l'utilità pluriennale.

Le immobilizzazioni immateriali entrano a far parte del patrimonio dell'Ateneo mediante acquisizione diretta dall'esterno (a titolo di proprietà o godimento) o mediante produzione interna e concorrono alla formazione del risultato economico dell'esercizio attraverso le quote di ammortamento.

Riferimenti normativi

Artt. 2424 bis – 2426 - 2359 del codice civile

Principio Contabile OIC n. 24 "Immobilizzazioni immateriali"

Decreto Interministeriale MIUR MEF 14 gennaio 2014, n. 19 recante "Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università": art. 4 comma 1 lettere e) nell'ambito della valutazione delle immobilizzazioni immateriali

Rilevazione

Le immobilizzazioni immateriali vengono iscritte al costo di acquisto o produzione, inclusivo di oneri accessori, e vengono svalutate o rivalutate negli esercizi successivi se il valore è variato nel tempo in maniera consistente.

Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di realizzazione comprende tutti i costi direttamente imputabili alla formazione dell'immobilizzazione e quelli di indiretta attribuzione per la quota ragionevolmente imputabile, relativi al periodo di formazione e fino al momento dal quale la stessa può essere utilizzata.

Le attività immateriali ricevute a titolo gratuito non possono essere iscritte tra le immobilizzazioni immateriali e di esse deve essere data informazione in nota integrativa.

Le attività immateriali possono essere iscritte nello stato patrimoniale solo se hanno le seguenti caratteristiche:

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

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

Ammortamento

Il valore delle immobilizzazioni immateriali la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato a decorrere dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile per l'utilizzo o comunque comincia a produrre benefici economici.

L'ammortamento deve essere effettuato sistematicamente in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzazione, e i relativi coefficienti di ammortamento applicati devono essere riportati in Nota Integrativa.

Oltre al riferimento generale alla residua possibilità di utilizzazione, valido per tutte le immobilizzazioni, il legislatore ha indicato un periodo massimo di cinque anni per l'ammortamento di talune tipologie di immobilizzazioni immateriali quali i costi pluriennali.

Per il calcolo della quota annuale di ammortamento dei beni immateriali si rinvia comunque ai coefficienti percentuali riportati nell'allegato 3 del Regolamento di Ateneo per la tenuta e la gestione dell'inventario dei beni mobili, immobili ed immateriali.

Le immobilizzazioni immateriali devono essere espone in bilancio al netto degli ammortamenti accumulati di cui deve essere data informazione in nota integrativa.

Perdita durevole di valore, ripristino del valore e rivalutazione

Le immobilizzazioni che, alla data di chiusura dell'esercizio, risultino durevolmente di valore inferiore al costo ridotto dell'ammortamento, devono essere iscritte a tale minor valore.

Tale riduzione di valore viene rappresentata in bilancio mediante una svalutazione iscritta a Conto Economico.

La svalutazione delle immobilizzazioni immateriali deriva dal confronto tra il valore netto di iscrizione in bilancio e il valore del bene in base alla residua possibilità di produrre benefici economici futuri.

Il ricorso alla svalutazione dei beni ammortizzabili riveste carattere eccezionale.

Nel momento in cui vengono meno in tutto o in parte le cause che hanno determinato la svalutazione, dovrà essere ripristinato il valore originario.

Il ripristino di valore non può trovare applicazione per alcune tipologie di immobilizzazioni immateriali, quali i costi pluriennali.

Le riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni immateriali sono oggetto di un'apposita informativa in Nota Integrativa.

I beni immateriali possono essere rivalutati sono in applicazione di leggi speciali.

La rivalutazione delle immobilizzazioni immateriali non costituisce una componente del conto economico e deve essere iscritta tra le riserve di patrimonio libero nell'esercizio in cui viene effettuata.

Cessione/dismissione

La cessione a terzi di un bene immateriale è rilevata nel momento in cui lo stesso fuoriesce dal patrimonio dell'Ateneo.

Al momento della cessione è necessario stornare l'immobilizzazione ceduta ed il relativo fondo di ammortamento (se esistente) rilevando in contropartita il credito vantato nei confronti del cessionario.

E' inoltre necessario rilevare l'eventuale plusvalenza o minusvalenza generata, effettuando il confronto tra il valore netto contabile (valore residuo) ed il prezzo di cessione dell'immobilizzazione stessa.

Il valore residuo di un onere pluriennale è sempre pari a zero.

Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo

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

I **costi di impianto** sono legati alla costituzione dell'Ateneo per acquisire le condizioni necessarie per l'avvio dell'attività operativa.

I **costi di ampliamento e sviluppo** sono legati all'espansione dell'Ateneo in direzioni e attività precedentemente non perseguite, ovvero verso un ampliamento di tipo quantitativo o qualitativo, di misura tale da apparire straordinario.

La rilevazione dei costi di impianto e di ampliamento nell'attivo dello stato patrimoniale è consentita se:

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

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

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

Il **diritto di brevetto** rappresentano il diritto esclusivo, tutelato da norme di legge, di sfruttamento dell'invenzione.

I **diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno** sono i diritti d'autore che comprendono sia le opere dell'ingegno di carattere creativo (che appartengono alla musica, alle scienze, alla letteratura, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia), sia altri mezzi multimediali di espressione.

In via generale e prudenziale, i costi relativi ai diritti di brevetto ed ai diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno devono essere iscritti a Conto Economico. Tuttavia, posta la titolarità del diritto di utilizzo da parte dell'Ateneo e valutata l'utilità futura di tali diritti, occorre procedere alla loro capitalizzazione, fornendo adeguate indicazioni in Nota Integrativa.

In caso di capitalizzazione, il valore di iscrizione in bilancio dei diritti di brevetto e dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno è rappresentato dal costo di acquisizione da terzi comprensivo degli oneri accessori (acquisto a titolo derivato) o dal costo di produzione interna, inclusi i costi relativi alla domanda ed all'ottenimento del brevetto (acquisto a titolo originario).

Qualora tali diritti siano acquistati da terzi e nel contratto è previsto il pagamento di importi annuali commisurati agli effettivi volumi delle vendite, è iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali il solo costo pagato una tantum. Gli ammontari parametrati ai volumi delle

vendite degli esercizi successivi si imputano a conto economico in quanto direttamente correlati ai ricavi dei medesimi esercizi.

Per quanto concerne il calcolo dell'ammortamento dei brevetti, il Principio Contabile Oic24 precisa che la durata legale del brevetto rappresenta la durata massima del periodo di ammortamento; pertanto l'ammortamento verrà effettuato per un periodo pari alla durata legale del brevetto o alla durata economica se si ritiene che da esso si possano avere benefici economici per tutta tale durata; in caso contrario, qualora le aspettative di utilità futura interessano un periodo inferiore a quello tutelato, l'ammortamento sarà proporzionalmente ridotto.

L'ammortamento dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, in base a quanto definito nel Principio Contabile Oic24, non essendoci una normativa vincolante in materia, deve essere effettuato in base alla residua possibilità di utilizzazione (durata economica) del diritto. In considerazione dell'aleatorietà connessa allo sfruttamento di tali diritti, si ritiene che l'ammortamento debba essere effettuato in un periodo ragionevolmente breve.

Concessioni, licenze, marchi e diritti simili

Le **concessioni** sono atti ampliativi della sfera soggettiva con i quali la Pubblica Amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri, con i relativi oneri ed obblighi.

La concessione viene ottenuta dietro pagamento di un corrispettivo, che può essere versato in un'unica soluzione (*una tantum*) all'atto dell'autorizzazione ovvero mediante canoni periodici durante l'arco temporale di durata della concessione stessa.

Nel primo caso, il corrispettivo pagato viene iscritto per intero nello Stato Patrimoniale e periodicamente rettificato mediante quote di ammortamento costanti determinate sulla base della durata della concessione, fissata dal contratto o dalla legge. Nel caso di corrispettivi periodici (canoni) l'ammontare del canone annuo dovrà essere rilevato annualmente a conto economico tra i "Costi per godimento beni di terzi".

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

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

Il **marchio** è uno dei segni distintivi dell'Ateneo (o di un suo prodotto fabbricato e/o commercializzato) e può consistere in un emblema, in una denominazione e/o in un simbolo. Al marchio che risponde ai requisiti di novità, originalità e liceità è riconosciuta una particolare tutela giuridica (marchio registrato).

Il marchio può essere acquisito per produzione interna o a seguito di acquisizione a titolo oneroso. Nel primo caso il valore è costituito dai costi interni ed esterni direttamente imputabili allo sviluppo del marchio oltre ai costi indiretti ragionevolmente imputabili allo sviluppo dello stesso. Nel secondo caso, il valore da iscrivere è rappresentato dal corrispettivo pagato e dagli oneri accessori.

Nel caso in cui lo sviluppo del marchio si protragga per più esercizi, i relativi costi devono essere capitalizzati nella voce "Immobilizzazioni in corso e acconti" nell'ambito delle Immobilizzazioni Immateriali. A completamento dello sviluppo del marchio, i relativi costi vengono stornati alla voce "Concessioni, licenze, marchi e diritti simili".

Il periodo di ammortamento è normalmente collegato al periodo di produzione e commercializzazione in esclusiva dei prodotti cui il marchio si riferisce e, se non prevedibile, entro un periodo che non può eccedere 20 anni.

La **licenza** è un'autorizzazione con cui il titolare di un diritto permette l'esercizio di una specifica attività economica o l'utilizzo di un prodotto ad un diverso soggetto.

In merito al costo di iscrizione e all'ammortamento, valgono le stesse regole espone per le concessioni.

Nella voce “Concessioni, licenze, marchi e diritti simili” assumono particolare rilevanza per l’Ateneo le licenze d’uso software.

Per *software* si intende l’insieme di programmi necessari allo svolgimento di elaborazioni elettroniche. Tali programmi possono essere “di base” ovvero riferenti le istruzioni indispensabili per il funzionamento dell’elaboratore, e “applicativi”, che consentono l’utilizzo di funzioni del software di base al fine di conseguire risultati specifici operativi (ad esempio un programma di contabilità).

Per quanto attiene alla sua contabilizzazione occorre tenere presente che i costi per la produzione o l’acquisto del software di base sono capitalizzati insieme all’hardware cui inerisce e pertanto devono essere contabilizzati tra le immobilizzazioni materiali.

Il software applicativo si configura in genere come immobilizzazione immateriale. Ai fini dell’iscrizione in bilancio è necessario individuare il titolo giuridico in forza del quale il software viene acquistato o utilizzato. A tale riguardo si distingue tra:

- Software applicativo acquistato a titolo di proprietà,
- Software applicativo acquistato a titolo di licenza d’uso a tempo indeterminato,
- Software applicativo acquistato a titolo di licenza d’uso a tempo determinato.

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

Passando infine alla terza fattispecie, ossia l’acquisizione a titolo di licenza d’uso a tempo determinato, si configurano due ipotesi:

- se il contratto di licenza d’uso prevede il pagamento di un corrispettivo periodico, lo stesso deve essere imputato a conto economico;
- se, invece è previsto il pagamento di un corrispettivo “una tantum” all’inizio del contratto con valenza per tutto il periodo di licenza, i relativi costi devono essere iscritti nella voce “Concessioni, licenze, marchi e diritti simili”. Tali costi sono ammortizzati in quote costanti nel periodo di durata della licenza d’uso.

Il software può essere altresì prodotto internamente dall’Ateneo e può essere tutelato o non tutelato dalle norme in tema di diritto d’autore. Nel primo caso i relativi costi sostenuti sono iscritti nella voce “Diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno” della classe “Immobilizzazioni immateriali”. Nel caso di software non tutelato dalle norme in tema di diritto d’autore, il relativo costo è iscritto nel conto economico nel periodo di sostenimento o, se utilizzabile per più anni, iscritto nella voce “Altre immobilizzazioni immateriali”. La metodologia di calcolo degli ammortamenti è la stessa del software acquistato a titolo di proprietà.

Immobilizzazioni in corso ed acconti

In questa voce vanno iscritti

- i costi (interni ed esterni) sostenuti per l’acquisizione o la produzione interna di immobilizzazioni immateriali delle quali non è stata ancora acquisita la piena titolarità (come ad esempio brevetti e marchi);
- i versamenti a fornitori per anticipi riguardanti l’acquisizione di immobilizzazioni immateriali.

La valutazione delle immobilizzazioni in corso e degli acconti avviene applicando il criterio generale del costo verificando il rispetto del principio generale dell’utilità ripetuta, ossia i costi capitalizzati devono essere relativi a diritti e/o attività immateriali che, una volta

acquisiti o completati, abbiano una utilizzazione economica produttiva di benefici per l'Ateneo lungo un arco temporale di più esercizi.

Quando le immobilizzazioni in corso sono concluse ed iniziano a contribuire all'attività dell'Ateneo, il saldo del conto "Immobilizzazione in corso ed acconti" è stornato con giroconto alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali e da questo momento si potranno iniziare a calcolare le quote di ammortamento relative al cespite.

Altre immobilizzazioni immateriali

La voce "Altre immobilizzazioni immateriali" accoglie altri eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione nelle altre voci analizzate in precedenza. Possono essere ricompresi a titolo esemplificativo i costi sostenuti per la produzione interna del software applicativo "non tutelato" ed i costi di manutenzione straordinaria e migliorie su beni di terzi.

I costi di manutenzione straordinaria e migliorie su beni di terzi sono capitalizzabili ed iscrivibili tra le "Altre immobilizzazioni immateriali" se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi (ossia non possano avere una loro autonoma funzionalità). Se tali migliorie sono separabili dai beni stessi (e quindi al momento della restituzione tali migliorie restano di proprietà dell'Ateneo), esse devono essere classificate tra le immobilizzazioni materiali nella specifica categoria di appartenenza.

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

Classificazione

Le tipologie di immobilizzazioni immateriali definite dallo schema allegato al Decreto Legislativo 14 gennaio 2014, n. 19 "Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico patrimoniale" sono:

PAAA	IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI	Conto sintetico
PAAA01	Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo	Conto intermedio
PAAA02	Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	Conto intermedio
PAAA03	Concessioni, licenze, marchi e diritti simili	Conto intermedio
PAAA04	Immobilizzazioni in corso ed acconti	Conto intermedio
PAAA05	Altre immobilizzazioni immateriali	Conto intermedio

Immobilizzazioni materiali

Le immobilizzazioni materiali sono beni di uso durevole acquisiti dall'Ateneo per l'esercizio delle proprie attività istituzionali e commerciali. Con riferimento alla definizione e agli elementi costitutivi delle attività materiali:

- sono beni ad utilità pluriennale ossia beni che concorrono alla formazione del risultato economico e della situazione patrimoniale-finanziaria di più esercizi;
- sono beni materiali acquistati o prodotti dall'Ateneo, o in corso di costruzione ovvero somme anticipate a fronte del loro acquisto;
- la ripartizione del costo dell'immobilizzazione materiale nel periodo della sua stimata vita utile avviene tramite l'imputazione delle quote di ammortamento.

Lo schema allegato al Decreto Interministeriale MIUR MEF 14 gennaio 2014, n. 19 prevede che le immobilizzazioni materiali siano iscritte nell'attivo dello Stato Patrimoniale secondo la seguente classificazione:

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI
Terreni e fabbricati
Impianti e attrezzature
Attrezzature scientifiche
Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali
Mobili ed arredi
Immobilizzazioni in corso e acconti
Altre immobilizzazioni materiali

Rientrano tra le immobilizzazioni materiali anche le immobilizzazioni utilizzate per la realizzazione di progetti di ricerca finanziati con risorse esterne.

I beni di terzi che a diverso titolo si trovano presso l'Ateneo non rientrano, invece, tra le immobilizzazioni materiali. Infatti il principio contabile OIC 22 evidenzia la necessità di indicare nei conti d'ordine «i beni di proprietà altrui raggruppati per natura, che temporaneamente si trovano presso la società a titolo di deposito, pegno, cauzione, lavorazione, comodato, ecc.».

Riferimenti normativi

- Art. 2426 del codice civile
- Principio Contabile OIC n. 16 "Immobilizzazioni materiali"
- Principio Contabile OIC n. 22 "Conti d'ordine"
- DI MIUR_MEF n. 19/2014 art. 4 comma 1 lettere e) nell'ambito della valutazione delle immobilizzazioni materiali.

Valutazione e Rilevazione

L'art. 2426, comma 1, del Codice Civile prevede che le immobilizzazioni materiali siano iscritte al **costo di acquisto o di produzione**.

Il costo di acquisto è rappresentato dal prezzo effettivo corrisposto al fornitore (rilevabile in fattura o nel contratto) inclusivo degli oneri accessori ossia di tutti i costi direttamente collegati all'acquisizione del bene, alla sua posa in opera ed alle operazioni necessarie per la sua messa in uso (ad esempio costi notarili per la redazione dell'atto di acquisto, onorari per la progettazione dell'immobile, costi di installazione, onorari di perizie e collaudi). L'imposta sul valore aggiunto - in ambito istituzionale - rappresenta un costo di diretta imputazione e quindi deve essere capitalizzata nell'immobilizzazione materiale stessa, mentre in ambito commerciale costituisce un credito verso l'Erario ad eccezione dell'iva indetraibile.

Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabile all'immobilizzazione materiale. Può comprendere anche altri costi per la quota ragionevolmente imputabile

all'immobilizzazione relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento in cui il bene può essere utilizzato. I costi di natura straordinaria sostenuti durante la costruzione dei cespiti (ad esempio incendi, eventi connessi a calamità naturali) non sono capitalizzabili e sono iscritti a conto economico.

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

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

Ammortamento

L'art. 2426, comma 2, del codice civile, stabilisce che le immobilizzazioni materiali la cui utilizzazione è limitata nel tempo devono essere sistematicamente ammortizzate in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzo. L'ammortamento è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione nel periodo della sua stimata vita utile e decorre dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto all'uso.

L'ammortamento è determinato sulla base del calcolo di una quota annuale costante secondo i coefficienti riportati nelle tabelle allegate al "Regolamento per la tenuta e la gestione dell'inventario dei beni mobili, immobili e immateriali". I coefficienti di ammortamento sono determinati in considerazione della vita utile del bene, del deperimento fisico atteso e dell'obsolescenza dello stesso.

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

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

Spese di manutenzione ordinaria, straordinaria e migliorie su beni di terzi

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

Relativamente ai costi di manutenzione straordinaria e migliorie su beni di terzi, il principio contabile OIC 24 precisa che tali costi devono essere capitalizzati e classificati nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali" quando le migliorie non risultano separabili dai beni stessi, ovvero non possono avere funzionalità autonoma. Mentre se le migliorie e le spese incrementative sono separabili dai beni stessi esse devono essere classificate tra le immobilizzazioni materiali, nella specifica voce di appartenenza.

Beni acquisiti a titolo gratuito

Relativamente ai beni acquisiti a titolo gratuito il Decreto Interministeriale MIUR_MEF 14 gennaio 2014, n. 19 recante "Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università" stabilisce che «nel caso di donazione, lascito testamentario o altre liberalità, le università valorizzano e capitalizzano il bene, sulla base di una relazione di stima da parte di un esperto del settore. Il bene:

- se non soggetto ad ammortamento, deve essere iscritto nelle immobilizzazioni materiali, e il corrispondente valore deve essere iscritto nel Patrimonio netto (sezione patrimonio vincolato), in un fondo di riserva adeguatamente distinto;
- se soggetto ad ammortamento, deve essere iscritto tra le immobilizzazioni materiali con contropartita una voce di Conto Economico (provento straordinario) da riscontare opportunamente alla fine di ciascun anno, secondo il piano di ammortamento dei beni».

Alienazioni, perdite e danni per eventi estranei

Il principio contabile OIC 16 prevede che quando un'immobilizzazione materiale viene venduta occorre eliminare contabilmente, in contropartita al corrispettivo ricevuto, la voce delle immobilizzazioni per il valore contabile dell'immobilizzazione ceduta, cioè al netto degli ammortamenti accumulati fino alla data di alienazione. L'eventuale differenza tra il valore netto contabile e il corrispettivo della cessione, e cioè la plusvalenza o la minusvalenza realizzata, va rilevata a conto economico.

Le immobilizzazioni materiali perdute per eventi estranei allo svolgimento della normale attività istituzionale sono considerate come dismesse e la sopravvenienza passiva che emerge da tale evento è rilevata tra gli oneri straordinari. L'eventuale rimborso del danno da parte di terzi è rilevata come sopravvenienza attiva nella gestione straordinaria.

Immobilizzazioni materiali acquisite con contributi in conto impianti

Il DI n. 19/2014 all'art. 4, comma 2, lettera b) stabilisce che per contributi in conto capitale si intendono le somme erogate a fondo perduto dallo Stato o da altri enti, pubblici o privati, per la realizzazione di opere o per l'acquisizione di beni durevoli. All'interno della categoria generale dei contributi in conto capitale sono compresi i contributi in c/impianti finalizzati alla costruzione, riattivazione ed ampliamento di immobilizzazioni materiali.

I contributi in c/capitale a fondo perduto sono registrati come crediti (e ricavi) esclusivamente a fronte di un atto o provvedimento ufficiale.

Il principio contabile OIC 16 prevede due metodi per imputare al conto economico i contributi in conto impianti in modo sistematico gradualmente lungo la vita utile dei cespiti:

- METODO INDIRETTO: i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo mediante il metodo dei risconti. Questo metodo consente di iscrivere nello stato patrimoniale il cespite al lordo del contributo e di imputare a conto economico, da un lato l'ammortamento calcolato sul costo lordo del cespite, e dall'altro la quota di contributo di competenza dell'esercizio (criterio del ricavo pluriennale);
- METODO DIRETTO: i contributi sono portati in diretta riduzione del costo delle immobilizzazioni cui si riferiscono. In tal caso gli ammortamenti sono calcolati sul valore dell'immobilizzazione al netto del contributo (criterio della rettifica del costo pluriennale).

Il metodo scelto dall'Ateneo per la contabilizzazione dei contributi è quello indiretto, tra l'altro indicato dall'art. 4, lettera b), ultimo capoverso del Decreto Interministeriale 14 gennaio 2014, n. 19 «per la contabilizzazione dei contributi in conto capitale gli Atenei, iscrivono i contributi in conto capitale nel Conto Economico, in base alla vita utile del cespite, imputando tra 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». Da un punto di vista economico e di trasparenza dei dati contabili, tale metodo permette di evidenziare con chiarezza il valore dell'immobilizzazione e del relativo ammortamento da una parte, e il valore del contributo dell'altra, consentendo una più chiara rappresentazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'esercizio, fornendo una maggiore comprensibilità al bilancio.

Immobilizzazioni finanziarie

Le immobilizzazioni finanziarie sono costituite da investimenti di natura finanziaria destinati a permanere durevolmente nel patrimonio dell'Ateneo.

Tale categoria comprende:

- Partecipazioni
- Titoli pubblici e non con scadenza superiore a 12 mesi e comunque destinati a permanere durevolmente nel patrimonio dell'Ateneo;
- Crediti di natura finanziaria.

Riferimenti normativi

Artt. 2424 bis – 2426 - 2359 del codice civile

Principio Contabile OIC n. 20 “Titoli di debito”

Principio Contabile OIC n. 21 “Partecipazioni e azioni proprie”

OIC n. 17 “Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto”

D.LGS. 27 gennaio 2012, n. 18 “Introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato nelle università, a norma dell'articolo 5, comma 1, lettera b), e 4, lettera a), della legge 30 dicembre 2010, n. 240”

Principio contabile OIC n. 15 “Crediti”

Decreto Interministeriale MIUR MEF 14 gennaio 2014, n. 19 recante “Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università”: art. 2 e art. 4, comma 1, lettera c) ed art. 5, comma 1, lettera e) nell'ambito della valutazione dei crediti e delle immobilizzazioni finanziarie.

Le PARTECIPAZIONI sono investimenti durevoli in altre imprese, generalmente rappresentati da azioni o quote della società partecipata.

L'art. 2359 del codice civile definisce le partecipazioni immobilizzate quelle partecipazioni (azionarie e non) destinate, per decisione degli organi, ad investimento duraturo, finalizzato al controllo, ovvero ad influenza dominante (partecipazioni in società controllate) oppure ad influenza notevole (partecipazioni in società collegate o equiparabili in relazione alla misura della partecipazione) nella gestione della partecipata.

Le partecipazioni acquistate dall'Ateneo sono normalmente in società che svolgono attività strumentali a quelle istituzionali o comunque collegate al trasferimento tecnologico e delle conoscenze.

Si ritiene non applicabile all'Ateneo il possesso di partecipazioni in imprese controllanti, in quanto situazione peculiare nei rapporti tra società di capitali.

Le partecipazioni non destinate ad essere mantenute durevolmente nel patrimonio dell'Ateneo sono iscritte nell'attivo circolante tra le “Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni”.

Non possono essere classificate tra le immobilizzazioni finanziarie e/o altre poste dell'attivo patrimoniale le partecipazioni in consorzi, fondazioni o altri enti commerciali e non, qualora le stesse non abbiano alcun valore di uso futuro e/o possibilità di realizzo.

Tuttavia, data la frequenza e la rilevanza di tali fattispecie nel mondo universitario, ed in base a quanto disposto in materia di consolidamento dall'art. 6, comma 2 del D.LGS. 27 gennaio 2012, n. 18, in nota integrativa dovrà essere fornita adeguata informativa in merito ai costi di competenza sostenuti nei singoli esercizi ed un'adeguata rappresentazione delle modalità di esercizio del controllo o del coordinamento di ogni ente incluso nell'area di consolidamento.

In relazione alla presenza di immobilizzazioni finanziarie derivanti da partecipazioni vi possono essere crediti vantati dall'Ateneo nei confronti delle società partecipate.

Per tale fattispecie la disciplina è quella prevista dal Principio contabile OIC n. 15 “Crediti” relativa al trattamento dei crediti in ragione del presupposto di esigibilità ed iscrivibilità al nominale fra le specifiche poste delle immobilizzazioni finanziarie.

L'Ateneo può anche possedere titoli diversi dalle partecipazioni che devono essere rappresentati tra le immobilizzazioni finanziarie.

I TITOLI attribuiscono al possessore il diritto di ricevere un flusso determinato o determinabile di liquidità senza attribuire il diritto di partecipazione diretta o indiretta alla gestione dell'entità che li ha emessi.

Tra le immobilizzazioni finanziarie sono iscritti anche i CREDITI DI NATURA FINANZIARIA o assimilabile rivenienti ad esempio da depositi cauzionali generati da rapporti contrattuali durevoli o dalla cessione di immobilizzazione con pagamento dilazionato.

Rilevazione

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

In base al principio della prudenza, tale valore non deve essere incrementato, in caso di aumento del valore della partecipazione. Il valore della partecipazione deve essere invece ridotto in caso di perdita durevole di valore, in presenza di condizioni interne ed esterne che rendono la situazione di perdita non episodica e non sanabile in un breve arco temporale. La riduzione di valore rispetto al costo è iscritta nel conto economico tra le "Svalutazioni immobilizzazioni".

Nel caso in cui la perdita di esercizio della partecipata non si configuri come una perdita durevole, occorre mantenere in bilancio il costo storico della partecipata, fornendo adeguate informazioni in nota integrativa.

Qualora le ragioni dell'originaria svalutazione vengano meno occorrerà ripristinare in tutto o in parte il valore del titolo fino a concorrenza, al massimo, del costo originario.

Il Decreto Interministeriale MIUR-MEF 14 gennaio 2014, n. 19 "Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico patrimoniale" all'art. 4, comma 1, lettera c), in merito ai principi di valutazione delle poste, ed il successivo art. 5, comma 1, lettera e), in merito ai criteri di predisposizione del primo Stato Patrimoniale, stabilisce che le partecipazioni in imprese controllate e collegate sono valutate utilizzando il metodo del patrimonio netto di cui all'art. 2426, comma 4, del codice civile. Applicando tale metodo di valutazione si sostituisce il valore contabile delle partecipazioni in società controllate o collegate con la corrispondente quota di patrimonio netto, determinata in base alle regole di consolidamento definite dal principio contabile OIC 17 "Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto".

In considerazione del fatto che la valutazione del patrimonio netto comporta il possesso da parte dell'Ateneo dei bilanci delle società partecipate alla chiusura del medesimo esercizio ed un approccio meno prudenziale rispetto alla valutazione al costo, il Decreto Direttoriale MIUR n. 3112 del 2 dicembre 2015 (adozione della prima edizione del Manuale Tecnico Operativo quale strumento operativo a supporto delle attività gestionali degli atenei) stabilisce che *«la valutazione deve essere fatta con il metodo del patrimonio netto o, in alternativa, al costo quando risulti complesso reperire le informazioni necessarie presso le partecipate al fine di poter applicare in modo corretto il metodo del patrimonio netto o l'equity method»*.

L'Ateneo può detenere anche titoli diversi dalle partecipazioni come ad esempio titoli di Stato e obbligazioni emesse da enti pubblici e società.

In base al principio contabile OIC 20 la classificazione contabile dei titoli tra le immobilizzazioni finanziarie o nell'attivo circolante tra le "attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni" dipende dalla destinazione del titolo. I titoli destinati a permanere in maniera durevole nel patrimonio dell'Ateneo sono iscritti tra le immobilizzazioni, gli altri nell'attivo circolante. Tale destinazione è determinata oltre che dalle caratteristiche del titolo anche dalle decisioni degli organi in merito ai programmi che intendono attuare nell'esercizio o negli esercizi successivi.

Il criterio per la valutazione dei titoli immobilizzati è il costo di acquisto comprensivo degli oneri accessori (costi di intermediazione bancaria e finanziaria, spese di consulenza di diretta imputazione, commissioni, spese di imposte e di bollo).

Tale valore non può essere mantenuto se il titolo alla data di chiusura dell'esercizio risulta di valore durevolmente inferiore al costo. La rettifica per perdita durevole di valore è interamente imputata all'esercizio in cui è rilevata nella voce "Svalutazioni immobilizzazioni". Qualora vengano meno le ragioni della rettifica, si procede al ripristino del valore del titolo fino a concorrenza, al massimo, del costo originario.

I proventi dell'investimento, costituiti da interessi e cedole maturati nell'esercizio, devono essere rilevati secondo competenza economica mediante l'accertamento dei relativi ratei o risconti.

Le immobilizzazioni finanziarie non sono soggette ad ammortamento.

Classificazione

Le tipologie di immobilizzazioni finanziarie definite dallo schema allegato al Decreto Legislativo 14 gennaio 2014, n. 19 "Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico patrimoniale" sono:

PAAC	IMMOBILIZZAZIONE FINANZIARIE	Conto sintetico
PAAC01	Titoli pubblici	Conto intermedio
PAAC02	Partecipazioni	Conto intermedio
PAAC03	Titoli privati che non costituiscono partecipazioni	Conto intermedio
PAAC04	Crediti per immobilizzazioni finanziarie	Conto intermedio

Attivo circolante

L'Attivo Circolante è definito in via residuale rispetto alle Immobilizzazioni; esso accoglie quelle attività non destinante a permanere durevolmente nell'impresa. Il recupero dell'investimento, ovvero il ritorno in forma monetaria dell'investimento, prevedibilmente dovrebbe avvenire entro l'esercizio successivo. In base a quanto definito dall'art. 2424 del Codice Civile, esso è composto da:

- C) Attivo circolante:
 - I. Rimanenze,
 - II. Crediti,
 - III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni,
 - IV. Disponibilità liquide.

Riferimenti normativi

Artt. 2424, 2424 bis, 2426 e 2427 del Codice Civile

Principio Contabile OIC 13 "Le rimanenze di magazzino"

Principio Contabile OIC 15 "I crediti"

Principio Contabile OIC 14 "Disponibilità liquide"

Decreto Interministeriale MIUR MEF 14 gennaio 2014, n. 19 recante "Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università"

Rimanenze

Nell'ambito delle Rimanenze si distinguono due differenti categorie in funzione delle quali si modifica il criterio di valutazione:

- » Le RIMANENZE DI MAGAZZINO, ovvero le materie prime, sussidiarie e di consumo, prodotti finiti e merci →OIC 13
- » I LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE, ovvero le rimanenze di una lavorazione, il più della volte pluriennale, che è iniziata su committenza →OIC 23

Valutazione e Rilevazione →Rimanenze di magazzino

In base a quanto definito dal Principio Contabile OIC 13, i beni sono inclusi nelle rimanenze quando si verifica il passaggio del titolo di proprietà, ovvero alla data di spedizione o di consegna secondo le modalità contrattuali dell'acquisto. L'art. 2426, punto 1) del Codice Civile stabilisce che «nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi». In materia di rilevazione delle quantità da valorizzare, il Principio Contabile OIC n. 13 precisa che «ai fini della redazione del bilancio di esercizio occorre procedere, prima ancora delle operazioni di valutazione, ad una accurata rilevazione delle quantità delle rimanenze di magazzino da valorizzare. La rilevazione delle quantità da valorizzare può avvenire in base a conta fisica (inventario fisico) da effettuarsi alla data di riferimento del bilancio ovvero a mezzo di un sistema affidabile di scritture contabili di magazzino (rilevazioni permanenti di magazzino)». In fase di valutazione, le rimanenze devono essere valutate al minore tra il costo ed il valore di mercato. La valutazione delle rimanenze si effettua autonomamente per ciascuna categoria di elementi che compongono la voce.

Tuttavia, se i beni sono fungibili l'art. 2426 del Codice civile dispone che il costo possa essere calcolato con i seguenti metodi:

- » metodo della media ponderata, ovvero alla media aritmetica ponderata dei costi sostenuti per l'acquisizione delle materie e prodotti; tale metodo cerca di livellare i movimenti nei prezzi.

- » metodo FIFO (First In First Out): si ipotizza che gli acquisti più remote siano i primi ad essere venduti, di conseguenza restano in magazzino le quantità relative agli ultimi acquisti; tale metodo rispecchia l'andamento dei prezzi di mercato in quanto valuta il magazzino ai prezzi più recenti.
- » metodo LIFO (Last In, First Out): si ipotizza che gli acquisti o le produzioni più recenti siano i primi a essere venduti e che restino in magazzino le quantità relative agli acquisti più remoti.

L'art. 4, comma 1, lettera d) del Decreto Interministeriale MIUR MEF 14 gennaio 2014, n. 19 stabilisce che «la valutazione delle rimanenze, se rilevante nel contesto specifico dell'ateneo, avviene al costo di acquisto o di produzione, ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore. Il costo dei beni fungibili va calcolato con il metodo della media ponderata. Tra le rimanenze si includono i beni che concorrono all'attività tipica dell'ateneo e quelli destinati alla cessione o vendita. Ad esempio: i beni destinati ad attività didattica, di ricerca, o di supporto ad esse; i beni destinati alla vendita all'interno dell'attività commerciale eventualmente svolta dall'università; i beni dell'attività di assistenza sanitaria».

Valutazione e Rilevazione → Lavori in corso su ordinazione

Rappresentano lavori svolti per conto di terzi che richiedono tempi lunghi di esecuzione; in particolare la dizione “su ordinazione” significa che la fattispecie riguarda esclusivamente le opere, le forniture e i servizi derivanti da contratti.

L'art. 2426, numero 11 del Codice Civile prevede che «i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza».

I criteri per la valutazione dei lavori in corso su ordinazione previsti dal codice civile sono:

- » il *criterio della commessa completata* (art. 2426, num. 9 Codice Civile): i lavori sono valutati al costo. Il margine viene considerato realizzato e contabilizzato quando le opere o i servizi risultano ultimati;
- » il *criterio della percentuale di completamento* (art. 2426, num. 11 Codice Civile): i lavori sono valutati sulla base del corrispettivo contrattuale maturato ancorché superiore al costo. Operativamente, in ogni esercizio, viene riconosciuta una quota dei corrispettivi commisurata all'avanzamento dei lavori, consentendo l'applicazione dei principi di competenza e prudenza e garantendo la correlazione tra costi e ricavi.

Come precisato dal Principio Contabile OIC 23, la contabilizzazione secondo il criterio della percentuale di completamento è ammessa solo quando esiste un contratto vincolante per le parti e risulta stimabile il risultato della commessa.

L'art. 5, comma 1, lettera k) del Decreto Interministeriale MIUR MEF 14 gennaio 2014, n. 19 stabilisce, in merito ai criteri di predisposizione del primo Stato Patrimoniale e relativamente ai Progetti finanziati, che «occorre determinare il loro stato avanzamento al 31/12 dell'ultimo esercizio in contabilità finanziaria. A tal fine, è necessario confrontare i ricavi registrati fino a quel momento a partire dall'avvio del progetto con i costi, nel caso in cui i ricavi siano maggiori dei costi si procede alla valorizzazione del risconto passivo, altrimenti nel caso in cui i ricavi siano minori dei costi si procede alla valorizzazione del rateo attivo. Nel caso di passaggio dalla contabilità finanziaria per cassa alla contabilità economico patrimoniale è possibile sostituire i dati di costo e ricavo con i dati di pagato e incassato».

Classificazione

In base allo schema di Stato Patrimoniale allegato al Decreto Interministeriale MIUR MEF 14 gennaio 2014, n. 19, si riportano i conti intermedi interessanti la categoria delle rimanenze.

PABA	Rimanenze	Conto sintetico
PABA01	Rimanenze di materiale di consumo	Conto intermedio
PABA02	Lavori in corso su progetti	Conto intermedio

Crediti

I crediti rappresentano il diritto ad esigere, ad una data scadenza individuata o individuabile, determinati ammontari di disponibilità liquide da clienti e da altri soggetti.

La classificazione dei crediti nel bilancio di esercizio deve rispettare il principio della chiarezza; rileva, conseguentemente, l'origine, la natura del debitore e la scadenza del diritto patrimoniale.

Le tipologie di crediti definiti dallo schema allegato al Decreto Interministeriale MIUR MEF 14 gennaio 2014, n. 19 sono:

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 altri Organismi Internazionali
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)

Viene precisato che gli importi esigibili oltre l'esercizio successivo devono essere separatamente indicati.

Rilevazione

I crediti devono essere iscritti in bilancio secondo il *valore presumibile di realizzazione*; il valore nominale dei crediti è pertanto rettificato per tenere conto di perdite previste per inesigibilità, rettifiche di fatturazione, sconti ed abbuoni, altre cause di minor realizzo.

Il valore nominale dei crediti è corretto tramite un fondo di svalutazione per tenere conto della possibilità che il debitore non adempia integralmente ai propri impegni contrattuali. Il fondo svalutazione crediti rettifica i crediti iscritti nell'attivo. Nella stima del fondo svalutazione crediti si comprendono le previsioni di perdita sia per situazioni di rischio di credito già manifestatesi oppure ritenute probabili sia quelle per altre inesigibilità già manifestatesi oppure non ancora manifestatesi ma ritenute probabili.

In relazione al momento di registrazione, i crediti originati da ricavi per operazioni di vendita di beni o prestazione di servizi sono rilevati in base al principio della competenza quando si verificano entrambe le condizioni sottoelencate:

- il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- lo scambio è già avvenuto, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà. In caso di vendita di beni tale momento è convenzionalmente rappresentato dalla spedizione o consegna dei beni mobili, mentre per i beni per i quali è richiesto l'atto pubblico (immobili e beni mobili) dalla data della stipulazione del contratto di compravendita. In caso di prestazioni di servizi lo scambio si considera avvenuto quanto il servizio è reso, cioè la prestazione è effettuata.

Per ciò che concerne il settore universitario, occorre porre attenzione a:

- contributi da MIUR, o altri contributi a fondo perduto assegnati da enti pubblici e privati: questi verranno annotati come crediti esclusivamente a fronte di atto o provvedimento ufficiale;
- crediti verso studenti per tasse e contributi riepilogativi dei pagamenti dovuti da parte degli studenti per le tasse universitarie.

Classificazione

In base allo schema di Stato Patrimoniale allegato al Decreto Interministeriale MIUR MEF 14 gennaio 2014, n. 19, si riportano i conti intermedi attivati nell'ambito della sezione dei crediti:

PABB	CREDITI	Conto sintetico
PABB01	Crediti verso MIUR e altre Amministrazioni Centrali	Conto intermedio
PABB02	Crediti verso Regioni e Province autonome	Conto intermedio
PABB03	Crediti verso altre Amministrazioni Locali	Conto intermedio
PABB04	Crediti verso l'Unione Europea e altri Organismi internazionali	Conto intermedio
PABB05	Crediti verso Università	Conto intermedio
PABB06	Crediti verso studenti per tasse e contributi	Conto intermedio
PABB07	Crediti verso Società ed Enti controllati	Conto intermedio
PABB08	Crediti verso altri (pubblici)	Conto intermedio
PABB09	Crediti verso altri (privati)	Conto intermedio

Disponibilità liquide

Le disponibilità liquide, come previsto dall'art. 2424 del Codice Civile, sono costituite dai depositi bancari (anche nel sistema di Tesoreria Unica) dai depositi postali, dagli assegni, dal denaro e dai valori bollati.

I depositi bancari e postali sono disponibilità presso il sistema bancario o l'amministrazione postale, aventi il requisito di poter essere incassati a pronti o a breve termine. Gli assegni rappresentano titoli di credito bancari esigibili a vista, nazionali ed esteri. Il denaro e i valori in cassa sono costituiti da moneta e valori bollati.

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

Rilevazione

Le disponibilità liquide sono valutate secondo i seguenti criteri:

- i depositi bancari, i depositi postali e gli assegni (di conto corrente, circolari e assimilati), costituendo crediti, sono valutati secondo il principio generale del presumibile valore di realizzo. Tale valore, normalmente, coincide col valore nominale, mentre nelle situazioni di difficile esigibilità è esposto la stima del valore netto di realizzo;
- il denaro ed i valori bollati in cassa sono valutati al valore nominale;
- le disponibilità in valuta estera sono valutate al cambio in vigore alla data di chiusura dell'esercizio.

Nei conti accesi alle disponibilità liquide sono rilevati tutti i movimenti in entrata ed in uscita avvenuti entro la data di bilancio.

I saldi dei conti bancari includono tutti i bonifici disposti entro la data di chiusura dell'esercizio e gli incassi effettuati dall'istituto cassiere ed accreditati nei conti entro la chiusura dell'esercizio, anche se la relativa documentazione bancaria è pervenuta nell'esercizio successivo.

Classificazione

Le tipologie di disponibilità liquide definite dallo schema allegato al Decreto Legislativo 14 gennaio 2014, n. 19 "Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico patrimoniale" sono:

PABD	DISPONIBILITA' LIQUIDE	Conto sintetico
PABD01	Depositi bancari e postali	Conto intermedio
PABD02	Denaro e valori in cassa	Conto intermedio

Patrimonio netto

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

Sul piano contabile, tale definizione ha origine nell'esigenza di bilanciamento tra le sezioni «Attivo» e «Passivo» dello Stato Patrimoniale, secondo la nota identità $\text{Attività} = \text{Passività} + \text{Patrimonio netto}$.

Nell'ottica finanziaria della struttura del capitale di bilancio, la suddetta identità esprime la necessaria uguaglianza tra gli «Impieghi» o «Investimenti» di mezzi monetari (Attività), osservati ad una certa data, e le «Fonti» di tali mezzi monetari, distinte in «Capitale di terzi» (Passività) e «Capitale proprio» (Patrimonio netto) alla medesima data.

Il Patrimonio Netto non è, pertanto, determinabile indipendentemente dalle attività e dalle passività.

Ne consegue che non può parlarsi di valutazione del Patrimonio netto. Infatti, in sede di redazione del bilancio, oggetto di distinte valutazioni sono i singoli elementi attivi e passivi che compongono il patrimonio.

Una vera e propria definizione del patrimonio netto non viene fornita dal Codice Civile, che all'art. 2424 si limita a regolamentare la composizione e la rappresentazione in bilancio, individuando le singole voci.

Il Principio Contabile OIC 28 oltre a fornire una definizione chiara del patrimonio netto ne evidenzia anche le sue caratteristiche.

La struttura del Patrimonio Netto delle Università differisce da quella stabilita dal Codice Civile al fine di tenere in considerazione della sua condizione di ente pubblico senza una compagine societaria, le peculiarità delle attività universitarie e delle loro modalità di finanziamento.

Il Decreto Interministeriale 14 gennaio 2014, n. 19, all'art. 4 (rubricato “Principi di valutazione delle poste”), lettera h) ha disciplinato i principi di valutazione del Patrimonio Netto, prevedendo l'articolazione dello stesso in:

- FONDO DI DOTAZIONE: vincolato o non vincolato in funzione delle indicazioni statutarie;
- PATRIMONIO VINCOLATO: composto da fondi, riserve e contributi in conto capitale vincolati per scelte operate da terzi donatori;
- PATRIMONIO NON VINCOLATO: riserve derivanti dai risultati gestionali realizzati e pertanto si compone dei risultati gestionali relativi all'esercizio e degli esercizi precedenti, nonché delle riserve statutarie.

Il successivo art. 5 (rubricato “Criteri di predisposizione del primo Stato Patrimoniale”), lettera l) dispone che il Fondo di dotazione dell'Ateneo è determinato dalla differenza tra attivo e passivo e le poste di patrimonio vincolato e patrimonio non vincolato. Mentre la lettera j) del citato articolo 5 disciplina il raccordo dell'Avanzo di amministrazione con le altre poste di bilancio; lo stesso è imputato alle diverse poste del patrimonio vincolato per la parte non ascrivibile ai conti d'ordine e ai progetti finanziati e, per la parte disponibile, è imputato alla voce di patrimonio non vincolato denominata “Risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti”.

La suddetta disciplina è stata recepita dall'Ateneo nel Regolamento di Amministrazione Finanza e Contabilità emanato con D.R. n. 598 del 17 giugno 2015, nell'art. 13 (rubricato “Il Patrimonio netto e il risultato d'esercizio”), di seguito riportato.

La struttura del Patrimonio Netto dell'Ateneo differisce da quella stabilita dal Codice Civile al fine di tenere in considerazione della sua condizione di ente pubblico senza una compagine societaria, le peculiarità delle attività universitarie e delle loro modalità di finanziamento.

Il Patrimonio netto è costituito da:

a. fondo di dotazione;

b. patrimonio vincolato;

c. patrimonio non vincolato.

*2. Il **fondo di dotazione**, in sede di avvio della contabilità economico-patrimoniale rappresenta la differenza tra attivo e passivo di Stato Patrimoniale decurtata del patrimonio non vincolato e*

del patrimonio vincolato, determinati in modo analitico all'atto della definizione del primo Stato Patrimoniale. Il fondo di dotazione può essere variato in aumento o in diminuzione previa delibera motivata del Consiglio di Amministrazione.

3. Il **patrimonio vincolato** è composto da fondi, riserve e contributi in conto capitale, vincolati per scelte degli organi di governo dell'Ateneo o per scelte operate da terzi donatori.

4. Il **patrimonio non vincolato** è costituito dal risultato gestionale dell'esercizio, dalle riserve libere derivanti dai risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti e dalle riserve statutarie.

Rientrano tra il Patrimonio non vincolato:

a) utili (perdite) agli esercizi precedenti a quello oggetto di bilancio: risultanti dai precedenti bilanci approvati;

a) utili (perdite) dell'esercizio in corso: utile derivante dalla differenza tra ricavi e costi dell'esercizio in corso;

b) riserve statutarie (ex Fondo di riserva in contabilità finanziaria);

c) riserve per contributi liberi per cui non sono ancora state attivate iniziative specifiche e per cui non vi è stata valorizzazione prima in Conto Economico e poi nei Risconti passivi Rientrano tra il Patrimonio Vincolato;

d) riserve per somme assegnate da enti finanziatori a specifiche attività non ancora avviate per cui non vi è stata valorizzazione prima in Conto Economico e poi nei Risconti;

e) riserve per vincoli di destinazione posti dagli organi di governo dell'ateneo ex avanzo di amministrazione vincolato di contabilità finanziaria). Tali riserve sono frutto di deliberazione degli organi di governo, esse sono vincolate fintanto che non subentri una deliberazione contraria che permette di trasferire le relative quote accantonate dal patrimonio vincolato al patrimonio non vincolato.

5. Al termine dell'esercizio, in caso di risultato economico positivo, il Consiglio di Amministrazione delibera sull'utilizzo dello stesso; in caso di risultato economico negativo, il Consiglio di Amministrazione deve invece adottare una delle seguenti misure per il suo ripianamento:

- utilizzare eventuali riserve appositamente vincolate;

- utilizzare il patrimonio non vincolato, se capiente;

- identificare delle fonti di copertura di natura straordinaria;

- formalizzare un piano di rientro da realizzarsi entro l'esercizio successivo a quello in perdita, fatto salvo l'obbligo di adottare, in caso di necessità, le misure previste dalla normativa vigente sul dissesto finanziario.

6. I contenuti di dettaglio del Patrimonio netto di ciascun esercizio sono specificati nella Nota Integrativa del bilancio d'esercizio.

In sede di redazione dello Stato Patrimoniale Iniziale vi è l'esigenza di indicare in modo distinto le componenti dell'avanzo di amministrazione derivante dalla Contabilità Finanziaria (CO.FI.) nelle poste di patrimonio netto o nelle altre poste del passivo; ciò deriva dalla necessità di tracciare la provenienza dei fondi e l'eventuale loro destinazione vincolata al fine del loro successivo impiego in COEP.

Il Decreto dirigenziale MIUR del 2 dicembre 2015 esplicita le principali componenti dell'avanzo vincolato rilevabili dal conto consuntivo COFI e la relativa rappresentazione dello Stato Patrimoniale iniziale che di seguito si riporta nella successiva tabella.

Tipologia Avanzo Vincolato	Posta dello Stato Patrimoniale Iniziale	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 vincolato – riserve vincolate per decisione organi	A – II - 2

	istituzionali	
Economie vincolate derivanti da finanziamenti esterni e/o progetti finanziati con risorse interne	Patrimonio netto 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 vincolato, riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge o altro)	A – II - 3
Altre riserve di avanzo vincolate per decisione organi (copertura oneri gestione corrente, investimenti, ecc.)	Patrimonio netto 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 TRF 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 risorse dell'avanzo vincolato sono risorse accertate e/o incassate in contabilità finanziaria che devono ancora produrre utilità economica non avendo esaurito il loro percorso di partecipazione alla formazione del risultato economico di gestione.

L'avanzo libero viene rappresentato nel Patrimonio Netto non vincolato nella voce “Risultati gestionali relativi a esercizi precedenti”, conto A – III – 2.

Tipologia Avanzo libero	Posta dello Stato Patrimoniale Iniziale	Conti patrimoniali di riferimento
Avanzo libero	Patrimonio netto non vincolato – risultati gestionali relativi a esercizi precedenti	A – III – 2

L'entità dell'avanzo da iscrivere nella suddetta posta risente necessariamente della valutazione dei residui attivi e passivi iscritti nello Stato Patrimoniale iniziale. Pertanto, è necessario redigere un apposito prospetto di raccordo che indichi la provenienza, la classificazione e la destinazione delle componenti CO.FI., tenuto conto degli schemi su rappresentati.

PPA	PATRIMONIO NETTO	Macroclasse	A)
PPAA	FONDO DI DOTAZIONE DELL'ATENEO	Conto sintetico	A) I
PPAA01	Fondo di dotazione dell'Ateneo	Conto intermedio	
PPAB	PATRIMONIO VINCOLATO	Conto sintetico	A) II
PPAB01	Fondi vincolati destinati da terzi	Conto intermedio	A) II 1)
PPAB02	Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali	Conto intermedio	A) II 2)
PPAB03	Riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge, o altro)	Conto intermedio	A) II 3)
PPAC	PATRIMONIO NON VINCOLATO	Conto sintetico	A) III
PPAC01	Risultato gestionale esercizio	Conto intermedio	A) III 1)
PPAC02	Risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti	Conto intermedio	A) III 2)
PPAC03	Riserve statutarie	Conto intermedio	A) III 3)

Fondi rischi ed oneri

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

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

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

L'accantonamento a fondo rappresenta la contropartita economica (onere o perdita) correlata alla rilevazione patrimoniale, di competenza dell'esercizio, nei fondi per rischi e oneri.

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

Riferimenti normativi

I fondi per rischi e oneri sono esposti nello Stato Patrimoniale nelle classi previste dall'art. 2424 del codice civile secondo la seguente struttura:

B) Fondi per rischi e oneri:

- 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili
- 2) per imposte
- 3) altri

Per "trattamento di quiescenza e obblighi simili" si intendono gli accantonamenti per i trattamenti previdenziali integrativi diversi dal trattamento di fine rapporto, nonché le indennità una tantum spettanti ai lavoratori in forza di legge o di contratto al momento di cessazione del relativo rapporto.

Il "Fondo per imposte" accoglie solo le passività per imposte probabili aventi data o ammontare 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.

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

In generale, nella valorizzazione dei fondi per rischi e oneri 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, n. 4, codice civile).

Il principio contabile OIC n. 31 (Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto) definisce i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei fondi per rischi e oneri e del trattamento di fine rapporto, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Il Decreto Interministeriale 14 gennaio 2014, n. 19 disciplina i Fondi per rischi e oneri all'art. 4 (rubricato "Principi di valutazione delle poste"), comma 1. Lettera i), nel quale specifica che «i fondi non possono essere utilizzati per rettificare i valori dell'attivo oppure per attuare politiche di bilancio tramite la costituzione di fondi rischi ed oneri privi di giustificazione economica. Non sono dettati criteri di valutazione specifici per gli accantonamenti ai fondi per rischi ed oneri. Nella valutazione degli stessi occorre tenere presente i principi generali del bilancio, in particolare i postulati della competenza economica e della prudenza».

Requisiti di iscrizione

Gli elementi da tenere in considerazione ai fini della valutazione ed iscrizione in bilancio degli accantonamenti per rischi e oneri sono la natura della perdita o dell'onere (occorre individuare la causa che determina la nascita della perdita o dell'onere); esistenza della perdita o dell'onere (deve essere considerato il grado di certezza dell'evento); ammontare della perdita o dell'onere (l'accantonamento può essere effettuato quando l'ammontare è certo e quando anche se incerto possa essere ragionevolmente stimato).

Non è, quindi, possibile effettuare accantonamenti nel conto economico a fronte di rischi generici, a fronte dei quali è possibile destinare apposite riserve di utili da costituirsi in sede di approvazione del bilancio d'esercizio - senza che ciò incida nelle componenti del conto economico - con semplice permutazione di poste da quelle libere a quelle vincolate di patrimonio netto. Tali fondi eventuali devono essere, conseguentemente, classificati nello stato patrimoniale tra le poste di patrimonio netto.

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

Utilizzo dei fondi

I fondi devono essere utilizzati a seguito dell'accadimento dell'evento che aveva in origine determinato l'accantonamento e secondo le seguenti procedure.

1. L'utilizzo avviene in modo diretto iscrivendo in dare il fondo per rischi e oneri e non rilevando il componente negativo nel conto economico.
Qualora un fondo non sia capiente ovvero risulti sovra accantonato la differenza (negativa o positiva) verrà imputata a conto economico.
2. I fondi per rischi e oneri 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 a seguito della classificazione dei residui passivi (art. 5, comma 1, lettera g del D.I. n. 19/2014). I fondi che si realizzano sulla base della riclassificazione dei residui passivi devono essere iscritti in apposita voce. In tal 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.

Classificazione

Tenuto conto della specificità del sistema universitario si espongono di seguito alcune fra le tipologie di fondi rischi e oneri che sono stati previsti nel piano dei conti dell'Ateneo, seguendo il dettaglio previsto dall'art. 2424 c.c..

PPB	FONDO PER RISCHI ED ONERI	Macroclasse
PPBA	Fondi rischi	Conto sintetico
PPBA01	Fondi rischi.	Conto intermedio
PPBB	Fondi oneri	Conto sintetico
PPBB01	Fondi oneri per imposte	Conto intermedio
PPBB02	Fondi oneri per studenti	Conto intermedio
PPBB03	Fondi oneri per il personale	Conto intermedio
PPBB04	Altri Fondi oneri	Conto intermedio

Debiti

I debiti sono passività di natura determinata ed esistenza certa; rappresentano obbligazioni a pagare importi determinati ad una data stabilita ovvero obbligazioni a consegnare beni o rendere servizi. I debiti trovano accoglimento nel passivo dello Stato Patrimoniale e sono classificati in base alla natura del debitore ed alla scadenza.

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

I debiti differiscono dagli impegni che rappresentano accordi per adempiere in futuro a certe obbligazioni assunte o a svolgere o eseguire determinate azioni o attività, che devono essere annotati nei conti d'ordine. Alcuni esempi di impegni sono: i contratti di costruzione di impianti o di acquisto di attrezzature e macchinari, ordini di acquisto di merci o servizi, contratto per collaborazione studentesca, contratto borsa di studio, ecc.

Le tipologie di debiti definiti per il sistema universitario risultano elencati nell'allegato al Decreto Interministeriale MIUR MEF 14 gennaio 2014, n. 19:

1. Mutui e Debiti verso banche
2. Debiti verso MIUR e altre Amministrazioni centrali
3. Debiti verso Regioni e Province Autonome
4. Debiti verso altre Amministrazioni locali
5. Debiti verso l'Unione Europea e altri Organismi Internazionali
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.

La classificazione dei debiti è effettuata anche con riferimento alla loro scadenza contrattuale o legale (ovvero, debiti tra esigibili entro e oltre l'esercizio successivo), tenendo conto anche di fatti ed eventi previsti nel contratto che possono determinare una modifica della scadenza originaria, avvenuti entro la data di riferimento del bilancio. Inoltre, l'art. 2427, num. 6 del Codice Civile richiede in nota integrativa, distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni.

Riferimenti normativi

Artt. 2424 e 2427 del Codice Civile

Principio Contabile OIC 19 "I debiti"

Decreto Interministeriale MIUR_MEF 14 gennaio 2014, n. 19 recante "Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università"

Rilevazione

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

come richiesto dall'art. 2424 del Codice Civile. Tale classificazione deve essere effettuata con riferimento alla scadenza contrattuale o legale.

Inoltre, è necessario che i debiti siano separatamente evidenziati in bilancio a seconda della natura del debitore. In particolare, i *debiti commerciali* originati da acquisizioni di beni sono iscritti nello Stato Patrimoniale quando rischi, oneri e benefici significativi connessi alla proprietà sono stati trasferiti. I *debiti relativi a servizi* sono rilevati quando i servizi sono stati resi, cioè la prestazione è stata effettuata. Gli altri debiti sorti per ragioni diverse dall'acquisizione di beni e servizi sono rilevati quando esiste l'obbligazione dell'impresa verso la controparte.

Il debito è iscritto in bilancio anche per i beni ricevuti soggetti a collaudo od installazione. Nel caso di beni ricevuti in deposito o custodia, la rilevazione è invece effettuata nei conti d'ordine o nella nota integrativa. I debiti per il pagamento di stipendi e ritenute, di contributi sociali, sono rilevati secondo loro competenza temporale.

Tra le diverse tipologie debitorie, si annoverano:

DEBITI VERSO BANCHE → La voce espone i debiti contratti nei confronti degli Istituti di credito, indipendentemente dalla loro veste tecnica. Sono ricomprese nella voce gli scoperti di conto corrente, le anticipazioni a scadenza fissa, anticipi su fatture o ricevute bancarie, i finanziamenti a diverso titolo.

DEBITI VERSO STUDENTI → I debiti riepilogati in questa voce sono relativi alle somme che devono essere rimborsate agli studenti a fronte dei diritti a rimborsi di somme già versate (ad esempio, esoneri concessi a seguito del pagamento delle tasse universitarie). Sono compresi anche i debiti per borse Erasmus, debiti verso i dottorandi di ricerca, per premi di studio e di laurea, per contratti di collaborazione con gli studenti.

ACCONTI → In questa voce sono ricompresi i debiti di fornitura o di prestazione relativi ad anticipazioni ricevute da committenti esterni all'Università a fronte di impegni assunti; risultano comprese le caparre. Per ciò che concerne la differenza tra gli istituti contabili, si precisa che la caparra rappresenta un valore che viene versato a titolo di mutua garanzia per la compravendita di un bene (la disciplina giuridica è contenuta negli artt. 1385 e 1386 del Codice Civile); l'acconto non è altro che un parziale pagamento del valore del bene.

DEBITI VERSO FORNITORI → La voce accoglie i debiti originati da acquisizioni di beni o servizi. I debiti verso fornitori devono essere esposti al valore nominale al netto di sconti, resi, abbuoni. Sono compresi anche i debiti per fatture da ricevere nella misura in cui i relativi rischi, oneri e benefici significativi connessi alla proprietà dei beni sono stati trasferiti, ovvero i servizi sono stati resi.

DEBITI VERSO DIPENDENTI → La voce comprende i debiti maturati per retribuzioni ed altre competenze, per il trattamento di fine rapporto e ogni altra forma di liquidazione per cessazione di lavoro e verso le organizzazioni sindacali.

ALTRI DEBITI → La voce costituisce una posta residuale in cui confluiscono tutte le voci di debito che non hanno trovato una specifica collocazione nelle precedenti voci. I debiti verso altri devono essere iscritti al loro valore nominale per la parte residuale non ancora liquidata di competenza dell'esercizio. La voce altri debiti elenca tra l'altro:

- i *debiti tributari*, ovvero le passività per imposte certe e determinate, quali i debiti per imposte correnti dell'esercizio in corso e degli esercizi precedenti (dirette ed indirette) dovute in base a dichiarazioni dei redditi, per accertamenti definitivi o contenziosi chiusi, per ritenute operate come sostituto d'imposta e non versate alla data di bilancio, nonché i tributi di qualsiasi tipo iscritti a ruolo.
- *debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale*, ovvero debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale derivanti da obblighi contributivi, previdenziali o assicurativi, derivanti da norme di legge, contratto collettivo di lavoro e accordi integrativi. Sono inclusi in questa voce anche gli importi dei contributi sociali a carico dei dipendenti.

Classificazione

Le tipologie di debiti definiti dallo schema allegato al Decreto Interministeriale MIUR MEF 14 gennaio 2014, n. 19 “Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico patrimoniale” e recepiti nel piano dei conti dell’Università del Salento sono:

PPD	DEBITI	Macroclasse
PPDA	Mutui e debiti verso Banche	Conto sintetico
PPDA01	Debiti verso Banche	Conto intermedio
PPDA02	Mutui	Conto intermedio
PPDB	Debiti verso MIUR e altre Amministrazioni Centrali	Conto sintetico
PPDB01	Debiti verso MIUR e altre Amministrazioni Centrali.	Conto intermedio
PPDC	Debiti verso Regioni e Province Autonome	Conto sintetico
PPDC01	Debiti verso Regioni e Province Autonome.	Conto intermedio
PPDD	Debiti verso altre Amministrazioni locali	Conto sintetico
PPDD01	Debiti verso altre Amministrazioni locali.	Conto intermedio
PPDE	Debiti verso l'Unione Europea e altri Organismi Internazionali	Conto sintetico
PPDE01	Debiti verso l'Unione Europea e altri Organismi internazionali.	Conto intermedio
PPDF	Debiti verso Università	Conto sintetico
PPDF01	Debiti verso altre Università.	Conto intermedio
PPDG	Debiti verso studenti	Conto sintetico
PPDG01	Debiti verso studenti.	Conto intermedio
PPDH	Acconti	Conto sintetico
PPDH01	Acconti ricevuti	Conto intermedio
PPDH02	Caparre ricevute	Conto intermedio
PPDI	Debiti verso fornitori	Conto sintetico
PPDI01	Debiti verso fornitori.	Conto intermedio
PPDL	Debiti verso dipendenti	Conto sintetico
PPDL01	Debiti verso dipendenti.	Conto intermedio
PPDM	Debiti verso Società ed Enti controllati	Conto sintetico
PPDM01	Debiti verso Società ed Enti controllati	Conto intermedio
PPDN	Altri debiti	Conto sintetico
PPDN01	Debiti tributari	Conto intermedio
PPDN02	Debiti verso Istituti Previdenza e di sicurezza sociale	Conto intermedio
PPDN03	Debiti per attività commerciale	Conto intermedio
PPDN04	Debiti verso membri degli Organi universitari	Conto intermedio
PPDN05	Debiti verso altro personale	Conto intermedio
PPDN06	Debiti diversi	Conto intermedio

Ratei e risconti

In fase di formazione del bilancio di esercizio, l’effetto economico di talune operazioni non si manifesta nel medesimo periodo in cui si concretizzano effettivamente i relativi movimenti di numerario. In particolare, nel periodo a ridosso della data di chiusura dell’esercizio si possono verificare situazioni tali per cui incassi e pagamenti non avvengono nello stesso esercizio in cui le relative operazioni sono state poste in essere.

A tal fine, uno dei principi contabili generali che devono essere rispettati nella redazione del bilancio di esercizio è il principio di competenza. I Principi Contabili nazionali e quelli definiti per il sistema universitario stabiliscono che «l’effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all’esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi (...) incassi e pagamenti». Corollario fondamentale del principio di competenza è il principio di correlazione dei costi e dei ricavi, attraverso il quale si esprime la necessità di «contrapporre ai ricavi dell’esercizio i relativi costi, siano essi certi che presunti».

Ratei e risconti costituiscono lo strumento contabile mediante il quale vengono compendiate le operazioni che presentano le seguenti caratteristiche: la produzione di costi e ricavi avviene in proporzione al decorrere del tempo e la manifestazione finanziaria si estende in un arco temporale superiore all’esercizio.

I RATEI rappresentano quote di proventi o di costi di competenza di più esercizi, in parte già maturati nell’esercizio in corso e che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi.

- *Ratei attivi* rappresentano quote di proventi di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio la cui manifestazione finanziaria ancora non risulta realizzata;
- *Ratei passivi* sono quote di costi di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio con successiva manifestazione finanziaria.

I RISCOнти rappresentano quote di costi e proventi già sostenuti la cui manifestazione monetaria è già avvenuta, ma di competenza dell'esercizio successivo o degli esercizi successivi.

- *Risconti attivi* sono quote di costi che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio di chiusura, ma risultano di competenza di uno o più esercizi successivi;
- *Risconti passivi* sono quote di proventi che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio di chiusura, ma risultano di competenza di uno o più esercizi successivi.

Riferimenti normativi

Art. 2424 bis, comma 5 del Codice Civile

Principio Contabile OIC n. 18 "Ratei e Risconti"

Decreto Interministeriale MIUR_MEF 14 gennaio 2014, n. 19 recante "Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università"

Valutazione e Rilevazione

L'art. 2424 bis, comma 5 del Codice Civile dispone che «Nella voce ratei e risconti attivi devono essere iscritti i proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi, e i costi sostenuti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi. Nella voce ratei e risconti passivi devono essere iscritti i costi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi e i proventi percepiti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi. Possono essere iscritte in tali voci soltanto quote di costi e proventi, comuni a due o più esercizi, l'entità dei quali vari in ragione del tempo».

Il principio contabile OIC n. 18 (Ratei e Risconti) disciplina i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei ratei e risconti, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa. In base a quanto riportato nel Principio Contabile, i ratei e risconti attivi devono essere iscritti nella macroclasse dell'attivo dello Stato Patrimoniale mentre i ratei e risconti passivi devono essere iscritti nella macroclasse del passivo dello Stato Patrimoniale. «La contropartita nel Conto Economico dell'iscrizione di un rateo trova collocazione fra i proventi e i costi secondo la natura del rapporto economico. La contropartita nel conto economico dell'iscrizione di un risconto trova collocazione a rettifica dei correlati proventi e costi già contabilizzati. La rettifica così attuata produce la diretta riduzione dell'onere o del provento originariamente rilevato in modo che, nel conto economico, emerga la sola quota di competenza dell'esercizio».

Il Decreto Ministeriale 14 gennaio 2014, n. 19, per ciò che concerne i principi di valutazione delle poste, stabilisce che «i ratei ed i risconti trovano applicazione negli atenei, tra l'altro, nella valutazione per competenza dei proventi su commessa, per la gestione dei contributi in conto capitale, nell'imputazione della quota di competenza della contribuzione studentesca, nella gestione dei proventi per il finanziamento di borse e i contratti pluriennali (ad esempio, borse di dottorato, assegni di ricerca, ecc). I ratei e i risconti devono essere valutati secondo il principio della competenza economica. Nella valorizzazione dei ratei attivi o dei risconti passivi nel contesto universitario assume particolare rilievo la competenza dei proventi relativi ai progetti e alle ricerche in corso finanziate o co-finanziate da soggetti terzi. Tali progetti o ricerche possono essere pluriennali o annuali a seconda degli accordi assunti con l'ente finanziatore e al tipo di attività che si sta realizzando. Per le commesse annuali la valutazione avviene al costo, per le commesse pluriennali la valutazione, a scelta dell'ateneo, avviene al costo o in base allo stato avanzamento lavori. Nella Nota Integrativa sono fornite indicazioni sul metodo utilizzato. Nel caso di commesse pluriennali la scelta deve essere univoca per tutti i progetti/ricerche dell'ateneo. I proventi relativi ai progetti sono registrati

come ricavi e non come anticipi. Nel caso in cui nell'anno i costi registrati siano maggiori dei proventi, è quindi necessario valorizzare i proventi di competenza e iscrivere il rateo attivo a Stato Patrimoniale, nel caso opposto, quando i proventi sono maggiori dei costi, è necessario rinviare parte dei primi agli esercizi successivi con lo strumento contabile del risconto passivo» (art. 4, comma 1 lettera g). Relativamente alla «contabilizzazione dei contributi in conto capitale gli Atenei, iscrivono i contributi in conto capitale nel Conto Economico, in base alla vita utile del cespite, imputando fra i ricavi il contributo e riscontandone quota ogni anno fino alla conclusione del periodo di ammortamento e contemporaneamente ammortizzano il cespite capitalizzato per il suo intero valore» (art. 4, comma 2 lettera b).

Requisiti di iscrizione

Per ciò che concerne il CRITERIO DI VALUTAZIONE, l'importo dei ratei e dei risconti è determinato mediante la ripartizione del ricavo o del costo in base al criterio del tempo fisico (ovvero proporzionalmente al tempo), al fine di attribuire la quota parte di competenza dell'esercizio in corso. Da precisare che il criterio del tempo fisico si applica ai contratti di durata nei quali i corrispettivi risultano addebitati/accreditati per periodi temporali equidistanti (bimestre, trimestre, quadrimestre, semestre), uno dei quali è a cavallo di due esercizi. Ad esempio, al 1° ottobre è stato pagato anticipatamente un fitto per il semestre ottobre-marzo; al 31 dicembre è necessario iscrivere un risconto attivo pari a metà dell'importo pagato.

La REGISTRAZIONE CONTABILE dei ratei e dei risconti avviene, quindi, a fine esercizio e fa parte delle c.d. scritture di assestamento mediante le quali viene verificata e garantita l'applicazione del principio di competenza economica dei componenti di reddito e sistematizzato i conti finanziari e patrimoniali. Il calcolo e la contabilizzazione dei ratei attivi e passivi rientrano nelle scritture di integrazione in quanto vengono aggiunti componenti positivi o negativi di reddito non rilevati in precedenza; mentre la definizione e la registrazione dei risconti attivi e passivi rappresentano scritture di rettifica in quanto si stornano componenti positivi o negativi di reddito rilevati durante l'esercizio per rinviarli a quello successivo.

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

Classificazione

Tenuto conto della specificità del sistema universitario si riportano di seguito alcune fra le tipologie di fondi rischi e oneri che sono stati previsti nel piano dei conti dell'Ateneo, seguendo il dettaglio previsto dallo schema di Stato Patrimoniale allegato al Decreto Ministeriale 14 gennaio 2014, n. 19.

STATO PATRIMONIALE - Sezione dell'ATTIVO		
PAC	RATEI E RISCONTI ATTIVI	Macroclasse
PACA	Ratei attivi per progetti e ricerche in corso	Conto sintetico
PACA01	Ratei attivi per progetti e ricerche in corso.	Conto intermedio
PACB	Altri ratei e risconti attivi	Conto sintetico
PACB01	Altri ratei attivi	Conto intermedio
PACB02	Altri risconti attivi	Conto intermedio
STATO PATRIMONIALE - Sezione del PASSIVO		
PPE	RATEI E RISCONTI PASSIVI	Macroclasse
PPEA	Risconti per progetti e ricerche in corso	Conto sintetico
PPEA01	Risconti per progetti e ricerche in corso.	Conto intermedio
PPEB	Contributi agli investimenti	Conto sintetico
PPEB01	Contributi agli investimenti.	Conto intermedio
PPEC	Altri ratei e risconti passivi	Conto sintetico
PPEC01	Ratei passivi.	Conto intermedio
PPEC02	Risconti passivi.	Conto intermedio

Conti d'ordine

I conti d'ordine rappresentano annotazioni di memoria, a corredo della situazione patrimoniale - finanziaria esposta dallo Stato Patrimoniale; essi non costituiscono attività e passività in senso proprio.

I conti d'ordine svolgono una funzione informativa su operazioni che, pur non influenzando quantitativamente sul patrimonio o sul risultato economico dell'esercizio, possono influenzare tali grandezze in esercizi successivi.

I conti d'ordine comprendono le garanzie, gli impegni, i beni di terzi presso l'Ateneo e i beni dell'Ateneo presso terzi.

L'articolo 2424, comma 3, Codice Civile prevede che «in calce allo stato patrimoniale devono risultare le garanzie prestate direttamente o indirettamente, distinguendosi fra fideiussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali, ed indicando separatamente, per ciascun tipo, le garanzie prestate a favore», cioè nell'interesse «di imprese controllate e collegate, nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di queste ultime; devono inoltre risultare gli altri conti d'ordine».

Il principio contabile OIC 22 (titolato "Conti d'ordine") disciplina i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei conti d'ordine, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Il Decreto Interministeriale MIUR MEF 14 gennaio 2014, n. 19 all'art. 3 (rubricato "Schemi di bilancio"), comma 3 dispone che «in calce allo Stato Patrimoniale devono essere esposte le garanzie prestate direttamente o indirettamente, l'ammontare complessivo degli impegni assunti con soggetti terzi, non ancora tradotti in scritture contabili, ed ogni altra posta classificabile tra i Conti d'Ordine, secondo i criteri stabiliti dal principio contabile n. 22 emanato dall'OIC».

GARANZIE → E' necessario evidenziare i rischi assunti nello svolgimento della propria attività indicando e quantificando in calce allo stato patrimoniale le garanzie prestate direttamente o indirettamente. La categoria delle garanzie comprende pertanto fideiussioni, avalli e le altre garanzie personali (ad esempio, contratti autonomi di garanzia, lettere di patronage forti), nonché ipoteche e pegni. Le garanzie possono essere prestate direttamente o indirettamente dal garante.

IMPEGNI → Fanno riferimento a contratti sinallagmatici i quali, finché restano ineseguiti da entrambe le parti, non influiscono né sulla composizione del patrimonio né sull'entità del risultato economico e, conseguentemente, devono essere iscritti nei conti d'ordine anziché nel sistema principale. La categoria impegni comprende sia impegni di cui è certa l'esecuzione e il relativo ammontare (ad esempio: acquisto e vendita a termine), sia impegni di cui è certa l'esecuzione ma non il relativo importo (ad esempio: contratto con clausola di revisione prezzo).

BENI DI TERZI PRESSO LA SOCIETÀ → La categoria comprende beni di proprietà altrui, raggruppati per natura, che temporaneamente si trovano presso l'Ateneo a titolo di deposito, di pegno, cauzione, lavorazione, ecc..

Principi di valutazione di poste specifiche del sistema universitario

In questa sezione vengono trattati alcuni dei fatti contabili specifici del settore universitario, per i quali è necessario definire – in particolare – il momento di realizzazione della competenza economica.

Proventi per la didattica e crediti verso studenti

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

Il credito verso gli studenti matura rata per rata e viene a determinarsi la competenza dei relativi proventi nel conto economico nell'esercizio di riferimento (scadenza) di ciascuna rata. I proventi derivanti da tasse e contributi universitari vengono contabilizzati come ricavi e sono registrati solo se effettivamente realizzati nell'esercizio.

Di seguito, si riepilogano i conti che fanno riferimento al raggruppamento dei proventi per la didattica, indicandone nella descrizione l'utilizzo più appropriato.

Figura 6: Proventi per la didattica

Nome conto	Descrizione
Tasse di iscrizione	Questo conto viene utilizzato per la registrazione dei proventi legati ai versamenti degli studenti per: – tasse di iscrizione per i corsi di laurea di I e II livello
Contributi di iscrizione	Questo conto viene utilizzato per la registrazione dei proventi legati ai versamenti degli studenti per: – contributi per i corsi di laurea di I e II livello
Quote di iscrizione a master	Questo conto viene utilizzato per la registrazione dei proventi legati ai versamenti degli studenti per: – quote di iscrizione a master di I e II livello
Contributi da dottorandi	Questo conto viene utilizzato per la registrazione dei proventi legati ai versamenti degli studenti per: – contributi per i corsi di dottorati di ricerca
Quote di iscrizione a scuole di specializzazione	Questo conto viene utilizzato per la registrazione dei proventi legati ai versamenti degli studenti per: – quote di iscrizione per le scuole di specializzazione
Altri corsi didattici	Questo conto viene utilizzato per la registrazione dei proventi legati ai versamenti degli studenti per: – corsi singoli – contributi; – contributi TFA; – contributi PAS
Altri proventi da studenti	Questo conto viene utilizzato per la registrazione dei proventi legati ai versamenti degli studenti per: – tasse esami di stato; – soprattasse esami di laurea e diplomi; – more; – tasse cambio corso; – duplicato libretto; – tasse di trasferimento in entrata e in uscita; – prevalutazione del curriculum – contributi; – recuperi e rimborsi vari

Contributi

Con il termine contributo si fa riferimento ai finanziamenti ricevuti da terzi che si concretizzano nella attribuzione di contributi finalizzati.

I contributi possono essere considerati crediti solo a fronte di una comunicazione ufficiale da parte dell'ente finanziatore in merito all'assegnazione definitiva a favore dell'Ateneo o, nel caso di amministrazioni pubbliche, atto o provvedimento ufficiale. Tuttavia, in ogni caso si deve avere riguardo agli effetti dell'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.

In base alla destinazione economica del contributo, è possibile distinguere tra contributi in conto esercizio e in conto capitale.

Contributi annuali e pluriennali in conto esercizio

«Per contributi in conto esercizio si intendono le somme disposte da terzi per sostenere il funzionamento dell'Ateneo o comunque per realizzare attività non classificabili tra gli investimenti» (art. 4, comma 2, lettera b Decreto Interministeriale 14 gennaio 2014, n. 19).

I contributi potranno essere considerati crediti solo a fronte di una comunicazione ufficiale da parte dell'Ente finanziatore o, nel caso di amministrazioni pubbliche, atto o provvedimento ufficiale. In tal modo, i contributi certi ed esigibili saranno iscritti come voci di proventi nel Conto Economico.

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

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

Contributi in conto capitale

«Per contributi in conto capitale si intendono le somme erogate a fondo perduto dallo Stato o da altri enti, pubblici o privati, per la realizzazione di opere e per l'acquisizione di beni durevoli; per cui l'Ateneo non ha facoltà di distogliere tali contributi dall'uso previsto dalle leggi o dalle disposizioni in base alle quali sono stati erogati» (art. 4, comma 2, lettera b Decreto Interministeriale 14 gennaio 2014, n. 19).

I contributi potranno essere considerati crediti solo a fronte di una comunicazione ufficiale da parte dell'Ente finanziatore o, nel caso di amministrazioni pubbliche, atto o provvedimento ufficiale. In tal modo, i contributi certi ed esigibili saranno iscritti come voci di proventi nel Conto Economico.

Inoltre, nella sezione dedicata ai criteri di predisposizione del primo Stato Patrimoniale, il Decreto Interministeriale 14 gennaio 2014, n. 19 precisa che «eventuali contributi in conto capitale ricevuti per il finanziamento delle immobilizzazioni vanno inseriti nella voce “ratei e risconti passivi e contributi agli investimenti” di Stato Patrimoniale (solo per la parte a copertura del residuo valore da ammortizzare del cespite» (art. 5, comma 1, lettera d)

La rilevazione contabile deve, conseguentemente, avvenire utilizzando il criterio del c.d. *ricavo pluriennale*, ovvero qualificando il contributo come un ricavo anticipato da riscontare. In particolare si iscrive il contributo 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.

All'interno della categoria generale dei contributi in conto capitale sono compresi i “contributi in conto 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.

Ricavi per attività commerciale

L'Ateneo, sulla base di convenzioni, accordi o contratti, svolge attività di natura commerciale che comprendono: ricerche, consulenze, attività di formazione, studi, analisi, controlli, tarature, prove ed esperienze, o altre attività nel rispetto delle proprie finalità istituzionali.

La contabilizzazione dei proventi derivanti dalle attività eseguite nell'ambito di contratti e convenzioni per conto terzi viene effettuata al momento dell'emissione della fattura.

È necessario verificare l'iscrizione di fatture da emettere per le attività in corso in chiusura d'esercizio sulla base dei contratti esistenti.

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

Sono compresi in questa categoria:

- libri, riviste e pubblicazioni periodiche, miscellanee e materiale bibliografico su supporto non cartaceo;
- beni di interesse storico, artistico, archeologico, etnoantropologico, archivistico e bibliografico in quanto testimonianze aventi valore di civiltà (D.Lgs. 22/01/2004 "Testo unico sui beni culturali e sul paesaggio") e reperti archeologici, animali, minerali, vegetali.

Il Decreto Interministeriale MIUR MEF n. 19 del 14 gennaio 2014, art. 4, comma 1, lettera b), relativamente alla valutazione del patrimonio librario stabilisce che:

- per le collezioni o comunque per i libri che non perdono valore nel corso del tempo, questi vengono iscritti tra le immobilizzazioni di Stato Patrimoniale e non vengono ammortizzati;
- per il libri che perdono valore nel corso del tempo è possibile procedere alternativamente nel seguente modo:
 - alla patrimonializzazione degli acquisti ossia il costo di acquisto dei libri deve essere iscritto tra le immobilizzazioni (con la conseguente necessità di effettuare una valutazione iniziale della consistenza, di registrare eventuali perdite di valore e di calcolare gli ammortamenti);
 - iscrizione nell'attivo patrimoniale ad un valore costante, ai sensi dell'art. 2426, comma 12, del codice civile, qualora siano costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, semprechè non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione;
 - iscrizione interamente a costo del valore annuale degli acquisti dei volumi.

In base al predetto Decreto Interministeriale 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.

Inoltre, se l'acquisizione di tali beni deriva da lascito testamentario e donazione «le università valorizzano e capitalizzano il bene, sulla base del valore indicato nell'atto di donazione o, in mancanza, sulla base di una relazione di stima da parte di un esperto del settore. Il bene (...) se non soggetto ad ammortamento deve essere iscritto nelle immobilizzazioni materiali, e il corrispondente valore deve essere iscritto nel Patrimonio Netto (sezione Patrimonio vincolato), in un fondo di riserva adeguatamente distinto».

Il metodo scelto dall'Ateneo è l'iscrizione a costo del valore degli acquisti effettuati.

Progetti e Ricerche finanziate o co-finanziati da terzi

Con il termine Progetti di ricerca si riassumono un insieme di attività finalizzate alla produzione di risultati nell'ambito della ricerca di base (acquisizione di nuove conoscenze), della ricerca applicata (utilizzo della conoscenza teorica ai fini pratici) e di quella sperimentale (utilizzo delle conoscenze acquisite mediante la ricerca di base e quella applicata nella realizzazione di progetti pilota, prototipi, ecc.).

In base agli accordi assunti con l'ente finanziatore e al tipo di attività da realizzare, i progetti e le ricerche finanziati o co-finanziati da soggetti terzi possono essere annuali o pluriennali.

Per le commesse annuali e pluriennali la valutazione avviene al *costo sostenuto* e la scelta è univoca per tutti i progetti/ricerche dell'Ateneo. Secondo tale criterio i costi sostenuti risultano di competenza degli esercizi nei quali l'attività di ricerca è stata svolta e i ricavi maturano in proporzione alla frazione di lavoro realizzata nell'esercizio.

I proventi relativi ai progetti sono registrati come ricavi.

Nel caso in cui nell'anno i costi registrati siano maggiori dei proventi, è necessario valorizzare i proventi di competenza e iscrivere il rateo attivo a Stato Patrimoniale, nel caso opposto, quando i proventi sono maggiori dei costi, è necessario rinviare parte dei primi agli esercizi successivi rilevando il risconto passivo.

L'utile o la perdita saranno determinati solo quando il Progetto è completato, ovvero al momento della presentazione della rendicontazione finale, e sarà pari alla differenza tra i costi effettivamente sostenuti e il finanziamento riconosciuto.

Principi generali di registrazione

Il processo di gestione contabile ha lo scopo di registrare, all'interno del sistema contabile, i fatti esterni di gestione che riguardano le transazioni tra l'Ateneo ed i terzi, e che hanno rilevanza sotto il profilo della gestione economico-finanziaria e patrimoniale.

I fatti esterni di gestione sono rilevati in contabilità generale con il metodo della partita doppia, parallelamente alla contabilità finanziaria.

A tal fine il sistema contabile garantisce la rilevazione dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale.

La contabilità generale rileva gli accadimenti che generano una variazione economica, patrimoniale, finanziaria, certa, assimilata o presunta. La rappresentazione contabile dei fatti amministrativi si concretizza nel momento in cui si determina la corrispondente manifestazione numeraria.

I fatti esterni di gestione sono rilevati nel sistema contabile e generano le opportune registrazioni nel ciclo attivo e nel ciclo passivo.

L'articolo 30 del Regolamento per l'Amministrazione, Finanza e Contabilità disciplina le modalità di registrazione degli eventi contabili.

Per quanto riguarda la GESTIONE DEL CICLO ATTIVO o comunque delle fasi di registrazione dei ricavi, le regole di registrazione applicabili sono:

- a. registrazione di crediti certi;
- b. registrazione di ricavi per competenza.

I crediti, come definiti dai principi contabili, vanno esposti in bilancio al valore di presunto realizzo. A tal fine il valore nominale dei crediti in bilancio deve essere rettificato tramite un fondo di svalutazione appositamente stanziato, secondo quanto disposto dai suddetti principi contabili.

I ricavi sono registrati solo se ragionevolmente certi in ordine alla loro esistenza e alla determinabilità dell'ammontare. I ricavi devono essere riconosciuti quando il processo produttivo dei beni e dei servizi è stato completato e l'erogazione del servizio è avvenuta.

Gli accadimenti che generano una variazione finanziaria certa, assimilata o presunta che determinano in contabilità l'iscrizione di ricavi sono i seguenti:

- a. per l'attività istituzionale:
 - la formale comunicazione dell'assegnazione di contributi e finanziamenti statali; essa genera una conferma o modifica del budget assegnato e quindi l'eventuale convalida degli stanziamenti definiti in sede previsionale;
 - la sottoscrizione del contratto/convenzione/accordo o la formale comunicazione dell'assegnazione del finanziamento.
- b. per l'attività commerciale:
 - l'emissione della fattura o avviso di fattura.

Per quanto riguarda la GESTIONE DEL CICLO PASSIVO o comunque delle fasi di registrazione dei costi, in base al principio di prudenza, tutte le componenti negative devono essere contabilizzate anche se non sono definitivamente realizzate. Pertanto le regole di registrazione applicabili sono:

- registrazione di debiti certi e presunti;
- registrazione di costi per competenza.

I debiti vanno esposti in bilancio al valore nominale.

I costi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse disponibili per lo svolgimento delle attività istituzionali

Gli accadimenti che generano una variazione finanziaria certa, assimilata o presunta e che determinano in contabilità l'iscrizione di costi sono i seguenti:

- accadimenti gestionali che comportano l'utilizzo di risorse incidenti sul budget economico assegnato nell'esercizio;

- accadimenti gestionali che comportano l'acquisizione di immobilizzazioni incidenti sul budget degli investimenti assegnato nell'esercizio.

L'acquisizione di beni e servizi, consegnati, forniti, accettati ed eventualmente collaudati in relazione alla singola tipologia merceologica, genera in contabilità generale la registrazione dei relativi costi e debiti, aventi natura giuridica certa. Nel corso della gestione il costo può essere rilevato attraverso la registrazione della fattura.

Modalità di registrazione degli eventi del ciclo attivo

Il ciclo attivo rileva i fatti gestionali relativi alle Entrate.

Il ciclo attivo può riguardare attività di tipo commerciale, inerente la vendita di beni o servizi, oppure attività istituzionale, se riguarda i finanziamenti ricevuti da soggetti terzi per fini istituzionali e le entrate derivanti da contribuzione studentesca.

Le entrate di tipo istituzionale comprendono, ad esempio, i finanziamenti ministeriali (fondo di finanziamento ordinario (FFO), fondi per l'edilizia universitaria, fondi per il piano triennale di sviluppo, fondi per il diritto allo studio); i finanziamenti a valere su fondi statali speciali (PRIN, FIRB, FIT, FISR e FAR); i finanziamenti ricevuti dall'Unione Europea (FSE, FERS, Programma Quadro, Erasmus ecc.); le entrate derivanti da contribuzione studentesca (corsi di laurea triennale, magistrale e a ciclo unico, corsi di master, corsi di dottorato, scuola di specializzazione, corsi singoli); le entrate derivanti da locazioni ed altri proventi per lo svolgimento di attività convenzionale definita.

Le entrate di tipo commerciale riguardano invece contratti per la realizzazione di beni o la prestazioni di servizi disciplinati dal vigente regolamento di ateneo per lo svolgimento di attività commerciale.

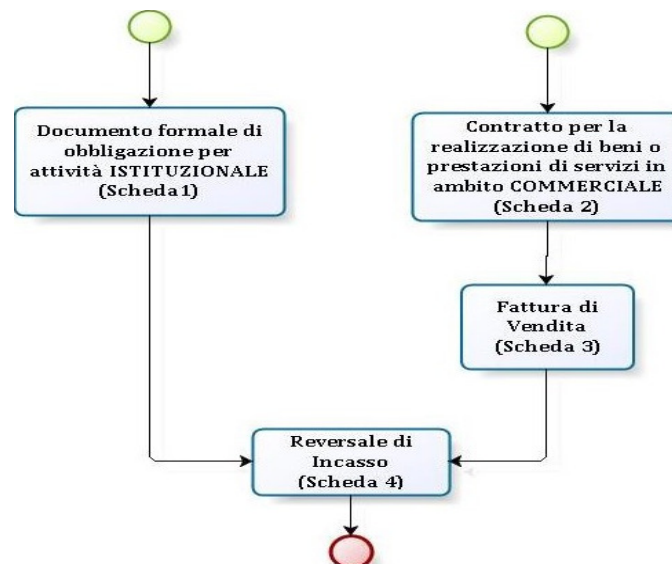
Tutte le fasi degli eventi contabili del ciclo attivo (fasi di gestione delle entrate) devono svolgersi secondo modalità definite, necessarie alla corretta impostazione dell'attività amministrativa e di rilevazione contabile.

Il ciclo attivo segue un flusso differente, a seconda che l'entrata sia riferita ad attività istituzionale o commerciale; gli eventi che lo descrivono sono:

1. Eventi del ciclo attivo di tipo istituzionale: Documento formale di obbligazione
2. Eventi del ciclo attivo di tipo commerciale: Contratto attivo
3. Eventi del ciclo attivo di tipo commerciale: Emissione della fattura
4. Reversale di incasso

Tali fasi sono riepilogate nelle tabelle riportate di seguito, nelle quali sono indicati i documenti contabili rilevanti ai fini delle rilevazioni contabili, gli eventi contabili in contabilità finanziaria, in budgeting ed in contabilità generale e specificati gli uffici competenti alle rispettive registrazioni.

Per il dettaglio delle modalità operative di registrazione degli eventi del ciclo attivo nel sistema di contabilità generale, si rinvia a successivo documento che sarà approvato con provvedimento del Direttore Generale.



1. Eventi del ciclo attivo di tipo istituzionale: Documento formale di obbligazione	
Documento rilevanti ai fini delle rilevazioni contabili	- Documento formale di obbligazione (ad esempio convenzione, accordo, deliberazione degli Organi di Governo, Decreto Rettorale, comunicazione di finanziamento, contabile in entrata)
EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ FINANZIARIA	
Evento contabile	Accertamento
Descrizione	<p>Registrazione di un contratto attivo non collegabile a fattura, acquisizione di un accertamento e contabilizzazione del contratto.</p> <p>L'entrata è accertata quando l'Università appura la ragione del suo credito e l'identità del debitore ed è iscritta nei rispettivi capitoli di bilancio come competenza dell'esercizio finanziario per l'ammontare del credito che viene a scadenza entro l'anno.</p> <p>L'accertamento delle entrate, sulla base di idonea documentazione, dà luogo ad annotazioni a cura degli uffici preposti ai servizi finanziari con imputazione ai rispettivi capitoli di bilancio. Le entrate accertate e non riscosse entro il termine dell'esercizio costituiscono i residui attivi.</p>
Competenza alla registrazione	<p>L'acquisizione dell'accertamento è effettuata da</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ufficio Entrate e Fiscalità della Ripartizione Finanziaria e Negoziabile
EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ GENERALE	
Evento contabile	<ul style="list-style-type: none"> - Accertamento di budget - Contabilizzazione del ricavo ed apertura del credito
Descrizione	<p>La stipula di un contratto attivo o l'avvenuta comunicazione di una contabile in entrata genera la conferma del budget.</p> <p>L'associazione tra voci di budget e voci di finanziaria fa sì che l'assunzione dell'accertamento movimenti il Budget consentendo la contestuale assunzione dell'accertamento di budget.</p> <p>Nel momento di registrazione del documento, occorre indicare i conti di ricavo e credito al fine di effettuare la registrazione della scrittura in contabilità generale.</p>
Competenza alla registrazione	<ul style="list-style-type: none"> - Centri di gestione - Ufficio Entrate e Fiscalità della Ripartizione Finanziaria e Negoziabile

2. Eventi del ciclo attivo di tipo commerciale: L'affidamento del contratto	
Documento rilevanti ai fini delle rilevazioni contabili	- Le entrate di tipo commerciale riguardano invece contratti per la realizzazione di beni o la prestazioni di servizi disciplinati dal vigente regolamento di ateneo per lo svolgimento di attività commerciale
EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ FINANZIARIA	
Evento contabile	- Registrazione del contratto attivo - Accertamento
Descrizione	Registrazione di un contratto attivo collegato a fattura, acquisizione di un accertamento e contabilizzazione del contratto. L'entrata è accertata quando l'Università appura la ragione del suo credito e l'identità del debitore ed è iscritta nei rispettivi capitoli di bilancio come competenza dell'esercizio finanziario per l'ammontare del credito che viene a scadenza entro l'anno. L'accertamento delle entrate, sulla base di idonea documentazione, dà luogo ad annotazioni a cura degli uffici preposti ai servizi finanziari con imputazione ai rispettivi capitoli di bilancio. Le entrate accertate e non riscosse entro il termine dell'esercizio costituiscono i residui attivi.
Competenza alla registrazione	La registrazione del contratto attivo da - Centri di gestione La registrazione dell'accertamento è effettuata da - Ufficio Entrate e Fiscalità della Ripartizione Finanziaria e Negoziabile
EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ GENERALE	
Evento contabile	- Accertamento di budget
Descrizione	La stipula di un contratto attivo o l'avvenuta comunicazione di una contabile in entrata genera la conferma del budget .L'associazione tra voci di budget e voci di finanziaria fa sì che l'assunzione del accertamento movimenti il Budget consentendo la contestuale assunzione dell'accertamento di budget.
Competenza alla registrazione	- Centri di gestione - Ufficio Entrate e Fiscalità della Ripartizione Finanziaria e Negoziabile.

3. Eventi del ciclo attivo di tipo commerciale: Emissione della fattura	
Documento rilevanti ai fini delle rilevazioni contabili	- Fattura di vendita
EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ FINANZIARIA	
Evento contabile	Registrazione della fattura di vendita sul sistema contabile
Descrizione	La fattura di vendita viene registrata dall'ufficio amministrativo della Struttura che ha eseguito la prestazione.
Competenza alla registrazione	- Ufficio Entrate e Fiscalità dell'Amministrazione Centrale - Centri di Gestione Autonoma.
EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ GENERALE	
Evento contabile	Rilevazione del ricavo ed apertura del credito
Descrizione	All'atto della emissione della fattura occorre indicare i conti di ricavo e credito al fine di effettuare la registrazione della scrittura in contabilità generale.
Competenza alla registrazione	- Ufficio Entrate e Fiscalità dell'Amministrazione Centrale - Centri di Gestione Autonoma.

4. Reversale di incasso	
Documento rilevanti ai fini delle rilevazioni contabili	Reversale di incasso
EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ FINANZIARIA	
Evento contabile	Reversale di incasso
Descrizione	<p>Le entrate sono rimosse dall'Istituto Cassiere mediante reversali d'incasso. Le somme introitate tramite il servizio dei conti correnti postali devono affluire mensilmente al cassiere; entro il 31 dicembre di ciascun anno tutte le giacenze del conto corrente postale devono essere ivi trasferite.</p> <p>Le eventuali somme pervenute direttamente all'Università sono annotate in apposito registro e versate al cassiere entro e non oltre il trentesimo giorno dal loro arrivo, previa emissione di reversale d'incasso.</p> <p>Gli agenti della riscossione provvedono poi al versamento delle somme rimosse. Ai terzi debitori è rilasciata quietanza liberatoria di avvenuto pagamento.</p> <p>Le reversali d'incasso, numerate in ordine progressivo per ciascun esercizio finanziario, sono firmate – anche in forma digitale - dal Dirigente dei Servizi Finanziari o dalle persone dagli stessi delegate o che legittimamente li sostituiscono</p> <p>Le reversali contengono le seguenti indicazioni:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. la denominazione dell'Università; b. l'esercizio finanziario e la data di emissione; c. codice SIOPE; d. numero progressivo dell'ordinativo per esercizio finanziario; e. l'indicazione del debitore (cognome e nome ovvero denominazione); f. la somma da riscuotere in cifre ed in lettere; g. la causale della riscossione; h. le indicazioni per l'assoggettamento o meno all'imposta di bollo di quietanza; i. la tipologia del conto di tesoreria su cui accreditare; j. le eventuali altre notizie sui fondi da riscuotere; k. i riferimenti al conto di bilancio; l. i riferimenti alle registrazioni contabili collegate; m. ogni altra informazione introdotta da disposizioni legislative. <p>Le reversali che si riferiscono ad entrate dell'esercizio in corso sono tenute distinte da quelle relative agli esercizi precedenti, che sono contraddistinte con l'indicazione "residui".</p> <p>L'Istituto Cassiere ha l'obbligo di incassare prontamente ed integralmente le entrate e di segnalare mensilmente all'Università, con appositi elenchi, il dettaglio delle reversali non incassate rimaste in consistenza.</p> <p>Al termine dell'esercizio finanziario, gli ordinativi di incasso dei quali non è avvenuta la riscossione sono restituiti dall'Istituto Cassiere per il loro annullamento e la riemissione nell'esercizio finanziario successivo.</p>
Competenza alla registrazione	- Ufficio Entrate e Fiscalità della Ripartizione Finanziaria e Negoziale

EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ GENERALE	
Eventi contabile	Chiusura del credito
Descrizione	Nel momento in cui la reversale d'incasso viene inserita in una distinta e viene trasmesso alla banca incaricata del servizio di cassa, avviene la registrazione della scrittura in contabilità generale che chiude il credito con accredito sul conto aperto presso l'istituto cassiere.
Competenza alla registrazione	- Ufficio Entrate e Fiscalità della Ripartizione Finanziaria e Negoziale

Modalità di registrazione degli eventi del ciclo passivo

Il ciclo passivo comprende tutti gli eventi contabili relativi all'acquisizione di fattori produttivi da parte dell'ateneo.

Il processo si articola in diverse fasi e può essere rappresentato attraverso un ciclo gestionale formato da un insieme di documenti rilevanti ai fini delle registrazioni contabili.

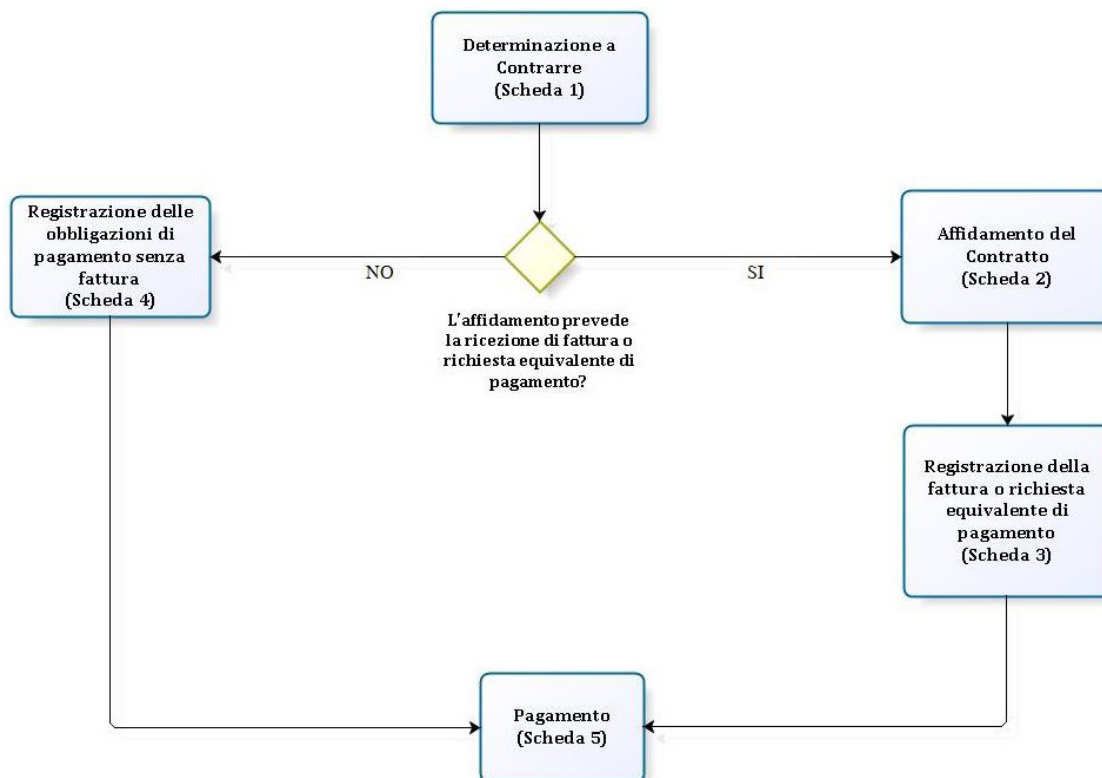
Ogni fase gestionale del processo del ciclo passivo dà origine alle registrazioni contabili in contabilità finanziaria, nel processo di budgeting e/o in contabilità generale.

Il ciclo passivo può essere rappresentato in cinque fasi:

1. La determinazione a contrarre
2. L'affidamento del contratto
3. La registrazione della fattura o richiesta equivalente di pagamento
4. La registrazione delle obbligazioni di pagamento senza fattura
5. Il pagamento.

Tali fasi sono riepilogate nelle tabelle riportate di seguito, nelle quali sono indicati i documenti contabili rilevanti ai fini delle rilevazioni contabili, gli eventi contabili in contabilità finanziaria, in budgeting ed in contabilità generale e specificati gli uffici competenti alle rispettive registrazioni.

Per il dettaglio delle modalità operative di registrazione degli eventi nel sistema di contabilità generale, si rinvia a successivo documento che sarà approvato con provvedimento del Direttore Generale.



1. La determinazione a contrarre	
Documento rilevanti ai fini delle rilevazioni contabili	<p>Determina a contrarre, ossia atto con cui l'amministrazione manifesta la propria volontà di stipulare un contratto</p> <ul style="list-style-type: none"> - Delibera Consiglio di Amministrazione - Delibera Consiglio Centro di Gestione Autonoma - Decreto Rettorale - Decreto Responsabile Centro di Gestione Autonoma - Decreto Direttore Generale - Decreto Dirigente Responsabile del - Centro di Gestione amministrativa e tecnica
EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ FINANZIARIA	
Evento contabile	Vincolo di disponibilità
Descrizione	<p>Nella fase istruttoria dei procedimenti che comportano spese ricadenti sul Bilancio, il centro di gestione competente procede a vincolare sullo stanziamento del pertinente capitolo del Bilancio le somme necessarie per l'assunzione dei successivi impegni.</p> <p>I vincoli di disponibilità esistenti al 31 dicembre di ogni anno, e non trasformati in impegno di spesa, sono automaticamente annullati dall'Ufficio Programmazione e Bilancio e di questi viene data comunicazione a ciascun Centro di gestione. Inoltre, anche in corso d'anno i Centri di gestione, possono chiedere l'annullamento di vincoli e le relative somme tornano nella disponibilità della struttura.</p> <p>L'Ufficio Programmazione e Bilancio provvede alla reiscrizione dei vincoli di disponibilità per tutte le somme riportate e relative a vincoli di disponibilità annullati. Il Dirigente della Ripartizione Finanziaria e Negoziabile comunica a ciascun centro di gestione gli estremi dei vincoli di disponibilità reiscritti.</p>
Competenza alla registrazione	<p>La registrazione del vincolo è effettuata da</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ufficio Spese della Ripartizione Finanziaria e Negoziabile - Uffici amministrativi dell'Amministrazione Centrale abilitati dalla Ripartizione Finanziaria e Negoziabile - Centri di Gestione Autonoma.
EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ GENERALE	
Evento contabile	Nessuno
Descrizione	
Competenza alla registrazione	

2. L'affidamento del contratto	
Documento rilevanti ai fini delle rilevazioni contabili	<ul style="list-style-type: none"> - Contratto, ordine o lettera d'ordine: documento riferito ad uno specifico fornitore emesso dall'ufficio competente, che determina la quantità, il prezzo e le modalità di consegna dell'ordine/prestazione. - Affidamento contratto per prestazione occasionale - Affidamento contratto per prestazione professionale
EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ FINANZIARIA	
Evento contabile	Impegno di Spesa
Descrizione	<p>Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute ai creditori determinati in base alla legge, a contratto o ad altro titolo giuridicamente valido.</p> <p>Gli impegni non possono in nessun caso superare l'ammontare degli stanziamenti dei singoli capitoli di bilancio.</p> <p>Gli impegni si riferiscono all'esercizio finanziario in corso o ove necessario anche agli esercizi successivi. Chiuso con il 31 dicembre l'esercizio finanziario, nessun impegno può essere assunto a carico dell'esercizio scaduto; la differenza che risulti tra la somma stanziata nei rispettivi capitoli di spesa e la somma complessivamente impegnata costituisce economia di spesa.</p> <p>Le spese impegnate e non pagate entro la chiusura dell'esercizio costituiscono i residui passivi.</p>
Competenza alla registrazione	<p>La registrazione dell'impegno è effettuata da:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ufficio Spese della Ripartizione Finanziaria e Negoziabile - Uffici amministrativi dell'Amministrazione Centrale abilitati dalla Ripartizione Finanziaria e Negoziabile - Centri di Gestione Autonoma.
EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ GENERALE	
Evento contabile	Impegno di Budget
Descrizione	<p>L'associazione tra voci di budget e voci di finanziaria fa sì che l'assunzione dell'impegno di spesa movimenti il Budget consentendo la contestuale assunzione dell'impegno di budget.</p> <p>Le spese impegnate entro la chiusura dell'esercizio per le quali non è stato rilevato il costo, sono annotate nei Conti d'Ordine a cura dell'Ufficio Programmazione e Bilancio distintamente per anno e Centro di Gestione.</p>
Competenza alla registrazione	<ul style="list-style-type: none"> - Ufficio Spese della Ripartizione Finanziaria e Negoziabile - Uffici amministrativi dell'Amministrazione Centrale abilitati dalla Ripartizione Finanziaria e Negoziabile - Centri di Gestione Autonoma - Ufficio Programmazione e Bilancio.

3. La registrazione della fattura o richiesta equivalente di pagamento	
Documento rilevanti ai fini delle rilevazioni contabili	<ul style="list-style-type: none"> - Fatture di acquisto di beni, servizi e prestazioni professionali - Richieste di pagamento rese per prestazioni occasionali
EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ FINANZIARIA	
Evento contabile	Registrazione fattura
Descrizione	La fattura del fornitore o del professionista, o la notula del prestatore occasionale viene registrata dall'ufficio che ha ordinato la spesa.
Competenza alla registrazione	<ul style="list-style-type: none"> - Uffici amministrativi dell'Amministrazione Centrale - Centri di Gestione Autonoma.
EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ GENERALE	
Evento contabile	Rilevazione del costo ed apertura del debito
Descrizione	Nel momento di ricevimento della fattura del fornitore o del professionista, o del ricevimento della notula del prestatore occasionale occorre indicare i conti di costo e debito al fine di effettuare la registrazione della scrittura in contabilità economico patrimoniale.
Competenza alla registrazione	<ul style="list-style-type: none"> - Ufficio Spese della Ripartizione Finanziaria e Negoziabile - Centri di Gestione Autonoma.

4. La registrazione delle obbligazioni di pagamento senza fattura

Documento rilevanti ai fini delle rilevazioni contabili	<ul style="list-style-type: none"> - Pagamento emolumenti e rimborsi spese al personale subordinato e parasubordinato. - Altre obbligazioni di pagamento senza fattura (contratti passivi senza fattura, estratti conto carte di credito, operazioni cassa economale, contratti di collaborazione studentesca, rimborsi a studenti e al personale ed altre tipologie di uscite che non prevedono la presentazione di fattura o diverso documento valido ai fini fiscali)
---	--

EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ FINANZIARIA

Evento contabile	Impegno di Spesa
Descrizione	<p>Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute ai creditori determinati in base alla legge, a contratto o ad altro titolo giuridicamente valido.</p> <p>Gli impegni non possono in nessun caso superare l'ammontare degli stanziamenti dei singoli capitoli di bilancio.</p> <p>Gli impegni si riferiscono all'esercizio finanziario in corso o ove necessario anche agli esercizi successivi.</p>
Competenza alla registrazione	<ul style="list-style-type: none"> - Ufficio Spese dell'Amministrazione Centrale - Centri di Gestione Autonoma

EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ GENERALE

Eventi contabile	<p>Impegno di Budget</p> <p>Rilevazione del costo ed apertura del debito</p>
Descrizione	<p>L'associazione tra voci di budget e voci di finanziaria fa sì che l'assunzione dell'impegno di spesa movimenti il Budget consentendo la contestuale assunzione dell'impegno di budget</p> <p>Al momento dell'acquisizione del documento di riepilogo elaborato dall'ufficio stipendi, in base alla tipologia di emolumento che si sta liquidando, avviene la registrazione di una scrittura in contabilità generale che movimentata i conti di costo e debito precedentemente configurati.</p> <p>Nel momento della registrazione delle obbligazioni di pagamento senza fattura occorre indicare i conti di costo e debito al fine di effettuare la registrazione della scrittura in contabilità economico patrimoniale.</p>
Competenza alla registrazione	<ul style="list-style-type: none"> - Ufficio Spese dell'Amministrazione Centrale - Centri di Gestione Autonoma

5. Il pagamento	
Documento rilevanti ai fini delle rilevazioni contabili	Mandato di pagamento
EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ FINANZIARIA	
Evento contabile	Mandato di pagamento
Descrizione	<p>Il pagamento della spesa è ordinato mediante l'emissione di mandati di pagamento, numerati in ordine progressivo per ciascun anno finanziario, firmati dal responsabile del processo contabile di ateneo o da chi ne sia stato formalmente delegato, tratti sulla Banca incaricata del servizio di cassa.</p> <p>I mandati contengono le seguenti indicazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la denominazione dell'Università; - l'esercizio finanziario e la data di emissione; - codice SIOPE; - numero progressivo dell'ordinativo per esercizio finanziario; - l'indicazione del creditore (cognome e nome ovvero denominazione, indirizzo, codice fiscale e/o partita iva e/o passaporto estero) e ove necessario le generalità complete di chi fosse legalmente autorizzato a rilasciare quietanza in nome e per conto del creditore; - la somma lorda, in cifre ed il lettere, e netta da pagare; - la causale del pagamento; - l'indicazione della modalità di pagamento prescelta dal beneficiario con i relativi estremi; - la data, entro la quale il pagamento deve essere eseguito, nel caso di pagamenti a scadenza fissa, il cui mancato rispetto comporti penalità; - i riferimenti al conto di bilancio; - i riferimenti alle registrazioni contabili collegate; - eventuali altre notizie e/o indicazioni sul contenuto dell'ordinativo. <p>Ad ogni mandato sono allegati i documenti comprovanti la regolare esecuzione della prestazione corrispettiva ed in particolare: i verbali di collaudo o di verifica, ove richiesti, i buoni di carico per i beni inventariabili, la bolletta di consegna per i materiali da assumersi in carico nei registri di magazzino, le note di liquidazione e gli altri documenti previsti dalla normativa vigente (verifica Equitalia, DURC, ..), nonché la fattura o nota o parcella emessa dal creditore e la copia dell'atto in forza del quale è insorta l'obbligazione.</p> <p>Possono essere emessi mandati di pagamento collettivi per i pagamenti da farsi per lo stesso titolo distintamente a favore di diversi creditori.</p> <p>I mandati di pagamento che si riferiscono a spese dell'esercizio in corso debbono essere distinti da quelli relativi a spese di esercizi precedenti e contraddistinti con l'indicazione "residui".</p>
Competenza alla registrazione	<ul style="list-style-type: none"> - Ufficio Spese dell'Amministrazione Centrale - Centri di Gestione Autonoma nei limiti della delega ricevuta

EFFETTI CONTABILI IN CONTABILITÀ GENERALE	
Eventi contabile	Chiusura del debito
Descrizione	Nel momento in cui il mandato di pagamento viene inserito in una distinta e viene trasmesso alla banca incaricata del servizio di cassa, avviene la registrazione della scrittura in contabilità economico che chiude il debito mediante l'addebito sul conto aperto presso l'istituto cassiere.
Competenza alla registrazione	<ul style="list-style-type: none">- Ufficio Spese dell'Amministrazione Centrale- Centri di Gestione Autonoma nei limiti della delega ricevuta

La gestione dei flussi finanziari

Con il termine di flussi finanziari vengono intesi le variazioni che intervengono nell'area della liquidità, la quale comprende sostanzialmente le disponibilità liquide e i saldi del conto corrente bancario.

Il monitoraggio dei flussi finanziari deve essere svolto costantemente al fine di fronteggiare le obbligazioni giuridiche assunte, garantendo la solvibilità dell'Ateneo ed il rispetto del limite di prelievo del fabbisogno statale assegnato ogni anno dal MIUR.

Il RENDICONTO FINANZIARIO evidenzia la capacità dell'Ateneo di essere in equilibrio finanziario e riepiloga fonti e impieghi dei flussi di cassa, evidenziando - a consuntivo - le modalità di copertura del fabbisogno finanziario derivante da investimenti in attività immobilizzate, da impieghi di natura finanziaria e patrimoniale, dall'attività corrente ordinaria e straordinaria.

Il LIMITE DI FABBISOGNO assegnato dal Ministero rappresenta, per l'Ateneo, il limite di ricorso al prelievo delle disponibilità liquide depositate sul conto di Tesoreria Unica.

L'utilizzo del fabbisogno è determinato come differenza tra i prelievi delle disponibilità liquide e le uscite monetarie dedotte le entrate monetarie, a cui si sottraggono le entrate ministeriali (MIUR, Fondo sanitario nazionale ed altri ministeri), i fondi agevolati della ricerca FAR ed i programmi ministeriali finanziati dalla Unione Europea.

L'utilizzo del fabbisogno deve essere programmato e monitorato costantemente, al fine del rispetto del limite annuo assegnato. Il monitoraggio dell'utilizzo delle disponibilità liquide è in carico all'Ufficio Entrate e Fiscalità.

Al fine di rilevare le necessità di utilizzo delle disponibilità liquide e programmarne l'utilizzo, l'Ufficio Entrate e Fiscalità richiede le previsioni di spesa e di entrata ad ogni Centro di Gestione. Le previsioni sono rilevate su base mensile o per natura dell'obbligazione giuridica (secondo le voci indicate dal MEF) o per macro codice SIOPE (indicate dal MIUR) con periodicità trimestrale.

Nel caso in cui le richieste di utilizzo delle disponibilità liquide rientrino nel limite del fabbisogno assegnato, l'Ufficio Entrate e Fiscalità monitora che le previsioni vengano rispettate e non vengano superate, compensando eventuali nuove e non previste esigenze, che dovessero insorgere nella gestione, con minori utilizzi di disponibilità liquide, derivanti da economie su spese programmate.

Nel caso si rilevi che il tetto di fabbisogno annuo venga superato, l'Ufficio Entrate e Fiscalità darà tempestiva comunicazione ai Centri di Gestione interessati ed individuerà, con il Dirigente dei servizi finanziari, le misure da adottare per non superare il limite annuo assegnato, dopo aver richiesto al Ministero la possibilità di incremento del tetto del fabbisogno per coprire le maggiori necessità.

Operazioni di chiusura e di riapertura contabile

Il processo di chiusura contabile ha lo scopo di determinare il reddito d'esercizio e il patrimonio di funzionamento, ovvero i valori da inserire a consuntivo nei documenti contabili di sintesi riguardanti l'Ateneo nel suo complesso.

Le scritture contabili di chiusura si suddividono in scritture di assestamento e scritture finali di chiusura.

Le SCRITTURE DI ASSESTAMENTO vengono effettuate alla chiusura del periodo contabile al fine di determinare la competenza economica dei componenti positivi e negativi di reddito e contemporaneamente per determinare gli elementi del Patrimonio netto e il risultato d'esercizio. Esse permettono di: contabilizzare costi e ricavi di competenza che, per differenti ragioni, non erano stati registrati nelle scritture di esercizio e di rinviare al futuro i costi e i ricavi che, pur essendo stati contabilizzati, non risultano di competenza dell'esercizio.

Si distinguono in:

- *scritture di ammortamento e di svalutazione*, per rilevare la quota di ammortamento delle immobilizzazioni e l'eventuale svalutazione di elementi patrimoniali attivi;
- *scritture di storno*, per rinviare ad esercizi futuri costi e ricavi già rilevati in contabilità ma di competenza economica, in tutto o in parte, degli esercizi futuri (risconti, rimanenze e capitalizzazione dei costi);
- *scritture di integrazione*, per imputare all'esercizio costi e ricavi non ancora rilevati in contabilità, ma di competenza economica, in tutto o in parte, dell'esercizio relativo al periodo amministrativo in chiusura (ratei, fondi spese e rischi futuri, trattamento di fine rapporto).

Le SCRITTURE DI CHIUSURA hanno lo scopo di iscrivere i saldi nei conti riepilogativi di Conto Economico e Stato Patrimoniale al 31 dicembre di ciascun esercizio.

Alla chiusura del periodo contabile, dopo l'effettuazione delle scritture di assestamento, in collaborazione con i Centri di Gestione autonoma nell'ambito della loro responsabilità, l'Ufficio Programmazione e Bilancio effettuerà la chiusura dei conti economici e patrimoniali, nell'esercizio contabile di riferimento.

La situazione patrimoniale finale al 31 dicembre di un esercizio rappresenta la situazione patrimoniale iniziale al 1 gennaio dell'esercizio successivo.

L'Ufficio Programmazione e Bilancio quindi procederà alla riapertura dei conti nel nuovo esercizio.

Procedure contabili diverse

Di seguito vengono analizzate alcune procedure amministrativo-contabili che producono effetti diretti nel sistema contabile di Ateneo e che, per la loro peculiarità, necessitano di una trattazione specifica.

Carte di credito

Ai sensi dell'art. 33 del Regolamento per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità i pagamenti possono essere effettuati anche mediante utilizzo della carta di credito, nel rispetto delle decisioni assunte dal Consiglio di Amministrazione in materia.

Nei limiti degli stanziamenti di bilancio, l'uso della Carta di credito, nell'ambito delle competenze loro assegnate, è riservato esclusivamente a:

- a. Rettore;
- b. Direttore di Centri di Gestione autonoma;
- c. Direttore Generale;
- d. Dirigenti;
- e. Economi, nei limiti delle spese economali.

Previa verifica del rispetto di quanto disposto dall'art. 17 ter del D.P.R. n. 633/1972 che ha modificato il regime IVA nei confronti della Pubblica Amministrazione (c.d. split payment) nonché di quanto previsto in tema di fatturazione elettronica dalla Legge 24 dicembre 2007, n. 244 la carta di credito può essere utilizzata, sia sul territorio nazionale che all'estero quale modalità di pagamento per le seguenti tipologie di spese:

1. Il Rettore per i pagamenti per l'iscrizione a corsi di formazione, seminari e convegni del Rettore, per spese di trasporto, vitto e alloggio sostenute in missione dal Rettore, per spese di rappresentanza;
2. I Direttori dei Centri di gestione autonoma per i pagamenti per l'iscrizione a corsi di formazione, seminari e convegni, per i pagamenti per l'acquisizione di beni e servizi, per spese di trasporto, vitto e alloggio sostenute in missione e per spese di rappresentanza;
3. Il Direttore Generale per i pagamenti per l'iscrizione a corsi di formazione, seminari e convegni, per i pagamenti per l'acquisizione di beni e servizi, per spese di trasporto, vitto e alloggio sostenute in missione e per spese di rappresentanza;
4. I Dirigenti per i pagamenti per l'acquisizione di beni e servizi e per missioni;
5. Gli Economi per i pagamenti per l'acquisizione di beni e servizi.

Le specifiche del servizio quali:

1. il costo per il rilascio, per l'utilizzo e per il rinnovo,
2. il periodo di validità,
3. la periodicità dell'invio dell'estratto conto ed il termine di regolazione delle situazioni debitorie,
4. le modalità relative alla sostituzione in caso di smarrimento o sottrazione,
5. le modalità di regolazione dell'estratto conto periodico con invio dello stesso per ciascun titolare di carta,
6. la determinazione di eventuali soglie massime di spese,

sono disciplinate da apposita convenzione regolante il servizio delle carte di credito stipulata con Istituti autorizzati o ai sensi dell'art. 26 della legge 23 dicembre 1999, n. 488.

Ai fini della liquidazione delle spese pagate con carta di credito e per il reintegro del conto corrente, è necessaria la presentazione, da parte del titolare della carta di apposito riepilogo corredato dalla documentazione giustificativa.

L'Ufficio Uscite procede alla generazione delle scritture in contabilità generale al momento della liquidazione dell'estratto conto a seguito dell'inserimento nel sistema contabile delle opportune registrazioni per cui si rimanda alla sezione "Ciclo passivo".

Fondo Economale

Il servizio di cassa economale provvede al pagamento di spese entro i limiti e le modalità definite dall'art. 32 del Regolamento per l'Amministrazione Finanza e Contabilità.

Le funzioni di economo sono affidate con decreto del Direttore Generale ad una unità di personale tecnico amministrativo.

L'Economo dell'Università è dotato, all'inizio di ciascun esercizio, di un fondo cassa di importo non superiore ad euro 20.000,00, reintegrabile durante l'esercizio previa presentazione del rendiconto delle spese già sostenute. Per particolari esigenze e per periodi di tempo limitati l'importo massimo del fondo può essere elevato con provvedimento del Consiglio di Amministrazione.

Il fondo può essere depositato, anche parzialmente, su apposito conto corrente bancario ovvero su conto corrente postale.

L'Economo di norma può provvedere con il fondo al pagamento di qualsiasi spesa di importo non superiore a 1.000 Euro IVA inclusa salvo per le spese relative a concessioni di permessi, autorizzazioni, imposte, tasse e tributi vari. Tenuto conto di quanto previsto in tema di fatturazione elettronica dalla Legge 24 dicembre 2007, la spesa effettuata per il tramite del fondo economale deve essere opportunamente rendicontata, attraverso documenti giustificativi, quali lo scontrino fiscale purchè in esso vi appaia la natura della spesa stessa, ovvero ricevute fiscali o altri documenti contabili nel rispetto di quanto previsto dall'art. 17 ter del D.P.R. n. 633/1972.

I pagamenti ed i reintegri sono annotati dall'Economo su apposito registro numerato e vidimato dal Dirigente dei Servizi Finanziari.

Nel momento della registrazione dell'operazione di cassa economale avviene la rilevazione del costo in contabilità economico patrimoniale, e l'apertura del debito, che verrà chiuso con la trasmissione in banca del mandato di reintegro del fondo.

Le disponibilità al 31 dicembre del fondo sono versate dall'Economo nel conto dell'Università presso la Banca incaricata del servizio di cassa.

Con provvedimento del Direttore Generale può essere altresì stabilita la costituzione di fondi economali anche presso gli altri Centri di gestione, utilizzabili direttamente dal Responsabile dei Centri stessi, secondo le modalità disposte dal suddetto provvedimento, in conformità alle disposizioni di cui all'articolo 32 del Regolamento per l'Amministrazione Finanza e Contabilità, in quanto applicabili.

Mandati inestinti al 31 dicembre

Al termine dell'esercizio finanziario, l'Istituto Cassiere riaccredita all'Università le somme dei mandati parzialmente o totalmente inestinti al 31 dicembre, generando dei sospesi di cassa di entrata.

L'Ufficio Entrate e Fiscalità procederà alla regolarizzazione dei sospesi con l'emissione delle reversali di incasso, registrando in contabilità economico-patrimoniale una movimentazione finanziaria con l'accredito del conto "Istituto Cassiere" e l'apertura del debito nei confronti dei beneficiari dei mandati inestinti.

Nell'esercizio successivo si procederà a rimettere i mandati di pagamento con la conseguente chiusura del debito.

Riclassificazione dei residui nel primo Stato Patrimoniale Iniziale

In contabilità finanziaria le *entrate accertate* e non riscosse entro il termine dell'esercizio costituiscono i residui attivi; le *spese impegnate* e non pagate entro la chiusura dell'esercizio costituiscono i residui passivi.

Annualmente L'Ufficio Entrate e Fiscalità, sulla base degli elenchi nominativi, compila la situazione dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo. Tale situazione indica la consistenza al 1° gennaio, le somme riscosse o pagate nel corso dell'anno di gestione, quelle eliminate perché non più realizzabili o non più dovute, nonché quelle rimaste da riscuotere o da pagare. I residui attivi e passivi di modesta entità, entro il limite massimo di 25 Euro ciascuno, possono essere eliminati dal bilancio senza obbligo di motivazione.

Le variazioni dei residui attivi e passivi devono formare oggetto di apposita deliberazione del Consiglio di Amministrazione.

Il Decreto Interministeriale MIUR_MEF 14 gennaio 2014, n. 19 nell'art. 5 (rubricato "Criteri di predisposizione del primo Stato Patrimoniale") al comma 1, lettera g) dispone 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 secondo i principi della contabilità economico-patrimoniale a crediti e debiti, a fondi rischi ed 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 dello Stato patrimoniale o nelle diverse riserve di Patrimonio netto; nel tempo tali voci verranno utilizzate a copertura dei relativi costi;
- i residui derivanti da ordini 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.

Con Decreto Direttoriale MIUR n. 3112 del 2/12/2015 (adozione della prima edizione del Manuale Tecnico Operativo quale strumento operativo a supporto delle attività gestionali degli atenei) è stata disciplinata la predisposizione del primo Stato patrimoniale iniziale e, nell'ambito della quale, la riclassificazione dei residui.

Agli effetti della redazione dello Stato Patrimoniale Iniziale 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 la provenienza, classificazione e destinazione.

Qualora si accerti **l'insussistenza** dei residui, laddove questi non siano stati eliminati in sede di stesura dell'ultimo conto consuntivo redatto in base ai principi e regole della contabilità finanziaria, nel prospetto di raccordo sarà necessario evidenziare la loro eliminazione. Tali residui non verranno iscritti tra le poste attive e passive dello Stato Patrimoniale, ma concorreranno comunque alla determinazione del valore del Patrimonio netto.

In particolare, i **residui attivi** sono riconducibili alle seguenti poste di stato patrimoniale:

- CREDITI: importi certi e definiti nell'entità e nell'individuazione del debitore (es. fatture attive, crediti per fatture da emettere e/o contributi con comunicazione ufficiale da parte dell'ente finanziatore nonché altri crediti verso l'erario e verso altri);
- RIMANENZE PER OPERE IN CORSO O RATEI ATTIVI: nel caso all'interno di un residuo attivo sussista un valore rilevabile come tale (es. prestazione non ultimata ma in corso alla chiusura dell'esercizio).

I **residui passivi** sono riconducibili a titolo esemplificativo a:

- DEBITI VERSO FORNITORI, FATTURE DA RICEVERE, ALTRI DEBITI (verso erario, istituti previdenziali, altri): servizio o merce ricevuti o costi maturati prima della chiusura dell'ultimo esercizio in COFI;
- RATEI PASSIVI: nel caso in cui all'interno del residuo passivo sussistano costi maturati anche in quota parte;
- FONDI RISCHI E ONERI;
- CONTI D'ORDINE: per i residui passivi per cui non vi è stato l'arrivo del bene ovvero l'effettuazione della prestazione.

Nel caso in cui i residui (attivi e passivi) non siano direttamente riconducibili alle poste di stato patrimoniale, gli stessi non potranno essere rappresentati nell'attivo/passivo e di conseguenza ciò determinerà effetti sul patrimonio netto differenziale di apertura dei conti con effetto di riduzione/aumento della quota di avanzo da rappresentare nelle relative poste.

Approvazione e revisione del Manuale di Contabilità

Il Manuale può essere soggetto a revisione nell'ottica di un miglioramento costante dei processi, di una tempestiva risposta alle nuove esigenze dei Centri di Responsabilità e dell'evoluzione normativa.

Le modifiche e/o integrazioni al presente Manuale sono approvate dal Consiglio di Amministrazione, sentito il Senato Accademico. Il soggetto responsabile della gestione delle periodiche e necessarie revisioni al Manuale è il Direttore Generale; tali revisioni sono funzionali ad un miglioramento costante dei processi e ad una tempestiva risposta alle nuove esigenze delle strutture amministrativo-contabili. In tale ambito, la Ripartizione Affari Finanziari:

- raccoglie i suggerimenti e le proposte di revisione provenienti dai Centri di Gestione Autonoma e dagli Uffici amministrativi dell'Amministrazione Centrale;
- analizza tali richieste e suggerimenti, verificandone l'applicabilità e la coerenza rispetto al sistema amministrativo-contabile;
- provvede alla revisione delle parti del Manuale interessate e le sottopone all'analisi del Direttore Generale.