



MANUALE DI CONTABILITÀ

Scritture e principi

Area Finanza e Programmazione - AFiP

Ufficio Ragioneria

in collaborazione con Ufficio Bilancio Unico

(ultima revisione gennaio 2023)

INDICE

PARTE INTRODUTTIVA.....	10
Capitolo 1 - La normativa di riferimento, i principi contabili e i postulati di bilancio.....	11
1.1. La normativa e le fonti di riferimento per la redazione del bilancio	11
1.2. I principi contabili e i postulati di bilancio	12
Capitolo 2 –Il Bilancio unico di ateneo di esercizio (documenti che lo costituiscono e corredano) e il Bilancio consolidato	19
2.1. Lo Stato Patrimoniale	19
2.2. Il Conto Economico.....	23
2.3. Il rendiconto finanziario.....	25
2.4. La Nota Integrativa	27
2.5. La Relazione sulla gestione.....	28
2.6. Allegati al Bilancio di esercizio.....	29
2.7. Il Bilancio consolidato	29
Capitolo 3 – Il piano dei conti.....	30
3.1. Le finalità del piano dei conti di contabilità generale	30
3.2. Struttura gerarchica del piano dei conti e collegamento con il piano dei conti di contabilità analitica	31
LE OPERAZIONI DI ESERCIZIO	34
CICLO PASSIVO	35
Capitolo 4 – Gli acquisti di beni e di servizi	35
4.1. Definizione e classificazione	35
4.2. Il momento della rilevazione	36
4.3. I costi di trasporto.....	37
4.4. I resi su acquisti	37
4.5. Gli sconti e abbuoni	38
4.6. Acconti a fornitori.....	39
4.7. Scritture contabili esemplificative	40
4.7.1. Gli acquisti di beni e servizi da fornitori nazionali.....	41
4.7.2. Gli acquisti di beni e servizi da fornitori UE.....	43
4.7.3. Gli acquisti di beni e servizi da fornitori extra UE.....	44
Capitolo 5 – Il costo del personale.....	47
5.1. I contenuti del costo del personale nel bilancio delle università	47
5.2. Il costo del lavoro dipendente	51

5.2.1. La liquidazione e il pagamento delle retribuzioni	51
5.2.2. I contributi previdenziali a carico dell'ente e i rapporti con gli istituti previdenziali	52
5.2.3. L'accantonamento per il trattamento di fine rapporto	53
5.3. Compensi per attività commerciale a personale docente/ricercatore, a personale dirigente e a personale tecnico e amministrativo	53
5.4. I versamenti all'erario collegati al costo del personale	53
5.5. L'utilizzo dei conti liquidazione nella procedura di contabilizzazione delle retribuzioni	54
5.6. Altre forme di costo del personale	55
5.7. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa	55
Capitolo 6 - I compensi e le missioni	56
6.1. I compensi	56
6.1.1. Definizione e classificazione dei compensi	56
6.1.2. Scritture contabili esemplificative relative ai compensi	59
6.1.2.1. I compensi che rientrano tra il costo del personale	59
6.1.2.2. I compensi che rientrano tra i costi per il sostegno agli studenti e per il diritto allo studio	63
6.1.2.3. I compensi che rientrano tra i costi di acquisto di servizi tecnico gestionali	64
6.1.3. Le scritture contabili di fine esercizio	67
6.2. Le missioni	68
6.2.1. Definizione e classificazione delle missioni	68
6.2.2. Scritture contabili esemplificative relative alle missioni	70
6.2.3. Le scritture contabili di fine esercizio	72
6.3. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa	72
Capitolo 7 – Le immobilizzazioni tecniche e finanziarie	73
7.1. Definizione e prime classificazioni delle immobilizzazioni	73
7.2. Il ciclo di vita delle immobilizzazioni tecniche	74
7.2.1. L'acquisizione delle immobilizzazioni tecniche	75
7.2.2. I costi che si manifestano successivamente all'acquisizione dell'immobilizzazione	78
7.2.3. La dismissione delle immobilizzazioni	79
7.3. Le immobilizzazioni finanziarie	82
7.3.1. L'acquisizione delle partecipazioni	82
7.3.2. La riscossione di dividendi	83
7.3.3. La dismissione delle partecipazioni	84
CICLO ATTIVO	86
Capitolo 8 – I proventi per la didattica e i crediti verso gli studenti	86
8.1. I criteri di rilevazione dei proventi per la didattica e dei relativi crediti	86
8.2. Gli studenti iscritti nell'esercizio successivo e proventi relativi ai precedenti anni accademici	88

8.3. Il contenuto delle rate pagate dagli studenti	88
8.4. Scritture contabili esemplificative	89
8.5. Eventuali problemi nella riscossione dei crediti verso studenti per tasse e contributi.....	93
8.6. I proventi per i corsi della didattica post-laurea	94
8.7. I proventi per la didattica conto terzi.....	94
8.8. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa.....	95
Capitolo 9 – I proventi e i ricavi per attività commerciale (attività commissionata di ricerca, consulenza, prestazioni a tariffario, eccetera)	96
9.1. Definizione e classificazione dei proventi e ricavi per attività commerciale.....	96
9.2. Il momento della rilevazione	96
9.3. Gli sconti e abbuoni	97
9.4. Gli acconti da clienti	98
9.5. Scritture contabili esemplificative	99
Capitolo 10 – Contributi annuali e pluriennali in conto esercizio (compresi i finanziamenti in attività istituzionale)	103
10.1. Definizione e rilevazione dei contributi in c/esercizio.....	103
10.2. Rettifiche e restituzione di contributi (comprese le restituzioni al finanziatore di progetti istituzionali a seguito di rendicontazione).....	105
10.3. I contributi ricevuti in esercizi successivi.....	105
10.4. Scritture contabili esemplificative	105
Capitolo 11 – Contributi in conto capitale e impianti	109
11.1. Definizione e rilevazione contributi in c/capitale	109
11.2. I contributi ricevuti in esercizi successivi.....	111
11.3. Scritture contabili esemplificative	111
Capitolo 12 – Liberalità	114
12.1. Principi, momenti e titoli per la rilevazione delle liberalità	114
12.2. Le modalità di rilevazione.....	115
12.3. I criteri di valutazione delle liberalità	117
12.4. Scritture contabili esemplificative	118
12.4.1 Donazione di una somma di denaro senza alcun vincolo.....	118
12.4.2 Donazione di una somma di denaro con vincolo permanente	118
12.4.3 Donazione di un'attrezzatura scientifica	119
12.4.4 Donazione di un'opera d'arte o museale (bene non soggetto ad ammortamento).....	120
12.4.5 Lascito di un immobile.....	120
12.5. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa.....	121
Capitolo 13 - Operazioni di finanziamento e gli investimenti in attività finanziarie	123
13.1. I mutui passivi.....	123

13.2. I contratti di leasing	125
13.3. Gli investimenti in attività finanziarie iscritte nell'attivo circolante	127
I PROGETTI.....	130
Capitolo 14 – I Progetti	130
14.1. I proventi e i ricavi per progetti commerciali	130
14.2. Finanziamenti e contributi per progetti istituzionali.....	130
14.3. I costi dei progetti.....	131
14.4. I progetti di edilizia	132
LE VALUTAZIONI E LE OPERAZIONI DI FINE PERIODO	134
Capitolo 15 – La valutazione delle immobilizzazioni immateriali e materiali	135
15.1. La classificazione delle immobilizzazioni immateriali e materiali	135
15.2. Il criterio generale di valutazione delle immobilizzazioni immateriali e materiali.....	139
15.3. Il costo di acquisto o di produzione delle immobilizzazioni e il valore delle immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito	140
15.4. Immobilizzazioni composite	141
15.5. Immobilizzazioni materiali destinate alla vendita e beni non più utilizzabili	142
15.6. Beni mobili ad utilizzo pluriennale di modico valore	142
15.7. I costi che si manifestano successivamente all'acquisizione.....	143
15.8. L'ammortamento delle immobilizzazioni	143
15.9. L'ammortamento di beni ad elevata obsolescenza.....	146
15.10. Il patrimonio librario.....	147
15.11. Il valore durevole di fine esercizio.....	148
15.12. Scritture contabili esemplificative	148
15.13. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa.....	154
Capitolo 16 – La valutazione delle immobilizzazioni finanziarie e delle attività finanziarie (comprese nell'attivo circolante)	156
16.1. Definizione e classificazione delle attività finanziarie	156
16.2. I criteri di valutazione delle immobilizzazioni finanziarie.....	157
16.3. Il criterio di valutazione delle attività finanziarie comprese nell'attivo circolante	159
16.4. Scritture contabili esemplificative	159
16.5. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa.....	162
Capitolo 17 – La valutazione delle rimanenze	163
17.1. Definizione e classificazione	163
17.2. Criterio di valutazione	164
17.3. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa.....	164
Capitolo 18 – La valutazione dei crediti	165
18.1. Definizione e classificazione dei crediti	165

18.2. La rilevazione dei crediti	166
18.3. Il criterio di valutazione dei crediti	166
18.4. I crediti per fatture da emettere	169
18.5. La valutazione dei crediti e dei debiti in valuta estera	170
18.6. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa.....	174
Capitolo 19 – La valutazione delle disponibilità liquide	175
19.1. Definizione e classificazione	175
19.2. Criterio di valutazione	175
19.3. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa.....	176
Capitolo 20 – La valutazione di ratei e risconti sui contratti di durata, contributi agli investimenti ed altri.....	177
20.1. Definizione e classificazione dei ratei e risconti	177
20.2. La rilevazione dei risconti	178
20.3. La rilevazione dei ratei.....	178
20.4. La determinazione dei ratei e risconti e criteri di valutazione	179
20.5. Scritture contabili esemplificative	180
20.5.1. I risconti attivi e passivi.....	180
20.5.2. I ratei attivi e passivi	185
20.6. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa.....	187
Capitolo 21 – La valutazione di ratei e risconti su progetti e ricerche in corso	188
21.1. Definizione e classificazione dei ratei e risconti sui progetti e ricerche in corso	188
21.2. I criteri di valutazione	188
21.3. Scritture contabili esemplificative	190
21.4. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa.....	197
Capitolo 22 – La composizione e le variazioni del Patrimonio Netto	198
22.1. Le voci che compongono il Patrimonio Netto	198
22.2. Le variazioni del Patrimonio Netto	201
22.3. Scritture contabili esemplificative	202
22.4. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa.....	207
Capitolo 23 – La valutazione dei fondi per rischi e oneri.....	209
23.1. Definizione e classificazione dei fondi per rischi e oneri.....	209
23.2. La rilevazione e valutazione iniziale	214
23.3. Le valutazioni successive	215
23.4. L'utilizzazione dei fondi e i fondi eccedenti.....	215
23.5. Scritture contabili esemplificative	216
23.6. Le informazioni da riportare in nota integrativa	217

Capitolo 24 – La valutazione del trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	219
24.1. La definizione e classificazione del trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	219
24.2. Il criterio di valutazione del TFR	219
24.3. Scritture contabili esemplificative	220
24.4. Le informazioni da riportare in nota integrativa	222
Capitolo 25 – La valutazione dei debiti	223
25.1. La definizione e la classificazione dei debiti	223
25.2. La rilevazione dei debiti	224
25.3. Il criterio di valutazione	224
25.4. Gli acconti	225
25.5. I debiti per fatture da ricevere	225
25.6. La valutazione debiti in valuta estera	226
25.7. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa	226

PARTE INTRODUTTIVA

Capitolo 1 - La normativa di riferimento, i principi contabili e i postulati di bilancio

Il D. Lgs. n. 18/2012, all'art. 2, comma, stabilisce che: "Le università per la predisposizione dei documenti contabili di cui all'art.1, comma 2, si attengono ai **principi contabili e agli schemi di bilancio** stabiliti e aggiornati con decreto del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza dei rettori delle università italiane (CRUI), in conformità alle disposizioni contenute nel decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, al fine del consolidamento e del monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche."

I documenti di cui all'art.1, comma 2 del D. Lgs. 18/2012 sono quelli che compongono il quadro informativo economico-patrimoniale delle università e in particolare:

- a) il bilancio unico d'ateneo di previsione annuale autorizzatorio, composto da budget economico e budget degli investimenti unico d'ateneo;
- b) il 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) il 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) il 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.

La nostra attenzione va in particolare al bilancio unico d'ateneo d'esercizio per il quale i principi contabili e gli schemi di bilancio sono fissati dal D.I. 19/2014 che è stato sottoposto recentemente a revisione dal D.I. 394/2017¹.

1.1. La normativa e le fonti di riferimento per la redazione del bilancio

Il compito di trattare dei principi contabili e dei postulati di bilancio è affidato quindi al D.I. 19/2014 che tratta direttamente di alcune poste di bilancio significative per il contesto delle Università e individua per gli aspetti non trattati le fonti di riferimento e la loro gerarchia.

Infatti, all'art. 1, comma 3, il D.I. 19/2014 stabilisce che: "Nel presente decreto sono analizzate le poste di bilancio particolarmente significative per il settore universitario. Per tutto quanto non espressamente previsto dal presente decreto, si applicano le disposizioni del Codice Civile ed i Principi Contabili Nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC)."

E' opportuno sottolineare che a supporto degli atenei nella interpretazione e applicazione dei principi, l'art. 8 del D.I. 19/2014 dispone che la Commissione per la contabilità economico patrimoniale delle università " ... predispone, ..., e aggiorna periodicamente un manuale tecnico-operativo a supporto delle attività gestionali."

E' stata recentemente adottata, con decreto direttoriale 1841 del 26 luglio 2017, la versione integrale e coordinata della I e II edizione del Manuale Tecnico Operativo (MTO) che è volto a supportare gli

¹ Le indicazioni per la redazione del bilancio consolidato delle università sono invece comprese nel D.I. n. 248/2016 che ha per oggetto "Schemi di bilancio consolidato delle Università".

atenei per le attività gestionali derivanti dall'introduzione della contabilità economico-patrimoniale. Il manuale si occupa anch'esso prevalentemente delle poste di bilancio caratteristiche del settore universitario lasciando spazio alla consultazione ai Principi Contabili Nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) e a testi e manuali specializzati in tecnica contabile per i temi non direttamente trattati².

L'art. 2 del D.I. 19/2014 indica i principi contabili e i postulati di bilancio da osservare nella redazione del bilancio (in parte significativa tratti dal Codice Civile e dal principio contabile OIC n. 11). Per essi si rinvia al successivo paragrafo 1.2.

L'art. 3 del D.I. 19/2014 prevede gli specifici schemi di bilancio dove può essere data evidenza e rappresentazione delle poste di bilancio caratteristiche e/o particolarmente significative per il settore universitario. Per gli schemi di bilancio si rinvia al successivo cap. 2.

L'art. del D.I. 19/2014 indica i principi di valutazione delle poste di bilancio che in linea generale, tendono a non discostarsi dai criteri generali previsti dall'art. 2426 del Codice Civile e che vengono declinati con riferimento alle poste tipiche del settore universitario. 4

Il D.I. 19/2014 è stato però recentemente emendato dal D.I. 394/2017 avente per oggetto la "Revisione e aggiornamento del decreto 14 gennaio 2014, n. 19", che tra l'altro apporta modifiche agli schemi di bilancio e a alcuni principi di valutazione previsti dall'art. 4 del D.I. 19/2014 (liberalità aventi per oggetto immobilizzazioni, partecipazioni in società ed enti controllati e collegati, ratei e risconti per progetti e ricerche in corso, ecc.); tale decreto interviene dopo le modifiche delle disposizioni del codice civile sul bilancio introdotte dal D. Lgs. 139/2015 senza accoglierne alcune. Si fa riferimento al mantenimento dei conti d'ordine, al mantenimento del principio di iscrizione al valore costante delle immobilizzazioni materiali qualora siano costantemente rinnovate e di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, alla mancata soppressione dell'area della gestione straordinaria in Conto Economico e al mancato accoglimento del criterio di valutazione del costo ammortizzato per i crediti, i debiti e i titoli ricompresi tra le immobilizzazioni.

I principi di valutazione delle poste di bilancio in vigore saranno trattati mano a mano che saranno affrontati i relativi temi.

1.2. I principi contabili e i postulati di bilancio

L'art. 2 del D.I. 19/2014 indica i seguenti principi contabili generali o postulati da rispettare nell'ambito del processo di formazione dei bilanci tra cui quelli indicati nell'art. 2423 del Codice Civile (veridicità, correttezza, comprensibilità-chiarezza) e nell'art. 2423-bis del Codice Civile (prudenza, competenza economica, prevalenza della sostanza sulla forma, continuità, costanza e comparabilità) e altri indicati nel principio contabile OIC n. 11 (utilità del bilancio, neutralità-imparzialità, annualità-periodicità, significatività e rilevanza dei fatti economici, costo come criterio base delle valutazioni di bilancio) ed altri ancora in comune con il D. Lgs. n. 91 del 31/05/2011 (attendibilità, pubblicità, coerenza, integrità, unità, flessibilità, equilibri di bilancio, eccetera).

² La Commissione per la contabilità economico-patrimoniale interviene a supporto degli atenei anche attraverso la pubblicazione di Note Tecniche, ciascuna pubblicazione dedicata ad un tema specifico, e attraverso la risposta ai quesiti posti dagli atenei attraverso il portale COEP.

Appare pertanto confermata l'impostazione di fondo prevista dal codice civile che prevede: la clausola generale della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta, i principi di redazione (tra cui competenza, prudenza, prevalenza della sostanza sulla forma, continuità, ecc.) e i criteri di rappresentazione e valutazione (che accolgono le specificità del settore universitario).

Bisogna anche evidenziare che per alcuni principi contabili e postulati di bilancio vi è un esplicito riferimento per la loro applicazione al bilancio unico d'ateneo di previsione annuale (correttezza, attendibilità, coerenza, annualità, prudenza, costanza e comparabilità, unità, flessibilità, equilibrio del bilancio)³.

Di seguito si riprende il testo dell'art. 2 del D.I. 19/2014 che tratta appunto dei principi contabili e dei postulati di bilancio:

“I principi contabili generali o postulati da rispettare nell'ambito del processo di formulazione dei bilanci sono:

Utilità del bilancio unico d'ateneo di esercizio per destinatari e completezza dell'informazione

Il bilancio unico d'ateneo di esercizio è predisposto in modo tale da essere di concreta utilità per il maggior numero di destinatari, i quali nella attendibilità ed imparzialità dei dati in esso esposti trovano la base comune per la composizione degli interessi contrapposti. Tra i principali soggetti che hanno interesse a conoscere in modo attendibile e completo la situazione economico-patrimoniale e finanziaria prospettica e consuntiva dell'ateneo è possibile includere:

- gli studenti;
- la comunità scientifica;
- gli enti finanziatori (Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, Unione Europea, soggetti pubblici e privati, ecc.), che hanno interesse affinché le risorse messe a disposizione siano utilizzate per i fini istituzionali dell'ateneo o per le finalità specifiche da essi indicate;
- i creditori, che hanno necessità di valutare le prospettive di recupero del proprio credito;
- i dipendenti, che hanno l'interesse di valutare la solidità dell'ateneo e le prospettive di sviluppo futuro;
- la comunità locale, che ha interesse a valutare la capacità dell'ateneo di erogare servizi di qualità e di contribuire allo sviluppo generale del territorio;
- investitori, istituzionali e non, che hanno interesse a costituire società con la partecipazione al capitale o alla gestione da parte dell'università.

Affinché le parti interessate possano utilizzare i dati del bilancio unico d'ateneo di esercizio per effettuare previsioni sugli andamenti operativi futuri è necessario che i dati siano, oltre che attendibili, anche analitici e intellegibili. Il bilancio unico d'ateneo di esercizio deve mettere in evidenza tutte le informazioni complementari necessarie per la comprensibilità e l'attendibilità del

³ I principi di flessibilità e equilibrio del bilancio si applicano solo alla redazione del bilancio unico di ateneo di previsione annuale. La ricerca e il mantenimento nel tempo di condizioni di equilibrio economico, patrimoniale e finanziario è un'esigenza irrinunciabile per garantire lo sviluppo e l'autonomia dell'ateneo.

bilancio medesimo. Tali informazioni devono essere ricomprese nella nota integrativa al bilancio, che ha la funzione sia di rendere comprensibili i dati inseriti nei prospetti di bilancio, sia di fornire informazioni complementari di carattere patrimoniale, finanziario ed economico.

Le informazioni devono essere 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. La veridicità comporta la corretta rilevazione di tutte le operazioni gestionali dell'esercizio, al fine di evitare loro omissioni o ridondanze. La nota integrativa contiene le necessarie informazioni complementari atte a suffragare la veridicità della situazione patrimoniale e finanziaria, nonché del risultato economico di esercizio scaturenti dai documenti contabili.

Correttezza

Nella predisposizione dei documenti contabili è necessario il rispetto formale e sostanziale delle norme che sovrintendono alla redazione degli stessi.

Poiché il procedimento di formazione del bilancio (unico d'ateneo di previsione annuale e unico d'ateneo di esercizio) implica stime e/o previsioni, 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.

Neutralità (Imparzialità)

La redazione dei documenti contabili deve fondarsi sull'applicazione indipendente e imparziale dei principi contabili verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi. La neutralità o imparzialità deve essere presente in tutto il procedimento di formazione del bilancio e soprattutto per quanto concerne i valori scaturenti da procedimenti di stima o di previsione. Il bilancio deve riportare correttamente le informazioni sulla gestione in modo tale da non influenzare il processo decisionale o il giudizio dei soggetti esterni in favore dell'una o dell'altra decisione.

La presenza di valori scaturenti da procedimenti di stima o di previsione di stima dei documenti contabili non è condizione per far venir meno l'imparzialità, la ragionevolezza e la verificabilità. Discernimento, oculatezza e prudenza rappresentano le fondamenta dei procedimenti di formazione dei documenti contabili, i quali devono essere redatti secondo i requisiti essenziali di competenza e correttezza tecnica. L'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente e tecnicamente corretta dei principi contabili nel processo di formazione dei documenti contabili e di bilancio.

Il mantenimento di criteri di valutazione costanti nel tempo rappresenta uno dei requisiti di imparzialità.

Attendibilità

Deve essere assicurata, tramite un adeguato sistema informativo di controlli interni e flussi autorizzativi, l'attendibilità e l'integrità dei dati a supporto del processo di formazione di bilancio.

Il processo di formazione del bilancio unico d'ateneo (preventivo e d'esercizio), il grado di soggettività delle valutazioni e i motivi dello scostamento dai criteri oggettivi devono essere verificabili.

Il principio dell'attendibilità, strettamente connesso con il principio della veridicità, asserisce che le previsioni, e in generale tutte le valutazioni, devono essere sostenute da accurate analisi, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse.

Tale principio si estende anche ai documenti descrittivi ed accompagnatori. Al fine di risultare attendibile, un'informazione contabile non deve contenere errori o distorsioni rilevanti, in modo tale che gli utilizzatori possano fare affidamento su di essa.

L'oggettività degli andamenti storici e dei parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti per legge, consente di effettuare comparazioni nel tempo e nello spazio.

Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio

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.

Le informazioni devono essere in grado di supportare le valutazioni economiche degli utilizzatori, aiutandoli ad analizzare gli eventi passati e presenti e le prospettive, oppure confermando o correggendo valutazioni da essi effettuate precedentemente.

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.

Comprensibilità (Chiarezza)

Il principio della comprensibilità (o chiarezza) rafforza il contenuto del principio della veridicità, in quanto si presume che un documento contabile per poter essere chiaro debba innanzitutto essere veritiero.

Il bilancio unico d'ateneo di esercizio deve essere comprensibile e deve essere analitico, fornendo una semplice e chiara classificazione delle voci di bilancio. La nota integrativa deve facilitare la comprensione e l'intelligibilità dei dati di bilancio.

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

Ai fini della comparazione, tra tutti i documenti contabili, siano essi strettamente tecnico-finanziari ovvero descrittivi e di indirizzo politico, sia di breve termine che di medio-lungo termine, vi deve essere un nesso logico senza contraddizione alcuna.

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 del Bilancio

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

Continuità

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

Prudenza

Il principio della prudenza rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo di valutazione dei documenti contabili e 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.

Il principio deve essere applicato garantendo una rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche e di gestione.

Integrità

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.

Costanza e Comparabilità

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.

Universalità

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. Sono vietate le gestioni fuori bilancio.

Unità

Il singolo 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. È l'insieme dei proventi/fonti che finanzia l'ateneo e che sostiene la totalità dei costi/impieghi.

Flessibilità

I documenti contabili di previsione possono essere aggiornati al fine di evitare la rigidità nella gestione e di fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie che si possono manifestare durante la gestione.

Competenza economica

Il principio della competenza economica rappresenta il criterio secondo cui sono imputati gli effetti delle diverse operazioni ed attività amministrative che l'ateneo svolge durante ogni esercizio e mediante le quali si evidenziano "utilità economiche" cedute e/o acquisite, anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari.

Per il principio della competenza economica 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 movimenti finanziari.

La determinazione del risultato economico d'esercizio implica, quindi, un procedimento di analisi della competenza economica delle voci positive e negative relative all'esercizio cui il bilancio unico d'ateneo di esercizio si riferisce, mediante un procedimento di identificazione, di misurazione e di correlazione dei costi ai proventi d'esercizio.

Prevalenza della sostanza sulla forma

Affinché il bilancio possa essere utile per i suoi utilizzatori e fornire la rappresentazione in modo veritiero e corretto 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 appunto l'aspetto sostanziale, salvo specifiche disposizioni di legge, 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.

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma si lega fortemente al principio della veridicità e della significatività di ogni sistema di bilancio. Se l'informazione contabile deve rappresentare fedelmente ed in modo veritiero le operazioni ed i fatti che sono accaduti durante l'esercizio è necessario che essi siano rilevati contabilmente e secondo la loro natura economica e patrimoniale, in conformità alla loro sostanza effettiva e quindi alla realtà economica che li ha generati.

Il costo come criterio base delle valutazioni di bilancio di un ateneo

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 del bilancio

Il bilancio preventivo unico d'ateneo deve essere approvato garantendone il pareggio. Nel budget economico del bilancio unico d'ateneo di previsione annuale autorizzatorio si possono utilizzare riserve patrimoniali non vincolate al momento di predisposizione del bilancio per assorbire eventuali disequilibri di competenza. La gestione dell'ateneo deve perseguire il mantenimento nel tempo di condizioni di equilibrio economico, finanziario e patrimoniale.

Capitolo 2 –Il Bilancio unico di ateneo di esercizio (documenti che lo costituiscono e corredano) e il Bilancio consolidato

L'art.1, comma 2, lettera c) del D. Lgs. del 27 gennaio 2012, n. 18 stabilisce che il bilancio unico d'ateneo d'esercizio, redatto con riferimento all'anno solare, è composto da stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e nota integrativa ed è corredato da una relazione sulla gestione.

Gli schemi di bilancio e i contenuti della nota integrativa sono definiti, come già evidenziato nel precedente capitolo, dal D.I. 19/2014 relativo a "Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università", sottoposto a modifiche e revisioni dal D.I. 394/2017.

L'art. 3, comma 1 del DI 19/2014 recita: "L'allegato 1, parte integrante del presente decreto, riporta gli schemi di Stato Patrimoniale, Conto Economico, Rendiconto Finanziario che compongono, assieme alla Nota Integrativa, il bilancio unico d'ateneo d'esercizio".

2.1. Lo Stato Patrimoniale

Lo schema di Stato Patrimoniale per gli atenei è tratto dall'Allegato 1 – Schemi di bilancio contabilità economico-patrimoniale del DI 19/2014 modificato dal D.I. 394/2017.

La tabella che segue mostra la struttura di sintesi dello Stato Patrimoniale evidenziando i livelli contrassegnati dalle lettere maiuscole e dai numeri romani.

STATO PATRIMONIALE			
ATTIVO		PASSIVO	
A)	IMMOBILIZZAZIONI	A)	PATRIMONIO NETTO
A) I	IMMATERIALI	A) I	FONDO DI DOTAZIONE DELL'ATENEO
A) II	MATERIALI	A) II	PATRIMONIO VINCOLATO
A) III	FINANZIARIE	A) III	PATRIMONIO NON VINCOLATO
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (A)		TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	
B)	ATTIVO CIRCOLANTE	B)	FONDI PER RISCHI E ONERI
B) I	RIMANENZE		
B) II	CREDITI	C)	TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO
B) III	ATTIVITA' FINANZIARIE		
B) IV	DISPONIBILITÀ LIQUIDE	D)	DEBITI
TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (B)			
		E)	RATEI E RISCONTI PASSIVI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI
C)	RATEI E RISCONTI ATTIVI		
		F)	RISCONTI PASSIVI PER PROGETTI E RICERCHE IN CORSO
D)	RATEI ATTIVI PER PROGETTI E RICERCHE IN CORSO		
TOTALE ATTIVO		TOTALE PASSIVO	

Lo schema si ispira allo schema civilistico ma con degli adattamenti al contesto delle università (ad esempio: manca nell'attivo la voce Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, viene data evidenza particolare ai Ratei e Risconti su progetti e ricerche in corso).

Le due sessioni dello Stato Patrimoniale sono contrassegnate dai titoli Attivo e Passivo. Va sottolineato che nella sessione contraddistinta dal titolo "Passivo" non vengono esposte solo le passività ma anche il Patrimonio netto.

Per l'**attivo**, ancorché le denominazioni dei macro-aggregati Immobilizzazioni e Attivo Circolante si ispirino alla classificazione finanziaria, vale anche il criterio civilistico della "destinazione" per le voci delle immobilizzazioni che deriva dalla scelta degli amministratori di utilizzare o meno durevolmente un bene all'interno della gestione⁴.

Per i crediti è richiesta la separata indicazione, per ciascuna voce di bilancio, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo (si veda lo schema completo).

Da sottolineare la volontà del legislatore, di dare evidenza separata ai Ratei per progetti e ricerche in corso rispetto ai Ratei e Risconti attivi per il peculiare significato che assumono i primi nel contesto universitario⁵.

Per il **passivo** è possibile cogliere una distinzione basata sulla natura delle fonti, così da evidenziare separatamente mezzi propri da quelli di terzi. I mezzi di terzi sono poi classificati in funzione del diverso grado di incertezza delle stime in fondi per rischi e oneri, trattamento di fine rapporto, debiti e ratei e risconti.

Per i debiti è richiesta anche la separata indicazione, per ciascuna voce di bilancio, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo (si veda lo schema completo).

Da sottolineare infine, in analogia alla voce Ratei attivi per progetti e ricerche in corso per l'attivo, la volontà del legislatore di dare evidenza separata ai Risconti per progetti e ricerche in corso per il peculiare significato che assumono nel contesto universitario.

⁴ Il codice civile (art. 2424-bis, comma 1) afferma che gli elementi patrimoniali destinati ad essere usati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni.

⁵ Il tema dei ratei e risconti su progetti e ricerche in corso è trattato nel capitolo 20.

BILANCIO UNICO DI ATENEO DI ESERCIZIO - STATO PATRIMONIALE

ATTIVO

A) IMMOBILIZZAZIONI

I IMMATERIALI

- 1) Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo -
- 2) Diritto di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno
- 3) Concessioni, licenze, marchi, e diritti simili
- 4) Immobilizzazioni in corso ed acconti
- 5) Altre immobilizzazioni immateriali

TOTALE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

II MATERIALI

- 1) Terreni e fabbricati
- 2) Impianti e attrezzature
- 3) Attrezzature scientifiche
- 4) Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali
- 5) Mobili e arredi
- 6) Immobilizzazioni in corso ed acconti
- 7) Altre immobilizzazioni materiali

TOTALE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

III FINANZIARIE

TOTALE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (A)

B) ATTIVO CIRCOLANTE

I RIMANENZE

TOTALE RIMANENZE

II CREDITI (con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo)

- 1) Crediti verso MIUR e altre Amministrazioni centrali
- 2) Crediti verso Regioni e Province Autonome
- 3) Crediti verso altre Amministrazioni locali
- 4) Crediti verso l'Unione Europea e il Resto del Mondo
- 5) Crediti verso l'Università
- 6) Crediti verso studenti per tasse e contributi
- 7) Crediti verso società ed enti controllati
- 8) Crediti verso altri (pubblici)
- 9) Crediti verso altri (privati)

TOTALE CREDITI

III ATTIVITA' FINANZIARIE

TOTALE ATTIVITA' FINANZIARIE

IV DISPONIBILITA' LIQUIDE

- 1) Depositi bancari e postali
- 2) Denaro e valori in cassa

TOTALE DISPONIBILITA' LIQUIDE

TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (B)

C) RATEI E RISCONTI ATTIVI

- c1) Ratei e risconti attivi

D) RATEI ATTIVI PER PROGETTI E RICERCHE IN CORSO

- d1) Ratei attivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate in corso

TOTALE ATTIVO

Conti d'ordine dell'attivo

BILANCIO UNICO DI ATENEO DI ESERCIZIO - STATO PATRIMONIALE

PASSIVO

A) PATRIMONIO NETTO

I FONDO DI DOTAZIONE DELL'ATENEO

II PATRIMONIO VINCOLATO

- 1) Fondi vincolati destinati da terzi
- 2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali
- 3) Risorse vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge, o altro)

TOTALE PATRIMONIO VINCOLATO

III PATRIMONIO NON VINCOLATO

- 1) Risultato esercizio
- 2) Risultati relativi a esercizi precedenti
- 3) Riserve statutarie

TOTALE PATRIMONIO NON VINCOLATO

TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)

B) FONDI PER RISCHI ED ONERI

TOTALE FONDI PER RISCHI ED ONERI (B)

C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO

TOTALE TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO(C)

D) DEBITI (con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo)

- 1) Mutui e Debiti verso banche
- 2) Debiti verso MIUR e altre Amministrazioni centrali
- 3) Debiti verso Regioni e Provincie Autonome
- 4) Debiti verso altre Amministrazioni locali
- 5) Debiti verso l'Unione Europea e il Resto del Mondo
- 6) Debiti verso l'Università
- 7) Debiti verso studenti
- 8) Acconti
- 9) Debiti verso fornitori
- 10) Debiti verso dipendenti
- 11) Debiti verso società o enti controllati
- 12) Altri debiti

TOTALE DEBITI (D)

E) RATEI E RISCONTI PASSIVI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI

- e1) Contributi agli investimenti
- e2) Altri ratei e risconti passivi

F) RISCONTI PASSIVI PER PROGETTI E RICERCHE IN CORSO

- f1) Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate in corso

TOTALE PASSIVO

Conti d'ordine del passivo

2.2. Il Conto Economico

Il conto economico ha come finalità principale quello di dare conto delle determinanti del risultato reddituale ossia di descrivere in modo chiaro e analitico la genesi del risultato economico positivo (utile) o negativo (perdita) derivante dallo svolgimento delle operazioni di gestione nel periodo di riferimento.

Lo schema di Conto Economico per gli atenei è tratto dall'Allegato 1 – Schemi di bilancio contabilità economico-patrimoniale del D.l. 19/2014 modificato dal D.l. 394/2017.

Si tratta di un conto economico scalare con i costi classificati per natura.

Nella tabella che segue è evidenziato uno schema sintetico del conto economico per le università in cui vengono rappresentati i principali aggregati e i risultati evidenziati dal conto economico.

CONTO ECONOMICO	
A)	PROVENTI OPERATIVI
B)	COSTI OPERATIVI
DIFFERENZA TRA PROVENTI E COSTI OPERATIVI	
C)	PROVENTI E ONERI FINANZIARI
D)	RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE
E)	PROVENTI E ONERI STRAORDINARI
F)	IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO CORRENTI, DIFFERITE, ANTICIPATE
RISULTATO DI ESERCIZIO	

Si nota che il conto economico evidenzia un unico risultato intermedio⁶, ossia la Differenza tra Proventi e Costi Operativi.

I proventi operativi sono costituiti da: i proventi propri, i contributi, i proventi per l'attività assistenziale, i proventi per la gestione diretta del diritto allo studio, altri ricavi e proventi diversi, le variazioni di rimanenze (di prodotti finiti e semilavorati) e gli incrementi per immobilizzazioni interne.

⁶ Il conto economico civilistico, diversamente, prevede due risultati intermedi: la Differenza tra valore e costi della produzione e il Risultato prima delle imposte che è stato evidentemente giudicato un risultato di scarso interesse nel contesto delle Università.

BILANCIO UNICO DI ATENEO DI ESERCIZIO - CONTO ECONOMICO

CONTO ECONOMICO

A) PROVENTI OPERATIVI

I. PROVENTI PROPRI

- 1) Proventi per la didattica
- 2) Proventi da Ricerche commissionate e trasferimento tecnologico
- 3) Proventi da Ricerche con finanziamenti competitivi

II. CONTRIBUTI

- 1) Contributi Miur e altre Amministrazioni centrali
- 2) Contributi Regioni e provincie Autonome
- 3) Contributi altre Amministrazioni locali
- 4) Contributi dall'Unione Europea e dal Resto del Mondo
- 5) Contributi da Università
- 6) Contributi da altri (pubblici)
- 7) Contributi da altri (privati)

III. PROVENTI PER ATTIVITA' ASSISTENZIALE

IV. PROVENTI PER GESTIONE DIRETTA INTERVENTI PER IL DIRITTO ALLO STUDIO

V. ALTRI PROVENTI E RICAVI DIVERSI

VI. VARIAZIONI RIMANENZE

VII. INCREMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI

TOTALE PROVENTI (A)

B) COSTI OPERATIVI

VIII. COSTI DEL PERSONALE

- 1) Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica
 - a) docenti/ricercatori
 - b) collaborazioni scientifiche (collaboratori, assegnisti, ecc.)
 - c) docenti a contratto
 - d) esperti linguistici
 - e) altro personale dedicato alla ricerca e alla didattica

Totale costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica

- 2) Costi del personale dirigente e tecnico-amministrativo

TOTALE COSTI DEL PERSONALE

IX. COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE

- 1) Costi per sostegno agli studenti
- 2) Costi per il diritto allo studio
- 3) Costi per l'attività editoriale
- 4) Trasferimenti a partner di progetti coordinati
- 5) Acquisto materiale consumo per laboratori
- 6) Variazione rimanenze di materiale di consumo per laboratori
- 7) Acquisto di libri, periodici e materiale bibliografico
- 8) Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali
- 9) Acquisto altri materiali
- 10) Variazioni delle rimanenze di materiali
- 11) Costi per il godimento beni di terzi
- 12) Altri costi

X. AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI

- 1) Ammortamenti immobilizzazioni immateriali
- 2) Ammortamenti immobilizzazioni materiali
- 3) Svalutazioni immobilizzazioni
- 4) Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e nelle disponibilità liquide

XI. ACCANTONAMENTI PER RISCHI E ONERI

XII. ONERI DIVERSI DI GESTIONE

TOTALE COSTI (B)

DIFFERENZA TRA PROVENTI E COSTI OPERATIVI (A-B)

C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI
1) Proventi finanziari
2) Interessi ed altri oneri finanziari
3) Utili e perdite su cambi
D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE
1) Rivalutazioni
2) Svalutazioni
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI
1) Proventi
2) Oneri
F) IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO CORRENTI, DIFFERITE, ANTICIPATE
RISULTATO DI ESERCIZIO

I costi operativi sono rappresentati da: il costo del personale, i costi della gestione corrente (tra cui il costo per il sostegno agli studenti e i costi per il diritto allo studio, i trasferimenti a partner di progetti coordinati, i costi per servizi e per il godimento di beni di terzi, il costo dei materiali di laboratorio ed altri, eccetera), gli ammortamenti e le svalutazioni, gli accantonamenti per rischi e oneri, e gli oneri diversi di gestione.

La **Differenza tra proventi e costi operativi** è interpretabile come risultato della gestione operativa dell'Ateneo.

Successivamente considerando gli oneri e i proventi dell'area finanziaria (tra cui sono compresi gli utili e le perdite su cambi), le rettifiche di valore di attività finanziarie, i proventi ed oneri straordinari⁷ e per ultime le imposte sul reddito (correnti, differite e anticipate) si giunge a determinare il **Risultato di esercizio**.

L'esame del prospetto completo di conto economico ci permette di cogliere che le voci sono strutturate in ben quattro livelli (lettere maiuscole, numeri romani, numeri arabi e lettere minuscole). Il quarto livello (lettere minuscole) è utilizzato esclusivamente per evidenziare il dettaglio del Costo del personale dedicato alla didattica e alla ricerca.

2.3. Il rendiconto finanziario

Lo schema di Rendiconto Finanziario per gli atenei è tratto anch'esso dall'Allegato 1 – Schemi di bilancio contabilità economico-patrimoniale del DI 19/2014 e diversamente dagli altri prospetti numerici (Stato Patrimoniale e Conto Economico) non è stato modificato dal D.I. 394/2017.

⁷ Ulteriore differenza con il conto economico civilistico è il mantenimento dell'area straordinaria, anche dopo la sua eliminazione dal bilancio civilistico con l'entrata in vigore del D. Lgs. 139/2015. Facendo riferimento alla normativa civilistica precedentemente in vigore e alla correlata prassi contabile e al contesto universitario sono da considerarsi straordinari, e quindi non ascrivibili alla gestione ordinaria: gli oneri e proventi relativi alla ristrutturazione profonda e/o alla chiusura di un campo di attività (ad esempio la ristrutturazione significativa del sistema museale, la chiusura di un polo universitario), gli oneri e proventi generati dalla cessione di immobilizzazioni che appaia di misura rilevante in rapporto alla totalità delle immobilizzazioni, le imposte relative ad esercizi precedenti, gli effetti delle variazioni di criteri di valutazione adottati, le correzioni di errori di rilevazione e valutazioni compiuti in esercizi precedenti. Non rientrano invece tra gli oneri e proventi straordinari gli effetti di correzioni originati da aggiornamenti di stime dovute a mutate condizioni.

Il prospetto di rendiconto finanziario proposto per gli atenei assume come grandezza fondo le disponibilità liquide (depositi bancari e postali, denaro e valori in cassa) e attraverso il metodo indiretto mira a dare rappresentazione dell'influsso delle diverse aree della gestione (gestione operativa, gestione degli investimenti e gestione finanziaria) sulla liquidità dell'ateneo.

Il flusso di cassa della gestione operativa o flusso di cassa operativo evidenzia separatamente il flusso di cassa assorbito/generato dalla gestione corrente e il flusso monetario assorbito/generato dalle variazioni del capitale circolante.

Il DI 19/2014 non definisce neppure sinteticamente il contenuto del Rendiconto finanziario (diversamente dall'art. 2425-ter del codice civile) e agli atenei manca un documento illustrativo dei contenuti e delle tecniche di redazione del rendiconto finanziario che svolga il ruolo di orientamento e supporto svolto dal principio contabile dell'OIC n. 10 per il prospetto di rendiconto finanziario redatto dalle imprese.

L'Università degli Studi di Padova, al fine di meglio rappresentare i flussi finanziari generati dalla gestione, pur rispettandone la struttura ha apportato delle modifiche allo schema previsto dal DI 19/2014: ha modificato la descrizione della voce Ammortamenti e svalutazioni in Ammortamenti, svalutazioni ed altre voci per ricomprendere una serie di rettifiche collegate prevalentemente ai movimenti non monetari collegati alla gestione delle immobilizzazioni (si tratta nella maggior parte dei casi di valori economici che scaturiscono dall'acquisizione di immobilizzazioni a titolo gratuito) e ha collocato ed evidenziato, all'interno del Flusso di cassa da attività di investimento/disinvestimento i flussi attinenti le attività finanziarie non immobilizzate che sono collegati alla gestione dei lasciti⁸.

Un ulteriore modifica è quella di introdurre negli elementi che determinano il flusso monetario assorbito/generato dalla gestione corrente, in caso d'uso, una voce "Utilizzo di riserve derivanti dalla contabilità finanziaria", che rappresenterebbe un provento non monetario e che in quanto tale avrebbe l'effetto di ridurre il flusso monetario della gestione corrente.

⁸ Questa modifica che si riferisce ad una voce, le Attività Finanziarie, prevista negli schemi di bilancio ma di cui il D.I. 19/2014 non definisce il contenuto e i principi di valutazione, si ispira allo schema di Rendiconto Finanziario definito dal principio contabile OIC n. 10

BILANCIO UNICO DI ATENEO DI ESERCIZIO - RENDICONTO FINANZIARIO

FLUSSO MONETARIO (CASH FLOW) ASSORBITO/GENERATO DALLA GESTIONE CORRENTE

RISULTATO NETTO

Rettifica voci che non hanno avuto effetto sulla liquidità:

AMMORTAMENTI, SVALUTAZIONI E ALTRE VOCI

VARIAZIONE NETTA DEI FONDI PER RISCHI ED ONERI

VARIAZIONE NETTA DEL TFR

FLUSSO MONETARIO (CASH FLOW) ASSORBITO/GENERATO DALLE VARIAZIONI DEL CAPITALE CIRCOLANTE

(AUMENTO)/DIMINUIZIONE DEI CREDITI

(AUMENTO)/DIMINUIZIONE DELLE RIMANENZE

AUMENTO/(DIMINUIZIONE) DEI DEBITI

VARIAZIONE DI ALTRE VOCI DEL CAPITALE CIRCOLANTE

A) FLUSSO DI CASSA (CASH FLOW) OPERATIVO

INVESTIMENTI IN IMMOBILIZZAZIONI E ATTIVITA' FINANZIARIE NON IMMOBILIZZATE :

- MATERIALI

- IMMATERIALI

- FINANZIARIE

- ATTIVITA' FINANZIARIE NON IMMOBILIZZATE

DISINVESTIMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI E ATTIVITA' FINANZIARIE NON IMMOBILIZZATE :

- MATERIALI

- IMMATERIALI

- FINANZIARIE

- ATTIVITA' FINANZIARIE NON IMMOBILIZZATE

B) FLUSSO DI CASSA (CASH FLOW) DA ATTIVITA' DI INVESTIMENTO/DISINVESTIMENTO

ATTIVITA' DI FINANZIAMENTO:

AUMENTO DI CAPITALE

VARIAZIONE NETTA DEI FINANZIAMENTI A MEDIO-LUNGO TERMINE

C) FLUSSO DI CASSA (CASH FLOW) DA ATTIVITA' DI FINANZIAMENTO

D) FLUSSO DI CASSA (CASH FLOW) DELL'ESERCIZIO (A+B+C)

DISPONIBILITA' MONETARIA NETTA INIZIALE

DISPONIBILITA' MONETARIA NETTA FINALE

FLUSSO MONETARIO (CASH FLOW) DELL'ESERCIZIO

2.4. La Nota Integrativa

La nota integrativa è la componente descrittiva del bilancio unico d'ateneo di esercizio che si aggiunge ai tre prospetti numerici (Stato patrimoniale, Conto Economico e Rendiconto Finanziario).

Nell'art. 2 (principi contabili e postulati di bilancio) del DI 19/2014 la funzione della nota integrativa è richiamata con riferimento a diversi postulati:

- **Utilità del bilancio unico d'ateneo di esercizio per destinatari e completezza dell'informazione:** ... Il bilancio unico d'ateneo di esercizio deve mettere in evidenza tutte le informazioni complementari necessarie per la comprensibilità e l'attendibilità del bilancio medesimo. Tali informazioni devono essere ricomprese nella nota integrativa al bilancio, che ha la funzione sia di rendere comprensibili i dati inseriti nei prospetti di bilancio, sia di fornire informazioni complementari di carattere patrimoniale, finanziario ed economico. ...
- **Veridicità:** ... La nota integrativa contiene le necessarie informazioni complementari atte a suffragare la veridicità della situazione patrimoniale e finanziaria, nonché del risultato economico di esercizio scaturenti dai documenti contabili.

- **Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio:** la nota integrativa al bilancio unico di ateneo di esercizio deve evidenziare le informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari. ...
- **Comprensibilità (Chiarezza):** ... La nota integrativa deve facilitare la comprensione e l'intelligibilità dei dati di bilancio;
- **Costanza e comparabilità** ... 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.

Secondo l'**art. 3 (schemi di bilancio) comma 4 del D.I. 19/2014:**

“La Nota Integrativa contiene le informazioni di natura tecnico-contabile riguardanti l'andamento della gestione dell'ateneo in tutti i suoi settori, nonché i fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio ed ogni informazione (anche non contabile) e schema utile ad una migliore comprensione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio; essa illustra i principi di valutazione, fornisce ogni dettaglio delle voci di bilancio e costituisce un elemento informativo fondamentale di supporto all'unitaria comprensione del bilancio di esercizio. Nella Nota Integrativa viene riportato l'elenco della società e degli enti partecipati a qualsiasi titolo.”

Infine l'**art.4 (Principi di valutazione delle poste) del DI 19/2014** nei vari punti chiede di evidenziare in Nota Integrativa:

- le percentuali di ammortamento adottate per le immobilizzazioni immateriali e materiali;
- la motivazione della valutazione delle immobilizzazioni immateriali e materiali ad un valore durevolmente inferiore;
- le indicazioni sulla eventuale capitalizzazione dei costi relativi ai diritti di brevetto industriale e di capitalizzazione delle opere dell'ingegno;
- la giustificazione del metodo di contabilizzazione dei libri che perdono valore nel corso del tempo e se i costi di acquisto dei libri vengono iscritti tra le immobilizzazioni, ogni informazione riguardante l'ammortamento annuale dei volumi e la loro gestione come cespiti, la registrazione delle perdite di valore subite dai volumi o il loro deterioramento, la valutazione del valore iniziale dei volumi costituenti la dotazione della biblioteca, tenuto conto del passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale;
- il metodo di contabilizzazione delle commesse pluriennali.

Ulteriori informazioni possono essere inserite in Nota integrativa traendo spunto da quanto previsto dall'art. 2427 del Codice Civile e dai Principi Contabili Nazionali emanati dall'OIC.

2.5. La Relazione sulla gestione

Come sopra indicato il D. Lgs. 18/2012 (art. 1, comma 2) stabilisce che il bilancio unico di ateneo di esercizio deve essere corredato da una Relazione sulla Gestione ma non ne definisce i contenuti.

Nel DI 19/2014 relativo a “Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università” non ci sono riferimenti alla Relazione sulla Gestione.

Attraverso il rinvio al Codice Civile e ai principi contabili emanati dall'OIC, escludendo i contenuti della Relazione sulla Gestione previsti dall'art. 2428 del Codice Civile che però il D.I. 19/2014 prevede di indicare in Nota Integrativa, i possibili contenuti che possono essere ricompresi in tale documento sono:

- un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione dell'ateneo e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso società ed enti controllati, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi ed incertezze cui l'ateneo è esposto;
- le attività di ricerca e sviluppo;
- i rapporti con società ed enti controllati e collegati;
- l'evoluzione prevedibile della gestione.

2.6. Allegati al Bilancio di esercizio

Il D. Lgs. del 27 gennaio 2012, n. 18, agli articoli nr. 3, 4 e 5 e ss.mm e ii., espone di documenti obbligatori da allegare al bilancio unico d'Ateneo d'esercizio. Questi risultano essere:

1) prospetti dei dati SIOPE, al fine di adottare la tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio di esercizio in conformità alle disposizioni contenute nell'articolo 17 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 per adempiere ad un'esigenza di uniformità delle amministrazioni pubbliche;

2) la classificazione della spesa per missioni e programmi, al fine di rappresentare le funzioni principali e gli obiettivi, nonché gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire le finalità individuate nell'ambito delle missioni, che sono: Ricerca e Innovazione, Istruzione universitaria, Tutela della salute, Servizi istituzionali generali delle amministrazioni pubbliche

3) il rendiconto unico di Ateneo in contabilità finanziaria, al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche.

2.7. Il Bilancio consolidato

Le università considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono tenute alla predisposizione di un bilancio consolidato in conformità alle disposizioni contenute nel Decreto Interministeriale dell'11 aprile 2016 n. 248 'Schemi di bilancio consolidato delle Università. Il bilancio consolidato è redatto con riferimento all'anno solare ed è composto da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa. Ha lo scopo di rappresentare il 'gruppo università' nel suo complesso, eliminando pertanto le operazioni infragruppo.

Rientrano nell'area di consolidamento le aziende, società o gli altri enti controllati, con o senza titoli partecipativi.

La redazione del bilancio consolidato avviene secondo i principi contabili stabiliti nel D.I. n. 19 del 14.01.2014, nonché di quanto previsto dalle disposizioni del Codice Civile e dai principi contabili nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC); in linea generale è inoltre previsto, secondo il dettato dell'articolo 35 del D. Lgs. n. 127/1991, che i criteri di valutazione da adottare siano quelli utilizzati nel bilancio di esercizio del soggetto che redige il bilancio consolidato.

Capitolo 3 – Il piano dei conti

Il piano dei conti della contabilità economico-patrimoniale o piano dei conti di contabilità generale rappresenta l'insieme dei conti utilizzati dall'ateneo, delle regole concernenti il loro funzionamento e il loro collegamento sistematico.

In fase di attivazione della contabilità economico-patrimoniale, in virtù delle disposizioni del comma 1 dell'art. 6 del D.I. 19/2014 vi era l'aspettativa che gli atenei avrebbero prima o poi adottato un comune piano dei conti definito dal MIUR. L'art.6, comma 2, del D.I. 19/2014 prevedeva inoltre che: "La struttura del piano dei conti di cui al comma 1 è definita con successivo decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, in conformità alle disposizioni previste dalla legge 31 dicembre 2009, n. 196."

In attesa della definizione da parte del MIUR del comune piano dei conti per le università, l'ateneo ha definito una propria struttura del piano dei conti di contabilità generale che intendeva essere il più possibile vicina alla struttura degli schemi dello stato patrimoniale e del conto economico allegati al D.I. 19/2014, recentemente emendati dal D.I. 394/2017 (gli schemi attualmente in vigore sono illustrati nel capitolo 2).

L'idea guida era quella di rispondere agli inevitabili cambiamenti che sarebbero stati introdotti successivamente dal comune piano dei conti delle università attraverso l'utilizzo dello strumento del "bilancio riclassificato" che avrebbe comunque consentito di aggregare i valori dei singoli conti di dettaglio in modo coerente con i contenuti richiesti dal MIUR per le singole voci degli schemi bilancio.

Il D.I. 394/2017 che ha recentemente emendato il D.I. 19/2014 ha però cancellato la prospettiva di un comune piano dei conti per le università abrogando l'intero art. 6 del D.I. 19/2014.

Gli atenei possono comunque fare affidamento, per definire o ridefinire il piano dei conti in linea con l'esigenza di rispondere al meglio ai contenuti definiti dal D.I. 19/2014 e di garantire l'omogeneità e confrontabilità dei bilanci pubblicati dagli atenei, sui lavori pubblicati dalla Commissione ministeriale per la contabilità economico-patrimoniale delle università che ha predisposto il Manuale Tecnico Operativo e pubblicato, ad esempio, le Note Tecniche n.1 concernenti la "Tipologia delle voci di ricavi e costi nello schema di conto economico".

3.1. Le finalità del piano dei conti di contabilità generale

Il piano dei conti non è soltanto uno strumento necessario per garantire il regolare svolgimento della contabilità generale, ma è anche un mezzo per perseguire rilevanti finalità informative per cui la sua progettazione e il suo aggiornamento sono momenti significativi della programmazione e gestione della funzione amministrativo-contabile dell'ateneo.

Il Regolamento di Ateneo per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità stabilisce, all'art.11 comma 3, che: "La definizione e le modifiche al Piano dei conti sono definite dal Direttore Generale, fatta salva la struttura definita dalla legislazione vigente".

Le finalità perseguite attraverso il piano dei conti sono quelle di soddisfare le esigenze di informativa esterna, di informativa interna e di gruppo:

- **Informativa esterna:** il Piano dei conti deve non solo consentire di disporre delle informazioni indispensabili per compilare gli schemi del bilancio di esercizio, ma anche fornire il più possibile e in modo agevole le informazioni di dettaglio che devono essere esposte in nota integrativa e fornire ulteriori altre informazioni richieste dal MIUR quali ad

esempio informazioni da utilizzare a supporto della dimostrazione del rispetto dei vincoli di legge;

- **Informativa interna:** il piano dei conti deve fornire informazioni utili per l'analisi della gestione e per supportare il management nella formulazione ed adozione delle decisioni;
- **Informativa di gruppo:** il piano dei conti deve al fine consentire la redazione del bilancio consolidato dell'ateneo con le società e gli enti da esso controllati (possibilità di tracciare in modo agevole le operazioni compiute con le società ed enti compresi nell'area di consolidamento).

3.2. Struttura gerarchica del piano dei conti e collegamento con il piano dei conti di contabilità analitica

Come d'uso e riconosciuto in dottrina e nella prassi contabile il piano dei conti si articola su più livelli variamente denominati⁹. Nello specifico dell'Università degli Studi di Padova il piano dei conti presenta ben 7 livelli per la sezione relativa allo Stato patrimoniale e ben 9 livelli per la sezione relativa al Conto Economico.

Questa pluralità di livelli in parte riflette la gerarchia delle voci prevista per gli schemi dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico dal D.l. 19/2014 e in parte riflette le esigenze informative delle gestioni amministrativa e contabile dell'ateneo¹⁰.

A titolo esemplificativo al primo livello il piano dei conti individua le sezioni dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico, i conti d'ordine ed i conti epilogativi. Si veda la tabella che segue.

Codice	Denominazione
G.10	ATTIVO – STATO PATRIMONIALE
G.20	PASSIVO – STATO PATRIMONIALE
G.30	COSTI E ONERI – CONTO ECONOMICO
G.40	PROVENTI E RICAVI – CONTO ECONOMICO
G.50	CONTI D'ORDINE
G.60	CONTI EPILOGATIVI

I conti esposti al secondo livello corrispondono invece alle voci indicate con lettera maiuscola nello Stato Patrimoniale e nel Conto Economico con l'avvertenza che le voci del Conto Economico Oneri e proventi finanziari, Rettifiche di valore di attività finanziaria (comprendente Rivalutazioni e Svalutazioni) e Oneri e proventi straordinari sono state scisse in due in modo da collocare separatamente, nelle rispettive sezioni, costi e oneri e proventi e ricavi. La struttura del piano dei conti si presenta al secondo livello come indicato nella tabella alla pagina seguente.

⁹ Ad esempio una suddivisione possibile potrebbe distinguere tra: sezione, classe (o raggruppamento di base), conti di mastro, conto e sottoconto.

¹⁰ Tra le esigenze informative vi è quella, che interessa una pluralità di conti economici, di distinguere i valori economici riferibili al campo di attività istituzionale da quelli riferibili al campo di attività commerciale.

Codice	Denominazione
G.10	ATTIVO – STATO PATRIMONIALE
G.10.10	IMMOBILIZZAZIONI
G.10.20	ATTIVO CIRCOLANTE
G.10.30	RATEI E RISCONTI ATTIVI
G.10.40	RATEI ATTIVI PER PROGETTI E RICERCHE IN CORSO
G.20	PASSIVO – STATO PATRIMONIALE
G.20.10	PATRIMONIO NETTO
G.20.20	FONDI PER RISCHI ED ONERI
G.20.30	TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO
G.20.40	DEBITI
G.20.45	TRASFERIMENTI
G.20.50	RATEI E RISCONTI PASSIVI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI
G.20.60	RISCONTI PASSIVI PER PROGETTI E RICERCHE IN CORSO
G.30	COSTI E ONERI – CONTO ECONOMICO
G.30.10	COSTI OPERATIVI
G.30.20	ONERI FINANZIARI
G.30.30	RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE (SVALUTAZIONI)
G.30.40	ONERI STRAORDINARI
G.30.50	IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO CORRENTI, DIFFERITE, ANTICIPATE
G.40	PROVENTI E RICAVI – CONTO ECONOMICO
G.40.10	PROVENTI OPERATIVI
G.40.20	PROVENTI FINANZIARI
G.40.30	RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE (RIVALUTAZIONI)
G.40.40	PROVENTI STRAORDINARI
G.50	CONTI D'ORDINE
G.50.10	CONTI D'ORDINE DELL'ATTIVO
G.50.20	CONTI D'ORDINE DEL PASSIVO
G.60	CONTI EPILOGATIVI
G.60.10	STATO PATRIMONIALE INIZIALE
G.60.20	STATO PATRIMONIALE FINALE
G.60.30	CONTO ECONOMICO

Senza proseguire nell'illustrazione di ulteriori livelli (si rimanda alla versione del piano dei conti vigente disponibile in intranet), si vuole segnalare la fondamentale distinzione tra i conti che possono essere utilizzati per effettuare le registrazioni contabili o conti di ultimo livello e i conti invece che riepilogano i valori dei conti di livello inferiore, al fine di individuare informazioni utili per le finalità di informativa esterna, interna o di gruppo.

Al piano dei conti di contabilità generale si collega in modo sistematico il piano dei conti di contabilità analitica che ha la funzione di supportare la definizione e la gestione del budget annuale economico e degli investimenti autorizzatori e di supportare le analisi del controllo di gestione¹¹. Il piano dei conti di contabilità analitica, dati i contenuti del budget autorizzatorio, comprende solo i conti accesi a ricavi e costi di esercizio ed i conti dell'attivo dello stato patrimoniale attinenti gli investimenti in immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie.

¹¹ Si veda l'art. 11, comma 2, del Regolamento di Ateneo per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità vigente.

Il collegamento sistematico¹², in ogni caso auspicabile, è oggettivamente necessario per garantire la comparabilità tra i valori preventivi del budget autorizzatorio e i corrispondenti valori consuntivi del bilancio unico di ateneo di esercizio.

Per quanto riguarda il piano dei conti di contabilità analitica si segnala che l'art. 4, comma 4 del Regolamento di Ateneo per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità stabilisce che: "Il Consiglio di Amministrazione definisce il livello del piano dei conti con riferimento al quale vengono approvati il budget economico e il budget degli investimenti, sia annuale autorizzatorio che triennale."

¹² Il condizionamento è comunque reciproco. Si segnala, ad esempio, la presenza di una voce Trasferimenti collocata nel passivo (si veda la tabella alla pagina precedente), che comprende conti di dettaglio con saldi opposti e bilanciandosi e pertanto ininfluenti al fine degli effettivi saldi di contabilità generale. Tale voce ha una mera funzione tecnica di collegamento tra le scritture di contabilità analitica (gestione del budget autorizzatorio) e le scritture di contabilità generale.

LE OPERAZIONI DI ESERCIZIO

CICLO PASSIVO

Capitolo 4 – Gli acquisti di beni e di servizi

4.1. Definizione e classificazione

Si considerano in questo capitolo gli acquisti di beni e servizi utilizzati per lo svolgimento della gestione dell'Ateneo.

Gli **acquisti di beni** comprendono sia l'acquisto di beni di consumo e di merci che l'acquisto di beni ad utilizzo pluriennale che sarà però trattato nel capitolo 7 relativo alle operazioni di esercizio attinenti le immobilizzazioni.

Tra i beni si considerano qui i beni di consumo utilizzati nell'attività di ricerca e nella didattica quali i materiali di laboratorio, i materiali di cancelleria e materiali di consumo informatico, materiali e ricambi per attività di piccola manutenzione in economia, i materiali di consumo generici, le merci acquistate e rivendute dal negozio UP STORE, eccetera.

Si considerano qui tutti gli **acquisti di servizi** con l'eccezione di quelli che sono erogati da collaboratori, professionisti e altri eventuali soggetti e che rientrano nella fattispecie dei compensi e che saranno trattati nel capitolo 6.

Più in dettaglio tra i servizi si considerano: i servizi di consulenza tecnico gestionale e di traduzione e interpretariato con esclusione di quelli offerti da professionisti che saranno trattati tra i compensi, i servizi di analisi e di sequenziamento richiesti a terzi, i servizi di manutenzione di beni strumentali, le utilities (energia elettrica, acqua, gas, servizi telefonici), i servizi assicurativi, i servizi di trasporto e facchinaggio, i servizi di vigilanza, i servizi di pulizia, canoni di accesso a banche dati, i noleggi, licenze software annuali, le locazioni passive, ecc.

Le voci di Conto Economico maggiormente interessate dall'acquisto di beni di consumo, merci e di servizi sono evidenziate nella tabella che segue.

CONTO ECONOMICO	
B)	COSTI OPERATIVI
...	...
IX	COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE
...	...
IX 3)	Costi per l'attività editoriale
...	...
IX 5)	Acquisto materiali di consumo per laboratori
...	...
IX 8)	Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali
IX 9)	Acquisto altri materiali
...	...
IX 11)	Costi per il godimento di beni di terzi
...	...

Nell'ambito delle registrazioni contabili attinenti le operazioni di acquisto, in cui assume un indubbio rilievo la presenza dell'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA)¹³, saranno esaminati oltre ai temi della liquidazione e del pagamento, anche quelli degli oneri accessori di acquisto (in particolare i costi trasporto), delle variazioni (ad esempio: i resi su acquisti e gli sconti e abbuoni) e gli acconti a fornitori. Saranno infine proposti esempi di scritture contabili rappresentative delle fattispecie più significative di applicazione dell'IVA.

4.2. Il momento della rilevazione

Le rilevazioni contabili attinenti le fatture di acquisto prevedono due momenti:

- il ricevimento della fattura che è il documento in cui sono indicate le caratteristiche quantitative (in termini sia fisici che monetari) e qualitative utili a definire l'oggetto dell'acquisto effettuato;
- il pagamento con cui si chiude il ciclo dell'operazione di acquisto.

Il ricevimento della fattura è alla base del momento della **liquidazione** in cui viene svolta la verifica della corrispondenza dei dati della fattura con la prestazione effettivamente ottenuta dal fornitore e vengono rilevati in contabilità i costi per l'acquisizione dei fattori produttivi, il debito nei confronti del fornitore e, in relazione all'applicazione dell'IVA l'eventuale rapporto di debito o credito verso l'Erario.

A titolo di esempio in caso di acquisto di materiali di consumo generici per 1.000 euro, nell'ambito dell'attività istituzionale e in regime di split payment, la registrazione contabile che ne consegue è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Acquisto altri materiali	D	1.220,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		1.000,00
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		220,00

Dopo aver definito, nella fase di liquidazione e in base al documento ricevuto (fattura o eventualmente ricevuta), quanto effettivamente dovuto al fornitore prende il via la fase del **pagamento** o regolamento che tipicamente in Ateneo avviene a mezzo di bonifico bancario o eventualmente, per acquisti di minore importanza per cassa.

Con riferimento all'esempio proposto in precedenza la scrittura contabile che ne scaturisce, in caso di pagamento tramite bonifico bancario è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso fornitori	D	1.000,00	
.././200n	Depositi bancari	A		1.000,00

¹³ L'IVA si applica sulle cessioni di beni nel territorio dello Stato e le prestazioni di servizi da parte di soggetti residenti, effettuate nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni. Si applica inoltre sugli acquisti intracomunitari e sulle importazioni da chiunque effettuate.

Possono esserci acquisti in valuta che danno origine al momento del pagamento a differenze cambio (positive o negative). Il tema della valutazione delle poste in valuta (crediti e debiti) è trattato nel capitolo 18.

4.3. I costi di trasporto

Nel caso di acquisto di materiali di consumo e di merci i costi di trasporto costituiscono il più rilevante tra i costi accessori¹⁴.

Con riferimento all'acquisto di beni, il trasporto può essere effettuato dal fornitore con propri mezzi di trasporto, da un vettore o dall'Ateneo con mezzi propri (in questo caso i costi del trasporto sono a carico dell'Ateneo). Nei primi due casi il costo del trasporto può essere a carico del venditore o del compratore a seconda di quanto stabilito contrattualmente¹⁵.

Se il costo di trasporto è a carico del compratore (l'Ateneo) ed è evidenziato in fattura, va portato, se possibile, ad incremento del valore del bene e perciò registrato nel relativo conto degli acquisti.

Se il costo di trasporto è a carico del compratore (l'Ateneo) e viene addebitato da un vettore (ad esempio uno spedizioniere) è tassativo portare il costo ad incremento del valore del bene solo se si tratta di un acquisto di immobilizzazioni, diversamente il costo viene registrato in un conto acceso ai costi di trasporto.

Si consideri il caso di una fattura di uno spedizioniere per il trasporto di una partita di materiali di laboratorio da utilizzare in ambito di attività istituzionale. I costi di trasporto si ipotizzano pari a 80 euro più IVA del 22% (operazione in regime di split payment). La scrittura contabile è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Costi di trasporto	D	97,60	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		80,00
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		17,60

4.4. I resi su acquisti

Sempre con riferimento all'acquisto di beni, nel momento della verifica che i beni acquistati corrispondano per quantità, tipologia e qualità agli ordini di acquisto emessi dall'Ateneo si può riscontrare la presenza di beni difettosi o di beni che non corrispondono alla tipologia richiesta per errori di spedizione da parte del venditore.

In questi casi i beni vengono in tutto o in parte restituiti e a fronte dell'emissione di una nota di accredito da parte del fornitore e si rileva uno storno dei costi, dei debiti e dell'IVA in precedenza registrati.

¹⁴ Per le varie fattispecie di costi accessori nel caso di acquisto di immobilizzazioni si rinvia al capitolo 15 che tratta della valutazione delle immobilizzazioni tecniche.

¹⁵ Se il trasporto è a carico del venditore la clausola commerciale applicata è merce Franco Magazzino Compratore, se invece il costo del trasporto è a carico del compratore la clausola commerciale è merce Franco Magazzino Venditore.

Con riferimento all'esempio del paragrafo 4.2. si ipotizzi che l'Ateneo abbia provveduto a rendere al fornitore materiali di consumo per 100.

L'Ateneo potrebbe scegliere di rettificare direttamente il conto Acquisti di materiali di consumo o di rettificare indirettamente rilevando la variazione su un conto Resi su acquisti o Resi a fornitori.

Le scritture contabili nelle due diverse ipotesi sono le seguenti:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso fornitori	D	100,00	
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	D	22,00	
.././200n	Acquisto altri materiali	A		122,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso fornitori	D	100,00	
.././200n	Erario c/IVA c/liquidazione split payment istituzionale	D	22,00	
.././200n	Resi su acquisti	A		122,00

4.5. Gli sconti e abbuoni

Un altro caso di variazione rispetto alla originaria rilevazione dell'acquisto si presenta quando, successivamente all'acquisto vengono riconosciuti sconti o abbuoni da parte del fornitore¹⁶. Gli **sconti** possono essere condizionati o incondizionati a seconda che siano concessi o meno al verificarsi di determinate condizioni (ad esempio il pagamento in contanti o comunque a breve, in pochi giorni, rispetto ai termini di dilazione normalmente concessi sul mercato¹⁷) mentre gli **abbuoni** si riferiscono in genere a riduzioni di prezzo concesse dal fornitore a seguito di difformità dei beni consegnati per quantità o qualità.

Gli sconti e abbuoni concessi dal fornitore dopo l'emissione e l'invio della fattura di acquisto sono di norma soggetti a nota di variazione.

Si supponga che l'Ateneo riceva da un fornitore una nota di accredito successiva all'emissione della fattura di acquisto per abbuono di 50 euro per difformità riscontrate sulla qualità dei beni. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso fornitori	D	50,00	
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	D	11,00	
.././200n	Acquisto altri materiali	A		61,00

¹⁶ Gli sconti possono anche essere evidenziati in fattura e in questo caso contribuiscono a ridurre l'importo imponibile e complessivo della fattura stessa.

¹⁷ Gli sconti concessi sul prezzo di listino per pagamento in contanti devono essere evidenziati in fattura e rilevati in un apposito conto.

O in alternativa, volendo evidenziare l'ammontare dello sconto o abbuono in un apposito conto, la scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso fornitori	D	50,00	
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	D	11,00	
.././200n	Sconti, abbuoni e arrotondamenti attivi	A		61,00

Se di piccolo importo gli sconti e abbuoni non evidenziati in fattura possono essere rilevati in fase di pagamento senza che sia emessa una nota di variazione.

4.6. Acconti a fornitori

Nell'ambito delle operazioni di acquisto di beni di consumo, di immobilizzazioni o anche di servizi il fornitore può chiedere che al momento della sottoscrizione del contratto di acquisto e/o dell'ordine sia versato un anticipo.

Il versamento dell'acconto è normalmente soggetto ad IVA e rappresenta un credito dell'Ateneo nei confronti del fornitore che andrà ad estinguersi con l'esecuzione della prestazione da parte di quest'ultimo.

Saranno utilizzati conti distinti per gli acconti a fronte dell'acquisto di immobilizzazioni e quelli relativi all'acquisto di beni di consumo o di servizi: i primi saranno esposti nell'attivo dello Stato Patrimoniale tra le immobilizzazioni immateriali e materiali a seconda della tipologia di acquisto e i secondi nell'attivo circolante.

Si faccia il caso dell'emissione di un ordine di acquisto di materiali di consumo di laboratorio che presentano delle caratteristiche specifiche richieste dall'Ateneo, in ambito attività istituzionale, per un importo di 50.000 euro più IVA del 22% per cui il fornitore richiede il versamento di un acconto del 30%.

Al momento del versamento dell'acconto al fornitore, in regime di split payment, si effettuano le seguenti rilevazioni:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Acconti a fornitori per l'acquisto di beni e servizi	D	18.300,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		15.000,00
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		3.300,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso fornitori	D	15.000,00	
.././200n	Depositi bancari	A		15.000,00

Al momento del ricevimento della fattura a saldo la registrazione contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Acquisto materiali di consumo per laboratori	D	61.000,00	
.././200n	Acconti a fornitori per l'acquisto di beni e servizi	A		18.300,00
.././200n	Debiti verso fornitori	A		35.000,00
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione ¹⁸	A		7.700,00

4.7. Scritture contabili esemplificative

Una prima variabile relativa all'applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto che porta a differenziare le scritture di acquisto di beni e servizi nelle università riguarda la distinzione tra gli acquisti effettuati da fornitori nazionali, fornitori appartenenti a paesi dell'Unione Europea (o fornitori UE) e fornitori non appartenenti a paesi dell'Unione Europea (fornitori extra UE).

Una ulteriore variabile riguarda l'ambito di attività in cui viene effettuato l'acquisto ossia gli acquisti in attività istituzionale piuttosto che in attività commerciale. Come è noto l'IVA dovuta per acquisti nell'ambito dell'attività istituzionale è indetraibile e costituisce un costo per l'Ateneo, mentre l'IVA dovuta per acquisti nell'ambito dell'attività commerciale, fatta salva la quota indetraibile dovuta al pro rata, può essere portata in detrazione dell'IVA a debito.

Infine bisogna sottolineare come l'introduzione del regime del split payment per le amministrazioni pubbliche ha recentemente modificato la gestione dell'IVA delle stesse, facendo sì che l'IVA sugli acquisti di beni e servizi da fornitori nazionali, quando presente, non venga pagata ai fornitori ma venga direttamente versata dall'Ateneo all'Erario.

Questo cambiamento comporta che al momento della registrazione della fattura si rilevi il debito verso il fornitore per l'importo imponibile e contemporaneamente il debito verso l'Erario per l'IVA che dovrà essere successivamente versata all'Erario dall'Ateneo.

Permangono operazioni di acquisto al di fuori del regime di split payment, marginali nella loro frequenza ed entità, per le quali l'IVA viene pagata al fornitore per cui al momento della registrazione della fattura si rileva il debito verso il fornitore per un importo comprensivo dell'imponibile e dell'IVA.

Si vogliono di seguito presentare alcuni esempi di scritture contabili relative a operazioni di acquisto di beni e servizi che si differenziano primariamente in funzione della nazionalità del fornitore (fornitore nazionale, fornitore estero UE e fornitore estero extra UE) e dell'ambito (istituzionale o commerciale) dell'acquisto.

¹⁸ Il software contabile nella rilevazione della scrittura di saldo dell'acconto propone automaticamente due registrazioni sul conto Erario c/IVA c/liquidazione split payment istituzionale: una in dare per l'importo dell'IVA sull'anticipo (3.300 euro in questo esempio) e una in avere per l'importo dell'IVA sul totale complessivo della fattura (11.000 euro in questo esempio).

4.7.1. Gli acquisti di beni e servizi da fornitori nazionali

Nel caso di acquisti da fornitori nazionali diventa rilevante, oltre al campo di attività, la distinzione tra acquisti in regime di split payment (in concreto ampiamente prevalenti) e acquisti al di fuori del regime di split payment.

Caso di acquisto di beni in attività istituzionale da fornitore nazionale in regime di split payment

Si consideri il caso dell'acquisto da parte di un dipartimento dell'area medica di una partita di materiali di laboratorio per euro 5.000 più IVA del 22% da utilizzare in ambito istituzionale. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Acquisto materiali di consumo per laboratori	D	6.100,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		5.000,00
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		1.100,00

Casi di acquisto di servizi in attività istituzionale da fornitore nazionale in regime di split payment

Si consideri il caso di un servizio di vigilanza richiesto da un dipartimento dell'Ateneo in occasione di un evento per un importo di euro 400 + IVA del 22%. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Servizio di vigilanza	D	488,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		400,00
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		88,00

Si consideri il caso del costo di un'utenza di energia elettrica per una sede dell'Ateneo per un importo di 600 euro più IVA del 22%. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Utenze e canoni per energia elettrica	D	732,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		600,00
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		132,00

Caso di acquisto di servizi in attività istituzionale da fornitore nazionale al di fuori del regime di split payment

Si consideri il caso dell'acquisto, da una organizzazione senza fine di lucro, di un servizio di accompagnamento e supporto di studenti disabili per un importo di euro 1.100 più IVA del 22%. In questo caso l'IVA, viene pagata al fornitore che quindi esercita la rivalsa.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Altri servizi da terzi	D	1.320,00	
.././200n	Debiti verso altri soggetti privati	A		1.320,00

Caso di acquisto di beni in attività commerciale da fornitore nazionale in regime di split payment

Si consideri il caso di acquisto da parte di un dipartimento di area scientifica di una fornitura di materiali di laboratorio da impiegare in attività commerciale per un importo di euro 10.000 più IVA del 22%. Per l'anno corrente si ipotizza un pro rata di detraibilità IVA dell'88 % per cui la quota di IVA indetraibile corrisponde al 12% dell'aliquota IVA ovvero al 2,64% dell'imponibile. Il software contabile propone le due seguenti scritture contabili:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Acquisto materiali di consumo per laboratori	D	10.000,00	
.././200n	IVA a credito	D	1.936,00	
.././200n	IVA indetraibile (pro rata)	D	264,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		12.200,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso fornitori	D	2.200,00	
.././200n	IVA a debito	A		2.200,00

La prima scrittura è la tradizionale scrittura di acquisto in attività commerciale con applicazione anche del pro rata mentre la seconda, in vigenza del regime di split-payment ha la funzione di ridurre il debito verso i fornitori e contemporaneamente di rettificare indirettamente l'IVA a credito che di fatto non viene pagata ai fornitori.

Una scrittura contabile alternativa che sintetizza gli effetti dell'operazione potrebbe invece essere la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Acquisto materiali di consumo per laboratori	D	10.000,00	
.././200n	IVA a credito	D	1.936,00	
.././200n	IVA indetraibile (pro rata)	D	264,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		10.000,00
.././200n	Erario c/IVA c/liquidazione	A		2.200,00

Questa scrittura evidenzerebbe in modo più chiaro il costo a carico dell'Ateneo, l'IVA a carico dell'Ateneo rappresentata dall'IVA indetraibile pro rata che corrisponde al saldo tra Iva a credito e IVA a debito e l'importo che sarà effettivamente corrisposto al fornitore.

Caso di acquisto di servizio in attività commerciale da fornitore nazionale al di fuori del regime di split payment

Se si esce dal regime di split payment la scrittura contabile di acquisto in ambito attività commerciale assume la sua fisionomia tradizionale.

Si consideri quindi, in ambito di attività commerciale, il caso dell'acquisto dall'associazione regionale allevatori di un servizio di analisi completa di un terreno per un importo di 5.000 euro più IVA del 22%, pro rata di detraibilità dell'88%. Di seguito la scrittura contabile:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Altri servizi da terzi	D	5.000,00	
.././200n	IVA a credito	D	968,00	
.././200n	IVA indetraibile (pro rata)	D	132,00	
.././200n	Debiti verso altri soggetti privati	A		6.100,00

4.7.2. Gli acquisti di beni e servizi da fornitori UE

Nel caso degli acquisti da fornitori UE diventa rilevante l'integrazione della fattura di acquisto intracomunitaria con l'IVA e la distinzione degli acquisti fatti alternativamente in ambito istituzionale e commerciale.

Caso acquisto di beni in attività istituzionale da un fornitore di un paese UE

Si consideri l'acquisto in attività istituzionale di materiali di consumo per un laboratorio biomedico da un fornitore UE per un importo di 24.000 euro. In questo caso si integra la fattura di acquisto applicando, per ipotesi, l'aliquota IVA del 22%. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Acquisto materiali di consumo per laboratori	D	24.400,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		20.000,00
.././200n	Erario c/IVA istituzionale intra/extra UE c/liquidazione	A		4.400,00

Caso acquisto di servizi in attività istituzionale da un fornitore di un paese UE

Si consideri l'acquisto in attività istituzionale di licenze di software annuali da un fornitore UE per un importo di 1.000 euro. Anche in questo caso si integra la fattura di acquisto applicando, per ipotesi, l'aliquota IVA del 22%. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Licenze software annuali	D	1.220,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		1.000,00
.././200n	Erario c/IVA istituzionale intra/extra UE c/liquidazione	A		220,00

Caso acquisto di servizi in attività commerciale da un fornitore di un paese UE

Si consideri, in ambito di attività commerciale il caso di un acquisto di un servizio di analisi di campioni di terreno da un fornitore intra UE. L'importo pattuito per il servizio è di 200 euro. In questo caso si integra la fattura con l'aliquota IVA di riferimento del 22%. Per l'anno corrente si ipotizza un pro rata di detraibilità dell'88%. Per questa operazione, il software di contabilità genera le seguenti scritture contabili:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Altri servizi da terzi	D	200,00	
.././200n	IVA a credito	D	38,72	
.././200n	IVA indetraibile (pro rata)	D	5,28	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		244,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso fornitori	D	44,00	
.././200n	IVA a debito	A		44,00

4.7.3. Gli acquisti di beni e servizi da fornitori extra UE

Nel caso degli acquisti da fornitori extra UE diventa rilevante per i beni la presenza dell'IVA pagata in dogana e per i servizi la registrazione di un'autofattura di acquisto per rilevare l'IVA, permane la rilevanza della distinzione degli acquisti fatti alternativamente in ambito istituzionale e commerciale.

Caso acquisto in attività istituzionale di beni da fornitore di un paese Extra UE con sdoganamento effettuato da uno spedizioniere

Si effettua l'acquisto di una partita di materiali di laboratorio in ambito di attività istituzionale da un fornitore di un paese Extra UE per un importo di 2.500,00 euro. I materiali vengono sdoganati da uno spedizioniere che versa l'IVA (aliquota 22%) per conto dell'Ateneo assieme agli altri oneri doganali che sono non imponibili o esclusi IVA per un totale di 615 euro. La scrittura che rileva il costo e il debito verso il fornitore dei materiali di consumo di laboratorio è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Acquisto materiali di consumo per laboratori	D	2.500,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		2.500,00

La scrittura contabile relativa alla fattura dello spedizioniere prevede anche l'imputazione dei costi relativi all'IVA pagata dallo stesso in dogana e va attribuita al conto acquisti materiali di consumo di laboratorio (si tratta infatti di IVA ed altri oneri accessori). La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Acquisto materiali di consumo per laboratori	D	615,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		615,00

Caso acquisto in attività istituzionale di servizi da fornitore di un paese Extra UE

Si consideri l'acquisto in attività istituzionale di un servizio per la pubblicazione di una monografia da un fornitore Extra UE per un importo di 800 euro. In questo caso si emette autofattura di acquisto per rilevare l'IVA per cui si ipotizza di applicare l'aliquota del 22%. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Costi per pubblicazioni di Ateneo	D	976,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		800,00
.././200n	Erario c/IVA istituzionale intra/extra UE c/liquidazione	A		176,00

Caso acquisto in attività commerciale di beni da fornitore di un paese Extra UE

Si consideri, in ambito di attività commerciale il caso di un acquisto di materiali di consumo per attrezzature informatiche per un ammontare di 700 euro. L'Ateneo provvede direttamente a sdoganare la partita di materiali versando l'IVA in dogana. Per l'anno corrente si ipotizza un pro rata di detraibilità dell'88%. Una rappresentazione semplificata delle scritture contabili che scaturiscono da queste operazioni è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Acquisto altri materiali	D	700,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		700,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Iva a credito	D	154,00	
.././200n	Depositi bancari	A		154,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	IVA indetraibile (pro rata)	D	18,48	
.././200n	Iva a credito	A		18,48

Con la prima scrittura si rileva il costo di acquisto dei materiali e il debito verso il fornitore. Con la seconda scrittura si rileva l'ammontare dell'IVA pagata in dogana che costituisce IVA a credito e con la terza si rettifica quest'ultimo importo per la quota di IVA indetraibile dovuta al pro rata.

Caso acquisto in attività commerciale di servizi da fornitore di un paese Extra UE

Si consideri, in ambito di attività commerciale il caso di un acquisto di un servizio di revisione linguistica reso da un fornitore Extra UE. L'importo pattuito per il servizio è di 200 euro. In questo caso si emette un'autofattura di acquisto per rilevare l'IVA per cui si ipotizza di applicare l'aliquota del 22% e che il pro rata di detraibilità sia dell'88%. Da questa operazione, il software contabilità genera le seguenti scritture contabili:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Altri servizi da terzi	D	300,00	
.././200n	IVA a credito	D	58,08	
.././200n	IVA indetraibile (pro rata)	D	7,92	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		366,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso fornitori	D	66,00	
.././200n	IVA a debito	A		66,00

Capitolo 5 – Il costo del personale

Nel D.I. 19/2014 non vi è alcun riferimento diretto al costo del personale e alle relative passività se non negli schemi di bilancio. Per cui secondo le disposizioni dell'art. 1 comma 3 del medesimo decreto, in mancanza di specifiche disposizioni si fa riferimento alle disposizioni del Codice Civile e ai Principi Contabili Nazionali emanati dall'OIC.

Il tema del costo del personale non è trattato direttamente neanche nella versione integrale e coordinata del Manuale Tecnico Operativo che ne parla però indirettamente quando tratta dei Fondi per rischi e oneri attinenti gli oneri del personale o quando contempla i costi del personale tra i costi suscettibili di capitalizzazione nella produzione interna di immobilizzazioni immateriali e materiali.

Assume invece un certo rilievo la pubblicazione da parte della Commissione COEP delle Note Tecniche n. 1 attinenti la "Tipologia delle voci di ricavi e costi nel conto economico" che definiscono, seppur sinteticamente, i contenuti delle voci relative al costo del personale previste nello schema di Conto Economico¹⁹.

5.1. I contenuti del costo del personale nel bilancio delle università

Nella tabella che segue sono messe a confronto le voci del Conto Economico riferibili al costo del personale nello schema di Conto Economico previsto dal D.I. 19/2014 e in quello civilistico.

I costi del personale in conto economico

Secondo il D.I. 19/2014			Secondo il Codice Civile		
B)		Costi operativi	B)		Costi della produzione
...
B) VIII		Costi del personale	B) 9)		Per il personale
B) VIII 1)		Costi del personale dedicato alla didattica e alla ricerca		a)	Salari e stipendi
	a)	Docenti/ricercatori		b)	Oneri sociali
	b)	Collaborazioni scientifiche (collaboratori, assegnisti, ecc.)		c)	Trattamento di fine rapporto
	c)	Docenti a contratto		d)	Trattamento di quiescenza e simili
	d)	Esperti linguistici		e)	Altri costi
	e)	Altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca			
B) VIII 2)		Costi del personale dirigente e tecnico-amministrativo			
B) XI		Accantonamenti per rischi e oneri			

La considerazione tra le voci attinenti il personale degli accantonamenti per rischi e oneri nei bilanci universitari, sebbene non siano componenti del costo del personale, non si evince dall'analisi dello

¹⁹ Le Note Tecniche n. 1 danno anche chiara indicazione circa l'esclusione dell'IRAP sul costo del personale dal costo del personale stesso e sulla sua collocazione in Conto Economico alla voce F) IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO CORRENTI, DIFFERITE, ANTICIPATE.

schema di conto economico previsto dal D.I. 19/2014, ma è confermata, come evidenziato in precedenza, dal Manuale Tecnico Operativo.

Nello schema del D.I. 19/2014 il costo del personale è articolato in due livelli: al primo livello (numero arabo) vi è la distinzione tra costo del personale dedicato alla didattica e alla ricerca e costo del personale dirigente e tecnico-amministrativo e, al secondo livello (lettera minuscola) per il personale dedicato alla didattica e alla ricerca, vi è una suddivisione ulteriore che evidenzia le diverse tipologie di figure di personale impegnato nelle attività “core” degli atenei.

Dal confronto dell’esposizione delle voci nei due schemi si evidenzia, per i bilanci universitari, una nozione di personale più ampia di quella civilistica che fa riferimento solo al personale dipendente e a quello interinale: si pensi ad esempio, per gli atenei con riferimento al personale dedicato alla didattica e alla ricerca, al caso dei collaboratori ed assegnisti nell’ambito delle collaborazioni scientifiche, dei docenti a contratto, eccetera.

Manca nei bilanci universitari una suddivisione per natura (stipendi, oneri sociali, trattamento di fine rapporto, eccetera) delle voci che vanno a comporre il costo del personale così come invece evidenziato nello schema di conto economico civilistico.

Sicuramente vanno comprese nel costo del personale le componenti della retribuzione e degli oneri previdenziali e di sicurezza sociale ma per poter delineare con maggior precisione il contenuto della voce costo del personale bisogna considerare altre voci evidenziate nello schema civilistico ed in particolare il TFR e gli altri costi del personale.

Può essere utile un rapido esame dei costi previsti per le voci civilistiche come evidenziato nella tabella successiva.

Contenuto delle voci del costo del personale secondo il codice civile e i principi contabili dell’OIC

Voci	Contenuti
B.9 Per il personale	Costi sostenuti nel corso dell’esercizio per il personale dipendente, ivi incluso il lavoro interinale.
B.9.a. Salari e stipendi	Salari e stipendi (comprensivi di tutti gli elementi fissi e variabili che entrano a comporre la retribuzione per legge e/o per contratto) comprensivi delle quote maturate e non corrisposte relative a mensilità aggiuntive e ferie maturate e non godute, al lordo di ritenute per imposte ed oneri sociali a carico del dipendente. Si comprendono anche i compensi per il lavoro straordinario, le indennità e tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda risultante in busta paga (es: indennità per rischio, indennità sostitutiva di mensa, indennità di trasferta, indennità di mancato preavviso, premi aziendali, ecc.).
B.9.b. Oneri sociali	Oneri a carico dell’impresa da corrispondere ai vari enti previdenziali ed assicurativi (INPS, INAIL, INPDAl, ecc.), al netto degli importi “fiscalizzati” in base alle disposizioni di legge sulla fiscalizzazione degli oneri sociali. Si comprendono anche gli oneri sociali afferenti le quote delle mensilità aggiuntive e ferie non godute maturate ma non corrisposte.
B.9.c. Trattamento di fine rapporto	Accantonamento, di competenza dell’esercizio, per il trattamento di fine rapporto (TFR) a favore dei dipendenti ai sensi dell’art. 2120 del codice civile. Comprende anche l’importo del TFR maturato a favore di dipendenti il cui rapporto di lavoro è venuto a cessare nel corso dell’esercizio.

B.9.d. Trattamento di quiescenza e simili	Accantonamenti ad eventuali fondi di previdenza integrativa diversi dal TFR e previsti in genere dai contratti collettivi di lavoro, da accordi aziendali o da norme aziendali interne.
B.9.e. Altri costi	Altri costi relativi, direttamente o indirettamente al personale dipendente, che non siano iscritti nelle precedenti sottovoci o nelle voci B.6. (costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci), B.7. (costi per servizi), B.8. (costi per il godimento di beni di terzi), o che trovano più appropriata collocazione alla voce B.14. (oneri diversi di gestione). Esempi di altri costi: indennità per prepensionamento versate al personale ed altre forme di incentivi all'esodo; quote associative versate a favore dei dipendenti – es.: quote di iscrizione ad ordini professionali, ad associazioni e circoli privati vari-; borse di studio a favore dei dipendenti e dei loro familiari; oneri di utilità sociale che si concretizzano in erogazioni dirette a favore dei dipendenti.

Di seguito alla prima, una tabella relativa a voci di costo attinenti il personale ma escluse dal costo del personale secondo le indicazioni dei principi contabili nazionali emanati dall'OIC.

Voci attinenti il personale ma escluse dal costo per il personale secondo codice civile e principi contabili dell'OIC (esempi)

Voci	Contenuti
B.6. Costi per m. p., sussidiarie, di consumo e merci	Costi per i beni destinati alle mense, asili o circoli ricreativi per il personale (vestiario, generi alimentari, farmaci, oggetti per regali).
B.7. Costi per servizi	Costi per il personale distaccato presso l'azienda e dipendente da altre aziende (il corrispondente ricavo, per l'azienda da cui dipende il personale distaccato, è classificabile negli altri proventi e ricavi diversi). Costi per prestazioni di personale esterno ed altre prestazioni d'opera per mense aziendale, colonie, asili, circoli ricreativi, ecc. Costi di mense gestite da terzi in base a contratti di appalto o di somministrazione o di altre forme di convenzione al netto dei costi addebitati ai dipendenti. Costi di buoni pasto distribuiti ai dipendenti. Costi per corsi di formazione a aggiornamento professionale dei dipendenti. Costi per vitto e alloggio di dipendenti in trasferta.

Si vedano nella tabella seguente le indicazioni fornite dalle Note Tecniche n.1 della Commissione COEP riguardo al contenuto delle voci di bilancio attinenti il personale.

Voci	Contenuti
B) COSTI OPERATIVI	
VIII) COSTI DEL PERSONALE	
1) Costi del personale dedicato alla didattica e alla ricerca	
a) docenti/ricercatori	Competenze fisse al personale docente/ricercatore Competenze per supplenze personale docente/ricercatore Compensi per attività commerciale al personale docente/ricercatore Competenze per indennità di rischio al personale docente/ricercatore Premialità personale docente/ricercatore Altre competenze accessorie al personale docente/ricercatore Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP)

b) collaborazioni scientifiche (collaboratori, assegnisti, ecc.)	Assegni di ricerca Collaborazioni coordinate e continuative scientifiche Collaborazioni esterne scientifiche di tipo occasionale Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP)
c) docenti a contratto	Docenti a contratto Incarichi insegnamento docenti altri atenei Contratti per attività di supporto alla didattica Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP)
d) esperti linguistici	Esperti linguistici a tempo indeterminato Esperti linguistici a tempo determinato Indennità TFR esperti linguistici Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP)
e) altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca	Altre collaborazioni per ricerca e didattica Visiting professor Operai agricoli stagionali Indennità TFR operai agricoli stagionali Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP)
2) Costi del personale dirigente e tecnico-amministrativo	Competenze fisse al personale dirigente e tecnico-amministrativo Compensi per attività commerciale al personale dirigente e tecnico/amministrativo Indennità TFR personale dirigente e PTA ²⁰ Costi per buoni pasto ²¹ Oneri previdenza integrativa Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP)

Dalla lettura congiunta delle tabelle in precedenza esposte emerge che le componenti del costo del personale per gli atenei sono:

- le competenze fisse e accessorie che costituiscono la retribuzione lorda;
- i contributi previdenziali e di sicurezza sociale obbligatori;
- l'accantonamento del TFR quando previsto;
- eventuali oneri a carico ente di previdenza integrativa per il personale dirigente e tecnico amministrativo;
- i costi dei buoni pasto per il personale dirigente e tecnico amministrativo, per i collaboratori ed esperti linguistici e per gli operai agricoli²².
- è invece escluso dal costo del personale il costo dell'IRAP determinato applicando la relativa aliquota alla retribuzione lorda in fase di liquidazione periodica degli stipendi.

Il Manuale Tecnico Operativo, trattando dei Fondi per rischi e oneri relativi al personale precisa che gli oneri per cui la determinazione dell'importo e del beneficiario fosse certa, in quanto derivante da parametri conosciuti e a favore di beneficiari definiti alla data di chiusura del bilancio o comunque prima della conclusione dell'iter per la predisposizione del progetto di bilancio da inviare in

²⁰ Non risulta che al personale dirigente e al personale tecnico-amministrativo spetti un'indennità di trattamento di fine rapporto con oneri a carico dell'ateneo.

²¹ Il beneficio dei buoni pasto spetta non solo al personale dirigente e tecnico-amministrativo ma anche ai collaboratori ed esperti linguistici e agli operai agricoli.

²² Questa voce è esclusa dal costo del personale in analogia a quanto avviene per il costo del personale nel bilancio civilistico e inclusa tra gli Altri costi.

approvazione, dovranno essere considerati tra i costi del personale e registrati in contropartita a una voce di debito nello Stato patrimoniale (e non tra i Fondi per rischi e oneri).

Sono compresi tra questi i costi, a titolo esemplificativo, relativi a ore straordinarie prestate entro l'esercizio ma destinate ad essere pagate in quello successivo e i costi per ferie e permessi maturati ma non goduti ancorché destinati a non essere monetizzati nei successivi esercizi.

5.2. Il costo del lavoro dipendente

Per illustrare il flusso contabile relativo al costo del personale si considera qui il caso delle retribuzioni del personale dipendente, nonostante nelle università, come indicato sopra, la nozione di costo del personale sia ampia e comprenda, anche per quest'ultimo forme di compenso, diverse dalla retribuzione vera e propria (i compensi per l'attività commerciale).

Rientrano nella nozione di personale dipendente, tra il personale dedicato alla didattica e alla ricerca, i docenti e ricercatori, i collaboratori ed esperti linguisti e lavoratori agricoli. A tali categorie si aggiunge il personale dirigente e tecnico-amministrativo. Si comprende sia il personale a tempo indeterminato che quello a tempo determinato.

La **retribuzione lorda** è il compenso dovuto al personale dipendente per le prestazioni di lavoro svolte. Le competenze si suddividono in competenze fisse e accessorie che vanno rilevate i conti distinti. La retribuzione effettivamente percepita dal lavoratore o **retribuzione netta** (o netto a pagare) è ottenuta dalla retribuzione lorda dopo la deduzione di ritenute fiscali e previdenziali a carico dipendente e di altre possibili ritenute (le ritenute extraerariali).

Il **costo del lavoro dipendente** per l'ente comprende invece²³:

- la retribuzione lorda in tutte le sue componenti che ne costituisce la voce di costo principale;
- i contributi previdenziali e di sicurezza sociale a carico dell'ente;
- l'accantonamento effettuato per il trattamento di fine rapporto (per le categorie di lavoratori per cui è dovuto).

Si esaminano separatamente questi diversi elementi.

5.2.1. La liquidazione e il pagamento delle retribuzioni

La retribuzione (in tutte le sue possibili forme) è la componente principale del "costo del personale" e si evidenzia distintamente nella busta paga o cedolino.

L'importo che viene pagato al dipendente è il risultato della somma algebrica di una serie di elementi che compongono la busta paga evidenziati nella tabella che segue.

+	Retribuzione lorda (competenze fisse e accessorie)
-	Ritenute fiscali a carico dipendenti (IRPEF)
-	Ritenute previdenziali a carico dipendenti
-	Ritenute extraerariali
=	Retribuzione netta da pagare ai dipendenti

²³ Non si prendono in considerazione gli oneri di previdenza integrativa per il personale dirigente e tecnico-amministrativo che hanno una diffusione limitata.

La somma corrisposta al lavoratore dipendente è determinata oltre che dalla retribuzione lorda (competenze fisse e accessorie) da:

- il carico fiscale che grava sulla retribuzione mensile che dipende dalle aliquote IRPEF e relative addizionali applicabili in funzione della retribuzione annua del dipendente;
- l'ammontare dei contributi previdenziali e di sicurezza sociale a carico del dipendente proporzionali alla sua retribuzione;
- la eventuale presenza di ritenute extraerariali (ad esempio trattenute sindacali, cessione del quinto, eccetera).

Si consideri, ad esempio, che siano liquidate retribuzioni al personale tecnico amministrativo per competenze fisse per 10.000 euro, ritenute fiscali a carico dipendente per 2.000 euro, ritenute previdenziali a carico dipendente per 1.000 euro e ritenute extraerariali varie per 200 euro.

La scrittura contabile è la seguente²⁴:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Competenze fisse al personale tecnico-amministrativo	D	10.000,00	
.././200n	Debiti verso Erario per IRPEF	A		2.000,00
.././200n	Debiti verso istituti previdenziali	A		1.000,00
.././200n	Debiti verso altri soggetti privati	A		200,00
.././200n	Debiti verso dipendenti	A		6.800,00

Al momento del pagamento delle retribuzioni nette, la scrittura contabile, è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso dipendenti	D	6.800,00	
.././200n	Depositi bancari	A		6.800,00

5.2.2. I contributi previdenziali a carico dell'ente e i rapporti con gli istituti previdenziali

I contributi previdenziali a carico dell'ente costituiscono una componente del costo del personale e quindi un costo di esercizio.

Supponiamo che il loro ammontare sia pari a 2.400 euro. La scrittura contabile è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Oneri a carico ente su competenze fisse al personale tecnico-amministrativo	D	2.400,00	
.././200n	Debiti verso istituti previdenziali	A		2.400,00

Il versamento agli istituti previdenziali deve tenere conto anche delle ritenute previdenziali a carico del dipendente e di eventuali altre partite a credito o debito dell'Ateneo nei confronti dell'istituto

²⁴ Una modalità di rilevazione alternativa prevede che le ritenute fiscali a carico del dipendente vengano rilevate al momento del pagamento della retribuzione netta.

previdenziale. La scrittura, considerando gli importi dell'esempio precedente contabile è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso istituti previdenziali	D	3.400,00	
.././200n	Depositi bancari	A		3.400,00

5.2.3. L'accantonamento per il trattamento di fine rapporto

L'accantonamento per il trattamento di fine rapporto è un'ulteriore componente del costo del personale che per gli atenei interessa solo le figure dei collaboratori ed esperti linguistici e degli operai agricoli e che consiste nel diritto che il dipendente matura nel tempo a ricevere una somma, al termine del periodo di lavoro, proporzionata al periodo di permanenza presso l'ente e al livello retributivo goduto.

La rilevazione di tale componente di costo si colloca nell'ambito delle operazioni di assestamento a fine esercizio. Il tema sarà trattato in modo approfondito al capitolo 23.

5.3. Compensi per attività commerciale a personale docente/ricercatore, a personale dirigente e a personale tecnico e amministrativo

I compensi per attività commerciale percepiti dal personale docente/ricercatore e dal personale dirigente e personale tecnico e amministrativo rientrano nel costo del personale delle rispettive categorie. A questo proposito si vedano le indicazioni contenute nelle Note tecniche n.1 e riepilogate in precedenza in una tabella.

Tali compensi costituiscono, ai fini fiscali, redditi assimilati al lavoro dipendente e subiscono un trattamento fiscale e in particolare previdenziale diverso (non sono soggetti a contributi previdenziali né a carico ente né a carico dipendente).

Supponiamo la liquidazione, secondo la regolamentazione interna all'Ateneo, di compensi per l'attività commerciale di un Dipartimento di Ingegneria sia a docenti e ricercatori che a personale tecnico-amministrativo. La scrittura contabile è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Compensi per attività commerciale al personale docente e ricercatore	D	3.000,00	
.././200n	Compensi per attività commerciale al personale tecnico-amministrativo	D	1.500,00	
.././200n	Debiti verso Erario per IRPEF	A		1.700,00
.././200n	Debiti verso dipendenti	A		2.800,00

L'importo corrisposto al personale è al netto delle ritenute fiscali.

5.4. I versamenti all'erario collegati al costo del personale

Ovviamente l'ente dovrà procedere periodicamente a versare all'erario le ritenute fiscali operate sulle retribuzioni dei dipendenti, ai compensi per l'attività commerciale e altre tipologie di compensi per cui svolge il ruolo di sostituto d'imposta.

Riprendendo i valori dell'esempio riferito alle retribuzioni del personale tecnico-amministrativo, al momento del versamento, la scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso Erario per IRPEF	D	2.000,00	
.././200n	Depositi bancari	A		2.000,00

Periodicamente l'ateneo deve anche determinare e poi corrispondere all'erario l'IRAP dovuta sulle retribuzioni lorde di lavoro dipendente, sui compensi per l'attività commerciale e su tutti gli altri compensi per cui è dovuta²⁵.

Ipotizzando, sempre con riferimento all'esempio precedente relativo alle competenze fisse, che in base all'aliquota vigente l'IRAP dovuta sia pari a 850 euro, la scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	IRAP su competenze fisse al personale tecnico amministrativo	D	850,00	
.././200n	Debiti verso Erario per IRAP	A		850,00

Si deve precisare che l'IRAP a carico dell'Ateneo per le retribuzioni è un costo di esercizio collocato in Conto Economico nella voce F) IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO CORRENTI, DIFFERITE, ANTICIPATE.

Al momento del versamento la scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso Erario per IRAP	D	850,00	
.././200n	Depositi bancari	A		850,00

5.5. L'utilizzo dei conti liquidazione nella procedura di contabilizzazione delle retribuzioni

In relazione alla complessità della procedura di liquidazione e contabilizzazione delle retribuzioni e della procedura per la gestione dei compensi, il software contabile in uso dall'ateneo prevede obbligatoriamente l'uso di conti liquidazione per i conti di debito verso l'Erario, verso gli Istituti Previdenziali e verso soggetti terzi per le ritenute extra erariali.

A titolo di esempio, per le ritenute fiscali (IRPEF) operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti in fase di liquidazione sarà alimentato il conto c/liquidazione e al momento del versamento prima verrà rilevata una scrittura di storno dal conto liquidazione al conto Debiti verso Erario per IRPEF e poi rilevato il versamento vero e proprio. Si vedano le seguenti scritture:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso Erario per IRPEF c/liquidazione	D	2.000,00	
.././200n	Debiti verso Erario per IRPEF	A		2.000,00

²⁵ La determinazione della quota di IRAP a carico dell'ateneo, ancorché non costituisca costo del personale ma un'imposta sul reddito a carico dell'ateneo, avviene contestualmente alla liquidazione delle retribuzioni e dei compensi per cui è dovuta.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso Erario per IRPEF	D	2.000,00	
.././200n	Depositi bancari	A		2.000,00

5.6. Altre forme di costo del personale

Il tema della rilevazione dei costi attinenti figure diverse dal personale dipendente, il cui costo rientra secondo le indicazioni del D.I. 19/2014 nel costo del personale sarà trattato nel capitolo dedicato ai compensi.

5.7. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa

Nell'art. 3, comma 4, del D.I. 19/2014 viene chiesto di indicare in Nota Integrativa:

- i principi di valutazione adottati
- ogni dettaglio delle voci di bilancio.

A ciò si aggiunge in generale l'illustrazione dell'andamento delle singole voci di costo del personale in relazione all'anno precedente.

L'art. 2427 del codice civile prevede, al n. 15) che sia esposto il numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria.

Altre informazioni attinenti il personale vanno date, in base alle indicazioni del n. 4) dell'art. 2427 del codice civile in occasione dell'analisi delle voci attinenti il trattamento di fine rapporto e i fondi per rischi e oneri (relativi al personale).

Capitolo 6 - I compensi e le missioni

6.1. I compensi

6.1.1. Definizione e classificazione dei compensi

Nella gestione amministrativa e contabile degli atenei assume un grande rilievo la gestione dei compensi che comprende i corrispettivi di servizi erogati ad un'ampia platea di soggetti, ad esempio: dipendenti per l'attività conto terzi, collaboratori coordinati e continuativi o occasionali per le attività di didattica e ricerca, assegnisti, contrattisti, docenti a contratto, professionisti per consulenze tecniche gestionali, i membri di organi istituzionali, eccetera. La gestione dei compensi comprende anche erogazioni per borse rivolte a dottorandi, specializzandi e studenti.

L'ampiezza della platea di soggetti coinvolti e la frequenza mensile in molti casi della liquidazione e pagamento dei compensi rende la loro gestione una delle attività più rilevanti della gestione amministrativa e contabile degli atenei.

Si tratta di costi che confluiscono in larga prevalenza in voci del Conto Economico distinte: tra il Costo del personale nelle sue varie articolazioni, tra i Costi per il sostegno agli studenti, tra i costi per l'Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali, negli Altri costi. Si veda la tabella che segue.

	CONTO ECONOMICO
...	...
B)	COSTI OPERATIVI
B) VIII	COSTI DEL PERSONALE
B) VIII 1)	Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica
B) VIII 1) a)	Docenti/ricercatori
B) VIII 1) b)	Collaborazioni scientifiche (collaboratori, assegnisti, ecc.)
B) VIII 1) c)	Docenti a contratto
B) VIII 1) d)	Esperti linguistici
B) VIII 1) e)	Altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca
B) VIII 2)	Costi del personale dirigente e tecnico-amministrativo
	TOTALI COSTI DEL PERSONALE
B) IX	COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE
B) IX 1)	Costi per il sostegno degli studenti
B) IX 2)	Costi per il diritto allo studio
...	...
B) IX 8)	Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali
...	...
B) IX 12)	Altri costi
...	...
	TOTALI COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE

Bisogna considerare anche la possibilità che il costo di un compenso possa essere portato ad incremento del valore di un'immobilizzazione e quindi essere contabilizzato nell'attivo dello Stato Patrimoniale come ad esempio nel caso di spese notarili per l'acquisto di un immobile o la parcella di un professionista che cura la progettazione di un intervento di recupero, eccetera.

In ogni caso ciò che accomuna tutti questi rapporti è l'operare da parte dell'Ateneo di ritenute fiscali e/o previdenziali o, per alcune erogazioni esenti, l'esigenza comunque di produrre per i percipienti una certificazione delle somme erogate come nel caso delle borse per lo svolgimento di attività di ricerca e le borse regionali per il diritto allo studio assegnate agli studenti²⁶.

Le rilevazioni in contabilità generale relative ai compensi si suddividono in due fasi: **liquidazione** e **pagamento**.

Con la fase della **liquidazione** viene rilevato il costo a carico dell'ateneo e l'importo, al netto delle eventuali ritenute fiscali e previdenziali, dovuto al soggetto che beneficia del compenso.

Con la fase del **pagamento** si procede ad estinguere il debito verso il soggetto che percepisce il compenso attraverso la corresponsione dell'importo netto dovuto.

Le scritture contabili relative alle diverse tipologie di compensi si differenziano nella fase della liquidazione in funzione dei diversi trattamenti fiscali e previdenziali. Nella tabella alla pagina seguente sono riepilogati i casi trattati nel paragrafo successivo con l'evidenza delle variabili fiscali e contributive che incidono sulle scritture contabili.

I casi trattati sono riepilogati in tabella in relazione alla voce di conto economico cui ineriscono (costo del personale, costi per il sostegno agli studenti e acquisto di servizi e consulenze tecnico gestionali).

Non si sono trattati casi relativi agli emolumenti per i membri degli organi istituzionali (compensi e/o gettoni di presenza) e i compensi per la partecipazione a commissioni di concorso. Entrambe le tipologie confluiscono in Conto Economico, tra i costi della gestione corrente, nella voce Altri costi. Il trattamento fiscale e previdenziale è vario e muta in funzione della posizione²⁷ e del profilo fiscale dei singoli soggetti.

²⁶ La stessa situazione nelle imprese si riferisce ad una gamma più ristretta di figure: essenzialmente alle fatture per le prestazioni rese dei professionisti, alla liquidazione dei corrispettivi per i collaboratori coordinati e continuativi (o a progetto) e occasionali e alla liquidazione dei compensi dovuti agli amministratori.

²⁷ I membri degli organi istituzionali possono essere professionisti iscritti o meno a cassa di previdenza, dipendenti dell'Ateneo o di altra pubblica amministrazione, studenti, eccetera.

Tabella riepilogativa dei casi trattati e variabili fiscali e previdenziali

Voce Conto Economico	Tipologia compenso	Ritenute IRPEF	Contributi previdenziali (carico ente e carico percipiente) (1)	Contributi per la sicurezza sociale (carico ente e carico percipiente) (2)	IRAP
Costo del personale	Compensi per attività c/terzi a personale docente/ricercatore	Si	No	No	Si
	Compensi per attività c/terzi a dirigenti e a personale tecnico amministrativo	Si	No	No	Si
	Assegni di ricerca	No	Si	No	No
	Collaborazioni coordinate continuative per la ricerca	Si	Si	Si	Si
	Collaborazioni occasionali per la ricerca (< di 5.000 euro)	Si	No	No	Si
	Borse di studio per lo svolgimento di attività di ricerca	No	No	No	No
	Docenti a contratto (collaborazioni coordinate e continuative)	Si	Si	Si	Si
	Docenti a contratto (professionisti titolari di partita IVA) (3)	Si	No	No	No
	Tutor (Legge 170/2003)	No	Si	No	No
Costi per il sostegno agli studenti e per il diritto allo studio	Borsa per i dottorati di ricerca	No	Si	No	No
	Contratti di formazione specialistica	No	Si	No	No
	Borsa di studio regionale per il diritto allo studio	No	No	No	No
	Collaborazioni a tempo parziale per gli studenti	No	No	No	No
Acquisto di servizi e consulenze tecnico gestionali (4)	Compensi professionisti per servizi e consulenze tecnico gestionali (3)	Si	No	No	No
	Collaborazioni coordinate continuative tecnico gestionali	Si	Si	Si	Si
	Collaborazioni occasionali tecnico gestionali (>di 5.000 euro)	Si	Si	No	Si

(1) Può trattarsi di contributi versati, ad esempio, ai seguenti istituti: INPS, INPGI ed ENPAPI

(2) Si tratta di contributi versati all'INAIL

(3) In questi casi viene emessa fattura con IVA ed eventuale rivalsa previdenziale

(4) Vi può essere anche il caso di un servizio e/o una consulenza tecnico gestionale il cui costo viene portato ad incremento del valore delle immobilizzazioni

6.1.2. Scritture contabili esemplificative relative ai compensi

6.1.2.1. I compensi che rientrano tra il costo del personale

Se si escludono i compensi per l'attività commerciale svolta dal personale docente/ricercatore e dal personale tecnico-amministrativo già trattati nel capitolo 5, tra i compensi che rientrano nel costo del personale, così come definito per le Università, vi sono quelli relativi alle collaborazioni scientifiche (collaboratori, assegnisti, ecc.), ai docenti a contratto e all'altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca.

Si illustrano alcuni casi riferibili a voci diverse del costo del personale.

Casi di compensi per collaborazioni scientifiche

Tra i casi di compensi per collaborazioni scientifiche si considerano i casi degli assegni di ricerca, delle collaborazioni coordinate continuative per la ricerca, le collaborazioni occasionali per la ricerca e le borse per lo svolgimento dell'attività di ricerca.

Caso assegni di ricerca

Si consideri il caso di un assegno di ricerca mensile di 2.000 euro. In questo caso non si applicano ritenute IRPEF ma si versano contributi previdenziali (2/3 a carico ente e 1/3 a carico percipiente), mentre l'IRAP non è dovuta. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Assegni di ricerca (comprensivo di oneri a carico ente)	D	2.449,60	
.././200n	Debiti verso assegnisti	A		1.775,20
.././200n	Debiti verso Istituti di previdenza c/liquidazione	A		674,40

Al momento del pagamento del compenso all'assegnista la scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso assegnisti	D	1775,20	
.././200n	Depositi bancari	A		1775,20

Caso Collaborazione coordinata e continuativa in attività di ricerca

Si consideri il caso di una collaborazione coordinata continuativa in attività di ricerca per cui viene corrisposto un importo mensile (lordo percipiente) di 1.500 euro. In questo caso si applicano le ritenute IRPEF, si versano contributi previdenziali e per la sicurezza sociale (2/3 a carico ente e 1/3 a carico percipiente) e l'IRAP è dovuta. Le scritture contabili saranno le seguenti:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Collaborazioni coordinate e continuative per ricerca (comprensivo di oneri a carico ente)	D	1.843,20	
.././200n	Debiti verso Erario per IRPEF c/liquidazione	A		504,79
.././200n	Debiti verso Istituti di previdenza c/liquidazione	A		505,80
.././200n	Debiti verso INAIL c/liquidazione	A		9,00
.././200n	Debiti verso altri soggetti privati	A		823,61

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Irap su collaborazioni coordinate e continuative per ricerca	D	127,50	
.././200n	Debiti verso Erario per IRAP c/liquidazione	A		127,50

Al momento del pagamento del compenso al collaboratore la scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso altri soggetti privati	D	823,61	
.././200n	Depositi bancari	A		823,61

Caso Collaborazione occasionale in attività di ricerca

Si consideri il caso di una collaborazione occasionale in attività di ricerca cui viene corrisposto un importo (lordo percipiente) di 1.290 euro (ipotesi di reddito complessivo del percipiente inferiore a 5.000 euro). In questo caso si applicano le ritenute IRPEF, non si versano contributi previdenziali e per la sicurezza sociale, mentre l'IRAP è dovuta. Le scritture contabili saranno le seguenti:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Collaborazioni occasionali per ricerca (comprensivo di oneri previdenziali a carico ente)	D	1.290,00	
.././200n	Debiti verso Erario per IRPEF c/liquidazione	A		258,00
.././200n	Debiti verso altri soggetti privati	A		1.032,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Irap su collaborazioni occasionali per ricerca	D	109,65	
.././200n	Debiti verso Erario per IRAP c/liquidazione	A		109,65

Al momento del pagamento del compenso al collaboratore occasionale la scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso altri soggetti privati	D	1.032,00	
.././200n	Depositi bancari	A		1.032,00

Caso Borsa per lo svolgimento di attività di ricerca

Si consideri il caso di un'erogazione mensile di una borsa per lo svolgimento di attività di ricerca per 1.250 euro. L'importo della borsa non è soggetto ad imposta, non sono dovuti contributi previdenziali e per la sicurezza sociale e l'IRAP non è dovuta. La scrittura al momento della liquidazione è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Borse per lo svolgimento di attività di ricerca	D	1.250,00	
.././200n	Debiti verso altri soggetti privati	A		1.250,00

Al momento del pagamento la scrittura è invece la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso altri soggetti privati	D	1.250,00	
.././200n	Depositi bancari	A		1.250,00

Casi di compensi per docenti a contratto

Docente a contratto (Collaborazione coordinata e continuativa)

Si consideri il caso di un docente a contratto con una collaborazione coordinata cui viene corrisposto, al completamento delle attività didattiche, un importo (lordo percipiente) di 2.200 euro. In questo caso si applicano ritenute IRPEF, si versano contributi previdenziali e per la sicurezza sociale (2/3 a carico ente e 1/3 a carico percipiente) e l'IRAP è dovuta. Le scritture contabili saranno le seguenti:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Docenti a contratto (comprensivo di oneri a carico ente)	D	2.704,83	
.././200n	Debiti verso Erario per IRPEF c/liquidazione	A		740,08
.././200n	Debiti verso Istituti di previdenza c/liquidazione	A		741,84
.././200n	Debiti verso INAIL c/liquidazione	A		15,40
.././200n	Debiti verso altri soggetti privati	A		1.207,51

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Irap su docenti a contratto	D	187,00	
.././200n	Debiti verso Erario per IRAP c/liquidazione	A		187,00

Al momento del pagamento del compenso al docente a contratto la scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso altri soggetti privati	D	1.207,50	
.././200n	Depositi bancari	A		1.207,50

Docente a contratto (Lavoratore autonomo – prestazione al di fuori del regime di split payment)

Si consideri il caso di un docente a contratto che è un lavoratore autonomo con partita IVA, non iscritto ad una cassa ma alla gestione separata dell'INPS, e che applica la rivalsa del 4% per i contributi previdenziali. Il compenso lordo, corrisposto al completamento delle attività didattiche è di 2.200 euro. Il professionista emette fattura al di fuori del regime di split payment per un importo pari al compenso più la rivalsa del 4%, più IVA del 22%. L'Ateneo applica le ritenute IRPEF del 20%. L'IRAP non è dovuta. In questo caso l'IVA, viene pagata al professionista che quindi esercita la rivalsa. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Docenti a contratto	D	2.791,36	
.././200n	Debiti verso Erario per IRPEF c/liquidazione	A		457,60
.././200n	Debiti verso fornitori	A		2.333,76

Al momento del pagamento del compenso al docente a contratto la scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso fornitori	D	2.333,76	
.././200n	Depositi bancari	A		2.333,76

Caso di compensi relativi ad altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca

Si consideri il caso di un tutor finanziato con fondi ministeriali cui è liquidato un importo complessivo (lordo percipiente) di 4.000 euro. In questo caso non si applicano ritenute IRPEF ma si versano contributi previdenziali (2/3 a carico ente e 1/3 a carico percipiente), mentre l'IRAP non è dovuta. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Tutor su fondi ministeriali (comprensivo di oneri a carico ente)	D	4.899,20	
.././200n	Debiti verso tutor L. 170/2003	A		3.550,40
.././200n	Debiti verso Istituti di previdenza c/liquidazione	A		1.348,80

Al momento del pagamento del compenso del compenso al tutor la scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso tutor	D	3.550,40	
.././200n	Depositi bancari	A		3.550,40

6.1.2.2. I compensi che rientrano tra i costi per il sostegno agli studenti e per il diritto allo studio

Si considerano qui le borse per il dottorato di ricerca, i contratti di forma specialistica, le borse regionali per il diritto allo studio e le collaborazioni a tempo parziale per gli studenti.

Caso borsa per il dottorato di ricerca

Si consideri il caso di una borsa per il dottorato di ricerca che prevede un'erogazione di un importo mensile di 1.136,50 euro (lordo percipiente). In questo caso non si applicano ritenute IRPEF ma si versano contributi previdenziali (2/3 a carico ente e 1/3 a carico percipiente), mentre l'IRAP non è dovuta. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Borse per dottorato di ricerca (comprensivo di oneri a carico ente)	D	1.391,99	
.././200n	Debiti verso dottorandi	A		1.008,76
.././200n	Debiti verso Istituti di previdenza c/liquidazione	A		383,23

Al momento del pagamento del compenso al dottorando la scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso dottorandi	D	1.008,76	
.././200n	Depositi bancari	A		1.008,76

Caso contratto di formazione specialistica

Si consideri il caso di un contratto di formazione specialistica che prevede un'erogazione di un importo mensile (lordo percipiente) di 666,67 euro. In questo caso non si applicano ritenute IRPEF ma si versano contributi previdenziali (2/3 a carico ente e 1/3 a carico percipiente), mentre l'IRAP non è dovuta. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Contratti di formazione specialistica (comprensivo di oneri a carico ente)	D	816,53	
.././200n	Debiti verso specializzandi	A		591,73
.././200n	Debiti verso Istituti di previdenza c/liquidazione	A		224,80

Al momento del pagamento del compenso allo specializzando la scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso specializzandi	D	591,73	
.././200n	Depositi bancari	A		591,73

Caso borsa di studio regionale

Si consideri il caso di una borsa di studio regionale per il diritto allo studio a beneficio di uno studente di un corso di laurea triennale di importo pari a euro 1.512. L'importo della borsa non è soggetto ad imposta, non sono dovuti contributi previdenziali e per la sicurezza sociale e l'IRAP non è dovuta. La scrittura al momento della liquidazione è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Borse di studio regionali	D	1.512,00	
.././200n	Debiti verso studenti	A		1.512,00

Al momento del pagamento la scrittura è invece la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso studenti	D	1.512,00	
.././200n	Depositi bancari	A		1.512,00

Caso collaborazioni studentesche a tempo parziale

Si consideri il caso di una collaborazione studentesca a tempo parziale liquidata per un importo di euro 1.200. Il compenso non è soggetto ad imposta, non sono dovuti contributi previdenziali e per la sicurezza sociale e l'IRAP non è dovuta. La scrittura al momento della liquidazione è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Collaborazioni a tempo parziale per studenti	D	1.200,00	
.././200n	Debiti verso studenti	A		1.200,00

Al momento del pagamento la scrittura è invece la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso studenti	D	1.200,00	
.././200n	Depositi bancari	A		1.200,00

6.1.2.3. I compensi che rientrano tra i costi di acquisto di servizi tecnico gestionali

I compensi che rientrano tra i costi per l'acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali sono quelli relativi a prestazioni di professionisti quali i notai, gli avvocati, gli ingegneri e liberi professionisti in genere. Si considerano inoltre collaborazioni coordinate continuative e collaborazioni occasionali.

Caso compenso per consulenza tecnico gestionale in attività istituzionale al di fuori del regime di split payment

Si consideri il caso della liquidazione di un compenso per una consulenza in materia fiscale ad un dottore commercialista per un ammontare di 5.000 euro, più 4% di rivalsa per i contributi

previdenziali, più IVA del 22%. Si applicano le ritenute IRPEF. La fattura è emessa al di fuori del regime di split payment. In questo caso l'IVA, viene pagata al professionista che quindi esercita la rivalsa. La scrittura contabile è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Incarichi per attività tecnico gestionali (istituzionale)	D	6.344,00	
.././200n	Debiti verso Erario per IRPEF c/liquidazione	A		1.000,00
.././200n	Debiti verso fornitori	A		5.344,00

Al momento del pagamento del compenso al professionista la scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso fornitori	D	5.344,00	
.././200n	Depositi bancari	A		5.344,00

Caso compenso a professionista in ambito attività commerciale al di fuori del regime split payment

Si consideri il caso di una prestazione professionale di un ingegnere utilizzata nell'ambito dell'attività commerciale. Il compenso è stato definito per un ammontare di 3.000 euro più 4% di rivalsa per i contributi previdenziali, più IVA del 22 % e pro rata di detraibilità dell'88%. Si applicano le ritenute IRPEF. La fattura è emessa al di fuori del regime di split payment. In questo caso l'IVA, viene pagata al professionista che quindi esercita la rivalsa. Le scritture contabili saranno le seguenti:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Incarichi per attività tecnico gestionali (commerciale)	D	3.120,00	
.././200n	IVA a credito	D	604,03	
.././200n	IVA indetraibile (pro rata)	D	82,37	
.././200n	Debiti verso Erario per IRPEF c/liquidazione	A		600,00
.././200n	Debiti verso fornitori	A		3206,40

Al momento del pagamento del compenso al professionista la scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso fornitori	D	3.206,40	
.././200n	Depositi bancari	A		3.206,40

Caso compenso professionista ad incremento del valore di un'immobilizzazione al di fuori del regime split payment – ambito istituzionale

Si consideri il caso di un'attività di progettazione svolta da un professionista (ingegnere) per un'attività di recupero e riqualificazione di un edificio di terzi in uso da parte dell'ateneo. I costi, ad intervento concluso, sono suscettibili di capitalizzazione come Migliorie su beni di terzi e quindi saranno sottoposti ad ammortamento, ma al momento sono addebitati al conto Immobilizzazioni

immateriale in corso ed acconti. Il compenso per l'attività di progettazione è stato definito in 10.000 euro più 4% di rivalsa per i contributi previdenziali, più IVA del 22 %. Si applicano le ritenute IRPEF. La fattura è emessa al di fuori del regime di split payment. In questo caso l'IVA, viene pagata al professionista che quindi esercita la rivalsa. La scrittura contabile è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Immobilizzazioni immateriali in corso	D	12.688,00	
.././200n	Debiti verso Erario per IRPEF c/liquidazione	A		2.000,00
.././200n	Debiti verso fornitori	A		10.688,00

Al momento del pagamento del compenso al professionista la scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso fornitori	D	10.688,00	
.././200n	Depositi bancari	A		10.688,00

Caso collaborazione coordinata e continuativa in ambito tecnico gestionale

Si consideri il caso di una collaborazione coordinata continuativa a supporto degli uffici dell'Amministrazione Centrale per cui viene corrisposto un importo mensile (lordo percipiente) di 1.800 euro. In questo caso si applicano ritenute IRPEF, si versano contributi previdenziali e per la sicurezza sociale (2/3 a carico ente e 1/3 a carico percipiente) e l'IRAP è dovuta. Le scritture contabili sono le seguenti:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Collaborazioni coordinate e continuative per attività tecnico gestionali (comprensivo di oneri a carico ente)	D	2.209,44	
.././200n	Debiti verso Erario per IRPEF c/liquidazione	A		606,21
.././200n	Debiti verso Istituti di previdenza c/liquidazione	A		606,96
.././200n	Debiti verso INAIL c/liquidazione	A		7,20
.././200n	Debiti verso altri soggetti privati	A		989,07

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Irap su collaborazioni coordinate e continuative per attività tecnico gestionali	D	153,00	
.././200n	Debiti verso Erario per IRAP c/liquidazione	A		153,00

Al momento del pagamento al collaboratore la scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso altri soggetti privati	D	989,07	
.././200n	Depositi bancari	A		989,07

Caso collaborazione occasionale in ambito tecnico gestionale

Si consideri il caso di una collaborazione occasionale in attività tecnico gestionale a supporto del Centro di Ateneo per le Biblioteche per cui viene corrisposto un importo (lordo percipiente) di 2.000 euro (ipotesi di reddito complessivo del percipiente superiore a 5.000 euro). In questo caso si applicano ritenute IRPEF, si versano contributi previdenziali ed anche l'IRAP è dovuta. Le scritture contabili saranno le seguenti:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Collaborazioni occasionali per attività tecnico gestionali (comprensivo di oneri a carico ente)	D	2.449,60	
.././200n	Debiti verso Erario per IRPEF c/liquidazione	A		674,58
.././200n	Debiti verso Istituti di previdenza c/liquidazione	A		674,40
.././200n	Debiti verso altri soggetti privati	A		1.100,62

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Irapp su collaborazioni occasionali per attività tecnico gestionali	D	170,00	
.././200n	Debiti verso Erario per IRAP c/liquidazione	A		170,00

Al momento del pagamento al collaboratore occasionale la scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso altri soggetti privati	D	1.100,62	
.././200n	Depositi bancari	A		1.100,62

6.1.3. Le scritture contabili di fine esercizio

A fine esercizio, ai fini del rispetto del principio di competenza economica, è necessario rilevare i costi dei compensi dovuti per le prestazioni rese entro la fine dell'esercizio o le erogazioni riferite all'esercizio in chiusura (borse di studio) a prescindere dal fatto che sia stato eseguito il pagamento.

Si dovranno pertanto registrare le opportune scritture di integrazione quali: la rilevazione di fatture da ricevere per compensi da liquidare; la rilevazione dei costi e dei debiti per i compensi relativi a dottorandi, specializzandi, contrattisti e tutor di competenza del mese di dicembre o di mesi precedenti ma pagati a gennaio.

Potranno essere determinati ratei e risconti rilevati per determinare la quota di competenza dell'esercizio dei compensi che maturano nel corso del tempo erogati o da erogare (ad esempio le borse di studio regionali pagate entro od oltre la chiusura dell'esercizio).

Ci potranno infine essere anche accantonamenti a fondi per rischi e oneri volti a coprire i costi di compensi di competenza dell'esercizio in chiusura che verranno liquidati e pagati nei futuri esercizi (si veda il caso del Fondo spese per corsi professioni sanitarie descritto nel capitolo 22).

6.2. Le missioni

6.2.1. Definizione e classificazione delle missioni

Per la varietà dei soggetti interessati e la numerosità di casi anche la gestione delle missioni, oltre a quella dei compensi, assume un innegabile rilievo nella gestione amministrativa e contabile degli Atenei.

Il Regolamento di Ateneo per le Missioni stabilisce che: “Per missione si intende la prestazione di un'attività svolta nell'interesse dell'Ateneo fuori dalla ordinaria sede di servizio, sia nel territorio nazionale che all'estero”.

Secondo il Regolamento di Ateneo per le Missioni, articolo 3, comma 1, i soggetti che hanno titolo al conferimento di incarichi di missioni sono molteplici ed in particolare:

- a) i docenti dell'Ateneo;
- b) il personale tecnico amministrativo;
- c) gli assegnisti;
- d) i borsisti;
- e) i dottorandi di ricerca;
- f) i dipendenti di altre Università italiane e straniere e di altre amministrazioni pubbliche incaricati di espletare attività nell'interesse dell'Ateneo. In questo caso per sede di servizio si intende la sede in cui i soggetti interessati svolgono ordinariamente la loro attività;
- g) qualsiasi altro soggetto che, a norma di legge, possa essere inserito in programmi di ricerca;
- h) tutti coloro che, italiani o stranieri, hanno un rapporto formalizzato di collaborazione con l'Ateneo, in relazione alle attività oggetto del rapporto;
- i) gli studenti, su proposta del docente relatore di tesi e previa approvazione del Consiglio di corso di studio.

I costi per le missioni vanno esposti in Conto Economico tra i Costi della gestione corrente alla voce 12) Altri costi. Si veda la tabella che segue.

CONTO ECONOMICO	
...	...
B)	COSTI OPERATIVI
...	...
B) IX	COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE
...	...
B) IX 12)	Altri costi
...	...

Per rispondere alle esigenze informative interne relative ai costi per le missioni si sono individuati conti distinti per: le missioni per funzionamento apparato amministrativo, le missioni e rimborsi

spese per attività istituzionale su territorio nazionale, le missioni e rimborsi spese per attività istituzionale all'estero, nonché infine le missioni e rimborsi spese per attività commerciale²⁸.

La gestione amministrativa e contabile delle missioni prevede due momenti o fasi: la liquidazione e il pagamento.

Nella fase di **liquidazione** viene rilevato il costo a carico dell'Ateneo e l'importo, al netto delle eventuali ritenute, dovuto al soggetto cui è stato conferito l'incarico della missione.

In questa fase si deve tener conto anche di eventuali anticipi richiesti dal soggetto incaricato della missione e concessi dall'Ateneo²⁹. Il versamento da parte dell'Ateneo dell'anticipo non comporta il sostenimento di un costo ma solo una movimentazione finanziaria in uscita con il sorgere di un credito per l'anticipo concesso (si vedano le esemplificazioni al paragrafo successivo).

Il Regolamento di Ateneo per le Missioni prevede che il trattamento economico di rimborso delle spese può avvenire secondo due diverse tipologie: il rimborso analitico e il rimborso forfetario (trattamento alternativo di missione). Per le missioni nel territorio nazionale si applica il rimborso analitico mentre per le missioni all'estero il rimborso può avvenire, a scelta dell'interessato applicando l'una o l'altra modalità.

Per rimborso analitico si intende il rimborso di tutte le spese di trasporto, di alloggio, di vitto, di iscrizione a convegni o di altro tipo specifico, effettivamente sostenute per compiere la missione e adeguatamente documentate secondo quanto previsto nel Regolamento stesso.

Il rimborso forfetario, ammesso per le sole missioni all'estero di durata superiore a un giorno, prevede, per ogni ventiquattro ore compiute di missione, l'erogazione, in aggiunta alle spese di trasporto documentate, di un "trattamento alternativo di missione", consistente nella corresponsione di una somma, a titolo di rimborso omnicomprensivo.

La fase di liquidazione è supportata dal software di contabilità tramite un modulo "**Missioni**" che consente la determinazione di quanto dovuto al soggetto al rientro dalla missione, previa presentazione della documentazione prevista, come trattamento economico di rimborso della missione³⁰.

L'avvenuta liquidazione consente la contabilizzazione dei costi della missione e di procedere con la successiva fase del **pagamento** attraverso cui si procede al rimborso del soggetto incaricato alla

²⁸ I costi per le missioni possono essere contabilizzati, anche se con minor frequenza, nei conti Rimborsi spese viaggi mobilità dottorandi, Formazione personale tecnico-amministrativo e Mobilità personale docente e tecnico-amministrativo nell'ambito di scambi culturali e rapporti con l'estero.

²⁹ Secondo i commi 2 e 3 dell'art. 18 del Regolamento Missioni di Ateneo: "Il personale incaricato di effettuare una missione ha facoltà di richiedere una anticipazione di importo non superiore al settantacinque per cento del costo presunto spettante per la missione. L'anticipazione delle spese di missione è concessa, su richiesta contestuale alla domanda di autorizzazione della missione, solo ai soggetti di cui all'articolo 3 per i quali è possibile il recupero dell'indebito anticipo dallo stipendio, dal compenso o dalla provvidenza, entro i limiti di capienza della spesa da erogare."

³⁰ Il sistema determina quanto dovuto al soggetto tenendo conto sia dei limiti fissati dal Regolamento Missioni dell'Ateneo (es. importi massimi rimborsabili per alcune tipologie di spesa), sia dei limiti fissati dal TUIR per definire le eventuali somme imponibili ai fini fiscali.

missione o al recupero dell'eventuale anticipo concesso eccedente le somme effettivamente spese e rendicontate.

6.2.2. Scritture contabili esemplificative relative alle missioni

Si propongono di seguito le scritture contabili riferite a missioni e anticipi di missione per il personale dipendente³¹.

Caso missione senza richiesta di anticipo in denaro

La liquidazione della missione avviene dopo la conclusione della stessa e previa presentazione di tutta la documentazione necessaria. Si ipotizzi il caso di una missione, per attività istituzionale, svolta da un docente nel territorio nazionale per cui si liquida un importo di euro 1.250.

Al momento della liquidazione la scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Missioni e rimborsi spese per attività istituzionale su territorio nazionale	D	1.250,00	
.././200n	Debiti verso dipendenti	A		1.250,00

Successivamente, al momento del pagamento la scrittura è invece la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso dipendenti	D	1.250,00	
.././200n	Depositi bancari	A		1.250,00

Caso missione con anticipo di denaro

Si ipotizzi il caso di un docente che richiede un anticipo pari al 75% dei costi presunti per una missione in Germania che sono pari a 2.000 euro. L'importo viene trasferito sul c/c personale del docente.

Al momento della corresponsione dell'anticipo la scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti per anticipi missioni	D	1.500,00	
.././200n	Depositi bancari	A		1.500,00

³¹ Le scritture mantengono la stessa logica se i rimborsi per le missioni sono presentati da altri soggetti aventi titolo al conferimento dell'incarico di missione. Potranno invece eventualmente cambiare i conti relativi ai costi in relazione all'oggetto o possono cambiare i conti relativi ai debiti in funzione della tipologia del soggetto.

In questo momento non è rilevato alcun costo ma solo il credito dell'ateneo nei confronti del docente per l'anticipo versato³².

Al momento della liquidazione della missione e quindi della definizione dei costi effettivi o comunque del rimborso forfetario possono presentarsi due situazioni: i costi per la missione risultano superiori all'anticipo corrisposto oppure i costi sostenuti risultano interamente coperti dall'anticipo.

Supponiamo che al termine della missione, sulla base della documentazione presentata, l'importo della missione sia liquidato per 1.800 euro. La scrittura contabile è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Missioni e rimborsi spese per attività istituzionale all'estero	D	1.800,00	
.././200n	Crediti per anticipi missioni	A		1.500,00
.././200n	Debiti verso dipendenti	A		300,00

Al momento del pagamento della quota dovuta data dai costi della missione al netto dell'anticipo inizialmente versato, la scrittura è invece la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso dipendenti	D	300,00	
.././200n	Depositi bancari	A		300,00

Supponiamo ora diversamente, che al termine della missione, sulla base della documentazione presentata, per effetto di una durata della missione inferiore a quanto inizialmente previsto, l'importo della missione sia liquidato per 1.300 euro. La scrittura contabile è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Missioni e rimborsi spese per attività istituzionale all'estero	D	1.300,00	
.././200n	Crediti per anticipi missioni	A		1.300,00

Ad evidenza il conto Crediti per anticipi missioni rimane aperto per 200 euro fino alla restituzione della somma da parte del docente incaricato della missione. Se il docente versa il denaro all'Ateneo tramite bonifico l'incasso verrà rilevato in dare del conto Depositi bancari. La scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Depositi bancari	D	200,00	
.././200n	Crediti per anticipi missioni	A		200,00

³² Bisogna segnalare che il software di contabilità attualmente in uso per proprie esigenze tecniche richiede, per procedere al versamento dell'anticipo al soggetto incaricato della missione, di rilevare un debito verso lo stesso che poi viene estinto con il pagamento.

Nel caso di mancata presentazione della documentazione relativa alla missione, nei termini stabiliti dal regolamento, l'Ateneo si riserva la facoltà di recuperare l'eventuale anticipo erogato direttamente sullo stipendio, sul compenso o sulla provvidenza in sede della prima erogazione utile.

Coloro che ottenuta l'anticipazione siano impossibilitati ad effettuare la missione, debbono provvedere alla restituzione dell'anticipo ricevuto entro e non oltre 10 giorni dalla data in cui avrebbe dovuto aver inizio la missione. Se la restituzione non avviene nei termini stabiliti dal Regolamento l'Ateneo può procedere al recupero dell'anticipo nelle modalità indicate per il caso di mancata presentazione della documentazione.

6.2.3. Le scritture contabili di fine esercizio

A fine esercizio, è necessario rilevare i costi delle missioni di competenza dell'esercizio, a prescindere dal fatto che non sia avvenuto il pagamento. Si dovranno pertanto registrare le opportune scritture di integrazione che rilevino i costi per le missioni di competenza dell'esercizio e i debiti verso i soggetti cui i rimborsi per le missioni sono dovuti.

Il Regolamento di Ateneo per le Missioni facilita le operazioni contabili di chiusura attinenti le missioni prevedendo che il rendiconto della missione sia presentato entro un termine massimo di novanta giorni dalla data di conclusione della stessa e comunque entro e non oltre il 31 gennaio dell'anno successivo a quello in cui la missione si è svolta.³³

6.3. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa

Non ci sono informazioni specifiche richieste in nota integrativa per i compensi se si escludono le informazioni di rispetto dei vincoli di legge per le spese per indennità, compensi e gettoni di presenza relativi agli organi.

Le diverse tipologie di compensi confluiscono, come si è visto, in una pluralità di voci di costo tra i costi del personale, i costi per il sostegno degli studenti, i costi per servizi e collaborazioni tecnico-gestionali e tra gli altri costi.

I costi relativi alle missioni sono collocati tra gli altri costi ed il loro ammontare e andamento può opportunamente essere evidenziato in Nota Integrativa in relazione all'illustrazione del dettaglio di tale voce.

³³ Il Regolamento prevede anche che, decorsi tali termini, non sia più possibile presentare domanda di rimborso e l'Ateneo proceda al recupero delle eventuali somme già anticipate.

Capitolo 7 – Le immobilizzazioni tecniche e finanziarie

7.1. Definizione e prime classificazioni delle immobilizzazioni

Si possono individuare due grandi categorie di immobilizzazioni: **immobilizzazioni tecniche** ed **immobilizzazioni finanziarie**. Le prime rappresentano la struttura tecnico-operativa impiegata nella gestione caratteristica³⁴ delle aziende e quindi anche degli atenei e a loro volta si distinguono in immobilizzazioni materiali e immobilizzazioni immateriali.

Le **immobilizzazioni materiali** rappresentano le tipiche immobilizzazioni tecniche e sono costituite da terreni, fabbricati, impianti, macchinari, attrezzature, mobili e arredi, automezzi, eccetera. Nel caso degli atenei si rileva la peculiare presenza, ad esempio, del patrimonio librario, delle opere d'arte, museali e d'antiquariato e delle attrezzature scientifiche.

Le **immobilizzazioni immateriali** che sono pure classificabili tra le immobilizzazioni tecniche e sono attività (elementi dell'attivo) caratterizzate di norma dalla mancanza di tangibilità. Esse sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo ma manifestano dei benefici economici futuri lungo un arco temporale che comprende più esercizi³⁵. Le tipologie principali di immobilizzazioni immateriali presenti negli atenei possono essere: i beni immateriali e gli oneri pluriennali.

I **beni immateriali** sono beni privi di consistenza fisica, identificabili individualmente e sono costituiti di norma da diritti giuridicamente tutelati. Essi comprendono diritti di brevetto industriale, diritti di utilizzazione delle opere di ingegno, licenze, concessioni, marchi e diritti simili.

Gli **oneri pluriennali** sono costi che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti e sono diversi dai beni immateriali e dall'avviamento³⁶. Per gli oneri pluriennali è più difficilmente dimostrabile l'utilità pluriennale ovvero i benefici futuri attesi rispetto ai beni immateriali. Essi sono costituiti dai costi di impianto ed ampliamento, i costi di sviluppo ed altri possibili costi che soddisfino la definizione di onere pluriennale.

Le partecipazioni sono la principale tipologia di **immobilizzazioni finanziarie** negli atenei. Secondo l'art. 4. c.1 lettera c), primo capoverso, del DI 19/2014: "Nello specifico degli atenei rientrano nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie le partecipazioni destinate ad investimento durevole"³⁷. Il Manuale Tecnico Operativo però, nel capitolo dedicato alle immobilizzazioni finanziarie contempla

³⁴ In realtà possono essere presenti temporaneamente o in modo permanente delle immobilizzazioni non impiegate nella gestione caratteristica dell'Ateneo ma che sono invece deputate a produrre proventi volti a incrementare le risorse disponibili per la didattica e/o la ricerca quali immobili provenienti da lasciti o immobili non più funzionali per l'utilizzo nella gestione caratteristica dell'Ateneo.

³⁵ Per benefici economici futuri si intendono ricavi originati dalla vendita di beni o servizi o comunque i proventi acquisiti dagli atenei attraverso lo svolgimento dell'attività di didattica e ricerca, risparmi di costo o altri benefici derivanti dall'utilizzo dell'attività immateriale da parte dell'ateneo.

³⁶ Una tipologia di immobilizzazione immateriali presente nelle imprese ma non riscontrabile o comunque distante dalla realtà degli atenei è data dall'avviamento. Secondo il principio contabile OIC n. 24 "L'avviamento è l'attitudine dell'azienda a produrre utili che derivino o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso di beni aziendali acquisisce rispetto alla somma del valore dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione delle risorse in modo efficiente".

³⁷ Si fa riferimento alla versione integrale e coordinata adottata con Decreto Direttoriale n. 1841 del 26 luglio 2017.

la presenza di altre fattispecie quali i crediti con l'indicazione in particolare dei crediti per cauzioni versate e anche la possibile presenza, seppure non diffusa negli atenei, di altri titoli.

Si vedano nella tabella seguente le voci relative alle immobilizzazioni prese in considerazione dallo schema di Stato Patrimoniale allegato al D.l. 19/2014 successivamente sottoposto a revisione dal D.l. 394/2017.

STATO PATRIMONIALE	
A)	IMMOBILIZZAZIONI
I	IMMATERIALI
I 1)	Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo
I 2)	Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno
I 3)	Concessioni, licenze, marchi, e diritti simili
I 4)	Immobilizzazioni in corso ed acconti
I 5)	Altre immobilizzazioni immateriali
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI
II	MATERIALI
II) 1)	Terreni e fabbricati
II) 2)	Impianti e attrezzature
II) 3)	Attrezzature scientifiche
II) 4)	Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali
II) 5)	Mobili e arredi
II) 6)	Immobilizzazioni in corso ed acconti
II) 7)	Altre immobilizzazioni materiali
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI
III	FINANZIARIE
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (A)

L'analisi dei contenuti delle singole voci sarà condotta nei successivi capitoli 15 e 16 che trattano rispettivamente della valutazione e rilevazioni di fine esercizio delle immobilizzazioni tecniche e di quelle finanziarie. Di seguito si tratta delle operazioni di esercizio relative alle immobilizzazioni.

7.2. Il ciclo di vita delle immobilizzazioni tecniche

Se si guarda al ciclo di vita delle immobilizzazioni tecniche si possono individuare tre fasi rilevanti con riguardo alla contabilizzazione delle operazioni che riguardano questo tipo di fattori produttivi che sono:

- l'acquisizione;
- l'utilizzo;
- la dismissione.

Con l'**acquisizione** l'immobilizzazione entra a far parte della combinazione di fattori produttivi disponibili per lo svolgimento della gestione. L'acquisizione può avvenire mediante tre modalità principali³⁸:

- per acquisto a titolo oneroso da fornitori esterni;
- per acquisizione a titolo gratuito;
- per costruzione interna mediante utilizzo di fattori produttivi aziendali.

Le diverse modalità di acquisizione comportano, come si vedrà successivamente, diverse modalità di individuazione dei valori di iscrizione del bene nell'attivo dello stato patrimoniale.

L'**utilizzo** dell'immobilizzazione materiale o immateriale si caratterizza per la cessione graduale nel tempo di utilità ai processi produttivi; questa partecipazione ai processi produttivi del fattore produttivo pluriennale si manifesta, sotto il profilo economico, nella determinazione di una quota del valore originario che partecipa alla formazione del risultato economico dell'esercizio. Tale quota è denominata **quota di ammortamento** e ammortamento è il processo di ripartizione del valore del bene per gli esercizi della vita utile.

Successivamente all'acquisizione e quindi durante il periodo di utilizzo dell'immobilizzazione possono essere sostenuti i costi volti a mantenere o ristabilire i benefici economici originariamente attesi per un'immobilizzazione (**costi di manutenzione ordinaria**), i costi volti a porre rimedio a delle rotture (**costi di riparazione**) o dei costi per interventi volti all'ampliamento, ammodernamento o miglioramento di elementi strutturali dell'immobilizzazione che si traducono in aumento significativo e tangibile di capacità produttiva, di efficienza, di qualità dei prodotti ottenibili, di sicurezza o di vita utile (**manutenzione straordinaria**).

Infine la **dismissione**, ovvero l'esclusione dell'immobilizzazione dalla combinazione di fattori produttivi utilizzati per lo svolgimento della gestione quando ha esaurito la sua utilità per obsolescenza o altro motivo. In questi casi si procede allo scarico del bene dalla gestione inventariale e dal libro cespiti. Si procede ovviamente allo scarico del bene anche nel caso del ritiro in permuta da parte di un fornitore di una nuova immobilizzazione o, fatto molto meno frequente, nel caso della vendita dell'immobilizzazione.

Si esaminano di seguito le scritture contabili relative ai diversi momenti del ciclo di vita.

7.2.1. L'acquisizione delle immobilizzazioni tecniche

Si esaminano di seguito le diverse modalità di acquisizione delle immobilizzazioni tecniche.

L'acquisto di immobilizzazioni

L'operazione di acquisto di immobilizzazioni è del tutto analoga a quella dell'acquisto di beni e servizi³⁹.

Per l'acquisto di un'attrezzatura scientifica del valore imponibile di 10.000 euro più IVA del 22% nella sfera dell'attività istituzionale e in regime di split payment la registrazione contabile è la seguente:

³⁸ Un'altra modalità è rappresentata dall'acquisto in permuta con altre immobilizzazioni.

³⁹ Per l'analisi delle diverse esemplificazioni di scritture contabili viste per l'acquisto di beni di consumo e servizi ma applicabili anche alle immobilizzazioni si rinvia al capitolo 4.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Attrezzature scientifiche	D	12.200,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		10.000,00
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		2.200,00

Del tutto analoga è pure la registrazione dell'acquisto di una immobilizzazione immateriale. Si consideri l'acquisto di un software del valore di 3.000 euro più IVA del 22% da impiegare nell'attività didattica istituzionale e in regime di split payment. La registrazione contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Prodotti software	D	3.660,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		3.000,00
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		660,00

Gli acquisti di cui sopra compiuti nella sfera dell'attività commerciale si differenziano nella sostanza per il fatto che l'IVA sugli acquisti non va ad incrementare il valore dell'immobilizzazione, sia per la quota detraibile che costituisce un credito verso l'erario sia per la quota di IVA indetraibile dovuta al pro rata che rappresenta comunque un costo⁴⁰.

Al valore di acquisto vanno portati in riduzione eventuali sconti commerciali e devono essere portati in aumento gli eventuali oneri accessori di acquisto quali ad esempio i costi di trasporto, i dazi da importazione, i costi di installazione e messa a punto, eccetera⁴¹.

L'acquisizione a titolo gratuito

L'acquisizione a titolo gratuito prevede due fattispecie: le liberalità e gli omaggi da fornitori.

Il tema delle **liberalità** aventi per oggetto immobilizzazioni materiali è trattato dall'art. 4, comma 1, lettera b), decimo capoverso del D.I. 19/2014 che è stato emendato dal successivo D.I. 394/2017.

In particolare sul tema il D.I. 19/2014 recita:

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

- se non soggetto ad ammortamento, deve essere iscritto nelle immobilizzazioni materiali, e il corrispondente valore deve essere iscritto come Provento al momento del ricevimento;

⁴⁰ In linea di principio anche la quota di IVA indetraibile dovuta al pro rata dovrebbe essere portata ad incremento del valore del bene, ma ciò non è reso possibile dalle impostazioni del software di contabilità.

⁴¹ Per una casistica più ampia delle possibili fattispecie di oneri accessori di acquisto si veda il capitolo 15 dedicato alla valutazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

- se soggetto ad ammortamento, deve essere iscritto nelle immobilizzazioni materiali con contropartita una voce di provento da riscontare opportunamente alla fine di ciascun anno, secondo il piano di ammortamento dei beni.”

Si prevede l'utilizzo di conti di provento distinti a seconda che la liberalità abbia per oggetto immobilizzazioni sottoposte o meno ad ammortamento.

Supponiamo che l'ateneo riceva in donazione un'opera d'arte di valore stimato da un esperto del settore di 10.000 euro.

La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali	D	10.000,00	
.././200n	Proventi per donazione, lascito testamentario o altro di beni non soggetti ad ammortamento	A		10.000,00

Se invece la donazione avesse per oggetto una immobilizzazione soggetta ad ammortamento, ad esempio, una attrezzatura multimediale con valore stimato di euro 4.000, la scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Attrezzature informatiche	D	4.000,00	
.././200n	Proventi per donazione, lascito testamentario o altro di beni soggetti ad ammortamento	A		4.000,00

In quest'ultimo caso il provento, a fine esercizio, va riscontato in accordo con il progredire del piano di ammortamento del bene con una tecnica analoga a quella applicata per i contributi in conto capitale o conto impianti⁴².

Si ritiene che lo stesso trattamento contabile sia applicabile, per quanto compatibile, anche per le liberalità aventi per oggetto immobilizzazioni immateriali.

Una fattispecie diversa di acquisizione a titolo gratuito delle immobilizzazioni è quella degli **omaggi da fornitori**.

Il bene perviene a titolo gratuito nell'ambito di una relazione di scambio con un soggetto terzo, i beni sono usualmente beni oggetto di produzione e/o commercializzazione da parte dei fornitori stessi e sono di norma accompagnati da una fattura che individua il valore del bene e a cui non farà seguito il pagamento del fornitore da parte dell'Ateneo che al più potrebbe essere tenuto a versare l'IVA.

Al momento in cui perviene la fattura si procede alla sua registrazione.

La registrazione della fattura per il ricevimento in omaggio di una attrezzatura informatica del valore imponibile di 1.000 euro più IVA del 22% in regime di split payment, utilizzabile nella sfera istituzionale, è la seguente:

⁴² Si veda il capitolo 11 dedicato ad illustrare il trattamento contabile dei contributi in conto capitale o conto impianti.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Attrezzature informatiche	D	1.220,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		1.000,00
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		220,00

Il debito va chiuso rilevando in contropartita un provento (ipotesi in cui l'IVA è versata dall'Ateneo)⁴³.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso fornitori	D	1.000,00	
.././200n	Omaggi da fornitori di beni di investimento	A		1.000,00

Anche in questo caso il provento, a fine esercizio, va riscontato in accordo con il progredire del piano di ammortamento del bene.

La produzione interna di immobilizzazioni

La terza modalità di acquisizione è la produzione interna di immobilizzazioni immateriali e materiali. Nel caso degli atenei esempi di produzione interna potrebbero riguardare: la produzione interna di software tutelato o non tutelato, la produzione di attrezzature scientifiche con caratteristiche e prestazioni specifiche non reperibili sul mercato, eccetera.

Nella produzione interna di immobilizzazioni possono essere utilizzati una molteplicità di fattori produttivi (lavoro, beni, servizi, eccetera) il cui costo va riferito, attraverso opportuni strumenti di rilevazione contabile, all'oggetto della produzione (ad esempio: il software, l'attrezzatura scientifica, ecc.).

La determinazione del valore della immobilizzazione comporta una capitalizzazione di costi che è una vera e propria operazione di assestamento che sarà trattata successivamente nel capitolo 15 relativo alla valutazione delle immobilizzazioni immateriali e materiali.

L'immobilizzazione ottenuta a fronte della produzione interna è sottoposta ad ammortamento con le stesse regole delle immobilizzazioni della medesima tipologia pervenute tramite acquisto o a titolo gratuito.

7.2.2. I costi che si manifestano successivamente all'acquisizione dell'immobilizzazione

I costi che si manifestano tipicamente successivamente all'acquisizione e quindi durante il periodo di utilizzo dell'immobilizzazione sono i costi di manutenzione.

Per definire il trattamento contabile dei costi di manutenzioni bisogna stabilire se:

- sono costi volti a mantenere o ristabilire i benefici economici originariamente attesi per un'immobilizzazione (costi di manutenzione ordinaria) o costi volti a porre rimedio a delle rotture (costi di riparazione);

⁴³ In realtà il software di contabilità perviene a questo risultato, in termini di rappresentazione contabile, attraverso un procedimento più macchinoso.

- oppure se sono costi per interventi volti all'ampliamento, ammodernamento o miglioramento di elementi strutturali dell'immobilizzazione che si traducono in aumento significativo e tangibile di capacità produttiva, di efficienza, di qualità dei prodotti ottenibili, di sicurezza o di vita utile (manutenzione straordinaria).

Nel primo caso si parla di manutenzione ordinaria e i relativi costi sono spesi in conto economico e classificati nella voce B) IX. 8) Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali.

L'acquisto di un servizio di manutenzione ordinaria sarà contabilizzato in analogia con l'acquisto dei servizi di cui si avvale l'Ateneo.

La registrazione di una fattura per un servizio di manutenzione ordinaria per un importo di 2.500 euro più IVA del 22% sull'impianto elettrico di uno stabile dell'ateneo (ambito di attività istituzionale, regime di split payment), sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Manutenzione ordinaria e riparazione impianti	D	3.050,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		2.500,00
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		550,00

Nel secondo caso si parla comunemente di manutenzione straordinaria e i relativi costi andranno ad incrementare il valore del bene su cui si è intervenuti. I costi vanno perciò direttamente registrati sulla voce dell'attivo in cui è classificato il bene oggetto di intervento⁴⁴.

La registrazione per un intervento di manutenzione straordinaria di 1.000 euro più IVA del 22% su un'attrezzatura utilizzata in ambito di attività istituzionale e in vigenza del regime di split payment sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Attrezzature scientifiche	D	1.220,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		1.000,00
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		220,00

I costi così contabilizzati vanno ad incrementare il valore del bene e saranno ammortizzati per gli anni della vita utile residua del cespite.

7.2.3. La dismissione delle immobilizzazioni

L'operazione di dismissione di un bene immobilizzato comporta la sua eliminazione dalla contabilità e questo fatto può comportare la determinazione di un costo o di un ricavo "da dismissione" che

⁴⁴ Se l'intervento è complesso e dura nel tempo, come nel caso di manutenzioni straordinarie su immobili viene "aperta" una commessa o progetto i cui costi vengono contabilizzati in un conto Immobilizzazioni in corso ed accenti a fornitori che è pure riepilogato nell'attivo dello Stato Patrimoniale e trasferiti, al completamento dell'intervento di manutenzione, al conto proprio del tipo di immobilizzazione oggetto di intervento.

prende il nome rispettivamente di minusvalenza e di plusvalenza e si origina dal confronto tra l'eventuale valore di cessione del bene e il valore residuo dello stesso risultante in bilancio.

Per meglio mettere a fuoco il tema dei costi o ricavi da dismissione si trattano prima i casi di alienazione e permuta che di fatto sono i meno frequenti nella gestione dell'Ateneo.

Le operazioni di alienazione e permuta di beni immobili e beni mobili da parte dell'Ateneo devono essere adeguatamente motivate in relazione all'interesse pubblico che si intende perseguire nel rispetto della normativa vigente⁴⁵.

Le operazioni di vendita sono sporadiche mentre si possono verificare più frequentemente operazioni di permuta che nel caso specifico consistono nel reciproco scambio tra l'Ateneo e altro soggetto della proprietà di beni.

Caso permuta

Supponiamo che nell'ambito dell'acquisto da parte dell'Ateneo di una nuova autovettura di valore pari a euro 36.000 più IVA del 22%, da utilizzare in ambito istituzionale, un concessionario ritiri in permuta una autovettura usata valutandola euro 12.000.

L'operazione di permuta va trattata contabilmente separando l'operazione di acquisto dall'operazione di vendita.

L'operazione di acquisto, effettuata in regime di split payment, origina la seguente scrittura contabile:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Autovetture	D	43.920,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		36.000,00
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		7.920,00

Nel caso di cessione di una immobilizzazione dietro il riconoscimento di un corrispettivo, in questo caso all'interno di una permuta, nel momento della vendita e dello scarico del bene dal libro cespiti si può determinare una minusvalenza o una plusvalenza.

Supponiamo che l'autovettura oggetto della permuta, a suo tempo acquistata in ambito di attività istituzionale, presenti un valore di acquisto pari a euro 40.000 e un fondo ammortamento di 30.000 euro. Il confronto tra il valore di cessione riconosciuto dal concessionario e il valore residuo del bene ($40.000 - 30.000 = 10.000$ euro) permette di rilevare una plusvalenza di 2.000 euro.

La cessione di un bene in precedenza acquistato in ambito di attività istituzionale configura un'operazione non imponibile ai fini IVA⁴⁶, per cui la scrittura contabile sarà la seguente:

⁴⁵ Questo è ciò che stabilisce il Regolamento di Ateneo per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità all'art. 72, comma 1. Al successivo comma 2 si stabilisce che "La deliberazione di addvenire all'alienazione e la permuta di beni immobili è adottata dal Consiglio di Amministrazione.

⁴⁶ Si tratta di un'operazione non imponibile IVA per carenza del presupposto soggettivo art. 4, comma 4, DPR 633/72, mentre l'operazione è soggetta ad IVA se il bene è stato originariamente acquistato in ambito di attività commerciale.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	D	12.000,00	
.././200n	Fondo ammortamento autovetture	D	30.000,00	
.././200n	Plusvalenze su alienazione/dismissione cespiti	A		2.000,00
.././200n	Autovetture	A		40.000,00

Con questa scrittura si rileva contemporaneamente il credito verso il concessionario cui è stata venduta l'immobilizzazione, lo storno dell'immobilizzazione e del relativo fondo ammortamento e la plusvalenza che deriva dalla cessione.

L'importo pagato dall'Ateneo sarà di 24.000 euro pari alla differenza tra il debito verso il fornitore (36.000 euro) e il credito verso lo stesso (12.000 euro). A parte sarà versata l'IVA all'Erario per 7.920 euro.

Se l'importo concordato con il concessionario per il valore dell'autovettura data in permuta fosse stato di 9.000 euro, il confronto tra il valore di cessione e il valore residuo del bene (40.000 – 30.000 = 10.000 euro) permette di rilevare una minusvalenza di 1.000 euro. La scrittura contabile sarebbe la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	D	9.000,00	
.././200n	Fondo ammortamento autovetture	D	30.000,00	
.././200n	Minusvalenze su alienazione/dismissione cespiti	D	1.000,00	
.././200n	Autovetture	A		40.000,00

Con questa scrittura, analoga per il resto a quella precedente, si rileva infatti la minusvalenza che deriva dalla cessione dell'immobilizzazione.

In questo caso l'importo pagato dall'Ateneo sarebbe di 27.000 euro pari alla differenza tra il debito verso il fornitore (36.000 euro) e il credito verso lo stesso (9.000 euro). A parte sarà versata l'IVA all'Erario per 7.920 euro.

Si segnala che nel caso in cui il bene ceduto in permuta sia completamente ammortizzato si rileva una plusvalenza pari al prezzo di cessione.

Caso di scarico di beni obsoleti e/o che hanno esaurito la loro utilità per la gestione e sono messi fuori uso

In caso di beni messi fuori uso l'Ateneo procede all'eliminazione del bene, nel rispetto delle procedure previste dal Regolamento per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità, senza che vi sia alcun corrispettivo.

Se il bene presenta un valore residuo positivo e perciò non è completamente ammortizzato, al momento dello scarico del bene dal libro cespiti, si determina una minusvalenza pari al valore residuo.

Si consideri la dismissione di un'attrezzatura scientifica di 1.000 euro ammortizzata per 800 euro che risulta obsoleta. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Fondo ammortamento attrezzature scientifiche	D	800,00	
.././200n	Minusvalenze su alienazione/dismissione cespiti	D	200,00	
.././200n	Attrezzature scientifiche	A		1.000,00

Se il bene è completamente ammortizzato, al momento dello scarico del bene dal libro cespiti, si registra lo scarico del bene senza che sia rilevabile una variazione economica.

Si consideri la dismissione di un'attrezzatura informatica di 1.200 euro completamente ammortizzata e non più utilizzabile. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Fondo ammortamento attrezzature informatiche	D	1.200,00	
.././200n	Attrezzature informatiche	A		1.200,00

7.3. Le immobilizzazioni finanziarie

Le partecipazioni sono la principale tipologia di immobilizzazioni finanziarie.

Secondo l'art. 4. c.1 lettera c), primo capoverso, del D.l. 19/2014:

“Nello specifico degli atenei rientrano nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie le partecipazioni destinate ad investimento durevole”⁴⁷.

Le partecipazioni si distinguono in partecipazioni in società ed enti controllati e collegati e altre partecipazioni⁴⁸.

7.3.1. L'acquisizione delle partecipazioni

L'acquisizione delle partecipazioni può avvenire tramite sottoscrizione del capitale della società od ente partecipato al momento della costituzione o in momenti successivi o tramite l'acquisto della partecipazione da altro soggetto.

Caso sottoscrizione del capitale

Supponiamo che l'ateneo costituisca una fondazione universitaria istituita ai sensi dell'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni sottoscrivendo per intero un capitale sociale di 200.000 €. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Partecipazioni in fondazioni, società ed enti controllati e collegati	D	200.000,00	
.././200n	Depositi bancari	A		200.000,00

⁴⁷Il MTO però, nel capitolo dedicato alle immobilizzazioni finanziarie contempla la presenza di altre fattispecie quali i crediti con l'indicazione in particolare dei crediti per cauzioni versate e anche la possibile presenza, seppure non diffusa negli atenei, di altri titoli. Si fa riferimento alla versione integrale e coordinata adottata con Decreto Direttoriale n. 1841 del 26 luglio 2017.

⁴⁸ Per la definizione delle partecipazioni in società ed enti controllati e collegati e delle altre partecipazioni e per l'illustrazione dei criteri di valutazione applicabili si rinvia al cap. 16.

Supponiamo che l'ateneo concorra con altri atenei alla costituzione di una società che opera nell'ambito della ricerca medica sottoscrivendo una quota di capitale pari a 25.000 euro su 100.000 euro complessivi. La quota di capitale sottoscritto, pari al 25%, porta a qualificare la partecipazione come partecipazione in società ed enti collegati.

La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Partecipazioni in fondazioni, società ed enti controllati e collegati	D	25.000,00	
.././200n	Depositi bancari	A		25.000,00

L'ateneo sottoscrive una piccola quota, pari a 5.000 €, di un consorzio interuniversitario costituito sotto forma di società di capitali che si occupa di ricerca in campo biomedico.

La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Altre partecipazioni	D	5.000,00	
.././200n	Depositi bancari	A		5.000,00

Caso acquisto partecipazione da altro soggetto

Qualora la partecipazione pervenga dall'acquisto da altro soggetto la scrittura contabile è analoga.

Si supponga si acquistare da un ente locale per un importo di 10.000 euro una quota aggiuntiva di un consorzio di servizi in cui l'ateneo è già presente. La partecipazione è comunque classificata, anche dopo l'ultimo acquisto, tra le altre partecipazioni.

La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Altre partecipazioni	D	10.000,00	
.././200n	Depositi bancari	A		10.000,00

7.3.2. La riscossione di dividendi

Sebbene le partecipazioni siano detenute dall'Ateneo in funzione del perseguimento delle proprie finalità istituzionali è possibile che possa percepire dei dividendi in funzione della quota di capitale posseduta nella società od ente partecipato.

Si consideri il caso di un dividendo deliberato da una società classificata tra le Altre partecipazioni per un importo di euro 3.600 euro.

Al momento della comunicazione dell'assegnazione dei dividendi la rilevazione contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	D	3.600,00	
.././200n	Dividendi da altre partecipazioni	A		3.600,00

Al momento della riscossione dei dividendi la scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Depositi bancari	D	3.600,00	
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	A		3.600,00

7.3.3. La dismissione delle partecipazioni

Le dismissione delle partecipazioni può avvenire per cessione a soggetti terzi o per liquidazione della fondazione, società o ente partecipato.

In ogni caso al momento della dismissione, in analogia a quanto visto per le immobilizzazioni immateriali e materiali, si può determinare un costo o ricavo “da dismissione” che prende rispettivamente il nome di minusvalenza e plusvalenza e si origina dal confronto tra il valore di cessione o il valore realizzato dalla liquidazione della fondazione, società ed ente ed il valore netto in bilancio (valore al netto di eventuali precedenti svalutazioni delle partecipazioni).

Caso di cessione

Consideriamo il caso che l’ateneo ceda ad altro soggetto la partecipazione in uno spinoff universitario di cui aveva sottoscritto il 10% del capitale sociale per 2.000 euro a un valore di 5.000 euro.

La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Depositi bancari	D	5.000,00	
.././200n	Altre partecipazioni	A		2.000,00
.././200n	Plusvalenze su alienazione partecipazioni	A		3.000,00

Consideriamo il caso che l’ateneo ceda ad altro ente di ricerca e su sollecitazione di quest’ultimo, la propria quota di una partecipazione ad un consorzio di rilevanza trascurabile per le proprie attività. La partecipazione è iscritta in bilancio ad un valore di carico di 2.500 euro e ha già subito una svalutazione per 1.250 euro. Il prezzo di cessione concordato è di 1.000 euro.

La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Depositi bancari	D	1.000,00	
.././200n	Fondo svalutazione altre partecipazioni	D	1.250,00	
.././200n	Minusvalenze su alienazione partecipazioni	D	250,00	
.././200n	Altre partecipazioni	A		2.500,00

Caso di liquidazione

Consideriamo il caso di un vecchio consorzio interuniversitario di ricerca di cui l’ateneo aveva sottoscritto alcuni decenni orsono capitale per 10.000 €. Il consorzio ha nel corso del tempo esaurito la propria spinta propulsiva e i soci hanno deciso per la sua messa in liquidazione. La

partecipazione, classificata tra le altre partecipazioni, era svalutata al 50%. Il liquidatore, dopo aver realizzato l'attivo ed estinto i debiti è riuscito a restituire ai soci il 20% del capitale da loro versato.

A liquidazione avvenuta l'ateneo procede a rilevare la dismissione della partecipazione. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Depositi bancari e postali	D	2.000,00	
.././200n	Fondo svalutazione altre partecipazioni	D	5.000,00	
.././200n	Minusvalenze straordinarie su alienazione/dismissione immobilizzazioni	D	3.000,00	
.././200n	Altre partecipazioni	A		10.000,00

CICLO ATTIVO

Capitolo 8 – I proventi per la didattica e i crediti verso gli studenti

I proventi per la didattica sono la prima voce dei proventi operativi e tra essi dei proventi propri nel Conto Economico dei bilanci universitari (voce A) I 1) proventi per la didattica) a testimoniare la rilevanza che assumono tra i proventi della gestione caratteristica degli atenei.

Sono compresi nei proventi per la didattica le tasse e contributi pagati dagli studenti dei corsi di laurea triennale e magistrale, ma anche le tasse di iscrizione per i corsi della didattica post-laurea quali: i dottorati di ricerca, le scuole di specializzazione, i master, i corsi aggiornamento e formazione professionale, i corsi di formazione iniziale degli insegnanti e altri contribuzioni studentesche. Sono infine compresi tra i proventi per la didattica i corrispettivi per la didattica c/terzi.⁴⁹

8.1. I criteri di rilevazione dei proventi per la didattica e dei relativi crediti

Si vuole inizialmente concentrare l'attenzione sui proventi per la didattica corrisposti dagli studenti per le lauree triennali e magistrali.

L'Università degli Studi di Padova sin dall'avvio del sistema di contabilità economico-patrimoniale ha scelto di rilevare proventi e i correlati crediti verso gli studenti per tasse e contributi con riferimento al momento dell'iscrizione all'anno accademico corrente che si perfeziona con il pagamento della prima rata piuttosto che al momento dell'incasso degli stessi.

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

Questa scelta innova rispetto alla prassi tipica nel previgente sistema di contabilità finanziaria di accertare l'entrata solo al momento dell'incasso. Tale prassi, se riportata in contabilità economico-patrimoniale, avrebbe impedito di rilevare i crediti verso gli studenti e di conseguenza di esporli nello Stato Patrimoniale del Bilancio unico di ateneo di esercizio.

Questa scelta richiede inoltre sia opportunamente gestita la suddivisione di ruoli tra il sistema gestionale di “segreteria studenti” che annota tutti gli eventi relativi alla carriera degli studenti e le informazioni relative alle tasse e contributi dovuti e corrisposti e il sistema di contabilità; mentre il primo gestisce necessariamente le informazioni a dettaglio di singolo studente, la seconda rileva invece le informazioni in prevalenza in modo massivo per aggregati di studenti⁵⁰.

⁴⁹ Si vedano a questo proposito le indicazioni delle Note Tecniche n.1 “Tipologia delle voci di ricavi e costi nello schema di conto economico”, pubblicate a cura della Commissione ministeriale per la contabilità economico-patrimoniale.

⁵⁰ Fa eccezione a questa logica di funzionamento il pagamento dei rimborsi di tasse e contributi dovuti ai singoli studenti che vengono rilevati uno ad uno effettuando una registrazione per ogni rimborso.

Il tema è affrontato anche dal Manuale Tecnico Operativo redatto dalla Commissione ministeriale per la contabilità economico-patrimoniale:

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

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

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

Anche se idealmente è ipotizzabile che sia aperta una posizione per singolo studente all'interno della contabilità generale, la numerosità della popolazione studentesca nei grandi atenei e lo stato di sviluppo attuale dei sistemi amministrativi contabili delle università ha sconsigliato questa soluzione.

La soluzione adottata (in contabilità generale solo i valori e saldi aggregati) è comunque efficace e affidabile se e nella misura in cui tutte le variazioni di tasse e contributi rispetto ai valori iniziali rilevati nel sistema gestionale degli studenti e inizialmente accolti in contabilità generale come crediti e proventi per la didattica, sono successivamente riportate e rilevate nel sistema di contabilità.

E' noto come l'ammontare delle tasse e contributi per singolo studente possa subire significative variazioni a seguito delle domande di esonero e riduzione (per reddito e per merito) che vengono presentate dagli studenti ed esaminate dall'ateneo e su cui si delibera successivamente al pagamento della prima rata e al contestuale perfezionarsi dell'iscrizione.

Per ridurre al minimo le variazioni che possono intervenire sulle posizioni di migliaia di studenti iscritti, si è deciso di contabilizzare i crediti verso gli studenti per la seconda e terza rata (ed eventuali variazioni per esoneri e riduzioni sulla prima) e i relativi proventi, al termine della definizione delle pratiche di richiesta di esonero e riduzione di tasse e contributi e comunque prima della conclusione dell'esercizio.

Con questa soluzione da un lato si evita di registrare in contabilità crediti e proventi soggetti a rilevanti revisioni e dall'altro si consente di rilevare in bilancio, con riferimento alla data di chiusura dell'esercizio i crediti per tasse e contributi verso gli studenti che risultano in quel momento iscritti all'anno accademico corrente.

Eventuali domande di esonero e/o di riduzione di tasse e contributi che fossero accolte dopo la chiusura dell'esercizio, ma prima della predisposizione del progetto di bilancio unico di ateneo di esercizio, andranno rilevate come variazioni in riduzione ai proventi per la didattica dell'esercizio chiuso.

Il D. l. 19/2014 all'art. 4, comma 2, lettera a. con riferimento ai Proventi per la didattica dispone che: "I proventi per la didattica si iscrivono a Conto Economico in base al principio di competenza economica, riscontando la quota non di competenza."

A fine esercizio si dovranno pertanto riscontare i proventi per la didattica per tasse e contributi relativi all'anno accademico corrente rilevati in modo da rinviare la quota di non competenza misurata in dodicesimi⁵¹, al futuro esercizio. Per ogni esercizio l'ammontare di competenza dei proventi per la didattica risulta quindi composta da due quote: la quota di nove dodicesimi relativa al precedente anno accademico e la quota di tre dodicesimi relativa all'anno accademico corrente a fine esercizio.

8.2. Gli studenti iscritti nell'esercizio successivo e proventi relativi ai precedenti anni accademici

Per gli studenti iscritti all'anno accademico corrente a fine esercizio all'inizio dell'anno solare successivo, i crediti e i proventi relativi vanno rilevati per intero al momento del pagamento della prima rata. Se l'iscrizione avviene prima della conclusione dell'iter di predisposizione del progetto di bilancio da sottoporre ad approvazione, va determinata la quota di competenza dell'esercizio precedente (per tre dodicesimi) attraverso la rilevazione alla data di chiusura di bilancio di un rateo attivo che va chiuso, in contropartita al conto crediti verso studenti per tasse e contributi, nell'esercizio successivo alla data di iscrizione dello studente.

Qualora l'iscrizione avvenga dopo la conclusione dell'iter di predisposizione del progetto di bilancio i proventi per tasse e contributi rimarranno di competenza dell'esercizio in cui avviene l'incasso.

I versamenti di tasse e contributi relativi ad anni accademici precedenti effettuati dagli studenti per regolarizzare la propria carriera, rimangono pure di competenza dell'esercizio in cui avviene l'incasso.

8.3. Il contenuto delle rate pagate dagli studenti

Con l'anno accademico 2017-18 entra in vigore il contributo omnicomprensivo che sostituisce e ingloba la tassa di immatricolazione o di iscrizione, i contributi studenteschi e la quota per il recupero dei costi per l'assicurazione studenti.

Per il medesimo anno accademico le tasse e contributi sono suddivisi in tre rate, la prima con cui si perfeziona l'iscrizione e le successive con scadenza determinata, con la struttura evidenziata nella tabella che segue:

Rata	Prima	Seconda	Terza
Contributo omnicomprensivo	Parte del contributo	50% quota residua del contributo	50% quota residua del contributo
Tassa regionale per il diritto allo studio	Importo base	Eventuale conguaglio	
Bollo	Tutto l'importo		

⁵¹ Anche il Manuale Tecnico Operativo parla di una suddivisione delle quote di proventi per la didattica di competenza tra un esercizio e l'altro determinata in dodicesimi, ma il software di contabilità determina gli importi dei risconti in base ai giorni.

Solo gli importi del contributo omnicomprensivo rappresentano proventi per l'ateneo. Gli importi relativi al bollo e alla tassa regionale per il diritto allo studio sono incassati per conto rispettivamente dell'amministrazione finanziaria e della Regione e rappresentano pertanto dei debiti per l'ateneo.

8.4. Scritture contabili esemplificative

Benché le scritture siano effettuate in modo massivo per ampi aggregati di studenti, a fini esplicativi gli esempi fanno riferimento a singoli studenti.

Caso di studenti iscritti entro la data di chiusura del bilancio

Si consideri il caso di uno studente che si iscrive ad un corso di laurea triennale il cui corso di studio appartiene al gruppo umanistico. Sulla base del prospetto tasse e contributi studenteschi approvato dall'ateneo per l'anno accademico di riferimento le somme dovute sono:

- prima rata pari a euro 561 (di cui 420 per contributo omnicomprensivo, 125 per tassa diritto allo studio e 16 bollo)
- seconda rata pari a 951 euro (solo per contributo omnicomprensivo, per ipotesi non presente la quota per il conguaglio della tassa regionale per il diritto allo studio)
- terza rata pari a 951 euro (per contributo omnicomprensivo).

L'ammontare totale delle tasse dovute risulta pari a euro 2.463.

Al momento dell'iscrizione, contestuale al pagamento della prima rata, la scrittura contabile dovrebbe essere la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso studenti per tasse e contributi	D	2.463,00	
.././200n	Contributi studenteschi omnicomprensivi	A		2.322,00
.././200n	Debiti verso Regione Veneto per tassa diritto allo studio	A		125,00
.././200n	Debiti verso Erario per bollo versato dagli studenti	A		16,00

La registrazione dell'incasso della prima rata prevede la seguente scrittura:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Depositi bancari	D	561,00	
.././200n	Crediti verso studenti per tasse e contributi	A		561,00

In realtà, per l'operare della procedura descritta al paragrafo 8.1., la scrittura di rilevazione di cediti e proventi al momento dell'incasso della prima rata è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso studenti per tasse e contributi	D	561,00	
.././200n	Contributi studenteschi omnicomprensivi	A		420,00
.././200n	Debiti verso Regione Veneto per tassa diritto allo studio	A		125,00
.././200n	Debiti verso Erario per bollo versato dagli studenti	A		16,00

Rimane invariata la scrittura relativa all'incasso della prima rata.

Dopo l'esame complessivo delle richieste di esonero e riduzione delle tasse e dei contributi studenteschi, supponendo che lo studente non abbia fatto alcuna richiesta di esonero o riduzione o che la stessa non sia stata accolta, si procede alla rilevazione contabile del valore definitivo del credito e dei contributi omnicomprensivi.

La scrittura contabile è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso studenti per tasse e contributi	D	1.902,00	
.././200n	Contributi studenteschi omnicomprensivi	A		1.902,00

Se lo studente ottiene ad esempio, a seguito di richiesta presentata, l'esonero per le tasse e i contributi studenteschi dovuti all'ateneo e per le tasse regionali per il diritto allo studio che ha già versato e il conseguente diritto al rimborso, la scrittura contabile che rileva le variazioni intervenute è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Contributi studenteschi omnicomprensivi	D	420,00	
.././200n	Debiti verso Regione Veneto per tassa diritto allo studio	D	125,00	
.././200n	Debiti verso studenti	A		545,00

Si segnala che il rimborso per la parte di contributo omnicomprensivo viene registrato a riduzione del conto di ricavo Contributi studenteschi omnicomprensivi⁵².

Rimane a carico dello studente solo l'imposta di bollo.

L'ateneo deve provvedere al rimborso che a seconda dei tempi tecnici può avvenire prima o dopo la chiusura dell'esercizio.

La scrittura del pagamento a favore dello studente è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso studenti	D	545,00	
.././200n	Depositi bancari	A		545,00

A fine esercizio, bisogna determinare la quota dei proventi omnicomprensivi di competenza dell'esercizio riscontando la quota non di competenza.

⁵² Solo quando i rimborsi e le restituzioni sono relativi ad anni precedenti costituiscono voci da rappresentare tra i costi dell'esercizio ed in particolare alla voce 12) Altri costi all'interno del raggruppamento dei costi della gestione corrente. Queste sono le indicazioni sul tema delle già citate Note Tecniche n.1 "Tipologia delle voci di ricavi e costi nello schema di conto economico", pubblicate a cura della Commissione ministeriale per la contabilità economico-patrimoniale.

Per il caso esaminato l'importo di competenza è pari a tre dodicesimi dei contributi annui dovuti (pari a euro 2.322 euro) ed è pertanto pari a euro 580,50, mentre la quota da rinviare all'esercizio successivo è pari a euro 1.741,50. La scrittura contabile è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Contributi studenteschi omnicomprensivi	D	1.741,50	
31/12/200n	Risconti passivi su contributi studenteschi omnicomprensivi	A		1.741,50

Il conto Risconti passivi su contributi studenteschi omnicomprensivi è ricompreso nel passivo dello Stato Patrimoniale alla voce e2) Altri ratei e risconti passivi.

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, con riferimento allo studente che deve le tasse e contributi studenteschi per intero e ipotizzando che l'ateneo non abbia ancora regolato i debiti verso la Regione per le tasse regionali per il diritto allo studio e verso l'Erario per l'imposta di bollo versata dagli studenti, si troveranno i seguenti valori:

Conto economico esercizio 200n			
...
		Contributi studenteschi omnicomprensivi	580,50
...

Stato patrimoniale al 31.12.200n			
...
Crediti verso studenti per tasse e contributi	1.902,00	Debiti verso Regione Veneto per tassa regionale per il diritto allo studio	125,00
Depositi bancari	561,00	Debiti verso l'Erario per bollo versato dagli studenti	16,00
		Risconti passivi su contributi studenteschi omnicomprensivi	1.741,50
...

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, con riferimento allo studente che ha ottenuto l'esonero dalla tassa regionale per il diritto allo studio e dal contributo omnicomprensivo e in assenza di pagamenti effettuati, si rilevano i debiti verso l'Erario per l'imposta di bollo versata dagli studenti e i debiti verso gli studenti per il rimborso dovuto. Da sottolineare che non si trovano valori in Conto Economico, ma solo nello Stato Patrimoniale come evidenziato nella figura che segue.

Stato patrimoniale al 31.12.200n

...	
Depositi bancari	561,00	Debiti verso studenti	545,00
		Debiti verso l'Erario per bollo versato dagli studenti	16,00
...	

Caso di studenti iscritti dopo la data di chiusura del bilancio

Si consideri il caso di uno studente che si iscrive ad un corso di laurea triennale il cui corso di studio appartiene al gruppo umanistico dopo la data di chiusura dell'esercizio, ma prima della chiusura dell'iter di predisposizione della bozza di bilancio da sottoporre ad approvazione.

Le tasse da versare sono le stesse viste prima per lo studente iscritto entro l'esercizio successivo e pertanto pari in totale a 2.463 euro.

Al momento dell'iscrizione, contestuale al pagamento della prima rata, la scrittura contabile dovrebbe essere la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n+1	Crediti verso studenti per tasse e contributi	D	2.463,00	
.././200n+1	Contributi studenteschi omnicomprensivi	A		2.322,00
.././200n+1	Debiti verso Regione Veneto per tassa diritto allo studio	A		125,00
.././200n+1	Debiti verso Erario per bollo versato dagli studenti	A		16,00

La registrazione dell'incasso della prima rata prevede la seguente scrittura:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n+1	Depositi bancari	D	561,00	
.././200n+1	Crediti verso studenti per tasse e contributi	A		561,00

Sulla base dell'avvenuta iscrizione deve essere rilevata per l'esercizio appena chiuso la quota di proventi di competenza del periodo ottobre-dicembre, attraverso la rilevazione di un rateo attivo di importo pari ai tre dodicesimi dell'importo complessivo dei contributi omnicomprensivi. La scrittura è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Ratei attivi su contributi studenteschi omnicomprensivi	D	580,50	
31/12/200n	Contributi studenteschi omnicomprensivi	A		580,50

Il conto Ratei attivi su contributi studenteschi omnicomprensivi è ricompreso nell'attivo dello Stato Patrimoniale alla voce c1) Ratei e risconti attivi.

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, si troveranno i seguenti valori:

Conto economico esercizio 200n			
...
		Contributi studenteschi omnicomprensivi	580,50
...

Stato patrimoniale al 31.12.200n			
...
Ratei attivi per contributi studenteschi omnicomprensivi	580,50		
...

Alla data di iscrizione nell'anno successivo, il rateo attivo deve essere chiuso con la seguente scrittura:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n+1	Contributi studenteschi omnicomprensivi	D	580,50	
.././200n+1	Ratei attivi su contributi studenteschi omnicomprensivi	A		580,50

A seguito di tale scrittura di rettifica il valore dei contributi studenteschi omnicomprensivi è pari a euro 1741,50 che corrisponde ai nove dodicesimi dei contributi dovuti e rappresenta la quota di competenza dell'esercizio n+1.

8.5. Eventuali problemi nella riscossione dei crediti verso studenti per tasse e contributi

Il D.l. 19/2014 precisa che per crediti verso studenti per tasse e contributi relativi ai corsi di studio si intendono i pagamenti dovuti dagli studenti per le tasse universitarie.

Il valore di tali crediti va esposto al valore di presunto realizzo per cui alla fine di ogni esercizio verrà determinato il valore del correlato Fondo svalutazione crediti.

L'ammontare dell'accantonamento al Fondo svalutazione crediti sarà determinato, con riferimento ai saldi dei crediti al 31 dicembre, tenendo conto sia delle variazioni intervenute sull'ammontare dei singoli crediti successivamente alla chiusura dell'esercizio (effettivo incasso, esoneri o riduzioni parziali, richieste di rinuncia al proseguimento degli studi, eccetera), sia applicando percentuali

forfetarie di svalutazione dei crediti da incassare che tengono conto dell'anzianità dei crediti stessi e delle perdite su crediti verificatesi in passato.

Il valore dei crediti verso studenti per tasse e contributi è esposto nell'attivo dello Stato Patrimoniale alla voce B) II 6).

8.6. I proventi per i corsi della didattica post-laurea

I proventi per i dottorati di ricerca, le scuole di specializzazione, i master, i corsi aggiornamento e formazione professionale, i corsi di formazione iniziale degli insegnanti ed altri, diversamente dai proventi corrisposti dagli studenti delle lauree triennali e magistrali, sono registrati al momento dell'incasso⁵³.

Ne consegue che i relativi crediti vengono registrati ed estinti contestualmente e che il saldo in bilancio della voce crediti verso studenti per tasse e contributi si riferisce solo ai crediti verso studenti delle lauree triennali e magistrali.

Anche per tali proventi va applicato il principio di competenza economica riscontando la quota non di competenza dell'esercizio.

8.7. I proventi per la didattica conto terzi

Rientrano tra i proventi per la didattica conto terzi sia quelli relativi l'attività di formazione svolta su richiesta da parte di soggetti pubblici e privati, sia le quote di iscrizione per corsi a catalogo, a corsi di formazione per la patente europea (ECDL), a corsi ECM (Educazione Continua in Medicina), a corsi per l'apprendimento permanente.

Per le quote di iscrizione ai corsi la struttura erogante definisce di norma un tariffario. L'attività di formazione in conto terzi, dato l'oggetto della prestazione è tipicamente esente IVA.

La scrittura contabile in caso di formazione erogata su specifica richiesta del richiedente o di quota iscrizione ai corsi è sostanzialmente la stessa.

Si consideri il caso dell'erogazione di un corso su richiesta di un'amministrazione locale per un importo di euro 10.000 euro. La scrittura contabile è la seguente.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n+1	Crediti verso altre Amministrazioni locali	D	10.000,00	
.././200n+1	Formazione in conto terzi	A		10.000,00

Nel caso della registrazione contabile di una quota di iscrizione di 500 euro ad un corso a catalogo da parte di un soggetto privato.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n+1	Crediti verso altri soggetti privati	D	500,00	
.././200n+1	Formazione in conto terzi	A		500,00

⁵³ Questa è una soluzione transitoria in quanto si è data priorità alla ricerca e all'implementazione alle soluzioni tecniche per la gestione delle tasse contributi delle lauree triennali e magistrali per il fatto che rappresentano oltre il 90% dei proventi per la didattica e anche per la loro maggior linearità di gestione. Non appena risulterà tecnicamente agevole, si cercherà di rilevare anche per i corsi post laurea proventi e crediti al momento del perfezionamento dell'iscrizione dei partecipanti ai corsi.

8.8. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa

Nell'art. 3, comma 4, del D.l. 19/2014 viene chiesto di indicare in Nota Integrativa: i principi di valutazione adottati e ogni dettaglio delle voci di bilancio.

A ciò si aggiunge in generale l'illustrazione e la motivazione dell'andamento delle singole voci dei proventi per la didattica, con particolare attenzione a quelli riferibili agli studenti delle lauree triennali e magistrali.

La presentazione e l'analisi delle informazioni attinenti i crediti verso studenti per tasse e contributi è effettuata nell'ambito dell'illustrazione della voce crediti dello Stato Patrimoniale.

Capitolo 9 – I proventi e i ricavi per attività commerciale (attività commissionata di ricerca, consulenza, prestazioni a tariffario, eccetera)

9.1. Definizione e classificazione dei proventi e ricavi per attività commerciale

Si tratta di proventi e ricavi conseguiti al di fuori dallo svolgimento dell'attività istituzionale e possono riguardare la didattica in conto terzi⁵⁴, l'attività di ricerca in conto terzi (ricerche commissionate e proventi per il trasferimento tecnologico), consulenze, prestazioni a pagamento o a tariffario (analisi di laboratorio, tarature, campionamenti, servizi di sequenziamento, prestazioni di assistenza psicologica, prestazioni veterinarie, ecc.), la vendita di oggetti del merchandising e di prodotti editoriali, sponsorizzazioni di iniziative dell'Ateneo, quote di iscrizione a convegni seminari e simili nonché i contributi modali per i convegni con quote di iscrizione, la concessione di spazi per eventi, eccetera. A tutti questi si aggiungono i ricavi per la vendita dei prodotti dell'azienda agricola. I proventi e i ricavi per l'attività commerciale possono scaturire da veri e propri contratti stipulati con clienti o a seguito di ordini clienti o possono essere definiti al momento dell'esecuzione della prestazione (biglietti di ingresso a mostre o musei, vendita di oggetti di merchandising, eccetera).

I proventi e i ricavi attinenti l'attività commerciale possono confluire in Conto Economico tra i Proventi propri (didattica in conto terzi in A I 1), ricerca commissionata in A I 2), contributi destinati all'attività commerciale in A II) o tra gli Altri ricavi e proventi diversi.

In particolare i proventi per la didattica in conto terzi confluiscono nella voce Proventi per la didattica assieme ai proventi per la didattica istituzionale così come i contributi destinati all'attività commerciale confluiscono nella voce Contributi assieme ai contributi istituzionali; mentre per i Proventi per la ricerca in conto terzi e i Proventi per il trasferimento tecnologico è prevista una apposita voce del Conto Economico. Tutti gli altri ricavi e proventi dell'attività commerciale sono compresi tra gli Altri ricavi e proventi diversi. Si veda la tabella che segue.

CONTO ECONOMICO	
A)	PROVENTI OPERATIVI
I	PROVENTI PROPRI
I 1)	Proventi per la didattica
I 2)	Proventi da Ricerche commissionate e trasferimento tecnologico
...	...
II	CONTRIBUTI
...	...
V	ALTRI RICAVI E PROVENTI DIVERSI
...	...

9.2. Il momento della rilevazione

Il momento della rilevazione dei ricavi per attività commerciale è tipicamente l'emissione della fattura se si fa eccezione al caso dei ricavi per fatture da emettere rilevati al momento della chiusura del bilancio (si veda il paragrafo 17.4 nell'ambito del capitolo sulla valutazione dei crediti).

⁵⁴ Le scritture relative alla didattica in conto terzi sono state esaminate assieme a quelle degli altri proventi per la didattica nel capitolo 8.

La normativa fiscale prevede comunque che per alcune fattispecie, i cui ricavi sono registrati nel registro dei corrispettivi, non è necessaria l'emissione della fattura salvo che non sia espressamente richiesta dal cliente. Esempi tipici sono: le vendite del negozio UP Store di oggetti e libri, i biglietti di ingresso a mostre e musei, i corrispettivi per le visite guidate, i servizi di document delivery, eccetera.

Con l'**emissione della fattura** si rileva contestualmente il credito verso il cliente destinatario della prestazione (vendita di beni e/o erogazione di servizi), il ricavo e l'IVA a debito se l'operazione è soggetta ad IVA e non si applica lo split payment (come nel caso di vendita ad altra amministrazione pubblica).

Si consideri il caso della vendita ad un'azienda privata di una prestazione consistente in una serie di analisi di laboratorio per un importo di euro 2.500 più IVA del 22%. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	D	3.050,00	
.././200n	Prestazioni a pagamento	A		2.500,00
.././200n	IVA a debito	A		550,00

Il credito si estingue normalmente al momento dell'**incasso** che dovrebbe avvenire nei termini di pagamento concordati e indicati in fattura. Nel caso qui proposto la scrittura contabile che ne deriva sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Depositi bancari	D	3.050,00	
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	A		3.050,00

La presenza di problemi nell'incasso dei crediti è preso in considerazione nel capitolo 18 relativo alla valutazione dei Crediti.

Oltre che tramite bonifico bancario o tramite c/c postale l'incasso può avvenire in contanti. Questo è ad esempio la modalità prevalente per le vendite di oggetti del merchandising e libri, per i biglietti di ingresso a mostre e musei, per tutta una serie di prestazioni a pagamento rivolti a privati cittadini, eccetera.

9.3. Gli sconti e abbuoni

Nelle operazioni di vendita di beni o servizi è possibile la presenza di sconti e abbuoni che vengono concessi ai clienti.

Una prima possibilità è che pur esistendo un listino con i prezzi per i beni o le prestazioni oggetto di cessione, venga concesso al cliente uno sconto concordando direttamente un "prezzo netto", inferiore al prezzo di listino e che solo tale prezzo sia utilizzato ed evidenziato in fattura. In questo caso lo sconto, pur presente in concreto, non è identificabile.

Una seconda possibilità è che in fattura sia il prezzo di listino sia gli sconti applicati siano evidenziati e che quindi sia possibile, eventualmente non solo determinare l'ammontare dello sconto ma anche contabilizzarlo in un conto separato.

Al momento l'Ateneo, pur lasciando libere le Strutture con autonomia di gestione nella gestione degli sconti in fattura, ha optato per una loro contabilizzazione a riduzione diretta del valore del ricavo.

Gli sconti e abbuoni possono essere concordati anche successivamente alla vendita, ad esempio a fronte di contestazioni da parte dei clienti sulla qualità o i tempi della prestazione; in questo caso verrà emessa una nota di accredito che sarà comunque contabilizzata a riduzione dei ricavi di vendita.

Se di piccolo importo gli sconti e abbuoni non evidenziati in fattura e gli arrotondamenti possono essere rilevati in fase di incasso in un apposito conto (Sconti, abbuoni e arrotondamenti passivi) senza che sia emessa una nota di variazione.

9.4. Gli acconti da clienti

Nel caso il soggetto cliente versi un acconto è necessario emettere fattura ed applicare l'IVA secondo l'aliquota prevista. Il trattamento contabile differisce a seconda che la prestazione preveda la presenza di un progetto oppure no come nel caso delle prestazioni a pagamento.

Nel primo caso l'acconto versato, in accordo a quanto previsto dall'art.4, comma 1, lettera g. del D.I. 19/2014 recentemente emendato dal D.I. 394/2017, va rilevato come ricavo e non come acconto.

Si consideri il caso di un acconto del 30% su un corrispettivo di euro 10.000 per una ricerca in conto terzi commissionata da un soggetto privato per la quale si è attivato un progetto, le scritture contabili sono le seguenti:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	D	12.200,00	
.././200n	Ricerche e progetti commissionati in conto terzi	A		10.000,00
.././200n	IVA a debito	A		2.200,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Depositi bancari	D	12.200,00	
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	A		12.200,00

Il progetto sarà sottoposto a fine esercizio alla determinazione dei ratei o risconti sui progetti e sulle ricerche in corso (si veda il capitolo 20).

Nel caso che l'acconto sia versato a fronte di una prestazione a pagamento va invece rilevato come tale e non come ricavo. Si consideri il caso di un acconto di 200 euro versato a fronte di una prestazione a pagamento a favore di un soggetto privato che sarà fatturata per un importo complessivo di 1.000 euro più IVA del 22%. Al momento dell'acconto va emessa la fattura. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
------	-------	-----	------	-------

.././200n	Depositi bancari	D	244,00	
.././200n	Acconti da committenti	A		200,00
.././200n	IVA a debito	A		44,00

L'acconto rappresenta un debito verso il soggetto cliente che si estinguerà con l'erogazione della prestazione e il correlato conseguimento del ricavo⁵⁵.

Una volta resa la prestazione si provvede ad emettere la fattura a saldo. La fattura e la relativa scrittura contabile devono tener conto dell'anticipo ricevuto. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso soggetti privati	D	976,00	
.././200n	Acconti da committenti	D	200,00	
.././200n	Prestazioni a pagamento	A		1.000,00
.././200n	IVA a debito	A		176,00

Al momento dell'incasso del credito la scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Depositi bancari	D	976,00	
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	A		976,00

9.5. Scritture contabili esemplificative

Nella differenziazione delle scritture contabili relative alle vendite assume un ruolo determinante il tema dell'applicazione dell'IVA.

Casi vendita a clienti nazionali privati

Si consideri il caso di un'attività di ricerca in conto terzi a favore di un'impresa privata che opera nel campo dell'ICT. L'importo concordato è di 50.000 euro più IVA del 22%. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	D	61.000,00	
.././200n	Ricerche e progetti commissionati in conto terzi	A		50.000,00
.././200n	IVA a debito	A		11.000,00

Si ipotizzi il caso della cessione ad un'impresa del settore privato di un brevetto per un importo di 12.000 euro più IVA del 22%⁵⁶. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
------	-------	-----	------	-------

⁵⁵ Il tema è anche trattato nel capitolo 25 relativo ai debiti.

⁵⁶ Si segnala che l'Università di Padova tra le possibilità concesse dal D.I. 19/2014 ha prudenzialmente optato per iscrivere in Conto Economico i costi sostenuti per i brevetti piuttosto che procedere alla loro capitalizzazione ed iscrizione tra le immobilizzazioni immateriali.

.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	D	14.640,00	
.././200n	Proventi per trasferimento tecnologico in conto terzi	A		12.000,00
.././200n	IVA a debito	A		2.640,00

Si consideri la fatturazione ad un soggetto privato di royalties come corrispettivo per l'utilizzo di un brevetto industriale registrato dall'Ateneo. L'importo annuo delle royalties è pari a 5.000 euro più IVA del 22%. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	D	6.100,00	
.././200n	Proventi per trasferimento tecnologico in conto terzi	A		5.000,00
.././200n	IVA a debito	A		1.100,00

Si ipotizzi ora il caso di una prestazione di laboratorio a favore di un soggetto privato per un ammontare di euro 500 più IVA del 22%.

La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	D	610,00	
.././200n	Prestazioni a pagamento	A		500,00
.././200n	IVA a debito	A		110,00

Un caso particolare è quello delle prestazioni veterinarie su cui deve essere corrisposta dal cliente una quota di contributo previdenziale a favore dell'ENPAV del 2%.

Si supponga l'erogazione di una prestazione veterinaria a favore di un soggetto privato per un ammontare di 100 euro più contributo ENPAV del 2% più IVA del 22%.

La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	D	124,44	
.././200n	Prestazioni a pagamento	A		100,00
.././200n	Debiti verso ENPAV c/liquidazione	A		2,00
.././200n	IVA a debito	A		22,44

Casi di vendita a clienti nazionali pubblici

Si ipotizzi il caso di una ricerca commissionata dall'amministrazione comunale di una importante città del Veneto su sistemi di monitoraggio statico e dinamico da installare su edifici monumentali. L'importo concordato è di 8.000 euro + IVA del 22%. Il Comune è un'amministrazione pubblica per cui la vendita avviene in regime di split payment e pertanto il versamento dell'IVA all'Erario sarà fatto dal soggetto cliente.

La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso Comuni	D	8.000,00	
.././200n	Ricerche e progetti commissionati in conto terzi	A		8.000,00

Si ipotizzi ora il caso della fatturazione di una consulenza a favore della Regione Veneto per un ammontare di euro 10.000 più IVA del 22%. La Regione è anch'essa un'amministrazione pubblica per cui la vendita avviene in regime di split payment. La scrittura contabile che ne risulta sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Altri crediti verso Regione Veneto	D	10.000,00	
.././200n	Consulenze in conto terzi	A		10.000,00

Caso vendita a cliente non residente con servizio reso all'estero

Si ipotizzi il caso di un servizio a tariffario erogato all'estero a favore di un cliente non residente in Italia ma in un paese dell'Unione Europea o non aderente all'Unione Europea. Il corrispettivo fissato per il servizio è di euro 5.000. In questo caso non si applica l'IVA per mancanza del requisito di territorialità. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso l'Unione Europea e il Resto del Mondo	D	5.000,00	
.././200n	Prestazioni a pagamento	A		5.000,00

Caso vendita a cliente non residente con servizio reso in Italia

Si ipotizzi il caso un servizio reso in Italia, ad esempio la quota per la partecipazione ad un convegno, a favore di un cliente non residente in Italia ma in un paese dell'Unione Europea o non aderente all'Unione Europea. Si ipotizzi che la quota di partecipazione al convegno sia pari a 200 euro. In questo caso si applica l'IVA del 22% per la presenza del requisito della territorialità per la cessione del servizio. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso l'Unione Europea e il Resto del Mondo	D	244,00	
.././200n	Prestazioni a pagamento	A		200,00
.././200n	IVA a debito	A		44,00

Caso di prestazioni esenti

Rientrano ad esempio in questa fattispecie le prestazioni di formazione o didattica in c/terzi⁵⁷ che per la loro natura sono tipicamente esenti. Si ipotizzi il caso di una quota di iscrizione di 300 euro ad un corso a catalogo da parte di un soggetto privato. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n+1	Crediti verso altri soggetti privati	D	300,00	
.././200n+1	Formazione in conto terzi	A		300,00

⁵⁷ Come sottolineato in precedenza il tema della didattica in conto terzi è stato esaminato nel capitolo 8.

Capitolo 10 – Contributi annuali e pluriennali in conto esercizio (compresi i finanziamenti in attività istituzionale)

10.1. Definizione e rilevazione dei contributi in c/esercizio

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

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

Sempre il DI 19/2014 all'art. 4, comma 1, lettera e) precisa che: "Nel caso di contributi, essi potranno 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".

La contabilizzazione dei contributi deve avvenire in linea con la loro destinazione economica, al fine di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione economica e patrimoniale dell'ateneo.

In tale prospettiva, dal momento che i contributi annuali e pluriennali in c/esercizio rappresentano essenzialmente delle somme destinate ad integrare ricavi e/o ridurre costi di un singolo esercizio (o di più successivi) ne risulta che devono essere imputati all'esercizio cui si riferiscono in ragione del principio di competenza economica.

I contributi sono annuali o pluriennali in funzione dell'arco temporale di riferimento (inferiore o superiore alla durata di dodici mesi) che si desume dalle intenzioni del soggetto erogante (documento di attribuzione del contributo) o dall'arco temporale attribuibile agli oneri che il contributo è volto a coprire (ossia se essi siano riferibili a uno o più esercizi)⁵⁸.

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

Fra contributi in conto esercizio, oltre ai contributi in attività istituzionale, trovano qui collocazione anche i contributi destinati all'attività commerciale come ad esempio i contributi modali per i convegni con quote di iscrizione.

⁵⁸ La classificazione tra annuali e pluriennali per progetti, commesse o ricerche in corso è pure in funzione della durata: si parla di progetti, commesse e ricerche in corso annuali se di durata inferiore ai dodici mesi e di progetti, commesse e ricerche in corso pluriennali se le correlate attività o prestazioni si realizzano in un periodo superiore ai dodici mesi. Si veda il successivo capitolo 21 dedicato alla valutazione dei ratei e risconti per progetti, commesse e ricerche in corso.

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

I contributi sono in questo caso rilevati come proventi nell'esercizio in cui è pervenuta la comunicazione dell'ente finanziatore o provvedimento ufficiale da pubblica amministrazione e sono successivamente riscontati in base al tempo nel caso in cui il contributo sia stato assegnato sulla base di tale riferimento o tenendo conto del costo sostenuto in ciascun esercizio per la finalità oggetto di finanziamento esterno (principio correlazione tra costi e ricavi o proventi).

I contributi per progetti e ricerche in corso sono attribuiti al singolo esercizio in base ai criteri di valutazione per i progetti, commesse e ricerche in corso previsti dall'art. 4, comma 1, lettera g) del D.l. n. 19/2014 sottoposto a revisione dal D. l. 394/2017. Si veda il successivo capitolo 21 che tratta della valutazione dei ratei e risconti per progetti, commesse e ricerche in corso.

I contributi sono esposti tra i **Proventi Propri** alla voce **I 3) Proventi per Ricerche con finanziamenti competitivi** e alla voce **II Contributi**.

Nella voce Proventi per Ricerche con finanziamenti competitivi vanno compresi: i contributi per finanziamenti competitivi da MIUR (PRIN, FIRB, PON) e altri ministeri, contributi per finanziamenti competitivi da Unione Europea e contributi da altri soggetti pubblici e privati.

La voce Contributi, che accoglie sia trasferimenti correnti (finalizzati o meno) che contributi per investimenti, si suddivide in funzione della tipologia di finanziatore. Si veda la tabella che segue.

CONTO ECONOMICO	
A)	PROVENTI OPERATIVI
I	PROVENTI PROPRI
...	...
I 3)	Proventi per le Ricerche con finanziamenti competitivi
II	CONTRIBUTI
II 1)	Contributi MIUR e altre Amministrazioni centrali
II 2)	Contributi Regioni e province Autonome
II 3)	Contributi altre Amministrazioni locali
II 4)	Contributi dall'Unione Europea e dal Resto del Mondo
II 5)	Contributi da Università
II 6)	Contributi da altri (pubblici)
II 7)	Contributi da altri (privati)
	TOTALE CONTRIBUTI
...	...

All'interno di ciascuna voce i contributi in conto esercizio annuali e pluriennali vanno contabilizzati in conti distinti da quelli accesi ai contributi in conto capitale.

10.2. Rettifiche e restituzione di contributi (comprese le restituzioni al finanziatore di progetti istituzionali a seguito di rendicontazione)

Per i contributi soggetti a rendicontazione per i quali l'ateneo rendiconta un ammontare inferiore al contributo concesso dal finanziatore è necessario idealmente stornare il ricavo per contributi e il relativo credito.

Se però, come normalmente accade, la rendicontazione avviene in esercizi successivi a quello di iscrizione del ricavo per contributi, il credito va stornato a fronte dell'iscrizione di una sopravvenienza passiva, a meno che non siano presenti ricavi differiti (ovvero risconti passivi) correlabili a quel specifico contributo. In quest'ultimo caso vanno prima stornati i risconti passivi (o i ricavi riportati ad inizio esercizio a seguito della chiusura dei risconti passivi iniziali a conto economico) e poi se questi non risultano capienti procedere a rilevare la sopravvenienza passiva in conto economico.

Inoltre se il credito è stato integralmente incassato o il credito residuo non è sufficiente a coprire la riduzione dell'importo rendicontato sorge, per la parte non coperta dallo storno dei crediti non ancora incassati, un debito nei confronti del finanziatore che va estinto con una restituzione di denaro.

Un caso analogo alla ridotta rendicontazione è, per certi versi, quello del mancato riconoscimento da parte del finanziatore di parte dei costi rendicontati⁵⁹.

10.3. I contributi ricevuti in esercizi successivi

Se tutti i costi sono stati sostenuti e imputati a conto economico in periodi precedenti a quello del ricevimento del contributo, quest'ultimo va considerato come una sopravvenienza attiva da iscrivere in Conto Economico alla voce A) V. Altri proventi e ricavi diversi.

10.4. Scritture contabili esemplificative

Caso di contributo in conto esercizio annuale

Si consideri la rilevazione di un contributo di esercizio erogato per l'anno n da un soggetto privato per un importo di 20.000 €. Al momento della rilevazione del credito la scrittura sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	D	20.000,00	
.././200n	Contributi in conto esercizio da altri soggetti privati	A		20.000,00

Al momento dell'incasso la scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Depositi bancari	D	20.000,00	
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	A		20.000,00

⁵⁹ Il rischio di mancato riconoscimento dei costi rendicontati può essere gestito contabilmente sia ad integrazione dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti per gli importi non ancora incassati, sia in un apposito fondo per rischi e oneri per quelli già incassati per cui si paventa il rischio di dover procedere alla restituzione.

Sulla base dei contributi vengono acquistati materiali di consumo per laboratori (acquisto in ambito attività istituzionale e regime di split payment). La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Acquisto materiali di consumo per laboratori	D	20.000,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		16.393,44
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		3.606,56

Al momento del pagamento del fornitore la registrazione sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Debiti verso fornitori	D	16.393,44	
.././200n	Depositi bancari	A		16.393,44

Dopo la chiusura dei conti, si troveranno i seguenti valori nel conto economico:

Conto economico esercizio 200n				
...
Acquisto materiali di consumo per laboratorii	20.000,00	Contributi in conto esercizio da altri soggetti privati	20.000,00	
...

Caso di contributi in conto esercizio pluriennali con storno parziale.

Si consideri il caso di un finanziamento della Regione per 5 assegni di ricerca biennali di un importo ciascuno di 24.000 euro che l'ateneo fa decorrere dal 1° ottobre dell'anno n al 30 settembre dell'anno n+2. La comunicazione è pervenuta all'ateneo il 1° giugno dell'anno n. A metà dell'anno n+1 uno degli assegnisti si ritira e l'ateneo provvede alla restituzione del contributo alla Regione. Di seguito si mostrano le scritture contabili. I contributi sono incassati per la metà il 10 dicembre dell'anno n e per la parte residua il 10 dicembre dell'anno n+1.

Al momento della comunicazione del contributo si rileva il credito per intero.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/06/200n	Crediti verso Regioni e Province Autonome	D	120.000,00	
01/06/200n	Contributi in conto esercizio da Regioni e Province Autonome	A		120.000,00

Mensilmente vengono corrisposti gli assegni di ricerca per i cinque assegnisti.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Assegni di ricerca	D	5.000,00	
.././200n	Depositi bancari	A		5.000,00

Al momento dell'incasso della prima metà dei contributi la scrittura sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
15/12/200n	Depositi bancari	D	60.000,00	
15/12/200n	Crediti verso Regioni e Province Autonome	A		60.000,00

In chiusura di esercizio si rileva il risconto passivo con la seguente scrittura:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Contributi in conto esercizio da Regioni e Province Autonome	D	105.000,00	
31/12/200n	Altri risconti passivi	A		105.000,00

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, si ritrovano i seguenti valori:

Conto economico esercizio 200n				
...
Assegni di ricerca	15.000,00	Contributi in c/esercizio da Regioni e Province Autonome	15.000,00	
...

Stato patrimoniale al 31.12.200n				
...
Crediti verso Regioni e Province Autonome	60.000,00	Altri risconti passivi	105.000,00	
Depositi bancari	45.000,00			
...

Ad inizio esercizio, dopo la riapertura dei conti, si procede alla chiusura a conto economico dei risconti passivi relativi ai contributi. La scrittura sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
30/06/200n+1	Altri risconti passivi	D	105.000,00	
30/06/200n+1	Contributi in conto esercizio Regioni e Province Autonome	A		105.000,00

Con il 30 giugno un'assegnista si ritira e l'ateneo perde il diritto al contributo per le mensilità residue (6 dell'anno n +1 e 9 dell'anno n+2). Bisogna procedere alla rettifica dei crediti e dei contributi.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
30/06/200n+1	Contributi in conto esercizio da Regioni e Province Autonome	D	15.000,00	
30/06/200n+1	Crediti verso Regioni e Province Autonome	A		15.000,00

Durante tutto l'anno 200n +1 continuano ad essere corrisposte le mensilità agli assegnisti (per 5 assegnisti nel primo semestre e per 4 assegnisti nel secondo semestre) per un totale di 54 mensilità che corrispondono a 54.000 €.

Al momento dell'incasso della quota residua dei contributi, la scrittura sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
15/12/200n+1	Depositi bancari	D	45.000,00	
15/12/200n+1	Crediti verso Regioni e Province Autonome	A		45.000,00

A fine esercizio si rilevano attraverso la determinazione dei risconti passivi la quota di contributi da rinviare all'esercizio n+2 che saranno pari alle 36 mensilità da corrispondere agli assegnisti nell'anno n+2 che corrisponde a 36.000 €.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Contributi in conto esercizio da Regioni e Province Autonome	D	36.000,00	
31/12/200n	Altri risconti passivi	A		36.000,00

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, si ritrovano i seguenti valori:

Conto economico esercizio 200n+1				
...
Assegni di ricerca	54.000,00	Contributi in c/esercizio da Regioni e Province Autonome	54.000,00	
...

Stato patrimoniale al 31.12.200n+1				
...
Depositi bancari	36.000,00	Altri risconti passivi	36.000,00	
...

Capitolo 11 – Contributi in conto capitale e impianti

11.1. Definizione e rilevazione contributi in c/capitale

Si definisce contributo, in senso generale, un insieme di proventi volti a ridurre il carico finanziario gravante sull'azienda. Una distinzione assai rilevante, che si basa sulla diversa destinazione economica è quella tra contributi in conto esercizio e contributi in conto capitale.

I contributi in conto esercizio, come si è visto nel capitolo precedente, sono definiti come quei conferimenti in denaro o in natura che vengono destinati al finanziamento di esigenze di gestione ossia volti alla copertura dei costi o all'integrazione di ricavi, per contro i contributi in conto capitale si qualificano nell'essere quei conferimenti destinati ad aiutare il potenziamento, la crescita o la ristrutturazione del patrimonio aziendale.

In senso più ampio i contributi in conto capitale sono invece definiti come gli apporti di risorse finanziarie che si pongono il fine di rafforzare la posizione competitiva del beneficiario, favorendone l'incremento della capacità produttiva, promuovendo la qualificazione del personale e l'innovazione di prodotto e di processo. Si tratta di una definizione che tende a comprendere tra le destinazioni di impiego oltre alle immobilizzazioni materiali, quelle immateriali e gli "investimenti" in formazione.

Il principio contabile OIC n.16, specificamente per i fini perseguiti dal documento, sulle immobilizzazioni materiali, definisce i contributi in conto capitale invece come: "le somme di denaro erogate dallo Stato o da altri enti ad imprese per la realizzazione di iniziative rivolte alla costruzione, alla riattivazione ed all'ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurate al costo delle medesime". Tale espressione sembra sovrapporre la definizione di contributi in conto capitale e in conto impianti.

La distinzione tra contributi in conto capitale e in conto impianti è in concreto da rintracciarsi nella correlazione esistente tra l'aiuto erogato e la finalità cui è destinato: si parla di contributi in conto capitale di fronte ad aiuti, in qualsiasi forma erogati, rivolti a potenziare, accrescere o ristrutturare il patrimonio aziendale; si parla di contributo in conto impianti in riferimento a aiuti concessi specificatamente per consentire l'acquisizione agevolata di beni strumentali ammortizzabili o la realizzazione di interventi incrementativi sugli stessi.

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 e 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". Sempre il DI 19/2014 all'art. 4, comma 1, lettera e) precisa che: "Nel caso di contributi, essi potranno 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".

"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 capitalizzando per intero il suo valore".

Si è quindi optato per le Università per il primo dei metodi proposti dal principio contabile n. 16 emanato dall'OIC, ossia il metodo indiretto che prevede appunto la registrazione del contributo tra i ricavi e il rinvio degli stessi per competenza agli esercizi successivi. Il metodo diretto prevede invece che i contributi siano portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali cui si riferiscono.

Con il metodo indiretto, come sopra indicato, sono imputati a Conto Economico, da un lato gli ammortamenti calcolati sul costo lordo delle immobilizzazioni materiali, dall'altro i ricavi e proventi per la quota di competenza dell'esercizio.

Il contributo in conto capitale confluisce in Conto Economico dal momento in cui il bene è utilizzato e si attiva il processo di ammortamento dello stesso. Ne consegue che eventuali contributi corrisposti a fronte di immobilizzazioni in corso di realizzazione saranno interamente accolti tra i Risconti passivi relativi ai Contributi agli investimenti, fino a quando le immobilizzazioni non saranno completate e assieme all'utilizzo si attiva il loro processo di ammortamento.

Se il contributo in conto capitale o conto impianti copre l'intero valore dell'immobilizzazione la quota di ammortamento è compensata per intero dalla quota del contributo attribuita per competenza all'esercizio e l'operazione di investimento non influisce sul risultato di esercizio per i periodi della vita utile dell'immobilizzazione, se il contributo copre invece solo una parte del valore dell'immobilizzazione l'operazione di investimento influisce sul risultato di esercizio per la quota non coperta dal contributo in conto capitale.

Le stesse considerazioni svolte fino ad ora per i "contributi in conto impianti", sono applicabili ai "contributi pubblici commisurati alle immobilizzazioni immateriali"⁶⁰.

I contributi in conto capitale ricevuti a fronte di acquisto di immobilizzazioni che non perdono valore nel corso del tempo (terreni e/o quota del valore dei fabbricati attribuita ai terreni, patrimonio librario che non perde valore nel corso del tempo e opere d'arte, d'antiquariato e museali) vanno iscritti in Conto Economico ma non sono sottoposti a risconto passivo a fine esercizio.

I contributi sono iscritti in Conto Economico voci distinte a seconda della tipologia di finanziatore, si veda la tabella che segue.

CONTO ECONOMICO	
A)	PROVENTI OPERATIVI
...	...
II	CONTRIBUTI
II 1)	Contributi MIUR e altre Amministrazioni centrali
II 2)	Contributi Regioni e provincie Autonome
II 3)	Contributi altre Amministrazioni locali
II 4)	Contributi dall'Unione Europea e dal Resto del Mondo
II 5)	Contributi da Università
II 6)	Contributi da altri (pubblici)
II 7)	Contributi da altri (privati)
	TOTALE CONTRIBUTI
...	...

⁶⁰ Si veda quanto previsto dal principio contabile OIC n. 24 che tratta delle immobilizzazioni immateriali.

All'interno di ciascuna voce i contributi in conto capitale vanno contabilizzati in conti distinti da quelli accesi ai contributi in conto esercizio annuali e pluriennali.

A fine esercizio i risconti passivi relativi ai contributi in conto capitale vanno iscritti in Stato patrimoniale alla voce e1) Contributi agli investimenti.

Per ciò che concerne le rettifiche e la restituzione dei contributi in conto capitale e impianti si veda quanto detto nel cap. 10 relativo ai contributi annuali e pluriennali in c/esercizio.

11.2. I contributi ricevuti in esercizi successivi

Se i contributi in conto capitale vengono ricevuti in esercizi successivi a quelli di sostenimento del costo pluriennale, il contributo può essere ripartito tra la quota attribuibile agli esercizi futuri e la quota relativa agli esercizi precedenti rispetto a quello in cui il bene è stato immesso nel processo produttivo, attribuendo quest'ultima a Conto Economico nell'esercizio di ricevimento⁶¹ alla voce A) V. Altri proventi e ricavi diversi.

11.3. Scritture contabili esemplificative

Caso contributo in conto capitale che copre per intero il valore dell'immobilizzazione acquistata

Si consideri il caso di un contributo di euro 100.000 erogato da una fondazione privata per l'acquisto di attrezzature scientifiche la cui vita utile è stimata in 5 anni.

Al momento della comunicazione da parte del soggetto finanziatore si rileva il credito ed il contributo. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	D	100.000,00	
.././200n	Contributi in conto capitale da altri soggetti privati	A		100.000,00

Si procede poi all'acquisto delle attrezzature scientifiche (in ambito istituzionale e in regime di split payment) per il medesimo importo IVA compresa. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Attrezzature scientifiche	D	100.000,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		81.967,21
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		18.032,79

A fine esercizio si procede, in fase di registrazione delle scritture di assestamento, alla determinazione degli ammortamenti e al risconto dei contributi. Di seguito le scritture contabili:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Ammortamenti attrezzature scientifiche	D	20.000,00	
31/12/200n	Fondo ammortamento attrezzature scientifiche	A		20.000,00

⁶¹ Per esercizio di ricevimento si intende l'esercizio in cui il contributo è stato comunicato dall'ente finanziatore e/o vi è stato provvedimento o atto ufficiale da parte della pubblica amministrazione e non l'esercizio del materiale incasso del contributo se diverso.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Contributi in conto capitale da altri soggetti privati	D	80.000,00	
31/12/200n	Risconti passivi su contributi agli investimenti	A		80.000,00

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, con riferimento agli investimenti e ai contributi, si troveranno i seguenti valori:

Conto economico esercizio 200n				
...	
Ammortamenti attrezzature scientifiche	20.000,00	Contributi in conto capitale da altri soggetti privati	20.000,00	
...	

Stato patrimoniale al 31.12.200n				
...	
Attrezzature scientifiche	100.000,00	Risconti passivi su contributi agli investimenti	80.000,00	
...	

Caso contributo in conto capitale che copre parzialmente il valore dell'immobilizzazione acquistata

Si consideri il caso di un contributo di euro 400.000 erogato dalla regione per coprire il 50% del costo di un impianto fotovoltaico per la produzione di energia elettrica da installare su un fabbricato di proprietà dell'Ateneo di recente costruzione la cui vita utile è stimata in 10 anni.

Al momento della comunicazione da parte del soggetto finanziatore si rileva il credito ed il contributo. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso Regioni e Province Autonome	D	400.000,00	
.././200n	Contributi in conto capitale da Regioni e Province Autonome	A		400.000,00

Si procede poi all'acquisto e installazione dell'impianto per un importo complessivo di 800.000 euro IVA compresa (in ambito istituzionale e in regime di split payment). La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Impianti elettrici	D	800.000,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		655.737,70
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		144.262,30

A fine esercizio si procede, in fase di registrazione delle scritture di assestamento, alla determinazione degli ammortamenti e al risconto dei contributi. Di seguito le scritture contabili:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Ammortamenti impianti elettrici	D	80.000,00	
31/12/200n	Fondo ammortamento impianti elettrici	A		80.000,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Contributi in conto capitale da Regioni e Provincie Autonome	D	360.000,00	
31/12/200n	Risconti passivi su contributi agli investimenti	A		360.000,00

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, con riferimento agli investimenti e ai contributi, si troveranno i seguenti valori:

Conto economico esercizio 200n				
...
Ammortamenti impianti elettrici	80.000,00	Contributi in conto capitale da Regioni e Provincie Autonome	40.000,00	
...

Stato patrimoniale al 31.12.200n				
...
Impianti elettrici (al netto fondo amm. to di 80.000)	800.000,00	Risconti passivi su contributi agli investimenti	360.000,00	
(Fondo ammortamento impianti elettrici)	- 80.000,00			
...

Capitolo 12 – Liberalità

Con il termine liberalità si intende qualsiasi forma di erogazione volontaria, ricevuta dalle università per il sostegno delle finalità dell'ente, per atto fra vivi o lasciti, di denaro, di crediti, di titoli, di beni mobili o immobili, di opere d'arte o beni immateriali o anche la cancellazione di passività.

La liberalità presuppone un trasferimento unilaterale o non reciproco da parte di un altro soggetto che non riceve in cambio alcun beneficio tangibile e approssimativamente dello stesso valore.

Non sono pertanto liberalità i corrispettivi per le prestazioni rese, le sponsorizzazioni o i corrispettivi che comportino una qualsiasi forma di contro prestazione da parte dell'ente. Non sono liberalità gli omaggi ricevuti da fornitori di beni di loro produzione e commercializzazione nell'ambito di una più ampia relazione commerciale di fornitura.

Non sono inoltre considerate liberalità le erogazioni e trasferimenti ricompresi tra i contributi annuali e pluriennali in c/esercizio e i contributi in conto capitale e conto impianti (si vedano i capitoli 10 e 11).

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

12.1. Principi, momenti e titoli per la rilevazione delle liberalità

Il tema delle liberalità non è trattato da principi contabili nazionali emananti dall'OIC in quanto fattispecie di raro accadimento per le imprese.

Unico documento che tratta il tema è una bozza per la consultazione, che non si è mai tradotta in un Principio contabile vero e proprio, pubblicata nel 2012 e intitolata "L'iscrizione e la valutazione delle liberalità nel bilancio d'esercizio degli enti non profit", elaborata a cura dell'Agenzia per il terzo settore, del CNDCEC – Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili e OIC – Organismo Italiano di Contabilità, che tratta l'argomento in modo approfondito.

La Commissione per la Contabilità economico-patrimoniale delle università sulla base di tale documento e dei principi contabili propri del D.I. 19/2014 sottoposti a revisione ed aggiornamento dal D.I. 394/2017, ha elaborato delle indicazioni ispirate al principio di prudenza e trasparenza e alla semplicità e linearità di applicazione da parte delle università (anche in funzione dell'omogeneità e comparabilità dei bilanci degli atenei).

In generale la Commissione suggerisce l'applicazione del principio di correlazione fra proventi e costi per la contabilizzazione delle liberalità vincolate e l'applicazione del principio di cassa per la contabilizzazione delle liberalità non vincolate.

Con riferimento al momento e al titolo per la registrazione delle liberalità la Commissione per la Contabilità economico-patrimoniale ritiene che le liberalità possano essere rilevate solo quando esse sono effettivamente ricevute e questo anche nel caso siano presenti promesse di liberalità,

condizionate o non condizionate, effettuate in base ad atti formali in base a cui sorge un diritto vero e proprio⁶².

Il momento di rilevazione indicato dalla Commissione in base all'oggetto della liberalità e prescindendo da eventuali vincoli, è:

- per le liberalità in denaro o in fondi mobiliari **l'incasso**;
- per beni mobili non iscritti in pubblici registri la **consegna**;
- per i beni immobili e per i beni mobili e i diritti immateriali iscritti in pubblici registri **l'atto formale di passaggio della proprietà**.

12.2. Le modalità di rilevazione

Si considerano distintamente le modalità di rilevazione per le:

- liberalità non vincolate;
- liberalità vincolate dagli organi istituzionali dell'ateneo;
- liberalità con vincoli temporanei;
- liberalità con vincoli permanenti;
- liberalità condizionate.

Le **liberalità non vincolate**, ossia le liberalità erogate senza che un vincolo o una condizione imposte dal donatore ne limitino l'utilizzo vanno imputate tra i proventi nell'esercizio in cui sono ricevute. I proventi vanno in particolare ricompresi nella voce Altri proventi e ricavi diversi (voce A V del Conto Economico).

Le **liberalità vincolate dagli organi istituzionali dell'ateneo**, ossia le liberalità erogate dal donante senza alcun vincolo e condizione, che gli organi istituzionali di ateneo decidano poi autonomamente di destinare ad un progetto specifico e i cui costi non sono sostenuti o comunque non sono sostenuti per intero nell'esercizio di ricevimento, vanno imputate tra i proventi da correlare ai costi sostenuti per il progetto tramite la determinazione di risconti passivi.

Le **liberalità con vincoli temporanei di tempo o di scopo** che al termine del periodo amministrativo non siano ancora libere dal vincolo imposto al loro utilizzo vanno rilevate tra i proventi e successivamente riscontate. I proventi verranno correlati ai costi sostenuti e la liberalità contribuirà al risultato economico dell'esercizio in cui il vincolo del donante risulterà soddisfatto.

⁶² Sul tema il Manuale Tecnico Operativo riporta: "La Commissione ritiene, in base al principio della prudenza, che le promesse di liberalità, ancorché formalizzate e potenzialmente agibili in un contenzioso giudiziario, non solo non debbano essere rilevate in contabilità al momento del loro ricevimento, ma non debbano neppure essere oggetto di commento in nota integrativa, né rilevate in conti d'ordine come potenziali diritti latenti."

Le **liberalità con vincoli permanenti** sono le liberalità in cui il donatore pone un vincolo disponendo l'utilizzo non del patrimonio donato, ma dei frutti derivanti dall'investimento delle risorse investite. Sono di solito fondi di elevato ammontare che vengono investiti frequentemente in strumenti finanziari con l'obiettivo di ottenere un rendimento sufficiente a raggiungere gli obiettivi per cui sono stati costituiti. Possibili esempi sono: le liberalità a sostegno di centri di ricerca, le liberalità a sostegno di cattedre permanenti, le liberalità a sostegno di borse di studio o premi agli studenti, eccetera.

Per queste liberalità le indicazioni della Commissione per la contabilità economico-patrimoniale sono quelle di rilevare il ricevimento di questi fondi direttamente ad incremento della voce del Patrimonio Netto A) II) 1) Fondi vincolati da terzi, in un apposito conto Fondi con vincoli permanenti da utilizzare in contropartita al conto acceso alla tipologia di attività ricevuta (denaro, titoli, beni mobili o immobili, eccetera).

Tale trattamento contabile si ispira all'idea che le liberalità aventi per oggetto fondi con vincoli permanenti non dovrebbero essere destinate alla copertura dei costi di esercizio inerenti l'attività di produzione ed erogazione di servizi da parte dell'ateneo e quindi vanno esclusi dai proventi volti alla copertura degli oneri della gestione corrente.

Diversamente, i frutti degli investimenti realizzati con detti fondi, saranno rilevati come proventi e saranno correlati ai costi di esercizio alla cui copertura sono stati destinati per volontà del donatore.

Le liberalità condizionate sono di due tipi:

- le liberalità in cui è presente una condizione imposta dal donatore con la quale si indica un evento futuro e incerto la cui manifestazione conferisce al donatore stesso il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite;
- le liberalità in cui è presente una condizione imposta dal donatore con la quale si indica un evento futuro e incerto la cui manifestazione conferisce al donatore l'obbligo di adempiere ovvero, al non rispetto della condizione, il diritto di essere liberato dagli obblighi della promessa.

Nel primo caso, se la possibilità che la condizione non venga soddisfatta risulta al momento in cui si acquisisce il diritto a percepire la liberalità remota e poco probabile, la liberalità va trattata in conto economico in base ai criteri esposti in precedenza per le liberalità non condizionate⁶³.

Nel caso in cui la condizione imposta dal donatore fosse considerata dagli amministratori difficile da rispettare, la rilevazione della liberalità dovrà essere effettuata nel momento in cui la condizione è effettivamente rispettata, nel rispetto del principio di prudenza.

Nel secondo caso la liberalità viene erogata al manifestarsi della condizione e quindi, coerentemente a quanto detto in precedenza, l'imputazione in conto economico avverrà nel momento in cui la liberalità è effettivamente erogata e non al momento di ricevimento della promessa.

⁶³ Un esempio di liberalità riportato nel Manuale Tecnico Operativo per cui la probabilità che la condizione imposta dal donatore non sia rispettata è remoto, è quella del lascito sottoposto al vincolo di apporre una targa del donatore all'ingresso di una sede dell'ateneo.

12.3. I criteri di valutazione delle liberalità

I criteri di valutazione delle liberalità mutano in funzione della natura dell'oggetto delle liberalità. Si veda la tabella che segue.

OGGETTO DELLA LIBERALITA'	CRITERIO DI VALUTAZIONE
Liberalità in denaro	Al valore nominale. Se in valuta diversa dall'euro, convertita in euro al cambio ufficiale del giorno dell'incasso.
Liberalità erogata mediante una cancellazione di un debito	Valutata, anche se in valuta diversa dall'Euro, al valore desumibile dalle scritture contabili.
Liberalità erogata mediante cessione di un credito	Valutata al valore nominale salvo rettifiche per dubbia esigibilità (presunto realizzo); credito in valuta diversa dall'euro, convertito in euro al cambio ufficiale del giorno della formalizzazione della liberalità.
Liberalità in valori mobiliari negoziati in mercati regolamentati ⁶⁴	Valutata alla quotazione ufficiale di chiusura sul mercato di riferimento del giorno di ricevimento dello strumento finanziario.
Liberalità in beni mobili e in oggetti d'arte ⁶⁵	Nel caso di donazione, lascito testamentario o altre liberalità, le università valorizzano il bene, sulla base del valore indicato nell'atto di donazione o successione o, in mancanza sulla base di una relazione di stima da parte di un esperto del settore.
Liberalità in beni immobili	Nel caso di donazione, lascito testamentario o altre liberalità, le università valorizzano il bene immobile, sulla base del valore indicato nell'atto di donazione o successione o, in mancanza sulla base del valore catastale, con l'eventuale aggiunta degli oneri effettivamente sostenuti per il perfezionamento del trasferimento.

Le liberalità derivanti dal lascito testamentario producono effetti posticipati nel tempo che si realizzeranno al momento della morte del soggetto erogante; tali liberalità avvengono generalmente per atto pubblico e/o dichiarazione di successione soggetta a preventiva autorizzazione da parte dell'università in cui è indicato il valore dei beni oggetto del legato. Tale valore può essere ritenuto congruo e preso a base per le rilevazioni in contabilità al momento della effettiva realizzazione dell'atto, oppure può essere richiesta una valutazione peritale a supporto della valorizzazione quando si nutrano dubbi sulla congruità dei valori (ad esempio per effetto del

⁶⁴ Il Manuale Tecnico Operativo prevede invece che "una liberalità in valori mobiliari non negoziati in mercati regolamentati sarà valutata al NAV (Net Asset Value) disponibile precedente alla data di ricezione dello strumento finanziario ricevuto".

⁶⁵ I criteri di valutazione dei beni mobili (tra cui gli oggetti d'arte) e dei beni immobili pervenuti a titolo di liberalità sono definiti dal D.l. 19/2014, emendato dal D.l. 394/2017, all'art.4, comma 1, lettera b. decimo capoverso. Si veda il precedente capitolo 6 che tratta delle immobilizzazioni. Gli stessi criteri, per quanto compatibili, si applicano a liberalità aventi per oggetto beni immateriali.

periodo di tempo trascorso tra l'atto pubblico e/o la dichiarazione di successione e il momento della effettiva realizzazione dell'atto).

12.4. Scritture contabili esemplificative

Si fanno alcuni esempi di scritture contabili relative alle liberalità.

12.4.1 Donazione di una somma di denaro senza alcun vincolo

Si ipotizzi il ricevimento di una donazione, senza vincolo, di una somma di denaro pari a 50.000 euro. La scrittura contabile relativa è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Depositi bancari ⁶⁶	D	50.000,00	
.././200n	Liberalità in denaro	A		50.000,00

12.4.2 Donazione di una somma di denaro con vincolo permanente

Si ipotizzi il ricevimento in donazione di una ingente somma di denaro pari a 500.000 euro il cui capitale, per volontà del donante, debba essere investito in titoli a reddito fisso il cui rendimento deve essere utilizzato per supportare la ricerca del dipartimento di fisica attraverso l'acquisto di beni e servizi per la ricerca. Le scritture contabili sono le seguenti:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Depositi bancari	D	500.000,00	
.././200n	Fondi vincolati da terzi con vincoli permanenti (Patrimonio netto vincolato)	A		500.000,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Titoli obbligazionari	D	500.000,00	
.././200n	Depositi bancari	A		500.000,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Depositi bancari	D	20.000,00	
.././200n	Interessi attivi su titoli	A		20.000,00

Si ipotizza in questo caso che i frutti dell'investimento siano impiegati per l'acquisto di materiali di consumo per laboratori da utilizzarsi in ambito di attività di istituzionale e in vigenza del regime di split payment. Si veda la scrittura contabile alla pagina seguente.

⁶⁶ Il software di contabilità per consentire la registrazione dell'incasso di una liberalità in denaro comunque richiede preliminarmente la rilevazione di un credito che poi contestualmente viene estinto.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Acquisto materiali di consumo per laboratori	D	20.000,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		16.393,44
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		3.606,56

12.4.3 Donazione di un'attrezzatura scientifica

Un'importante impresa dell'abbigliamento che ha sede nel territorio e non ha rapporti di fornitura con l'ateneo, decide di donare un'attrezzatura scientifica ad un dipartimento che si occupa di ricerca sulla salute dei bambini. L'attrezzatura ha un valore di 40.000 euro ed è sottoposta ad aliquota di ammortamento del 20%.

La scrittura contabile al momento del ricevimento della attrezzatura oggetto della donazione è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Attrezzature scientifiche	D	40.000,00	
.././200n	Proventi per donazione, lascito testamentario o altro di beni soggetti ad ammortamento	A		40.000,00

A fine esercizio da un lato sarà rilevato l'ammortamento delle attrezzature scientifica ottenuta attraverso la donazione e dall'altro il provento rilevato sarà riscontato alla fine di ciascun anno in accordo con il progredire del piano di ammortamento.

Le scritture sono le seguenti:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Ammortamenti attrezzature scientifiche	D	8.000,00	
31/12/200n	Fondo ammortamento attrezzature scientifiche	A		8.000,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Proventi per donazione, lascito testamentario o altro di beni soggetti ad ammortamento	D	32.000,00	
31/12/200n	Risconti passivi per proventi da donazioni, lasciti, liberalità	A		32.000,00

12.4.4 Donazione di un'opera d'arte o museale (bene non soggetto ad ammortamento)

Si supponga che l'ateneo riceva in donazione un dipinto di valore stimato da un perito pari a 80.000 euro. La scrittura contabile relativa è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali	D	80.000,00	
.././200n	Proventi per donazione, lascito testamentario o altro di beni non soggetti ad ammortamento	A		80.000,00

In questo caso, non essendo il bene soggetto ad ammortamento, in quanto non perde valore nel corso del tempo, il provento rimane di competenza dell'esercizio⁶⁷.

E' necessario appurare se il bene donato è soggetto a vincolo oppure no. In caso di assenza di vincolo la gestione contabile si completa con la rilevazione del provento.

Se invece il bene fosse soggetto a vincolo permanente è opportuno, in sede di approvazione del bilancio di esercizio, destinare una quota di utile corrispondente al valore del bene ad un'apposita riserva del Patrimonio netto Vincolato (conto Fondi vincolati da terzi con vincoli permanenti)⁶⁸. In assenza di utile da destinare si potrà attingere dalle Riserve relative ad esercizi precedenti del Patrimonio netto non vincolato.

12.4.5 Lascito di un immobile

Si ipotizzi che l'ateneo riceva un lascito di un immobile di valore di 1.000.000 euro di cui, a seguito di una stima, 200.000 euro sono riconducibili alla voce terreni e 800.000 euro alla voce fabbricati.

La scrittura contabile che ne deriva è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Terreni	D	200.000,00	
.././200n	Fabbricati	D	800.000,00	
.././200n	Proventi per donazione, lascito testamentario o altro di beni non soggetti ad ammortamento	A		200.000,00
.././200n	Proventi per donazione, lascito testamentario o altro di beni soggetti ad ammortamento	A		800.000,00

⁶⁷ Analogamente, la donazione di un bene strumentale destinato alla vendita non sarà oggetto né di ammortamento, né di risconto e il relativo provento risulta di competenza dell'esercizio di ricevimento del bene.

⁶⁸ Bisogna sottolineare che prima dell'emendamento apportato dall'art. 2, comma 1, lettera a) del D.l. 394/2017, il D.l. 19/2014 all'art.4, comma 1, lettera b) immobilizzazioni materiali, settimo capoverso, prevedeva che i beni oggetto di donazione, lascito testamentario o altre liberalità non soggetti ad ammortamento, fossero iscritti nelle immobilizzazioni materiali e il corrispondente valore fosse iscritto nel Patrimonio netto (sezione Patrimonio netto vincolato) in un fondo di riserva adeguatamente distinto.

A fine esercizio da un lato sarà rilevato l'ammortamento del fabbricato ottenuto attraverso il lascito per cui si applica un'aliquota del 3% e dall'altro il provento rilevato sarà riscontato alla fine di ciascun anno in accordo con il progredire del piano di ammortamento.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Ammortamenti fabbricati	D	24.000,00	
31/12/200n	Fondo ammortamento fabbricati	A		24.000,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Proventi per donazione, lascito testamentario o altro di beni soggetti ad ammortamento	D	776.000,00	
31/12/200n	Risconti passivi per proventi da donazioni, lasciti, liberalità	A		776.000,00

Diversamente, i proventi rilevati a fonte della quota del valore del lascito attribuito al terreno rimangono di competenza dell'esercizio in cui è registrato il passaggio di proprietà a favore dell'ateneo.

Anche in questo caso, in presenza di vincolo permanente, è opportuno destinare, in sede di approvazione del bilancio di esercizio, una quota di utile corrispondente al valore del bene ad un'apposita riserva del Patrimonio netto Vincolato (conto Fondi vincolati da terzi con vincoli permanenti). In assenza di utile da destinare si potrà attingere dalle Riserve relative ad esercizi precedenti.

12.5. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa

Nell'illustrazione delle diverse voci di bilancio che possono essere interessate, va data evidenza, se di importo significativo, alle movimentazioni per liberalità e ai criteri di valutazione adottati per l'iscrizione del valore in bilancio.

Va evidenziato l'ammontare delle liberalità con vincolo permanente che è stato portato direttamente ad incremento del Patrimonio Netto.

Va evidenziato l'ammontare delle liberalità aventi per oggetto beni ad uso pluriennale non soggetti ad ammortamento e con vincolo permanente a fronte di cui sono stati destinati a Patrimonio netto vincolato quote dell'utile dell'esercizio o quote di risultati di esercizi precedenti.

Deve essere riportata in nota integrativa una descrizione generale dei beni ottenuti per mezzo di atti di liberalità che, non essendo stimabili con attendibilità, non sono iscritti nell'attivo patrimoniale.

Va indicato in nota integrativa un riepilogo delle liberalità condizionate con l'indicazione, per quelle di importo rilevante per la gestione, delle condizioni risolutive previste dai relativi contratti.

Le promesse di liberalità, ancorché formalizzate e potenzialmente agibili in un contenzioso giudiziario, non solo non devono essere rilevate in contabilità al momento del loro ricevimento, ma non devono essere oggetto di menzione e commento in nota integrativa.

Capitolo 13 - Operazioni di finanziamento e gli investimenti in attività finanziarie

Le operazioni di finanziamento sono normalmente classificabili in funzione della durata in finanziamenti a breve o a medio-lungo termine. Nel caso degli atenei, se si esclude l'eventualità del ricorso ad anticipazioni di cassa (o anticipazioni di tesoreria) volte a fronteggiare temporanei fabbisogni di liquidità, le operazioni di finanziamento sono rivolte al finanziamento degli investimenti e quindi rientrano tra le operazioni di finanziamento a medio-lungo termine.

Le fattispecie che si prendono in considerazione in questo manuale sono quelle dei mutui passivi e dei contratti di leasing.

L'Università degli Studi di Padova presenta nell'attivo dello Stato Patrimoniale degli investimenti in attività finanziarie che rappresentano delle forme di investimento temporaneo della liquidità propria del patrimonio dei lasciti. Tale scelta è resa possibile dall'esclusione di tali risorse finanziarie dal regime di Tesoreria Unica in quanto soggette a vincolo di destinazione per volontà del donante o del testatore.

Si prendono considerazione in questo manuale i casi di investimenti in titoli a reddito fisso (obbligazioni), fondi comuni di investimento e polizze assicurative.

13.1. I mutui passivi

I contratti di mutuo definiscono l'ammontare del finanziamento concesso, la durata, il tasso di interesse e modalità di rimborso del finanziamento.

Al momento dell'accensione del mutuo viene rilevato l'incasso della somma concessa e il sorgere del debito.

Si supponga che l'ateneo stipuli un mutuo di importo di 1.200.000 euro per un periodo di 5 anni da rimborsare in 10 rate semestrali di importo costante con tasso di interesse semestrale del 2%. La scrittura contabile, per l'accensione del mutuo sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
30/06/200n	Depositi bancari	D	1.200.000,00	
30/06/200n	Mutui passivi	A		1.200.000,00

Gli eventuali oneri di stipula (spese notarili e commissioni) possono essere capitalizzati tra le altre immobilizzazioni immateriali e ammortizzati in un periodo pari alla durata del mutuo⁶⁹.

Ad ogni scadenza di rata, l'esborso include una quota di capitale e gli interessi calcolati sul capitale residuo da rimborsare.

All'accensione del mutuo viene di norma definito un piano di ammortamento dello stesso che evidenzia la scadenza delle singole rate, la suddivisione di ciascuna rata tra quota capitale e quota

⁶⁹ Questa è anche la soluzione proposta indirettamente dal Manuale Tecnico Operativo quando include tali oneri tra le Altre immobilizzazioni immateriali ed implicitamente esclude l'applicazione per i Mutui Passivi il criterio del costo ammortizzato introdotto dal D.Lgs. 139/2015 e previsto dall'art. 2426, comma 1, numero 8 del Codice Civile.

interessi, il capitale residuo da rimborsare dopo il pagamento della rata (si veda il piano di ammortamento del mutuo passivo alla pagina seguente).

Al momento del pagamento della prima rata la scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Mutui passivi	D	109.591,83	
31/12/200n	Interessi passivi su mutui	D	24.000,00	
31/12/200n	Depositi bancari	A		133.591,83

Piano di ammortamento del mutuo

Data	Rata	Quota Interessi	Quota capitale	Debito residuo
30/6/200n				1.200.000,00
31/12/200n	133.591,83	24.000,00	109.591,83	1.090.408,17
30/6/200n+1	133.591,83	21.808,16	111.783,67	978.624,50
31/12/200n+1	133.591,83	19.572,49	114.019,34	864.605,15
30/06/200n+2	133.591,83	17.292,10	116.299,73	748.305,42
31/12/200n+2	133.591,83	14.966,11	118.625,72	629.679,70
30/06/200n+3	133.591,83	12.593,59	120.998,24	508.681,46
31/12/200n+3	133.591,83	10.173,63	123.418,20	385.263,25
30/06/200n+4	133.591,83	7.705,27	125.886,57	259.376,69
31/12/200n+4	133.591,83	5.187,53	128.404,30	130.972,39
30/06/200n+5	133.591,83	2.619,45	130.972,39	-
Totale	1.335.918,33	135.918,33	1.200.000,00	

Al momento del pagamento della seconda rata la scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
30/06/200n	Mutui passivi	D	111.783,67	
30/06/200n	Interessi passivi su mutui	D	21.808,16	
30/06/200n	Depositi bancari	A		133.591,83

Si può notare come vari la suddivisione della rata tra interessi e quota capitale (con il progredire del piano di ammortamento si riduce la quota interessi e aumenta la quota di capitale rimborsato). La stessa scrittura verrà ripetuta ad ogni scadenza di rata fino all'estinzione del mutuo.

Qualora la rata fosse a cavallo di due esercizi (ad esempio rate scadenti il 30 aprile e il 31 ottobre di ciascun esercizio) allora è necessario, in fase di operazioni di assestamento, rilevare la quota di interessi passivi di competenza dell'esercizio in chiusura (nell'esempio per il periodo che va da 1 novembre al 31 dicembre) attraverso la rilevazione di un rateo passivo (sul tema della determinazione e valutazione dei ratei su contratti di durata si rinvia al capitolo 19).

Per il criterio di valutazione e l'indicazione delle informazioni da riportare in nota integrativa si rinvia al capitolo 25 relativo alla valutazione dei debiti.

13.2. I contratti di leasing

I contratti di leasing sono contratti di locazione di beni mobili o immobili acquistati o fatti costruire specificatamente dal locatore attraverso cui un soggetto, il locatario, attraverso il pagamento di un canone, acquisisce il diritto all'utilizzo per un determinato periodo di tempo e il diritto di esercitarne il riscatto a fine contratto.

Nel contratto di leasing intervengono tre soggetti:

- il produttore, ossia il soggetto che realizza i beni e li vende alla società di leasing;
- la società di leasing (il locatore), ossia la società che acquista i beni e li affida all'utilizzatore;
- l'utilizzatore o locatario ossia il soggetto che utilizza il bene dietro il pagamento di una canone e che ad una certa data, alla fine della durata del contratto, può esercitare o meno il diritto ad acquisirne la proprietà.

Gli atenei utilizzano i contratti di leasing prevalentemente per l'acquisizione di beni strumentali materiali o immateriali.

La contabilizzazione e rappresentazione in bilancio delle operazioni derivanti da contratti di leasing può avvenire, in generale, attraverso l'applicazione del "metodo patrimoniale" o in alternativa del "metodo finanziario", in base, rispettivamente al principio contabile dell'OIC 12 e al principio contabile internazionale IAS17.

Non essendo il trattamento di tali operazioni disciplinato direttamente dal D.I. 19/2014, in base al richiamo all'applicazione dei principi contabili nazionali operata dall'art. 1, comma 3 del medesimo decreto, si applica il "metodo patrimoniale" previsto dal principio contabile OIC 12.

Con l'applicazione del "metodo patrimoniale" gli atenei sono tenuti ad indicare:

- nel Conto Economico, tra i costi di esercizio e più in particolare all'interno della voce B) IX 11) Costi per il godimento di beni di terzi, i canoni di leasing così come indicati in fattura e cioè comprensivi della quota interessi e dell'eventuale IVA indetraibile;
- nello Stato Patrimoniale, tra le passività, il debito verso la società di leasing per l'importo della fattura pervenuta che verrà estinto con il pagamento della rata.

In nota integrativa vanno indicate le informazioni utili (valore del bene che corrisponde al costo di acquisto del concedente e quindi al valore finanziato dall'operazione di leasing, quota annua di ammortamento del costo e degli oneri finanziari contenuti nel totale annuo dei canoni corrisposti), a rappresentare il diverso impatto sul conto economico e sullo stato patrimoniale derivante dalla rilevazione secondo il "metodo patrimoniale" rispetto al "metodo finanziario"⁷⁰, con l'obiettivo di

⁷⁰ In base al "metodo finanziario", secondo il principio contabile internazionale IAS 17, per la contabilizzazione e la rappresentazione delle operazioni di leasing, è necessario:

a) indicare nello Stato patrimoniale:

- nell'attivo, tra le immobilizzazioni, il valore del cespite (sulla base dei costi di acquisto originario del concedente), depurato periodicamente degli ammortamenti calcolati e rilevati;
- nel passivo, tra i debiti, il valore delle quote del finanziamento ancora dovute al netto degli interessi (ossia le quote capitale comprese nei canoni leasing da corrispondere);

b) indicare nel Conto Economico:

- le quote di ammortamento annuali;
- gli interessi passivi maturati nel periodo di competenza in base al contratto di leasing.

evidenziare gli eventuali effetti, positivi e/o negativi, sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto.

L'esposizione delle informazioni in nota integrativa, nelle modalità appena descritte, rende superfluo l'indicazione di valori attinenti i contratti di leasing tra i conti d'ordine.⁷¹

Sotto il profilo contabile vi sono tre momenti rilevanti:

- alla stipula del contratto il pagamento di un anticipo o maxicanone (che può essere espresso come un multiplo del valore della rata o come una % sul valore del bene)⁷²;
- Il ricevimento delle fatture dei canoni periodici;
- l'esercizio del riscatto ad un valore prestabilito (espresso come % del valore del bene).

Si supponga che l'Ateneo stipuli il 1° settembre dell'anno 200n un contratto di leasing avente durata di 5 anni con pagamento di rate mensili, e avente per oggetto una attrezzatura scientifica di valore pari a 60.000 €, maxi canone pari al 10 % dell'importo del bene, importo rata pari a euro 961,02 e valore di riscatto pari all'1% del valore del bene. L'operazione è realizzata nella sfera dell'attività istituzionale e quindi con IVA indetraibile che va ad incrementare il valore del canone e si suppone in vigore del regime di split payment.

Al momento del pagamento dell'anticipo o maxicanone (determinato come 10% del valore del bene, più IVA del 22%) le scritture contabili saranno le seguenti:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/09/200n	Canoni leasing	D	7.320,00	
01/09/200n	Debiti verso fornitori	A		6.000,00
01/09/200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		1.320,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/09/200n	Debiti verso fornitori	D	6.000,00	
01/09/200n	Depositi bancari	A		6.000,00

Al momento del pagamento delle rate mensili, a partire dal 1° ottobre, le scritture saranno le stesse:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/10/200n	Canoni leasing	D	1.172,44	
01/10/200n	Debiti verso fornitori	A		961,02
01/10/200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		211,42

⁷¹ Si veda a questo proposito il Manuale Tecnico Operativo nel capitolo dedicato ai contratti di leasing.

⁷² L'effetto del maxicanone è quello di ridurre l'importo del finanziamento effettivamente concesso e quindi anche di ridurre il rischio per la società di leasing ovvero per il locatore.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/10/200n	Debiti verso fornitori	D	961,02	
01/10/200n	Depositi bancari	A		961,02

L'importo del maxicanone non può essere considerato per intero di competenza dell'esercizio in cui viene corrisposto ossia alla stipula del contratto di leasing, per cui deve essere rilevato un risconto per rinviare le quote di competenza dei futuri esercizi.

Vanno rilevati risconti anche in presenza di canoni leasing a cavallo tra due esercizi (ad esempio in presenza di rate trimestrali scadenti il 30 novembre, 28 febbraio, 31 maggio e 31 agosto).

Per il calcolo e la rilevazione del risconto sul maxicanone si rinvia al capitolo 20 che tratta dei ratei e risconti sui contratti di durata, contributi agli investimenti e altri.

Alla fine del contratto l'ateneo può decidere se esercitare il diritto di riscatto per l'importo prefissato. In questo caso l'importo è l'1% del valore del bene di 60.000 euro più l'IVA del 22%.

La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/10/200n+5	Attrezzature scientifiche	D	732,00	
01/10/200n+5	Debiti verso fornitori	A		600,00
01/10/200n+5	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		132,00

Il bene riscattato sarà iscritto a libro cespiti al valore di riscatto ed ammortizzato in base alle aliquote della categoria di appartenenza.

13.3. Gli investimenti in attività finanziarie iscritte nell'attivo circolante

Come anticipato nel caso dell'Università degli Studi di Padova si tratta di forme di investimento temporaneo della liquidità propria del patrimonio dei lasciti.

Tali investimenti vanno iscritti al costo di acquisto eventualmente comprensivo degli oneri accessori.

Ad esempio in caso di acquisto di obbligazioni del valore nominale di 400.000 euro, (tasso 3,0%, cedola semestrale) per euro 380.000, la scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Titoli obbligazionari	D	380.000,00	
.././200n	Depositi bancari	A		380.000,00

Al momento della riscossione della cedola semestrale scadente il 30 settembre, la scrittura sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
30/09/200n	Depositi bancari	D	6.000,00	
30/09/200n	Interessi attivi su titoli	A		6.000,00

In fase di chiusura del bilancio si dovrà procedere a rilevare il rateo attivo per gli interessi attivi che decorrono dal 1° ottobre al 31 dicembre e che saranno riscossi solo a fine marzo dell'anno n+1 (per la determinazione e valutazione dei ratei attivi si veda il capitolo 20) e si dovrà valutare il titolo obbligazionario tra il valore di acquisto e il valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato (per la valutazione delle attività finanziarie si veda il capitolo 16).

I titoli obbligazionari possono essere ceduti, possono essere rimborsati prima della scadenza del prestito obbligazionario o possono andare a scadenza.

Supponiamo che nell'anno n+2, dalla data di scadenza della cedola di fine settembre, venga rimborsato all'ateneo un quarto dei titoli posseduti per un valore nominale di 100.000 euro. Considerando che il valore di carico della quota rimborsata è pari a 95.000 € l'ateneo realizza un utile su titoli di 5.000 euro.

La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
30/09/200n	Depositi bancari	D	100.000,00	
30/09/200n	Titoli obbligazionari	A	95.000,00	
30/09/200n	Plusvalenza su titoli	A		5.000,00

Un'opzione alternativa di investimento è rappresentata dall'acquisizione di quote di un fondo comune di investimento.

Si supponga che l'ateneo acquisti quote di un fondo comune di investimento per una somma, comprensiva degli oneri accessori di acquisto, di 1.020.000 euro. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Altre attività finanziarie	D	1.020.000,00	
.././200n	Depositi bancari	A		1.020.000,00

A fine esercizio anche questa forma di investimento dovrà essere sottoposta a valutazione (si veda il capitolo 16).

Al momento dello smobilizzo dell'investimento si possono determinare utili o perdite (plusvalenze o minusvalenze).

Si supponga che l'ateneo nell'esercizio n+1 decida di smobilizzare l'investimento ricavando una cifra di 980.000 di euro dopo che era stata operata in fase di chiusura dell'esercizio n una svalutazione di 30.000 euro rilevata in contropartita ad un Fondo svalutazione altre attività finanziarie.

Si veda la scrittura contabile alla pagina seguente.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n+1	Depositi bancari	D	980.000,00	
.././200n+1	Fondo svalutazione altre attività finanziarie	D	30.000,00	
.././200n+1	Minusvalenza su altre attività finanziarie	D	10.000,00	
.././200n+1	Altre attività finanziarie	A		1.020.000,00

L'ateneo, tra le proprie attività finanziarie, ha anche una polizza assicurativa, prossima alla scadenza, sottoscritta nel periodo in cui vigeva la contabilità finanziaria che è stata iscritta nel primo stato patrimoniale al costo per un importo di 600.000 euro.

L'ateneo riscuote una cedola annuale posticipata a fine marzo per un importo di 18.000 €.

La scrittura contabile è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
30/09/200n	Depositi bancari	D	18.000,00	
30/09/200n	Proventi su altre attività finanziarie	A		18.000,00

A fine esercizio deve essere rilevato un rateo attivo per la quota di proventi attribuibile al periodo che va da inizio aprile alla fine di dicembre.

Sempre a fine esercizio la polizza è stata valutata secondo i criteri esposti nel capitolo 15.

Alla scadenza della polizza, il 31 marzo dell'esercizio n+1, la scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/03/200n+1	Depositi bancari	D	600.000,00	
31/03/200n+1	Altre attività finanziarie	A		600.000,00

I PROGETTI

Capitolo 14 – I Progetti

14.1. I proventi e i ricavi per progetti commerciali

Si tratta di proventi e ricavi conseguiti al di fuori dallo svolgimento dell'attività istituzionale e possono riguardare la didattica in conto terzi, l'attività di ricerca in conto terzi (tipicamente ricerche commissionate e proventi per il trasferimento tecnologico), consulenze.

Di norma invece non sono gestiti come progetto le prestazioni a pagamento o a tariffario (analisi di laboratorio, tarature, campionamenti, servizi di sequenziamento, prestazioni di assistenza psicologica, prestazioni veterinarie, biglietti di ingresso a mostre o musei ecc.), la vendita di oggetti del merchandising e di prodotti editoriali, sponsorizzazioni di iniziative dell'Ateneo, quote di iscrizione a convegni, seminari e simili, concessione di spazi per eventi, eccetera.

I proventi e i ricavi per l'attività commerciale gestiti a progetto scaturiscono di norma da veri e propri contratti stipulati con clienti.

I proventi e i ricavi attinenti l'attività commerciale possono confluire in Conto Economico tra i Proventi propri o tra gli Altri ricavi e proventi diversi.

In particolare: i proventi per la didattica in conto terzi confluiscono nella voce Proventi per la didattica assieme ai proventi per la didattica istituzionale, per i Proventi per la ricerca in conto terzi e per i Proventi per il trasferimento tecnologico è prevista una apposita voce del Conto Economico, mentre invece tutti gli altri ricavi e proventi dell'attività commerciale sono compresi tra gli Altri ricavi e proventi diversi.

Il momento della rilevazione dei ricavi per attività commerciale è tipicamente l'emissione della fattura.

Con l'emissione della fattura si rileva contestualmente il credito verso il cliente destinatario della prestazione (vendita di beni e/o erogazione di servizi), il ricavo e l'IVA a debito se l'operazione è soggetta ad IVA e non si applica lo split payment (come nel caso di vendita ad altra amministrazione pubblica).

Per quanto riguarda ulteriori approfondimenti e le scritture contabili esemplificative vedasi il Capitolo 9 – I proventi e i ricavi per attività commerciale (attività commissionata di ricerca, consulenza eccetera, prestazioni a tariffario)

14.2. Finanziamenti e contributi per progetti istituzionali

I contributi dei progetti al pari degli altri contributi sono annuali o pluriennali in funzione dell'arco temporale di riferimento (inferiore o superiore alla durata di dodici mesi) che si desume dalle intenzioni del soggetto erogante (documento di attribuzione del contributo) o dall'arco temporale attribuibile agli oneri che il contributo è volto a coprire (ossia se essi siano riferibili a uno o più esercizi).

Si parla quindi di progetti, commesse e ricerche in corso annuali se di durata inferiore ai dodici mesi e di progetti, commesse e ricerche in corso pluriennali se le correlate attività o prestazioni si realizzano in un periodo superiore ai dodici mesi.

I contributi sono in questo caso rilevati come proventi nell'esercizio in cui è pervenuta la comunicazione dell'ente finanziatore o provvedimento ufficiale da pubblica amministrazione e sono

successivamente riscontati in base al tempo nel caso in cui il contributo sia stato assegnato sulla base di tale riferimento o tenendo conto del costo sostenuto in ciascun esercizio per la finalità oggetto di finanziamento esterno (principio correlazione tra costi e ricavi o proventi).

I contributi per progetti e ricerche in corso sono attribuiti al singolo esercizio in base ai criteri di valutazione per i progetti, commesse e ricerche in corso previsti dall'art. 4, comma 1, lettera g) del D.l. n. 19/2014 sottoposto a revisione dal D. l. 394/2017. Si veda il successivo capitolo 21 che tratta della valutazione dei ratei e risconti per progetti, commesse e ricerche in corso.

I contributi sono esposti tra i Proventi Propri alla voce I 3) Proventi per Ricerche con finanziamenti competitivi e alla voce II Contributi.

Nella voce Proventi per Ricerche con finanziamenti competitivi vanno compresi: i contributi per finanziamenti competitivi da MIUR (PRIN, FIRB, PON) e altri ministeri, contributi per finanziamenti competitivi da Unione Europea e contributi da altri soggetti pubblici e privati.

La voce Contributi si suddivide in funzione della tipologia di finanziatore ed accoglie sia trasferimenti correnti (finalizzati o meno) che contributi per investimenti.

Aspetti rilevanti per tali finanziamenti sono la ridotta rendicontazione o il mancato riconoscimento da parte del finanziatore di parte dei costi rendicontati.

Per i progetti soggetti a rendicontazione per i quali l'ateneo rendiconta un ammontare inferiore al contributo concesso dal finanziatore è necessario idealmente stornare il ricavo per contributi e il relativo credito. Se però, come normalmente accade, la rendicontazione avviene in esercizi successivi a quello di iscrizione del ricavo per contributi, il credito va stornato a fronte dell'iscrizione di una sopravvenienza passiva, a meno che non siano presenti ricavi differiti (ovvero risconti passivi) correlabili a quel specifico contributo. In quest'ultimo caso vanno prima stornati i risconti passivi (o i ricavi riportati ad inizio esercizio a seguito della chiusura dei risconti passivi iniziali a conto economico) e poi se questi non risultano capienti procedere a rilevare la sopravvenienza passiva in conto economico.

Inoltre se il credito è stato integralmente incassato o il credito residuo non è sufficiente a coprire la riduzione dell'importo rendicontato, sorge per la parte non coperta dallo storno dei crediti non ancora incassati un debito nei confronti del finanziatore che va estinto con una restituzione di denaro.

Un caso analogo alla ridotta rendicontazione è, per certi versi, quello del mancato riconoscimento da parte del finanziatore di parte dei costi rendicontati.

Per quanto riguarda ulteriori approfondimenti e le scritture contabili esemplificative vedasi il Capitolo 10 – Contributi annuali e pluriennali in conto esercizio (compresi i finanziamenti in attività istituzionale).

14.3. I costi dei progetti

I costi dei progetti, necessari per realizzare l'attività oggetto di finanziamento/contributo o per lo svolgimento dell'attività commissionata, possono spaziare dall'acquisto di materiali di consumo alle attrezzature ed altre immobilizzazioni, all'acquisto di servizi da ditte ma anche da professionisti, ai costi per missioni, alle attività di disseminazione della ricerca ecc.

I costi dei progetti seguono le consuete procedure del ciclo passivo già esposte i Capitoli 4, 5, 6 e 7 del CICLO PASSIVO cui si rinvia per ulteriori approfondimenti e per le scritture contabili esemplificative.

Per poter identificare i costi riconducibili ai singoli progetti, commesse o ricerche in corso l'Ateneo si è dotato di un sistema di contabilità analitica. In questo modo i costi riferiti a progetti di ricerca sono imputati, oltre che alla voce del piano dei conti identificante la natura della spesa, anche alla coordinata analitica censita sul sistema per identificare lo specifico progetto o commessa. Ciascuna Struttura verifica in autonomia che i fondi del progetto prevedano l'ammissibilità dei costi che vi imputa.

Come suesposto, i costi da considerare o che possono essere considerati per ogni singolo, progetto, commessa e ricerca in corso sono:

- costo dei beni e servizi acquistati e costo del personale "esterno";
- costo del personale interno;
- ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali acquistate ed utilizzate;
- costi indiretti.

Per quanto riguarda i costi di ammortamento, si evidenzia che in caso di finanziamenti esterni finalizzati alle attività di ricerca, le aliquote di ammortamento per attrezzature scientifiche ed informatiche ad elevato tasso di obsolescenza possono essere modificate con motivata delibera dell'Organo collegiale della Struttura anche in accordo con le regole contabili e di rendicontazione definite dal finanziatore.

I costi di esercizio relativi ai progetti di ricerca sono iscritti in base alla loro natura mentre i costi pluriennali sono registrati in base alla tipologia di immobilizzazione e/o investimento.

Per progetti di durata pluriennale, come meglio esposto nel Capitolo 21 La valutazione di ratei e risconti su progetti e ricerche in corso cui si rinvia, con l'applicazione del **criterio della commessa completata** i ricavi di competenza di ogni esercizio di vita del progetto vengono pareggiati ai costi sostenuti nello stesso con eccezione dell'ultimo esercizio in cui risultano di competenza tutti i ricavi residui e si determina così il risultato dei progetti, commesse e ricerche in corso.

14.4. I progetti di edilizia

L'Ateneo gestisce con lo strumento del progetto anche i lavori a valere sul piano triennale degli investimenti edilizi.

Dato il loro carattere pluriennale, tale strumento permette di tenere traccia dei costi sostenuti fino a completamento dell'opera, momento in cui tali costi verranno iscritti fra le immobilizzazioni, a seconda della categoria di appartenenza.

Fino a che i lavori non vengono terminati i costi sostenuti vengono contabilizzati nelle voci "Immobilizzazioni materiali in corso" o "Immobilizzazioni immateriali in corso" a seconda se, rispettivamente l'immobile presso cui si interviene è di proprietà oppure di terzi (demanio, concessione, locazione).

Per quanto riguarda ulteriori approfondimenti e le scritture contabili esemplificative vedasi il Capitolo 15 – La valutazione delle immobilizzazioni immateriali e materiali.

LE VALUTAZIONI E LE OPERAZIONI DI FINE PERIODO

Capitolo 15 – La valutazione delle immobilizzazioni immateriali e materiali

Le caratteristiche delle diverse classi di immobilizzazioni (immateriali, materiali e finanziarie) sono già state descritte nel capitolo 7. Si riprendono ora le definizioni di immobilizzazioni immateriali e materiali proposte dal D.I. 19/2014 e si illustrano i contenuti delle singole voci previsti dagli schemi di bilancio allegati al medesimo decreto.

15.1. La classificazione delle immobilizzazioni immateriali e materiali

Secondo l'art. 4, comma 1, lettera a) primo capoverso: "Le immobilizzazioni immateriali sono beni o costi pluriennali caratterizzati dalla natura immateriale e dalla mancanza di tangibilità, che manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi e non solo in quello di sostenimento dei costi".

La tabella che segue mostra le voci delle immobilizzazioni immateriali individuate nello schema di Stato Patrimoniale allegato al D.I. 19/2014.

ATTIVO	
A)	IMMOBILIZZAZIONI
I	IMMATERIALI
I 1)	Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo
I 2)	Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno
I 3)	Concessioni, licenze, marchi, e diritti simili
I 4)	Immobilizzazioni in corso ed acconti
I 5)	Altre immobilizzazioni immateriali
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI
...	...

Si descrive di seguito il contenuto delle voci delle immobilizzazioni immateriali.

1) I costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo

I **costi di impianto e ampliamento** sono i costi che si sostengono in modo non ricorrente in alcuni peculiari momenti del ciclo di vita dell'ente come la fase precedente a quella operativa (per gli atenei di nuova costituzione) o quella di accrescimento della capacità operativa. Si tratta di costi sostenuti per un processo di ampliamento delle attività in direzione e ambiti prima non coperti o per un accrescimento quantitativo di entità tale da apparire straordinario.

I **costi di sviluppo** sono costi sostenuti per realizzare nuovi prodotti e nuovi servizi. In questa categoria di costi pluriennali, secondo il Manuale Tecnico Operativo rientrano i costi pluriennali per la realizzazione di siti internet di ateneo.

In entrambi i casi la loro iscrizione dell'attivo presuppone che tali costi manifestino benefici economici in un arco temporale che comprende più esercizi (capacità di generare ricavi e proventi futuri).

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

Sono compresi in questa voce primariamente i costi sia di produzione interna che di acquisizione esterna dei diritti di utilizzazione delle opere di ingegno⁷³ e i costi per i diritti in licenza d'uso dei brevetti.

Sono inoltre compresi i costi di acquisto a titolo di proprietà del software applicativo e i costi sostenuti per la produzione ad uso interno di un software applicativo tutelato ai sensi della legge sui diritti d'autore⁷⁴.

3) Concessioni, licenze, marchi, e diritti simili

Sono compresi in questa voce innanzitutto: i costi per l'ottenimento di concessioni su beni di proprietà degli enti concedenti (sfruttamento in esclusiva di beni pubblici quali ad esempio il suolo demaniale) e i costi per l'ottenimento di concessioni per esercizio di attività degli enti concedenti (gestione regolamentata di alcuni servizi pubblici quali ad esempio autostrade, trasporti, parcheggi, ecc.).

Quando una concessione, oltre al pagamento di un canone annuo, comporta il pagamento di una somma iniziale *una tantum*, questa va capitalizzata e ammortizzata per la durata della concessione o comunque per il periodo di residua utilizzazione. Anche l'eventuale costo per l'acquisto di una concessione da altri soggetti può essere capitalizzato e ammortizzato in relazione al periodo di residua utilizzazione.

Sono compresi in questa voce i costi per l'acquisto, la produzione interna e per i diritti di licenza d'uso dei marchi. Il Manuale Tecnico Operativo precisa che tra i marchi iscrivibili in questa voce non possa essere compreso il logo o marchio identificativo dell'Ateneo anche se suscettibile di generare ricavi in relazione alla sua concessione a terzi.

Sono compresi in questa voce i costi sostenuti *una tantum* per un software applicativo acquisito a titolo di licenza d'uso pluriennale a tempo determinato. Tali costi sono ammortizzati in quote costanti nel periodo di durata della licenza d'uso⁷⁵.

4) Immobilizzazioni in corso ed acconti

Le immobilizzazioni in corso sono rappresentate da costi interni ed esterni sostenuti per la realizzazione di un bene immateriale per cui non sia ancora acquisita la piena titolarità del diritto (nel caso di brevetti, marchi, ecc.) o riguardanti progetti non ancora completati (ad esempio nel caso

⁷³ Il D.l. 19/2014 all'art. 4, comma 1, lettera a, sesto capoverso, prevede: "Nel caso di diritti di brevetto industriale e utilizzazione delle opere dell'ingegno, in via prudenziale, i costi vanno iscritti a Conto Economico. Comunque posta la titolarità del diritto di utilizzo da parte dell'ateneo, e valutata l'utilità futura di tali diritti, si può procedere alla loro capitalizzazione, fornendo adeguate indicazioni nella Nota Integrativa.

⁷⁴ I costi relativi a diritti di utilizzazione delle opere di ingegno costituiti da software applicativo di proprietà di terzi nella disponibilità dell'Ateneo a titolo di licenza d'uso a tempo determinato o indeterminato, che il principio contabile OIC n. 24 colloca in questa voce, sono invece collocati dal Manuale Tecnico Operativo rispettivamente alle voci 3) Concessioni, licenze, marchi, e diritti simili e 5) Altre immobilizzazioni immateriali. Il principio contabile OIC n. 24 colloca in questa voce anche i costi di know-how, sia nel caso in cui sono sostenuti per la produzione interna che nel caso di acquisto da terzi, quando è tutelato giuridicamente mentre il Manuale Tecnico Operativo li colloca nella voce 3) sopra citata.

⁷⁵ A completare questa voce vanno anche considerati i costi sostenuti per l'acquisizione di licenze di commercio al dettaglio e i costi di know-how per la tecnologia non brevettata.

di costi di ampliamento e sviluppo). I costi interni ad esterni possono essere rappresentati dal costo del personale, materiali, servizi e consulenze utilizzati ai fini sopra indicati.

Gli acconti sono invece importi corrisposti ai fornitori per l'acquisto di una o più immobilizzazioni immateriali prima che si siano verificate le condizioni per la loro iscrizione in bilancio.

5) Altre immobilizzazioni immateriali

Sono compresi in questa voce eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione nelle altre voci delle immobilizzazioni immateriali.

A titolo esemplificativo possono essere ricompresi in tali voci:

- i costi per la produzione interna di un software applicativo non tutelato;
- i costi per i diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno costituiti da software di proprietà di terzi nella disponibilità dell'ateneo a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato;
- i costi sostenuti per le migliorie e spese incrementative su beni di terzi a disposizione dell'ateneo (affitto, leasing, uso, godimento, diritto di superficie, ecc.) sono iscrivibili in questa voce se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi ovvero non posseggono una propria autonoma funzionalità (diversamente sono iscrivibili nelle immobilizzazioni materiali nella specifica categoria di appartenenza);
- Gli oneri accessori sui finanziamenti. Si tratta di oneri sostenuti per ottenere finanziamenti quali le spese di istruttoria, l'imposta sostitutiva su finanziamenti a medio termine, e tutti gli altri costi iniziali che devono essere capitalizzati nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali". Se a seguito dell'istruttoria i finanziamenti non vengono concessi, i costi iniziali sostenuti sono imputati a costi dell'esercizio.

Sempre l'art. 4, comma 1 ma alla lettera b), primo capoverso: "Le immobilizzazioni materiali sono elementi patrimoniali, di proprietà dell'ateneo, destinati ad essere utilizzati durevolmente, acquisiti per la realizzazione delle proprie attività. Rientrano in questa categoria anche le immobilizzazioni utilizzate per la realizzazione di progetti di ricerca finanziati con risorse esterne. I beni messi a disposizione da terzi, inclusi quelli concessi dallo Stato e delle Amministrazioni locali in uso perpetuo e gratuito, non rientrano, invece, in questa categoria, ma sono indicati nei Conti d'Ordine."

La tabella che segue mostra le voci delle immobilizzazioni materiali individuate nello schema di Stato Patrimoniale allegato al D.I. 19/2014.

ATTIVO	
A)	IMMOBILIZZAZIONI
...	...
II	MATERIALI
II) 1)	Terreni e fabbricati
II) 2)	Impianti e attrezzature
II) 3)	Attrezzature scientifiche
II) 4)	Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali
II) 5)	Mobili e arredi
II) 6)	Immobilizzazioni in corso ed acconti
II) 7)	Altre immobilizzazioni materiali
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI
...	...

Si descrive di seguito il contenuto delle voci delle immobilizzazioni materiali.

1) Terreni e fabbricati

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

Per quanto riguarda i fabbricati devono essere indicati fabbricati civili, industriali, commerciali, per attività didattica e ricerca, sportivi, nonché costruzioni leggere (quali, ad esempio, tettoie, baracche, costruzioni precarie e simili).

Il valore dei terreni deve essere esposto distintamente dal valore dei fabbricati sovrastanti che vi sono realizzati. Se il valore del terreno non è rilevabile dall'atto di trasferimento del diritto di proprietà è necessario procedere alla sua individuazione facendo riferimento alle indicazioni dell'art. 36, comma 7 della legge 248/2006: "Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo delle predette aree è quantificato in misura pari al valore risultante da apposita perizia di stima, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri e dei periti industriali edili e comunque non inferiore al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo".

2) Impianti e attrezzature

Per quanto riguarda gli impianti sono da ricomprendere nella voce gli impianti generici non legati alla tipica attività dell'università (ad esempio: impianti di riscaldamento e condizionamento e idraulici, impianti elettrici, impianti di sollevamento, impianti di rilevazione incendi, di allarme e per la sicurezza, impianti di telefonia e reti tecnologiche di trasferimento dati), nonché gli impianti specifici legati alle tipiche attività produttive di servizi dell'università, dovendosi escludere dalla voce i beni qualificabili fra le attrezzature scientifiche indicati al successivo punto 3). La voce si riferisce anche alle attrezzature destinate alle attività didattiche e amministrative.

Come da MTO, le Attrezzature informatiche, multimediali e simili sono collocate nella categoria residuale delle Altre immobilizzazioni materiali.

Tra esse è prevista anche una categoria distinta per le Attrezzature informatiche, multimediali e simili ad elevato tasso di obsolescenza.

3) Attrezzature scientifiche

Le attrezzature scientifiche sono caratterizzate dall'impiego in modo specifico nell'attività scientifica e di ricerca e risultano di particolare rilevanza e specificità per tale attività. Esse possono presentare anche un elevato contenuto tecnologico ed essere sottoposte ad un ammortamento in tempi più rapidi stante la loro spiccata obsolescenza.

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

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

5) Mobili e arredi

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

6) Immobilizzazioni in corso ed acconti

Nella voce sono iscritti i costi (interni ed esterni) sostenuti per l'acquisizione o la produzione interna di immobilizzazioni materiali, non ancora ultimata. I valori iscritti in questa voce sono esposti al costo e non ammortizzati fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del bene o non sia stata completata la realizzazione che ne consenta l'utilizzazione. Tale voce include inoltre i versamenti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione di immobilizzazioni materiali.

7) Altre immobilizzazioni materiali

Nella voce, residuale, è iscritto l'acquisto di altri beni durevoli che, per la loro differente natura, non trovano collocazione nelle altre voci della medesima classe indicate in precedenza, ad esempio attrezzature informatiche, multimediali e simili, automezzi, autovetture, ciclomotori, trattori e altri mezzi simili, eccetera.

15.2. Il criterio generale di valutazione delle immobilizzazioni immateriali e materiali

Il criterio generale di valutazione adottato dal D.I. 19/2014 riprende quanto previsto dal Codice civile all'art. 2426, comma 1, n.1, 2 e 3 ed è il medesimo per le immobilizzazioni immateriali e per quelle materiali⁷⁶:

- le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione;
- il costo delle immobilizzazioni immateriali e materiali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione;
- l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i due punti precedenti, deve essere iscritta a tale minor valore; il minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata. Le eventuali svalutazioni vanno illustrate e motivate in Nota Integrativa.

Il criterio generale di valutazione appena descritto prevede di identificare:

- il costo (di acquisto o di produzione delle immobilizzazioni) o comunque il valore delle immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito;

⁷⁶ Il criterio di valutazione è espresso per le immobilizzazioni immateriali all'art.4, comma 1, lettera a) e per quelle materiali all'art.4, comma 1, lettera b).

- la loro perdita di valore per effetto dell'ammortamento;
- il valore durevole a fine esercizio.

15.3. Il costo di acquisto o di produzione delle immobilizzazioni e il valore delle immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito

Nel caso l'immobilizzazione sia acquistata il suo costo è costituito dal **costo di acquisto**, al netto degli sconti commerciali, ma comprensivo degli **oneri accessori** ossia tutti gli oneri che l'ateneo deve sostenere affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata. L'IVA va esclusa in caso di acquisto nel campo dell'attività commerciale ed inclusa nel caso di acquisto nel campo dell'attività istituzionale (l'IVA indetraibile costituisce un costo).

Gli oneri accessori, nel caso dell'acquisto di fabbricati, possono essere costituiti, a titolo esemplificativo, dai costi notarili per la redazione dell'atto di acquisto, dalle tasse per la registrazione dell'atto, da onorari per la progettazione dell'immobile, da costi sostenuti per le opere di urbanizzazione, da compensi per la mediazione, ecc. Nel caso di acquisto di impianti, macchine ed attrezzature i costi accessori possono essere rappresentati da costi di progettazione, da costi di trasporto, da dazi di importazione, da costi di installazione, da costi e onorari per perizie e collaudi, da costi di montaggio e posa in opera, da costi per la messa a punto, ecc.

Nel caso in cui l'immobilizzazione non sia acquistata ma costruita internamente all'ateneo (si parla di costruzione interna) e il suo costo è costituito dal **costo di produzione**.

Il costo di produzione, come previsto dal Codice civile e dal D.I. 19/2014, comprende:

- tutti i costi direttamente imputabili
- e quelli di indiretta imputazione per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto (l'immobilizzazione) relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento in cui il bene può essere utilizzato.

La contabilizzazione delle immobilizzazioni costruite internamente rappresenta una operazione di **capitalizzazione di costi**.

I costi dei fattori produttivi correnti impiegati nel corso dell'esercizio sono normalmente considerati di competenza dell'esercizio medesimo in quanto si presume che il loro utilizzo precluda alla possibilità di partecipare alla formazione del reddito dei futuri esercizi. Ad esempio il lavoro, nel caso degli atenei, si presume sia impiegato per la realizzazione delle attività correnti di didattica, di ricerca, conto terzi e supporto. In realtà una parte del lavoro può essere stato utilizzato per la produzione di immobilizzazioni materiali (fabbricati, macchine e attrezzature scientifiche, eccetera) o immateriali (costi di ampliamento e sviluppo, brevetti, prodotto software, ecc.). In questo caso i costi sostenuti per produrre immobilizzazioni devono essere stornati dai costi dell'esercizio in cui sono sostenuti, "capitalizzati" (considerati tra le componenti attive del capitale di funzionamento dell'ateneo) e in tal modo parteciperanno attraverso le quote di ammortamento alla formazione del reddito degli esercizi in cui tali immobilizzazioni saranno utilizzate.

Il D.I. 19/2014, in analogia con quanto disposto della normativa civilistica, prevede che lo storno non avvenga dettagliatamente per ogni singola voce di costo utilizzata nella costruzione interna delle

immobilizzazioni ma piuttosto avvenga indirettamente attraverso un'unica voce di provento denominata "Incremento delle immobilizzazioni per lavori interni"⁷⁷.

Il valore da capitalizzare e il valore dei costi da stornare per singola immobilizzazione sono ottenuti da elaborazioni esterne alla contabilità generale (tipicamente dalla contabilità analitica attraverso un sistema di rilevazione per progetto e/o commessa).

La capitalizzazione dei costi può essere applicata anche ad alcuni oneri accessori relativi ad immobilizzazioni acquistate da terzi (costi di installazione, montaggio, posa in opera, ecc.).

Acquisizioni a titolo gratuito

Dell'argomento si è parlato nel capitolo 7 relativo alle operazioni di gestione attinenti le immobilizzazioni e nel capitolo 12 che tratta delle liberalità.

In particolare sul tema della determinazione del valore delle immobilizzazioni pervenute a titolo gratuito il D.I. 19/2014 dispone:

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

Per l'acquisizione a titolo gratuito di patrimonio librario non di interesse storico per il valore di iscrizione in bilancio si fa riferimento al prezzo di copertina.

Un'altra fattispecie di acquisizione di immobilizzazioni pervenute a titolo gratuito è quella degli omaggi di immobilizzazioni da parte dei fornitori di beni di produzione o commercializzazione propria. In questo caso il valore, eventualmente comprensivo di oneri accessori, è ricavabile dalla fattura che accompagna l'omaggio.

15.4. Immobilizzazioni composite

Quando un'immobilizzazione è rappresentata da un insieme di beni tra loro coordinati che costituiscono un'unità in senso economico-tecnico e funzionale, per la quale il costo di acquisto o di produzione si riferisce all'unità nel suo complesso è opportuno procedere alla determinazione del valore dei singoli cespiti che la compongono.

Tale suddivisione è operata al fine di distinguere i cespiti soggetti ad ammortamento da quelli che non lo sono ed individuare per quelli soggetti ad ammortamento la diversa durata della loro vita utile.

Inoltre se l'immobilizzazione materiale comprende componenti, pertinenze o accessori, aventi vita utile diversa dal cespite principale, l'ammortamento di tali componenti si calcola separatamente da quello del cespite principale, salvo il caso in cui ciò non sia praticabile o porti a risultati non significativi⁷⁸.

⁷⁷ Questa soluzione ha il duplice pregio di esporre in bilancio il totale del costo dei fattori produttivi impiegati (ad esempio il totale del costo del lavoro) e di semplificare le operazioni di storno.

⁷⁸ Il caso portato ad esempio dal principio contabile OIC n.16 relativo alle immobilizzazioni materiali è quello di un ascensore che presenta un vita utile di durata inferiore a quella dello stabile in cui è inserito; in questo caso il calcolo

Per gli atenei il caso più frequente può essere quello di acquisto di immobili per un valore complessivo per cui è necessario scindere il valore del terreno dal valore del fabbricato e poi, per quest'ultimo, indicare separatamente il valore delle opere edili e il valore dei singoli impianti.

Il valore dei singoli cespiti è determinato in base ai prezzi di mercato, tenendo conto del loro stato.

Se la somma dei valori dei singoli cespiti eccede il costo dell'intera unità economico-tecnica, i singoli valori attribuiti sono proporzionalmente ridotti per raggiungerne l'ammontare complessivo al costo dell'intera unità. Se invece la somma del valore dei singoli cespiti è inferiore al costo dell'intera unità, la differenza è portata proporzionalmente in incremento dei valori di mercato dei singoli cespiti (fata salva la recuperabilità del valore così determinato).

15.5. Immobilizzazioni materiali destinate alla vendita e beni non più utilizzabili

Le immobilizzazioni materiali nel momento in cui sono destinate alla vendita sono riclassificate in un'apposita voce preceduta da numero romano da iscrivere nell'attivo circolante ai sensi dell'articolo 2423-ter, comma 3 del Codice Civile e quindi valutate al minore tra il valore netto contabile e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (articolo 2426, comma 1, numero 9, Codice Civile). I beni destinati alla vendita non sono più oggetto di ammortamento.

Tale procedura si applica per le immobilizzazioni di valore rilevante e la cui cessione è in stadio avanzato e risulta assai probabile o addirittura si è perfezionata dopo la chiusura dell'esercizio ma prima della predisposizione del progetto di bilancio da sottoporre ad approvazione al Consiglio di Amministrazione.

La stessa disciplina si applica anche ai beni obsoleti o ai beni che non saranno più utilizzati o utilizzabili nelle attività proprie dell'Ateneo in modo permanente. Tali beni sono valutati al minore tra il valore netto contabile e il valore recuperabile oltre a non essere più soggetti ad ammortamento.

Per questi temi di valutazione si rinvia anche al paragrafo 15.11.

15.6. Beni mobili ad utilizzo pluriennale di modico valore

Secondo le disposizioni del Regolamento di Ateneo per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità all'art. 55, n. 3 non sono iscritti in inventario e pertanto non vanno iscritti nell'attivo dello Stato patrimoniale, bensì spesi nell'esercizio di acquisto, i costi di acquisto di beni mobili di valore inferiore a 500 euro.

Fanno eccezione: i beni di valore inferiore a 500 euro ma accessori a quelli già inventariati, il materiale librario (con eccezione dei manuali di uso corrente) e le opere d'arte, d'antiquariato e museali.

Le stesse disposizioni, in quanto compatibili, si applicano alle immobilizzazioni immateriali.

distinto dell'ammortamento è più corretto e facilita la contabilizzazione nel momento in cui il componente verrà sostituito.

15.7. I costi che si manifestano successivamente all'acquisizione

Anche di questo argomento si è parlato nel capitolo 7 relativo alle operazioni di gestione attinenti le immobilizzazioni.

Sul tema Il D.l. 19/2014 all'art.4, comma 1, lettera b) recita: "... I costi di manutenzione ordinaria delle immobilizzazioni sono contabilizzati, interamente, all'esercizio in cui sono sostenuti. I costi di manutenzione straordinaria (ampliamento, ammodernamento o miglioramento), cui è connesso un potenziamento della capacità produttiva o di sicurezza del bene o del prolungamento della vita utile, sono portati ad incremento del valore del bene cui ineriscono e poi ammortizzati. ..."

15.8. L'ammortamento delle immobilizzazioni

L'ammortamento è il procedimento attraverso cui il costo delle immobilizzazioni immateriali e materiali il cui utilizzo è previsto per un numero limitato di esercizi, viene ripartito e attribuito per competenza agli esercizi che si suppone potranno beneficiare dell'impiego delle immobilizzazioni.

Fanno eccezione le immobilizzazioni che non perdono valore nel corso del tempo. Tra esse si possono individuare i terreni, una parte del patrimonio librario (a questo proposito si veda il paragrafo 14.9) e le opere d'arte, d'antiquariato e museali.

Il D.l. 19/2014, all'art.4 comma 1, lettere a) e b) rispettivamente per le immobilizzazioni immateriali e materiali ispirandosi all'art. 2426, comma 1, n.2 del Codice civile stabilisce:

"...Il costo delle immobilizzazioni *immateriali/materiali*, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio, tenendo conto della residua possibilità di utilizzo. Nella Nota Integrativa sono esplicitate le percentuali di ammortamento adottate. ..."

La sistematicità è garantita da un "piano di ammortamento" la cui redazione richiede la definizione di tre elementi:

- il valore da ammortizzare;
- la residua possibilità di utilizzazione;
- il criterio di ripartizione del valore da ammortizzare.

Il **valore ad ammortizzare** è dato dal costo di acquisto o dal costo di produzione o, dai criteri individuati dal D.l. 19/2014 per le immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito (si veda sopra). Secondo dottrina e prassi il valore da ammortizzare è dato dalla differenza tra il costo e il valore di presunto realizzo al termine della vita utile al netto delle spese di rimozione. Tale valore di realizzo è spesso minimo o comunque di difficile previsione per cui in concreto il valore da ammortizzare viene fatto coincidere con il costo.

La **residua possibilità di utilizzazione** ovvero **la vita utile** è determinata considerando la "durata fisica" ma anche la "durata economica" che di norma è inferiore per effetto dell'obsolescenza e che riflette il periodo di tempo per cui si ritiene l'immobilizzazione sarà d'utilità per l'ateneo.

Il **criterio di ripartizione** del valore da ammortizzare è quello delle quote costanti calcolate sulla base di prefissate aliquote di ammortamento.

La vita utile e la correlata aliquota d'ammortamento per ciascuna tipologia/categoria di immobilizzazione sono determinate dal Consiglio di Amministrazione avendo cura che le stesse

siano coerenti con le aliquote o con l'intervallo di aliquote definite per ogni tipologia di immobilizzazioni immateriali o materiali dal Manuale Tecnico Operativo con l'obiettivo di perseguire l'applicazione di aliquote omogenee ai fini della comparabilità dei bilanci dei vari atenei.

Il Manuale Tecnico Operativo non esclude però la possibilità che siano applicate aliquote diverse da quelle indicate. Con riferimento alle immobilizzazioni materiali afferma: "Fermo restando l'obiettivo di omogeneità, a vantaggio della comparabilità del bilancio dei vari atenei, eventuali aliquote di ammortamento inferiori e/o superiori a quelle indicate e corrispondenti alla vita utile del cespite stimata saranno sempre possibili; in tali casi sarà cura dell'ateneo dare adeguata giustificazione e rendicontazione in nota integrativa"⁷⁹.

Le aliquote di ammortamento previste per le immobilizzazioni immateriali e materiali sono indicate nelle tabelle che seguono.

Le aliquote previste dal MTO per le immobilizzazioni immateriali e materiali

A) I	IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI	Aliquote previste da MTO
1)	Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo	In riferimento alla teorica vita utile comunque non inferiore al 20%
2)	Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno	Durata legale del diritto o, in assenza, 20%
3)	Concessioni, licenze, marchi, e diritti simili	Durata legale del diritto o, in assenza, minimo 20% annuo
4)	Immobilizzazioni in corso ed acconti	---
5)	Altre immobilizzazioni immateriali	20%

A) II	IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI	Aliquote previste da MTO
1)	Terreni e fabbricati Terreni Fabbricati	0% dal 2 al 3%
2)	Impianti e attrezzature Impianti generici Impianti tecnologici Attrezzature generiche	dal 10 al 15% dal 10 al 20% dal 12,50 al 20%
3)	Attrezzature scientifiche Attrezzature scientifiche Attrezzature scientifiche ad alto contenuto tecnologico	dal 12,50 al 20% dal 21 al 35%
4)	Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali Patrimonio librario che perde valore	100%

⁷⁹ Per le immobilizzazioni immateriali il Manuale Tecnico Operativo stabilisce che: "Eventuali aliquote di ammortamento inferiori a quelle indicate e corrispondenti alla vita utile del cespite stimata saranno sempre possibili; in tali casi sarà cura degli amministratori dare adeguata rendicontazione in nota integrativa. Aliquote di ammortamento superiori a quelle indicate saranno ammissibili solo in presenza di una effettiva minore vita utile del bene immateriale".

	Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali	0%
5)	Mobili e arredi	dal 10 al 15%
6)	Immobilizzazioni in corso ed acconti	---
7)	Altre immobilizzazioni materiali Attrezzature informatiche Automezzi ed autovetture, ecc.	dal 20 al 33% dal 15 al 25%

Le **aliquote utilizzate dall'Università degli Studi Padova** sono evidenziate nelle tabelle che seguono che mostrano sia l'aliquota d'ammortamento che il periodo di ammortamento espresso in annualità.

Categorie Immobilizzazioni Immateriali	Periodo di ammortamento espresso in annualità	Aliquota di ammortamento
Costi di impianto, ampliamento e sviluppo	5	20%
Diritti di brevetto e diritti delle utilizzazioni delle opere di ingegno		
Diritti di brevetto	*	*
Software applicativo prodotto da terzi e acquistato a titolo di proprietà e software di produzione e uso interno "tutelato"	3	33%
Concessioni, licenze, marchi e diritti simili		
Software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato pluriennale	**	**
Banche dati – contratti pluriennali	**	**
Diritti reali di godimento	**	**
Altre immobilizzazioni immateriali		
Migliorie su beni di terzi demaniali	***	***
Migliorie su beni di terzi	****	****
Software applicativo prodotto da terzi e acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato e software applicativo prodotto per uso interno e non "tutelato"	3	33%
Banche dati permanenti	3	33%

Note:

* variabile in funzione dell'utilità futura prudenzialmente stimata,

** variabile in funzione della durata della licenza,

*** se la miglioria è diversa dall'intervento sul fabbricato l'aliquota varia in funzione del tipo di impianto,

**** l'aliquota è determinata tenendo in considerazione la minore tra la vita utile del bene e la durata del contratto tenendo conto dell'eventuale rinnovo automatico dello stesso.

Si segnala che l'Università degli Studi di Padova ha optato di applicare per i prodotti software ad uso permanente un periodo di ammortamento pari a tre annualità, in considerazione della loro elevata obsolescenza economica osservabile in particolare per le applicazioni in ambito scientifico e didattico.

Categorie Immobilizzazioni Materiali	Periodo di ammortamento espresso in annualità	Aliquota di ammortamento
Terreni e fabbricati		
Terreni	0	0%
Fabbricati	33	3%
Costruzioni leggere	10	10%
Impianti e attrezzature		
Impianti di riscaldamento e condizionamento e idraulici	10	10%
Impianti elettrici	10	10%
Impianti elevatori	10	10%
Impianti di rilevazione incendi, di allarme e per la sicurezza	10	10%
Impianti di telefonia reti tecnologiche e simili	5 o 10	20% o 10%
Impianti audio-video	5	20%
Macchine d'ufficio	8	12,5%
Altre attrezzature	8	12,5%
Attrezzature scientifiche		
Macchine e Attrezzature scientifiche	5	20%
Macchine e <i>Attrezzature scientifiche ad elevato tasso di obsolescenza</i>	<i>4, 3 o 2 a seconda del progetto</i>	<i>25%, 33,3% o 50%</i>
Patrimonio librario, Opere d'arte, d'antiquariato e museali		
Opere d'arte e beni di valore storico	0	0%
Materiale bibliografico	1	100%
Mobili e arredi		
Mobili e arredi	10	10%
Altre immobilizzazioni materiali		
Attrezzature informatiche, multimediali e simili	4	25%
<i>Attrezzature informatiche, multimediali e simili ad elevato tasso di obsolescenza</i>	<i>3 o 2 a seconda del progetto</i>	<i>33,3% o 50%</i>
Autovetture	4	25%
Autocarri	4	25%
Trattori e macchine agricole e mezzi speciali	10	10%
Motocicli e ciclomotori	4	25%
Altre immobilizzazioni materiali	8	12,5%
<i>Elettrodomestici ad uso civile</i>	8	12,5%
<i>Modelli per la didattica</i>	8	12,5%
<i>Altri beni mobili residuali</i>	8	12,5%

Per il primo esercizio in cui l'immobilizzazione viene utilizzata la quota di ammortamento va rapportata al periodo effettivo di utilizzo.

15.9. L'ammortamento di beni ad elevata obsolescenza

Si evidenzia che in caso di finanziamenti esterni finalizzati alle attività di ricerca, le aliquote di ammortamento per attrezzature scientifiche ed informatiche ad elevato tasso di obsolescenza possono essere modificate con motivata delibera dell'Organo collegiale della Struttura anche in accordo con le regole contabili e di rendicontazione definite dal finanziatore.

15.10. Il patrimonio librario

Il D.I. 19/2014 tratta della valutazione del patrimonio librario all'art. 4, comma 1, lettera b) nell'ambito della valutazione delle immobilizzazioni materiali:

“ ...Per la valutazione del patrimonio librario bisogna distinguere tra:

le collezioni o comunque i libri che non perdono valore nel corso del tempo: sono iscritti tra le immobilizzazioni di Stato Patrimoniale e non vengono ammortizzate;

nel caso di libri che perdono valore nel corso del tempo, gli atenei, tenendo conto del valore intrinseco degli stessi, possono considerare alternativamente tre metodi:

- «patrimonializzazione» degli acquisti. In questo caso, il costo di acquisto dei libri deve essere iscritto tra le immobilizzazioni. Ogni informazione riguardante l'ammortamento annuale dei volumi e la loro gestione come cespiti, la registrazione delle perdite di valore subite dai volumi o il loro deterioramento, la valutazione del valore iniziale dei volumi costituenti la dotazione della biblioteca, tenuto conto del passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale, deve essere riportata in Nota integrativa.
- iscrizione nell'attivo patrimoniale, ai sensi dell'art. 2426 n. 12 codice civile, ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate, e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione;
- iscrizione interamente a costo del valore annuale degli acquisti di volumi. Adottando questo approccio, ovviamente, viene meno qualunque rappresentazione della consistenza patrimoniale del patrimonio librario, ma vengono superati tutti i problemi legati a tale processo di «patrimonializzazione»: valutazione della consistenza iniziale, registrazione di eventuali perdite di valore, ammortamento annuale.

In ogni caso, l'adozione di un approccio in luogo dell'altro deve essere debitamente evidenziato e giustificato nella Nota Integrativa. ...”

L'Università degli Studi di Padova ha individuato il Patrimonio librario che non perde valore nel tempo nel patrimonio librario di interesse storico⁸⁰.

Per la valutazione del patrimonio librario che perde valore nel corso del tempo, l'Università degli Studi di Padova ha optato per l'iscrizione nell'attivo patrimoniale del valore degli acquisti e del patrimonio librario donato da terzi che viene però interamente ammortizzato nell'anno di acquisizione.

Tale opzione è nella sostanza affine a quello dell'iscrizione meramente a costo degli acquisti previsto dall'art. 4 punto 1, lettera b del D.I. 19/2014.

⁸⁰ Il Manuale Tecnico Operativo si sofferma sui criteri distinti per individuare i beni del patrimonio librario che perdono o non perdono valore sottolineando che un libro o pubblicazione conserva valore nel corso del tempo nella misura in cui fornisce utilità prospettica per l'impiego nelle attività della didattica e della ricerca. Per cui: “... è possibile affermare che le opere (libri e similari) acquistati dalle biblioteche, possono essere considerati beni che non perdono valore nel tempo in quanto, previa catalogazione e archiviazione, forniranno utilità alla didattica e alla ricerca nei limiti del primo esemplare dello stesso testo (le ulteriori copie potranno essere classificate fra i beni che perdono valore).”

Adottando questo approccio è possibile però, a partire dal primo esercizio in contabilità economico-patrimoniale, mantenere traccia della consistenza e delle movimentazioni del patrimonio librario in nota integrativa, superando i problemi legati alla registrazione di eventuali perdite di valore e alla scelta di una appropriata aliquota di ammortamento in funzione della residua possibilità di utilizzazione⁸¹.

15.11. Il valore durevole di fine esercizio

Il D.l. 19/2014, all'art.4 comma 1, lettere a) e b) rispettivamente per le immobilizzazioni immateriali e materiali ispirandosi all'art. 2426, comma 1, n.3 del Codice civile stabilisce che l'immobilizzazione immateriale e materiale, che alla data di chiusura dell'esercizio risulti durevolmente di valore inferiore al valore contabile netto, deve essere iscritta a tale minor valore; il minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata. L'eventuale rivalutazione può essere effettuata nei limiti delle svalutazioni in precedenza effettuate.

Il termine di confronto con il valore contabile netto delle immobilizzazioni al fine di operare una eventuale svalutazione è dato dal maggiore tra:

- "il valore recuperabile tramite l'uso", determinato considerando i ricavi e proventi derivanti dall'impiego dell'immobilizzazione, più l'eventuale valore di realizzo alla fine del periodo di utilizzo, al netto di eventuali costi di smantellamento;
- il prezzo netto di vendita del bene, al netto degli eventuali costi di smantellamento.

Quindi alla fine di ogni esercizio la valutazione delle immobilizzazioni viene effettuata assegnando a ciascuna immobilizzazione il minore tra il costo al netto dell'ammortamento e il valore durevole a fine esercizio (come richiesto dall'applicazione del principio di prudenza).

15.12. Scritture contabili esemplificative

Tra le modalità di acquisizione delle immobilizzazioni (acquisto, produzione interna e acquisizione a titolo gratuito), la produzione interna comporta in particolare un'operazione di assestamento e di storno, mentre le altre rientrano tra le operazioni di esercizio.

Capitalizzazione costi per produzione interna di immobilizzazioni

Si considera il caso di una attrezzatura scientifica prodotta internamente dal dipartimento di ingegneria e destinata ad essere utilizzata in ambito di attività istituzionale. La produzione inizia nell'esercizio n per il quale si rileva sia l'acquisto di materiali per euro 24.400 (IVA compresa) che di servizi e consulenze tecnico gestionali per euro 12.200 (IVA compresa). Si rileva anche l'impiego di lavoro del personale interno (personale tecnico-amministrativo) per un importo stimato di 18.000 euro.

I costi dei beni e servizi nel corso dell'esercizio sono stati imputati direttamente alla voce dell'attivo A) Il 6) Immobilizzazioni in corso ed acconti mentre il costo del personale è stato imputato direttamente a Conto Economico.

⁸¹ La scelta adottata ha comportato che all'atto della redazione dello Stato Patrimoniale Iniziale il patrimonio librario che perde valore nel corso del tempo risultasse completamente ammortizzato e ed è stato pertanto escluso dalla ricognizione inventariale.

Le scritture contabili per i beni e i servizi sono state rispettivamente le seguenti:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Immobilizzazioni materiali in corso	D	24.400,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		20.000,00
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		4.400,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Immobilizzazioni materiali in corso	D	12.200,00	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		10.000,00
.././200n	Erario c/IVA split payment istituzionale c/liquidazione	A		2.200,00

La rilevazione del costo del personale è avvenuta con le rilevazioni periodiche massive che riguardano tutto il personale dell'Ateneo.

Alla fine dell'esercizio si rettifica indirettamente il costo del personale, attraverso la rilevazione di un provento va ad incrementare il valore delle immobilizzazioni materiali in corso. Si veda la scrittura:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Immobilizzazioni materiali in corso	D	18.000,00	
31/12/200n	Incremento delle immobilizzazioni per lavori interni	A		18.000,00

Si vedano gli effetti di tali operazioni nei prospetti di sintesi alla fine dell'esercizio n (ipotizzando che i pagamenti dei debiti siano già stati effettuati):

Conto economico esercizio 200n				
...	
Costo del personale	18.000,00	Incremento delle immobilizzazioni per lavori interni	18.000,00	
...	

Stato patrimoniale al 31.12.200n

...		...	
Immobilizzazioni materiali	54.600,00		
in corso			
...		...	

Nell'esercizio successivo, n+1, l'attrezzatura scientifica è completata nel I semestre sostenendo solo costi per il personale per euro 24.000 e messa in uso dall'inizio del mese di luglio.

Anche in questo caso la rilevazione del costo del personale, direttamente in conto economico, è avvenuta con le rilevazioni periodiche massive che riguardano tutto il personale dell'Ateneo.

Alla chiusura della commessa il costo del personale prima va imputato alla voce A) Il 6) Immobilizzazioni in corso ed acconti con la scrittura che segue:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n+1	Immobilizzazioni materiali in corso	D	24.000,00	
.././200n+1	Incremento delle immobilizzazioni per lavori interni	A		24.000,00

Poi, concluso il processo di costruzione dell'attrezzatura scientifica il valore accumulato sulla commessa va stornato dalla voce A) Il 6) Immobilizzazioni in corso ed acconti e portato ad incrementare il valore della voce A) Il 3) Attrezzature scientifiche. Di seguito la scrittura contabile:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n+1	Attrezzature scientifiche	D	78.600,00	
.././200n+1	Immobilizzazioni materiali in corso	A		78.600,00

A partire dall'inizio del mese di luglio l'attrezzatura è in uso e decorre il processo di ammortamento.

Al 31/12 viene determinato l'ammortamento dell'attrezzatura scientifica, che si suppone sottoposta all'aliquota di ammortamento del 20% in ragione del tempo di utilizzo (per metà esercizio). Di seguito la scrittura contabile:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Ammortamenti attrezzature scientifiche	D	7.860,00	
31/12/200n	Fondo ammortamento attrezzature scientifiche	A		7.860,00

Si vedano gli effetti di tali operazioni nei prospetti di sintesi alla fine dell'esercizio n+1.

Conto economico esercizio 200n+1

...	
Costo del personale	24.000,00			Incremento delle immobilizzazioni per lavori interni	24.000,00
Ammortamenti attrezzature scientifiche	7.860,00				
...					

Stato patrimoniale al 31.12.200n+1

...	
Impianti elettrici	78.600,00				
(Fondo ammortamento Impianti elettrici)	- 7.860,00				
...					

Determinazione delle quote di ammortamento di immobilizzazioni immateriali e materiali

Si determini l'ammortamento di un software prodotto internamente tutelato per cui si è definito un costo di produzione interna di 60.000 euro e per cui si applica l'aliquota di ammortamento del 20 %.

La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Ammortamenti prodotti software	D	12.000,00	
31/12/200n	Fondo ammortamento prodotti software	A		12.000,00

Si determini l'ammortamento di una miglioria di un impianto di condizionamento attuata all'inizio dell'anno 200n per un valore di euro 40.000 su un fabbricato di terzi per cui il contratto di locazione scadrà, senza che si ipotizzi un rinnovo, alla fine dell'esercizio 200n+4. Per gli impianti di condizionamento il periodo di ammortamento è previsto in 10 annualità cui corrisponde un'aliquota del 10%.

In questo caso si applica l'aliquota che risulta considerando il minore tra il periodo di ammortamento e il periodo residuo di validità del contratto di locazione (per cui, compreso l'anno 200n, 5 anni cui corrisponde un'aliquota del 20%). La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Ammortamenti migliorie sui beni di terzi	D	8.000,00	
31/12/200n	Fondo ammortamento migliorie sui beni di terzi	A		8.000,00

Si consideri l'ammortamento di una attrezzatura scientifica a elevato contenuto tecnologico ed elevato tasso di obsolescenza di valore di acquisto pari a 30.000 euro. L'aliquota prevista è del 33,3%. La scrittura sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Ammortamenti attrezzature scientifiche	D	10.000,00	
31/12/200n	Fondo ammortamento attrezzature scientifiche	A		10.000,00

Svalutazione immobilizzazioni ed eventuale successiva rivalutazione

Siamo nell'esercizio n e supponiamo che un impianto elettrico iscritto in bilancio al valore di 100.000 euro e ammortizzato per 50.000 euro, a seguito di una modifica normativa sarà reso "fuori norma" a partire dall'inizio del mese di gennaio dell'esercizio n+2.

Alla fine esercizio dell'esercizio prima si calcola l'ammortamento applicando l'aliquota prevista per tale categoria di cespiti del 10%. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Ammortamenti impianti elettrici	D	10.000,00	
31/12/200n	Fondo ammortamento impianti elettrici	A		10.000,00

A seguito della modifica normativa l'impianto risulta utilizzabile solo per un ulteriore esercizio nonostante la vita utile attesa sia di quattro esercizi. Il valore di realizzo al netto dei costi di rimozione si suppone pari a zero.

Il confronto tra il valore netto contabile a fine esercizio ($100.000 - 60.000 = 40.000$ euro) e il valore recuperabile tramite l'uso (10.000 euro) porta a determinare una svalutazione pari a 30.000 euro. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Svalutazioni impianti elettrici	D	30.000,00	
31/12/200n	Fondo svalutazione impianti elettrici	A		30.000,00

Con questa scrittura si iscrive un costo per la Svalutazione impianti all'interno della voce B) X. 3) Svalutazioni immobilizzazioni e si alimenta un Fondo svalutazione impianti che concorre con il Fondo ammortamento impianti a rettificare indirettamente il valore dell'immobilizzazione.

Si vedano gli effetti di tali operazioni nei prospetti di sintesi alla fine dell'esercizio n:

Conto economico esercizio 200n				
...	
Ammortamenti impianti elettrici	10.000,00			
Svalutazioni impianti elettrici	30.000,00			
...	

Stato patrimoniale al 31.12.200n				
...	
Impianti elettrici (Fondo ammortamento impianti elettrici)	100.000,00			
(Fondo svalutazione impianti elettrici)	- 60.000,00			
	- 30.000,00			
...	

Nel corso dell'esercizio successivo viene definito un rinvio di due anni dell'entrata in funzione della nuova norma per cui l'impianto risulta utilizzabile per altri due esercizi.

Al 31.12 dell'anno n+1 viene prima determinata la quota di ammortamento di competenza dell'esercizio. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n+1	Ammortamenti impianti elettrici	D	10.000,00	
31/12/200n+1	Fondo ammortamento impianti elettrici	A		10.000,00

Successivamente viene operata una rivalutazione degli impianti di 20.000 € che corrisponde al valore recuperabile tramite l'uso negli esercizi 200n+2 e 200n+3. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n+1	Fondo svalutazione impianti elettrici	D	20.000,00	
31/12/200n+1	Rivalutazioni impianti elettrici	A		20.000,00

Con questa scrittura si storna il Fondo svalutazione impianti per la parte di rettifica di valore che non ha più ragione d'essere e si iscrive un provento nella voce A) V. ATRI PROVENTI E RICAVI DIVERSI del Conto economico.

Si vedano gli effetti di tali operazioni nei prospetti di sintesi alla fine dell'esercizio n+1:

Conto economico esercizio 200n+1

...
Ammortamenti impianti elettrici	10.000,00	Rivalutazioni impianti elettrici	20.000,00
...

Stato patrimoniale al 31.12.200n

...
Impianti elettrici (Fondo ammortamento impianti elettrici)	100.000,00		
(Fondo svalutazione impianti elettrici)	- 70.000,00		
	- 10.000,00		
...

15.13. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa

Nell'art. 3, c. 4, del D.l. 19/2014 con riferimento a tutte le voci viene chiesto di indicare:

- i principi di valutazione;
- ogni dettaglio delle voci di bilancio.

Sempre con riferimento al D.l. 19/2014, all'art.4 comma1, lettere a) e b) rispettivamente per le immobilizzazioni immateriali e materiali, è richiesto sia di esplicitare le % di ammortamento adottate, sia di motivare eventuali svalutazioni volte ad adeguare il valore delle partecipazioni il cui valore risulti durevolmente di valore inferiore al valore di iscrizione al netto degli ammortamenti (valore netto contabile). Vanno evidenziate e motivate anche eventuali successive rivalutazioni che intervengono se sono venute meno le ragioni delle rettifiche in precedenza effettuate.

In caso di capitalizzazione dei diritti di brevetto e di utilizzazione delle opere di ingegno vanno date adeguate indicazioni sulla valutazione dell'utilità futura di tali diritti, a questo proposito si veda il D.l. 19/2014, all'art.4 comma1, lettera a).

Sempre con riferimento al D.l. 19/2014, all'art.4 comma1, lettera b), per il patrimonio librario deve essere debitamente evidenziata e giustificata l'adozione di un metodo in luogo dell'altro; ed inoltre, in caso di «patrimonializzazione» degli acquisti, deve essere data: "...Ogni informazione riguardante l'ammortamento annuale dei volumi e la loro gestione come cespiti, la registrazione delle perdite di valore subite dai volumi o il loro deterioramento, la valutazione del valore iniziale dei volumi

costituenti la dotazione della biblioteca, tenuto conto del passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale...”

Secondo il Manuale Tecnico Operativo, deve essere data adeguata giustificazione e rendicontazione in caso di utilizzo di aliquote di ammortamento inferiori e/o superiori a quelle dallo stesso indicate al fine di favorire l’omogeneità e la comparabilità dei bilanci degli atenei.

Oltre a quanto sopra evidenziato va inoltre data adeguata illustrazione dell’andamento delle singole voci in relazione all’anno precedente.

Capitolo 16 – La valutazione delle immobilizzazioni finanziarie e delle attività finanziarie (comprese nell’attivo circolante)

16.1. Definizione e classificazione delle attività finanziarie

Le attività finanziarie in senso lato comprendono sia le attività finanziarie comprese tra le immobilizzazioni sia quelle comprese nell’attivo circolante.

Secondo l’art. 4. c.1 lettera c), primo capoverso, del DI 19/2014:

“Nello specifico degli atenei rientrano nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie le partecipazioni destinate ad investimento durevole.”

Il Manuale Tecnico Operativo precisa comunque che: “Le partecipazioni in consorzi, fondazioni o altri enti commerciali e non, quali comitati e/o associazioni, comunque all’interno di soggetti dotati, o meno, di soggettività giuridico patrimoniale autonoma, laddove non abbiano alcun valore d’uso futuro e/o possibilità di realizzo, non possono essere classificate tra le immobilizzazioni e/o altre poste dell’attivo patrimoniale”⁸².

Sempre il Manuale Tecnico Operativo contempla la presenza di altre fattispecie di immobilizzazioni finanziarie quali i crediti verso i soggetti partecipati, i crediti per cauzioni versate e anche la possibile presenza, seppure non diffusa negli atenei, di altri titoli.

Il DI 19/2014 non dà invece alcuna definizione delle attività finanziarie comprese nell’attivo circolante. Il Codice Civile all’art. 2424 comprende in questa voce titoli, partecipazioni e strumenti finanziari derivati attivi non destinati ad essere utilizzati durevolmente.

Le attività finanziarie trovano quindi posto nell’attivo dello Stato patrimoniale a seconda dei casi tra le immobilizzazioni e nell’attivo circolante come evidenziato nella tabella che segue.

ATTIVO	
A)	IMMOBILIZZAZIONI
...	...
A) III	IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE
B)	ATTIVO CIRCOLANTE
...	...
B) III	ATTIVITÀ FINANZIARIE
	TOTALE ATTIVITÀ FINANZIARIE
...	...

⁸² Sempre il Manuale Tecnico Operativo con riferimento a tali situazioni: “Tuttavia, data la rilevanza e la frequenza di tali fattispecie nel mondo universitario, e alla luce delle norme sull’ambito del consolidamento previsto dall’art. 6 comma 2 del D. Lgs. 27 gennaio 2012, n. 18 in nota integrativa dovrà essere fornita adeguata informativa in merito ai costi sostenuti nei singoli esercizi, e una adeguata rappresentazione delle modalità di esercizio del controllo e del coordinamento di ogni ente incluso nell’area di consolidamento. Eventuali impegni di copertura perdite o di contribuzione di costi di esercizio dovranno essere commentati nella sezione relativa”.

Nel piano dei conti vanno dettagliate le immobilizzazioni finanziarie distinguendo tra: partecipazioni in società ed enti controllati e collegati, titoli iscritti tra le immobilizzazioni e crediti iscritti tra le immobilizzazioni.

Nello stesso tempo le voci di conto economico coinvolte nel processo di valutazione delle voci di cui sopra sono evidenziate nella tabella che segue.

CONTO ECONOMICO	
...	...
D)	RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE
D) 1	Rivalutazioni
D) 2	Svalutazioni
...	...

Si esaminano separatamente i criteri di valutazione delle immobilizzazioni finanziarie e delle attività finanziarie iscritte nell'attivo circolante.

16.2. I criteri di valutazione delle immobilizzazioni finanziarie

Secondo l'art. 4. c.1 lettera c), secondo capoverso, del DI 19/2014:

“Nella valutazione si considera il costo sostenuto per l'acquisizione della partecipazione comprensivo degli oneri accessori, rettificato in diminuzione in presenza di perdite durevoli di valore. Le partecipazioni in aziende, società o altri enti controllati e collegati, in presenza di perdite durevoli di valore, sono valutate all'importo corrispondente alla frazione del Patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio approvato dai medesimi”⁸³.

Il DI 19/2014 non fornisce una propria definizione di aziende, società o altri enti controllati o collegati.

La definizione di aziende, società o altri enti controllati può indirettamente essere tratta dalle disposizioni sul bilancio consolidato presenti nel D. Lgs. 18/2012.

L'art. 1, comma 2, lettera d) del D. Lgs. 18/2012 include nel quadro informativo economico-patrimoniale delle università “il bilancio consolidato con le proprie aziende, società o gli altri enti controllati, con o senza titoli partecipativi, qualunque sia la loro forma giuridica, composta da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa.”

L'art. 6, comma 2, precisa che: “L'area di consolidamento è costituita dai seguenti enti e società, anche se non definiti amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196:

- a) fondazioni universitarie istituite ai sensi dell'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni;
- b) società di capitali controllate dalle università ai sensi del codice civile;

⁸³ Il criterio di valutazione delle partecipazioni in aziende, società o altri enti controllati e collegati, ha subito una modifica da parte del DI 394/2017 che ha comportato una revisione dei principi e schemi di bilancio di cui al DI 19/2014. In precedenza per le partecipazioni in aziende, società o altri enti controllati e collegati era prevista una valutazione in base al metodo del “patrimonio netto” di cui all'art. 2426, comma 4 del Codice Civile.

- c) altri enti nei quali le università hanno il potere di esercitare la maggioranza dei voti nell'assemblea dei soci;
- d) altri enti nei quali le università possono nominare la maggioranza dei componenti degli organi di amministrazione”.

Per focalizzare la distinzione tra partecipazioni in enti e società controllate e collegate ed altre partecipazioni è fondamentale l'articolo 2359 del codice civile:

“Sono considerate società controllate:
1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.
Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.
Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.”

Le partecipazioni tipicamente possedute dalle università sono, in prevalenza, relative a società ed enti che svolgono attività strumentali a quelle dell'ateneo come le fondazioni universitarie, società collegate al trasferimento tecnologico e delle conoscenze come case editrici, incubatori di start up che possono comunque assumere forma giuridica diversa⁸⁴.

Le **partecipazioni** devono essere valutate al costo di acquisto o di costituzione comprensivo di eventuali oneri accessori direttamente correlabili (come ad esempio spese legali e notarili, imposte e tasse, ecc.).

Tale valore non può essere variato in caso di aumento del valore della partecipazione in rispetto del principio di prudenza; il valore della partecipazione va pure mantenuto al costo di acquisto in caso di perdita di valore non durevole, mentre il valore non può essere mantenuto in caso di perdite durevoli di valore.

Come sottolineato in precedenza, secondo l'art. 4. c.1 lettera c), secondo capoverso, del D.l. 19/2014: “Le partecipazioni in aziende, società o altri enti controllati e collegati, in presenza di perdite durevoli di valore, sono valutate all'importo corrispondente alla frazione del Patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio approvato dai medesimi”.

Nel caso in cui vengano meno le cause della perdita di valore il valore della partecipazione può essere ripristinato nei limiti comunque del costo.

Le svalutazioni e le eventuali rivalutazioni delle Partecipazioni vanno rilevate in contropartita ad un apposito fondo.

⁸⁴ Si veda il Manuale Tecnico Operativo, versione integrale e coordinata, a pagina 35.

Secondo l'art. 2426, c. 1, n. del Codice Civile le **immobilizzazioni rappresentate da titoli** sono rilevate in bilancio con il criterio del costo ammortizzato, ove applicabile. L'applicazione del criterio del costo ammortizzato non è però contemplata dal D.I. 19/2014 recentemente emendato dal D.I. 394/2017. Si fa allora riferimento al criterio di valutazione in vigore prima della recente riforma del Codice civile che prevedeva, per i titoli iscritti tra le immobilizzazioni, la valutazione al costo o al valore alla chiusura dell'esercizio se durevolmente inferiore.

La valutazione dei **crediti compresi tra le immobilizzazioni finanziarie** segue gli stessi criteri stabiliti per i crediti (si veda a questo proposito il successivo capitolo 17).

16.3. Il criterio di valutazione delle attività finanziarie comprese nell'attivo circolante

Il DI 19/2014 non fornisce alcun criterio per la valutazione delle attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni per cui è necessario rifarsi alle disposizioni del Codice Civile.

L'art. 2426, c. 1, n. 9 del Codice Civile prevede che i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni, ossia quelle esposte in bilancio nell'attivo circolante, siano iscritte al costo di acquisto (comprensivo di eventuali oneri accessori) ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi.

Secondo la prassi contabile, per i titoli e le partecipazioni il valore di mercato è costituito dal loro valore di quotazione o da quello di titoli simili se non quotati.

Per individuare "l'andamento del mercato" alla data del bilancio si prendono in considerazione le quotazioni di un certo periodo, ad esempio l'ultimo mese dell'esercizio o di un periodo inferiore se il mercato mostra segni di flessione.

Per la valutazione di attività finanziarie costituite da quote di fondi comuni di investimento si prende in considerazione il valore di fine periodo comunicato dal gestore del fondo.

In caso di ripristino del valore le rettifiche devono essere annullate fino al ripristino del costo.

Le svalutazioni e le eventuali rivalutazioni delle attività finanziarie vanno rilevate in contropartita ad un apposito fondo.

16.4. Scritture contabili esemplificative

Caso valutazione Partecipazioni

Si consideri il caso di una Partecipazione al 90% in una società od ente controllato iscritta in bilancio per un importo di 45.000 euro che a fronte di significative difficoltà di gestione presenta una perdita durevole di valore. Il valore del Patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio approvato della società o ente controllato è pari a 20.000 euro. A fine esercizio si procede ad una svalutazione in modo da portare il valore della partecipazione a euro 18.000 (90% del valore risultante dall'ultimo bilancio approvato).

La scrittura sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Svalutazioni partecipazioni in fondazioni, società ed enti controllati e collegati	D	27.000,00	
31/12/200n	Fondo svalutazione partecipazioni in fondazioni, società ed enti controllati e collegati	A		27.000,00

Si vedano gli effetti di tali operazioni nei prospetti di sintesi alla fine dell'esercizio 200n:

Conto economico esercizio 200n				
...	
Svalutazioni partecipazioni in fondazioni, società ed enti controllati e collegati	27.000,00			
...	

Stato patrimoniale al 31.12.200n				
...	
Partecipazioni in fondazioni, società ed enti controllati e collegati	45.000,00			
(Fondo svalutazione partecipazioni in fondazioni, società ed enti controllati e collegati)	- 27.000,00			
...	

Si supponga che nell'esercizio successivo (esercizio n+1), contrariamente alle aspettative i risultati della gestione siano particolarmente positivi e il patrimonio netto risultante dal bilancio approvato risulti pari a euro 40.000. A fine esercizio si procede ad una rivalutazione della partecipazione. La scrittura sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n+1	Fondo svalutazione partecipazioni in fondazioni, società ed enti controllati e collegati	D	18.000,00	
31/12/200n+1	Rivalutazioni partecipazioni in fondazioni, società ed enti controllati e collegati	A		18.000,00

Si vedano, alla pagina seguente, gli effetti di tali operazioni nei prospetti di sintesi alla fine dell'esercizio 200n+1.

Conto economico esercizio 200n+1				
...
		Rivalutazioni partecipazioni in fondazioni, società ed enti controllati e collegati	18.000,00	...
...

Stato patrimoniale al 31.12.200n+1				
...
Partecipazioni in fondazioni, società ed enti controllati e collegati	45.000,00			...
(Fondo svalutazione partecipazioni in società ed enti controllati e collegati)	- 9.000,00			...
...

Caso valutazione attività finanziarie comprese nell'attivo circolante

L'Ateneo ha investito le somme di un lascito di 1.200.000 euro per un terzo (400.000 euro) in un titolo obbligazionario quotato per due terzi in un fondo comune di investimento di tipo "monetario". A fine esercizio il titolo obbligazionario presenta una quotazione di euro 405.000 leggermente superiore al costo di acquisto, mentre il fondo comune di investimento presenta una flessione di valore, 750.000 euro secondo la comunicazione del gestore del fondo.

Le attività finanziarie iscritte nell'attivo circolante vanno valutate, come si è detto in precedenza, al minore tra il costo e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, per cui mentre non si interviene per la valutazione del titolo obbligazionario si procede alla svalutazione dell'investimento nel fondo comune di investimento. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Svalutazioni titoli e altre attività finanziarie iscritte nell'attivo circolante	D	50.000,00	
31/12/200n	Fondo svalutazione titoli e altre attività finanziarie iscritte nell'attivo circolante	A		50.000,00

Si vedano, alla pagina seguente, gli effetti di tali operazioni nei prospetti di sintesi alla fine dell'esercizio 200n.

Conto economico esercizio 200n

...
Svalutazioni titoli e altre attività finanziarie iscritte nell'attivo circolante	50.000,00		...
...

Stato patrimoniale al 31.12.200n

...
Titoli e altre attività finanziarie iscritte nell'attivo circolante	1.200.000,00		...
(Fondo svalutazione titoli e altre attività finanziarie iscritte nell'attivo circolante)	- 50.000,00		...
...

16.5. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa

Nell'art. 3, c. 4, del DI 19/2014 con riferimento a tutte le voci di bilancio (e quindi sia alle immobilizzazioni finanziarie che alle attività finanziarie comprese nell'attivo circolante) viene chiesto di indicare:

- i principi di valutazione;
- ogni dettaglio delle voci di bilancio.

Inoltre, sempre con riferimento allo stesso comma, viene espressamente richiesto l'elenco delle società e degli enti partecipati a qualsiasi titolo.

Per ogni società o ente partecipato vanno indicate almeno le seguenti informazioni: la denominazione, il capitale, il patrimonio netto, il costo di acquisto della partecipazione, la % del capitale posseduta dall'Ateneo, l'utile o la perdita dell'ultimo esercizio, il valore attribuito in bilancio.

In caso di presenza di immobilizzazioni finanziarie diverse dalle partecipazioni va indicato il dettaglio per tipologia di investimento.

Per le attività finanziarie iscritte nell'attivo circolante va pure indicato il dettaglio per tipologia di investimento.

Capitolo 17 – La valutazione delle rimanenze

17.1. Definizione e classificazione

Tra le rimanenze in un Ateneo si considerano i beni acquistati per essere impiegati nell'attività tipica dell'Ateneo e quelli destinati alla cessione o vendita che risultano disponibili alla data di chiusura dell'esercizio.

Ad esempio⁸⁵:

- i beni destinati all'attività didattica, di ricerca o di supporto alle stesse (materiali di laboratorio, cancelleria e materiali di consumo, eccetera);
- i beni destinati alla vendita all'interno dell'attività commerciale eventualmente svolta dall'università;
- i beni dell'attività di assistenza sanitaria.

Le rimanenze sono esposte nell'attivo dello Stato Patrimoniale, tra le voci dell'attivo circolante. Si veda la tabella che segue.

	ATTIVO
...	...
B)	ATTIVO CIRCOLANTE
B) I	RIMANENZE
	TOTALE RIMANENZE
...	...

Le differenze tra i valori delle rimanenze iniziali e finali dei materiali di consumo e laboratori e degli altri materiali vanno esposte in Conto Economico tra i Costi della gestione corrente. Si veda la tabella che segue.

	CONTO ECONOMICO
...	...
B)	COSTI OPERATIVI
...	...
B) IX	COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE
...	...
B) IX 6)	Variazione di rimanenze di materiali di consumo per laboratori
...	...
B) IX 10)	Variazione di rimanenze di materiali
...	...

⁸⁵ Si veda il D.l. 19/2014, art. 4, comma 1, lettera d.

17.2. Criterio di valutazione

IL D.I. 19/2014 all'art. 4, comma 1, lettera d. 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".

E ancora: "Il costo dei beni fungibili va calcolato con il metodo della media ponderata".

L'esposizione del valore delle rimanenze in bilancio presuppone una valutazione sulla rilevanza del fenomeno per l'ateneo, ma anche la disponibilità di adeguati strumenti per la gestione contabile delle movimentazioni dei beni e per la rilevazione e valorizzazione delle rimanenze a fine esercizio.

17.3. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa

Oltre alle informazioni attinenti ai criteri di valutazione applicati, vanno indicati elementi di dettaglio delle voci di bilancio ritenuti rilevanti, e l'illustrazione dell'andamento delle singole voci in relazione all'anno precedente.

Capitolo 18 – La valutazione dei crediti

18.1. Definizione e classificazione dei crediti

I crediti sono i diritti ad esigere da un determinato soggetto, il pagamento di un dato ammontare.

In relazione alla loro origine i crediti dell'Ateneo possono distinguersi in:

- crediti sorti in relazione ai ricavi propri della gestione caratteristica degli atenei: tasse e contributi studenteschi, proventi per le ricerche commissionate e il trasferimento tecnologico, proventi per le ricerche con finanziamenti competitivi per le ricerche finanziate, contributi in conto esercizio e conto capitale, ricavi per prestazioni a pagamento effettuate, eccetera;
- crediti sorti per prestiti e finanziamenti concessi dall'Ateneo a società ed enti controllati e collegati (crediti finanziari);
- altri crediti, diversi dai precedenti, quali crediti verso dipendenti per anticipi, crediti verso l'erario, crediti per depositi cauzionali versati, eccetera.

I crediti sono esposti nell'attivo dello Stato Patrimoniale per tipologia di debitore, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo, così come evidenziato nella tabella che segue:

	ATTIVO
...	...
B)	ATTIVO CIRCOLANTE
...	...
B) II	CREDITI (con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo)
B) II 1)	Crediti verso MIUR e altre Amministrazioni centrali
B) II 2)	Crediti verso Regioni e province Autonome
B) II 3)	Crediti verso altre Amministrazioni locali
B) II 4)	Crediti verso l'Unione Europea e il Resto del Mondo
B) II 5)	Crediti verso Università
B) II 6)	Crediti verso studenti per tasse e contributi
B) II 7)	Crediti verso società ed enti controllati
B) II 8)	Crediti verso altri (pubblici)
B) II 9)	Crediti verso altri (privati)
	TOTALE CREDITI
...	...

Per la corretta collocazione dei crediti verso ciascun singolo soggetto pubblico nelle diverse voci dei crediti esposte nell'attivo dello Stato Patrimoniale si deve fare riferimento alla definizione di amministrazioni pubbliche e al correlato elenco delle amministrazioni pubbliche aggiornato periodicamente dall'ISTAT⁸⁶.

Ai fini della separata indicazione degli importi esigibili entro o oltre l'esercizio, la classificazione è

⁸⁶ Si vedano le indicazioni contenute nel Manuale Tecnico Operativo redatto a cura della Commissione per la contabilità economico-patrimoniale delle università.

effettuata con riferimento alla loro scadenza contrattuale o legale, 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;
- della realistica capacità del debitore di adempiere all'obbligazione nei termini previsti nel contratto;
- dell'orizzonte temporale in cui il creditore ritiene ragionevole di poter esigere il credito vantato.

18.2. La rilevazione dei crediti

I crediti per contributi ed i correlati ricavi sono rilevati al momento della comunicazione da parte dell'ente finanziatore o a fronte di atto o provvedimento ufficiale.

Così si esprime il D.I. 19/2014 all'art. 4, comma3, lettera e.: *“Nel caso dei contributi essi potranno 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 amministrazione pubbliche, atto o provvedimento ufficiale”*.

Le stesse regole si applicano per i proventi per le ricerche con finanziamenti competitivi.

I crediti che originano a seguito dello svolgimento dell'attività commerciale si rilevano al momento dell'emissione della fattura con eccezione del caso dei crediti per fatture da emettere (si veda il successivo paragrafo 18.4.).

I crediti verso gli studenti per tasse e contributi sorgono al momento del perfezionamento dell'iscrizione all'anno accademico corrente attraverso il pagamento della prima rata anche se la loro rilevazione avviene secondo la procedura descritta nel capitolo 8 (paragrafo 8.1. per gli studenti dei corsi di laurea triennali e magistrali e paragrafo 8.6. per quelli dei corsi post-laurea).

18.3. Il criterio di valutazione dei crediti

I crediti vanno esposti in bilancio al valore di presunto realizzo.

L'art. 4. comma 1, lettera e. del DI 19/2014⁸⁷ stabilisce infatti che: *“... i crediti vanno esposti in bilancio al valore di presumibile realizzazione. ... Il valore nominale dei crediti in bilancio deve essere rettificato, tramite un fondo di svalutazione appositamente stanziato, per le perdite per inesigibilità che possono ragionevolmente essere previste e che sono inerenti ai saldi dei crediti esposti in bilancio. Detto fondo deve, altresì, essere sufficiente per coprire, nel rispetto del principio di competenza, sia le perdite per situazioni di inesigibilità già manifestatesi, sia quelle temute o latenti.”*

⁸⁷ Il DI 394/2017 che ha apportato diverse revisioni ai criteri di valutazione indicati all'art. 4 del DI 19/2014 “Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università” non ha allineato il criterio di valutazione dei crediti a quello del Codice civile modificato in seguito al D. Lgs. 139/2015. Il vigente art. 2426, al 1° c., n.8 stabilisce infatti che il criterio di valutazione è quello del costo ammortizzato, tenuto conto del fattore temporale e del valore di presumibile realizzo sia che i crediti costituiscano elementi dell'attivo circolante, sia che costituiscano elementi delle immobilizzazioni.

Per determinare il valore di presunto realizzo dei crediti e quindi dell'entità dell'eventuale svalutazione, vanno considerate:

- le presunte perdite per inesigibilità del credito ossia le perdite derivanti dall'incapacità di incassare, in tutto o in parte, la somma spettante per, ad esempio, difficoltà finanziarie del debitore;
- la presenza di altri fattori che potrebbero comportare un minor incasso dei crediti come rettifiche di fatturazione, resi, sconti e abbuoni o altre rettifiche, per i crediti da contributi le rettifiche per importi rendicontati ma non riconosciuti dal finanziatore, per i crediti verso studenti per tasse e contributi rettifiche a fronte di esoneri e riduzioni non ancora definite a fine esercizio o rinunce al proseguimento agli studi, ecc. che verranno rilevati successivamente alla data di bilancio su ricavi contabilizzati nell'esercizio già concluso.

La previsione delle perdite per inesigibilità va compiuta:

- analizzando i singoli crediti e determinando le perdite connesse a situazioni di inesigibilità che si sono già manifestate;
- stimando in base all'esperienza, anzianità (aging) dei crediti, alle condizioni economiche generali, alle specifiche categorie di crediti e tipologie di debitori e ad altre eventuali informazioni utili, le ulteriori perdite su crediti in essere alla data di bilancio ma che si presume si manifesteranno successivamente alla stessa. Nel caso in cui i crediti, in generale o per specifiche categorie risultino essere molto frazionati, la stima di ulteriori perdite potrà essere condotta in modo sintetico applicando % di svalutazione che risultino coerenti o motivatamente diverse con le perdite manifestatisi in passato per le medesime categorie di crediti.

I crediti devono essere esposti in bilancio al netto della svalutazione per perdite presunte per cui i fondi svalutazione crediti, che accolgono la contropartita contabile della svalutazione, devono essere portati in deduzione ai rispettivi crediti.

Poiché nello schema di Stato patrimoniale previsto dal D.l. 19/2014 sono previste più voci relative ai crediti si rende necessario creare fondi svalutazione distinti, idealmente uno per ogni voce esposta in bilancio.

Di seguito alcuni esempi di scritture contabili attinenti la gestione del Fondo svalutazione crediti.

Si supponga sia determinato un accantonamento di competenza dell'esercizio per la svalutazione dei crediti verso altri (privati) per euro 50.000. La scrittura sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Svalutazione crediti verso altri soggetti privati	D	60.000,00	
31/12/200n	Fondo svalutazione crediti verso altri soggetti privati	A		60.000,00

Se si ipotizza che i crediti verso altri soggetti privati iscritti in bilancio siano pari a 12.000.000 di euro e il Fondo svalutazione crediti correlato, prima dell'ultimo accantonamento, fosse pari a 240.000 euro, si potranno riscontrare nei documenti finali di sintesi i valori illustrati nelle figure che seguono.

Conto economico esercizio 200n

...	
Svalutazione crediti verso altri soggetti privati	60.000,00		
...	

Stato patrimoniale al 31.12.200n

...	
Crediti verso altri soggetti privati	12.000.000,00		
(Fondo svalutazione crediti verso altri soggetti privati)	- 300.000,00		
...	

Ovviamente il valore esposto nel bilancio unico d'ateneo di esercizio sarà il valore di presunto realizzo ossia il valore lordo dei crediti al netto del correlato fondo e quindi in questo caso 11.700.000 euro.

Si supponga che nell'esercizio successivo si constati la irrecuperabilità di alcuni crediti per definitiva insolvenza dei debitori per un ammontare di euro 30.000. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Fondo svalutazione crediti verso altri soggetti privati	D	30.000,00	
31/12/200n	Crediti verso altri soggetti privati	A		30.000,00

Qualora il fondo svalutazione crediti si rivelasse insufficiente a coprire una perdita su crediti la differenza va rilevata in conto economico tra le sopravvenienze e insussistenze passive.

Si consideri il caso di un credito verso una amministrazione locale per euro 20.000, svalutato per la metà, per cui alla fine si riesce a riscuotere 8.000 euro. Al momento della riscossione la registrazione contabile è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Depositi bancari	D	8.000,00	
.././200n	Fondo svalutazione crediti verso altri soggetti privati	D	10.000,00	
.././200n	Soppravvenienze e insussistenze passive	D	2.000,00	
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	A		20.000,00

Al contrario, se per un credito in sofferenza, si riesca ad incassare un importo superiore a quello di presunto realizzo dato dalla differenza tra il valore lordo e il fondo svalutazione crediti accantonato, si determina una sopravvenienza e insussistenza attiva.

Si consideri il caso del credito verso l'amministrazione locale appena analizzato e si ipotizzi alla fine un incasso di 11.000 euro.

La scrittura contabile è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Depositi bancari	D	11.000,00	
.././200n	Fondo svalutazione crediti verso altri soggetti privati	D	10.000,00	
.././200n	Sopravvenienze e insussistenze attive	A		1.000,00
.././200n	Crediti verso altri soggetti privati	A		20.000,00

18.4. I crediti per fatture da emettere

Le operazioni in attività commerciale (ricerche e consulenze, prestazioni a pagamento, ecc.), se si escludono le fattispecie i cui ricavi sono rilevati nel registro dei corrispettivi di cui si è parlato nel capitolo 9, richiedono l'emissione della fattura e pertanto normalmente si attende l'emissione della fattura prima di procedere alla rilevazione del credito e del relativo ricavo.

Qualora però, con l'approssimarsi della fine del periodo, l'esercizio in cui è avvenuto lo scambio (cessione di beni e/o servizi) e quello in cui viene emessa la fattura non coincidono è necessario rilevare a fine esercizio un credito per fatture da emettere.

Lo scopo è quello di attribuire i ricavi per la cessione di beni e per l'erogazione dei servizi completati⁸⁸ all'esercizio di competenza e di rilevare i correlati crediti.

Nei crediti per fatture da emettere non si tiene conto dell'IVA, perché il debito verso l'Erario per IVA, e il corrispondente credito verso il cliente sorge solo al momento dell'emissione della fattura.

Si faccia il caso di una consulenza prestata da una struttura dipartimentale ad un soggetto privato per un importo di 20.000 euro. La prestazione è stata completata entro la fine dell'esercizio ma non è stata emessa la fattura. In sede di scritture di assestamento si rileva la fattura da emettere con la seguente registrazione contabile:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Crediti verso altri soggetti privati per fatture da emettere	D	20.000,00	
31/12/200n	Ricavi per consulenze in conto terzi	A		20.000,00

All'inizio dell'esercizio successivo viene emessa la fattura e si rileva il credito vero e proprio per il soggetto privato e il debito verso l'erario per l'IVA.

⁸⁸ Per i servizi che si stanno cedendo ma non sono completati e che maturano nel corso del tempo, la rilevazione della quota già maturata di ricavo dovrà essere rilevata in contropartita alla rilevazione di un rateo attivo (si veda il successivo capitolo 20).

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n+1	Crediti verso altri soggetti privati	D	24.400,00	
.././200n+1	Crediti verso altri soggetti privati per fatture da emettere	A		20.000,00
.././200n+1	IVA a debito	A		4.400,00

Ovviamente il credito verrà estinto con il pagamento da parte del soggetto privato dell'importo dovuto.

18.5. La valutazione dei crediti e dei debiti in valuta estera

Secondo l'art. 2425-bis del Codice civile⁸⁹, i ricavi e proventi, i costi e gli oneri relativi alle operazioni in valuta vanno rilevati al cambio corrente alla data nella quale è effettuata la relativa operazione. Ciò implica che anche i correlati crediti e debiti in valuta vengono rilevati al cambio corrente in vigore alla data in cui si effettua l'operazione.

Al momento della riscossione dei crediti in valuta estera o del pagamento dei debiti in valuta estera, se il cambio in vigore è diverso da quello in cui i crediti e debiti sono stati rilevati, emergono delle differenze cambio che vanno espresse in bilancio come utili o perdite su cambi e ricomprese in conto economico alla lettera C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI e al numero 3) Utili e perdite su cambi.

I crediti ed i debiti in valuta estera ancora in essere alla data del bilancio devono essere esposti in bilancio al cambio in vigore alla data del bilancio stesso, rilevando in conto economico le relative differenze cambio.

Le differenze positive o negative, che derivano dalla conversione in euro alla data del bilancio dei crediti e debiti in valuta, vanno iscritte in conto economico – come utili o perdite su cambi – anche se la loro effettiva realizzazione avrà luogo successivamente, con la riscossione e il pagamento. In accordo con il principio di prudenza la normativa civilistica prevede però l'obbligo, nel caso in cui la loro somma determinasse un utile netto, di accantonarlo in apposita riserva, non distribuibile fino al suo definitivo realizzo.

Si faccia il caso di un contributo, denominato in dollari USA, ricevuto da una fondazione USA per finanziare la ricerca in campo biomedico. L'importo del contributo è pari a 60.000 dollari. Al momento del ricevimento della comunicazione dell'assegnazione del contributo, che è pari a 60.000 dollari, si procede alla sua registrazione in contabilità tenendo conto che il cambio euro/dollaro del giorno è pari a 1,18. L'importo in euro del contributo risulta pertanto pari a euro 50.847,46 (60.000/1,18).

La scrittura contabile è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Crediti verso l'Unione Europea e il Resto del Mondo	D	50,847,46	
.././200n	Contributi dall'Unione Europea e il Resto del Mondo	A		50,847,46

⁸⁹ Il D.I. 19/2014 tratta il tema delle operazioni e delle partite in moneta estera all'art. 4, c.2, lettera c. proponendo esemplificazioni relative a costi ed oneri e relativi debiti. Il legislatore ha probabilmente ritenuto meno frequente il verificarsi di operazioni, pur in concreto riscontrabili, che danno origine a ricavi e proventi e relativi crediti in moneta estera.

A fine esercizio, non avendo ancora incassato il credito, si procede alla conversione in euro dei crediti in valuta al cambio di fine esercizio che risulta pari a 1,10 per cui il credito risulta pari a euro 54.545,45 (60.000/1,10).

La scrittura contabile è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Crediti verso l'Unione Europea e il Resto del Mondo	D	3.698,00	
31/12/200n	Utile su cambi	A		3.698,00

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, si troveranno i valori indicati nelle figure che seguono.

Conto economico esercizio 200n				
...
		Contributi dall'Unione Europea e dal Resto del Mondo	50.847,46	
		Utile su cambi	3.698,00	
...
Stato patrimoniale al 31.12.200n				
...
Crediti verso l'Unione Europea e il Resto del Mondo	54.545,46			
...

Tali utili su cambi non sono ancora stati realizzati. Al momento dell'incasso del credito, nell'esercizio successivo, il cambio euro/dollaro risulta infatti pari a 1,15 per cui l'importo in euro dell'incasso corrisponde a euro 52.731,91 (60.000/1,15). Essendo l'importo incassato di valore inferiore al credito iscritto in bilancio si rileva una perdita su cambi di euro 2.371,54. La scrittura contabile è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n+1	Depositi bancari	D	52.173,91	
.././200n+1	Perdite su cambi	D	2.371,54	
.././200n+1	Crediti verso l'Unione Europea e il Resto del Mondo	A		54.545,45

A questo punto le differenze cambio risultano definitivamente realizzate. La differenza cambio tra il momento della registrazione del contributo e del suo pagamento sono complessivamente positive e pari a euro 1.326,46. Tale importo corrisponde alla somma algebrica tra l'utile su cambi di euro 3.698,00 rilevato nell'esercizio 200n e la perdita su cambi di euro 2371,54 rilevata nell'esercizio 200n+1.

Si faccia ora il caso dell'**acquisto di una partita di materiali di laboratorio** dall'estero per un importo di 5.000 dollari USA⁹⁰. Al momento del ricevimento e della registrazione della fattura il cambio euro/dollaro risulta di 1,15 per cui l'ammontare dei costi e del debito verso il fornitore estero in euro è pari a 4.347,83 (5.000/1,15). La fattura scade all'inizio dell'esercizio successivo.

La registrazione contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Acquisto materiali di consumo per laboratori	D	4.347,83	
.././200n	Debiti verso fornitori	A		4.347,83

Alla data di chiusura dell'esercizio il cambio euro/dollaro risulta sfavorevolmente modificato ed è pari a 1,10. La conversione del debito in dollari USA al cambio di fine esercizio risulta pari a euro 4.545,45 (5.000/1,10), per cui è necessario rilevare una perdita su cambi di euro 197,62 data dalla differenza del valore del debito in dollari convertito in euro al cambio di fine esercizio e il valore del debito in dollari convertito in euro al cambio del giorno di registrazione della fattura (4.545,45 - 4.347,83).

La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Perdite su cambi	D	197,62	
31/12/200n	Debiti verso fornitori	A		197,62

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, si troveranno i valori indicati nelle figure che seguono.

Conto economico esercizio 200n				
...	
Acquisto materiali di consumo per laboratori	4.347,83			
Perdite su cambi	197,62			
...	

⁹⁰ Per semplicità si prescinde ora dalla problematica dell'IVA corrisposta sulle importazioni.

Stato patrimoniale al 31.12.200n

...	...	Debiti verso fornitori	4.545,45	...
...

Si supponga che al momento del pagamento del debito il cambio dollaro/euro sia pari a 1,12 con un andamento leggermente favorevole rispetto al cambio di fine esercizio. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n+1	Debiti verso fornitori	D	4.545,45	
.././200n+1	Depositi bancari	A		4.464,29
.././200n+1	Utile su cambi	A		81,16

A quel punto le differenze cambio risultano definitivamente realizzate. La differenza cambio tra il momento della registrazione della fattura e del suo pagamento risulta pari a euro 116, 46 che corrisponde alla somma algebrica della perdita su cambi di euro 197,62 rilevata nell'esercizio 200n e dell'utile su cambi di euro 81,16 rilevato nell'esercizio 200n+1.

Bisogna sottolineare che, al momento, il software di contabilità non consente di ottenere in automatico la conversione dei saldi dei crediti e debiti in valuta al cambio di fine esercizio e al momento dell'incasso o del pagamento rileva la perdita o l'utile su cambi rispetto al cambio del giorno di registrazione del credito e del debito (anche per quei crediti e debiti presenti a fine esercizio e che dovrebbero risultare valutati a cambio del giorno di chiusura).

Per questo motivo la procedura di registrazione contabile attualmente in uso prevede lo storno della registrazione della conversione del valore dei crediti e debiti in valuta al cambio di fine esercizio all'inizio dell'esercizio successivo, e al momento del movimento finanziario il calcolo in automatico della differenza cambio tra il cambio del giorno dell'incasso o pagamento e il cambio giorno della registrazione del credito e del debito.

Con riferimento al caso del credito per i contributi ricevuti, ferme restano le prime due registrazioni e la rappresentazione che ne deriva in bilancio, si procede come illustrato nelle due scritture di seguito riportate.

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/01/200n+1	Utile su cambi	D	3.698,00	
01/01/200n+1	Crediti verso l'Unione Europea e il Resto del Mondo	A		3.698,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n+1	Depositi bancari	D	52.173,91	
.././200n+1	Utile su cambi	A		1.326,45
.././200n+1	Crediti verso l'Unione Europea e il Resto del Mondo	A		50.847,46

18.6. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa

Oltre alle informazioni attinenti ai criteri di valutazione applicati, a elementi di dettaglio delle voci di bilancio ritenuti rilevanti, all'illustrazione dell'andamento delle singole voci in relazione all'anno precedente, devono essere fornite informazioni su:

- l'ammontare del valore lordo dei crediti e delle svalutazioni in essere per ciascuna voce di credito esposta in bilancio;
- l'evidenza, per ciascuna voce, dell'ammontare dei crediti di durata residua superiore ai 5 anni;
- l'ammontare dei crediti in valuta, se rilevante e in questo caso eventuali effetti significativi delle variazioni nei cambi valutari verificatesi successivamente alla chiusura dell'esercizio;
- ogni altra informazione ritenuta utile per i destinatari dell'informativa di bilancio.

Capitolo 19 – La valutazione delle disponibilità liquide

19.1. Definizione e classificazione

Le disponibilità liquide sono composte da:

- depositi bancari e postali, cioè depositi in valuta nazionale o estera immediatamente disponibili presso le banche o l'amministrazione postale; sono compresi i depositi bancari nel sistema di Tesoreria Unica;
- assegni, cioè titoli di credito bancari, come assegni di conto corrente, assegni circolari, ecc.;
- denaro, costituito da moneta a corso legale nazionale o estera;
- valori in cassa, cioè valori bollati come francobolli, marche da bollo, ecc.

Le disponibilità liquide sono esposte nell'attivo dello Stato Patrimoniale, tra le voci dell'attivo circolante, distinte tra depositi bancari e postali e denaro e valori in cassa. Si veda la tabella che segue.

	ATTIVO
...	...
B)	ATTIVO CIRCOLANTE
...	...
B) IV	DISPONIBILITA' LIQUIDE
B) IV 1)	Depositi bancari e postali
B) IV 2)	Denaro e valori in cassa
	TOTALE DISPONIBILITA' LIQUIDE
...	...

19.2. Criterio di valutazione

Il D.l. 19/2014 all'art. 4, comma 1, lettera f. stabilisce che le disponibilità liquide sono valutate al valore nominale⁹¹ ed inoltre che le poste in valuta sono valutate al cambio di fine esercizio.

Qualora comunque si manifestassero per le disponibilità liquide problemi di esigibilità, situazione ipotizzabile, ad esempio, per gli assegni bancari, le stesse vanno valutate al valore di presunto realizzo⁹².

Il valore da iscrivere in bilancio per la voce depositi bancari e postali deve essere supportato dalla documentazione prodotta in occasione della verifica trimestrale di cassa in questo caso riferita alla data di chiusura dell'esercizio.

Il valore da iscrivere in bilancio per la voce denaro e valori in cassa, visto che a fine esercizio le disponibilità di cassa vanno versate presso l'istituto bancario incaricato del servizio di cassa⁹³, riguarda nella sostanza solo i valori in cassa ovvero i valori bollati. Questi ultimi richiedono una

⁹¹ Il Codice Civile non fornisce indicazioni in merito al criterio di valutazione delle disponibilità liquide ma dottrina e prassi convergono nell'indicare il valore nominale come criterio per la valutazione di tale voce di bilancio.

⁹² Questa ipotesi valutativa trova conferma dalla presenza tra i costi operativi della voce X.4) Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e *nelle disponibilità liquide*.

⁹³ Si veda il Regolamento di Ateneo per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità, art. 64, comma 8 per quanto riguarda la gestione della chiusura del fondo economico. Fanno eccezione gli incassi avvenuti l'ultimo giorno lavorativo per cui non è stato materialmente possibile il versamento presso gli sportelli dell'Istituto Cassiere.

ricognizione puntuale della loro consistenza da parte degli uffici dell'amministrazione centrale e delle strutture con autonomia di gestione⁹⁴.

19.3. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa

Oltre alle informazioni attinenti ai criteri di valutazione applicati, vanno indicati elementi di dettaglio delle voci di bilancio ritenuti rilevanti, ad esempio: la suddivisione tra le somme depositate presso il conto di Tesoreria Unica e di quelle eventuali risultanti presso il conto dell'Istituto Cassiere (qualora non ricomprese tra le prime per motivi di valuta), nonché le somme della gestione dei lasciti depositate presso l'Istituto Cassiere.

Va inoltre illustrato l'andamento delle singole voci in relazione all'anno precedente.

⁹⁴ A partire dall'esercizio 2018 la gestione contabile dei valori in cassa prevede la loro iscrizione al conto Valori in cassa all'acquisto e la rilevazione almeno a fine trimestre, in occasione delle date previste per la verifica di cassa, dei consumi dei valori bollati con l'addebito al conto Servizi postali e marche da bollo e la correlata riduzione della consistenza nel conto Valori in cassa.

Capitolo 20 – La valutazione di ratei e risconti sui contratti di durata, contributi agli investimenti ed altri

20.1. Definizione e classificazione dei ratei e risconti

I ratei e risconti sono valori patrimoniali attivi e passivi la cui rilevazione deriva dalla determinazione della quota di competenza di ciascun esercizio di costi e ricavi relativi a operazioni che si svolgono a cavallo di due o più esercizi.

L'art. 4, comma 1 e lettera g. del DI 19/2014 con riferimento ai Ratei e Risconti recita: “Nella voce ratei e risconti attivi devono essere iscritti rispettivamente 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 rispettivamente 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 varia in ragione del tempo”⁹⁵.

Secondo quanto previsto dalla norma sopraindicata la rilevazione di un rateo o di un risconto avviene quando sussistono le seguenti condizioni:

- il contratto inizia in un esercizio e termina in uno successivo;
- il corrispettivo delle prestazioni è contrattualmente dovuto in via anticipata o posticipata rispetto alle prestazioni comuni a due o a più esercizi successivi;
- l'entità dei ratei e dei risconti varia con il trascorrere del tempo.

Non possono essere inclusi tra i ratei e i risconti, in quanto non vengono rispettate le condizioni suindicate, i proventi e gli oneri la cui competenza è maturata interamente all'interno dell'esercizio cui si riferisce il bilancio o in quelli successivi. Ad esempio non possono essere classificati tra i ratei e risconti: le fatture da emettere e da ricevere, gli interessi attivi maturati ma non ancora accreditati sui conti correnti, gli anticipi ricevuti o pagati per contratti di durata che iniziano a decorrere nell'esercizio successivo.

Il tema dei ratei e risconti assume un peculiare rilievo per le università per le quali accanto alle fattispecie dei contratti di durata (premi assicurativi, locazioni, licenze, canoni di assistenza e manutenzione software, ecc.) presenti in tutte le aziende, si aggiungono la presenza significativa di contributi agli investimenti, le presenze peculiari delle tasse e contributi studenteschi (i cui proventi maturano nel corso del tempo) e della gestione dei proventi per il finanziamento di borse e contratti pluriennali quali borse di dottorato, assegni di ricerca, ecc.

Ratei e risconti sono previsti dal legislatore anche nell'ambito della valutazione dei progetti, commesse e ricerche in corso, ma questo tema è trattato nel successivo capitolo 20⁹⁶.

⁹⁵ Il testo citato corrisponde quasi alla lettera al contenuto dell'articolo 2426-bis, comma 6 del codice civile.

⁹⁶ Il tema ratei e risconti è richiamato oltre che al comma 1 lettera g. dell'art. 4, anche al successivo comma 2, lettere a. e b. con riferimento ai temi dei proventi per la didattica e dei contributi in conto capitale. In particolare il **comma 2, lettera a**, recita: “I **proventi per la didattica** si iscrivono a Conto Economico in base al principio di competenza economica, riscontando la quota non di competenza.”

Il **comma 2, lettera b**, con riferimento ai **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

20.2. La rilevazione dei risconti

La rilevazione dei risconti rappresenta una tipica operazione di storno, cioè una delle operazioni compiute in fase di assestamento e volta a rettificare in diminuzione costi e ricavi già rilevati nell'esercizio rinviandone una quota all'esercizio successivo (o agli esercizi successivi).

Durante l'esercizio la registrazione di costi e ricavi attinenti ai servizi avviene quando la documentazione è disponibile e gli stessi si manifestano sotto il profilo finanziario, senza distinzione con riguardo all'esercizio in cui tali servizi vengono utilizzati o erogati.

A fine esercizio occorre però verificare se quei costi e ricavi hanno esaurito la loro capacità di contribuire alla formazione del reddito in quanto i correlati servizi sono stati completamente utilizzati o erogati o se possono influire sulla formazione del reddito del successivo (o dei successivi esercizi) in quanto si continuerà a ricevere o erogare il servizio senza che vi siano ulteriori manifestazioni finanziarie.

In quest'ultimo caso le quote di costo e ricavo relative a servizi futuri non competono all'esercizio ma a quelli successivi e vengono sospese e rinviate ai futuri esercizi tramite l'iscrizione di risconti che possono essere attivi o passivi a seconda che si tratti di sospendere rispettivamente delle quote di costo o di ricavo.

I risconti rappresentano valori economici che hanno già avuto la loro manifestazione finanziaria.

La contropartita in conto economico dell'iscrizione di un risconto trova collocazione a rettifica dei relativi proventi e costi già contabilizzati. La rettifica così attuata (rettifica diretta in conto) produce la diretta riduzione dei relativi proventi e costi originariamente rilevati in modo che, nel conto economico, emerga la sola quota di competenza dell'esercizio.

20.3. La rilevazione dei ratei

I ratei presuppongono, come i risconti, la presenza di costi o ricavi comuni a due o più esercizi. Diversamente dai risconti, che servono a stornare quote di costi e ricavi già rilevati ma non di competenza dell'esercizio, i ratei rappresentano un'operazione di integrazione dei valori già rilevati durante l'esercizio e in particolare servono ad anticipare l'effetto finanziario (e di conseguenza economico) di operazioni che pur essendo iniziate nell'esercizio avranno una compiuta manifestazione finanziaria (sorgere del credito o del debito e poi incassi e pagamenti) in un esercizio successivo⁹⁷.

I ratei sono valori finanziari presunti e sono attivi o passivi a seconda che si tratti di anticipare, rispetto all'effettiva manifestazione finanziaria, rispettivamente crediti e ricavi o debiti e costi.

dalle disposizioni in base alle quali sono stati erogati. 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 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”.

⁹⁷ La differenza tra la rilevazione dei ratei e quella delle fatture da emettere o fatture da ricevere (si vedano rispettivamente i capitoli 18 relativo alla valutazione dei crediti e il capitolo 25 relativo alla valutazione dei debiti) che sono pure scritture di integrazione volte a rilevare costi e ricavi di competenza dell'esercizio e debiti e crediti alla data di chiusura dello stesso, è la comunanza nel tempo del costo o ricavo.

La contropartita nel conto economico dell'iscrizione di un rateo trova collocazione tra i proventi e i costi secondo la natura del rapporto economico.

20.4. La determinazione dei ratei e risconti e criteri di valutazione

L'art. 4, comma 1, lettera g. del D.l. 19/2014, al terzo capoverso, recita: "I ratei e risconti devono essere valutati secondo il principio della competenza economica".

I ratei e i risconti, si riferiscono a ricavi e costi la cui competenza è anticipata o posticipata rispetto alla manifestazione finanziaria. L'importo dei ratei e dei risconti è determinato mediante la ripartizione del ricavo o del costo al fine di attribuire all'esercizio solo la quota parte di competenza.

La determinazione delle quote di costo e ricavo di competenza di ciascun esercizio, qualora le prestazioni contrattuali ricevute o rese abbiano un contenuto economico costante nel tempo è effettuato in proporzione al tempo (criterio del tempo fisico).

Il periodo di competenza viene quindi di norma individuato in proporzione ai giorni decorrenti dall'inizio degli effetti economici fino alla data di chiusura dell'esercizio, rispetto al periodo complessivo cui si riferisce il costo o il provento. Per determinare il periodo di competenza è possibile utilizzare come unità di misura del tempo i mesi al posto dei giorni.

L'applicazione di tale criterio ricorre tipicamente nei contratti di durata nei quali l'addebito dei relativi corrispettivi avviene per periodi costanti e ricorrenti (rate mensili, trimestrali, semestrali o annuali, ecc.) uno dei quali è a cavallo di due o più esercizi successivi⁹⁸.

I ratei attivi e passivi in quanto rappresentano crediti e debiti in moneta sono sottoposti ai criteri di valutazione previsti per i crediti e debiti⁹⁹.

Nel caso di ratei attivi, la parte maturata, è esposta in bilancio al valore nominale, salvo eventuali rettifiche per tenere conto del valore di presumibile realizzo. Se il valore di presumibile realizzazione è inferiore al valore nominale deve essere rilevata una svalutazione in conto economico.

Se i ratei attivi fanno riferimento ad operazioni non finanziarie (esempio un contratto di locazione) la svalutazione va compresa nella voce B) X. 4) Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e nelle disponibilità liquide. Se i ratei fanno riferimento a operazioni finanziarie allora le svalutazioni vanno ricondotte alle classi C) Proventi e oneri finanziari o D) Rettifiche di valore di attività finanziarie.

Nel caso di ratei passivi, la parte maturata è esposta in bilancio al valore nominale.

Anche i risconti sono sottoposti a processo di valutazione.

La valutazione dei risconti attivi richiede una valutazione del futuro beneficio economico correlato a tali costi differiti. Se tale beneficio è reputato inferiore (in tutto o in parte) alla quota riscontata è necessario procedere a opportune rettifiche da registrare nella voce B) X. 4) Svalutazione dei crediti

⁹⁸ Qualora le prestazioni contrattuali rese o ricevute non abbiano un contenuto economico costante nel tempo, la ripartizione del provento o del costo è effettuata in rapporto alle condizioni di svolgimento della gestione (criterio del tempo economico). Si veda il principio contabile OIC n. 18.

⁹⁹ Si veda anche per questi aspetti quanto indicato dal principio contabile OIC n. 18.

compresi nell'attivo circolante e nelle disponibilità liquide in contropartita alla riduzione del valore dei risconti.

I risconti passivi, che rappresentano proventi che hanno già avuto manifestazione finanziaria ma la cui competenza economica è differita, ad uno o più esercizi successivi, non presentano di norma problemi di valutazione.

20.5. Scritture contabili esemplificative

20.5.1. I risconti attivi e passivi

Si inizia con esaminare scritture relative ai risconti che sono operazioni di storno di costi e ricavi che hanno già avuto manifestazione finanziaria ma sono di competenza di esercizi futuri.

Si prendono in considerazione prima dei casi di **Risconti attivi** che rappresentano quote di costi che hanno già avuto manifestazione finanziaria ma sono di competenza dei futuri esercizi.

Caso assistenza e manutenzione software

Si prenda in considerazione un contratto annuale di assistenza e manutenzione software, in attività istituzionale, che decorre dal 1° ottobre dell'esercizio n al 30 settembre dell'esercizio n+1 con un costo pari a 3.600 euro. Il pagamento è previsto anticipato.

Il costo della manutenzione software, registrato al ricevimento della fattura, si riferisce però ad un periodo di 12 mesi, di cui 3 nell'esercizio n e 9 nell'esercizio n+1. Nel momento delle operazioni di chiusura è necessario sospendere i 9/12 del costo registrato (che risultano pari a 2.700 euro) e di rinviarli ai futuri esercizi attraverso l'utilizzo del conto risconti attivi che verrà riepilogato nell'attivo dello Stato Patrimoniale. Si rileva pertanto un'attività che rappresenta il diritto dell'ateneo a fruire dei servizi di assistenza e manutenzione software per nove mesi nell'esercizio 200n+1.

Alla fine dell'esercizio¹⁰⁰ quindi, operando attraverso una rettifica diretta del saldo in conto, la rilevazione contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Risconti attivi per costi su servizi di durata	D	2.700,00	
31/12/200n	Assistenza informatica e manutenzione software	A		2.700,00

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, si troveranno i seguenti valori:

Conto economico esercizio 200n				
...	
Assistenza informatica e manutenzione software (3.600 - 2.700)	900,00			
...	

¹⁰⁰ Il software contabile permette di creare automaticamente la scrittura di risconto, calcolato in base ai giorni, utilizzando le informazioni delle date di inizio e fine competenza.

Stato patrimoniale al 31.12.200n

...
Risconti attivi per costi su servizi di durata	2.700,00				
...

All'inizio dell'esercizio successivo con le operazioni di riapertura il conto Risconti attivi per costi su servizi di durata viene riaperto. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/01/200n +1	Risconti attivi per costi su servizi di durata	D	2.700,00	
01/01/200n +1	Bilancio di apertura	A		2.700,00

Contestualmente i risconti attivi vengono chiusi e riportati al conto Assistenza e manutenzione software per la quota di competenza dell'esercizio 200n+1. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/01/200n +1	Assistenza informatica e manutenzione software	D	2.700,00	
01/01/200n +1	Risconti attivi per costi su servizi di durata	A		2.700,00

Caso servizi assicurativi

Si consideri il caso di un servizio assicurativo che decorre dal 1° dicembre dell'anno n al 30 novembre dell'anno n+1 per cui viene pagato un premio di 240.000 euro. Il premio viene pagato in prossimità della scadenza e la compagnia assicuratrice rilascia quietanza. In fase di rilevazione delle scritture di assestamento è necessario rilevare il risconto attivo per la quota di premio di competenza dell'esercizio successivo (da gennaio a novembre dell'anno 200n+1) che corrisponde a 11/12 di quanto pagato. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Risconti attivi per costi su servizi di durata	D	220.000,00	
31/12/200n	Servizi assicurativi	A		220.000,00

La rappresentazione nei conti di sintesi dell'anno n, la riapertura e la immediata chiusura del conto nell'esercizio 200n+1 sono analoghe a quelle del caso dell'assistenza e manutenzione software esaminato in precedenza.

Caso maxicanone leasing

Si riprende l'esempio del contratto di leasing esaminato nel capitolo 13. Il contratto, stipulato in data 1 settembre dell'anno n, ha per oggetto un'attrezzatura scientifica di valore pari a 60.000 euro più IVA del 22% da utilizzare in ambito istituzionale. Il contratto ha durata di 60 mesi e prevede il

pagamento alla stipula di un maxicanone pari al 10% del valore del bene (+IVA del 22%) e pertanto pari a euro 7.320 e poi rate mensili comprensive di IVA dell'ammontare di euro 1.172,44.

Alla data del 31.12. dell'anno n il mastro del conto canoni leasing si presenta come segue:

Canoni leasing - Anno 200n			
Maxi canone - 1 settembre	7.320,00		
Rata - 1 ottobre	1.172,44		
Rata - 1 novembre	1.172,44		
Rata - 1 dicembre	1.172,44		
Totale dare	10.837,32	Totale avere	0

L'importo del maxicanone non può essere considerato per intero di competenza dell'esercizio in cui è stato pagato ma è piuttosto di competenza di tutto il periodo di durata del contratto per cui, attraverso la rilevazione di un risconto attivo, va rinviata la quota di costo di competenza dei futuri esercizi.

Si procede di seguito al calcolo del risconto attivo.

Calcolo risconto maxicanone	Importo in Euro
Importo maxicanone	7.320,00
Importo rate successive (euro 1.172,44 x 59)	69.173,96
Totale costi per canoni leasing (IVA inclusa)	76.493,96
Numero rate	60
Quota di costo di competenza per rata	1.274,90
Quota di maxicanone che si aggiunge al costo della rata (1.274,90-1.172,44) per determinare la quota di competenza per rata	102,46
Costo per canoni leasing da contabilità	10.837,32
Quota di costo di competenza dell'anno n (4 rate da settembre a dicembre)	5.099,60
Quota di costo da rinviare ai futuri esercizi (10.837,32 – 5.099,60)	5.737,72

La scrittura contabile che ne consegue è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Risconti attivi per costi su servizi di durata	D	5.737,37	
31/12/200n	Canoni leasing	A		5.737,37

Dopo tale scrittura il mastro del conto canoni leasing si presenta come evidenziato alla pagina seguente.

Canoni leasing - Anno 200n

Maxi canone - 1 settembre	7.320,00	Storno per rilevazione risconto attivo	5.737,72
Rata - 1 ottobre	1.172,44		
Rata - 1 novembre	1.172,44		
Rata - 1 dicembre	1.172,44		
Totale dare	10.837,32	Totale avere	5.737,72

Il saldo del conto è pari a euro 5.099,60 pari alla quota di canoni leasing di competenza dell'esercizio 200n.

All'inizio dell'esercizio successivo con le operazioni di riapertura il conto Risconti attivi per contratti di durata viene riaperto. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/01/200n +1	Risconti attivi per costi su servizi di durata	D	5.737,72	
01/01/200n +1	Bilancio di apertura	A		5.737,72

Contestualmente i risconti attivi vengono chiusi e riportati al conto Canoni leasing per la quota di competenza dell'esercizio 200n+1 e successivi. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/01/200n +1	Canoni leasing	D	5.737,72	
01/01/200n +1	Risconti attivi per costi su servizi di durata	A		5.737,72

Il risconto attivo per il maxicanone leasing è un tipico caso di risconto pluriennale per cui alla fine dell'esercizio 200n+1 sarà necessario di nuovo rinviare la quota di costo competenza degli anni successivi e ciò fino alla conclusione del contratto. La tabella che segue mostra le quote di maxicanone di competenza degli esercizi successivi al 200n e fino all'anno 200n+5 che è l'anno di chiusura del contratto.

Quota dei costi del maxicanone riscontati di competenza degli esercizi successivi al 200n	Importo in Euro
Esercizio 200n+1 (12 x 102,46)	1.229,51
Esercizio 200n+2 (12 x 102,46)	1.229,51
Esercizio 200n+3 (12 x 102,46)	1.229,51
Esercizio 200n+4 (12 x 102,46)	1.229,51
Esercizio 200n+5 (8 x 102,46)	819,68
Totale	5.737,72

Si prendono ora in considerazione dei casi di **Risconti passivi** che rappresentano quote di ricavi che hanno già avuto manifestazione finanziaria ma sono di competenza dell'esercizio o degli esercizi successivi.

La rilevazione dei risconti passivi è già stata esaminata, anticipatamente, con riguardo ai temi: delle tasse e contributi studenteschi (capitolo 8), dei contributi in conto esercizio pluriennali (capitolo 10), dei contributi in conto capitale o contributi agli investimenti (capitolo 11), dei proventi rilevati in contropartita delle liberalità aventi per oggetto beni sottoposti ad ammortamento (capitolo 12).

A integrazioni dei casi già esaminati si consideri il caso di contributo da parte di un soggetto privato di euro 64.800 volto a garantire l'erogazione di una borsa di studio di 1.800 euro mensili per tre anni per un dottorato di ricerca in ambito medico. La comunicazione dell'assegnazione del contributo da parte del soggetto privato è giunta il 1° giugno dell'anno n.

In quel momento si è registrato il credito e il relativo provento con la seguente scrittura contabile:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/06/200n	Crediti verso altri soggetti privati	D	64.800,00	
01/06/200n	Contributi da altri soggetti privati	A		64.800,00

La borsa di dottorato sarà erogata a partire dal mese di settembre dell'anno 200n fino al mese di agosto dell'anno 200n+3.

A fine esercizio si deve rilevare un risconto passivo per rinviare ai futuri esercizi la quota dei contributi volta a coprire le erogazioni delle borse dall'esercizio 200n+1 a all'esercizio 200n+3. La quota di competenza dell'esercizio è pari a euro 7.200 (1.800 x 4 mesi), per cui la quota da riscontare è pari a euro 57.600. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Contributi da altri soggetti privati	D	57.600,00	
31/12/200n	Altri risconti passivi	A		57.600,00

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, si troveranno i seguenti valori:

Conto economico esercizio 200n				
...
		Contributi da altri soggetti privati (64.800 - 57.600)	7.200,00	
...

Stato patrimoniale al 31.12.200n				
...
Crediti verso altri soggetti privati	72.000,00	Altri risconti passivi	57.600,00	
...

Con la riapertura dei conti:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/01/200n +1	Bilancio di apertura	D	57.600,00	
01/01/200n +1	Altri risconti passivi	A		57.600,00

Contestualmente i risconti passivi vengono chiusi e la quota di competenza dell'esercizio 200n+1 e successivi viene riportata al conto Contributi da altri (privati). La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/01/200n +1	Altri risconti passivi	D	57.600,00	
01/01/200n +1	Contributi da altri soggetti privati	A		57.600,00

20.5.2. I ratei attivi e passivi

Si passa ad esaminare le scritture relative ai ratei che sono operazioni di integrazione di costi e ricavi di competenza dell'esercizio ma che avranno manifestazione finanziaria nell'esercizio o negli esercizi successivi.

Si pendono in considerazione prima dei casi di **Ratei attivi** che rappresentano quote di proventi o ricavi di competenza dell'esercizio ma che avranno manifestazione finanziaria futura. Si riprende il caso degli interessi attivi su titoli obbligazionari, già esaminato nel capitolo 13 nell'ambito dell'analisi delle operazioni di investimento in attività finanziarie comprese nell'attivo circolante.

Si consideri che l'Ateneo il 1° ottobre dell'anno 200n, attingendo dal patrimonio dei lasciti, ha acquistato per importo di 380.000 euro obbligazioni dal valore nominale di euro 400.000 con tasso del 3%, cedole semestrali posticipate pagabili il 1° aprile e il 1° ottobre.

La prossima cedola, per un importo di euro 6.000 sarà pagabile il 1° aprile dell'anno 200n+1 per il periodo che va dal 1° ottobre 200n al 31 marzo 200n+1. Alla fine dell'anno 200n si deve rilevare la quota di interessi di competenza dell'esercizio 200n che riguarda il periodo dal 1° ottobre al 31 dicembre dell'anno 200n (tre mesi su sei). La scrittura contabile¹⁰¹ sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Ratei attivi	D	3.000,00	
31/12/200n	Interessi attivi su titoli	A		3.000,00

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, si troveranno i seguenti valori:

Conto economico esercizio 200n				
...
		Interessi attivi sui titoli	3.000,00	
...

¹⁰¹ Si prescinde, per semplicità, dalla considerazione delle ritenute fiscali sugli interessi attivi.

Stato patrimoniale al 31.12.200n

...			
Ratei attivi	3.000,00				
...			

Il giorno 1° aprile dell'anno n+1 si incassa la cedola semestrale degli interessi sui titoli obbligazionari. La rilevazione contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/04/200n+1	Depositi bancari	D	6.000,00	
01/04/200n+1	Ratei attivi	A		3.000,00
01/04/200n+1	Interessi attivi su titoli	A		3.000,00

I **ratei passivi** rappresentano invece quote di costi di competenza dell'esercizio con manifestazione finanziaria nell'esercizio o negli esercizi successivi.

Si prenda in considerazione il caso di un contratto locazione di uno stabile destinato ad ospitare un dipartimento universitario e attivato dal 1° novembre dell'anno n che prevede il pagamento di un fitto semestrale posticipato di 60.000 euro.

L'ateneo per i mesi di novembre e dicembre dell'anno n fruisce della disponibilità dello stabile senza che sia pervenuto alcun documento sulla cui base registrare il costo.

Al 31 dicembre dell'anno n al fine di rilevare i costi per canoni di locazione di competenza dell'esercizio in chiusura si rileva un rateo passivo che rappresenta un debito presunto per la quota di servizio già goduta. L'importo del rateo, riguardando due mesi su sei del periodo di riferimento del canone, corrisponderà ad 1/3 della rata semestrale e sarà pertanto pari a 20.000 euro. La rilevazione contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Locazioni passive	D	20.000,00	
31/12/200n	Ratei passivi	A		20.000,00

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, si troveranno i seguenti valori:

Conto economico esercizio 200n

...			
Locazioni passive	20.000,00				
...			

Stato patrimoniale al 31.12.200n

...
	Ratei passivi	20.000,00
...

Il giorno 30 aprile dell'anno n+1 si effettua il pagamento al locatore, per ipotesi un soggetto privato senza partita IVA, per la rata semestrale del canone di locazione scaduta. Le rilevazioni contabili saranno:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
30/04/200n+1	Locazioni passive	D	40.000,00	
30/04/200n+1	Ratei passivi	D	20.000,00	
30/04/200n+1	Debiti verso altri soggetti privati	A		60.000,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
30/04/200n+1	Debiti verso altri soggetti privati	D	60.000,00	
30/04/200n+1	Depositi bancari	A		60.000,00

Quindi al momento della liquidazione e del successivo pagamento del canone di locazione sono stornati i ratei passivi stanziati alla fine dell'esercizio precedente, in modo che incida in conto economico solo la quota di competenza dell'esercizio corrente ossia la differenza tra l'importo complessivo pagato (60.000 euro) e l'importo del rateo passivo iniziale (20.000 euro).

20.6. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa

Si devono fornire informazioni attinenti ai criteri di valutazione applicati, a elementi di dettaglio delle voci di bilancio ritenuti rilevanti, all'illustrazione dell'andamento delle singole voci in relazione all'anno precedente.

Nell'illustrazione dei criteri applicati in nota integrativa, va data evidenza dell'eventuale utilizzo del metodo del tempo economico in alternativa al metodo del tempo fisico nel calcolo dei ratei e risconti e la motivazione della scelta effettuata.

La nota integrativa indica, ove rilevante, la ripartizione dei ratei e risconti con durata entro e oltre l'esercizio successivo nonché dei ratei e risconti con durata oltre cinque anni.

Capitolo 21 – La valutazione di ratei e risconti su progetti e ricerche in corso

21.1. Definizione e classificazione dei ratei e risconti sui progetti e ricerche in corso

L'applicazione dei ratei e risconti ai progetti e ricerche in corso è finalizzata a determinare i proventi o ricavi di competenza dell'esercizio per attività di ricerca, didattica o consulenza effettuate su incarico o interesse di un committente. Tali attività possono rientrare sia nella sfera dell'attività istituzionale che in quella commerciale.

Non rientrano in questa fattispecie i contributi erogati dallo Stato o da altri enti pubblici volti alla copertura dei costi di gestione e di funzionamento senza alcun vincolo di risultato (tra essi, a titolo di esempio, il fondo di finanziamento ordinario del MIUR)¹⁰². Non rientrano neppure i prodotti o servizi offerti a catalogo (ad esempio i corsi di formazione a catalogo) o in base a tariffari o listini (le prestazioni a pagamento).

Tali progetti, commesse 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 progetti, commesse o ricerche di durata pluriennale si intendono attività o prestazioni che si realizzano in un periodo superiore ai dodici mesi.

Per durata si intende il periodo di tempo che intercorre tra la data di inizio delle attività e la data di conclusione delle stesse, entrambe determinate sulla base di contratto o di altro documento formale. Non rileva invece la data di perfezionamento il contratto, l'incarico o la richiesta di prestazione.

21.2. I criteri di valutazione

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

- per i progetti, le commesse o le ricerche finanziate/cofinanziate **annuali** la valutazione avviene in base al criterio della commessa completata (al costo);
- per i progetti, le commesse o le ricerche finanziate/cofinanziate **pluriennali** la valutazione avviene in base al criterio della commessa completata (al costo), ovvero, in relazione a condizioni contrattuali e/o di finanziamento riconducibili allo stato avanzamento lavori, in base al criterio della percentuale di completamento.

Con l'applicazione del **criterio della commessa completata** i ricavi di competenza dell'esercizio sono pari ai costi sostenuti nello stesso con eccezione dell'ultimo esercizio in cui risultano di competenza tutti i ricavi residui e si determina così il risultato dei progetti, commesse e ricerche in corso.

Con l'applicazione, per i casi di commesse pluriennali riconducibili allo stato avanzamento lavori, **del criterio della percentuale di completamento**, i ricavi di competenza dell'esercizio sono determinati

¹⁰² Non rientrano in questa fattispecie i contributi a enti pubblici e privati volti a coprire determinati costi od oneri per i quali viene utilizzato lo strumento tecnico del "progetto" solo per gestire la correlazione temporale tra costi e ricavi.

in funzione del rapporto tra i costi sostenuti nel medesimo esercizio e i costi complessivi attesi per il progetto, commessa o ricerca in corso¹⁰³.

A prescindere dal criterio da applicare, per poter identificare i costi riconducibili ai singoli progetti, commesse o ricerche in corso è necessario disporre di un adeguato sistema di contabilità analitica.

I costi da considerare o che possono essere considerati per ogni singolo, progetto, commessa e ricerca in corso sono:

- costo dei beni e servizi acquistati e costo del personale “esterno”;
- costo del personale interno;
- ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali acquistate ed utilizzate;
- costi indiretti.

Sempre l’art. 4, comma 1, lettera g. del DI 19/2014 emendato prescrive che i proventi relativi ai progetti, alle commesse e alle ricerche finanziate/cofinanziate siano registrati come ricavi e non come anticipi¹⁰⁴.

Fatte queste premesse, in fase di valutazione dei progetti, commesse e ricerche in corso a fine esercizio si possono verificare due situazioni:

- nel caso in cui, con riferimento al singolo progetto, commessa e ricerca in corso nell’anno i costi registrati siano maggiori dei proventi, è necessario valorizzare i proventi di competenza e iscrivere il rateo attivo a Stato Patrimoniale nell’apposita sezione dell’attivo, (lettera D) si veda la tabella alla pagina seguente;
- nel caso opposto in cui i proventi registrati siano maggiori dei costi, è necessario rinviare parte dei proventi agli esercizi successivi rilevando un risconto passivo da iscrivere a Stato Patrimoniale nella apposita sezione del passivo (lettera F) del passivo, si veda sempre la tabella alla pagina seguente.

¹⁰³ Secondo la prassi contabile il criterio della percentuale di completamento può essere adottato quando: 1) vi è un contratto che definisce chiaramente le obbligazioni delle parti e il corrispettivo della prestazione; 2) si possono fare stime ragionevoli e attendibili dello stato avanzamento lavori, dei ricavi e dei costi della commessa ancora da sostenere; 3) è possibile misurare in modo attendibile ricavi e costi delle commesse in modo da confrontarli con quelli in precedenza stimati; 4) si prevede che i ricavi siano superiori ai costi complessivi, perché il principio di prudenza richiede che eventuali risultati negativi siano rilevati nell’esercizio in cui ha luogo la previsione senza considerare lo stato di avanzamento della commessa.

¹⁰⁴ Le disposizioni del Decreto n. 19/2014 differiscono rispetto alla prassi contabile relativa alla valutazione dei lavori in corso su ordinazione disciplinati **dal principio contabile OIC n. 23** per: la previsione della lettera g) dell’art. 4, comma 1 del decreto, ove si specifica di rilevare a ricavo i proventi (quindi anche per gli anticipi ricevuti), rispetto alla disposizione OIC che prevede di rilevare gli anticipi come debiti per acconti ricevuti e per la previsione di classificazione in Stato Patrimoniale, nell’apposita area specifica dell’attivo - D) Ratei attivi per progetti e ricerche in corso - e del passivo - F) Risconti passivi per progetti e ricerche in corso -, invece che fra le rimanenze di lavori in corso per i costi sostenuti e registrati che non corrispondono a ricavi maturati. La Commissione per la contabilità economico-patrimoniale ritiene che tale prescrizione sia stata voluta dal legislatore quale semplificazione dell’esposizione in bilancio, in un momento di transizione dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico patrimoniale, di particolare complessità per il sistema universitario.

Nei caso dei ratei attivi (mancanza di ricavi o eccedenza dei costi sui ricavi per progetto, commessa o ricerca in corso) è necessario valutare caso per caso la presenza delle condizioni per il futuro recupero dei costi che di fatto vengono “sospesi” tramite la determinazione dei ratei attivi.

Più in generale si rinvia alle considerazioni svolte nel paragrafo 20.4.

STATO PATRIMONIALE			
ATTIVO		PASSIVO	
A)	IMMOBILIZZAZIONI	A)	PATRIMONIO NETTO
A) I	IMMATERIALI	A) I	FONDO DI DOTAZIONE DELL'ATENEO
A) II	MATERIALI	A) II	PATRIMONIO VINCOLATO
A) III	FINANZIARIE	A) III	PATRIMONIO NON VINCOLATO
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (A)		TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	
B)	ATTIVO CIRCOLANTE	B)	FONDI PER RISCHI E ONERI
B) I	RIMANENZE		
B) II	CREDITI	C)	TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO
B) III	ATTIVITA' FINANZIARIE		
B) IV	DISPONIBILITA' LIQUIDE	D)	DEBITI
TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (B)			
		E)	RATEI E RISCONTI PASSIVI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI
C)	RATEI E RISCONTI ATTIVI		
		F)	RISCONTI PASSIVI PER PROGETTI E RICERCHE IN CORSO
D)	RATEI ATTIVI PER PROGETTI E RICERCHE IN CORSO		
TOTALE ATTIVO		TOTALE PASSIVO	

21.3. Scritture contabili esemplificative

Caso ratei attivi con applicazione del criterio della commessa completata

Si prenda in considerazione il caso di una commessa per un progetto di ricerca commissionato da terzi per un importo di 45.000 euro più IVA del 22%.

Nel corso dell'esercizio si sono sostenuti costi specifici di tale commessa per collaborazioni coordinate e continuative per euro 18.000, costi per l'acquisto di materiali di consumo per 3.000 e costi per il noleggio di attrezzature per 1.000 (tutti contabilizzati nei rispettivi conti).

Alla fine dell'esercizio la commessa non è ancora completata per cui vengono rilevati ratei attivi per un ammontare pari alla somma dei vari costi specifici già sostenuti (22.000 euro).

La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Ratei attivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate in corso	D	22.000,00	
31/12/200n	Ricerche e progetti commissionati in conto terzi	A		22.000,00

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, si troveranno i seguenti valori:

Conto economico esercizio 200n				
...
Collaborazioni coordinate e continuative	18.000,00	Ricerche e progetti commissionati in conto terzi	22.000,00	
Acquisto altri materiali	3.000,00			
Noleggio attrezzature	1.000,00			
...

Stato patrimoniale al 31.12.200n				
...
Ratei attivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate in corso	22.000,00			
...

All'inizio dell'esercizio successivo con le operazioni di riapertura viene riaperto il conto Ratei attivi per progetti e ricerche finanziate e cofinanziate in corso.

La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/01/200n +1	Ratei attivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate in corso	D	22.000,00	
01/01/200n +1	Bilancio di apertura	A		22.000,00

Nel corso dell'esercizio (n+1) si completa la commessa sostenendo ulteriori costi per collaborazioni coordinate e continuative (9.000 euro), materiali di consumo (1.000 euro) e fitto aule (1.000 euro) ciascuno dei quali viene contabilizzato nei rispettivi conti.

Al 30 giugno, al completamento della commessa, viene emessa una fattura per 45.000 euro più IVA del 22%.

La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
30/06/200n +1	Crediti verso altri soggetti privati	D	54.900,00	
30/06/200n +1	Ricerche e progetti commissionati in conto terzi	A		23.000,00
30/06/200n +1	Ratei attivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate in corso	A		22.000,00
30/06/200n +1	IVA a debito	A		9.900,00

L'impatto in conto economico del progetto è così rappresentabile:

Conto economico esercizio 200n+1				
...	
Collaborazioni coordinate e continuative	9.000,00	Ricerche e progetti commissionati in conto terzi	23.000,00	
Acquisto altri materiali	1.000,00			
Noleggio attrezzature	1.000,00			
...	

Il risultato della commessa ($45.000 - 33.000 = 12.000$ euro) viene attribuito per intero all'esercizio n+1.

Caso risconti passivi con applicazione del criterio della commessa completata

In data 1° marzo 200n la Regione delibera l'erogazione di un contributo di 180.000 euro per un progetto di ricerca.

Sulla base dei documenti trasmessi l'Ateneo rileva i relativi proventi:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/03/200n	Crediti verso Regioni e Provincie Autonome	D	180.000,00	
01/03/200n	Contributi da Regioni e Provincie Autonome	A		180.000,00

Nei mesi successivi l'attività di ricerca viene attivata e si sostengono costi per assegni di ricerca (50.000 euro) e per servizi (40.000 euro) che vengono contabilizzati nei rispettivi conti.

Alla fine dell'esercizio l'attività prevista per il progetto di ricerca non è ancora completata. I ricavi per i contributi regionali vengono riscontati per l'importo non giustificato dai costi già sostenuti (euro $180.000 - 90.000 = 90.000$). La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Contributi da Regioni e Provincie Autonome	D	90.000,00	
31/12/200n	Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate in corso	A		90.000,00

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, ipotizzando che i crediti non siano stati ancora riscossi, si troveranno i seguenti valori:

Conto economico esercizio 200n				
...
Assegni di ricerca	50.000,00	Contributi da Regioni e Provincie Autonome (180.000 - 90.000)	90.000,00	
Servizi	40.000,00			
...

Stato patrimoniale al 31.12.200n				
...
Crediti verso Regioni e Provincie Autonome	180.000,00	Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e co- finanziate in corso	90.000,00	
...

L'impatto del progetto in Conto Economico è nullo in quanto l'importo dei costi sostenuti è compensato dall'importo dei proventi rilevati. In Stato Patrimoniale si evidenziano Crediti verso Regioni e Provincie Autonome ancora da riscuotere per 180.000 euro e Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate in corso per 90.000 euro.

All'inizio dell'esercizio successivo con le operazioni di riapertura il conto Risconti passivi per progetti e ricerche in corso viene riaperto:

La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/01/200n +1	Bilancio di apertura	D	90.000,00	
01/01/200n +1	Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate in corso	A		90.000,00

Contestualmente i risconti passivi vengono chiusi e riportati al conto Contributi Regioni e Provincie Autonome. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/01/200n +1	Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate in corso	D	90.000,00	
01/01/200n +1	Contributi da Regioni e Provincie Autonome	A		90.000,00

Negli ultimi mesi la ricerca viene completata dopo aver sostenuto ulteriori costi per assegni di ricerca (40.000 euro) e per l'acquisto di servizi (20.000) che vengono contabilizzati nei rispettivi conti. L'impatto in conto economico è così rappresentabile:

Conto economico esercizio 200n+1				
...
Assegni di ricerca	40.000,00	Contributi da Regioni e Provincie Autonome	90.000,00	
Servizi	20.000,00			
...

Il risultato della commessa (180.000 – 150.000 = 30.000 euro) viene attribuito per intero all'esercizio n+1.

Caso risconti passivi con applicazione del criterio della percentuale di completamento

Consideriamo lo stesso caso appena esaminato nella prospettiva di applicare il criterio della percentuale di completamento. In data 1° marzo 200n la Regione delibera l'erogazione di un contributo di 180.000 euro per un progetto di ricerca.

Sulla base dei documenti trasmessi l'Ateneo rileva i relativi proventi:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/03/200n	Crediti verso Regioni e Provincie Autonome	D	180.000,00	
01/03/200n	Contributi da Regioni e Provincie Autonome	A		180.000,00

Nei mesi successivi l'attività di ricerca viene attivata e si sostengono costi per assegni di ricerca (50.000 euro) e per servizi (40.000 euro) che vengono contabilizzati nei rispettivi conti.

Alla fine dell'esercizio l'attività di ricerca non è ancora completata. La durata attesa del progetto di ricerca è superiore a 12 mesi per cui siamo in presenza di una commessa pluriennale per cui si può optare, date certe condizioni, per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento.

La % di completamento si calcola come rapporto tra i costi sostenuti e i costi complessivi attesi. In questo caso i costi sostenuti nel primo esercizio sono pari a 90.000 euro e i costi attesi per l'esercizio successivo sono pari a 60.000 euro per un totale di 150.000 euro.

La % di completamento è pari al 60% (90.000/150.000 euro) per cui il 60% dei ricavi va attribuito all'esercizio in chiusura (60% x 180.000 = 108.000 euro) e il 40% rinviato ai futuri esercizi tramite la rilevazione di un risconto passivo (40% x 180.000 = 72.000 euro).

La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Contributi da Regioni e Provincie Autonome	D	72.000,00	
31/12/200n	Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate in corso	A		72.000,00

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, ipotizzando che i crediti non siano stati ancora riscossi, si troveranno i seguenti valori:

Conto economico esercizio 200n				
...
Assegni di ricerca	50.000,00	Contributi da Regioni e Provincie Autonome (180.000 X 60%)	108.000,00	
Servizi	40.000,00			
...

Stato patrimoniale al 31.12.200n				
...
Crediti verso Regioni e Provincie Autonome	180.000,00	Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate in corso	72.000,00	
...

Con l'applicazione del criterio della % di completamento il risultato del progetto nel primo esercizio è pari a 18.000 euro ossia il 60% dell'utile atteso (180.000 - 150.000 = 30.000 euro). In Stato Patrimoniale si evidenziano Crediti verso Regioni e Provincie Autonome ancora da riscuotere per 180.000 euro e Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate in corso per 72.000 euro.

All'inizio dell'esercizio successivo con le operazioni di riapertura il conto Risconti passivi per progetti e ricerche in corso viene riaperto. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/01/200n +1	Bilancio di apertura	D	72.000,00	
01/01/200n +1	Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate in corso	A		72.000,00

Contestualmente i risconti passivi vengono chiusi e riportati al conto Contributi Regioni e Provincie Autonome. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/01/200n +1	Risconti passivi per progetti e ricerche finanziate e co-finanziate in corso	D	72.000,00	
01/01/200n +1	Contributi da Regioni e Provincie Autonome	A		72.000,00

Negli ultimi mesi la ricerca viene completata dopo aver sostenuto gli ulteriori costi per assegni di ricerca (40.000 euro) e per l'acquisto di servizi (20.000 euro) che vengono contabilizzati nei rispettivi conti. L'impatto in conto economico è così rappresentabile:

Conto economico esercizio 200n+1			
...
Assegni di ricerca	40.000,00	Contributi da Regioni e Provincie Autonome (180.000 x 40%)	72.000,00
Servizi	20.000,00		
...

Il risultato della commessa nel secondo esercizio è pari a 12.000 euro (72.000 – 60.000) e corrisponde al 40% dell'utile atteso della commessa.

Eventuali differenze tra i costi attesi e i costi effettivamente sostenuti alla fine del progetto, commessa o ricerca in corso influiscono sul risultato economico del progetto nell'ultimo esercizio. Supponiamo che i costi dei servizi consuntivati nel secondo esercizio siano pari a 45.000 euro per gli assegni di ricerca e 30.000 euro per i servizi. L'impatto in conto economico cambia come segue:

Conto economico esercizio 200n+1			
...
Assegni di ricerca	45.000,00	Contributi da Regioni e Provincie Autonome (180.000 x 40%)	72.000,00
Servizi	30.000,00		
...

Il risultato della commessa nel secondo esercizio è addirittura negativo per euro 3.000, anche se la commessa nel suo complesso presenta un utile di 15.000 euro (+ 18.000 euro nell'esercizio n e - 3.000 euro nell'esercizio n+1).

Nelle tabelle alla pagina seguente sono evidenziati i diversi effetti prodotti sui risultati nei due esercizi dall'applicazione alternativa dei due criteri di valutazione dei progetti di ricerca nell'ipotesi prima che i costi effettivi confermino l'ammontare dei costi attesi e poi nell'ipotesi che i costi effettivi superino l'ammontare dei costi attesi.

Ipotesi di costi effettivi corrispondenti ai costi attesi	Valutazione al criterio della commessa completata	Valutazione in base allo stato avanzamento lavori (criterio % di completamento)
Ricavi esercizio (n)	90.000	108.000
Costi esercizio (n)	90.000	90.000
Margine esercizio (n)	-	18.000
Ricavi esercizio (n+1)	90.000	72.000
Costi esercizio (n+1)	60.000	60.000
Margine esercizio (n+1)	30.000	12.000

Ipotesi di costi effettivi superiori ai costi attesi	Valutazione al criterio della commessa completata	Valutazione in base allo stato avanzamento lavori (criterio % di completamento)
Ricavi esercizio (n)	90.000	108.000
Costi esercizio (n)	90.000	90.000
Margine esercizio (n)	-	18.000
Ricavi esercizio (n+1)	90.000	72.000
Costi esercizio (n+1)	75.000	75.000
Margine esercizio (n+1)	15.000	(3.000)

L'esempio appena visto mostra che in assenza di previsioni attendibili sui costi complessivi e sui costi futuri attesi al momento della valutazione, l'applicazione per le commesse pluriennali del criterio della percentuale di completamento può presentare degli inconvenienti e comportare una non corretta distribuzione del risultato della commessa tra gli esercizi in cui essa viene realizzata.

21.4. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa

Si devono fornire informazioni attinenti ai criteri di valutazione applicati, a elementi di dettaglio delle voci di bilancio ritenuti rilevanti, all'illustrazione dell'andamento delle singole voci in relazione all'anno precedente.

Devono essere fornite informazioni sul metodo o sui metodi di valutazione utilizzati per i progetti, commesse o ricerche di durata pluriennale.

Capitolo 22 – La composizione e le variazioni del Patrimonio Netto

Il Patrimonio Netto è una posta di bilancio non suscettibile di autonoma valutazione, per il fatto che la sua entità è data dalla differenza tra il valore delle attività e il valore delle passività. In quanto differenza il patrimonio netto è un valore di natura astratta unico e inscindibile. Non è possibile associarlo, né associare una qualsiasi sua parte, a specifici elementi delle attività e delle passività anche se per finalità pratiche o giuridiche può essere suddiviso in parti o quote “ideali”. Queste parti possono esprimere le modalità attraverso cui il patrimonio netto si è formato (fondo di dotazione, riserva per donazioni, risultato di esercizio, ecc.) oppure la funzione assegnata a date porzioni di patrimonio (Riserva per nuovi investimenti, Fondi per la copertura di perdite future o altro).

22.1. Le voci che compongono il Patrimonio Netto

La tabella che segue mostra l’articolazione del Patrimonio Netto prevista dalla voce A) del passivo nello schema di stato patrimoniale allegato al D.l. 19/2014¹⁰⁵.

	PASSIVO
A)	PATRIMONIO NETTO
A) I	FONDO DI DOTAZIONE DELL’ATENEEO
A) II	PATRIMONIO VINCOLATO
	1) Fondi vincolati destinati da terzi
	2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali
	3) Risorse vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge, o altro)
	TOTALE PATRIMONIO VINCOLATO
A) III	PATRIMONIO NON VINCOLATO
	1) Risultato esercizio
	2) Risultati relativi a esercizi precedenti
	3) Riserve statutarie
	TOTALE PATRIMONIO NON VINCOLATO
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)
...	...

Di seguito la descrizione delle singole voci.

Il Fondo di dotazione

Per un’università di nuova costituzione in vigenza della contabilità economico-patrimoniale, il Fondo di dotazione, voce A)-I dello schema di stato patrimoniale, rappresenta l’apporto iniziale di ricchezza trasferito dal soggetto portatore di interessi istituzionali (lo Stato per le università pubbliche) per dotarla delle risorse necessarie ad avviare la sua attività.

¹⁰⁵ Il D.l. 19/2014 all’art. 4 comma 1, lettera h. e successive modificazioni stabilisce che il Patrimonio Netto degli atenei si articola in: fondo di dotazione (vincolato o non vincolato in funzione delle indicazioni statutarie); patrimonio vincolato (composto da fondi, riserve e contributi vincolati per scelte operate da terzi donatori); patrimonio non vincolato (riserve derivanti da risultati realizzati e pertanto si compone dei risultati relativi all’esercizio e degli esercizi precedenti, nonché delle riserve statutarie).

Per le università che in precedenza utilizzavano la contabilità a base finanziaria e che hanno successivamente adottato la contabilità economico-patrimoniale, non è possibile ricostruire a posteriori tale importo, per cui il fondo di dotazione non poteva e non può che essere determinato come saldo delle altre poste dello stato patrimoniale.

In particolare l'art. 5 comma1, lettera l) del D.I. 19/2014 stabilisce come deve essere calcolato il fondo di dotazione: il "Fondo di dotazione dell'ateneo" è dato dall'eventuale differenza che dovesse emergere tra attivo e passivo e le poste di patrimonio vincolato e di patrimonio non vincolato.

Per quanto riguarda la sua destinazione l'art. 4, comma 1, lettera h. del D.I. 19/2014 prevede che il fondo di dotazione possa essere vincolato o non vincolato in funzione delle indicazioni statutarie.

Il patrimonio vincolato

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

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

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

I **"Fondi vincolati destinati da terzi"** rappresentano l'ammontare delle somme derivanti da erogazioni, donazioni, lasciti testamentari o altre liberalità che abbiano per oggetto immobilizzazioni materiali non soggette ad ammortamento (terreni, opere d'arte, ecc.), vincolate nella finalità e/o nell'utilizzo per scelta del terzo donatore. Tali fondi trovano collocazione fra le riserve di patrimonio netto solo quando sono stati ottenuti e contabilizzati in vigore della contabilità finanziaria o derivano da liberalità permanentemente vincolate e il valore del contributo non è destinato alla copertura di costi d'esercizio o all'acquisto di beni strumentali durevoli soggetti ad ammortamento (infatti in quest'ultimo caso dovranno essere utilizzati i risconti passivi).

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

Gli organi istituzionali possono, ad esempio, decidere di assegnare il risultato di esercizio all'autofinanziamento di piani di investimento nell'edilizia o di progetti di ricerca di particolare rilevanza, eccetera.

Qualora il vincolo per il quale il fondo è stato costituito dovesse venire meno, la riserva potrà essere liberata e riclassificata, con apposita rilevazione contabile di permutazione economica, fra le voci di patrimonio netto non vincolato¹⁰⁶.

Le **“Riserve vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge o altro)”** rappresentano tutte le fattispecie che non possono trovare rappresentazione nelle precedenti voci del patrimonio vincolato.

Il riferimento ad obblighi di legge trova riscontro, ad esempio, nell’art. 4, comma 2, lettera c) del D.I. 19/2014 che prevede che “al termine di ogni esercizio, nel rispetto del principio di competenza economica, è necessario valutare e iscrivere a Conto Economico eventuali perdite/utili su cambi di tutte le operazioni in valuta estera aperte; l’eventuale utile netto deve essere accantonato in apposita riserva non utilizzabile fino all’effettivo realizzo”.

In sede di ricognizione dello Stato Patrimoniale iniziale è stata inoltre individuata una riserva relativa a compensi per incarichi retribuiti e non preventivamente autorizzati di docenti universitari destinati per legge al fondo produttività o fondo equivalente (D. Lgs.165/2001, art. 53, comma 7).

Il patrimonio non vincolato

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

- 1) Risultato esercizio¹⁰⁷ (voce A) III 1) dello schema di stato patrimoniale);
- 2) Risultati relativi ad esercizi precedenti (voce A) III 2) dello schema di stato patrimoniale);
- 3) Riserve statutarie (voce A) III 3) dello schema di stato patrimoniale).

La voce **“Risultato esercizio”** accoglie il risultato economico di periodo che è pure evidenziato in Conto Economico.

Il Risultato dell’esercizio, se positivo, corrisponde ad un utile di esercizio che al momento dell’approvazione del bilancio, può essere:

- rinviato ai futuri esercizi, confluendo così nella voce A)-II-2) Risultati esercizi precedenti;
- accantonato alla voce A)-II-3) “Fondi vincolati per decisioni degli organi istituzionali” per una o più finalità rappresentabili in conti diversi;
- accantonato alla voce A)-III-3) “Riserve statutarie”;

¹⁰⁶ Per le riserve vincolate provenienti dalla Contabilità Finanziaria il mancato impiego e la riclassificazione, per decisione degli organi, in altre poste non vincolate, non comporterà il venire meno dell’impiego quali ricavi della Contabilità Economico-Patrimoniale. In ogni caso, sia nel caso di utilizzo delle riserve sia nel caso di riclassificazione, è necessaria un’adeguata spiegazione in nota integrativa. A questo proposito si veda il Manuale Tecnico Operativo.

¹⁰⁷ Il D. I. 394/2017 ha modificato al denominazione delle voci Risultato gestionale esercizio e Risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti rispettivamente in Risultato esercizio e Risultati relativi ad esercizi precedenti.

- Utilizzato a copertura di perdite pregresse eventualmente accantonate nella voce A)-III-2) Risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti.

Il Risultato dell'esercizio, se negativo, corrisponde ad una perdita d'esercizio cui, al momento dell'approvazione del bilancio, deve essere data copertura.

Secondo le indicazioni del Manuale Tecnico Operativo, la copertura della perdita d'esercizio va effettuata prioritariamente, e fino a capienza del fondo, con la voce A)-III-2) "Risultati esercizi precedenti". In caso di incapienza di tale voce si potrà, in logica sequenziale:

- attingere dalla voce A)-III-3) "Riserve statutarie", se non vincolate in base allo statuto;
- procedere alla liberazione di riserve di patrimonio vincolato iscritte alle voci A)-II-2) e A)-II-3) che risultino di fatto disponibili rispetto alla decisione dell'ente in quanto non ha avuto ancora avvio l'attività da cui deriverebbe il vincolo e/o laddove il vincolo possa essere rimosso e/o non risulti condizionare la liberazione;
- utilizzare, ma solo in ultima ratio, la voce A)-I Fondo di dotazione.

In casi eccezionali, ove la perdita non trovi completa copertura, mediante l'utilizzo delle riserve come descritto sopra, sarà possibile il rinvio della perdita residua a esercizi futuri con l'obbligo per il Consiglio di Amministrazione, previsto dal Regolamento di Ateneo per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità, di adottare un piano di rientro entro i termini di approvazione del bilancio preventivo dell'esercizio successivo¹⁰⁸. Risulta evidente che si tratta di una situazione estremamente critica a supporto della quale sarà necessario sia data un'adeguata informativa in Nota Integrativa da parte degli amministratori.

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

La voce "**Riserve statutarie**" accoglie eventuali riserve che si formano in sede di destinazione del risultato di esercizio (se positivo) in base a specifiche previsioni dello statuto¹⁰⁹.

22.2. Le variazioni del Patrimonio Netto

Le variazioni di entità e/o di composizione del Patrimonio Netto, successive al momento della costituzione dell'ateneo o della ricognizione dello Stato Patrimoniale Iniziale per le Università che in precedenza utilizzavano la contabilità a base finanziaria e che hanno successivamente adottato

¹⁰⁸ Il Regolamento di Ateneo per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità prevede all'articolo 12, comma 5: "Al termine dell'esercizio, in caso di risultato economico negativo, il Consiglio di Amministrazione, sentito il Collegio dei Revisori, deve ripianarlo utilizzando eventuali riserve appositamente vincolate e, per la eventuale parte residua utilizzando riserve del patrimonio non vincolato, se capienti. In caso di perdita non ripianata, il Consiglio di Amministrazione adotta un piano di rientro entro i termini di approvazione del bilancio preventivo dell'esercizio successivo. Sono fatti salvi gli obblighi di applicare le misure previste dalla normativa vigente sul dissesto finanziario."

¹⁰⁹ Il Manuale Tecnico Operativo precisa che le Riserve Statutarie potrebbero non rientrare, come previsto dal D.I. 19/2014, fra le poste del Patrimonio non vincolato, nell'eventualità della presenza nello statuto dell'ente di vincoli a fronte dei quali le stesse vengono attivate. In tale caso sarà cura degli amministratori spiegare in modo adeguato, in nota integrativa, la natura del vincolo derivante dallo statuto.

la contabilità economico-patrimoniale, escludendo nuovi apporti di fondo di dotazione da parte del soggetto portatore di interessi istituzionali (per le università pubbliche, lo Stato), sono:

- la rilevazione del risultato di esercizio;
- la destinazione dell'utile di esercizio a riserve vincolate o non vincolate o la copertura della perdita di esercizio;
- la costituzione di riserve vincolate per legge;
- l'utilizzo, transitorio e fino ad esaurimento, di riserve derivanti dalla Contabilità Finanziaria come ricavi di esercizio¹¹⁰;
- le liberalità aventi per oggetto fondi con vincolo permanente imposto dal soggetto donante;
- le rettifiche del patrimonio netto a seguito di modifiche a posteriori dei valori riconosciuti in fase di ricognizione dello stato patrimoniale iniziale (ad esempio per modifica per legge dei criteri di valutazione delle poste da applicarsi retroattivamente);
- eventuali rivalutazioni di elementi dell'attivo previste per legge;
- la costituzione di riserve vincolate per decisioni degli organi istituzionali al di fuori della destinazione dell'utile di esercizio;
- lo svincolo di fondi in precedenza vincolati per decisione degli organi istituzionali.

A seguito dell'entrata in vigore del D.I. 394/2017 che ha portato revisioni e aggiornamenti ai D.I. 19/2014, il valore dei beni pluriennali non soggetti ad ammortamento acquisiti a titolo gratuito non va più portato direttamente ad incremento del Patrimonio netto (in un fondo di riserva adeguatamente distinto nella sezione del Patrimonio vincolato), ma va rilevato come provento in Conto economico partecipando così alla determinazione del risultato di esercizio (si veda l'art. 2, comma 1, lettera c) dei D.I. 394/2017).

In fase di destinazione dell'utile è comunque possibile e opportuno destinare un ammontare pari al valore dei beni pluriennali non soggetti ad ammortamento acquisiti a titolo gratuito e sottoposti a vincolo permanente ad apposita riserva nella sezione del Patrimonio netto vincolato (conto Fondi vincolati da terzi con vincoli permanenti). In assenza di utile da destinare si potrà attingere dalle Riserve relative ad esercizi precedenti del Patrimonio netto non vincolato.

22.3. Scritture contabili esemplificative

Di seguito esempi di scritture contabili riferibili ad alcune delle possibili movimentazioni di patrimonio netto sopra elencate.

La rilevazione del risultato di esercizio

La prima scrittura che riguarda il patrimonio netto è la rilevazione del risultato di esercizio che avviene in fase di chiusura dei conti. Dopo aver chiuso a Conto economico i conti accesi ai costi e ai

¹¹⁰ Si vedano gli indirizzi del D.I. 925/2015 concernenti gli schemi di budget economico e budget degli investimenti riguardo all'utilizzo come ricavi in Contabilità Economico-Patrimoniale delle riserve derivanti dalla Contabilità Finanziaria.

ricavi, si procede alla determinazione del risultato di esercizio. Il reddito è determinato come saldo dei valori già epilogati a conto economico.

Si supponga che il risultato economico dell'ateneo nell'esercizio n sia positivo (utile di esercizio) per euro 1.200.000 euro. La scrittura sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Conto economico	D	1.200.000,00	
31/12/200n	Risultato di esercizio	A		1.200.000,00

Si supponga diversamente che il risultato economico dell'ateneo nell'esercizio n sia negativo (perdita di esercizio) per euro 600.000 euro. La scrittura sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Risultato di esercizio	D	600.000,00	
31/12/200n	Conto economico	A		600.000,00

Il risultato economico di esercizio in quest'ultimo caso sarà esposto in Stato Patrimoniale, tra le voci componenti il Patrimonio netto, con segno negativo.

In fase di riapertura dei conti di norma si rileva una scrittura di storno del valore del Risultato di esercizio a un conto Risultato esercizio precedente. Con riferimento all'ipotesi di risultato di esercizio positivo, la scrittura sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
01/01/200n+1	Risultato esercizio	D	1.200.000,00	
01/01/200n+1	Risultato esercizio precedente	A		1.200.000,00

Si tratta di una scrittura automatica che non anticipa le scelte di destinazione dell'utile di esercizio che saranno effettuate dal Consiglio di Amministrazione in fase di approvazione del bilancio unico di ateneo di esercizio.

Destinazione dell'utile dell'esercizio

In data 30 aprile il Consiglio di Amministrazione approva il bilancio unico di ateneo di esercizio e delibera la destinazione dell'utile di esercizio. Potrebbe deliberare di destinare l'utile per intero o in parte a risultati economici esercizi precedenti o di vincolarlo a particolari progetti o di accantonarne una parte a riserve statutarie (in funzione di quanto eventualmente previsto dallo statuto).

Si supponga che il Consiglio di amministrazione deliberi di destinare l'utile per metà a un fondo per lo sviluppo della ricerca scientifica (Patrimonio vincolato) e per metà a Risultati economici esercizi precedenti (Patrimonio non vincolato). La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
30/04/200n+1	Risultato esercizio precedente (utile)	D	1.200.000,00	
30/04/200n+1	Fondo per lo sviluppo della ricerca scientifica	A		600.000,00
30/04/200n+1	Risultati relativi a esercizi precedenti	A		600.000,00

Copertura della perdita dell'esercizio

In sede di approvazione del bilancio unico di ateneo di esercizio, in caso di risultato economico negativo si deve provvedere alla copertura della perdita di esercizio. La copertura, in assenza di fondi vincolati dagli organi istituzionali per tali finalità, avviene di norma attingendo alla voce Risultati esercizi precedenti. Riprendendo l'esempio fatto in precedenza la scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
30/04/200n+1	Risultati relativi ad esercizi precedenti	D	600.000,00	
30/04/200n+1	Risultato esercizio precedente (perdita)	A		600.000,00

In caso di mancata capienza della voce Risultati relativi a esercizi precedenti si ricerca la copertura della perdita attingendo da altre fonti nella sequenza indicata dal Manuale Tecnico Operativo (si veda quanto indicato sopra).

In caso di presenza di un Fondo per copertura per perdite future (Patrimonio vincolato) su cui sono stati in passato vincolate riserve da parte degli organi istituzionali la scrittura sarebbe:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
30/04/200n+1	Fondo per copertura perdite future	D	600.000,00	
30/04/200n+1	Risultato esercizio precedente (perdita)	A		600.000,00

Se il risultato economico negativo è frutto di una politica sistematica di utilizzo di risorse accumulate e vincolate in passato per la realizzazione del Piano Strategico di ateneo¹¹¹ la scrittura potrebbe diventare:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
30/04/200n+1	Riserva vincolata di Patrimonio Netto per la realizzazione del Piano Strategico	D	600.000,00	
30/04/200n+1	Risultato esercizio precedente (perdita)	A		600.000,00

¹¹¹ Si vedano sul tema le Note Tecniche n. 2, dal titolo "Costituzione e utilizzo di Fondi per rischi e oneri e di Riserve di patrimonio netto" pubblicato a cura della Commissione Ministeriale per la contabilità economico-patrimoniale.

Donazione di una somma di denaro con vincolo permanente imposto dal soggetto donante¹¹²

Si ipotizzi il ricevimento in donazione di un'ingente somma di denaro pari a 1.000.000 euro il cui capitale, per volontà del donante, debba essere investito in titoli a reddito fisso il cui rendimento deve essere utilizzato per erogare provvidenza a favore degli studenti.

Le scritture contabili sono le seguenti:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Depositi bancari	D	1.000.000,00	
.././200n	Fondi vincolati da terzi con vincoli permanenti (Patrimonio netto vincolato)	A		1.000.000,00

Altre movimentazioni di patrimonio netto¹¹³

In sede di approvazione del bilancio unico di ateneo di esercizio (indipendentemente dalla destinazione dell'utile di esercizio) o in altri momenti gli organi istituzionali possono vincolare riserve formati in esercizi precedenti a finalità definite o possono decidere di liberare o sciogliere dal vincolo risorse in precedenza vincolate.

Queste decisioni si traducono in movimentazioni di patrimonio netto (permutazioni economiche) che lasciano inalterato il suo valore complessivo.

Se l'ateneo, a titolo esemplificativo, decide di vincolare 5.000.000 di euro alla realizzazione del Piano Strategico, la scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Risultati relativi ad esercizi precedenti	D	5.000.000,00	
.././200n	Riserva vincolata di Patrimonio Netto per la realizzazione del Piano Strategico	A		5.000.000,00

¹¹² Per un trattamento più approfondito si veda il capitolo 12 che tratta delle liberalità.

¹¹³ Non si tratta qui del caso, da ritenersi eccezionale, delle rettifiche del patrimonio netto a seguito di modifiche a posteriori dei valori riconosciuti in fase di ricognizione dello stato patrimoniale iniziale (ad esempio per modifica per legge dei criteri di valutazione delle poste da applicarsi retroattivamente); la situazione è ad esempio quella dei beni immobili concessi in uso perpetuo all'ateneo che inizialmente in base all'art. 5, comma 1, lettera b) del D.I. 19/2014 dovevano essere iscritti tra le immobilizzazioni e poi per effetto delle revisioni introdotte dal D.I. 394/2017 vanno invece inseriti tra i conti d'ordine. L'allineamento dei criteri di valutazione al nuovo criterio comporta la cancellazione del valore dell'immobilizzazione in contropartita ad una riduzione del Patrimonio Netto e del Fondo di dotazione in particolare. Non si tratta qui nemmeno del caso della rivalutazione di elementi dell'attivo per legge che è comunque fattispecie cui sembra alludere il Manuale Tecnico Operativo quando cita tra le possibili variazioni "eventuali rivalutazioni".

Lo scioglimento del vincolo può avvenire:

- quando l'obiettivo è stato raggiunto e la riserva presenta valori residui non più utilizzabili per la finalità;
- quando l'obiettivo, per cui è stato posto il vincolo, per motivi vari non sia più perseguibile;
- quando, in base alla programmazione strategica di ateneo, sia venuto meno (abbandonato) l'obiettivo per cui è stato posto il vincolo.

In questi casi ci potrebbe essere o il passaggio da Riserve del patrimonio vincolato a Riserve del patrimonio non vincolato, oppure una riallocazione delle risorse già vincolate ad altro vincolo sempre all'interno del Patrimonio vincolato.

Si ipotizzi che la decisione del Consiglio di amministrazione sia quella di liberare risorse vincolate per un piano di sviluppo edilizio che non si farà più per un ammontare di 2.000.000 di euro. La scrittura contabile è la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Fondi per piano sviluppo edilizio (Patrimonio netto vincolato)	D	2.000.000,00	
.././200n	Risultati relativi ad esercizi precedenti (Patrimonio non vincolato)	A		2.000.000,00

Se invece il Consiglio di amministrazione decide di mutare il vincolo e di vincolare la somma di cui sopra al Piano Strategico di ateneo, allora la scrittura contabile sarebbe:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.././200n	Fondi per piano sviluppo edilizio (Patrimonio netto vincolato)	D	2.000.000,00	
.././200n	Riserva vincolata di Patrimonio Netto per la realizzazione del Piano Strategico	A		2.000.000,00

22.4. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa

Nell'art. 3, comma 4, del D.I. 19/2014 viene chiesto in generale per tutte le voci di bilancio di indicare in nota integrativa:

- i principi di valutazione adottati (il patrimonio netto però non è oggetto di specifica valutazione);
- ogni dettaglio delle voci di bilancio.

A ciò si aggiunge, sempre in generale, l'illustrazione dell'andamento delle singole voci in relazione all'anno precedente.

L'art. 2427 del Codice Civile, con riferimento all'informativa sul Patrimonio Netto da riportare in nota integrativa richiede di indicare le seguenti informazioni:

- “ 4) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo; in particolare, per le voci del patrimonio netto, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, la formazione e le utilizzazioni”;
- “7-bis) le voci del patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con indicazione in appositi prospetti della loro origine, della loro possibilità di utilizzazione (...), nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi”.

Il Manuale Tecnico Operativo oltre dare risalto all'informativa che deve essere prodotta con riferimento del Patrimonio Netto¹¹⁴, segnala in particolare che gli amministratori devono dare evidenza dell'eventuale vincolo apposto sulle Riserve Statutarie (che il D.I. 19/2014 colloca nel Patrimonio netto non vincolato) e dare un'adeguata relazione e “una completa analisi dell'assenza di pregiudizio patrimoniale per l'ateneo” in caso di rinvio della perdita a esercizi futuri.

Deve inoltre essere data adeguata informativa sulle liberalità con vincoli permanenti che sono state rilevate in contropartita ad un incremento del patrimonio netto ed in particolare della voce A) II 3) Fondi vincolati destinati da terzi.

Si veda alla pagina seguente il prospetto volto a mettere in evidenza le variazioni del Patrimonio netto nell'esercizio in chiusura.

¹¹⁴ Così recita il Manuale Tecnico Operativo nel capitolo dedicato al Patrimonio Netto “È necessario dare ampio risalto alla composizione del patrimonio netto e alla sua variazione progressiva all'interno della Nota integrativa del bilancio di esercizio. Le informazioni relative al patrimonio netto da indicare nella nota integrativa devono riportare e rappresentare analiticamente le variazioni intervenute nel corso dell'esercizio”.

Prospetto delle variazioni del Patrimonio Netto

Descrizione	Valore di inizio esercizio	Destinazione del risultato dell'esercizio precedente	Altre variazioni			Risultato di esercizio	Valore di fine esercizio
			Incrementi	Decrementi	Riclassifiche		
I - FONDO DI DOTAZIONE DELL'ATENEIO		0	0	0	0	0	0
II - PATRIMONIO VINCOLATO							
1) Fondi vincolati destinati da terzi		-		-		-	-
2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali		-	-	-		-	-
3) Risorse vincolate (per progetti specifici, obblighi di legge, o altro)		-	-	-	-	-	-
TOTALE	0	0	0	0	0	0	0
III - PATRIMONIO NON VINCOLATO							
1) Risultato esercizio							-
2) Risultati relativi a esercizi precedenti							-
3) Riserve statutarie	-	-	-	-	-	-	-
TOTALE	0	0	0	0	0	0	0
TOTALE PATRIMONIO NETTO	0	0	0	0	0	0	0

Capitolo 23 – La valutazione dei fondi per rischi e oneri

23.1. Definizione e classificazione dei fondi per rischi e oneri

I Fondi per rischi e oneri di futura manifestazione rappresentano una tipica fattispecie di integrazione di valori da effettuare a fine esercizio. Si tratta di determinare componenti negativi di risultato di competenza dell'esercizio ma che avranno manifestazione finanziaria negli esercizi successivi.

Nel caso dei fondi per rischi e oneri vi è incertezza sia sugli importi che si manifesteranno che sulla loro effettiva manifestazione. Nel rispetto dei principi di competenza e prudenza si tratta di stimare il probabile onere per l'ateneo nel momento in cui lo stesso sorge, per evitare che esso vada a ridurre il risultato di esercizio degli esercizi successivi in cui avrà manifestazione finanziaria.

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

Specificando che gli accantonamenti riguardano solo debiti o perdite di natura determinata, il Codice Civile¹¹⁵ esclude la possibilità di costituire fondi a fronte di rischi generici e di tipologia indeterminata. A fronte di tali rischi è invece possibile costituire apposite riserve di utili in sede di approvazione del bilancio di esercizio.

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

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

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

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

Riguardo alla distinzione tra Fondi per rischi e Fondi per oneri:

- 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 di incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro;
- I Fondi per oneri (o Fondi spese) rappresentano passività di natura determinata ed esistenza certa, stimate nell'importo e nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già

¹¹⁵ Si veda l'art.2424-bis, comma 3.

assunte alla data di bilancio, ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi.

Si ritrovano tutti questi elementi nel D. l. 19/2014 all'art. 4, comma 1, lettera i., dove tratta del Fondi per rischi e oneri:

“I fondi per rischi e oneri accolgono gli accantonamenti destinati a coprire perdite o rischi aventi le seguenti caratteristiche: natura determinata, esistenza certa o probabile, ammontare o sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio.

I fondi non possono essere utilizzati per rettificare i valori dell'attivo oppure per attuare politiche di bilancio tramite la costituzione di fondi rischi e oneri privi di giustificazione economica.

Non sono dettati criteri di valutazione specifici per gli accantonamenti ai fondi per rischi e oneri. Nella valutazione degli stessi bisogna tenere presente i principi generali di bilancio, in particolare i postulati della competenza economica e della prudenza.”

Nello schema di Stato Patrimoniale allegato al D.l. 19/2014 non è evidenziato alcun dettaglio per la voce del passivo B) Fondi per rischi e oneri diversamente da quanto accade nello schema di Stato Patrimoniale del Codice Civile.

Secondo il D.l. 19/2014			Secondo il Codice Civile		
		PASSIVO			PASSIVO
...	
B)		FONDI PER RISCHI E ONERI	B)		FONDI PER RISCHI E ONERI
			B)	1)	per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
				2)	per imposte, anche differite;
				3)	strumenti finanziari derivati passivi;
				4)	altri.
...	

Il Manuale Tecnico Operativo nell'analizzare i Fondi per rischi e oneri propone una classificazione, che ricalca quella del Codice Civile prima dell'entrata in vigore del D. Lgs. 139/2015 (quindi con l'esclusione del Fondi per rischi e oneri per strumenti finanziari derivati passivi). In realtà la classe Fondi per rischi e oneri per trattamento di quiescenza e simili tende ad essere, nella classificazione proposta dal MTO più ampia e comprendere tutti i Fondi per rischi e oneri attinenti alla gestione del personale. Si veda la tabella alla pagina seguente.

In ogni caso le informazioni attinenti i Fondi per rischi e oneri sono espone in bilancio in modo aggregato e tale classificazione può essere utilizzata eventualmente a fini informativi nell'ambito della Nota Integrativa.

Combinando la classificazione proposta dal Manuale Tecnico Operativo con le fattispecie di fondi per rischi e oneri presenti nel bilancio unico d'ateneo di esercizio dell'Università degli Studi di Padova si evidenzia la classificazione esposta nella relativa tabella alla pagina seguente.

Classificazione dei Fondi per rischi e oneri secondo il Manuale Tecnico Operativo		
B)		FONDI PER RISCHI E ONERI
	1)	per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
	a)	Fondo incentivi personale progettazione art. 93 D. Lgs. 163/2006
	b)	Fondo comune d'Ateneo (da proventi commerciali) per personale;
	c)	Fondo rinnovi contrattuali ¹¹⁶ ;
	d)	Altri fondi per il personale;
	2)	per imposte, anche differite;
	a)	Fondo rischi per imposte pregresse
	3)	altri.
	a)	Altri fondi per oneri e spese derivanti dall'impianto dello stato patrimoniale (art.5, comma 1, lettera g, D.l. 19/2014)
	b)	Altri fondi per oneri;
	c)	Fondo per contenziosi in corso;
	d)	Fondo per rischi su progetti rendicontati;
	e)	Altri fondi per rischi e oneri.

Classificazione dei Fondi per rischi e oneri nel bilancio dell'Università degli Studi di Padova	
B)	FONDI PER RISCHI E ONERI
	Fondi per rischi e oneri del personale;
	Fondo accessorio personale tecnico-amministrativo
	Fondo accessorio personale dirigente
	Fondo rinnovi contrattuali del personale tecnico-amministrativo
	Fondo adeguamento carriere del personale docente e ricercatore
	Fondo comune di Ateneo
	Fondo ai sensi D. Lgs. 50/2016 art. 113 (incentivi per funzioni tecniche)
	Altri fondi per rischi e oneri per il personale
	Fondi per rischi e oneri per imposte, anche differite
	Fondo per imposte
	Fondi per rischi e oneri diversi
	Fondo per cause e controversie in corso
	Fondo accordi bonari
	Fondo spese legali e relativi interessi e rivalutazioni
	Fondo spese per corsi professioni sanitarie
	Fondo spese comuni Azienda Ospedaliera
	Fondo rischi e contratti progetti UE
	Fondo rischi su rendicontazione di contributi agli investimenti
	Altri fondi per rischi e oneri

¹¹⁶ Gli accantonamenti devono essere effettuati nel rispetto delle norme vigenti per la contrattazione collettiva nazionale del comparto.

I Fondi per rischi e oneri attinenti il personale accolgono poste per cui la determinazione dell'importo e del beneficiario non è certa alla data di chiusura bilancio o comunque prima della conclusione dell'iter di predisposizione del progetto di bilancio da sottoporre ad approvazione¹¹⁷.

Il **Fondo accessorio personale tecnico amministrativo** comprende il totale delle risorse rese disponibili per l'esercizio trascorso e per quelli precedenti, ma non ancora specificatamente assegnate alla data di chiusura del bilancio, con riferimento alla retribuzione accessoria da contrattazione integrativa del personale tecnico-amministrativo.

Il **Fondo accessorio personale dirigente** comprende il totale delle risorse rese disponibili per l'esercizio trascorso e per quelli precedenti ma non ancora specificatamente assegnate alla data di chiusura del bilancio, per la retribuzione di risultato dei dirigenti e del direttore generale.

Il **Fondo rinnovi contrattuali del personale tecnico-amministrativo** accoglie la stima degli oneri di competenza dell'esercizio trascorso e di quelli precedenti per rinnovi contrattuali del personale tecnico-amministrativo e per i collaboratori esperti linguistici, determinata secondo i criteri stabiliti dal D.P.C.M 18 aprile 2016.

Il **Fondo adeguamento carriere del personale docente e ricercatore** comprende gli accantonamenti effettuati per far fronte a prevedibili oneri per le ricostruzioni di carriera del personale docente e ricercatore.

Il **Fondo comune di Ateneo** comprende l'ammontare delle risorse destinate a tale titolo al personale tecnico-amministrativo nell'esercizio trascorso e negli esercizi precedenti e non ancora liquidate alla data di chiusura del bilancio.

Il **Fondo incentivi per funzioni tecniche** comprende la stima dell'ammontare degli incentivi da corrispondere, ai sensi del D. Lgs. 50/2016, art. 113, al personale tecnico che ha partecipato alla progettazione, direzioni lavori e collaudi di opere edili realizzate per l'ateneo.

Il **Fondo per il riconoscimento di compensi professionali al personale di categoria EP** accoglie gli accantonamenti per la corresponsione di compensi professionali, secondo quanto disposto dall'art. 71, comma 3, CCNL 2006/2009, agli Avvocati di Ateneo per l'attività di rappresentanza e difesa in giudizio dell'Università degli Studi di Padova, ai sensi dello specifico Regolamento emanato dal C.d.A. nella seduta del 29/12/2014.

La voce **Altri fondi per rischi e oneri relativi al personale** accoglie accantonamenti diversi da quelli illustrati in precedenza quali, a titolo esemplificativo, il fondo per le somme da corrispondere al personale adibito a squadre di sicurezza ed assistenza impegnate in occasione di eventi pubblici organizzati dall'ateneo, le rendite INAIL riconosciute al personale a seguito di invalidità derivanti da infortuni sul lavoro, ecc..

Il **Fondo per imposte** deve accogliere solamente le passività per imposte probabili, aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminati; il fondo comprende quindi stanziamenti per

¹¹⁷ Diversamente, secondo anche le indicazioni del Manuale tecnico Operativo, "Qualora invece la determinazione dell'importo e del beneficiario fosse certa, in quanto derivante da parametri conosciuti e a favore di beneficiari definiti alla data di chiusura del bilancio o comunque prima della conclusione dell'iter per la predisposizione del progetto di bilancio da inviare in approvazione, dovrà essere utilizzata una voce tra i debiti dello stato patrimoniale".

oneri tributari probabili o contenziosi in corso che devono essere valutati in funzione del presumibile esito considerando le possibili componenti di costo (imposte, sanzioni e interessi)¹¹⁸.

Di seguito si indicano alcune tipologie di Altri fondi per rischi e oneri diversi per cui, peraltro, è richiesto espressamente il dettaglio (art. 2427, comma 7) del Codice Civile).

Il **Fondo per cause e controversie in corso** accoglie gli accantonamenti per oneri e risarcimenti a carico dell'Ateneo per cause e controversie in corso o potenziali da parte di fornitori, dipendenti, studenti, specializzandi, amministrazione pubbliche, ecc. Gli accantonamenti riflettono la migliore stima possibile dei futuri oneri in relazione allo stato di avanzamento dei specifici iter giudiziari e comunque sulla base di tutti gli elementi a disposizione.

Il **Fondo accordi bonari** accoglie gli accantonamenti, con riferimento al programma di interventi edilizi adottato dall'ateneo, volti alla copertura degli oneri derivanti dall'applicazione dell'art. 204 del Codice dei contratti pubblici relativo alla composizione delle controversie e alla definizione delle transazioni.

Il **Fondo spese legali e relativi interessi e rivalutazioni** accoglie gli accantonamenti per far fronte alle spese per incarichi a professionisti esterni o all'Avvocatura dello Stato per le controversie legali in corso (incarichi assegnati ma non ancora liquidati), nonché per coprire i rischi di oneri aggiuntivi per interessi e rivalutazione monetaria.

Il **Fondo spese per corsi professioni sanitarie** accoglie un accantonamento per l'importo stimato dei costi maturati per i corsi di insegnamento erogati nell'ambito delle professioni sanitarie non ancora liquidati alla data di chiusura del bilancio, nelle more della definizione dell'apposito protocollo con la Regione Veneto.

Il **Fondo spese comuni Azienda Ospedaliera** accoglie una stima delle quote di competenza dell'Ateneo per i costi sostenuti per la gestione degli spazi comuni delle aree e degli edifici ospedalieri, relativi all'esercizio trascorso ed eventualmente ai periodi precedenti, che non risultano ancora determinati alla data di chiusura del bilancio.

Il **Fondo rischi su contratti, contributi e/o progetti** accoglie accantonamenti volti a far fronte a probabili contestazioni che possono sorgere in fase di liquidazione di corrispettivi su contratti attivi o in fase di rendicontazione di contributi e/o progetti finanziati da soggetti terzi pubblici o privati.

Il **Fondo rischi su rendicontazione di contributi agli investimenti** accoglie la stima di quote di contributi per cui è ritenuta probabile una revoca in fase di rendicontazione finale degli investimenti effettuati.

La voce **Altri fondi per rischi e oneri diversi**, accoglie accantonamenti differenti da quelli illustrati in precedenza quali, a titolo esemplificativo, oneri relativi a garanzie prestate a favore di società ed enti controllati e collegati, oneri connessi a convenzioni in essere, eccetera.

¹¹⁸ I debiti tributari certi per importo e scadenza, ossia quelli derivanti dal saldo delle imposte dovute in base a dichiarazioni o accertamenti o da contenziosi definiti e/o definitivi, devono invece essere iscritti tra i debiti alla voce D.12 Altri debiti,

23.2. La rilevazione e valutazione iniziale

I requisiti e i limiti di iscrizione in bilancio dei Fondi per rischi e oneri sono dettati dall'art. 2424-bis, comma 3 del codice civile: *“gli accantonamenti per rischi e oneri sono destinati soltanto a coprire perdite o oneri di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data della sopravvenienza”*.

L'art. 2423-bis, comma 2, numero 4 del codice civile richiede inoltre che *“si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo”*.

Quindi, riassumendo, i Fondi per rischi e oneri accolgono accantonamenti destinati a coprire perdite aventi, alla chiusura dell'esercizio le caratteristiche che seguono:

- natura determinata ovvero è individuabile la causa o l'evento che genera la perdita o l'onere;
- esistenza certa o probabile (ove probabile indica che è più verosimile il verificarsi dell'evento piuttosto che il contrario);
- ammontare o data della sopravvenienza della passività indeterminati;
- ammontare della passività stimabile in modo ragionevole e attendibile.

Gli accantonamenti a Fondi per rischi e oneri sono rilevati nell'esercizio in cui sono soddisfatti tutti i requisiti appena elencati.

Al contrario non possono iscriversi Fondi per rischi e oneri per:

- rettificare valori dell'attivo;
- coprire rischi generici, in quanto non correlati a perdite o debiti di natura determinata e, pertanto, non riferibili a situazioni e condizioni che alla data del bilancio hanno generato una passività;
- effettuare accantonamenti per oneri e perdite derivanti da eventi avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio e relativi a situazioni che non erano in essere alla data di riferimento del bilancio;
- rilevare passività potenziali ritenute probabili ma il cui ammontare non può essere determinato se non in modo aleatorio e arbitrario;
- rilevare passività potenziali ritenute solo possibili o remote.

Non sono previsti dalla normativa civile e dal D.l. 19/2014 criteri di valutazione specifici per gli accantonamenti ai fondi per rischi e oneri, per cui si applicano i principi generali di bilancio ed in particolare i postulati della competenza economica e della prudenza.

In presenza di polizze assicurative a copertura di passività potenziali, nella stima dei fondi si tiene conto di eventuali rimborsi assicurativi qualora si ritenga che in caso di soccombenza il risarcimento sia ragionevolmente certo.

L'entità dell'accantonamento ai fondi è misurata facendo riferimento alla miglior stima possibile delle perdite o oneri alla data di bilancio, comprendendo anche le spese legali determinabili in modo non aleatorio e arbitrario, necessarie per fronteggiare la sottostante passività, certa o probabile.

Nel processo di determinazione dell'accantonamento ad un fondo le metodologie di stima sono applicate nel rispetto dei postulati di bilancio ed in particolare nel rispetto dei requisiti di imparzialità, oggettività e verificabilità.

23.3. Le valutazioni successive

La valutazione della congruità dei fondi è una normale operazione da effettuare alla fine di ogni esercizio. I fondi per rischi e oneri iscritti in un periodo precedente sono oggetto di riesame per verificarne la corretta misurazione dalla data di bilancio.

E' connaturato allo stesso concetto di Fondo per rischi e oneri, un normale e ricorrente aggiornamento dei relativi valori. L'acquisizione di maggiori informazioni o esperienza in merito a presupposti o fatti sui quali era fondata la stima originaria, richiede una modifica alla stima stessa con possibili rettifiche ai valori precedenti e/o al processo di stima.

Le eventuali rettifiche che emergano nell'aggiornamento dei fondi non costituiscono correzioni di precedenti errori ma revisioni di stime i cui effetti vanno riportati in conto economico.

Nel caso si manifestino eventi dopo la chiusura dell'esercizio, ma prima della formazione del bilancio che evidenzino condizioni che già esistevano alla data del bilancio e richiedano modifiche al fondo iscritto occorre modificare il bilancio per tenere conto di tali effetti.

23.4. L'utilizzazione dei fondi e i fondi eccedenti

L'utilizzazione del fondo è effettuata in modo diretto e solo per quelle spese e passività per il quale il fondo era stato originariamente costituito.

Ne consegue che al momento del sostenimento dei costi, a seguito del verificarsi dell'evento che aveva dato origine all'accantonamento, ove questi siano interamente coperti dall'apposito fondo, si impiega il fondo stesso senza rilevare alcun componente negativo di reddito in Conto Economico.

Nel caso in cui, al verificarsi dell'evento, il fondo non sia sufficiente a coprire l'ammontare degli oneri effettivamente sostenuti, la differenza negativa è rilevata in Conto Economico, in coerenza con l'accantonamento originario.

La sopravvenuta risoluzione o il positivo evolversi delle situazioni che avevano generato rischi e incertezze, può determinare che il fondo precedentemente iscritto risulti parzialmente o totalmente eccedente. In questo caso il fondo va ridotto o stornato di conseguenza.

La rilevazione contabile di una eccedenza del fondo dipende dalla natura del rischio o passività a fronte del quale è stato stanziato l'accantonamento. Se l'eccedenza si origina a seguito del positivo evolversi di situazioni che ricorrono nelle attività dell'Ateneo o a seguito di stima che si è rilevata eccedente, la riduzione del fondo è contabilizzata tra i componenti positivi di reddito della classe avente la stessa natura (ad esempio, operativa o finanziaria) in cui era stato rilevato l'originario accantonamento. Così, ad esempio, se l'originario accantonamento era stato rilevato tra i costi operativi (classe B) allora l'eccedenza del fondo va rilevata tra i proventi operativi (voce A.V. ALTRI PROVENTI E RICAVI DIVERSI)

23.5. Scritture contabili esemplificative

Caso accantonamento ed utilizzo Fondo

Si ipotizzi l'accantonamento a un Fondo per rischi e oneri per una causa e controversia in corso con un soggetto privato per un ammontare di 50.000 euro.

La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Accantonamento al fondo per cause e controversie in corso	D	50.000,00	
31/12/200n	Fondo per cause e controversie in corso	A		50.000,00

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, si troveranno i seguenti valori:

Conto economico esercizio 200n				
...	
Accantonamento al fondo per cause e controversie in corso	50.000,00			
...	

Stato patrimoniale al 31.12.200n				
...	
		Fondo per cause e controversie in corso	50.000,00	
...	

Si ipotizzi che nel corso dell'esercizio n+1 si manifesti l'evento che aveva dato origine all'accantonamento al Fondo per rischi e oneri e che l'ammontare degli oneri siano a posteriori sia risultato pari a 45.000 euro.

Le scritture contabili saranno:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.../.../200n+1	Fondo per cause e controversie in corso	D	50.000,00	
.../.../200n+1	Debiti verso altri soggetti privati	A		45.000,00
.../.../200n+1	Altri proventi e ricavi diversi	A		5.000,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.../.../200n+1	Debiti verso altri soggetti privati	D	45.000,00	
.../.../200n+1	Depositi bancari	A		45.000,00

Si ipotizzi diversamente che al manifestarsi dell'evento gli oneri risultino pari a 60.000 euro e pertanto superiori a quelli originariamente stimati.

Le scritture contabili saranno le seguenti:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.../.../200n+1	Fondo per cause e controversie in corso	D	50.000,00	
.../.../200n+1	Oneri da contenzioso e sentenze sfavorevoli	D	10.000,00	
.../.../200n+1	Debiti verso altri soggetti privati	A		60.000,00

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.../.../200n+1	Debiti verso altri soggetti privati	D	60.000,00	
.../.../200n+1	Depositi bancari	A		60.000,00

Caso aggiornamento e revisione valore Fondo

Supponiamo che alla fine dell'esercizio n, in fase di aggiornamento del Fondo rinnovi contrattuali del personale tecnico-amministrativo stimato in precedenza per euro 500.000, si valuti che il fondo stesso non sia capiente e sia necessario un ulteriore accantonamento di 100.000 euro.

La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Accantonamento al fondo rinnovi contrattuali del personale tecnico-amministrativo	D	100.000,00	
31/12/200n	Fondo rinnovi contrattuali del personale tecnico-amministrativo	A		100.000,00

In alternativa, supponiamo che alla luce di ulteriori informazioni acquisite si decide di rivedere la stima in precedenza effettuata e si porti il valore del fondo a 300.000 euro. La scrittura contabile sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Fondo rinnovi contrattuali del personale tecnico-amministrativo	D	200.000,00	
31/12/200n	Altri proventi e ricavi diversi	A		200.000,00

In entrambi i casi non siamo di fronte a correzioni di errori ma piuttosto a revisioni di stime il cui effetto va rilevato in Conto Economico.

23.6. Le informazioni da riportare in nota integrativa

Nell'art. 3, comma 4, lettere a. e b. del D.l. 19/2014 viene chiesto di indicare in nota integrativa:

- i principi di valutazione adottati;

- ogni dettaglio delle voci di bilancio.

A ciò si aggiunge in generale l'illustrazione dell'andamento delle singole voci in relazione all'anno precedente.

L'art. 2427 del Codice Civile, con riferimento ai Fondi per rischi e oneri richiede di indicare le seguenti informazioni:

- "1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;"
- " 4) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo; in particolare, per le voci del patrimonio netto, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, la formazione e le utilizzazioni;"
- "7) la composizione (...) della voce "altri fondi" dello stato patrimoniale, (...);"
- "9) l'importo complessivo (...) delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, (...) gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili (...)"

In particolare per ciascuna tipologia e per ciascun Fondo per rischi e oneri vanno indicate le variazioni intervenute da un esercizio all'altro distinte tra: Accantonamento nell'esercizio, Utilizzo nell'esercizio e Altre Variazioni secondo il seguente schema:

	Fondo per rischi e oneri del personale	Fondi per rischi e oneri per imposte, anche differite	Fondi per rischi e oneri diversi
Valore di inizio esercizio			
Variazioni dell'esercizio:			
Accantonamento nell'esercizio			
Utilizzo nell'esercizio			
Altre variazioni			
Totale variazioni			
Valore di fine esercizio			

Le passività potenziali ritenute probabili sono trattate attraverso l'accantonamento ai fondi per rischi e oneri quando si riscontrino i requisiti per l'iscrizione a bilancio.

Per le passività potenziali ritenute possibili (che presentano un grado di "probabilità di accadimento" inferiore) sono indicate in nota integrativa le informazioni: la situazione di incertezza che procurerebbe la perdita, l'importo stimato o l'indicazione che non può essere determinato, altri possibili effetti se non evidenti, il parere della direzione dell'Ateneo e dei suoi consulenti legali o altri esperti se disponibili. Tale informativa non è richiesta per le passività potenziali ritenute remote.

Capitolo 24 – La valutazione del trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato

24.1. La definizione e classificazione del trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato

Il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato è una componente retributiva che nell'ambito dell'Ateneo interessa due categorie di lavoratori: i collaboratori ed esperti linguistici (CEL) e i lavoratori agricoli.

Tale componente retributiva matura durante tutto il periodo per cui il personale di tali categorie è alle dipendenze dell'Ateneo, sia che il rapporto di lavoro instaurato sia a tempo indeterminato che a tempo determinato, e viene di norma corrisposta al termine del rapporto di lavoro ad esempio per effetto del licenziamento o del pensionamento del dipendente.

L'importo del trattamento di fine rapporto cresce nel tempo in funzione delle componenti retributive già liquidate per cui alla fine di ciascun esercizio deve essere determinato l'importo maturato nell'esercizio stesso e l'ammontare del debito nei confronti dei dipendenti che sarà pagato negli esercizi successivi.

Il trattamento di fine rapporto è esposto nel passivo dello Stato Patrimoniale, dopo i Fondi per rischi e oneri e prima dei Debiti, senza alcuna voce di dettaglio. Si veda la tabella che segue.

	PASSIVO
...	...
B)	FONDI PER RISCHI E ONERI
...	...
C)	TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO
	TOTALE TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO
D)	DEBITI
...	...

24.2. Il criterio di valutazione del TFR

Per ciò che riguarda la determinazione dell'importo del debito e delle rilevazioni da compiere alla fine di ciascun esercizio si fa riferimento all'art. 2120 del Codice civile.

L'ammontare o quota del trattamento di fine rapporto di competenza dell'esercizio si calcola sommando:

- una quota pari e comunque non superiore all'importo dovuto per l'anno stesso divisa per 13,5. La quota è proporzionalmente ridotta per le frazioni di anno, computandosi come mese intero le frazioni di mese uguali o superiori a 15 giorni;
- il trattamento di cui sopra, con l'esclusione della quota maturata nell'anno, è incrementato, su base composta, al 31 dicembre di ogni anno, con l'applicazione di un tasso costituito dall'1,5% in misura fissa e dal 75% dell'aumento dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, accertato dall'ISTAT, rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente. In caso di cessazione del rapporto di lavoro, ai fini dell'applicazione del tasso di rivalutazione, si considera l'incremento registrato nel mese di cessazione del rapporto di lavoro rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente.

L'importo del debito verso i dipendenti per il trattamento di fine rapporto risulta congruo quando corrisponde al totale delle singole indennità maturate a favore dei dipendenti alla data di chiusura del bilancio, al netto di eventuali acconti erogati, e cioè se è pari a quanto si sarebbe dovuto corrispondere ai dipendenti nell'ipotesi in cui a tale data fosse cessato il rapporto di lavoro.

24.3. Scritture contabili esemplificative

Si suppone che la quota di trattamento di fine rapporto maturata nell'esercizio 200n sia pari a euro 27.000. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Quota trattamento di fine rapporto dell'esercizio	D	27.000,00	
31/12/200n	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	A		27.000,00

Dopo la chiusura dei conti, nei documenti finali di sintesi, si troveranno i seguenti valori:

Conto economico esercizio 200n				
...	
Quota di trattamento di fine rapporto dell'esercizio	27.000,00			
...		...		

Stato patrimoniale al 31.12.200n				
...	
		Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	182.000,00	
	

Nell'esercizio 200n+1, al momento della liquidazione del TFR di un dipendente che lascia il lavoro sarà determinato l'importo spettante considerando sia la quota maturata alla fine dell'esercizio precedente che la quota di competenza dell'esercizio. Successivamente l'Ateneo verserà al dipendente la quota dovuta a mezzo banca dopo aver effettuato le ritenute fiscali.

Al momento della liquidazione della somma spettante al dipendente la rilevazione sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.../.../200n+1	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	D	6.500,00	
.../.../200n+1	Quota trattamento di fine rapporto dell'esercizio	D	400,00	
.../.../200n+1	Debiti verso dipendenti	A		6.900,00

La rilevazione delle ritenute fiscali comporta la seguente rilevazione:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.../.../200n+1	Debiti verso dipendenti	D	760,00	
.../.../200n+1	Debiti verso Erario per IRPEF c/liquidazione	A		760,00

Al momento del pagamento della quota di Trattamento di fine rapporto dovuto la rilevazione sarà:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
.../.../200n+1	Debiti verso dipendenti	D	6.140,00	
.../.../200n+1	Depositi bancari	A		6.140,00

Alla fine dell'esercizio 200n+1 viene calcolata la quota di trattamento di fine rapporto maturata per i dipendenti (collaboratori ed esperti linguistici ed operai agricoli) in organico al 31.12. La scrittura contabile sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n+1	Quota trattamento di fine rapporto dell'esercizio	D	28.500,00	
31/12/200n+1	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	A		28.500,00

Nell'esercizio 200n+1 il conto Trattamento di fine lavoro ha avuto le seguenti movimentazioni:

Trattamento di fine rapporto			
Quota liquidata nell'esercizio	6.500,00	Saldo iniziale (da apertura dei conti)	182.000,00
		Quota maturata a fine esercizio	28.500,00

Il conto Quota trattamento di fine rapporto dell'esercizio ha avuto le seguenti movimentazioni:

Quota di trattamento di fine rapporto dell'esercizio			
Quota dell'esercizio liquidata a dimissionari	400,00		
Quota dell'esercizio maturata per dipendenti in organico al 31.12	28.500,00		

Nei prospetti di sintesi si ritrovano i seguenti valori:

Conto economico esercizio 200n+1			
...
Quota di trattamento di fine rapporto dell'esercizio	28.900,00		
...	...		

Stato patrimoniale al 31.12.200n+1

...
	Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato	204.000,00

24.4. Le informazioni da riportare in nota integrativa

Nell'art. 3, comma 4, lettere a. e b. del D.l. 19/2014 viene chiesto di indicare in nota integrativa:

- i principi di valutazione adottati;
- ogni dettaglio delle voci di bilancio.

A ciò si aggiunge in generale l'illustrazione dell'andamento delle singole voci in relazione all'anno precedente. L'art. 2427 del Codice Civile, con riferimento anche al trattamento di fine rapporto, richiede di indicare:

“ 4) le variazioni intervenute nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo; in particolare, per le voci del patrimonio netto, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, la formazione e le utilizzazioni”.

In particolare per ciascuna tipologia di lavoratori e in totale vanno indicate le variazioni intervenute da un esercizio all'altro distinte tra: Accantonamento nell'esercizio, Utilizzo nell'esercizio e Altre Variazioni secondo il seguente schema:

	Trattamento di fine rapporto Collaboratori ed esperti linguistici	Trattamento di fine rapporto Altri lavoratori	Totale
Valore di inizio esercizio			
Variazioni dell'esercizio:			
Accantonamento nell'esercizio			
Utilizzo nell'esercizio			
Altre variazioni			
Totale variazioni			
Valore di fine esercizio			

Capitolo 25 – La valutazione dei debiti

25.1. La definizione e la classificazione dei debiti

I debiti sono obbligazioni a pagare somme determinate ad un soggetto determinato¹¹⁹.

In relazione alla loro origine i debiti dell'Ateneo possono distinguersi in:

- debiti sorti in relazione all'acquisizione dei fattori produttivi necessari per lo svolgimento delle attività di didattica, ricerca, attività conto terzi (acquisti di beni di consumo e di investimento, acquisto di servizi, acquisizione delle prestazioni da parte di personale dipendente e/o personale non dipendente dedicato alla ricerca e alla didattica) e debiti sorti in relazione a erogazioni dovute per borse di studio, trasferimenti a partner di progetti coordinati, ecc.;
- debiti sorti per prestiti e finanziamenti concessi all'Ateneo da parte di terzi (debiti finanziari);
- altri debiti, diversi dai precedenti, quali debiti verso studenti per rimborsi di tasse e contributi, debiti per acconti ricevuti da terzi, debiti tributari, debiti verso istituti previdenziali, debiti per cauzioni ricevute, eccetera.

I debiti sono esposti nel passivo dello Stato Patrimoniale, in prevalenza, per tipologia di creditore, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo, così come evidenziato nella tabella che segue:

PASSIVO	
...	...
D	DEBITI (con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo)
D) 1)	Mutui e debiti verso banche
D) 2)	Debiti verso MIUR e altre Amministrazioni centrali
D) 3)	Debiti verso Regioni e provincie Autonome
D) 4)	Debiti verso altre Amministrazioni locali
D) 5)	Debiti verso l'Unione Europea e il Resto del Mondo
D) 6)	Debiti verso Università
D) 7)	Debiti verso studenti
D) 8)	Acconti
D) 9)	Debiti verso fornitori
D) 10)	Debiti verso dipendenti
D) 11)	Debiti verso società o enti controllati
D) 12)	Altri debiti
	TOTALE DEBITI
...	...

Nella voce D)-1) Mutui e debiti verso banche vanno indicati solo debiti di finanziamento¹²⁰.

Per la corretta collocazione dei debiti dell'Ateneo verso ciascun singolo soggetto pubblico nelle diverse voci dei debiti si deve fare riferimento alla definizione di amministrazioni pubbliche e al

¹¹⁹ I debiti non vanno confusi con i fondi per rischi e oneri che accolgono gli accantonamenti destinati a coprire passività anche solo probabili (che non sono necessariamente obbligazioni) e di ammontare o data di sopravvenienza indeterminati.

¹²⁰ Eventuali debiti per prestazioni di servizi di consulenza, intermediazione o altro vanno compresi negli altri debiti.

correlato elenco delle amministrazioni pubbliche aggiornato periodicamente dall'ISTAT; si vedano le indicazioni contenute nel Manuale Tecnico Operativo.

Nella voce D)-11) Debiti verso società o enti controllati sono compresi anche debiti verso società ed enti collegati.

Ai fini dell'indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio, la classificazione è effettuata con riferimento alla loro scadenza contrattuale o legale, 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.

25.2. La rilevazione dei debiti

I debiti e mutui verso istituti di credito vanno rilevati al momento dell'accensione del finanziamento.

I debiti per l'acquisto di beni e servizi si rilevano al momento del ricevimento e registrazione della relativa fattura, fatto salvo quanto previsto per le fatture da ricevere. Questa fattispecie interessa i debiti verso fornitori ma anche i debiti verso vari soggetti pubblici ed altri soggetti privati.

I debiti verso dipendenti sorgono nel momento della liquidazione periodica degli stipendi (competenze fisse ed eventuali componenti retributive accessorie). I debiti verso dipendenti per ferie e permessi non goduti vengono rilevati a fine esercizio in fase di assestamento dei conti.

I debiti verso studenti per borse di studio o per il rimborso di tasse e contributi sorgono al momento dell'assegnazione delle prime e della definitiva definizione delle riduzioni ed esoneri spettanti per i rimborsi.

Gli acconti da clienti vanno rilevati al momento dell'incasso.

25.3. Il criterio di valutazione

Il DI 19/2014 non identifica alcun criterio per la valutazione dei debiti e al momento della sua entrata in vigore anche il Codice civile non dettava alcun criterio generale di valutazione dei debiti. La dottrina e la prassi contabile erano concordi nell'affermare che i debiti e le altre passività in moneta nazionale dovessero essere esposte, come criterio generale al valore nominale.

In seguito all'entrata in vigore del D.Lgs. 139/2015 l'art. 2426, comma 1, n. 8 del Codice civile prevede per il bilancio in forma ordinaria che i debiti siano rilevati secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale.¹²¹

Non avendo il D.I. 394/2017, che ha emendato il D.I. 19/2014, adottato il criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei debiti è confermata per i debiti la valutazione al valore nominale.

¹²¹ Da sottolineare che oggi il Codice civile prevede che le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e le micro imprese hanno la facoltà di valutare i debiti al valore nominale.

25.4. Gli acconti

Gli acconti sono anticipi ricevuti da soggetti terzi (clienti) per forniture di beni¹²² e servizi non ancora effettuate da parte dell'Ateneo. Tali debiti non vengono estinti tramite il pagamento di una somma di denaro, ma con la consegna del bene o la prestazione del servizio per cui si è ricevuto l'anticipo.

Sono esclusi gli acconti ricevuti per i finanziamenti di progetti di ricerca. Per il trattamento di questi ultimi si veda il capitolo 21 – La valutazione dei ratei e risconti su progetti e ricerche in corso.

25.5. I debiti per fatture da ricevere

Una particolare categoria di debiti è rappresentata dai debiti per fatture da ricevere che si presenta prevalentemente come una fattispecie tipica dei debiti verso fornitori di beni e servizi, ma può riguardare anche forniture di beni e servizi effettuate da altre categorie di soggetti pubblici o privati.

Durante l'esercizio la rilevazione del debito viene effettuata al ricevimento della fattura; fino a quando il periodo in cui avviene lo scambio e quello di ricevimento della fattura coincidono non si manifestano inconvenienti; può succedere però che vi siano acquisti effettuati a ridosso dell'esercizio per cui viene meno tale coincidenza: beni consegnati negli ultimi giorni dell'anno o servizi comunque completamente erogati entro al fine dell'anno con fattura emessa all'inizio dell'anno successivo. Il rispetto del principio di competenza economica richiede che in questi casi i costi relativi all'acquisto dei beni e servizi e i relativi debiti siano rilevati nell'esercizio in chiusura¹²³.

Per gli acquisti in attività commerciale nella determinazione dei debiti per fatture da ricevere non si tiene conto dell'importo dell'IVA detraibile in quanto il relativo credito verso L'Erario sorge al momento del ricevimento e della registrazione della fattura del fornitore¹²⁴.

Si consideri il caso di un servizio prestato da un fornitore in ambito di attività commerciale per un importo di 8.000 più IVA del 22%. Il servizio è completato entro al fine dell'esercizio ma la fattura viene emessa all'inizio dell'esercizio successivo. Si ipotizzi di applicare un pro rata di detraibilità dell'88%. La scrittura per la rilevazione del costo di competenza dell'esercizio in chiusura e del debito per fatture da ricevere sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Incarichi per attività tecnico gestionali (commerciale)	D	8.211,20	
31/12/200n	Debiti verso fornitori per fatture da ricevere	A		8.211,20

Per gli acquisti in attività istituzionale nella determinazione del costo e dell'importo della fattura da ricevere si comprende anche l'importo dell'IVA che in questo caso è interamente indetraibile.

¹²² Tra i beni rientrano anche le immobilizzazioni in precedenza utilizzate dall'Ateneo e successivamente cedute a terzi dallo stesso.

¹²³ Per i servizi in corso di erogazione e che maturano nel corso del tempo, la rilevazione della quota già maturata del costo dovrà essere rilevata in contropartita alla rilevazione di un rateo passivo, si veda il capitolo. 19.

¹²⁴ Questo vale sia nel caso che l'acquisto sia in regime di split payment per cui il relativo debito sorge nei confronti dell'Erario, sia nel caso sia al di fuori del regime di split payment per cui il debito sorge nei confronti del fornitore.

Si consideri il caso di una fornitura di materiali di laboratorio da utilizzare nell'ambito dell'attività istituzionale consegnata negli ultimi giorni dell'anno per cui la fattura del fornitore perviene ai primi giorni di gennaio dell'anno successivo. L'importo della fornitura è di 5.000 euro più IVA del 22%.

In questo caso la scrittura sarà la seguente:

Data	Conto	D/A	Dare	Avere
31/12/200n	Acquisti materiali di consumo per laboratori	D	6.100,00	
31/12/200n	Debiti verso fornitori per fatture da ricevere ¹²⁵	A		6.100,00

25.6. La valutazione debiti in valuta estera

Si rinvia a quanto detto nel capitolo n. 1, paragrafo 5 relativamente alla valutazione dei crediti e debiti in moneta estera.

25.7. Le informazioni da riportare in Nota Integrativa

Oltre alle informazioni attinenti ai criteri di valutazione applicati, a elementi di dettaglio delle voci di bilancio ritenuti rilevanti, all'illustrazione dell'andamento delle singole voci in relazione all'anno precedente, devono essere fornite informazioni su:

- il dettaglio dei mutui passivi con evidenza: dell'importo totale finanziato, del valore residuo alla data di bilancio, del totale delle rate pagate nell'esercizio con la suddivisione tra quote capitale e quote interessi;
- l'ammontare complessivo dei mutui passivi scadenti entro dodici mesi, entro i tre anni, entro i cinque anni ed oltre i cinque anni¹²⁶;
- l'evidenza, per ciascuna voce, dell'ammontare dei debiti di durata residua superiore ai 5 anni;
- l'ammontare dei debiti assistiti da garanzie reali sui beni dell'Ateneo;
- l'ammontare dei debiti in valuta, se rilevante e in questo caso eventuali effetti significativi delle variazioni nei cambi valutari verificatesi successivamente alla chiusura dell'esercizio;
- ogni altra informazione ritenuta utile per i destinatari dell'informativa di bilancio.

¹²⁵ Per gli acquisti in regime di split payment la parte del debito, per l'importo dell'IVA indetraibile, è in realtà dovuta verso l'Erario.

¹²⁶ Queste informazioni sono quelle indicate all'art. 5, comma 1, lettera i) del D.I. 19/2014.