



CODAU

GRUPPO DI LAVORO CONTABILITA'

BOZZA MANUALE DI CONTABILITA'

GRUPPO DI LAVORO CODAU CONTABILITA'

Il presente documento costituisce l'esito finale del lavoro del Gruppo contabilità del CODAU (GdL) che si è riunito in data 10 marzo, 14 aprile, 12 maggio e 6 giugno 2014 a Bologna.

Il lavoro è avvenuto tramite la suddivisione in due sottogruppi che hanno trattato rispettivamente i seguenti argomenti:

- *Sottogruppo 1 - Schemi di budget e gestione liquidità;*
- *Sottogruppo 2 - Ammortamento, Primo Stato Patrimoniale, valorizzazione progetti di ricerca, criteri di contabilizzazione costi e proventi, classificazione spesa per missioni e programmi.*

A seguito del lavoro svolto da ciascun sottogruppo sono state assunte le decisioni che vengono di seguito illustrate ad integrazione e completamento del documento relativo ai principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università di cui al D.M. 14 gennaio 2014, n. 19. Inoltre, laddove tale documento preveda diverse scelte possibili da parte degli atenei a fronte delle medesime voci di bilancio, il gruppo di lavoro ha espresso un'opzione per una di queste in base al criterio ritenuto più adeguato in un'ottica di comparabilità dei bilanci.

Schemi di budget

Si ritiene opportuno non individuare uno specifico modello di budget, ma ciascun ateneo, tenuto conto delle proprie specificità, può liberamente adottare un proprio schema, fermo restando l'obbligo di osservare i principi contabili, previsti dal D.M. 19/2014, sia in fase di gestione che di consuntivazione.

Gestione della liquidità

A fronte dell'esigenza manifestata di individuare uno strumento di pianificazione della liquidità da implementare all'interno del sistema informativo, il GdL ha approfondito tale modalità di pianificazione e concordato un modello con Cineca. Si tratta di un budget di cassa redatto per centro di responsabilità, non distinto per natura e non autorizzatorio, da aggiornare nel corso dell'anno.

Il budget di cassa di Cineca prevede un dato aggregato per unità economica (non per unità analitica o progetto). Per unità economica si intende, ad esempio, il Dipartimento, l'Amministrazione centrale, ecc... In teoria, se si inserisce in U-GOV per ciascun DG (o generico di spesa) la data di scadenza, in automatico potrebbe generarsi questo documento che tuttavia non tiene conto della previsione di uscita delle spese fisse quali gli emolumenti, facilmente reperibili in altro modo. Il problema più evidente sembra essere quello di una previsione di cassa per l'entrata laddove non sia programmabile l'effettivo trasferimento oltre che l'assegnazione esatta (FFO, bandi regionali, ecc...).

Aliquote d'ammortamento

Si ritiene opportuno allineare le aliquote di ammortamento a quelle fiscali, dal momento che il reddito avrà rilevanza a tal fine. Il riferimento normativo è il DM 31/12/1988 – gruppo XXIII, punto 2.

Le concessioni, licenze, marchi e diritti simili vengono ammortizzati in funzione della durata del diritto.

Nel caso di cespiti acquisiti su progetti, il metodo scelto è di allineare la vita utile del bene con la durata residua del progetto di ricerca su cui è finanziato.

OIC 16 – Immobilizzazioni materiali

Residua *possibilità di utilizzazione*: la residua possibilità di utilizzazione non è legata alla "durata fisica" dell'immobilizzazione, bensì alla sua "durata economica", cioè al periodo in cui si prevede che il cespite sarà utile alla società. Tale periodo è normalmente inferiore alla durata fisica ed è ragionevolmente stimato sulla base dei seguenti fattori:

- deterioramento fisico legato al trascorrere del tempo;
- grado di utilizzo;

- esperienza relativa alla durata economica dei cespiti dell'impresa e del settore in cui questa opera;
- stime dei produttori del cespite;
- perizie;
- obsolescenza del cespite (ricorrenza dei cambiamenti tecnologici, nuove tecnologie prevedibili al momento della stima, ecc.) e del prodotto per cui viene usato;
- correlazione con altri cespiti: se un cespite è acquisito per migliorare la funzionalità di un altro cespite originario, ma non ne prolunga in modo apprezzabile la vita, il nuovo cespite deve essere ammortizzato sulla residua possibilità di utilizzazione del cespite originario;
- piani aziendali per la sostituzione dei cespiti;
- fattori ambientali;
- condizioni di utilizzo, quali i turni di produzione, il corretto utilizzo, il livello tecnico del personale addetto, i luoghi di utilizzo (aperti o chiusi, umidi o asciutti) ecc.;
- politiche di manutenzione e riparazione: un'adeguata manutenzione può ridurre la durata economica del cespite, una manutenzione diligente può prolungarla, ma non indefinitamente;
- fattori economici o legali che impongono limiti all'uso del cespite.

Inoltre, per ogni tipologia di bene, occorre valutare la destinazione d'uso (istituzionale, commerciale).

A regime sarà opportuno effettuare il calcolo degli ammortamenti con cadenza infrannuale.

Salvo quanto stabilito in relazione ai cespiti acquistati su progetti di ricerca, il criterio ordinario da utilizzare è quello della vita utile dell'immobilizzazione.

Fondo svalutazione crediti

Fatta salva la libera determinazione della quota da accantonare a titolo di svalutazione crediti, sulla base delle specificità che ciascun ateneo riterrà opportuno considerare, per la parte di crediti scaduti si individua una svalutazione differenziata in base ad un criterio crescente all'aumentare del tempo di scadenza e mancato pagamento, come segue:

- Per la parte di crediti scaduti tra 12 e 24 mesi, svalutazione del 10%
- Per la parte di crediti scaduti tra 24 e 36 mesi, svalutazione del 20%
- Per la parte di crediti scaduti da oltre 36 mesi, la svalutazione che deriva da valutazione del Servizio legale di ateneo ovvero dalla probabilità di mancato recupero.

Se il Servizio legale di ateneo valuta che la probabilità di recupero sia inferiore (per esempio 10%) allora la percentuale di svalutazione cambia di conseguenza (per esempio $100\% - 10\% = 90\%$).

Definizione del primo Stato patrimoniale

Il valore delle immobilizzazioni immateriali è calcolato dal momento in cui il bene ha iniziato ad essere utilizzato considerando, ai fini del calcolo dell'ammortamento, per intero il primo esercizio se il bene è stato acquisito entro il 30 giugno ovvero senza considerare il primo esercizio se acquisito successivamente.

Prima del passaggio alla Contabilità economico-patrimoniale è indispensabile una ricognizione di tutti i beni mobili ed immobili (terreni e fabbricati).

Nel caso di proprietà dell'immobile, se non è possibile tenere distinto il valore del terreno, bisogna applicare sul valore complessivo una percentuale forfetaria del 70% e 30% per i fabbricati industriali e 80% e 20% per gli altri (circolare dell'Agenzia delle Entrate 1/E del 19 gennaio 2007).

Tutte le immobilizzazioni di valore storico-artistico non devono essere soggette ad ammortamento.

Nel caso di patrimonio immobiliare valutato in base alla rendita catastale, questa deve essere rivalutata ai fini fiscali (IMU) secondo gli appositi coefficienti.

Patrimonio librario: il criterio da adottare nella valutazione del patrimonio librario è il costo, pertanto esso incide solo sul conto economico. Le collezioni ed i libri di pregio, che non perdono valore nel corso del tempo, vengono iscritti tra le immobilizzazioni al costo d'acquisto o al valore di donazione (scegliere quello inferiore per ciascun cespite) e non

vengono ammortizzate. In caso di mancanza del valore d'acquisto vengono valorizzate in base a perizia effettuata da esperti del settore.

Brevetti: sono da iscriverne in SP solo se suscettibili di sfruttamento economico (in presenza di contratti già sottoscritti di sfruttamento), altrimenti sono da considerarsi costi d'esercizio.

Residui attivi e passivi: preliminare è la determinazione del loro ammontare e la loro corretta collocazione nelle voci di SP. I residui attivi sono crediti o fatture da emettere (in presenza di avviso di fatturazione che, secondo la contabilità finanziaria, generava un accertamento).

I crediti restano in bilancio fino a quando sono potenzialmente esigibili rettificato attraverso apposito fondo svalutazione.

Crediti interni: laddove si operi in regime di bilancio unico, tali crediti non si rilevano in quanto vengono compensati.

Crediti verso studenti: l'iscrizione in bilancio avviene in base al titolo giuridico maturato verso gli studenti (diritto ad esigere). Se all'atto di iscrizione o immatricolazione sorge per l'ateneo il diritto alla riscossione dell'intera contribuzione, il credito seguirà la stessa sorte. In questo caso è opportuno istituire un apposito fondo rischi per far fronte a possibili mancati introiti sulla seconda rata.

Per gli altri crediti bisogna valutare il titolo giuridico sottostante per capire quando matura il diritto. Il credito si rileva quando i corrispettivi sono maturati in base alla sottoscrizione del contratto, alla presentazione delle rendicontazioni o a fine anno con la rilevazione del rateo attivo in base al sistema del costo. In questi casi è opportuno istituire un apposito fondo rischi per far fronte a possibili mancati riconoscimenti delle quote rendicontate.

Residui passivi: sono debiti se è maturato l'obbligo del pagamento, incluse le perenzioni. Tra i debiti sono incluse anche le fatture da ricevere.

Debiti verso il personale: inserire anche gli oneri maturati verso il personale (indennità di risultato, straordinari, contrattazione integrativa, indennità varie e ferie non godute, ecc...).

Nel caso di fornitura di beni o servizi in corso al termine dell'esercizio, i residui passivi sono riconducibili alla voce di debito (o fatture da ricevere) o alla voce fondi per oneri oppure alle riserve vincolate di Patrimonio netto. Qualora si tratti di ordini per cui alla chiusura dell'esercizio non vi sia stata consegna della merce o esecuzione della prestazione essi dovranno inoltre essere indicati per sola memoria nei conti d'ordine.

Laddove sussistano delle quote di avanzo con vincolo di destinazione, queste confluiscono nel Patrimonio Netto vincolato.

Fondi rischi per cause pendenti: va effettuata una valutazione del rischio di soccombenza per ciascuna causa, senza esporre tale dettaglio in nota integrativa per evidenti motivi di opportunità.

Per quanto riguarda gli impegni caduti in perenzione nell'ex cofi, il cui diritto al pagamento non sia ancora estinto, essi confluiranno nelle riserve vincolate del Patrimonio netto che verranno svuotate nel corso degli esercizi successivi in relazione alla trasformazione in costi veri e propri.

Competenza economica: va imputata al momento della contabilizzazione delle singole operazioni; quando ciò non è possibile la rettifica deve essere effettuata a fine esercizio. Ad esempio, per i contratti assicurativi ed i canoni di utilizzo dei beni, la competenza si determina al momento della rilevazione contabile. Si segnala in proposito l'importanza della corretta e precisa indicazione del periodo di riferimento.

Scritture di rettifica o assestamento: tra queste rientrano le fatture da ricevere o da emettere a fine esercizio. Anche gli stessi progetti di ricerca vengono valutati a fine esercizio.

Tutti i contratti che seguono l'anno accademico vanno valorizzati in base al periodo di competenza.

Progetti di ricerca: vanno considerati, ai fini della valutazione dello Stato patrimoniale solo progetti di ricerca finanziati dall'esterno.

I progetti, come detto al punto precedente, vanno valutati a fine esercizio con la metodologia della commessa completata (c.d. cost to cost in U-GOV), ivi inclusi i progetti commerciali.

Per la loro valutazione devono essere tenuti presenti i seguenti criteri:

Costi

- I costi presi in considerazione sono solamente quelli diretti, tra i quali non viene ricompreso il costo del personale dipendente;
- l'eventuale costo per borse di studio/assegni di ricerca relativi alla commessa sono ad essa interamente attribuiti;
- l'eventuale acquisto di cespiti viene imputato alla commessa in base all'ammortamento maturato;
- l'attribuzione dei costi a commessa avviene annualmente fino al completamento della commessa.

Ricavi

Se il ricavo viene rilevato, al momento della fatturazione o dell'acquisizione formale della somma da incassare, indipendentemente dallo stato di avanzamento del progetto, al termine dell'esercizio gli eventuali ricavi (accertamenti nell'ex cofi) registrati in eccedenza rispetto alla quota di costi, sono riscontati negli esercizi successivi fino a completamento della commessa o progetto.

COFOG

I costi riconducibili agli spazi andrebbero correttamente imputati in base alla destinazione d'uso degli spazi stessi. Per i costi di personale, la classificazione puntuale sui codici COFOG sarà effettuata solo a chiusura, benché sia difficile stabilire le percentuali, soprattutto per i professori e/o ricercatori, che al momento non utilizzano un timesheet.

A questo proposito si è ritenuto utile condividere i criteri di classificazione Cofog della spesa per **Docenti, Ricercatori** ed **Immobili**, di seguito riportata.

CRITERI PER LA CLASSIFICAZIONE COFOG DELLA SPESA PER DOCENTI (ART. 5 COMMA 1 DM 21 DEL 16.01.2014):

La spesa viene ripartita sulla base di quanto segue:

- voci di costo considerate: assegni fissi dei docenti, comprensive dei relativi oneri distinto tra tempo pieno e tempo definito.
In mancanza dei dati relativi ai costi dei docenti a tempo pieno e dei docenti a tempo definito, calcolo di un driver (%) (es. numero docenti e/o spesa per matricola tratta dall'applicativo degli stipendi, ecc) da applicare al totale costi docenti.
- applicazione dei limiti previsti dalla Legge 240/2010, distinguendo tra tempo pieno e tempo definito, per attribuire i costi di cui al punto 1 al COFOG 9.4 Sistema universitario e formazione post-universitaria - Istruzione superiore – ed al COFOG 1.04 Ricerca scientifica e tecnologica di base – Ricerca di base:
In via indicativa si propongono i limiti previsti dalla normativa vigente.

<u>DOCENTI</u>		
<u>REGIME</u>	<u>IMPEGNO DIDATTICO(PER COFOG 9.4 – ISTRUZIONE SUPERIORE)</u>	<u>ATTIVITA' DI RICERCA (PER COFOG 1.04 – RICERCA DI BASE)</u>
<u>TEMPO PIENO</u>	<u>350* ORE/ANNO SU 1.500 ORE/ANNO TOTALI = 23.3%</u>	<u>76.7% DETERMINATO IN VIA COMPLEMENTARE</u>
<u>TEMPO DEFINITO</u>	<u>250* ORE/ANNO SU 750 ORE/ANNO TOTALI = 33.3%</u>	<u>66.7% DETERMINATO IN VIA COMPLEMENTARE</u>

*** limite minimo previsto all'art. 6 comma 2 della L. 240/2010; esso è stato considerato quale valore di riferimento**

Il monte orario annuo previsto –art.6 comma 1 L.240/2010 - è pari a 1.500 ore annue per i professori a tempo pieno e 750 ore per i professori a tempo definito.

CRITERI PER LA CLASSIFICAZIONE COFOG DELLA SPESA PER RICERCATORI (ART. 5 COMMA 2 DM 21 DEL 16.01.2014):

La spesa viene ripartita sulla base di quanto segue:

1. voci di costo considerate: assegni fissi dei ricercatori, comprensivi dei relativi oneri distinto tra tempo pieno e tempo definito.
2. In mancanza dei dati relativi ai costi dei ricercatori a tempo pieno e dei ricercatori a tempo definito, calcolo di un driver (%) (es. numero ricercatori e/o spesa per matricola tratta dall'applicativo degli stipendi, ecc) da applicare al totale costi ricercatori
3. applicazione dei limiti previsti dalla Legge 240/2010, distinguendo tra tempo pieno e tempo definito, per attribuire i costi di cui al punto 1 al COFOG 9.4 Sistema universitario e formazione post-universitaria - Istruzione superiore – ed al COFOG 1.04 Ricerca scientifica e tecnologica di base – Ricerca di base:

<u>RICERCATORI TEMPO INDETERMINATO</u>		
<u>REGIME</u>	<u>IMPEGNO DIDATTICO (PER COFOG 9.4 – ISTRUZIONE SUPERIORE)</u>	<u>ATTIVITA' DI RICERCA (PER COFOG 1.04 – RICERCA DI BASE)</u>
<u>TEMPO PIENO</u>	<u>350* ORE/ANNO SU 1.500 ORE/ANNO TOTALI = 23.3%</u>	<u>76.7% DETERMINATO IN VIA COMPLEMENTARE</u>
<u>TEMPO DEFINITO</u>	<u>250*ORE/ANNO SU 750 ORE/ANNO TOTALI = 23.3%</u>	<u>66.7% DETERMINATO IN VIA COMPLEMENTARE</u>

* limite massimo previsto all'art. 6 comma 3 della L. 240/2010; esso è stato considerato quale valore di riferimento

<u>RICERCATORI TEMPO DETERMINATO</u>		
<u>REGIME</u>	<u>IMPEGNO DIDATTICO (PER COFOG 9.4 – ISTRUZIONE SUPERIORE)</u>	<u>ATTIVITA' DI RICERCA (PER COFOG 1.04 – RICERCA DI BASE)</u>
<u>TEMPO PIENO</u>	<u>350* ORE/ANNO SU 1.500 ORE/ANNO TOTALI = 23.3%</u>	<u>76.7% DETERMINATO IN VIA COMPLEMENTARE</u>
<u>TEMPO DEFINITO</u>	<u>200*ORE/ANNO SU 750 ORE/ANNO TOTALI = 26.6%</u>	<u>73.4% DETERMINATO IN VIA COMPLEMENTARE</u>

* limite previsto all'art. 24 comma 4 della L. 240/2010; esso è stato considerato quale valore di riferimento

Il monte orario annuo previsto –art.6 comma 1 L.240/2010 - è pari a 1.500 ore annue per i ricercatori (tempo indeterminato e determinato) a tempo pieno e 750 ore per i ricercatori a tempo definito.

CRITERI PER LA CLASSIFICAZIONE COFOG DELLA SPESA PER ACQUISTO, MANUTENZIONI IMMOBILI E RELATIVE UTENZE (ART. 5 COMMA 9 DM 21 DEL 16.01.2014):

La spesa viene ripartita sulla base di quanto segue:

1. Voci di costo considerate: telefonia, trasmissione dati, energia elettrica, acqua, gas, pulizia, vigilanza e portineria, manutenzione e riparazione fabbricati, manutenzione e riparazione impianti e macchinari, acquisto fabbricati.
2. Mappatura di tutti gli immobili e attribuzione ai relativi locali della destinazione d'uso (escluso le aree comuni come corridoi, bagni, scale ... e le aree esterne quali parcheggi, marciapiedi, giardini ...): ad esempio, aule didattiche, laboratori di ricerca, uffici, studi docenti/ricercatori, alloggi...
3. Attribuzione di un codice Cofog a ciascun locale come riclassificato al punto 2: ad esempio, attribuzione ai locali etichettati come "laboratori" del Cofog 1.04 "Ricerca scientifica e tecnologica di base – Ricerca di base"; alle "aule" del Cofog 9.4 "Sistema universitario e formazione post-universitaria -Istruzione superiore"; agli "alloggi" del Cofog 9.06 "Diritto alla Studio nell'istruzione universitaria - Servizi ausiliari dell'istruzione"; agli "uffici amministrativi" del Cofog 9.08 "Servizi e affari generali per le amministrazioni - Istruzione non altrove classificato", etc...

Data la prevalenza dei docenti a tempo pieno, convenzionalmente, i locali etichettati come "studi docenti/ricercatori" sono stati suddivisi tra:

Cofog 9.4 "Sistema universitario e formazione post-universitaria-Istruzione superiore" per il 23.3% (= 350 ore anno su 1.500 ore anno totali)

Cofog 1.04 "Ricerca scientifica e tecnologica di base – Ricerca di base" per il 76.7%

prendendo come riferimento il limite minimo di impegno didattico previsto per i docenti a tempo pieno dall'art. 6 comma 2 della L. 240/2010.

I locali etichettati come "Biblioteca" sono stati attribuiti per il 50% al Cofog 9.4 "Sistema universitario e formazione post-universitaria -Istruzione superiore" e per il 50% al Cofog 1.04 "Ricerca scientifica e tecnologica di base – Ricerca di base".

4. Calcolo del peso (%) relativo a ciascun Cofog così determinato:
mq relativi a ciascun codice Cofog / mq totali di cui al punto 2
5. Applicazione della % ricavata al punto 4 al totale costi risultante dal punto 1 per avere il costo degli immobili attribuito a ciascun programma sulla base della destinazione d'uso, così come previsto dall'art. 5 comma 9 del DM 21/2014.