

Note Tecniche n. 2

Costituzione e utilizzo di Fondi per rischi e oneri e di Riserve di Patrimonio Netto

14 maggio 2017

Aggiornata al 15 dicembre 2020

Il presente documento, partendo dalle casistiche illustrate del Manuale Tecnico Operativo (in seguito “MTO”) relative ai “Fondi per rischi e oneri” e “Patrimonio Netto”, nonché alla nota tecnica n. 6 del 23 luglio 2020 (Accantonamenti a Fondi per rischi e oneri)¹, alle quali si rimanda per ogni ulteriore aspetto, si pone l’obiettivo di fornire un aggiornamento alle indicazioni già formulate in riferimento alla “Costituzione e utilizzo di Fondi per rischi e oneri e di Riserve di Patrimonio Netto” (nota tecnica n. 2 nella versione del 14 maggio 2017), allo scopo di favorire omogeneità di comportamenti e delle prassi contabili nel sistema universitario.

Le analisi condotte dalla Commissione per la contabilità economico-patrimoniale delle Università (in seguito “Commissione”) sui bilanci degli Atenei, hanno evidenziato la necessità di fornire spunti di riflessione per un migliore approccio ai criteri di redazione dei bilanci con l’obiettivo del rispetto del criterio della competenza economica, della rappresentazione della programmazione nel budget e della determinazione del risultato di esercizio.

Appare, infatti, opportuno evitare alcune rappresentazioni che potrebbero limitare la chiarezza del bilancio e presentare il rischio di non essere coerenti con le disposizioni contenute nel Decreto sui principi contabili per le Università (D.I. n. 19/2014), con i principi OIC ivi richiamati, con la prassi contabile e le indicazioni del MTO.

Peraltro, in termini più generali, la costituzione di Riserve di Patrimonio Netto in conseguenza dei risultati positivi di esercizio e il loro successivo utilizzo nell’ambito di progetti strategici e di sviluppo appare un aspetto particolarmente importante per gli enti *not for profit* e gli Atenei in particolare. Appare, infatti, del tutto naturale il fatto che, assicurato un livello di solidità patrimoniale adeguato a presidiare rischi futuri e

¹ Predisposta all’esito delle risultanze emerse dal monitoraggio sui bilanci delle Università relativamente agli esercizi dal 2016 al 2018.

garantire il finanziamento degli investimenti, gli Atenei programmino l'utilizzo degli utili di esercizio maturati nello sviluppo delle attività istituzionali di didattica, ricerca e terza missione.

Costituzione di Fondi rischi e oneri tramite accantonamenti

Il MTO, in linea con i principi OIC applicabili, prevede la possibilità di accantonare Fondi per rischi e oneri (voce B del passivo dello schema di stato patrimoniale), per coprire costi di competenza dell'esercizio ma a manifestazione finanziaria futura che abbiano le seguenti caratteristiche:

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

Lo stesso MTO spiega che non è, invece, ammissibile la costituzione di fondi rischi privi di giustificazione economica, ovvero per coprire rischi e oneri generici, ovvero per rilevare passività potenziali ritenute meramente possibili, ma per le quali non è possibile stimare in modo attendibile il loro ammontare o determinare con altrettanta attendibilità la probabilità della loro manifestazione o per accantonare risorse in previsione di costi o minori ricavi di competenza di esercizi successivi.

In alcuni casi nei bilanci 2015, nonché nei bilanci 2016/2018, gli accantonamenti (in genere voce B-XI dello schema di conto economico) sono stati effettuati a fronte di:

- rischi di riduzione futura di fondi pubblici;
- spese future per il personale tecnico-amministrativo;
- spese future per la realizzazione del Piano Strategico;
- spese future per attività di ricerca;
- rischi di restituzione fondi;
- spese future per il personale docente.

Tali descrizioni possono indurre a ritenere che gli oneri corrispondenti non siano conformi alle caratteristiche e ai presupposti necessari per rilevare gli accantonamenti previsti dai principi OIC e illustrati dal MTO. Questi accantonamenti, quindi, potrebbero incidere nella determinazione del risultato dell'esercizio, riducendolo, in applicazione di una tecnica in contrasto con il principio di competenza economica su cui si fonda la contabilità economico-patrimoniale.

La circostanza è in gran parte emersa anche dal monitoraggio effettuato sui bilanci 2016/2018 e in molti casi permangono analoghe perplessità sull'appropriatezza, rispetto all'applicazione corretta dei principi contabili, di molti accantonamenti a fondi rischi ed oneri che sembrano essere per lo più legati alla realizzazione di politiche di bilancio volte alla mera riduzione del risultato di esercizio.

La puntuale illustrazione nella nota integrativa degli accantonamenti rilevati e dei fondi conseguentemente istituiti e/o alimentati è fondamentale al fine del rispetto della necessaria chiarezza del bilancio e della conformità della determinazione del risultato dell'esercizio, anche a vantaggio del lettore del bilancio e degli altri soggetti a cui il documento è destinato (art. 2 principi e postulati – *utilità del bilancio per destinatari*). Infatti, anche il semplice inserimento di accantonamenti e il connesso stanziamento di fondi rischi e oneri in assoluta coerenza con i principi, per i quali, tuttavia, in nota integrativa non siano fornite adeguate motivazioni o vengano date spiegazioni sintetiche tali da non consentire immediatamente di comprendere le ragioni dello stanziamento e l'idoneità del relativo ammontare, potrebbe indurre i destinatari a valutazioni errate nell'analisi del bilancio.

Il bilancio è, infatti, il principale strumento di comunicazione della situazione economica, finanziaria e patrimoniale di un soggetto giuridico e come tale riveste un'importanza strategica per gli *stakeholders*. In tale prospettiva, con la nota tecnica n. 6 del 23 luglio 2020 (Accantonamenti a Fondi per rischi e oneri) è stato offerto un quadro sistematico attinente alle fattispecie più rilevanti relativamente al trattamento contabile e alle modalità di iscrizione in bilancio dei fondi per rischi e oneri e delle correlate variazioni incrementative (accantonamenti) e decrementative (utilizzi).

Costituzione di Riserve di Patrimonio Netto

Apparentemente diverso, ma in realtà solo per gli effetti della rappresentazione patrimoniale, è il caso degli accantonamenti a Riserve di Patrimonio Netto (voci A-II e A-III del passivo dello schema di stato patrimoniale), e non a Fondi rischi e oneri, prima della determinazione e approvazione del risultato di esercizio e/o la costituzione di nuove Riserve di Patrimonio Netto.

Occorre, infatti, ricordare che il Patrimonio Netto (fatto salvo quanto concerne gli apporti a fondi di dotazione e a fondi *endowment*²) può essere movimentato solo da destinazioni dei Risultati di esercizio effettuati in seguito a delibera del Consiglio di Amministrazione dell'Ateneo, mentre non può essere movimentato da accantonamenti prima della determinazione del risultato dell'esercizio, il cui effetto sarebbe quello di ridurre l'ammontare.

Anche in questo caso, dal punto di vista economico, il risultato di esercizio verrebbe rappresentato in misura ridotta, effetto solo in parte mitigato dalla movimentazione delle voci patrimoniali di destinazione che anticipano il momento in cui il risultato di esercizio trova rappresentazione nelle poste ideali di Patrimonio Netto. Questo

²I fondi *endowment* sono diversi dai fondi di dotazione, sebbene la traduzione letterale sia la stessa. I fondi di dotazione sono l'equivalente del capitale sociale, cioè fondi versati all'atto della costituzione dell'Ateneo da parte del fondatore, mentre i fondi *endowment*, sono quelli donati all'Ateneo già esistente da parte di un terzo con un vincolo di destinazione/utilizzo.

comportamento, rispetto alla correttezza del bilancio, appare più grave rispetto a quello precedentemente illustrato. Infatti, se il primo può essere classificato come eccesso di prudenza e violazione del principio della competenza economica, in questo caso si agisce direttamente in maniera scorretta e distorsiva sul Patrimonio Netto alterandone la grandezza.

In alcuni casi, nelle analisi dei bilanci 2015 degli Atenei, è emersa la costituzione, o l'incremento, prima della determinazione dell'utile, di Fondi di Patrimonio Netto vincolati per spese future, Riserve vincolate da terzi, Riserve vincolate dagli organi istituzionali, attraverso accantonamenti prima della determinazione del risultato di esercizio e, conseguentemente, la loro rilevazione tra i costi del conto economico. Il fenomeno, seppure in misura notevolmente minore, permane anche nelle rilevazioni del monitoraggio 2016/2018.

Pur comprendendo le cautele degli amministratori di fronte alla difficile determinazione dei valori del primo bilancio immediatamente successivo al passaggio dalla contabilità finanziaria (nel seguito per brevità "COFI") a quella economico patrimoniale (nel seguito per brevità "COEP"), tali comportamenti non sono coerenti con le norme vigenti sui principi di redazione del bilancio, considerando il tempo trascorso dall'adozione della COEP da parte degli Atenei.

Al termine dell'esercizio, in sede di approvazione del bilancio e dopo la delibera del Consiglio di Amministrazione, l'utile maturato (A-III-1 Risultato di esercizio), in assenza di specifica destinazione, confluisce nelle Riserve di Patrimonio Netto non vincolato.

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

A-III-1) Risultato di esercizio 1	A	A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	Euro 4 mln
-----------------------------------	---	---	------------

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

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

A-III-1) Risultato di esercizio 1	A	A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico	Euro 4 mln
-----------------------------------	---	--	------------

Si evidenzia che rientra nella facoltà degli organi stabilire la destinazione anche in una fase successiva alla delibera di approvazione del bilancio. Ciò comporterà, ove ricorra il caso, la redazione della seguente scrittura da effettuarsi nel corso dell'anno in cui si

concretizza la delibera di destinazione del Consiglio di Amministrazione, non necessariamente legata alla fase di approvazione del bilancio:

A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	A	A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico	Euro 4 mln
---	---	--	------------

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

Utilizzo delle Riserve di Patrimonio Netto

Le Riserve di Patrimonio Netto generate in conseguenza della formazione dei risultati in esercizi vigente la COEP e della loro destinazione deliberata dagli organi non possono alimentare i ricavi del conto economico trattandosi di risorse che hanno già partecipato alla gestione economica dell'ente, essendo il risultato di sintesi scaturente dalla contrapposizione di ricavi e costi di esercizi passati.

Costituiscono eccezione a tale principio unicamente le riserve iscritte nel Patrimonio Netto in conseguenza dell'impianto della contabilità economico patrimoniale che derivano dalla riclassificazione dell'ultimo conto consuntivo derivante dalla contabilità finanziaria (COFI) e così sono state rappresentate nello stato patrimoniale iniziale. La *ratio* di tale impostazione transitoria poggia sul fatto che tali risorse, c.d. ex COFI, non hanno mai generato ricavi, cioè non hanno mai partecipato al processo di produzione della ricchezza economica delle Università. Queste sussistono solo in ragione della loro provenienza nel passaggio dalla contabilità finanziaria COFI alla COEP (su cui la Commissione si è già espressa), in linea con gli indirizzi del D.I. n. 925/2015 e attraverso una rappresentazione contabile distinta.

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

Le Riserve di Patrimonio Netto da utili in COEP, come chiarito nella relazione illustrativa al D.I. n. 925/2015 sugli schemi di budget economico e degli investimenti e nel MTO, possono costituire, in sede di budget autorizzatorio, fonte di copertura delle previsioni di budget economico (oltre che degli investimenti), tenuto conto della voce specifica prevista nello schema denominata "Utilizzo di riserve di patrimonio netto derivanti dalla contabilità economico patrimoniale", prima della voce del risultato a pareggio.

Tali Riserve di Patrimonio Netto da utili in COEP non possono essere, allo stesso tempo, rappresentate nel conto economico, fra i ricavi, sia nella fase di stesura del

budget, sia nella fase di redazione del bilancio di esercizio. Ciò in quanto l'utilizzo delle Riserve di Patrimonio Netto in sede di budget (iniziale e/o in variazione) prima, e in sede di gestione delle risorse poi, ha il solo scopo di garantire lo svolgimento della gestione in equilibrio autorizzatorio *ex ante*. La rilevazione contabile per dimostrazione dell'impiego, della risorsa di patrimonio avverrà – in base alle decisioni degli organi – solo *ex post*, cioè a consuntivo, dopo l'approvazione del bilancio di esercizio e a valle della proposta di destinazione del risultato di esercizio maturato effettivamente, con apposita delibera da parte degli organi istituzionali (a liberazione della riserva in caso di utile d'esercizio o a copertura dell'eventuale perdita programmata in budget e poi effettivamente realizzata, in tutto, in parte o addirittura in misura superiore in base all'effettiva entità del risultato negativo).

Tale comportamento è perfettamente coerente con la possibilità di impiegare poste patrimoniali nella programmazione economica della gestione in sede di budget, per dare l'evidenza della capacità di copertura da parte dell'Ateneo con proprie risorse. Tale procedura costituisce, quindi, modalità ordinaria di governo della gestione dell'Ateneo.

Anche in questo caso, sia in sede di illustrazione del budget nell'apposita nota, sia in sede di illustrazione del bilancio di esercizio nella nota integrativa e nella relazione, dovranno essere forniti elementi di chiarimento che possano far comprendere esattamente le motivazioni della scelta, l'impostazione generale e l'eventualità di presenza di condizioni strutturali che comportino l'utilizzazione dello strumento.

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

Infatti, il Consiglio di Amministrazione può liberamente porre vincoli all'utilizzo di Riserve Libere di Patrimonio Netto per la realizzazione di obiettivi considerati strategici o comunque per porre, in generale, altre condizioni al loro impiego, fermo restando, evidentemente, il rispetto di altri vincoli fissati da disposizioni normative per il controllo della spesa (fabbisogno finanziario, turnover ecc.).

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

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

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

Le scritture potrebbero essere, rispettivamente, le seguenti:

A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	A	A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico	Euro XX mln
---	---	--	-------------

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

A-III-2) Riserve ex COFI da Situazione Patrimoniale Iniziale	A	A-II-2) Riserva ex COFI vincolata di PN per investimenti	Euro XX mln
--	---	--	-------------

La trasparenza e tracciabilità delle poste costituenti le Riserve di Patrimonio Netto può risultare di fondamentale importanza rispetto alla gestione delle risorse da destinare al finanziamento del budget.

Utilizzo delle Riserve di Patrimonio Netto a copertura degli investimenti

Per le Università considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, tenute alla predisposizione di un bilancio unico di Ateneo di previsione annuale e triennale autorizzatorio, le Riserve di Patrimonio Netto di origine COFI e/o COEP, durante la vigenza della COEP, possono essere destinate anche alla copertura di interventi per la realizzazione degli investimenti e in tale caso costituiscono risorse di copertura, cioè fonti per risorse proprie, del budget degli investimenti (D.I. 925/2015, allegato 2 – schema di budget degli investimenti; B) fonti di finanziamento; III) risorse proprie).

Tali risorse, che vanno a sostenere e a dare copertura ai piani di investimento degli Atenei che effettivamente si realizzano negli esercizi in cui è vigente la COEP (quindi non si tratta degli investimenti che già sono stati realizzati vigente la COFI che hanno avuto la loro rappresentazione in sede di impianto dello stato patrimoniale), devono essere vincolate allo scopo e permangono in tale specifica condizione nelle fasi di seguito elencate:

- per tutta la durata del periodo in cui l'investimento programmato e deliberato si realizza in concreto;
- per il successivo periodo del suo ammortamento a partire dall'entrata in funzione del bene;
- fino ad esaurimento del processo di ammortamento nella gradualità illustrata nel prosieguo di questa nota tecnica.

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

In caso di investimenti che si realizzano, integralmente, senza fare ricorso a risorse proprie, ma attraverso l'impiego di contributi da terzi finalizzati e di risorse da indebitamento (D.l. 925/2015, allegato 2 – schema di budget degli investimenti; B) fonti di finanziamento; I) contributi da terzi finalizzati in conto capitale e/o conto impianti; II) risorse da indebitamento), non occorre procedere al vincolo delle Riserve di Patrimonio Netto. Ciò in quanto la necessità di assicurare la copertura e al contempo la liquidità viene garantita dall'introito effettivo del finanziamento oneroso e/o del contributo a fondo perduto finalizzato e la copertura dell'onere degli ammortamenti costituirà una esigenza della programmazione economica del budget in equilibrio per i vari esercizi (ovviamente nel caso di contributi a fondo perduto si realizzerà il procedimento di sterilizzazione economica del costo attraverso il sistema del rilascio graduale dei risconti passivi).

Laddove la realizzazione dell'investimento si realizzi in parte con l'utilizzazione di risorse proprie e in parte con l'impiego di contributi da terzi finalizzati (anche derivanti da progetti e programmi di ricerca finanziata) e risorse da indebitamento, per la parte corrispondente al valore delle risorse proprie occorrerà operare il vincolo delle riserve.

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

In questo caso, tuttavia, al fine di garantire l'esistenza della necessaria liquidità per la realizzazione dell'acquisto, in sede di programmazione l'Ateneo dovrà dimostrare l'esistenza di risorse sufficienti fra le proprie disponibilità liquide che possano essere impiegate allo scopo, senza alterare le normali condizioni di fabbisogno legate alla gestione corrente e agli altri investimenti programmati e dandone adeguata indicazione e commento nella nota illustrativa del budget degli investimenti.

La rappresentazione contabile dell'operazione presuppone la realizzazione di scritture che consentano l'evidenza dell'esistenza delle riserve vincolate le quali potranno progressivamente essere liberate in coerenza con il piano di ammortamento. In sostanza, alla fine di ciascun esercizio, dopo l'approvazione del bilancio da parte del Consiglio di Amministrazione, il valore della riserva vincolata si ridurrà tornando a confluire fra le riserve libere del Patrimonio Netto per l'ammontare corrispondente all'ammortamento imputato al conto economico dell'esercizio. In nessun caso questo valore, nella fase di svincolo, transiterà dal conto economico, dando unicamente luogo a una permutazione all'interno delle voci del Patrimonio Netto.

Le scritture esemplificative potrebbero essere le seguenti:

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

A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	A	A-II-2) Riserva vincolata di PN per investimenti	Euro 5 mln
---	---	--	------------

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

A-II-2) Immobilizzazioni materiali	A	D-9) Debiti verso fornitori	Euro 5 mln
------------------------------------	---	-----------------------------	------------

- ammortamento 20% valore acquisto bene strumentale esercizio 1:

X-2) Ammortamento Immobil.ni materiali	A	A-II-2) Fondo ammortamento Immobilizzazioni materiali	Euro 1 mln
--	---	---	------------

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

A-II-2) Riserva vincolata di PN per investimenti	A	A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	Euro 1 mln
--	---	---	------------

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

A-II) Patrimonio vincolato

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

A-III) Patrimonio non vincolato

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

I principi esposti portano a sviluppare ulteriori considerazioni in ordine al trattamento delle riserve vincolate che già esistono nel Patrimonio Netto in conseguenza delle attività di investimento poste in essere dagli Atenei nei periodi COEP che già hanno

seguito le indicazioni illustrate nel Manuale Tecnico Operativo, nella presente nota tecnica e nelle risposte ai quesiti pubblicate nel sito ministeriale, oppure che si sono ispirati a differenti criteri.

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

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

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

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

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

A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	A	A-II-2) Riserva vincolata di PN per investimenti	Euro 100 mln
- all'atto dell'acquisto del bene immobile nell'esercizio 2019			
A-II-2) Riserva vincolata di PN per investimenti	A	A-II-2) Riserva vincolata di PN per immobile XY	Euro 50 mln
A-II-2) Immobilizzazioni materiali (fabbricato)	A	D-9) Debiti verso fornitori	Euro 40 mln

A-II-2) Immobilizzazioni materiali (terreno)	A	D-9) Debiti verso fornitori	Euro 10 mln
--	---	-----------------------------	-------------

- ammortamento 3% valore acquisto bene immobile parte fabbricato esercizio 2019:

X-2) Ammortamento Immob.ni materiali (fabbricati)	A	A-II-2) Fondo ammortamento Immobilizzazioni materiali (fabbricati)	Euro 1,2 mln
---	---	--	--------------

- all'atto dell'approvazione del bilancio dell'esercizio 2019, si dà luogo alla liberazione della riserva:

A-II-2) Riserva vincolata di PN per immobile XY	A	A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	Euro 1,2 mln
---	---	---	--------------

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

A-II-2) Riserva vincolata di PN per immobile XY	A	A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	Euro 10 mln
---	---	---	-------------

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

A-II) Patrimonio vincolato

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

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

A-III) Patrimonio non vincolato

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

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

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

Alcuni esempi sulle modalità di utilizzo delle voci di Patrimonio Netto

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

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

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

A-III-1) Risultato di esercizio 1	A	A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico	Euro 10 mln
-----------------------------------	---	--	-------------

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

CASO A

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

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

La rilevazione contabile sarà effettuata con le seguenti modalità:

A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico	A	A-III-1) Risultato di esercizi (perdita)	Euro 10 mln
--	---	--	-------------

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

A-II) Patrimonio vincolato

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

A-III) Patrimonio non vincolato

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

CASO B

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

Dal momento che la gestione dell'esercizio 2 ha potuto assorbire anche le attività poste effettivamente in essere per cui era stata costituita la riserva vincolata "piano strategico", il vincolo per l'ammontare di euro 6 mln può venire meno e la stessa riserva "liberata" per lo stesso ammontare, mediante riclassifica nelle poste di patrimonio non vincolato. Di conseguenza, la Riserva di Patrimonio Netto vincolata alla realizzazione del piano strategico residuerà per euro 4 mln.

La scrittura di "svincolo", da effettuarsi nell'anno 3, dopo la delibera del Consiglio di Amministrazione, è la seguente:

A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico	A	A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	Euro 6 mln
--	---	---	------------

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

La scrittura, da effettuarsi nell'anno 3 dopo la delibera del Consiglio di Amministrazione, sarà quindi:

A-III-1) Risultato di esercizio 2	A	A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	Euro 3 mln
-----------------------------------	---	---	------------

Quindi la situazione del Patrimonio Netto, dopo le scritture derivanti dalle delibere del Consiglio di Amministrazione nel corso dell'anno 3, assunte a valere sulla situazione patrimoniale del bilancio dell'esercizio 2, sarà la seguente:

A-II) Patrimonio vincolato

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

A-III) Patrimonio non vincolato

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

CASO C

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

A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	A	A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico	Euro 3 mln
---	---	--	------------

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

A-II) Patrimonio vincolato

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

A-III) Patrimonio non vincolato

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

CASO D

E' opportuno segnalare che la rappresentazione dell'eliminazione del vincolo sulla riserva destinata al "piano strategico" dopo la conclusione dell'esercizio 2, prescinde dalla capienza o meno del risultato di esercizio del medesimo esercizio 2 che potrebbe anche essere in perdita, ma deriva unicamente dall'effettivo realizzo delle attività del

piano strategico in argomento; cioè con la conclusione della gestione dell'esercizio, se hanno avuto effettivo sviluppo le attività programmate nel budget autorizzatorio con utilizzo delle riserve vincolate allo scopo, si rende necessario agire contabilmente rilevando lo svincolo della riserva (parziale o totale in ragione dell'avanzamento o realizzazione del piano), come nel caso B, o l'utilizzo per copertura della perdita, come nel caso A.

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

Le scritture, da effettuarsi nell'anno 3, dopo la delibera del Consiglio di Amministrazione di approvazione del bilancio dell'esercizio 2, saranno quindi:

liberazione di parte della riserva dal vincolo

A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico	a	A-III-2) Risultati di esercizi precedenti	Euro 9 mln
--	---	---	------------

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

A-II-2) Riserva vincolata di PN per realizzazione Piano Strategico	a	A-III-1) Risultato di esercizi (perdita)	Euro 1 mln
--	---	--	------------

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

A-II) Patrimonio vincolato

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

A-III) Patrimonio non vincolato

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

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