

Francesca Lombardi

Dipartimento di Ingegneria dell'Energia, dei Sistemi, del Territorio e delle

Costruzioni

Università di Pisa

## **Il sistema contabile del comparto universitario - evoluzione normativa e riflessi organizzativi e contabili**

### ***Evoluzione normativa***

Per comprendere le implicazioni dell'attuale impianto contabile delle Università, è opportuno analizzare l'evoluzione normativa in tema di contabilità all'interno del comparto universitario.

Si possono distinguere due macro-periodi:

- ante 1980
- post 1980.

Prima del 1980, la normativa vigente riguardante il sistema universitario risale agli anni '30: la gestione degli atenei è caratterizzata da un forte accentramento delle funzioni amministrative e contabili negli organi centrali, affiancati da un certo numero di Istituti, che presentano una scarsa autonomia esclusivamente dal lato della spesa. In questa fase le Università presentano un bilancio unico redatto in termini di competenza finanziaria.

Nel 1980 viene emanato il DPR 382, che prevede la successiva emanazione di un decreto attuativo che dovrà stabilire le norme relative alla redazione del bilancio per gli Atenei.

Il decreto attuativo sarà il DPR 371/1982, che stabilisce l'adozione per le Università di un bilancio finanziario di competenza, affiancata dall'adozione di un bilancio di cassa per i Dipartimenti.

Il criterio della competenza finanziaria è basato sul principio della registrazione delle entrate che si ha diritto a riscuotere e delle uscite che ci si è impegnati a erogare; in sostanza la contabilità finanziaria costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione.

La contabilità finanziaria rileva le obbligazioni, attive e passive, gli incassi ed i pagamenti riguardanti tutte le transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica, anche se non determinano flussi di cassa effettivi.

Il criterio della competenza per cassa fa, invece, riferimento esclusivo alle riscossioni e pagamenti, in sostanza ai movimenti di Tesoreria.

Con l'emanazione della Legge 168/1989, l'articolo 7 stabilisce *“Le Università possono adottare un Regolamento di Ateneo per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità anche in deroga alle norme dell'ordinamento contabile dello Stato e degli Enti pubblici, ma comunque nel rispetto dei relativi principi.”*. La legge 168 sancisce l'autonomia degli Atenei, laddove viene riconosciuta la possibilità di derogare alle norme della contabilità di Stato, fino ad allora applicate a tutto il sistema universitario. Nella realtà la maggior parte degli Atenei ha continuato ad adottare la tradizionale contabilità finanziaria (competenza giuridica).

La Legge finanziaria 2007 - Legge n. 296/2006, all'articolo 1 comma 81 stabilisce *“Entro sei mesi dall'entrata in vigore della presente legge, con provvedimento del Ministero dell'economia e delle finanze (...) sono stabilite, a fini di monitoraggio, le modalità per introdurre in tutte le amministrazioni pubbliche criteri di contabilità economica, nonché i tempi, le modalità e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica da parte degli enti pubblici, delle regioni e degli enti locali dei bilanci standard e dei dati di contabilità.”* Per quello che riguarda in modo specifico il sistema universitario, le Linee Guida del Governo (ottobre 2008) indicano chiaramente che la strada da seguire sarà il passaggio alla contabilità economico-patrimoniale.

La Legge 196/2009 prevede all'art. 2 un sistema di contabilità finanziaria, affiancato, con soli fini conoscitivi, da un sistema di contabilità economico-patrimoniale.

L'ultimo intervento sul sistema di contabilità adottato dal sistema universitario discende direttamente dalla Legge 240/2010, che all'art. 5 *“Delega in materia di interventi per la qualità e l'efficienza del sistema universitario”* prevede una delega esplicita al Governo ai fini dell'emanazione di decreti legislativi finalizzati a riformare il sistema universitario per il raggiungimento di obiettivi, esplicitati nella legge stessa; in particolare, per quanto riguarda gli obiettivi l'art. 5 comma 1 lettera b) *“revisione della disciplina concernente la contabilità, al fine di garantirne coerenza con la programmazione triennale di ateneo, maggiore trasparenza ed omogeneità, e di consentire l'individuazione della esatta condizione patrimoniale dell'ateneo e dell'andamento complessivo della gestione; previsione di meccanismi di commissariamento in caso di dissesto finanziario degli atenei;”* e per quanto concerne i principi e criteri direttivi l'art. 5 comma 4 lettera a) *“introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio*

*consolidato di Ateneo sulla base dei principi contabili e schemi di bilancio stabiliti e aggiornati dal Ministero, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la conferenza dei rettori delle università italiane (CRUI), garantendo, al fine del consolidamento e del monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche, la predisposizione di un bilancio preventivo e di un rendiconto in contabilità finanziaria, in conformità alla disciplina adottata ai sensi dell'art. 2, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196;”.*

Il decreto legislativo emanato in attuazione della delega è il n.18/2012 “Introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato nelle università a norma dell'art. 5, comma1, lettera b), e 4, lettera a), della legge 30 dicembre 2010, n. 240”.

Il principio della competenza economica, su cui si fonda il sistema economico-patrimoniale, è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che stabilisce che *“l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)”*

### ***Riflessi della normativa sui bilanci e sull'organizzazione***

Data l'evoluzione normativa precedentemente illustrata, risulta evidente un duplice cambio di rotta da parte degli organi statali di governo in materia di sistema contabile universitario: fino al 1989 lo schema di bilancio è rigido per tutti gli atenei e si sostanzia in un bilancio finanziario di competenza; a seguito dell'emanazione della legge 168/89, che riconosce l'autonomia didattica, scientifica, organizzativa, finanziaria e contabile agli Atenei e autonomia finanziaria e di spesa ai dipartimenti, che redigono un proprio bilancio di previsione e un proprio conto consuntivo, che si aggiungono al bilancio di previsione e al conto consuntivo redatto a livello di amministrazione centrale.

La legge 240/2010 sancisce, sostanzialmente, il ritorno al bilancio unico, anche se con forme e modalità diverse rispetto al passato: la prima conseguenza visibile di questo cambiamento è la trasformazione dei dipartimenti da centri autonomi di spesa a centri di responsabilità con autonomia gestionale.

Le motivazioni di questo “ritorno al passato” vanno ricercate nella situazione socio economica del sistema paese, che determina il cambiamento degli obiettivi prefissati dal governo centrale: mentre in passato l'obiettivo principale era il controllo puro e

semplice della spesa (controllo quantitativo), ossia il controllo dei flussi finanziari che si sostanziano nelle riscossioni e nei pagamenti (contabilità finanziaria), e che poteva attuarsi anche riconoscendo una certa autonomia ai singoli atenei nella rappresentazione dei dati finanziari, oggi l'obiettivo principale è il controllo di gestione.

Le ragioni di questo cambiamento di prospettiva hanno una duplice origine: da un lato l'aumento, in alcuni casi incontrollato, della spesa pubblica; dall'altro il sorgere di situazioni di grave difficoltà finanziaria all'interno del sistema universitario.

Un primo tentativo di monitoraggio della spesa è rappresentato dall'introduzione del Sistema Informativo Operazioni Enti Pubblici - SIOPE, che ha però il grave limite di monitorare i dati solo nel momento del pagamento/riscossione, quindi solo dal lato dei movimenti di cassa.

L'introduzione di un sistema economico patrimoniale per gli atenei permette di rappresentare i risultati della gestione, attraverso la redazione del conto economico, risponde ai principi di trasparenza e chiarezza dei bilanci ed è in grado di illustrare la consistenza patrimoniale dell'ateneo, attraverso la redazione dello stato patrimoniale.

La capacità di questo nuovo sistema di fotografare in modo chiaro e inequivocabile la situazione economica e patrimoniale degli atenei ha una grande utilità nei rapporti con i terzi, che sono, così, in grado di verificare la affidabilità e solidità economico-finanziaria dell'ateneo con cui hanno rapporti.

### ***Il sistema contabile ex Dlgs 18/2012 - raffronto con il precedente***

Il Dlgs n. 18/2012, emanato in attuazione dell'art. 5 della Legge 240/2010 dà una chiara definizione dell'impianto contabile degli atenei; in tema di bilanci gli atenei devono presentare:

- bilancio unico di ateneo di previsione annuale autorizzatorio;
- bilancio unico di ateneo di previsione triennale;
- bilancio unico di ateneo di esercizio;
- bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri enti controllati con o senza titoli partecipativi;
- bilancio preventivo unico di ateneo non autorizzatorio e rendiconto unico di ateneo in contabilità finanziaria.

Il bilancio unico di ateneo di previsione annuale ha funzione autorizzatoria, nel rispetto dei principi di contabilità pubblica, secondo i quali le spese possono essere autorizzate

solo nel caso in cui abbiano la necessaria copertura finanziaria; è composto dal budget economico e dal budget degli investimenti.

La redazione del bilancio unico di ateneo di previsione annuale autorizzatorio risente dell'articolazione organizzativa interna dell'Ateneo: i centri di responsabilità dotati di autonomia gestionale (es. i Dipartimenti) dispongono di un budget economico e degli investimenti autorizzatorio.

Il bilancio unico di ateneo di previsione triennale, composto anch'esso dal budget economico e dal budget degli investimenti, ha lo scopo di garantire la sostenibilità di tutte le attività nel medio periodo.

Il bilancio unico di ateneo di esercizio è redatto con riferimento all'anno solare ed è composto da stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, nota integrativa e ha allegata una relazione sulla gestione e deve essere approvato entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento.

Il bilancio preventivo unico di ateneo non autorizzatorio e rendiconto unico di ateneo in contabilità finanziaria deve essere approvato contestualmente al bilancio unico di ateneo di previsione annuale autorizzatorio e al bilancio unico di ateneo di previsione triennale entro il 31 dicembre dell'anno precedente all'esercizio di riferimento.

Lo strumento per la redazione dei bilanci previsti dalla legge 240/2010 è costituito dal sistema di contabilità economico-patrimoniale, affiancato da un sistema di contabilità analitica e da un sistema di contabilità finanziaria.

La contabilità economico-patrimoniale, in breve contabilità generale, ha come obiettivo la dimostrazione del risultato della gestione, è un sistema finalizzato alla rilevazione della dimensione economico-finanziaria delle operazioni di gestione sulla base di rilevazioni svolte secondo un metodo preciso detto "partita doppia". La caratteristica principale della partita doppia è rappresentata da una costante uguaglianza degli addebitamenti e degli accreditamenti effettuati in due distinte serie di conti, quelli finanziari e quelli economici.

Nel sistema del capitale e del risultato economico, i fatti di gestione sono esaminati sotto un duplice profilo:

- quello finanziario, relativo ad entrate ed uscite di denaro in cassa e ad incrementi o decrementi di debiti e crediti;
- quello economico, relativo a variazioni di costi e ricavi e a variazioni di capitale netto.

La contabilità generale è orientata prevalentemente alla comunicazione esterna, ossia è utile per fornire agli interlocutori del sistema i dati loro necessari per effettuare una valutazione sullo stato di salute dell'Ateneo, attraverso il conto economico e lo stato patrimoniale: nel conto economico vengono registrati i costi - componenti negativi di reddito - e i ricavi - componenti positivi di reddito- e fornisce indicazioni circa la capacità di creare ricchezza; nello stato patrimoniale vengono esposte le immobilizzazioni, attive e passive, ossia i componenti del patrimonio dell'Ateneo, da cui si può rilevare il tasso di indebitamento e, quindi, la solidità dell'Ateneo.

La contabilità analitica è la contabilità dei costi, costituisce un supporto alla contabilità generale e fornisce informazioni sulla natura della spesa; i destinatari dei risultati sono interni alla struttura.

Le funzioni fondamentali della contabilità analitica sono:

- misurazione dell'efficienza, intesa come capacità di “produrre” un dato ammontare di beni o servizi con il minimo impiego di risorse;
- supporto informativo in situazioni decisionali basate su un giudizio di convenienza - per esempio la valutazione e il confronto tra la “redditività” di diverse attività;
- programmazione e controllo di gestione, ossia la possibilità di definire standard necessari al sistema per raggiungere determinati obiettivi prefissati;
- valutazioni di bilancio, per esempio la determinazione delle quote di ammortamento.

La contabilità finanziaria ha come obiettivo l'autorizzazione della spesa e il controllo dei flussi finanziari, si muove tramite impegni e accertamenti e deriva dalla contabilità pubblica.

Nel sistema attuale la contabilità finanziaria è collegata a un sistema di rilevazione dei costi, il sistema SIOPE, e pertanto non la si può definire “pura”.

Il sistema contabile precedente era fondato essenzialmente sulla contabilità finanziaria, anche se prevedeva, al suo interno, alcuni elementi derivati dalla contabilità economico-patrimoniale, come la redazione dello stato patrimoniale. I dati forniti da questo sistema contabile non permettevano, in ogni caso, di avere una dimostrazione immediata del risultato dell'attività di Ateneo, che era possibile solo attraverso operazioni di riconciliazione tra dati forniti in modo disomogeneo.

Il sistema attuale permette, nello specifico, di migliorare l'informazione relativa agli effettivi costi di gestione, poiché consente di individuare i costi “diretti”, cioè quei costi che si possono imputare in maniera univoca alle singole attività - nello specifico la

didattica, la ricerca, l'assistenza - e i costi indiretti, cioè quei costi che attengono in modo indistinto a tutta l'attività (per esempio le spese di riscaldamento) permettendo anche un raffronto tra i costi effettivi e i cosiddetti costi standard al fine di migliorare l'efficienza della gestione.

Nella pratica, il sistema introdotto dal Dlgs 18/2012 permette anche la rendicontazione di progetti, per esempio i progetti europei, con il metodo "full cost", ossia del costo pieno o costo totale, che è dato dai costi fissi e dai costi variabili imputati al progetto, intendendosi per costi fissi i costi che non variano al variare della produzione e per costi variabili i costi che variano al variare della produzione.