



UNIVERSITÀ
DI PAVIA

Il bilancio unico e la contabilità privatistica

Emma Varasio

***Dalla Legge 240 alla "nuova" Università
Desenzano del Garda, 17-19 settembre 2015***



UNIVERSITÀ
DI PAVIA

I punti di rilievo

- **Il processo di riforma**
- **Criticità e problemi aperti**
- **Il bilancio unico**
- **Governance, programmazione e controllo**



UNIVERSITÀ
DI PAVIA

Il processo di riforma



Le esigenze del sistema-Paese

- Spending review
- Competizione internazionale
- Maggiore consapevolezza della performance da parte della governance e del management locali e centrali
- Maggiore trasparenza sui risultati raggiunti



Nuovi strumenti

Legge di contabilità e finanza pubblica – L. 196/2009

Art 1 – Principi di coordinamento: 1. Le amministrazioni pubbliche:

- concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica sulla base dei principi fondamentali dell'**armonizzazione dei bilanci pubblici** e del coordinamento della finanza pubblica, e ne condividono le conseguenti responsabilità.



UNIVERSITÀ
DI PAVIA

La riforma universitaria

La Legge 240/10 si impernia su **5 assi fondamentali**:

1. Assetti di governo e strumenti di *governance*
2. Sistemi di valutazione e accreditamento
3. Sistema di finanziamento
4. Docenza, Abilitazione scientifica nazionale e Chiamate
5. Diritto allo studio

Art. 5: Revisione della disciplina della contabilità, al fine di garantirne **coerenza con la programmazione triennale** di Ateneo, maggiore **trasparenza** ed **omogeneità**, e di individuare con esattezza la **condizione patrimoniale** dell'Ateneo e dell'**andamento complessivo della gestione**.



UNIVERSITÀ
DI PAVIA

La riforma universitaria

**LA LEGGE
GELMINI
INTRODUCE**



1. Sistema di programmazione
2. Contabilità economico patrimoniale
3. Bilancio unico di Ateneo
4. Costi standard
5. Controllo di gestione



Governance non più autoreferenziale

**PASSAGGIO ALLA
CONTABILITÀ
ECONOMICO
PATRIMONIALE**



Cambiamento "culturale"



Cambiamento "organizzativo"



UNIVERSITÀ
DI PAVIA

Il nuovo quadro informativo contabile

Bilancio unico di previsione annuale autorizzatorio

(Budget economico, Budget degli investimenti)

Bilancio unico di previsione triennale

(Budget economico, Budget degli investimenti)

Bilancio unico di esercizio

(Stato Patrimoniale, Conto Economico, Rendiconto Finanziario, Nota Integrativa, Relazione sulla gestione)

Bilancio consolidato

(Stato Patrimoniale, Conto Economico, Nota Integrativa)

Dipartimenti => autonomia gestionale e amministrativa = CDR

- Reportistica a livello di CDR e progetto
- Proposta di budget
- Variazione di bilancio
- Inventari

Cassa Unica, con sottoconti interni per CDR



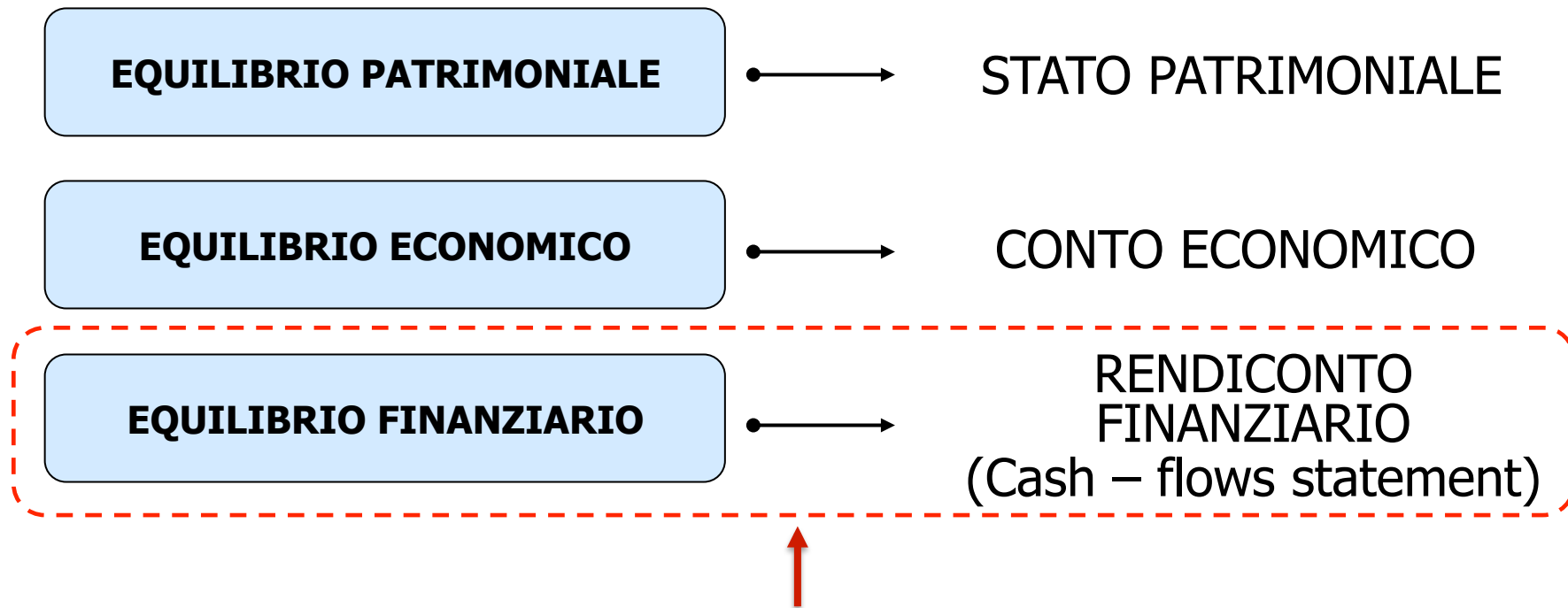
Perché la contabilità economico-patrimoniale? (1)

1. La contabilità economica guarda anche ***all'aspetto patrimoniale*** (assente nella contabilità finanziaria)
2. La contabilità economica mira a determinare (1) il risultato d'esercizio e (2) il capitale di funzionamento – patrimonio, (3) gli effetti sulla cassa delle operazioni di gestione, mentre la contabilità finanziaria si limita alla determinazione dei flussi monetari in entrata e in uscita e ragiona in ottica di stanziamenti
3. La contabilità economica rileva i ***costi "non monetari"*** legati all'utilizzo di risorse che apportano valore in un'ottica pluriennale (ammortamenti)



Perché la contabilità economico-patrimoniale? (2)

Permette, se adeguatamente utilizzata, di monitorare *contemporaneamente* i tre aspetti fondamentali della vita di un'organizzazione:



Al contrario, la contabilità finanziaria si focalizza quasi esclusivamente sulla verifica dell'equilibrio finanziario!



Perché la contabilità economico-patrimoniale? (3)

“La contabilità economica consente di dare trasparenza di comunicazione ai cittadini sulle risorse acquisite e sul loro impiego rispetto al soddisfacimento dei bisogni pubblici”

(Fabrizio Pezzani, Azienda Pubblica, 4/2005)

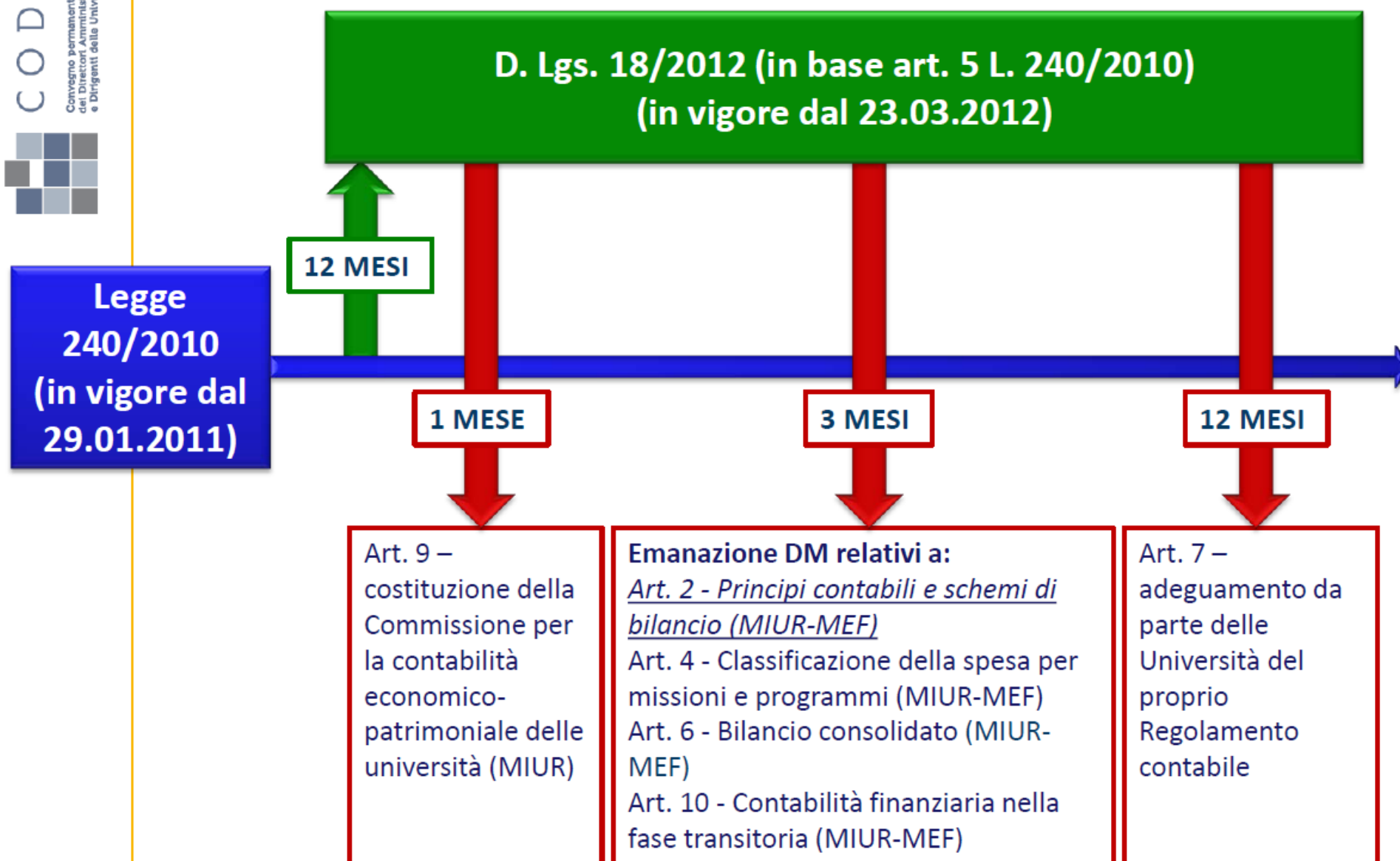
“La contabilità finanziaria ha il limite della rilevazione semplice, che non permette di dare giudizi sulla natura sostanziale delle operazioni, di valutare quindi rimanenze, ammortamento reddituale, accantonamenti per spese future e qualunque interdipendenza temporale dei processi”

(E. Borgonovi 1996, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, EGEA).

“Se al concetto di spesa si sostituisce il concetto di costo, si ha il pregio di quantificare le risorse assorbite dalle varie attività e dunque conoscere la reale destinazione delle energie impiegate”

(L. Fici 2001, *Il controllo di gestione negli Atenei*, Milano, Franco Angeli)

TIMING



TIMING

**D. Lgs. 18/2012 (in base art. 5 L. 240/2010)
(in vigore dal 23.03.2012)**

Emanazione DM relativo a:

Art. 2 - Principi contabili e schemi di bilancio (MIUR-MEF)

3 MESI

DM relativo a
Art. 3 - schemi
di budget
economico e
budget degli
investimenti
(MIUR-MEF)

4 MESI

DM relativo a
Art. 8 - manuale
tecnico-
operativo a
supporto delle
attività
gestionali
(MIUR)

Entro 31-12-13 (?)

DM relativo a
Art. 6 - struttura
del piano dei conti
(MIUR-MEF)

**01/01/2014
Passaggio alla
COEP**

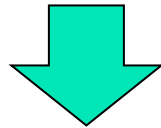




UNIVERSITÀ
DI PAVIA

Quali regole, quali prospettive? Il dubbio ci assale

Giudizio positivo sul disegno del processo di innovazione universitario



La distribuzione di risorse sempre più scarse viene agganciata alle performance ricercando una positiva correlazione alla programmazione strategica ed operativa di ateneo e prevedendo una puntuale determinazione del patrimonio disponibile, il monitoraggio della gestione in termini economici, finanziari e patrimoniali per misurarne efficienza e i risultati

ma...



**AIDEA Accademia
Italiana di Economia
Aziendale** [http://](http://www.accademiaaidea.it/oped/in-periodo-di-bilancio-luniversita-ed-il-bilancio-di-esercizio)

www.accademiaaidea.it/oped/in-periodo-di-bilancio-luniversita-ed-il-bilancio-di-esercizio



Troppi dubbi, incertezze, ritardi!

Regole ancora non deliberate creano incertezza e demotivazione e rendono meno credibile il progetto sostanziale dell'innovazione e della sua verificabilità in futuro.

Esperti di contabilità e bilanci rilevano che nella teoria e nella prassi delle aziende che adottano il sistema di contabilità economico-patrimoniale i criteri e i concetti sono da sempre chiari ed efficaci, mentre nel contesto delle Università sono stati rivisitati con contenuti discutibili, non coerenti con le teorie riconosciute in tutto il mondo, e non adeguati a qualificare il loro futuro impiego nelle Università.

Ma siamo proprio sicuri che ci sia la volontà e la possibilità di realizzare il cambiamento programmato che comunque appare importante e significativo? E' possibile che questo cambiamento risulti poi banalizzato nei contenuti o per gli approcci e le procedure non proprio idonei e comunque utilizzati per raggiungere gli scopi prefissati?



Ad oggi...

D.M.	Scadenza da normativa	Data effettiva
Commissione per la contabilità economico-patrimoniale	23/04/2012	16/07/2014
Principi e schemi di bilancio	23/06/2012	14/01/2014
Classificazione spesa missioni e programmi	23/06/2012	16/01/2014
Bilancio consolidato	23/06/2012	????
Contabilità finanziaria in fase transitoria	23/06/2012	30/01/2013
Schemi di budget economico e degli investimenti	01/06/2014	?????
Manuale tecnico operativo	01/07/2014	???? Bozza parziale 12/05/2015



UNIVERSITÀ
DI PAVIA

Criticità e problemi aperti



Punti di complessità

- Definizione del primo stato patrimoniale (e relativa certificazione PW&C)
- Valutazione e composizione del Patrimonio Netto
- Ricognizione inventariale del patrimonio, immobiliare e non, creazione e il calcolo dei fondi ammortamento; determinazione aliquote; Valutazione e classificazione dei beni artistici (collezioni) e del patrimonio librario
- Identificazione della natura dei residui attivi e passivi e classificazione secondo le logiche della contabilità economico patrimoniale
- Determinazione e valutazione dei fondi (es. fondo rischi)
- Contributi e donazioni in conto capitale e conto esercizio
- Misura del "*valore*" a fine anno sull'attività di ricerca (cost to cost sui progetti)
- Iscrizione dell'avanzo finale di amministrazione in economica
- Gestione fabbisogno di cassa complessivo di Ateneo
- Gestione degli aspetti fiscali relativi al nuovo bilancio economico patrimoniale
- Modalità di utilizzo delle riserve dello stato patrimoniale all'interno del budget economico e/o budget degli investimenti; determinazione del risultato d'esercizio



I crediti verso studenti

Non gestire “per cassa” la contribuzione studentesca, ma definire *l'importo del singolo credito* che l'ateneo matura nei confronti di ciascuno studente al momento dell'iscrizione.

Occorre, a tal fine, un coordinamento tra la gestione del rapporto con il singolo studente (Segreterie studenti) e la gestione contabile.

I corrispondenti ricavi vanno computati all'esercizio finanziario *per competenza*.



Manuale tecnico-operativo

(art.8, D.I. Miur-Mef 14 gennaio 2014, n° 19) Documento preliminare per la consultazione pubblica

....i proventi derivanti da tasse e contributi universitari, e il contestuale credito, diventano certi ed esigibili, in linea generale, con il perfezionamento da parte dello studente dell'iscrizione all'A.A. lo studente si impegna a frequentare l'intero A.A e, se non intervengono azioni interruttrive dell'impegno, a versare l'importo previsto, alle scadenze definite.

I crediti rappresentano diritti ad esigere ammontari da determinati soggetti a determinate scadenze. Sono iscritti nell'Attivo Patrimoniale e sono classificati in voci che tengono conto della scadenza, natura, tipo di debitore, e del grado di certezza del credito (codice civile art. 2424). Data la peculiarità, la loro classificazione deve essere separata dagli altri crediti verso altri soggetti, ma riepilogati nella stessa voce Crediti. Dovendo valutare i crediti al loro presumibile valore di realizzo, sarà inoltre necessaria qualche riflessione in sede di determinazione del fondo svalutazione crediti verso studenti al fine di garantire l'esposizione in bilancio dell'effettivo valore che verrà incassato.

Osservazioni CODAU: la natura del “credito v/studenti”

Non è corretto rilevare il credito per l'importo dell'intera tassa e contributo a carico dello studente dal momento che in caso di inadempienza, gli atenei non attivano e/o non possono attivare procedure di recupero forzoso.

Procedere con decreti ingiuntivi, visto il costo degli stessi, commisurato alla scarsa possibilità di realizzazione, non sarebbe buona amministrazione.

A livello operativo, è eccessivo obbligare all'apertura di un conto di contabilità generale per ogni studente, il vincolo deve essere mantenuto alla sola gestione a partite dei crediti verso studenti.



IAS 11 – Commesse a lungo termine

Poiché questi progetti sono solitamente pluriennali, occorre interrogarsi sulle migliori modalità per la rendicontazione.

Ipotesi alternative:

- ① criterio della percentuale di completamento (costi, ricavi e margine vengono riconosciuti in funzione dell'avanzamento);
- ② criterio della commessa completata (ricavi e margine sono riconosciuti quando il contratto è terminato).



Fondi di ricerca – progetti pluriennali D.M. 19/2014

Per le commesse pluriennali la valutazione, **a scelta dell'ateneo, avviene al costo o in base allo stato avanzamento lavori.** Nella Nota Integrativa sono fornite indicazioni sul metodo utilizzato. Nel caso di commesse pluriennali la scelta deve essere univoca per tutti i progetti/ricerche dell'ateneo. I proventi relativi ai progetti sono registrati come ricavi e non come anticipi. **Nel caso in cui nell'anno i costi registrati siano maggiori dei proventi, è quindi necessario valorizzare i proventi di competenza e iscrivere il rateo attivo a Stato Patrimoniale, nel caso opposto, quando i proventi sono maggiori dei costi, è necessario rinviare parte dei primi agli esercizi successivi con lo strumento contabile del risconto passivo.**

CRITICITÀ - NON CHIARITE NELLA BOZZA DI MANUALE

- Come si utilizza il patrimonio netto a copertura dei costi di competenza dei progetti sorti negli esercizi precedenti?
- Le disponibilità sui progetti conclusi si accantonano a riserva?
- Quando si iscrive a bilancio il provento del progetto? I criteri adottati sono omogenei? O alcuni bilanci abbonderanno di risconti?



Manuale tecnico-operativo

(art.8, D.I. Miur-Mef 14 gennaio 2014, n° 19)

“..Per i contributi costituenti proventi su progetti pluriennali, anche di ricerca, finanziati o co-finanziati da terzi la valutazione avviene al costo o in base al metodo della commessa completata (SAL), con scelta univoca per tutti i progetti / ricerche dell'ateneo.

Quindi in tale ultimo caso, opzionale, la valutazione sui singoli SAL (cioè delle singole fasi di rendicontazione del progetto e sulla quota di contributo), avverrà rilevando sia il ricavo (costo indiretto) che al solo costo diretto effettivamente sostenuto (costo diretto) (ad esempio per

Il SAL non è costi + mark-up ma la percentuale di avanzamento ovvero la quantificazione sintetica di tipo tecnico-contabile dello stato di completamento del progetto !



Osservazioni CODAU:

Contabilizzazione dei contributi pluriennali, manca una spiegazione di dettaglio sulla differenza tra le due metodologie.

Fondi per rischi e oneri – occorre un approfondimento relativo alle fattispecie di oneri da accantonare a detti fondi.

Necessita **regolamentazione** comune sui seguenti aspetti:

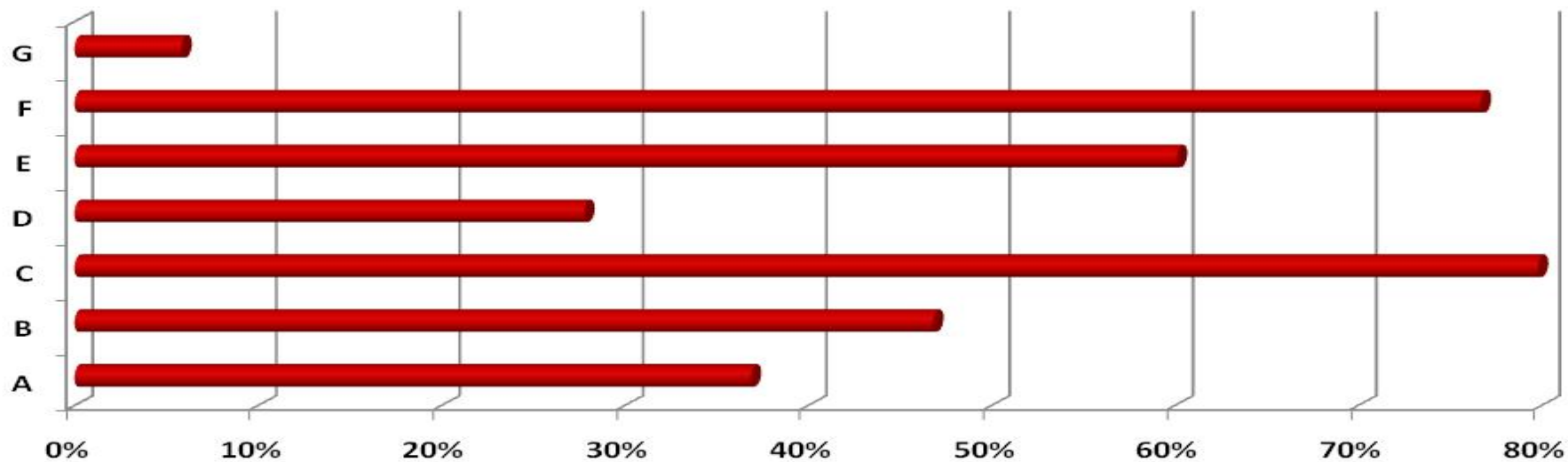
- gestione degli arretrati; - gestione del trattamento accessorio (alcuni Atenei rilevano il debito nei confronti del dipendente, altri costituiscono un fondo); - gestione del fondo unico di ateneo per i RTD. Le pratiche operative differiscono in maniera notevole, **a danno della confrontabilità dei bilanci.**

Immobilizzazioni finanziarie - vengono previsti due criteri di valutazione delle partecipazioni mentre il DI n. 19 ne individua uno solo (quello del patrimonio netto).

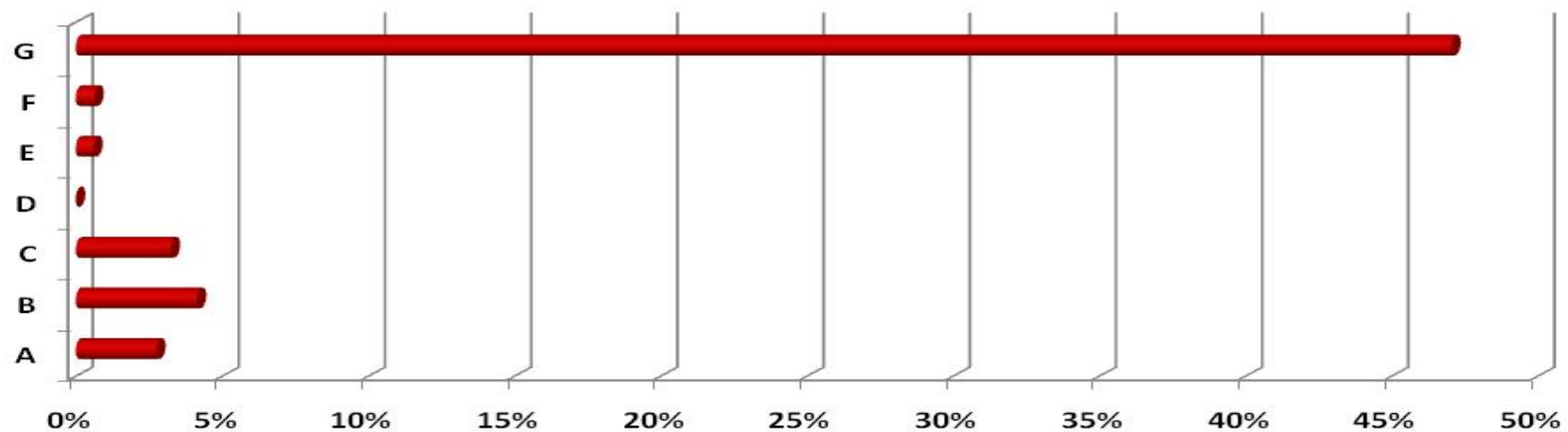


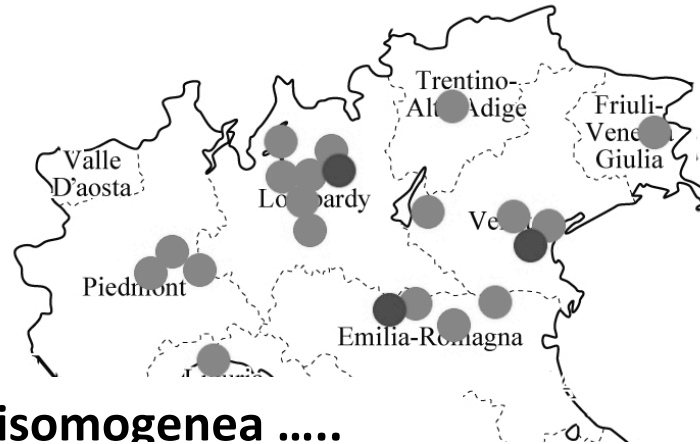
Progetto analisi dei bilanci in COEP

% ratei e risconti passivi su tot passivo



% rischi e oneri su tot passivo





Il sistema universitario verso bilanci confrontabili?

Da una situazione disomogenea

	COEP Unico	COEP AC + Dip.	CO.FI Competenza AC + Dip.	CO.FI Competenza Unico	CO.FI. Competenza AC cassa Dip.	CO.FI. Cassa AC + Dip. Con Crediti & Debiti	CO.FI Cassa - Unico con Crediti & Debiti
Atenei statali	1	1	37	0	22	2	0
Atenei non statali	6	0	0	8	0	0	2
Totale	7	1	37	8	22	2	2

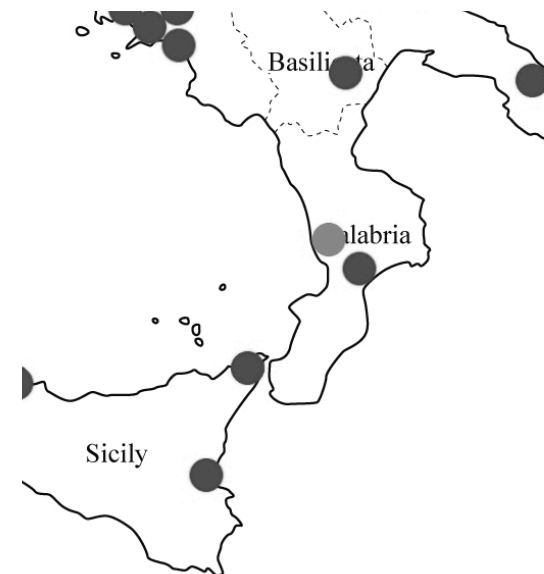
..... al passaggio in bilancio unico in contabilità economico patrimoniale

N° Università già in economica pre 2014: 22

Dal 1 gennaio 2015: 54

Previste 2016: 3

Previste 2017: 1





Gli indicatori di bilancio

La disponibilità di situazioni economico patrimoniali confrontabili e coerenti, consentirebbe di elaborare un set di indicatori per monitorare la sostenibilità economica e gli equilibri di bilancio

SOSTENIBILITÀ ECONOMICA:

- ISEF
- Margine sull'attività istituzionale
- Proventi propri / Tot proventi
- Proventi di ricerca / Proventi propri
- Ebit / Interessi

EQUILIBRIO FINANZIARIO e SOLIDITA' PATRIMONIALE:

- Attivo corrente/ passivo corrente
- debiti/ Patrimonio Netto



UNIVERSITÀ
DI PAVIA

Il bilancio unico

Il problema generale: policy-making e struttura organizzativa

- ◆ Le università operano in un contesto in cui i differenti *stakeholders* pongono esigenze di “politica unitaria”:
 - MIUR: regole di finanziamento
 - Finanziatori (es. enti di ricerca e imprese): reputazione e risultati ottenuti
 - Studenti: attività didattica dell’ateneo (qualità)

- ◆ Al contempo, le università perseguono le proprie strategie e svolgono le proprie attività attraverso un modello organizzativo complesso
 - Non esiste un unico centro decisionale
 - I diversi dipartimenti e centri autonomi prendono le decisioni “centrali” come guida ma possono/desiderano svilupparle in autonomia

- ◆ Il problema di policy è di definire modalità organizzative che consentano una programmazione unitaria delle attività, ed il perseguimento delle strategie da parte di tutte le unità che compongono l'ateneo.
 - Es. incentivi e modalità di riparto delle risorse interne

L'introduzione del bilancio unico non ha lo scopo di favorire una gestione unitaria ma va ricercata in una serie di altre motivazioni:

- Trasparenza dei bilanci (un unico bilancio invece di diversi bilanci “consolidati internamente)
- Semplificazione delle procedure contabili
- Omogeneità delle procedure contabili
- Gestione unitaria del ciclo di programmazione *contabile*
- ...



Il bilancio unico

- L'autonomia didattica e di ricerca delle strutture dipartimentali non è influenzata dalle norme sul bilancio
- L'autonomia gestionale, finanziaria e amministrativa sono concetti differenti dall'autonomia contabile
- L'autonomia contabile non aggiunge valore rispetto al core delle competenze di un dipartimento/centro autonomo



I nuovi Dipartimenti



- ❑ NON hanno più autonomia contabile in quanto non hanno un bilancio autonomo
- ❑ Costituiscono un Centro di Responsabilità del Bilancio unico d'Ateneo e unico è il conto di Tesoreria
- ❑ Mantengono sia autonomia amministrativa e gestionale che autonomia didattica e scientifica



Criticità

- Ridefinizione del ruolo del Direttore di Dipartimento in coerenza con il nuovo Statuto e con la coep
- Ridefinizione del ruolo, delle competenze e delle relazioni organizzative relative al ruolo di Segretario Amministrativo
- “Pulizia” del bilancio dalle incrostazioni precedentemente accumulate
- Omogeneizzazione dei comportamenti e delle prassi contabili utilizzate e “consolidate” da parte delle diverse strutture
- Conversione delle competenze amministrative e mantenimento del livello motivazionale elevato
- Avvio dell’attività di controllo di gestione e di auditing



Dal libro di Cottarelli, La lista della spesa

“Le sovrapposizioni e le inefficienze sono incalcolabili.... Per esempio:

Sedi territoriali dei ministeri 5.700. Numero al quale si devono però aggiungere 3.900 uffici di enti vigilati dai ministeri. Per un totale di 9.600. Senza però che in quelle quasi 10 mila sedi del solo Stato centrale, per capirci una ogni 6.250 italiani, siano comprese le migliaia di caserme della polizia e dei carabinieri....

Per non dire delle diseconomie allucinanti che un sistema pubblico così congegnato riflette negli acquisti di beni e servizi. Ci sono 34 mila uffici che gestiscono ogni anno un milione 200 mila procedure: ciascun bando costa da 50 mila a 500 mila euro.”.

100%



Costi del processo di contabilità

Circa il 10% del costo del personale UniPv è assorbito dagli adempimenti contabili (fonte GP 2012-2014):

Anno	Amminist. Centrale	Dipartimenti	Altro	TOTALE
2012	1.574.936	1.688.295	266.239	3.528.470
2014	1.331.911	1.825.199	207.837	3.364.947

Il costo unitario dell'attività contabile (attività/ tot entrate e uscite in migliaia) passa da **7.1** a **7.4 €** per una contrazione del denominatore più che proporzionale rispetto al numeratore.



UNIVERSITÀ
DI PAVIA

Governance, programmazione e controllo

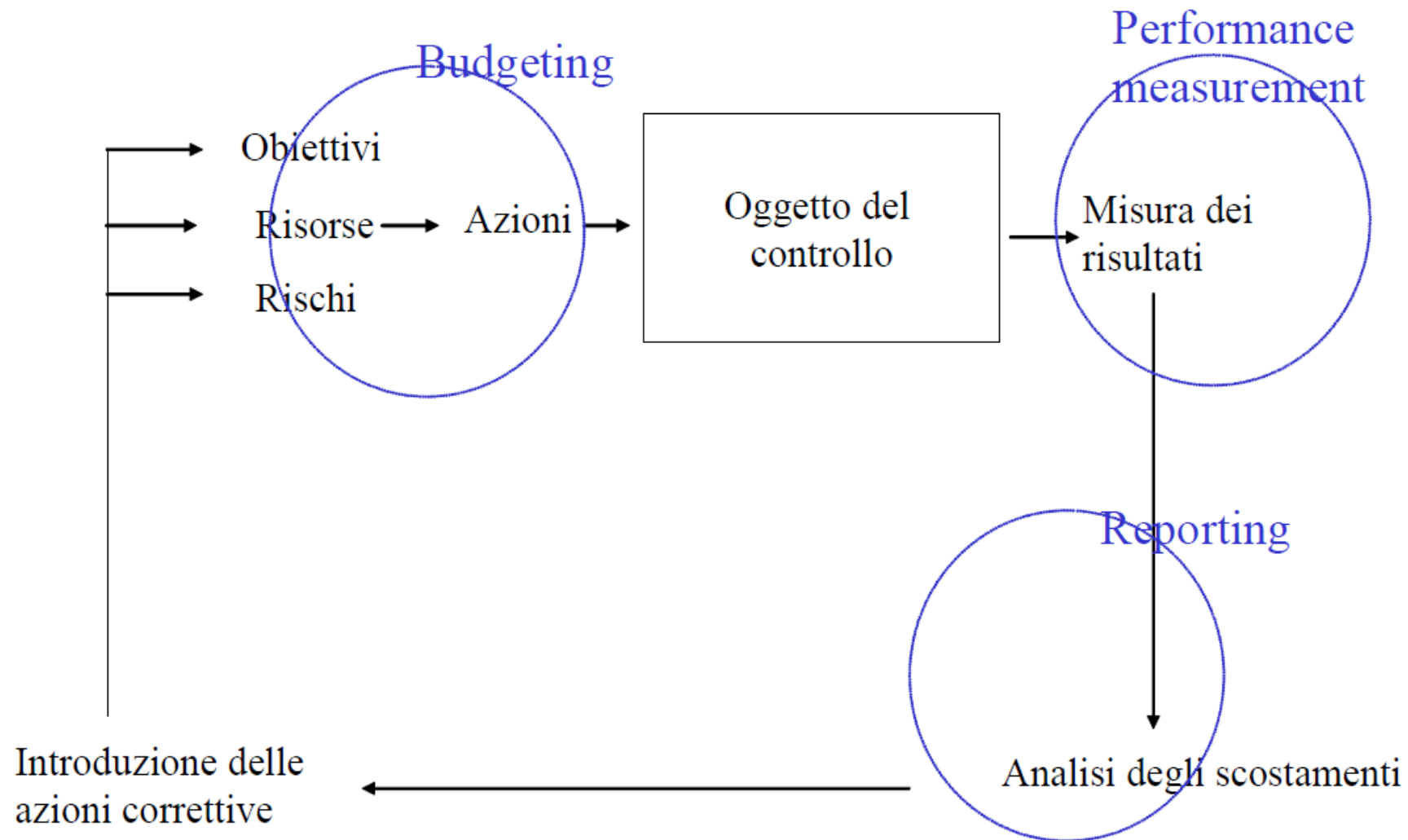


Governance delle università

L'incertezza è "strutturale" e deve essere governata. Essa deriva anche dal fatto che le risorse sono determinate annualmente dalla Legge di stabilità, quindi al termine dell'anno precedente a quello di riferimento e solo per quell'anno. Un modo per "governare l'incertezza" è scommettere su alcuni trend ineludibili, al fine di anticiparli con comportamenti proattivi: risorse pubbliche scarse, competizione crescente, differenziazione del sistema, internazionalizzazione...

Più il contesto presenta incertezze, più si rende necessario programmare obiettivi, strategie e attività, rilevare e valutare il grado di raggiungimento degli obiettivi!

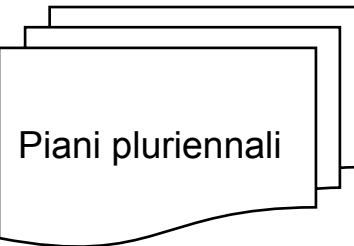
Il budget è lo strumento di programmazione all'interno della gestione, *e non necessariamente* influisce direttamente su reportistica esterna (bilancio).





I due cicli di pianificazione e controllo

Pianificazione
direzionale strategica



Programmazione
e controllo direzionale
operativo



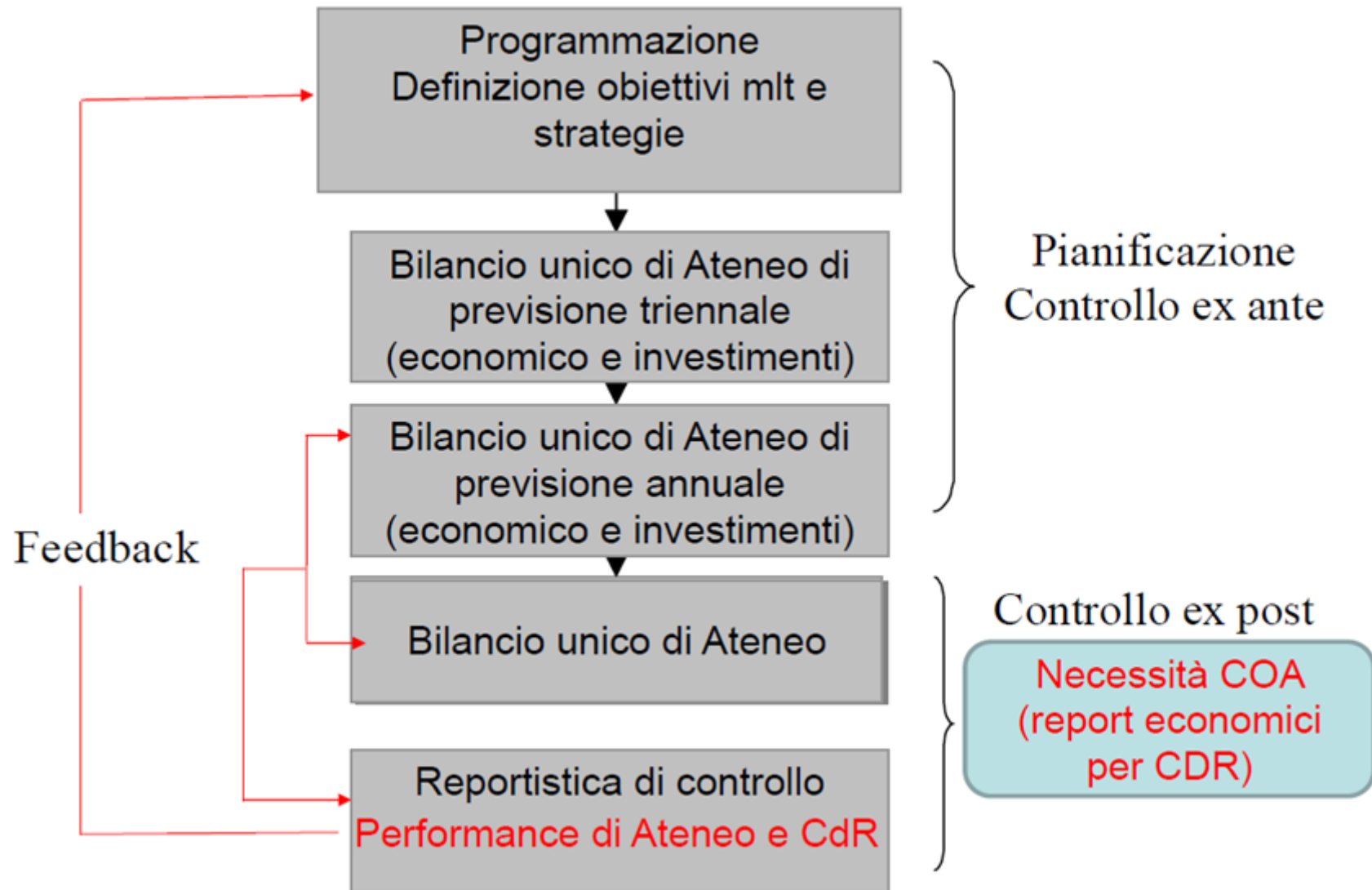
Controllo direzionale
strategico





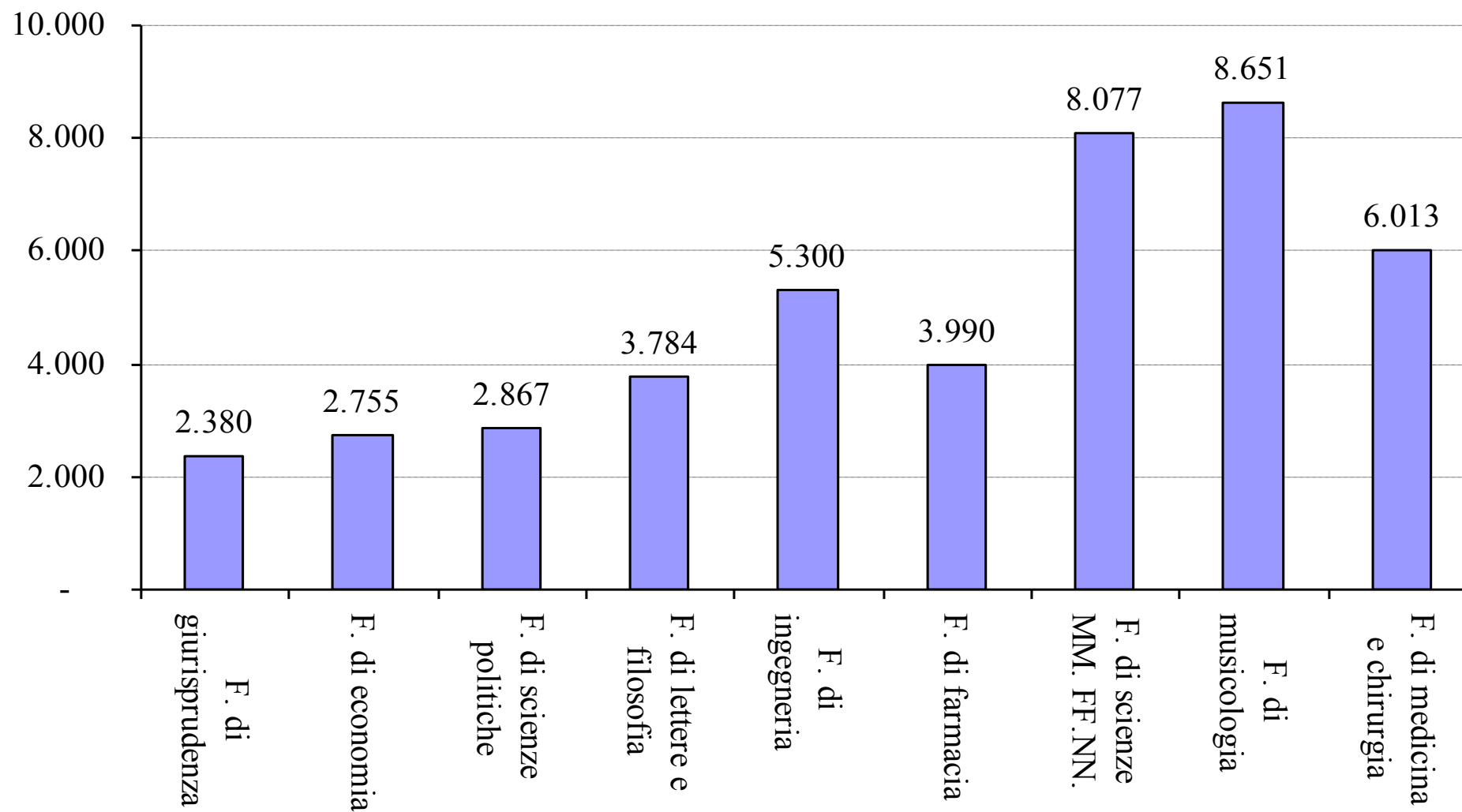
UNIVERSITÀ
DI PAVIA

Il processo di controllo di gestione in Unipv

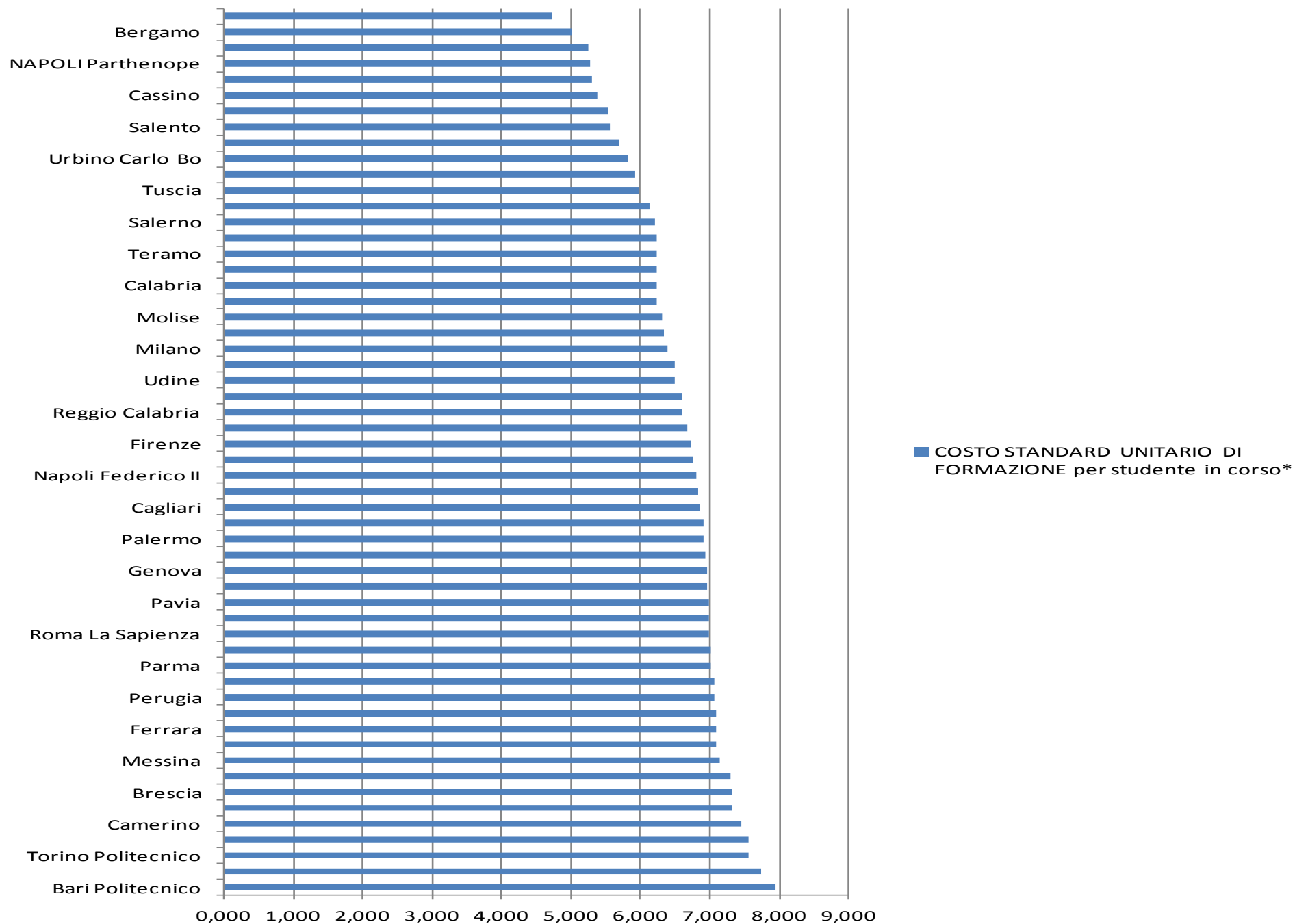




I costi per studente regolare iscritto



COSTO STANDARD UNITARIO DI FORMAZIONE per studente in corso





Conclusioni

“(...) Un bilancio sano non dipende dalla sua struttura ma dalle decisioni politiche e gestionali che attraverso esso si adottano. Eppure, in mancanza di regole che consentano di disporre di conti ordinati, trasparenti e omnicomprensivi, qualunque buona decisione può rischiare di venire frustrata da scelte e comportamenti contraddittori rispetto agli obiettivi.

► Lo strumento del bilancio non risolve di per sé il problema delle opzioni in materia di scelte pubbliche; tuttavia, consente di avere una visione più chiara prima di deliberare decisioni di spesa e, corrispondentemente, di entrata

G. Vegas, Il nuovo bilancio pubblico, Il Mulino (2010)