

REFERATO SUL SISTEMA UNIVERSITARIO

TAVOLA I

PARTECIPAZIONI FINANZIARIE DELLE UNIVERSITA'

in milioni

Area geografica - Numero di Enti - Partecipazioni patrimoniali - Eventuale contributo annuo - Numero di perdite - Perdite/Disavanzo																				
Area	Associazion			N. in Perdita	Disavanzo/Perdita	Consorzio			N. in Perdita (*)	Disavanzo/Perdita (*)	Fondazione			N. in Perdita	Disavanzo/Perdita	Società di		N. in Perdita	Disavanzo/Perdita	
	N.	Partecipazione patrimoniale dell'Università	Eventuale contributo annuo da parte dell'Università			N.	Partecipazione patrimoniale dell'Università	Eventuale contributo annuo da parte dell'Università			N.	Partecipazione patrimoniale dell'Università	Eventuale contributo annuo da parte dell'Università			N.	Partecipazione patrimoniale dell'Università	Eventuale contributo annuo da parte dell'Università		
Centro	56	0,04	0,11	8	0,83	270	3,46	0,12			29	17,37	0,20	5	0,90	148	6,67	0,27	42	2,94
Nord	229	0,39	0,69	24	0,45	402	9,55	1,84			131	27,42	2,30	29	3,35	253	30,44	0,33	74	15,65
Sud - Isole	124	0,25	0,18	19	1,14	550	15,30	0,47			60	33,27	0,16	9	0,40	321	6,57	0,05	92	21,83
Totale complessivo	409	0,68	0,99	51	2,42	1.222	28,32	2,44	111	33,99	220	78,06	2,66	43	4,64	722	43,67	0,65	208	40,42

(*) Considerato che ogni consorzio è partecipato da più atenei non è possibile una ripartizione per aree territoriali
Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati MIUR

REFERTO SUL SISTEMA UNIVERSITARIO

Come emerge anche dalla tavola un fenomeno da segnalare consiste nel rilevante numero delle partecipazioni in perdita (413 per oltre 80 milioni) concentrate tuttavia nell'ambito dei consorzi (111 pari al 9 per cento) e delle società di capitali (208 pari a circa il 29 per cento) che assorbono più del 90 per cento delle perdite.

La rilevanza del fenomeno ha indotto il Governo ad avviare un processo di razionalizzazione del portafoglio societario degli enti pubblici, e quindi anche delle Università, con l'obiettivo di impedire alle pubbliche amministrazioni la costituzione di società per scopi estranei al perseguimento delle finalità istituzionali ed incentivare l'eliminazione delle società non sostenibili sul piano finanziario, inefficienti o volte ad alterare il regime di concorrenza.

Un primo intervento si riconduce alla legge n. 190 del 2014 (art. 1, commi 611-614) che ha imposto, a decorrere dal 1 gennaio 2015, l'avvio di un processo di razionalizzazione delle società e delle partecipazioni in modo da conseguire la riduzione delle stesse entro la fine dell'esercizio.

Le disposizioni prevedevano, in particolare, l'obbligo per gli organi di vertice delle amministrazioni pubbliche di approvare entro il 31 marzo 2015 un piano operativo di razionalizzazione che indicasse modalità e tempi di attuazione nonché, in dettaglio, i risparmi da conseguire ed entro il 31 marzo dell'anno successivo una relazione sui risultati conseguiti; tali documenti dovevano essere trasmessi alla competente Sezione regionale di controllo della Corte dei conti e pubblicati sul sito internet istituzionale dell'amministrazione interessata.

I criteri suggeriti per attuare il processo di razionalizzazione prevedevano: l'eliminazione delle società e delle partecipazioni non indispensabili al perseguimento delle proprie finalità istituzionali, la soppressione delle società composte da soli amministratori o da un numero di amministratori superiore a quello dei dipendenti, l'eliminazione di partecipazioni in società che svolgessero attività analoghe o similari a quelle svolte da altre società partecipate, l'aggregazione di società di servizi pubblici locali di rilevanza economica, il contenimento dei costi di funzionamento.

Un'analisi dei piani presentati dalle Università, non limitati alle società (semplici o consortili) ma spesso estesi anche alle altre forme associative (associazioni, consorzi e fondazioni), ha evidenziato lo sforzo posto in essere dagli Atenei nell'avviare il processo di razionalizzazione delle proprie partecipazioni in relazione, da un lato, alla pressione normativa (quasi tutte le Università hanno presentato i piani di razionalizzazione) e, dall'altro, alla naturale ricerca di economie di spesa.

La sottostante tavola mostra, in particolare, la concentrazione delle previste dimissioni nell'ambito delle società di capitali, in particolare consortili, il cui numero (128) rappresenta circa un quinto dell'insieme delle partecipazioni societarie. Minore è il numero delle dimissioni previste nell'ambito delle altre forme partecipative ed in particolare nell'ambito dei consorzi (che rappresentano il gruppo più numeroso) in relazione alla frammentazione e all'entità, spesso minima, delle partecipazioni che non consentono la Facoltà di prendere decisioni autonome.

REFERTO SUL SISTEMA UNIVERSITARIO

TAVOLA 2

PIANO DI RAZIONALIZZAZIONE DEGLI ORGANISMI ASSOCIATIVI PARTECIPATI

Area	Associazioni	Ass. senza fini di lucro	Ass. no profit	Consorti	Fondazioni	S.p.A.	S.r.l.	Soc. consortile a resp. limitata	Spin off
Nord-Ovest	5	0	0	20	2	0	7	9	23
Nord-Est	2	0	0	4	0	0	6	11	30
Centro	1	0	0	13	0	0	2	9	7
Sud - Isole	24	1	4	36	5	6	7	71	14
Totale complessivo	32	1	4	73	7	6	22	100	74

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Università

Significativa appare anche la distribuzione delle società da dismettere tra le aree geografiche nel cui ambito il numero più consistente delle società da razionalizzare si rileva negli Atenei del Sud e Isole (ove si concentra la maggior parte delle società di capitali) tra le quali spicca il portafoglio azionario di alcuni Atenei (Bari e Napoli). Meno significativi appaiono, invece, gli obiettivi che si sono dati le Università del Nord e del Centro, nel cui ambito le partecipazioni da dismettere rappresentano solo una piccola parte del portafoglio complessivo.

Consistente risulta, infine, il numero degli *spin off* da cui le Università intendono uscire (concentrati negli Atenei del Nord) indice di un apporto di competenze, risultati o altre forme di sostegno ben oltre le effettive fasi di *start-up*; dato peraltro da rivalutare alla luce delle deroghe concesse, come esposto più avanti, al piano straordinario di razionalizzazione da predisporre nell'esercizio corrente.

Un secondo intervento normativo in materia di partecipate è contenuto nel recente d.lgs. n. 175 del 2016 (come integrato dal d.lgs. n. 100 del 2017) che, nel riordinare la legislazione sulle società partecipate, ha confermato l'obbligo di effettuare annualmente un'analisi delle partecipazioni possedute e di predisporre un piano di razionalizzazione ed ha introdotto un piano straordinario - da predisporre *una tantum* per le partecipazioni detenute alla data di entrata in vigore del Testo Unico - quale naturale *trait d'union* con il precedente piano previsto dalla legge n. 190 del 2015.

In relazione ai criteri sulla cui base valutare la conservazione o la razionalizzazione delle partecipazioni, il decreto legislativo è intervenuto, da un lato, confermando o precisando criteri già in parte codificati nei precedenti atti normativi e, dall'altro, inserendone dei nuovi, sostanzialmente ancorati alla redditività delle società.

Restano, peraltro, ancora in ombra, anche alla luce della nuova disciplina normativa, alcuni aspetti connessi alla particolarità delle partecipazioni detenute dalle Università e, in generale, dagli enti la cui missione istituzionale comprende una preminente attività di ricerca.

La deroga concessa nei confronti delle partecipazioni in enti mutualistici e/o non lucrativi (consorti, associazioni e fondazioni) nonché degli *spin off* e delle *start-up* universitarie per i primi cinque anni di vita lascia ancora incerto il sicuro inquadramento, nell'ambito delle categorie previste dallo stesso Testo unico, delle partecipazioni societarie attraverso le quali le Università (e gli enti che fanno ricerca) non perseguono scopi di lucro ma gestiscono, collaborando con altri soggetti pubblici e

REFERTO SUL SISTEMA UNIVERSITARIO

privati, le proprie attività di ricerca, di trasferimento tecnologico e di valorizzazione, nonché progettualità di carattere strategico.

Si tratta di partecipazioni in società, spesso composte da un numero esiguo di dipendenti e con un fatturato inferiore ai limiti previsti nel Testo unico, che gestiscono progetti di ricerca nel cui ambito è talvolta previsto l'obbligo di mantenere in vita la società per un certo numero di anni dopo la chiusura del progetto e per i quali, in ogni caso, la fuoriuscita, prima del termine, dalle attività in corso potrebbe determinare un danno economico o la perdita, in prospettiva, di nuovi finanziamenti in ordine ad una progettualità già sviluppata e presentata.

2.3. I moduli di controllo interno

Gli organi di controllo interno delle Università statali sono i Collegi dei revisori dei conti e i Nuclei di valutazione.

I Collegi dei Revisori dei conti sono organi di controllo sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione.

Ai Nuclei di valutazione spetta la valutazione delle strutture, del personale, della gestione amministrativa, delle attività didattiche e di ricerca, degli interventi di sostegno al diritto allo studio; gli stessi, poi, verificano, anche mediante analisi comparative dei costi e dei rendimenti, il corretto utilizzo delle risorse finanziarie, la produttività della ricerca e della didattica, nonché l'imparzialità e il buon andamento dell'azione amministrativa.

Riguardo alla composizione del Collegio dei revisori, tutte le Università, indistintamente, hanno applicato quanto previsto dall'art. 2, comma 1, lett. p) della legge n. 240 del 2010, che prevede la presenza di tre componenti effettivi e due supplenti, di cui un membro effettivo, con funzioni di presidente, scelto tra i magistrati amministrativi e contabili e gli avvocati dello Stato; uno effettivo e uno supplente, designati dal Ministero dell'economia e delle finanze; uno effettivo e uno supplente designati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca.

Ugualmente, per la composizione dei Nuclei di valutazione, tutte le Università si sono adeguate a quanto previsto dall'art. 2, comma 1, lett. q) della legge n. 240 del 2010. Si tratta di soggetti di elevata qualificazione professionale, in prevalenza esterni all'Ateneo, il cui *curriculum* è reso pubblico nel sito internet dell'Università; il coordinatore può essere individuato tra i professori di ruolo dell'Ateneo.

In seguito all'introduzione del sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica (d.lgs. n. 18 del 2012), entro il 30 aprile di ciascun anno le Università sono tenute ad approvare il bilancio unico d'Ateneo d'esercizio, accompagnato da una relazione del Collegio dei revisori dei conti che attesta la corrispondenza del documento alle risultanze contabili e che contiene valutazioni e giudizi sulla regolarità amministrativo-contabile della gestione (art. 5).

A partire dall'entrata in vigore delle nuove disposizioni risulta che nella rilevazione per l'omogenea redazione dei conti consuntivi sono presenti le relazioni di certificazione dei Collegi dei revisori di tutte le Università.

Alcune Università⁴⁶, nel passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economica, si sono servite di Società di revisione esterne per una revisione contabile volontaria. Le società, comunque, hanno espresso un mero giudizio professionale, in

⁴⁶ Udine - Foggia - Messina - Trento - Pavia.

REFERTO SUL SISTEMA UNIVERSITARIO

quanto il giudizio sulla regolarità amministrativo-contabile spetta per legge al Collegio dei revisori.

Con l'introduzione del sistema di contabilità economico-patrimoniale e del bilancio unico il Collegio dei revisori è chiamato ad affiancare l'Università allo scopo di superare la pluralità delle scritture contabili fino ad oggi tenute ovvero di indirizzare e di uniformare il sistema universitario ai principi di armonizzazione dei sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni in coerenza con la programmazione triennale.

Nell'ambito della rilevazione dell'omogenea redazione dei conti consuntivi, i Collegi dei revisori predispongono, ai sensi dell'art. 2 del d.m. n. 90 del 2009, un'apposita relazione sulle partecipazioni detenute dalle Università. In sede di bilancio consuntivo, gli Atenei sono tenuti a predisporre e ad approvare un elenco degli enti e delle società partecipate. La relazione del Collegio dei revisori dei conti fornisce elementi e valutazioni sulle caratteristiche dell'indebitamento degli enti e delle società partecipate, sulla relativa sostenibilità e sull'eventualità della ricaduta di responsabilità finanziaria sull'Ateneo.

Ai Nuclei di valutazione spetta la verifica della qualità dell'offerta formativa, dell'attività di ricerca e dell'efficacia didattica.

Nell'esercizio di tali funzioni, i Nuclei forniscono agli altri organi di governo le informazioni necessarie per realizzare la funzione di indirizzo strategico e di programmazione.

Al tempo stesso, i Nuclei costituiscono uno strumento di raccordo con il complessivo sistema di valutazione delle Università, intestato all'ANVUR, nell'intento di controbilanciare, almeno in linea teorica, i rischi insiti in un sistema di valutazione integralmente interno e quelli di un valutatore estraneo, operante a livello centrale.

Nell'ambito del Sistema Nazionale di valutazione della *performance*, l'Agenzia pubblica periodicamente un approfondimento sulla composizione quali-quantitativa dei Nuclei di Valutazione e dei loro Uffici di supporto⁴⁷.

La definizione di Linee Guida per una gestione integrata e semplificata del ciclo della *performance* ad opera dell'ANVUR consente di valorizzare il patrimonio informativo, contenuto nelle relazioni annuali dei Nuclei di valutazione e si colloca in un contesto nel quale viene decisamente innovata la disciplina dei controlli interni con un rinnovato interesse alla effettiva funzionalità di un sistema di programmazione e verifica.

La realizzazione di compiute forme di sinergia fra Nuclei di valutazione e ANVUR dovrà, in prospettiva, consentire di migliorare il funzionamento del ciclo programmazione-realizzazione-valutazione della *performance* (interna e esterna) e contribuire a rendere, conseguentemente, meno isolato il governo dei processi di cambiamento e modernizzazione.

Il sistema dei controlli interni viene così a costituire un solido supporto per le scelte decisionali, funzionali alla realizzazione di processi di razionalizzazione della gestione e della spesa e ad innestare un radicale mutamento nei comportamenti.

La ridefinizione delle funzioni degli organi di controllo interno appare in tale ottica funzionale a tutti i processi innovativi di cambiamento connessi agli obiettivi della riforma.

⁴⁷ V., da ultimo, il documento ANVUR "I Nuclei di Valutazione delle Università statali - Composizione, caratteristiche e uffici di supporto", Ottobre 2017.

PAGINA BIANCA

REFERTO SUL SISTEMA UNIVERSITARIO

Capitolo III

IL NUOVO SISTEMA CONTABILE

3.1. L'introduzione del bilancio unico di Ateneo secondo i principi della contabilità economico-patrimoniale

Vent'anni dopo la riforma del sistema contabile degli Atenei, attuata con la legge n. 168 del 1989 ed improntata ad una ampia autonomia regolamentare, l'introduzione della nuova disciplina contabile contenuta nella legge n. 240 del 2010 segna il ritorno ad un bilancio unico ove l'autonomia universitaria appare limitata alle sole scelte gestionali⁴⁸.

La legge n. 240 del 2010, nell'obiettivo di uniformare anche il comparto Università ai principi di armonizzazione dei sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni di cui al d.lgs. n. 91 del 2011⁴⁹, ha introdotto una normativa specifica che, all'art. 5, comma 4, lettera a), prevedeva l'"introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato di Ateneo sulla base di principi contabili e schemi di bilancio stabiliti e aggiornati dal MIUR, di concerto con il MEF, sentita la 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 n. 196 del 2009".

La revisione della disciplina della contabilità mirava, in particolare, a garantire la coerenza con la programmazione triennale di Ateneo, a migliorare la conoscenza della condizione patrimoniale dell'Ateneo e dell'andamento complessivo della gestione e, infine, ad assicurare una maggiore trasparenza e omogeneità nell'applicazione delle procedure e nella classificazione dei dati contabili, anche al fine di agevolare analisi e confronti.

Il nuovo sistema si poneva, inoltre, l'obiettivo di garantire la stabilità economica e il controllo delle dinamiche della spesa, evidenziando, con tempestività, potenziali situazioni di criticità e di squilibrio grave (art. 5, comma 4, lett. g, h, i) idonei a provocare la dichiarazione di dissesto e la nomina di un commissario.

In coerenza con lo spirito e la lettera delle disposizioni di delega, è stato adottato, con due anni di ritardo, il decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18 che ha introdotto nelle Università, a decorrere dal 1° gennaio 2015⁵⁰, la contabilità economico-

⁴⁸ Fino al 1989 lo schema di bilancio era rigido per tutti gli Atenei e si sostanzialmente in un bilancio finanziario di competenza (il d.P.R. n. 371 del 1982 stabiliva l'adozione per le Università di un bilancio finanziario di competenza, affiancata dall'adozione di un bilancio di cassa per i Dipartimenti); a seguito dell'emanazione della legge n. 168 del 1989, viene riconosciuta 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. In base all'art. 7, comma 7, della legge n. 168 del 1989, le Università possono adottare un regolamento di Ateneo per l'amministrazione, la finanza e la contabilità.

⁴⁹ Il d.lgs. n. 91 del 2011 ha disciplinato, in attuazione dell'art. 2 della legge n. 196 del 2009, l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle PA diverse da regioni ed enti locali, rinviando a successivo decreto (adottato con d.P.R. n. 132 del 2013) la definizione del piano dei conti integrato e delle codifiche comuni.

⁵⁰ L'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 18 del 2012 aveva fissato il termine al 1° gennaio 2014, posticipato successivamente al 1° gennaio 2015 dall'art. 6, comma 2, del DL n. 150 del 2013.

REFERTO SUL SISTEMA UNIVERSITARIO

patrimoniale (CO.EP.) e analitica (CO.AN.) e ha ridefinito il quadro informativo economico-patrimoniale delle Università che oggi è rappresentato da:

a) bilancio unico d'Ateneo di previsione annuale autorizzatorio, composto da *budget* economico e *budget* degli investimenti unico di Ateneo;

b) bilancio unico d'Ateneo di previsione triennale, composto da *budget* economico e *budget* degli investimenti, al fine di garantire la sostenibilità di tutte le attività nel medio periodo;

c) bilancio unico d'Ateneo d'esercizio, redatto con riferimento all'anno solare, composto da stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, nota integrativa e corredato da una relazione sulla gestione;

d) bilancio consolidato con le proprie aziende, società o gli altri enti controllati, con o senza titoli partecipativi, qualunque sia la loro forma giuridica, composto da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa.

I nuovi strumenti contabili sono, tuttavia, concepiti anche per soddisfare le finalità del consolidamento e del monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche in conformità al d.lgs. n. 91 del 2011, richiamato espressamente tra i principi della delega di cui all'art. 5 della legge n. 240 del 2010.

L'art. 1 del d.lgs. n. 18 del 2012 dispone, infatti, 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 n. 196 del 2009⁵¹, mentre l'art. 2 prevede che le Università, per la predisposizione dei documenti contabili, si attengono ai principi contabili e agli schemi di bilancio stabiliti e aggiornati dal MIUR in conformità alle disposizioni contenute nel d.lgs. n. 91 del 2011.

Il successivo art. 3 dispone, inoltre, al comma 1, che, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi delle amministrazioni pubbliche, le Università considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'art. 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, adottano la tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio di esercizio, in conformità all'art. 17 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, riconducendo in sostanza gli Atenei statali alle disposizioni previste per le amministrazioni pubbliche in regime di contabilità civilistica (Titolo IV d.lgs. n. 91 del 2011).

In base al successivo art. 4 le Università sono, infine, tenute alla predisposizione di un apposito prospetto, da allegare al bilancio unico di Ateneo, contenente la classificazione della spesa complessiva per missioni e programmi (corredati con l'indicazione della corrispondente codificazione della nomenclatura COFOG di II livello) sulla base di un elenco e di criteri definiti con decreto del MIUR.

In attuazione delle citate disposizioni del d.lgs. n. 18 del 2012 sono stati adottati i decreti interministeriali n. 19 e 21 del 2014, n. 248 del 2016 e il n. 394 del 2017.

Il d.i. n. 19 del 2014 ha, in particolare, definito i principi contabili e gli schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale, alla luce delle specificità del sistema universitario, in coerenza con le disposizioni e i principi contabili dettati nel d.lgs. n. 91 del 2011, rinviando a successivi decreti del MIUR: gli schemi di *budget* economico e *budget* degli investimenti (d.m. n. 925 del 2015), l'adozione di un comune piano dei conti (non ancora adottato) e la predisposizione di un manuale tecnico-operativo a

⁵¹ Il bilancio preventivo (non autorizzatorio) e rendiconto unico in contabilità finanziaria, è ottenuto attraverso la riclassificazione dei dati contabili, rispettivamente del bilancio di previsione e del bilancio di esercizio.

REFERTO SUL SISTEMA UNIVERSITARIO

supporto delle attività gestionali (la prima edizione è stata adottata nel 2015 e la seconda edizione nel 2017).

Il d.i. n. 21 del 2014 ha, invece, classificato la spesa delle Università per missioni e programmi estendendo la riforma del bilancio dello Stato per grandi aggregati anche alle Università, sulla base della individuazione di un numero limitato di programmi caratterizzati da obiettivi definiti e valutabili quale condizione fondamentale per rendere trasparenti e responsabili le scelte di finanza pubblica.

Ancora in tema di armonizzazione, l'art. 6 del d.lgs. n. 18 del 2012 ha dettato disposizioni anche in materia di bilancio consolidato prevedendo che le Università, considerate amministrazioni pubbliche, sono tenute alla predisposizione di un bilancio consolidato in conformità alle disposizioni di cui al d.lgs. n. 91 del 2011. Viene individuata, in particolare, l'area di consolidamento che si riconduce a: fondazioni universitarie istituite ai sensi dell'art. 59, comma 3, della legge n. 388 del 2000, società di capitali controllate dalle Università ai sensi del codice civile, altri enti nei quali le Università hanno il potere di esercitare la maggioranza dei voti nell'assemblea dei soci e altri enti nei quali le Università possono nominare la maggioranza di componenti degli organi di amministrazione.

Anche in questo caso, in attuazione del d.i. n. 18 del 2013, i principi contabili di consolidamento sono stati stabiliti e aggiornati con il decreto interministeriale n. 248 del 2016 del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca di concerto con il MEF e sentita la CRUI con il quale è stata confermata l'area del consolidamento.

Dal quadro normativo appena evidenziato gli elementi di maggiore novità per il sistema contabile del sistema universitario – che meritano una più attenta considerazione – si riconducono all'introduzione del bilancio unico e ai conseguenti assetti organizzativi adottati dagli Atenei nonché all'avvio della contabilità economico-patrimoniale e alla coerenza con essa dei nuovi strumenti contabili.

3.2. *Gli assetti organizzativi adottati dagli Atenei in attuazione del bilancio unico*

L'introduzione del bilancio unico rappresenta uno dei cambiamenti più significativi apportati dalla legge di riforma in quanto permette di superare la pluralità delle scritture contabili fino ad oggi tenute dagli Atenei, i cui bilanci rappresentavano sostanzialmente la sommatoria di bilanci tra loro indipendenti, predisposti dai singoli Dipartimenti, con negative conseguenze in ordine al governo della gestione contabile e alla difficoltà nel monitoraggio dei conti delle Università (se non a seguito di complicate procedure di consolidamento interno).

Il passaggio ad un bilancio unico, pur salvaguardando l'autonomia dei Dipartimenti, tende, invece, a configurare gli stessi non più come centri autonomi di spesa, in quanto privi di un proprio bilancio, ma centri di responsabilità dotati soltanto di autonomia gestionale e amministrativa nonché di una autonoma capacità di spesa all'interno di un *budget* loro assegnato.

Solo, infatti, una gestione trasparente e unitaria di tutte le risorse economiche, finanziarie e patrimoniali a disposizione riesce a consentire una programmazione delle strategie di Ateneo secondo un processo definito unitariamente.

Attualmente tutti gli Atenei statali hanno introdotto il bilancio unico, provvedendo ad adottare un unico conto corrente in coerenza con le normative della Tesoreria Unica (legge n. 27 del 2012).

REFERTO SUL SISTEMA UNIVERSITARIO

Consequente a tale modifica, il modello organizzativo da adottare dovrebbe assicurare: l'autonomia gestionale e la connessa responsabilizzazione dei Dipartimenti; l'erogazione dei servizi ai Dipartimenti con sistematicità, efficienza, efficacia e tempestività; il collegamento e il coordinamento tra strutture centrali e periferiche, la razionalizzazione nell'allocazione delle risorse umane e, soprattutto, una programmazione unitaria dell'attività dell'Ateneo sulla base di dati omogenei e confrontabili.

A fronte di tali obiettivi, differenti sono tuttavia i modelli organizzativi adottati che, alla luce dell'autonomia riconosciuta ai Dipartimenti e agli altri centri autonomi, si riconducono, in larga maggioranza, ad un modello decentrato ove, tuttavia, la responsabilità del ciclo attivo del bilancio fa, spesso, capo all'amministrazione centrale mentre la responsabilità del ciclo passivo affrisce alle strutture con autonomia gestionale e amministrativa fino alla richiesta di emissione dell'ordinativo di pagamento. L'adozione di tale modello comporta il sostanziale mantenimento delle attuali attribuzioni delle strutture dipartimentali nelle quali la responsabilità amministrativa e gestionale è attribuita al direttore del centro di responsabilità cui risponde direttamente il segretario amministrativo. Poiché le competenze del direttore del Dipartimento, in una logica di bilancio unico, non escludono la responsabilità del direttore generale si rende necessario definire chiaramente le rispettive attribuzioni e responsabilità nel regolamento di amministrazione e/o contabilità. Restano, peraltro, le criticità conseguenti alla pluralità dei funzionari delegati che potrebbe dar luogo a disomogeneità di comportamenti, difficoltà di coordinamento e controllo, frammentazione degli organici.

Il diverso modello accentrato (o decentrato ma organizzato in servizi amministrativi, eventualmente intercentri) risulta adottato in una minoranza di Atenei (circa il 18 per cento) e prevede, invece, che i segretari amministrativi dei centri di responsabilità dipendano funzionalmente dai direttori di Dipartimento di riferimento e gerarchicamente dalla direzione generale nei cui confronti rispondono della gestione amministrativa contabile limitatamente al *budget* assegnato. Tale struttura (che può organizzarsi anche in poche macro aree), pur conservando funzionalità rispetto ai decisori di spesa, offre una maggiore omogeneità di comportamenti e facilita le attività di coordinamento e controllo.

3.3. Il passaggio alla contabilità economico-patrimoniale e la coerenza dei nuovi strumenti contabili

L'introduzione del sistema di contabilità economico-patrimoniale ed analitica⁵² negli Atenei italiani consente di rappresentare, attraverso la redazione di un bilancio di esercizio in tutto analogo ad un bilancio civilistico, i risultati economici della gestione (conto economico) e la consistenza patrimoniale (stato patrimoniale), rispondendo a principi di trasparenza e chiarezza dei documenti contabili e consentendo a terzi di verificare l'affidabilità e la solidità economico-finanziaria dell'Ateneo.

⁵² La contabilità generale (CO.GE.) è la contabilità attraverso cui si registrano le operazioni che intercorrono con l'esterno (rilevando crediti, debiti, movimentazioni con la banca, etc.) al fine di evidenziare l'andamento della gestione e la consistenza patrimoniale al termine dell'esercizio. La contabilità analitica (CO.AN.) è una contabilità interna che movimentata solo ricavi e costi e dettaglia quanto registrato con la contabilità generale, attribuendo il costo/ricavo ad uno specifico centro di responsabilità (unità analitica). La finalità della CO.AN. è quella di controllare la gestione nel suo divenire e, attraverso la preventiva predisposizione del *budget*, permette di effettuare il controllo autorizzatorio della spesa.

REFERTO SUL SISTEMA UNIVERSITARIO

In tale ottica rileva anche l'aspetto della misurazione della remunerazione del capitale che trae origine dalla natura di produttori di beni e servizi destinati alla vendita che caratterizza anche gli Atenei e giustifica l'adozione di una contabilità di tipo economico che consente di valutare, in ordine alla produzione di servizi didattici o di ricerca commissionati dall'esterno, la redditività e la sostenibilità di investimenti di lungo periodo.

Coerente con tale impostazione risulta, inoltre, la definizione dei centri di responsabilità e dei centri di costo che permette di seguire la gestione nel suo divenire e, attraverso la preventiva predisposizione del *budget*, consente di effettuare un più attento controllo della spesa.

Più complesso appare invece l'obbligo, imposto alle sole Università considerate amministrazioni pubbliche, della predisposizione di un bilancio unico di previsione annuale, coerente con la propria articolazione organizzativa complessiva ivi inclusa quella riferibile alle funzioni di didattica e ricerca.

La questione appare di rilievo in quanto, a differenza del *budget* inteso come mero strumento di programmazione all'interno della gestione (come nel caso delle altre amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica), il bilancio unico di previsione riveste carattere autorizzatorio dei costi e degli investimenti dell'esercizio.

Si tratta della prima volta in cui viene attribuito valore giuridico ad un bilancio redatto con criteri economici (ovvero redatto secondo il criterio della competenza economica) anziché ad un bilancio finanziario.

Ciò, oltre a non apparire coerente con la rilevanza attribuita alla cassa in un bilancio di natura economica, presenta importanti risvolti di natura metodologica atteso che nella predisposizione di un bilancio preventivo economico le stime dei costi e le previsioni di ricavi presentano margini di discrezionalità superiori alle previsioni di spesa e di entrata tipiche del bilancio finanziario.

Ulteriori elementi di valutazione discrezionale ricorrono, inoltre, nella formulazione delle previsioni delle componenti non monetarie (come ammortamenti, svalutazioni, plusvalenze).

Se tale circostanza rileva solo indirettamente nel confronto con i dati consuntivi (che potrebbero far emergere al più incongrue valutazioni effettuate *ex ante*), le implicazioni dell'adozione del criterio della competenza economica in un bilancio di previsione di natura autorizzatoria appaiono invece rilevanti.

La questione sembra rivelare appieno la sua portata nella gestione degli investimenti nel cui ambito il relativo *budget* è volto ad indicarne le fonti di copertura nell'esercizio considerato.

In tali fattispecie il criterio della competenza economica, nell'imputare le quote di prevedibile realizzo degli investimenti nel corso dell'esercizio e la totalità delle risorse acquisite da terzi finanziatori, potrebbe evidenziare differenze di valore nella imputazione dell'anno con il rischio di rendere meno trasparente la gestione in conto capitale.

Ciò, peraltro, si riconduce all'effettiva diversa funzione da attribuire al *budget* degli investimenti che, seppure riflettendo parte del contenuto dello stato patrimoniale, svolge la funzione di documento autorizzatorio volto a garantire la presenza di idonee e capienti fonti per sostenere gli investimenti programmati per l'intero ammontare del loro valore.

La complessità di un bilancio di previsione di carattere autorizzatorio si manifesta anche nella procedura di costruzione del *budget* a seguito dell'approvazione del d.i. n.

REFERTO SUL SISTEMA UNIVERSITARIO

925 del 2015, adottato in attuazione del d.i. n. 19 del 2014, con cui sono stati definiti gli schemi di *budget* economico e *budget* degli investimenti.

L'impostazione del citato d.i. risponde alle esigenze delineate nei principi contabili e postulati di bilancio di cui al d.i. n. 19 del 2014 con particolare riferimento alla comprensibilità e trasparenza del bilancio in termini di utilità per tutti gli *stakeholders*, nonché alla confrontabilità dei dati contabili previsionali con quelli di rendicontazione, utilizzando schemi conformi con il conto economico e con lo stato patrimoniale oltre ad esigenze di valutazione in merito alla capacità di governo dei ricavi da parte di ciascun Ateneo.

Nell'ottica, tuttavia, di preservare l'autonomia e la specificità di ciascun Ateneo, la prima versione del Manuale tecnico operativo consentiva di adottare una articolazione interna delle voci in cui si compongono gli schemi di *budget*, garantendo comunque il rispetto della struttura obbligatoria.

Veniva, inoltre, prevista la possibilità per gli Atenei, in base alla loro organizzazione interna e a seguito dell'adozione di strumenti di governo interno della gestione preventiva (tra cui l'impianto di un efficace controllo di gestione), di disporre l'approccio autorizzatorio su livelli "per destinazione", con riferimento a centri di responsabilità o a gruppi di progetti, anziché in base alla natura delle spese, ferma restando la rappresentazione sintetica sulla base degli schemi di *budget* per rispondere ai principi di comparazione interna ed esterna.

Si tratta di una deroga, già di fatto utilizzata da molti Atenei, destinata a produrre disomogeneità negli strumenti contabili (peraltro di carattere prevalentemente interno) ma coerente con l'autonomia universitaria e con la natura autorizzatoria del bilancio che, pur salvaguardando la tenuta dei saldi, dovrebbe consentire margini di flessibilità coerenti con le *mission* (didattica, ricerca e trasferimento tecnologico) affidate al sistema universitario.

3.4. Stato di attuazione e criticità nel passaggio alla contabilità economico-patrimoniale

Con riferimento all'adozione del sistema di contabilità economico-patrimoniale, il termine, inizialmente fissato al 1° gennaio 2014 dall'art. 7 comma 3 del d.lgs. n. 18 del 2012⁵³, è stato successivamente prorogato dal DL 30 dicembre 2013, n. 150⁵⁴ al 31 dicembre 2014.

L'anno 2015 rappresenta quindi, dal punto di vista normativo, quello del definitivo passaggio al nuovo sistema contabile.

A partire dall'anno 2009, e negli anni successivi a valere sul Fondo di finanziamento ordinario, il Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ha incentivato il passaggio prevedendo quote di contributo a favore degli Atenei che sperimentavano il passaggio al nuovo sistema contabile e ne prevedevano l'adozione, insieme al bilancio unico, entro il 1° gennaio 2013⁵⁵.

⁵³ Le Università adottano il sistema di contabilità economico-patrimoniale e il bilancio unico d'Ateneo, nonché i sistemi e le procedure di contabilità analitica, entro il 1° gennaio 2014.

⁵⁴ All'art. 7, comma 3, del decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18, le parole: "1° gennaio 2014" sono sostituite dalle seguenti: "31 dicembre 2014".

⁵⁵ A valere sul Fondo di finanziamento ordinario delle Università, per gli esercizi 2011 e 2012 il Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca destina una quota agli Atenei che adottano il sistema di contabilità economico-patrimoniale e il bilancio unico entro il 1° gennaio 2013.

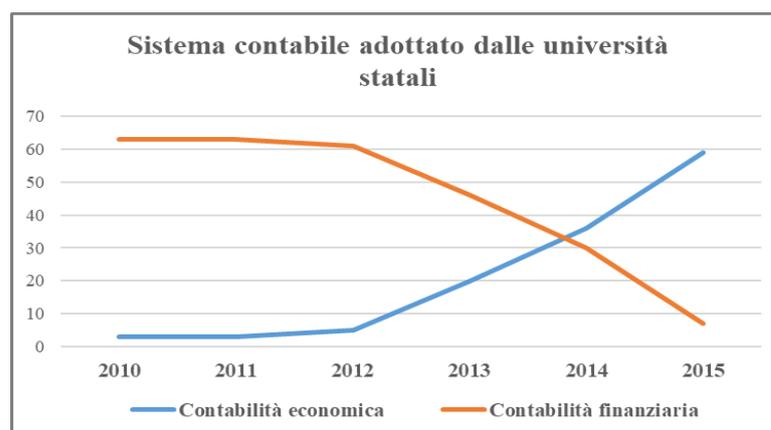
REFERTO SUL SISTEMA UNIVERSITARIO

Per alcuni si è trattato solo di una sperimentazione delle nuove tecniche contabili, avendo già adottato il nuovo sistema contabile (il Politecnico di Torino e le Università degli studi di Trento e Camerino), mentre per altri si è trattato del definitivo passaggio al nuovo sistema.

Dalle informazioni contenute nella omogenea redazione dei conti consuntivi relativa all'anno 2015, emerge, tuttavia, che alcuni Atenei adottavano ancora a quella data il sistema di contabilità finanziaria e avevano approvato i relativi documenti di bilancio con schemi e principi finanziari. Per taluni, come si evince dalle relazioni del Collegio dei Revisori, il conto economico e la situazione patrimoniale sono stati, inoltre, compilati desumendo i dati necessari dalle rilevazioni contabili del sistema finanziario.

Stante la previsione normativa, che prevedeva l'obbligo del passaggio al nuovo sistema contabile a partire dal 1° gennaio 2015, per tali Atenei è stato previsto l'inserimento di una piccola penalità nel calcolo della quota perequativa per la definizione del Fondo di Finanziamento Ordinario per l'anno 2015 (d.m. n. 335 del 2015 – FFO 2015).

GRAFICO 1



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati MIUR

Nel predisporre il documento di bilancio 2015, per molti considerato il primo anno di passaggio al nuovo sistema, sono emerse comunque una serie di problematiche che, in alcuni casi, si sono riflesse sui termini di approvazione dei documenti di bilancio.

Di particolare complessità sono apparse, in primo luogo, le operazioni dirette alla predisposizione del primo stato patrimoniale che hanno reso necessaria una particolare attenzione nella imputazione alle voci patrimoniali di alcune partite di natura finanziaria quali: l'avanzo di amministrazione del precedente esercizio⁵⁶, i residui attivi e passivi⁵⁷, i progetti finanziati⁵⁸ e i mutui contratti⁵⁹.

⁵⁶ L'avanzo di amministrazione deve essere imputato, per la parte vincolata, alle diverse poste del patrimonio netto vincolato (riserve vincolate per decisione di organi istituzionali, riserve vincolate per progetti specifici) e alle altre poste del passivo dello stato patrimoniale iniziale (risconti per progetti e ricerche in corso, contributi agli investimenti, Fondi per rischi e oneri) e, per la parte disponibile, alla voce di patrimonio netto non vincolato (risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti).

REFERTO SUL SISTEMA UNIVERSITARIO

Rilevanti anche i criteri di valutazione delle immobilizzazioni materiali, nel cui ambito si segnala il patrimonio immobiliare (i cui cespiti dovrebbero essere iscritti al costo di acquisto ovvero, in termini prudenziali, al valore catastale) e i beni mobili e il patrimonio librario tra cui distinguere le collezioni che non perdono valore nel tempo (non ammortizzabili) e libri che tendono a perdere valore nel tempo, iscritte nell'attivo patrimoniale ad un valore costante qualora siano progressivamente rinnovate.

Le analisi di alcune note integrative suggeriscono un approfondimento sulla costruzione dei Fondi per rischi e oneri e sugli accantonamenti inseriti tra le voci del patrimonio netto.

In relazione alla voce "Fondi per rischi e oneri" la variegata e numerosa tipologia riscontrata nei primi stati patrimoniali (oltre 50 voci) richiede una attenta valutazione delle esigenze ad essi sottostante. Deve trattarsi, infatti, di accantonamenti destinati a coprire perdite o rischi di natura determinata, di esistenza certa o probabile e di ammontare indeterminato alla chiusura dell'esercizio; non possono, pertanto, essere utilizzati per rettificare i valori dell'attivo oppure per attuare politiche di bilancio né possono essere costituiti per coprire rischi generici o per rilevare passività potenziali o, ancora, per accantonare risorse in previsione di costi di competenza di esercizi futuri (come spesso si riscontrava nei rendiconti compilati in contabilità finanziaria).

Anche la composizione e le variazioni del patrimonio netto — che indica l'ammontare dei mezzi propri destinati alla realizzazione dei fini istituzionali dell'ente e alla copertura dei rischi — meritano attenta considerazione con riferimento, in particolare, alla circolazione tra le poste del patrimonio vincolato e non vincolato (apposite scritture contabili devono rappresentare l'applicazione di un vincolo in relazione ai risultati di esercizio o il venire meno di un vincolo all'utilizzo delle riserve del patrimonio netto vincolato con ricollocazione delle risorse tra le riserve libere). Particolare attenzione va, inoltre, riservata, negli esercizi successivi alla costituzione del primo stato patrimoniale, alle riserve di patrimonio netto derivanti dalla contabilità finanziaria che possono essere utilizzate e rilevate come ricavi in conto economico (sia in sede di bilancio di esercizio che nella predisposizione del *budget*) solo nei limiti in cui tali voci siano state classificate come entrate provenienti da residui passivi non classificabili come debiti dello stato patrimoniale; si tratta di importi di una certa rilevanza che verranno utilizzati in via del tutto transitoria fino all'esaurimento delle riserve stesse.

Meno complessa è risultata la costruzione del conto economico che tuttavia sconta, in taluni casi, un progressivo allineamento ai principi contabili (CO.EP.) che non consente ancora omogenei raffronti tra un esercizio e l'altro.

Una specifica considerazione merita la costruzione del budget di esercizio. In relazione al *budget* economico deve prestarsi attenzione alla dimostrazione del risultato economico in pareggio con l'utilizzo di riserve patrimoniali disponibili, applicabili a copertura delle perdite solo dopo l'approvazione del bilancio di esercizio. Più complessa

⁵⁷ Per i residui attivi e passivi si prevede una preliminare verifica della loro sussistenza ed un eventuale riaccertamento complessivo al fine di individuare le voci non costituenti debiti o crediti effettivi ed elidere i debiti e i crediti per trasferimenti interni; al termine di tali operazioni i residui attivi possono ricondursi a crediti (certi e definiti), ratei attivi, altre voci non riconducibili a poste dell'attivo, mentre i residui passivi possono ricondursi a debiti, ratei passivi, Fondi per rischi e oneri, conti d'ordine (per i residui passivi per cui non vi è stato l'arrivo del bene o l'effettuazione della prestazione), voci non riconducibili a poste del passivo.

⁵⁸ Per i progetti finanziati si prevede la determinazione del loro stato di avanzamento al 31 dicembre dell'ultimo esercizio in contabilità finanziaria e la loro valorizzazione come risconto passivo (nel caso in cui i ricavi siano maggiori dei costi) o come rateo attivo (nel caso in cui i ricavi siano minori dei costi).

⁵⁹ Per i mutui si prevede che debbano essere imputati alle voci di debito a medio lungo termine.

REFERTO SUL SISTEMA UNIVERSITARIO

appare, invece, la costruzione del *budget* investimenti che, come già ricordato, deve dare dimostrazione dell'integrale copertura degli investimenti programmati. Al riguardo la valutazione della sostenibilità degli investimenti è stata, in qualche caso, effettuata tenendo conto dell'impatto degli stessi nella generazione dei flussi di cassa con particolare riferimento all'andamento del flusso di cassa operativo; ciò tuttavia suggerisce la necessità di evidenziare, nella nota integrativa, la tipologia analitica delle fonti di finanziamento previste e fornire una stima dell'impatto degli investimenti programmati sul saldo di cassa.

Un ultimo aspetto da considerare riguarda, infine, la disciplina delle variazioni di bilancio in corso di esercizio con particolare riferimento alla materia della competenza a decidere. Nell'ambito del processo di revisione della programmazione in relazione all'andamento della gestione le revisioni possono ricondursi ad assestamenti che non modificano sostanzialmente la programmazione iniziale e ad assestamenti conseguenti a modifiche della programmazione in riferimento agli obiettivi e/o ai tempi di raggiungimento degli stessi.

Le variazioni riconducibili alla prima voce⁶⁰, non avendo impatto sugli equilibri complessivi, possono essere autorizzate dal direttore generale o dai dirigenti preposti ai centri di responsabilità e comunicati con cadenza periodica al Collegio dei revisori dei conti, mentre le variazioni riconducibili alla seconda voce⁶¹, che possono avere un impatto sul risultato di esercizio e che comunque presuppongono una discrezionalità nelle scelte strategiche di gestione, dovrebbero seguire lo stesso *iter* di approvazione del *budget* economico e del *budget* degli investimenti.

⁶⁰ Rimodulazione dei costi all'interno del *budget* assegnato a ciascun centro di responsabilità; variazioni di *budget* con vincolo di destinazione; maggiori ricavi senza vincolo di destinazione destinati a confluire nel risultato di esercizio; variazioni di *budget* tra centri di responsabilità dell'amministrazione centrale.

⁶¹ Maggiori ricavi per finanziamenti senza vincolo di destinazione da utilizzare in corso di esercizio; minori ricavi per finanziamenti senza vincolo di destinazione; maggiori costi da sostenere anche attraverso l'utilizzo di riserve vincolate; riassorbimento delle perdite accertate alla fine dell'esercizio; variazioni di *budget* tra centri dotati di autonomia amministrativa e gestionale.

PAGINA BIANCA