

La contabilità Economico-Patrimoniale in Ateneo

di Tommaso Agasisti*, Giuseppe Catalano*, Dario Mingarelli

*Politecnico di Milano

Economic/Assets accounting in the University

Between 2007 and 2008 CINECA promoted a study group on the evolution of the accounting systems in the University with the aim of identifying common models that could help the Universities face the passage toward a type of economic/assets accounting system. The group consisted of managers in the financial area of some of Italy's most important Universities and coordinated by Prof. Catalano, teacher at the Politecnico University of Milan. Through a series of meetings, the group carried out research activities that made it possible to put forward a series of proposals regarding accounting principles and budget schemes to adopt in order to enable the passage to economic/assets accounting.

*Le università
possono scegliere
se adottare
una tipologia di
tradizionale
contabilità
“pubblica”, basata
su un approccio
finanziario, oppure
se adottare una
contabilità
economico-
patrimoniale*

Tra il 2007 e il 2008 CINECA ha promosso un gruppo di studio sull'evoluzione dei sistemi contabili in ateneo con lo scopo di individuare dei modelli comuni che potessero aiutare le università ad affrontare il passaggio verso una contabilità di tipo economico-patrimoniale. Il gruppo era formato da dirigenti dell'area finanziaria di alcuni tra i più importanti atenei italiani e coordinato dal prof. Catalano, docente presso il Politecnico di Milano.

Attraverso una serie di incontri, il gruppo ha svolto un'attività di ricerca che ha permesso di formulare una serie di proposte in merito a principi contabili e schemi di bilancio da adottare per consentire il passaggio alla contabilità economico-patrimoniale. L'articolo che segue presenta una sintesi dei risultati conseguiti in oltre un anno di lavoro, mentre è in fase di pubblicazione il volume completo della ricerca.

Per effetto della legge 9 maggio 1989, n. 168, le università italiane godono di una autonomia molto ampia, in attuazione del dettato costituzionale, anche con riferimento alle proprie scelte contabili. In particolare, esse possono scegliere se adottare una tipologia di tradizionale contabilità “pubblica”, basata su un

approccio finanziario, oppure se adottare una contabilità economico-patrimoniale. Di fatto, l'autonomia contabile si è poi concretizzata nell'adozione, da parte della maggior parte delle università statali, della tradizionale contabilità finanziaria (di competenza giuridica). Solo due atenei statali (Trento e Camerino) hanno adottato, negli ultimi anni, la contabilità economico-patrimoniale, ed anche tra le università non statali la scelta verso questo tipo di contabilità non è ancora prevalente.

Il dibattito sul più corretto approccio contabile da adottare nel settore universitario è da tempo aperto (Cinquini, Miolo Vitali, 2000; Cinquini, 2002). Peraltro, la natura degli atenei quali “produttori ed erogatori di beni e servizi destinabili alla vendita” sembrerebbe giustificare l'adozione della contabilità di tipo industriale (Garlatti, 1996). Infatti, le università sono a tutti gli effetti organizzazioni che producono servizi didattici, di ricerca e di trasferimento della conoscenza alla società in senso ampio (Palumbo, 1999); la maggior parte di queste attività sono pagate dai fruitori dei servizi (ad esempio, tramite le tasse universitarie, contratti di ricerca con enti esterni, ecc.), sebbene ad un prezzo inferiore ai costi

	COEP Unico		COEP AC+ Dipartimenti		CO.FI. Competenza AC+ Dipartimenti		CO.FI. Competenza Unico		CO.FI. Competenza AC Cassa Dipartimenti		CO.FI. Cassa - AC + Dip. con Crediti & Debiti		CO.FI. Cassa - Unico con Crediti & Debiti	
	v.a.	%	v.a.	%	v.a.	%	v.a.	%	v.a.	%	v.a.	%	v.a.	%
Atenei statali	1	1.59	1	1.59	37	58.73	0	0.00	22	34.92	2	3.17	0	0.00
Atenei non statali	6	37.50	0	0.00	0	0.00	8	50.00	0	0.00	0	0.00	2	12.50
Totale	7	8.86	1	1.27	37	46.84	8	10.13	22	27.85	2	2.53	2	2.53

di produzione, grazie al contributo pubblico di cui godono gli atenei.

È bene anche considerare che, nel nostro Paese, il trend in corso è quello di un processo del settore pubblico verso l'adozione di una contabilità economico-patrimoniale, sotto la spinta da un lato di una esigenza di maggiore accountability, dall'altro di una migliore capacità di questo tipo di contabilità a rappresentare i risultati della gestione nella produzione di beni e servizi (Anselmi, 2003; Borgonovi, 2002; Hinna, 2002). Anche la normativa sembra indicare questa via, laddove la legge finanziaria per il 2007 (legge 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 61) prevede che *“Entro sei mesi dalla data di 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”*. Sebbene la norma sia rimasta ancora largamente inapplicata, rimane un'indicazione di massima che informa i probabili sviluppi per i prossimi anni.

Per quello che riguarda specificamente il settore universitario, le Linee Guida del Governo (Ottobre 2008) indicano chiaramente che la strada sarà quella del passaggio a questo tipo di contabilità, tra le azioni prioritarie (p. 12): *“incentivare l'adozione della contabilità economico-patrimoniale. Questa è infatti uno strumento conoscitivo essenziale per gli atenei, i loro interlocutori esterni e il Ministero e consente l'individuazione di costi standard correlati al raggiungimento di precisi parametri qualitativi”*. La traduzione pratica di tale obiettivo dovrebbe trovare spazio in un Disegno di Legge d'iniziativa governativa di prossima emissione.

Le scelte contabili delle università italiane: un quadro d'insieme

Le scelte contabili delle università italiane: un quadro d'insieme

Per testimoniare la forte eterogeneità tra le scelte contabili degli atenei, in questa parte si presentano i risultati di una specifica indagine svolta sui sistemi contabili delle università italiane, basata su dati del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca e, in particolare, sui dati trasmessi dagli atenei nell'ambito della omogenea redazione dei conti consuntivi 2007. Le informazioni riguardano il tipo di contabilità adottato (finanziaria versus economico-patrimoniale), con specifico riferimento sia alle amministrazioni centrali che ai centri autonomi di gestione. Tali dati consentono di “mappare” la situazione attuale dei sistemi contabili delle università, anche al fine di effettuare una classificazione generale. Dalla tabella su riportata si evince con chiarezza che il sistema universitario italiano è ancora contraddistinto da una generale adozione della contabilità finanziaria, e che la contabilità economico-patrimoniale è diffusa maggiormente tra gli atenei non statali. Le amministrazioni centrali degli atenei in contabilità finanziaria adottano tutte un criterio di competenza (giuridica), mentre in molti atenei vi sono ancora centri autonomi di gestione e

Sebbene la scelta verso la contabilità finanziaria rimanga prevalente, un numero crescente di atenei sta introducendo la possibilità di derivare anche scritture di contabilità economica, anche grazie alle recenti innovazioni introdotte in alcuni sistemi informativi di gestione contabile



Foto: Nico Tranquilli

Il gruppo di ricerca ha svolto un'attenta attività di analisi formulando una serie di proposte per principi contabili e schemi di bilancio per le università che decidano di adottare una contabilità di tipo economico-patrimoniale

dipartimenti che utilizzano un criterio di cassa. Occorre però segnalare che, sebbene la scelta verso la contabilità finanziaria rimanga prevalente, un numero crescente di atenei sta introducendo, parallelamente rispetto alla contabilità finanziaria, la possibilità di derivare (mediante procedure di raccordo) anche scritture di contabilità economica, anche grazie alle recenti innovazioni introdotte in alcuni sistemi informativi di gestione contabile.

Verso la contabilità economico-patrimoniale

Il gruppo di ricerca ha svolto un'attività di analisi, formulando una serie di proposte per principi contabili e schemi di bilancio per le università che decideranno di adottare una contabilità di tipo economico-patrimoniale (Agasisti e Catalano, 2009; Catalano, 2009). Il primo passo è stato quello di identificare e valutare i possibili punti di riferimento cui ispirare tali principi. Contestualmente, è stata svolta un'analisi dei principi contabili adottati dalle università in contabilità economico-patrimoniale. L'analisi si è focalizzata su quattro atenei, due statali e due non statali (Università Cattolica Sacro Cuore di Milano, Università Commerciale L. Bocconi di Milano, Università degli Studi di Trento,

Università degli Studi di Camerino), con l'obiettivo di sviluppare proposte, di tipo più generale, per principi contabili specifici per il settore universitario.

Si è deciso di considerare come riferimento i principi IAS (*International Accounting Standard*) laddove essi non confliggano con i principi nazionali, ma anzi ne approfondiscano il contenuto. La preferenza è stata così accordata ai principi contabili nazionali, come statuiti dall'Organismo Italiano di Contabilità. La ragione di tale scelta è che la loro diffusione nel sistema economico italiano fa sì che essi siano i naturali punti di riferimento per organizzazioni che decidano di adottare una contabilità economico-patrimoniale.

Certamente, il settore universitario richiede alcuni "adattamenti" di tali principi, tuttavia, la dimensione di tali adattamenti non è stata ritenuta tale da giustificare l'adozione di principi contabili differenti ed, in particolare, quelli per il settore pubblico (IPSAS - *International Public Sector Accounting Standard* e FASB - *Financial Accounting Standard Board*). Si è, invece, deciso di fare riferimento tali principi solo in alcune circostanze particolari, quando cioè la natura del singolo fatto gestionale sia tipica della vita economica di una organizzazione pubblica (ad esempio nel caso della valutazione di beni artistici o collezioni di natura pubblica, il cui uso sia di tipo "non economico"). La scelta di riferirsi agli IAS e ai principi nazionali e, laddove necessario, ai principi per il settore pubblico IPSAS è anche la scelta più generale già effettuata dalla Ragioneria Generale dello Stato nel suo manuale sui principi contabili per le amministrazioni pubbliche: "Per quanto riguarda specificamente il settore pubblico, il principio della competenza economica è alla base della redazione dei Principi contabili IPSAS (...) che ricalcano nella sostanza gli IAS, pur avendo in considerazione le peculiarità del contesto pubblico" (MEF, 2008; p. 15).

"Anche se una applicazione integrale degli IPSAS ai sistemi di contabilità pubblica del nostro paese non è ancora stata realizzata, il

La nuova filosofia dei Documenti Gestionali a supporto dell'evoluzione contabile

Marco Magrini, consulente nell'ambito della contabilità per gli atenei. Collabora con il CINECA per l'approfondimento di tematiche sulle evoluzioni e metodologie dei processi amministrativi

Al fine di avviare un percorso di scelta definitiva verso il nuovo approccio contabile è indispensabile disporre di un software in grado di assicurare il successo della implementazione della contabilità economica (nonché della contabilità analitica). È importante che la modalità di funzionamento del software consenta l'utilizzo delle informazioni e dati in forma automatica, evitando agli operatori di dover intervenire manualmente nell'assicurare la contestuale alimentazione delle diverse piattaforme contabili, in una filosofia di economia sia di tempi di lavoro sia di rischio di errori e di duplicazioni. È altresì fondamentale che siano evitate operazioni di utilizzo derivato dei dati, ad esempio attraverso una riclassificazione interna dalla contabilità finanziaria alla contabilità economica. Il dato, al contrario deve essere disponibile ed opportunamente trattato in modo originario all'interno delle diverse contabilità e senza operazioni di riadattamento. Per sviluppare un nuovo sistema di contabilità moderno in grado di soddisfare i requisiti sopra esposti in U-GOV è stato definito il concetto dei *Documenti Gestionali* (DG).

Il funzionamento dei DG è così sintetizzabile: *il sistema attribuisce al "fatto amministrativo" sotto forma di Documento Gestionale una funzione centrale affidando ai "motori" contabili che lo utilizzano nelle varie forme la lettura e rilevazione degli elementi portati dal DG medesimo.*

Il DG costituisce quindi il riferimento informativo: oltre ai dati amministrativi, deve essere arricchito degli attributi informativi qualitativi e quantitativi (cosiddette "estensioni") in modo da essere poi ripreso dalle varie contabilità per effettuare le relative scritture.

Il Documento Gestionale di U-GOV nel contesto del "Ciclo attivo" (l'insieme delle operazioni che consentono la realizzazione dei componenti attivi - ricavi) e del "Ciclo passivo" (l'insieme delle operazioni che consentono l'acquisizione dei fattori produttivi durevoli e non), alimenta in modo integrato ma indipendente:

- COGE: il motore che produce la *contabilità generale economico - patrimoniale*;
- COFI: il motore che produce la *contabilità finanziaria*;
- COAN: il motore che produce la *contabilità analitica* per il controllo di gestione.

Ad integrazione indispensabile delle metodologie contabili in esame, è importante che il software preveda una gestione di una *Contabilità Inventariale* e una *Gestione Fiscale*. Infatti la conoscenza e la corretta valutazione ed inventariazione del patrimonio è un elemento essenziale per una corretta contabilizzazione e rendicontazione. In questo caso costituisce condizione irrinunciabile la capacità del software di garantire una gestione inventariale perfettamente collegata e contestualmente operante in sede di rilevazione contabile (nelle varie piattaforme), sulla base dei principi di competenza. Se da una parte per COFI e COGE l'impostazione che ne deriva è tradizionale (guidata dalla tecnica ragionieristica, dai principi contabili, dagli usi e dalle consuetudini di riferimento alle due fattispecie), dall'altra, la COAN viene concepita come struttura aperta alle esigenze di qualsiasi struttura di programmazione e controllo della gestione.

La COAN si relaziona con la COGE oppure con la COFI ed utilizza gli attributi del DG sia economici sia finanziari, riaggredendoli/contabilizzandoli sulla base delle scelte di ciascun ente.

sistema di contabilità economica di cui al presente manuale ne accoglie già l'impostazione di base e il principio della competenza economica" (MEF, 2008; p. 16).

I vantaggi della contabilità economico-patrimoniale

Il principale vantaggio della contabilità eco-

nomico-patrimoniale consiste in una maggiore chiarezza e trasparenza dei bilanci, che possono contestualmente illustrare i risultati della gestione (conto economico) e la consistenza patrimoniale dell'ateneo (stato patrimoniale). Tali informazioni sono particolarmente utili nei rapporti con soggetti terzi rispetto all'ateneo: enti locali, enti finanziatori, fondazioni,

Le esperienze in corso dimostrano come la contabilità economico-patrimoniale consenta di migliorare l'informazione relativa agli effettivi costi di gestione in quanto consente di tenere in considerazione non solo i costi diretti legati alle singole attività, ma anche i costi indiretti ed i costi pluriennali

istituti di credito, ecc. ossia quei soggetti che hanno interessi (attuali o potenziali) ad una collaborazione con le università, e che sono interessati ad una valutazione delle caratteristiche dell'attività di esse anche sotto il profilo economico.

Oggi, una possibile strada appare quella di definire regole di comportamento (principi contabili) per le università che adottino la contabilità economico-patrimoniale, nella prospettiva della sua diffusione. Il lavoro di ricerca condotto al Politecnico di Milano va in questa direzione, adottando come punto di riferimento i principi contabili internazionali IAS ed i principi suggeriti dall'OIC, nella convinzione che essi siano validi per la maggior parte delle necessità contabili degli atenei. Vi sono invece alcuni aspetti della vita universitaria che, per la loro peculiarità, sono stati affrontati ad hoc con specifiche proposte. Sebbene il lavoro svolto dal gruppo di ricerca (Catalano 2009) abbia una valenza prioritariamente tecnica, esso intende anche fornire spunti di riflessione per eventuali azioni di policy. Più specificamente, al fine di rendere possibile (e proficuo) l'utilizzo di questi principi, appare necessario un intervento ministeriale che solleciti l'adozione della contabilità economico-patrimoniale delle università, con forme gradualità. Dal punto di vista operativo, e con specifico riferimento al settore universitario, il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze potrebbero, per accelerare il processo di transizione verso la

contabilità economico-patrimoniale, emanare un decreto con lo schema di bilancio cui uniformarsi, che garantirebbe una maggiore comparabilità tra i bilanci delle università e maggiore chiarezza sull'uso delle risorse.

Infine, le esperienze in corso dimostrano come la contabilità economico-patrimoniale consenta, se adeguatamente collegata alla contabilità analitica, di migliorare l'informazione relativa agli effettivi costi di gestione (anche per favorire una comparazione delle attività a costo standard), in quanto consente di tenere in considerazione non solo i costi diretti legati alle singole attività, ma anche i costi indiretti ed i costi pluriennali. È anche questa crescente attenzione all'efficienza della gestione che, probabilmente, sta influenzando le recenti scelte di alcuni atenei che hanno già deciso il passaggio alla contabilità economico-patrimoniale in tempi brevi, (ad esempio, il Politecnico di Torino).

Per ulteriori informazioni:
re.univ@cineca.it

doi:10.1388/notizie-65-06

Bibliografia

- Agasisti, T., Catalano, G., (2009), "Verso la definizione di principi contabili per il settore universitario. Riflessioni teoriche ed alcune proposte", in "Azienda Pubblica", vol. 22, n. 1, in corso di pubblicazione.
- Anselmi, L., (2003), *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*, Torino, Giappichelli.
- Borgonovi, E., (2002), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, Egea.
- Catalano, G., (a cura di), (2009), *La contabilità economico-patrimoniale nelle università, Aspetti metodologici ed esperienze*, Bologna, Il Mulino, in corso di pubblicazione.
- Cinquini L., Miolo Vitali P., (2000), "Le informazioni economico-finanziarie nel nuovo contesto universitario italiano: i risultati di una ricerca sulla contabilità direzionale", in "Azienda Pubblica", vol. 13, n. 5, pp. 563583.
- Cinquini, L., (2002), *Il bilancio consuntivo delle università. Verso una nuova informativa economico-finanziaria*, Torino, Giappichelli.
- Garlatti, A., (1996), *Bilancio e controllo economico nelle università degli studi*, Milano, Egea.
- Hinna, L., (2002), *Pubbliche amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, Padova, Cedam.
- Palumbo, R., (1999), *L'Università nella sua dimensione economico-aziendale*, Torino, Giappichelli.