

UNIVERSITA' DI PISA

CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE EVOLUZIONE NORMATIVA

Corso di aggiornamento «Le novità del bilancio 2018»

17 Gennaio 2018



Riforma Gelmini – L.240/2010

La **Legge 30 dicembre 2010 n. 240** (“**Riforma Gelmini**”) ha delegato il Governo all’introduzione di importanti novità in materia di contabilità e bilancio delle università statali.

Ha previsto l’adozione:

- di un **sistema di contabilità economico-patrimoniale**
- di un **sistema di contabilità analitica**
- del **bilancio unico di ateneo**
- del **bilancio consolidato di ateneo**

Ha rinviato la definizione dei principi contabili e degli schemi di bilancio a successivi decreti attuativi.

Decreto Legislativo n. 18/2012

In attuazione della L.240/2010, il **D.Lgs. n. 18 del 27 gennaio 2012** «*Introduzione della contabilità economico-patrimoniale, della contabilità analitica e del bilancio unico nelle università*»:

- ha previsto l'adozione da parte delle università di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica
- ha definito il nuovo quadro informativo economico-patrimoniale, prevedendo nuovi documenti contabili sia per il bilancio di previsione che per il bilancio consuntivo delle università
- ha rimandato la definizione di specifici principi contabili e schemi di bilancio a futuri decreti del MIUR da adottarsi di concerto con il MEF, sentita la CRUI

Decreto Legislativo n. 18/2012



Documenti contabili che le università devono predisporre in **fase previsionale**:

- ✓ bilancio unico d'ateneo di previsione annuale autorizzatorio, composto da budget economico e budget degli investimenti
- ✓ bilancio unico d'ateneo di previsione triennale, composto da budget economico e budget degli investimenti: non è autorizzatorio, ma serve per valutare/dimostrare la sostenibilità di tutte le attività nel medio periodo
- ✓ bilancio preventivo unico di ateneo non autorizzatorio in contabilità finanziaria
- ✓ prospetto contenente la riclassificazione della spesa per missioni e programmi

Decreto Legislativo n. 18/2012

Documenti contabili che le università devono predisporre in sede di **bilancio consuntivo**:



- ✓ bilancio unico d'ateneo d'esercizio, composto da stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, nota integrativa e relazione sulla gestione
- ✓ rendiconto unico di ateneo in contabilità finanziaria
- ✓ prospetto contenente la riclassificazione della spesa per missioni e programmi
- ✓ bilancio consolidato di ateneo con le proprie aziende, società o altri enti controllati, composto da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa

Decreto Legislativo n. 18/2012

- Definisce in modo chiaro i documenti contabili che devono essere prodotti nella nuova contabilità

- Rimanda a successivi decreti del MIUR la definizione:
 - ✓ dei principi contabili e degli schemi di bilancio, a cui le università si devono attenere per la predisposizione dei documenti contabili preventivi e consuntivi

 - ✓ delle missioni e dei programmi e dei relativi criteri di riclassificazione dei dati contabili

 - ✓ dei principi contabili di consolidamento

Decreti attuativi del D.Lgs. n. 18/2012

- **D.I. n. 19 del 14 gennaio 2014** «*Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università*»
- **D.I. n. 21 del 16 gennaio 2014** «*Classificazione della spesa delle università per missioni e programmi*»
- **D.I. n. 925 del 10 dicembre 2015** «*Schemi di budget economico e budget degli investimenti*»
- **D.I. n. 248 dell'11 aprile 2016** «*Schemi di bilancio consolidato delle Università*»
- **D.I. n. 394 dell'8 giugno 2017** «*Revisione dei principi contabili e degli schemi di bilancio di cui al D.I. 19/2014*»

Decreto interministeriale n. 19 del 14 gennaio 2014

- Definisce:
 - ✓ i principi contabili da rispettare nel processo di formazione dei bilanci
 - ✓ gli schemi per la predisposizione del bilancio d'esercizio: stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e contenuto della nota integrativa
 - ✓ i principi di valutazione delle poste di bilancio
 - ✓ i criteri per la predisposizione del primo stato patrimoniale
 - ✓ i criteri per la predisposizione del bilancio preventivo e del rendiconto in contabilità finanziaria

- Rimanda, per quanto non espressamente previsto, al codice civile e ai principi contabili nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC)

- Prevede inoltre la predisposizione e l'aggiornamento di un manuale tecnico-operativo da parte del MIUR, con il supporto della Commissione per la contabilità economico-patrimoniale delle università di cui all'art. 9 del D.Lgs. 18/2012

- Rinvia ad un successivo decreto interministeriale la definizione degli schemi per la predisposizione del bilancio di previsione: budget economico e budget degli investimenti

L'esperienza dell'Università di Pisa

L'Università di Pisa ha effettuato il passaggio dal sistema di contabilità finanziaria al sistema di contabilità economico-patrimoniale e al bilancio unico di Ateneo a partire dal 1° gennaio 2013, anticipando la scadenza fissata dal D.Lgs. 18/2012 al 1° gennaio 2014 e in seguito prorogata al 1° gennaio 2015.

Alla data del 1° gennaio 2013 non era stato ancora pubblicato il D.I. n.19/2014 e pertanto, l'Università di Pisa ha fatto riferimento, per la predisposizione dei documenti contabili di bilancio, ai principi contabili e agli schemi contenuti nelle bozze dei decreti ministeriali che sono state inviate alle università.

L'esperienza dell'Università di Pisa

In seguito all'emanazione del D.I. 19/2014, che ha invece previsto schemi di bilancio diversi da quelli circolati in bozza, l'Ateneo ha dovuto procedere alla **revisione del piano dei conti** per adeguarlo agli schemi ministeriali.

La **principale differenza** ha riguardato i **costi operativi** che, nella prima versione, erano essenzialmente ripartiti in:

- **Costi specifici**
- **Costi generali**

mentre nello schema previsto dal D.I. 19/2014 sono ripartiti in:

- **Costi del personale**
- **Costi della gestione corrente**

L'esperienza dell'Università di Pisa

Voci del Piano dei Conti adottato al 1° gennaio 2013	Voci del Piano dei Conti ai sensi del D.I. 19/2014
COSTI OPERATIVI	COSTI OPERATIVI
COSTI SPECIFICI	COSTI DEL PERSONALE
Sostegno agli studenti	Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica
Interventi per il diritto allo studio	Costi del personale dirigente e tecnico amministrativo
Sostegno alla ricerca e attività editoriale	
Personale dedicato alla ricerca e alla didattica	COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE
Acquisto materiale di consumo per laboratorio	Costi per sostegno agli studenti
Trasferimenti a partner di progetti coordinati	Costi per il diritto allo studio
Altri costi specifici	Costi per la ricerca e attività editoriale
	Trasferimenti a partner di progetti coordinati
COSTI GENERALI	Acquisto materiale consumo per laboratori
Personale tecnico-amministrativo	Variazione rimanenze di materiale di consumo per laboratorio
Acquisto materiali	Acquisto di libri, periodici e materiale bibliografico
Acquisto di libri, periodici, materiale bibliografico	Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali
Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico-gestionali	Acquisto altri materiali
Costi per godimento di beni di terzi	Variazione delle rimanenze di materiali
Altri costi generali	Costi per godimento beni di terzi
	Altri costi
RIMANENZE INIZIALI	
Rimanenze iniziali lavori in corso	AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI
Rimanenze iniziali materiale di consumo e merci	
Rimanenze iniziali beni in corso di alienazione	ACCANTONAMENTO PER RISCHI E ONERI
AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI	ONERI DIVERSI DI GESTIONE
	Imposte e tasse
ACCANTONAMENTO PER RISCHI E ONERI	Restituzione e rimborsi
	Altri oneri di gestione
ALTRI ACCANTONAMENTI	
ONERI DIVERSI DI GESTIONE	
Imposte e tasse	
Restituzione e rimborsi	
Altri oneri di gestione	

Decreto Interministeriale n.925 - 10 dicembre 2015

In seguito all'emanazione del **D.I. n. 925 del 10 dicembre 2015**, le università hanno potuto adottare, a partire dal bilancio di previsione per l'esercizio 2016, schemi univoci di budget economico e di budget degli investimenti.

Per favorire la comparabilità tra bilancio di previsione e bilancio di esercizio, il decreto ha previsto:

- ✓ uno schema di **Budget economico** perfettamente coerente con lo schema di conto economico e con i principi contabili del D.I. 19/2014
- ✓ uno schema di **Budget degli investimenti**, per la parte relativa agli impieghi (investimenti), strutturato in esatta coerenza con la corrispondente sezione dello schema di stato patrimoniale del D.I. 19/2014. La struttura prevede inoltre l'indicazione delle fonti di finanziamento a copertura degli investimenti previsti (contributi da terzi finalizzati, risorse da indebitamento e risorse proprie)
- ✓ la possibilità per ogni ateneo di articolare le voci obbligatorie in voci più analitiche al fine di soddisfare le proprie esigenze conoscitive interne

Decreto Interministeriale n.925 - 10 dicembre 2015

Il conseguimento di un risultato economico in pareggio può avvenire anche per effetto dell'utilizzo di riserve patrimoniali non vincolate (principio contabile "Equilibrio del bilancio" - art. 2 del D.I. 19/2014).

Per darne evidenza, il **D.I. 925/2015** ha previsto l'inserimento nel piano dei conti di due nuove voci:

- **«Utilizzo di riserve di Patrimonio Netto derivanti dalla contabilità economico-patrimoniale»** dopo la voce "Risultato economico presunto".
Tale utilizzo verrà contabilizzato dopo la definitiva approvazione del bilancio consuntivo esclusivamente nel caso in cui fosse confermato un risultato di esercizio in perdita.
Le riserve derivanti da esercizi svolti in contabilità economico-patrimoniale, non potendo essere contabilizzate nuovamente come ricavi, possono infatti essere utilizzate esclusivamente a copertura di perdite dopo l'approvazione del bilancio consuntivo.
- **«Utilizzo di riserve di Patrimonio Netto derivanti dalla contabilità finanziaria»** all'interno della voce "Altri proventi e ricavi diversi".
Tale voce può essere utilizzata in via del tutto transitoria e fino all'esaurimento delle riserve stesse ed è stata inserita tra i proventi, in quanto tali riserve, non derivando da utili realizzati in contabilità economico-patrimoniale, non hanno mai in precedenza partecipato al procedimento di formazione del risultato economico.

Decreto Interministeriale n.925 - 10 dicembre 2015

Ha previsto inoltre la redazione di una **Nota illustrativa di accompagnamento**

- per soddisfare le esigenze di trasparenza e comprensibilità del contenuto del bilancio unico di ateneo di previsione annuale autorizzatorio e del bilancio unico di ateneo di previsione triennale
- i contenuti minimi sono stati definiti nella seconda versione del Manuale Tecnico Operativo (predisposto dalla Commissione per la COEP delle università di cui all'art. 9 del D.Lgs. 18/2012)

Dai progetti per «destinazione» ai progetti per «natura»



Prima del **D.I. n. 925/2015** non esistevano schemi di budget prestabiliti, per cui ogni ateneo ne aveva adottato uno proprio: su suggerimento del CINECA, l'Università di Pisa aveva deciso di rappresentare i costi relativi alle **attività progettuali per destinazione**, collocandoli nelle c.d. «voci bidone».

Gli schemi di budget del D.I. 925 non hanno contemplato le c.d. «voci bidone», per cui è sorto il problema di come rappresentare le attività progettuali nel budget previsionale, tenuto conto anche della raccomandazione contenuta nella nota illustrativa al decreto di ripartire la previsione relativa ai progetti sulle **voci di costo e di investimento in base alle loro nature**.

A conferma della necessità di passare a previsioni per natura anche per le attività progettuali, interviene il **D.I. n. 394 dell'8 giugno 2017** (modificativo del D.I. 19/2014), che ridenomina alcune voci del piano dei conti, tra cui la voce 3) dei «Costi della gestione corrente», per evitare il suo utilizzo come voce per destinazione di tutti i costi inerenti la ricerca:

Costi per la ricerca e l'attività editoriale → *Costi per l'attività editoriale*

Schema di budget economico

A) PROVENTI OPERATIVI

I. PROVENTI PROPRI

- 1) Proventi per la didattica
- 2) Proventi da ricerche commissionate e trasferimento tecnologico
- 3) Proventi da ricerche con finanziamenti competitivi

II. CONTRIBUTI

- 1) Contributi Miur e altre Amministrazioni centrali
- 2) Contributi Regioni e Province autonome
- 3) Contributi altre Amministrazioni locali
- 4) Contributi Unione Europea e dal Resto del Mondo
- 5) Contributi da Università
- 6) Contributi da altri (pubblici)
- 7) Contributi da altri (privati)

III. PROVENTI PER ATTIVITÀ ASSISTENZIALE

IV. PROVENTI PER GESTIONE DIRETTA INTERVENTI PER IL DIRITTO ALLA STUDIO

V. ALTRI PROVENTI E RICAVI DIVERSI

- 1) Utilizzo di riserve di Patrimonio Netto derivanti dalla contabilità finanziaria

VI. VARIAZIONE RIMANENZE

VII. INCREMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI

Schema di budget economico

B) COSTI OPERATIVI

VIII. COSTI DEL PERSONALE

- 1) Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica
 - a) docenti/ricercatori
 - b) collaborazioni scientifiche (collaboratori, assegnisti, ecc.)
 - c) docenti a contratto
 - d) esperti linguistici
 - e) altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca
- 2) Costi del personale dirigente e tecnico-amministrativo

IX. COSTI DELLA GESTIONE CORRENTE

- 1) Costi per sostegno agli studenti
- 2) Costi per il diritto allo studio
- 3) Costi per l'attività editoriale
- 4) Trasferimenti a partner di progetti coordinati
- 5) acquisto materiale di consumo per laboratori
- 6) Variazione rimanenze di materiale di consumo per laboratori
- 7) Acquisto di libri, periodici e materiale bibliografico
- 8) Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali
- 9) Acquisto altri materiali
- 10) Variazione delle rimanenze di materiali
- 11) Costi per godimento di beni di terzi
- 12) Altri costi

X. AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI

XI. ACCONTAMENTI PER RISCHI E ONERI

XII. ONERI DIVERSI DI GESTIONE

Schema di budget economico

A) PROVENTI OPERATIVI

B) COSTI OPERATIVI

DIFFERENZA TRA PROVENTI E COSTI OPERATIVI

C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI

D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE

E) PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

F) IMPOSTE SUL REDDITO DELL'ESERCIZIO CORRENTE, DIFFERITE, ANTICIPATE

RISULTATO ECONOMICO PRESUNTO

UTILIZZO DI RISERVE DI PATRIMONIO NETTO DERIVANTI DALLA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE

RISULTATO A PAREGGIO

Schema di budget degli investimenti

A) INVESTIMENTI / IMPIEGHI		B) FONTI DI FINANZIAMENTO		
Voci	Importo investimento	CONTRIBUTI DA TERZI FINALIZZATI	RISORSE DA INDEBITAMENTO	RISORSE PROPRIE
I) IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI				
II) IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI				
III) IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE				
TOTALE GENERALE				

I «riclassificati» in contabilità finanziaria

In aggiunta ai documenti previsionali e consuntivi della contabilità economico-patrimoniale, il **D.L.gs n. 18/2012** prevede che le università statali predispongano un **bilancio preventivo unico di ateneo non autorizzatorio** e un **rendiconto unico di ateneo in contabilità finanziaria**.

Tali documenti sono necessari per rendere possibile il consolidamento ed il monitoraggio dei conti delle pubbliche amministrazioni*.

Si ottengono mediante la riclassificazione dei dati del bilancio di previsione e del bilancio di esercizio.

*in conformità all'articolo 2, comma 2 della Legge n. 196 del 31 dicembre 2009 «Legge di contabilità e finanza pubblica»

I «riclassificati» in contabilità finanziaria

I criteri per la predisposizione dei riclassificati in contabilità finanziaria sono contenuti nell'art. 7 del D.I. n. 19/2014, così come modificato dal D.I. n. 394/2017, che ha introdotto importanti novità:

- introduzione di nuovi schemi che prevedono la riclassificazione dei dati contabili in base alla nuova codifica SIOPE (introdotta con decreto MEF del 5 settembre 2017)
- redazione con criteri di cassa*, per cui:
 - ✓ il consuntivo prende in considerazione soltanto incassi e pagamenti
 - ✓ il preventivo prevede la riclassificazione del budget economico e degli investimenti escludendo le poste «non monetarie»
- ripartizione delle spese per Missioni & Programmi che sostituisce la ripartizione per Attività SIOPE

*Al fine di allineare le disposizioni previste per le università statali con quelle previste per tutte le PA in contabilità civilistica dall'art. 17 del D.Lgs. n. 91/2011 «Disposizioni recanti attuazione dell'art.2 della L. n. 196/2009, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili»

Riclassificazione della spesa per missioni e programmi

Il **D.L.gs n. 18/2012** prevede inoltre che le università statali predispongano un prospetto contenente la classificazione della spesa complessiva per missioni e programmi da allegare al bilancio di previsione e al bilancio d'esercizio.

- **Missioni:** rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni pubbliche utilizzando le risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate
- **Programmi:** rappresentano gli aggregati omogenei di attività volti a perseguire le finalità individuate nell'ambito delle missioni
- **Classificazione COFOG** (Il Livello): ciascun programma è corredato dalla classificazione internazionale della spesa pubblica per funzione (COFOG) secondo il sistema europeo dei conti

Il **D.I. n. 21 del 16 gennaio 2014** definisce le missioni e i programmi specifici per le università ed i criteri di classificazione

Definizione delle missioni e dei programmi per le università D.I. n. 21 del 16 gennaio 2014

MISSIONI	PROGRAMMI	CLASSIFICAZIONE COFOG (II Livello)	DEFINIZIONE COFOG (II Livello)
Ricerca e Innovazione	Ricerca scientifica e tecnologica di base	01.4	Ricerca di base
	Ricerca scientifica e tecnologica applicata	04.8	R&S per gli affari economici
		07.5	R&S per la sanità
Istruzione universitaria	Sistema universitario e formazione post universitaria	09.4	Istruzione superiore
	Diritto allo studio nell'istruzione universitaria	09.6	Servizi ausiliari dell'istruzione
Tutela della salute	Assistenza in materia sanitaria	07.3	Servizi ospedalieri
	Assistenza in materia veterinaria	07.4	Servizi di sanità pubblica
Servizi istituzionali e generali della amministrazioni pubbliche	Indirizzo politico	09.8	Istruzione non altrove classificato
	Servizi e affari generali per le amministrazioni	09.8	Istruzione non altrove classificato
Fondi da ripartire	Fondi da assegnare	09.8	Istruzione non altrove classificato

Riclassificazione della spesa per missioni e programmi criteri di imputazione

I **criteri di classificazione** della «spesa» per missioni e programmi delle università sono definiti dal **D.I. n. 21/2014**:

- ✓ le voci di spesa riconducibili in modo diretto ad un singolo programma, sulla base dei criteri generali fissati dal decreto, sono imputate allo stesso al 100%
- ✓ le spese destinate congiuntamente a più programmi devono essere imputate a ciascun programma, mediante l'impiego di sistemi e procedure di contabilità analitica sulla base dei criteri specifici individuati dal decreto
- ✓ nonostante venga utilizzato il termine «spesa», in realtà vengono prese in considerazione anche le poste che non hanno natura «monetaria»

Nelle more dello sviluppo e del consolidamento di sistemi di contabilità analitica nelle università, il **Manuale tecnico-operativo** fornisce ulteriori indicazioni in merito alle modalità di attribuzione delle spese non riconducibili in modo diretto ad un singolo programma.

Per la costruzione dei prospetti l'Università di Pisa ha optato per una riclassificazione dei dati di bilancio applicando delle percentuali ottenute mediante l'applicazione dei suddetti criteri e sulla base di un'analisi storica dei dati consuntivi effettuata dalla Direzione Finanza e Fiscale.

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

