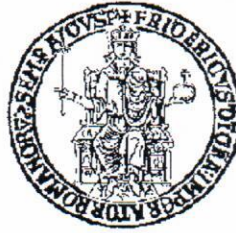


Università degli Studi di Napoli

Federico II



DIPARTIMENTO DI
Economia, Management, Istituzioni

Dottorato di Ricerca in
Scienze Aziendali

Riforma del sistema contabile nelle Università italiane

Tutor:

Dott.ssa Alessandra Allini

Candidato:

Dott. Luca Genitore

ANNO ACCADEMICO 2015-2016

Sommario

Introduzione.....	3
Capitolo 1 – Il Sistema contabile degli Atenei ante e post riforma	
1.1 <i>L'esigenza di coordinamento dei sistemi contabili pubblici.....</i>	6
1.2 <i>L'evoluzione normativa dell'autonomia contabile degli Atenei.....</i>	11
1.3 <i>La riforma introdotta con L. 240/2010: sintesi delle principali novità.....</i>	16
1.4 <i>Profili aziendali del nuovo sistema contabile nelle Università.....</i>	20
Capitolo 2 – Il sistema del Bilancio Unico di Ateneo	
2.1 <i>Il passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale: implicazioni per gli atenei.....</i>	27
2.2 <i>Le nuove finalità del Bilancio Unico.....</i>	31
2.3 <i>La nuova struttura del Conto Economico e Stato Patrimoniale.....</i>	38
Capitolo 3 - Il sistema di programmazione e controllo di gestione nelle Università	
3.1 <i>Novità della L.240/2010 sul controllo di gestione nelle Università.....</i>	40
3.2 <i>Il processo di programmazione nelle Università.....</i>	43
3.3 <i>Gli strumenti di programmazione: Il Budget.....</i>	45
Conclusioni.....	47
Bibliografia.....	51

Introduzione

La contabilità nelle pubbliche amministrazioni (PA) è un tema di particolare attualità in quanto, l'obiettivo di restituire all'azione pubblica migliori livelli di efficienza, spinge verso un ripensamento degli strumenti di controllo, misurazione e valutazione della gestione su cui basare i processi decisionali del management.

Infatti, gli attuali sistemi di contabilità pubblica basati su una logica autorizzatoria della gestione mostrano forti limiti rispetto ai nuovi fabbisogni informativi delle aziende pubbliche e dei suoi principali *stakeholder*¹. Il processo di autorizzazione preventiva della spesa fa sì che l'attenzione dei decisori pubblici sia concentrata in modo esclusivo sul rispetto formale della norma, piuttosto che sulla ricerca di modalità di funzionamento più efficaci e capaci di garantire la soddisfazione dei bisogni della collettività (Caperchione, 2000; Borgonovi, 2005). La contabilità economico-patrimoniale permette di superare i limiti della contabilità finanziaria e si presenta come uno strumento più idoneo a dare soluzioni concrete ai problemi della PA (Pezzani, 2005). Perciò, nonostante non manchino criticità anche in questo tipo di contabilità, sono sempre di più le amministrazioni pubbliche che si stanno muovendo in questa direzione.

Gli Enti locali, che trovano nella Legge 142/1990 il punto di partenza per la riorganizzazione del sistema contabile e finanziario, già nel 1995, con il decreto legislativo n.77², ricevono dal Legislatore l'obbligo di affiancare al tradizionale sistema contabile autorizzatorio, uno basato sulla competenza economica, anche se, per redigere il conto economico e il conto del patrimonio, sono liberi di adottare il sistema di rilevazione più idoneo alle proprie esigenze. La normativa, dunque, non richiede in maniera esplicita l'adozione della contabilità aziendale, ma si limita a prevedere la redazione dei suoi documenti di sintesi tipici. Nel concreto, tale autonomia ha avuto un duplice effetto: da un lato, la funzione

¹ Per approfondire i limiti della contabilità finanziaria si rimanda ad Anessi Pessina e Steccolini, 2007.

² Poi integrato dal TUEL – Testo Unico degli Enti Locali (D.Lgs. 267/2000).

autorizzativa all'interno degli Enti locali continua a costituire l'elemento caratterizzate del sistema contabile e, dall'altro, ha creato una forte differenziazione tra le procedure di rilevazione e rappresentazione dei valori economici e finanziari.

Tali differenze sono ancora più evidenti se si considera lo scenario contabile delle PA italiane. Infatti, accanto a categorie di aziende pubbliche³ che mantengono al proprio interno un sistema di sola contabilità finanziaria, ne esistono altre che hanno sostituito in via definitiva la logica finanziaria con quella economico-patrimoniale ed altre ancora che, invece, si trovano in una situazione intermedia in cui i documenti consuntivi propri della contabilità generale coesistono con quelli autorizzativi della contabilità finanziaria, come nel caso degli Enti locali (Anessi Pessina e Steccolini, 2007).

Dunque, in questo contesto, un altro bisogno è percepito come urgente, vale a dire l'armonizzazione dei sistemi contabili in tutti gli enti pubblici.

Infatti, mentre l'Europa preme verso l'adozione di regole contabili uniformi, l'Italia si presenta estremamente frammentata sotto questo punto di vista, a causa di una regolamentazione orientata al localismo contabile che rende incomparabili le informazioni contenute nei documenti redatti dalle diverse amministrazioni (Lazzini e Ponzo, 2007).

Il tema della contabilità economico-patrimoniale e quello dell'armonizzazione dei sistemi contabili rientrano nel più ampio concetto di *accountability*, inteso come necessità per le amministrazioni pubbliche di essere responsabili nell'utilizzo delle risorse finanziarie e, al contempo, di essere trasparenti nei confronti dei propri cittadini (Caperchione e Pezzani, 2000).

Molti Paesi in tutto il mondo hanno avviato processi di *accountability* pubblica. In Italia tale processo è ancora all'inizio. Il TUEL del 2000 e la riforma del Titolo V della Costituzione del 2001 sono i primi tentativi in questa direzione. Da quel momento, altre leggi e regolamenti hanno cercato di definire alcuni criteri per rendere i sistemi contabili più efficienti ed omogenei. Il passo più

importante nel processo di riforma è il D.Lgs. 118/2011, che è l'oggetto specifico del presente lavoro. Il decreto, infatti, prevede l'adozione della contabilità economico-patrimoniale e definisce nuovi principi contabili e schemi di bilancio comuni, al fine di favorire l'armonizzazione contabile delle amministrazioni pubbliche. La riforma ha previsto un periodo di sperimentazione in cui alcuni Enti pubblici ha applicato, in via preliminare rispetto agli altri, i nuovi criteri contabili.

La ricerca si propone di fornire una disamina delle principali novità introdotta dalla riforma del sistema contabile delle Università, dando particolare enfasi agli aspetti della contabilità economico-patrimoniale.

Il lavoro si articola in tre capitoli.

Nella prima parte viene presentato un breve *excursus* normativo che ha ad oggetto il tema dell'armonizzazione contabile nel nostro Paese, con particolare riferimento alle leggi che hanno interessato gli Enti locali, e che ha portato alla definizione del D.Lgs. 118/2011. La seconda parte .

CAPITOLO 1 – Il Sistema contabile degli Atenei ante e post riforma

1.1) L'esigenza di coordinamento dei sistemi contabili pubblici

Negli ultimi decenni il sistema pubblico è stato oggetto di numerose riforme che hanno investito i diversi settori della pubblica amministrazione, dalla gestione del personale, alla misurazione e valutazione delle performance, ai sistemi contabili⁴. Dal 2009 il processo di riforma del sistema contabile e di bilancio delle aziende pubbliche in Italia sembra aver ripreso vigore. I tentativi di uniformare ed armonizzare la contabilità pubblica, prima delle leggi del 2009, erano stati settoriali e non avevano mai riguardato l'intero universo delle amministrazioni pubbliche⁵. L'obiettivo è stato quello di restituire all'azione pubblica più elevati livelli di efficienza, riducendo il divario tra le finalità istituzionali e i risultati concretamente conseguiti. La contabilità può contribuire al raggiungimento di tale obiettivo, offrendo la base per un migliore utilizzo delle risorse pubbliche ed una adeguata e corretta rilevazione degli effetti prodotti dalla gestione. Pertanto, i fini delle riforme contabili sono così sintetizzabili: migliorare il controllo della spesa pubblica e del deficit delle aziende pubbliche (armonizzazione e coordinamento dei conti pubblici); aumentare il grado di consapevolezza della gestione da parte del management (responsabilizzazione); trasmettere in maniera più trasparente le informazioni ai cittadini (accountability)⁶.

In realtà, tale esigenza non è avvertita solo dal nostro legislatore: in numerosi Paesi sono stati avviati processi di riforma, ispirati da una logica di

⁴ CALCIOLARIS. (2009), "Gestione della pubblica amministrazione basata sui risultati: criticità, strumenti e prospettive", Azienda Pubblica; MARCON G. (2011), "L'evoluzione delle teorie sui processi decisionali delle amministrazioni pubbliche, premessa per l'interpretazione della riforma della contabilità", Azienda Pubblica,

⁵ POZZOLI S., MAZZOTTA R. (2012), "Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica", Azienda pubblica.

⁶ Caperchione e Pezzani 2000; Tommasetti 2008; Ricci 2012.

armonizzazione dei bilanci e orientati all'introduzione della contabilità economico-patrimoniale (CEP). L'armonizzazione dei sistemi contabili è un bisogno avvertito inizialmente in ambito privato, quando, la necessità di disciplinare in maniera uniforme e rendere confrontabili i dati di bilancio di aziende appartenenti a Paesi differenti, ha comportato l'affermarsi e la diffusione dei Principi Contabili Internazionali (IAS/IFRS) elaborati dall'International Accounting Standards Board (IASB). Oggi, la persistente crisi economica e le nuove regole dell'Unione Europea in merito alle politiche di bilancio dei Paesi appartenenti all'eurozona che spingono verso un maggiore coordinamento interno nelle decisioni di finanza pubblica, hanno evidenziato tale necessità anche nel settore pubblico.

Similarmente al mondo privato, si è cercato di rispondere a questo bisogno di armonizzazione definendo dei principi contabili internazionali anche per le aziende pubbliche⁷. L'*International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) ha emanato alcuni *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) propri per il settore pubblico. Essi rappresentano un primo tentativo verso il miglioramento e l'armonizzazione dei sistemi informativo-contabili per le pubbliche amministrazioni⁸. Gli IPSAS, tuttavia, sono ad oggi ancora poco utilizzati poiché considerati troppo legati alla realtà delle aziende private e non sempre riescono a tener conto in maniera adeguata delle specificità delle amministrazioni pubbliche. Pertanto, in attesa di un loro ripensamento da parte degli organi competenti⁹, i Paesi hanno cercato di dare risposta a questa esigenza

⁷ Si fa riferimento all'introduzione nelle università degli International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), i principi contabili per il settore pubblico che ricalcano con qualche adattamento che tiene conto delle specificità del settore pubblico, i principi contabili internazionali, cioè gli International Accounting Standards (IAS), emanati per le imprese private, in parti colare per le società quotate. Si veda: AGASISTIT., CATALANO G. (2009), "Verso la definizione di principi contabili per il settore universitario. Riflessioni metodologiche e proposte operative", cit., pp. 89-114.; BONETTIS. (2010), "L'applicazione degli IPSAS agli enti locali nell'ambito del New Public Management approach: alcune riflessioni", Azienda Pubblica, n. 2, pp. 277-310; LU CIANELLI G. (2009), "Accrual accounting and International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) in Universities: what are the real prospects?",

⁸ ANNESSI, PESSINA e STECCOLINI, 2007 da contributi in Rivista Azienda Pubblica 2014

⁹ In risposta alla critica di poca considerazione delle peculiarità del settore pubblico, l'IPSASB ha deciso di avviare un progetto per definire un *framework* concettuale di riferimento specifico per tale settore (Pozzoli, 2005).

di armonizzazione in maniera autonoma, almeno con riferimento agli ordinamenti contabili delle PA al proprio interno.

Il Legislatore italiano, ad esempio, non è ancora intervenuto in materia di utilizzo degli IPSAS, tuttavia ha più volte tentato di rendere più omogenei e confrontabili i documenti contabili delle diverse pubbliche amministrazioni. Alcuni di questi tentativi hanno avuto successo, altri sono stati più marginali ma, in generale, l'esigenza di armonizzazione è ancora fortemente sentita.

D'altronde, l'eterogeneo panorama della contabilità pubblica italiana, non agevola questo processo.

Il primo intervento del nostro Legislatore in tema di armonizzazione con riferimento agli Enti locali risale al 1979, quando, a causa delle innovazioni introdotte nei bilanci delle Regioni prima¹⁰ e dello Stato poi, si era reso necessario un adeguamento anche per quanto concerne la contabilità delle amministrazioni locali. Il DPR n.241/1979, infatti, introduce l'obbligo di redigere il bilancio pluriennale¹¹, il bilancio di cassa accanto a quello di competenza, ed una relazione nella quale si illustrava il significato amministrativo ed economico della gestione da allegare al rendiconto di fine periodo¹² (Collevecchio, 2012), così come era già avvenuto per lo Stato e le Regioni. I bilanci pluriennali degli Enti locali dovevano essere formulati con le stesse caratteristiche dei bilanci pluriennali di Stato e Regioni, proprio per rimarcare l'obiettivo di armonizzazione del legislatore. Essi dovevano essere: redatti in termini di competenza, aggiornati con cadenza annuale, riferiti ad un periodo da tre a cinque anni ed in ogni caso coincidente con quello della regione di appartenenza e, da ultimo, gli stanziamenti del primo anno dovevano essere corrispondenti a quelli del bilancio di previsione annuale di competenza. Anche i bilanci di

¹⁰ Legge del 19 maggio 1976, n.335, la quale, in sintesi, prevede: la redazione di un bilancio pluriennale per la programmazione delle politiche regionali, di un bilancio annuale preventivo redatto secondo il principio della competenza e della cassa e di un rendiconto al termine della gestione per dare evidenza ai risultati conseguiti nell'esercizio.

¹¹ L'obbligo era limitato nei soli confronti delle Province, Comuni capoluogo di Provincia e Comuni con popolazione superiore ai 20 mila abitanti.

¹² Collevecchio, 2012 L'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti locali nel quadro del federalismo fiscale e della riforma costituzionale.

previsione di cassa dovevano avere le stesse peculiarità stabilite per le altre amministrazioni.

L'armonizzazione contabile, intesa come "accrescimento delle compatibilità delle pratiche contabili, ottenuta fissando dei limiti alla loro possibilità di variazione", implica l'adozione di norme comuni e principi specifici per rendere omogenei e confrontabili i bilanci delle pubbliche amministrazioni (PA). La disarmonia contabile, infatti, impedisce una rappresentazione sintetica dei conti delle PA, deviando l'informazione finanziaria dai ricercati principi di trasparenza, veridicità e comparabilità e limitando la funzione informativa del bilancio¹³. Il concetto di armonizzazione si lega poi a quello di coordinamento della finanza pubblica, ossia "disporre i diversi elementi o parti di un sistema in modo tale da facilitare il raggiungimento di un fine comune"¹⁴, poiché la valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica presuppone il monitoraggio dei programmi, delle attività e dei risultati di tutte le PA (Stato, Regioni ed Enti locali) che concorrono al conseguimento di tali obiettivi. Il concetto è rafforzato dalle nuove regole dell'Unione Europea in merito alle politiche di bilancio dei Paesi appartenenti all'Eurozona, che spingono verso un maggiore coordinamento interno nelle decisioni di finanza pubblica. Le informazioni richieste a livello europeo non appaiono però prontamente disponibili, giacché l'Italia si presenta estremamente frammentata dal punto di vista contabile. L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche costituisce il cardine irrinunciabile della riforma della contabilità pubblica, che è passata attraverso la Legge 5 maggio 2009, n. 42 che Delega il Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione e al D.Lgs n.118/2011 che ha dettato i principi contabili per gli enti locali¹⁵. Tale ultimo decreto ha

¹³ D'Alessio 2012

¹⁴ Cfr. G. Ricci 2012 L'applicazione della riforma negli enti territoriali e nelle autonomie funzionali.

¹⁵ Il d.lgs. n. 91/2011 e il d.lgs. n. 118/2011 individuano i seguenti principi contabili generali elaborati da un apposito comitato per i principi contabili: il principio dell'annualità, dell'unità, della integrità, della veridicità, della attendibilità, della correttezza, della chiarezza o comprensibilità, della trasparenza, della

imposto per alcune tipologie aziendali una fase di sperimentazione di un biennio a decorrere dal 2012 fino al 2014, al termine della quale le entità pubbliche dovranno adottare la contabilità economico-patrimoniale affiancata al sistema contabile finanziario¹⁶. Ciò comporta la necessità di un cambiamento non classificato rio, come dettato dal legislatore, ma un cambiamento di tipo aziendale o manageriale che consiste in un nuovo orientamento culturale nelle aziende pubbliche, da sempre abituate ad un sistema contabile finanziario³⁸. Si pensi, infatti, alle regioni che tradizionalmente adottano esclusivamente un sistema contabile finanziario e dovranno ora affiancare ad esso un sistema di contabilità economico patrimoniale, come richiesto dal processo di armonizzazione in atto.

significatività e rilevanza, della flessibilità, della congruità, della prudenza, della coerenza, della continuità, della costanza, della comparabilità, della verificabilità, della imparzialità, della pubblicità, degli equilibri di bilancio, della competenza finanziaria e della competenza economica e della prevalenza della sostanza sulla forma.

¹⁶ MUSSARI R. (2012), "Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica", Azienda pubblica, n. 1, pp. 11-21.

1.2) Evoluzione normativa dell'autonomia contabile degli atenei

Per comprendere e analizzare al meglio le implicazioni dell'attuale impianto contabile delle Università, è necessario conoscere l'evoluzione normativa in tema di contabilità all'interno della pubblica amministrazione e nello specifico nel comparto universitario. Si possono distinguere due grandi periodi: ante 1980 e post 1980. Prima del 1980, la normativa vigente riguardante il sistema universitario risale agli anni '30: la gestione degli atenei è stata caratterizzata da un forte accentramento delle funzioni amministrative e contabili negli organi centrali, affiancati da un certo numero di Istituti, che presentavano una scarsa autonomia esclusivamente dal lato della spesa. In questa fase le Università presentano un bilancio unico redatto in termini di competenza finanziaria. Nel 1980 viene emanato il DPR 382, che prevede la successiva emanazione di un decreto attuativo che dovrà stabilire le norme relative alla redazione del bilancio per gli Atenei. Il decreto attuativo sarà il DPR 371/1982, che stabilisce l'adozione per le Università di un bilancio finanziario di competenza, affiancata dall'adozione di un bilancio di cassa per i Dipartimenti. Il criterio della competenza finanziaria è basato sul principio della registrazione delle entrate che si ha diritto a riscuotere e delle uscite che ci si è impegnati a erogare; in sostanza la contabilità finanziaria costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzativi e di rendicontazione della gestione. La contabilità finanziaria rileva le obbligazioni, attive e passive, gli incassi ed i pagamenti riguardanti tutte le transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica, anche se non determinano flussi di cassa effettivi. Il criterio della competenza per cassa fa, invece, riferimento esclusivo alle riscossioni e pagamenti, in sostanza ai movimenti di Tesoreria.

Con l'emanazione della Legge 168/1989, l'articolo 7 stabilisce "Le Università possono adottare un Regolamento di Ateneo per l'Amministrazione, la Finanza e

la Contabilità anche in deroga alle norme dell'ordinamento contabile dello Stato e degli Enti pubblici, ma comunque nel rispetto dei relativi principi.“.

Le legge 168 sancisce l'autonomia degli Atenei, laddove viene riconosciuta la possibilità di derogare alle norme della contabilità di Stato, fino ad allora applicate a tutto il sistema universitario. Nella realtà la maggior parte degli Atenei ha continuato ad adottare la tradizionale contabilità finanziaria (competenza giuridica). La Legge finanziaria 2007 – Legge n. 296/2006, all'articolo 1 comma 81 stabilisce “Entro sei mesi dall'entrata in vigore della presente legge, con provvedimento del Ministero dell'economia e delle finanze (...) sono stabilite, a fini di monitoraggio, le modalità per introdurre in tutte le amministrazioni pubbliche criteri di contabilità economica, nonché i tempi, le modalità e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica da parte degli enti pubblici, delle regioni e degli enti locali dei bilanci standard e dei dati di contabilità.” Per quello che riguarda in modo specifico il sistema universitario, le linee guida del Governo (ottobre 2008) indicavano chiaramente che la strada da seguire sarà il passaggio alla contabilità economico-patrimoniale.

La Legge 196/2009 ¹⁷prevede all'art. 2 un sistema di contabilità finanziaria, affiancato, con soli fini conoscitivi, da un sistema di contabilità economico-patrimoniale.

L'ultimo intervento sul sistema di contabilità adottato dal sistema universitario discende direttamente dalla Legge 240/2010, che all'art. 5 “Delega in materia di interventi per la qualità e l'efficienza del sistema universitario” prevede una delega esplicita al Governo ai fini dell'emanazione di decreti legislativi finalizzati a riformare il sistema universitario per il raggiungimento di obiettivi, esplicitati nella legge stessa; in particolare, per quanto riguarda gli obiettivi l'art. 5 comma 1 lettera b) “revisione della disciplina concernente la contabilità, al fine

¹⁷ Legge del 5 agosto 1978, n.468, in seguito modificata ed oggi abrogata dalla legge n. 196/2009. Il punto cardine della legge è un nuovo sistema di bilancio che vede l'introduzione del bilancio pluriennale, l'introduzione del bilancio di cassa che va ad affiancare il bilancio di competenza (disciplina simile a quella del sistema contabile regionale) e nuovi strumenti per cercare di limitare e contenere l'incremento della spesa pubblica.

di garantirne coerenza con la programmazione triennale di ateneo, maggiore trasparenza ed omogeneità, e di consentire l'individuazione della esatta condizione patrimoniale dell'ateneo e dell'andamento complessivo della gestione; previsione di meccanismi di commissariamento in caso di dissesto finanziario degli atenei;" e per quanto concerne i principi e criteri direttivi l'art. 5 comma 4 lettera a) "introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato di Ateneo sulla base dei principi contabili e schemi di bilancio stabiliti e aggiornati dal Ministero, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la conferenza dei rettori delle università italiane (CRUI), garantendo, al fine del consolidamento e del monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche, la predisposizione di un bilancio preventivo e di un rendiconto in contabilità finanziaria, in conformità alla disciplina adottata ai sensi dell'art. 2, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196;".

Il decreto legislativo emanato in attuazione della delega è il n.18/2012 "Introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato nelle università a norma dell'art. 5, comma 1, lettera b), e 4, lettera a), della legge 30 dicembre 2010, n. 240".

Il principio della competenza economica, su cui si fonda il sistema economico - patrimoniale, è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che stabilisce che "l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)" Riflessi della normativa sui bilanci e sull'organizzazione data l'evoluzione normativa precedentemente illustrata, risulta evidente un duplice cambio di rotta da parte degli organi statali di governo in materia di sistema contabile universitario: fino al 1989 lo schema di bilancio è rigido per tutti gli atenei e si sostanzia in un bilancio finanziario di competenza; a seguito dell'emanazione della legge 168/89, che riconosce l'autonomia didattica, scientifica, organizzativa, finanziaria e contabile agli

Atenei e autonomia finanziaria e di spesa ai dipartimenti, che redigono un proprio bilancio di previsione e un proprio conto consuntivo, che si aggiungono al bilancio di previsione e al conto consuntivo redatto a livello di amministrazione centrale. La legge 240/2010 sancisce, sostanzialmente, il ritorno al bilancio unico, anche se con forme e modalità diverse rispetto al passato: la prima conseguenza visibile di questo cambiamento è la trasformazione dei dipartimenti da centri autonomi di spesa a centri di responsabilità con autonomia gestionale.

Le motivazioni di questo “ritorno al passato” vanno ricercate nella situazione socio economica del sistema paese, che determina il cambiamento degli obiettivi prefissati dal governo centrale: mentre in passato l’obiettivo principale era il controllo puro e semplice della spesa (controllo quantitativo), ossia il controllo dei flussi finanziari che si sostanziano nelle riscossioni e nei pagamenti (contabilità finanziaria), e che poteva attuarsi anche riconoscendo una certa autonomia ai singoli atenei nella rappresentazione dei dati finanziari, oggi l’obiettivo principale è il controllo di gestione. Le ragioni di questo cambiamento di prospettiva hanno una duplice origine: da un lato l’aumento, in alcuni casi incontrollato, della spesa pubblica; dall’altro il sorgere di situazioni di grave difficoltà finanziaria all’interno del sistema universitario.

Un primo tentativo di monitoraggio della spesa è rappresentato dall’introduzione del Sistema Informativo Operazioni Enti Pubblici – SIOPE, che ha però il grave limite di monitorare i dati solo nel momento del pagamento/riscossione, quindi solo dal lato dei movimenti di cassa. L’introduzione di un sistema economico patrimoniale per gli atenei permette di rappresentare i risultati della gestione, attraverso la redazione del conto economico, risponde ai principi di trasparenza e chiarezza dei bilanci ed è in grado di illustrare la consistenza patrimoniale dell’ateneo, attraverso la redazione dello stato patrimoniale. La capacità di questo nuovo sistema di fotografare in modo chiaro e inequivocabile la situazione economica e patrimoniale degli atenei ha una grande utilità nei rapporti con i terzi, che sono, così, in grado di verificare la affidabilità e solidità economico

finanziaria dell'ateneo con cui hanno rapporti. Il sistema contabile ex D.Lgs 18/2012 - raffronto con il precedente Il D.Lgs n. 18/2012, emanato in attuazione dell'art. 5 della Legge 240/2010 dà una chiara definizione dell'impianto contabile degli atenei.

1.3) La riforma introdotta con L.240/2010: sintesi delle principali novità.

Le Università, con la legge c.d. Gelmini, sono state chiamate all'adozione di nuovi Statuti che rispondessero all'esigenza di una maggiore "semplificazione, efficienza, efficacia, trasparenza dell'attività amministrativa e accessibilità delle informazioni relative all'ateneo". Gli Atenei si sono, così, presto attivati nelle procedure di istituzione delle Commissioni e, in tempi diversi, hanno adottato la nuova carta costitutiva¹⁸.

Dal 2010 è cambiato molto. In prima analisi, si è avuta la percezione che il legislatore abbia fortemente voluto una semplificazione nel senso di un "razionale dimensionamento" delle strutture attraverso l'individuazione di criteri (afferenza scientifica, numero di docenti ecc.) utili alla riduzione del numero dei dipartimenti e tesi ad un sostanziale decentramento verso le ex Facoltà (ora Strutture o Dipartimenti) delle attività di ricerca e didattica senza ovviamente trascurare l'impatto sulla contabilità.

Per l'aspetto politico, è evidente che la ragione si sia orientata verso un sistema di controllo. Ce lo dicono i limiti alla durata del mandato del Rettore e alla sua ineleggibilità, ai casi di incompatibilità tra le cariche di Ateneo, ai divieti di "doppi incarichi" e al numero massimo, fortemente ridotto, di componenti di Senato e CdA¹⁹. Pertanto, ci si domanda quanto di questi limiti incideranno sulla *governance* degli Atenei e che tipo di autonomia verrà a delinearsi.

Da un punto di vista organizzativo, però, l'impatto è stato, per molti Atenei, certamente forte: riduzione dell'assetto della struttura amministrativa-gestionale centrale e conseguenziale rafforzamento delle strutture, in una direzione, quindi, di decentramento delle attività.

¹⁸ P. Marsocci, Il sistema dell'Università dopo l'entrata in vigore della legge n. 240/2010. Vedi rivista dell'associazione italiana costituzionalisti n. 3/2011.

¹⁹ Sul punto si potrebbe aprire un dibattito sul concetto di autonomia delle Università, sull'esclusione dai Cda degli Atenei dalla componente rappresentativa territoriale.

Questa semplificazione è trasversale e colpisce l'intero ordinamento universitario: dalla razionalizzazione dell'articolazione interna al riordino della disciplina sul reclutamento dei docenti universitari, alla razionalizzazione dell'offerta formativa fino all'istituzione di strumenti per la qualità e l'efficienza dell'intero sistema universitario.

La Riforma così disegnata, dunque, ha profondamente inciso sugli Atenei, non tanto nella loro "autonomia funzionale", salvaguardata dalla natura di ente sostanzialmente autoreferenziale che risponde alla funzione costituzionale di cui all'art. 33 Cost., quanto piuttosto nella sua struttura organizzativa in cui l'interazione tra Amministrazione e Management, rappresentato dai docenti che rivestono cariche accademiche, diviene sempre più forte e complesso²⁰.

Se sino ad ora la macchina amministrativa degli Atenei rispondeva alle sole logiche del pubblico impiego (gerarchia, procedure amministrative, obblighi di legge) e fornivano al *management* il proprio *know-how* per le attività di didattica, ricerca e servizi amministrativi all'utenza, ora la funzione strumentale alla *mission* degli Atenei esige una maggiore specializzazione del personale amministrativo e una forte spinta manageriale dei docenti che rivestono ruoli istituzionali.

Nello specifico, la componente amministrativa è chiamata ad uno sforzo di flessibilità e specializzazione maggiore rispetto a quello degli altri enti pubblici (come ad esempio gli Enti locali) dominati prevalentemente non solo da logiche di rappresentanza politica (non autoreferenziali, quindi) ma anche da esigenze dello Stato tradotte in norme di legge puntuali e vincolanti che individuano l'input e l'output dei processi amministrativi. Sempre più incalzanti, inoltre, si stanno mostrando le attività tese a garantire agli Atenei la loro sopravvivenza: l'FFO subisce annualmente dei tagli e la stessa Legge prospetta e promuove i processi di federazione e/o fusione degli Atenei (art. 3). Tale assetto normativo sta incidendo fortemente nelle nuove organizzazioni che si stanno rimodulando

²⁰ G. Ricci, L'applicazione della riforma negli enti territoriali e nelle autonomie funzionali.

secondo la logica dei processi individuabili dal D.M. 3 luglio 2007, n. 362 in materia di Programmazione Triennale delle Università.

È, infatti, proprio intorno alle cinque aree di attività individuate dal DM citato che molti organigrammi degli Atenei si stanno ridisegnando: area della didattica e dei servizi agli studenti, area dello sviluppo della ricerca scientifica, area dell'internazionalizzazione e area delle risorse di personale docente e tecnico amministrativo. Ciò che si osserva è che non è raro ritrovare a capo di ciascuna area un delegato (o Rettore) che assume il ruolo di indirizzo politico di quel comparto.

Un'ulteriore novità che caratterizza la riforma delle università italiane è l'introduzione del bilancio unico d'ateneo, preventivo e di esercizio, annuale e triennale. Tale documento rappresenta uno strumento innovativo di tutto rilievo al fine di gestire il cambiamento gestionale e contabile delle aziende universitarie. In particolare, il bilancio unico d'ateneo consente di superare due limiti del sistema contabile e di bilancio tradizionale degli atenei.

Il primo limite è la frammentazione della rilevazione contabile all'interno delle università, dovuta al fatto che le diverse strutture interne universitarie (dipartimenti, centri e amministrazione centrale) redigevano bilanci con sistemi contabili differenti e, quindi, non confrontabili tra loro. Infatti, secondo il sistema tradizionale finanziario, l'amministrazione centrale era obbligata a redigere un bilancio finanziario per "competenza giuridica" e i dipartimenti redigevano un bilancio finanziario di "cassa". Inoltre, il bilancio d'ateneo era dato dalla somma dei singoli bilanci dell'amministrazione centrale e dei dipartimenti universitari.

Il secondo limite è la rappresentazione solo finanziaria degli accadimenti aziendali che avveniva con documenti contabili redatti in contabilità finanziaria.

In sintesi le grandi novità legislative che caratterizzano attualmente il sistema delle università pubbliche disciplinate dal decreto legislativo n. 18 del 27 gennaio 2012, attuativo della legge n. 240 del 2010, sono: l'introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico d'ateneo di previsione, annuale e triennale, e di esercizio, e del bilancio consolidato. Sono

previsti, inoltre, un bilancio preventivo unico e un rendiconto unico in contabilità finanziaria e strumenti di controllo interno di gestione, in particolare sistemi e procedure di contabilità analitica dei costi e di budget.

Per la predisposizione dei documenti contabili le università si attengono ai “principi contabili e schemi di bilancio” stabiliti da un decreto del Ministero dell’Istruzione, dell’Università e della Ricerca (MIUR), di concerto con il Ministero dell’Economia e delle Finanze (MEF), sentita la Conferenza dei rettori delle università italiane (CRUI), in conformità con il decreto legislativo n. 91 del 31 maggio 2011 ai fini del consolidamento e monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche.²¹

Possiamo comunque sintetizzare la legge 240/2010 attraverso i seguenti punti: norme e delega legislativa in materia di qualità ed efficienza del sistema universitario nel quale si istituisce il “Fondo per il merito” e “Fondo per la premialità ” con i relativi criteri di attribuzione. Nuove norme sia sullo stato giuridico dei professori e ricercatori che in materia di reclutamento, mobilità e revisione del trattamento economico; misure per la qualità e disciplina di riconoscimento dei crediti formativi.

Si delega il governo ad adottare interventi per la qualità e l’efficienza del sistema universitario. E’ proprio qui che all’art.5 c.4 si introduce il 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 Ministero, 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 legge 196/2009.

²¹ Il Ministero ha redatto alcuni decreti ministeriali (d.m.) attuativi della riforma del sistema contabile. Nel periodo transitorio fino all’adozione della contabilità economico-patrimoniale e del bilancio unico, le università in contabilità finanziaria dovevano predisporre uno stato patrimoniale al 31.12.2013 attenendosi ai principi contabili.

1.4) Profili aziendali del nuovo sistema contabile nelle Università.

Il sistema informativo-contabile delle università ha assunto un ruolo cruciale in seguito all'introduzione di principi e strumenti di controllo dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità, nonché di misurazione e valutazione delle performance²² tipici delle aziende private, anche grazie all'impulso delle recenti riforme legislative del sistema universitario italiano. È significativo, inoltre, il contributo che l'introduzione di principi e criteri aziendali e di un approccio metodologico delle discipline economico-aziendali può fornire alle università pubbliche nelle quali la trasformazione in senso manageriale dei sistemi di controllo contabile e gestionale è in continuo fermento.

E' opinione condivisa, infatti, che le università possano essere considerate aziende se posseggono i requisiti minimi unificanti di autonomia, nelle scelte gestionali.²³

In particolare, l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale, integrata alla preesistente contabilità finanziaria²⁴, ai fini della costituzione di un "sistema contabile unico integrato", rappresenta un'opportunità di cambiamento significativo in realtà sociali così complesse come le istituzioni universitarie, dove la sempre maggiore riduzione dei finanziamenti pubblici e l'incremento

²² Si veda: CUGINIA. (2007), *La misurazione delle performance negli Atenei. Logiche, metodi, esperienze*, FrancoAngeli, Milano, pp. 17-47 e pp. 197-224; CUGINI A., PILONATO S. (2006), "La misurazione della performance degli atenei: uno schema per l'analisi dello stato dell'arte", *Azienda Pubblica*, n. 2, pp. 197-215 e DEL SORDO C., FARNETI F., ORELLI R. L. (2007), "Il controllo multidimensionale della performance d'ateneo: la balanced scorecard nella prospettiva internazionale e nel contesto italiano", *Azienda Pubblica*, n. 4, pp. 733-756.

²³ Si veda: CANTELE S., MARTINIM., CAMPEDELLI B. (2012), "Gli atenei italiani e gli strumenti di pianificazione e controllo: a che punto siamo?", *Management Control*, n. 1, pp. 57-75 ; SALVATORE C. (2011), *Il cambiamento della governance delle università italiane come strumento di corretto governo*, cit., p. 4; VIGANÒ E. (a cura di) (1997), *L'azienda. Primi contributi per una ricerca sistematica per un rinnovato concetto generale*, cit., pp. 1-32.

²⁴ Si veda: SALVATORE C. (2012), *Il nuovo sistema contabile e di bilancio delle università: caratteristiche e criticità*, Giappichelli, Torino. I recenti interventi normativi impongono l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche in aggiunta, o in sostituzione alla contabilità finanziaria o ancora attraverso la creazione di un sistema unico integrato. Si ritiene che per le università il "sistema contabile unico integrato" possa sintetizzare i vantaggi dei due sistemi contabili, finanziario ed economico, complementari tra loro, e considerare prevalente il sistema economico. La contabilità finanziaria deve, infatti, servire solo per il consolidamento dei conti pubblici degli atenei.

della competizione (tra le università) impongono un controllo dei costi e dell'impiego delle risorse anche al fine di soddisfare le crescenti esigenze di accountability di fruitori e finanziatori.

Il "sistema contabile unico integrato" consente, infatti, di mantenere il potenziale informativo di ciascuno dei due sistemi contabili, finanziario ed economico-analitico, sia all'interno degli atenei che all'esterno, e di fornire informazioni in ogni momento della vita gestionale dell'ateneo.

Inoltre, il bilancio unico delle università, sia esso preventivo o di esercizio, annuale o triennale, introdotto dalle recenti riforme in seguito alla legge n. 240 del 30 dicembre 2010, risulta essere uno strumento gestionale strategico ai fini di comunicare informazioni unitarie, omogenee e confrontabili sui risultati finanziari, economici e patrimoniali delle strutture interne universitarie (dipartimenti o centri) e dell'amministrazione centrale.

Il bilancio unico d'ateneo sostituisce, infatti, il bilancio di "cassa" dei dipartimenti e il bilancio dell'amministrazione centrale che era redatto per "competenza giuridica", rendendo così possibile una rappresentazione unitaria della gestione aziendale, sia nella fase di programmazione, che nella fase consuntiva per il monitoraggio dell'insieme dei conti dell'ateneo. Il bilancio unico di Ateneo preventivo introduce, inoltre, sistemi di budgeting economico nelle università.

L'implementazione della contabilità economico-patrimoniale e del bilancio unico, con l'ausilio di un piano dei conti economico-patrimoniale, sono, infatti, obbligatori nelle università pubbliche italiane dall'1.1.2014, come imposto dalla normativa vigente²⁵. Infatti, le recenti normative sull'armonizzazione contabile, le leggi del 2009, la n. 42 del 5 maggio per regioni, enti locali, loro enti e organismi strumentali e la n. 196 del 31 dicembre per tutte le altre amministrazioni pubbliche, prediligono l'adozione di un "sistema contabile unico integrato" ai fini di mantenere la contabilità finanziaria per il consolidamento dei

²⁵ AGASISTIT., CATALANO G. (2013), "Debate: Innovation in the Italian public higher education system: introducing accrual accounting", *Public Money and Management*, Vol. 33, Issue 2, pp. 92-94.

conti pubblici e di introdurre la contabilità economica e la contabilità analitica per l'analisi degli aspetti economico-finanziari e patrimoniali della gestione. Il "sistema contabile unico integrato", supportato da un adeguato sistema informativo, dotato di un software gestionale in un datawarehouse, può, infatti, alimentare gli strumenti del controllo interno di gestione, fornendo informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie in ogni fase della gestione aziendale (fase preventiva, concomitante e susseguente), nella ricerca di un generale miglioramento delle performance. Infatti, l'introduzione della contabilità economica nelle università favorisce l'implementazione degli strumenti di programmazione economica e di controllo interno di gestione (budget e contabilità analitica dei costi) al fine di qualificare l'informativa di bilancio e garantire non solo elevati livelli di qualità della didattica, della ricerca e del trasferimento tecnologico, ma anche un equilibrio economico a valere nel tempo grazie al miglioramento dei processi decisionali interni. Queste analisi e considerazioni sono e saranno sempre più utili per poter quindi, da un lato, favorire la creazione di un'attenzione particolare alle voci di bilancio e al sistema informativo nel suo complesso e, dall'altro, tendere, con la stessa cura, ad adeguare le attività e i relativi costi alle valutazioni di merito che gli organismi finanziatori delle università utilizzano. Ciò spingerà le strutture interne universitarie, i dipartimenti universitari, i centri e i corsi di laurea, verso una più ravvicinata considerazione alle medesime finalità di valutazione e ai più opportuni meccanismi di controllo interno di gestione che possano supportare tali sistemi di valutazione e di accreditamento¹² delle attività delle istituzioni universitarie pubbliche.

Pertanto, si sottolinea che le scelte di allocazione delle risorse effettuate dal la nuova governance delle università non dovranno essere basate esclusivamente sulla convenienza economica e sulla fattibilità finanziaria, ma anche su obiettivi

qualitativi e quantitativi non monetari per monitorare costantemente e per consolidare le finalità istituzionali degli atenei²⁶.

Il sistema contabile e di bilancio delle università pubbliche in Italia, alla luce della legge di riforma n. 240 del 30 dicembre 2010 e dei decreti attuativi da essa discendenti, sta affrontando importanti innovazioni che ben si inquadrano nel percorso verso l'aziendalizzazione e nell'evoluzione della contabilità pubblica verso modelli economico-patrimoniali volti a migliorare le performance²⁷ e la funzionalità economica duratura delle aziende pubbliche.

Il percorso verso l'aziendalizzazione e, più in particolare, verso l'autonomia nelle università era già stato avviato con alcune leggi di riforma e decreti legislativi che si erano susseguiti dai primi anni Ottanta anche se essi non hanno ancora prodotto gli effetti desiderati. È auspicabile, dunque, che le riforme più recenti dei sistemi contabili possano rendere possibile una maggiore svolta verso l'autonomia dotando le istituzioni universitarie italiane, deputate allo sviluppo economico e sociale del paese, di una maggiore responsabilizzazione, nell'ottica del raggiungimento di obiettivi di economicità, garantendo al tempo stesso un'offerta di servizi qualitativamente elevata. Ciò si inquadra nel processo di cambiamento manageriale che sta avvenendo anche nelle altre aziende e amministrazioni pubbliche e che richiede la presenza nelle strutture organizzative aziendali di una maggiore informazione e di una capillare rendicontazione contabile²⁸ anche ai fini del consolidamento dei conti pubblici.

L'autonomia universitaria dovrebbe, infatti, costituire una premessa per l'implementazione di sistemi di controllo esterno e di sistemi di controllo gestionale volti all'interno dell'azienda per il miglioramento del processo decisionale. Si ritiene, quindi, che gli adempimenti normativi delle istituzioni universitarie debbano costituire uno stimolo importante verso il cambiamento e non essere considerati meri adempimenti burocratico-formali.

²⁶ CANTELE S. (2012), *Contabilità, budget e controllo economico nelle università*, cit., pp. 149-153.

²⁷ MONTESINOS V., BRUSCA I., MANES ROSSIF., AVERSANO N. (2013), "The usefulness of performance reporting in local government. Si veda: *Public Money and Management*,

²⁸ ANESSI PESSINA E., SICILIA M., STECCOLINI I. (2009), "Il progetto di riforma della contabilità pubblica: quali implicazioni per il sistema delle amministrazioni pubbliche?", *Azienda Pubblica*, n. 4.

Inoltre, è bene sottolineare che il sistema informativo-contabile delle università deve adattarsi alle peculiarità gestionali ed organizzative che caratterizzano le diverse strutture universitarie pubbliche con finalità ed obiettivi differenti, sedi diverse e diverse situazioni di contesto. Infatti, l'utilizzo più opportuno del sistema informativo è quello di orientare e controllare il processo decisionale interno. Esso, quindi, deve avere una struttura capillare e diffondersi in tutte le unità organizzative aziendali, coinvolgendo i centri di responsabilità e tutto il personale amministrativo e docente, in particolar modo quello con funzioni apicali. Il sistema informativo costituisce, dunque, la base per orientare il sistema di controllo interno di gestione affinché possa apportare dei reali benefici alle aziende universitarie e non rappresentare soltanto un adempimento formale.

Le informazioni che emergono dalla contabilità economico-patrimoniale e dalla contabilità analitica servono ad innescare flussi informativi all'interno e all'esterno dell'azienda anche ai fini dei processi di valutazione della ricerca e di accreditamento della didattica con i quali le università devono continuamente confrontarsi.

In aggiunta, il sistema informativo delle università dovrà essere un sistema integrato che associ al dato contabile informazioni di natura qualitativa, come sottolineato nel capitolo primo, relative ai processi interni aziendali, all'impatto della ricerca scientifica sul territorio, al successo del trasferimento tecnologico e ad altri dati di natura operativa tesi a soddisfare le crescenti esigenze degli *stakeholders*.

Il nuovo sistema contabile e di bilancio delle università, che è obbligatorio dall'1.1.2014, viene accompagnato dalla progettazione di un software informatico appositamente strutturato per favorire l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale secondo il metodo della partita doppia. Tale software viene articolato in modo dettagliato per facilitare un processo di comunicazione interna tra tutto il personale universitario che dovrà utilizzarlo. Il Consorzio interuniversitario (CINECA) ha predisposto un apposito software all'interno di U-Gov (il sistema informativo integrato per la governance degli atenei) per

supportare appunto le università nei processi gestionali e nel passaggio al nuovo sistema economico-patrimoniale con scritture contabili in partita doppia. Tale sistema informativo faciliterà l'implementazione della contabilità analitica dei costi e del budget quali strumenti di un più ampio processo di programmazione e controllo, come viene esaminato nel paragrafo successivo. La gestione e l'utilizzo del software dipenderà dalle competenze acquisite dal personale dell'università, dopo appositi percorsi formativi, e dalla adeguata progettazione dello stesso software che avviene con la collaborazione delle risorse umane dell'università che dovranno poi utilizzarlo.

Per concludere, è bene specificare che il nuovo sistema informativo-contabile e di bilancio delle università, grazie alla contabilità economico-patrimoniale ed analitica e al bilancio unico d'ateneo, preventivo e di esercizio, si arricchisce sensibilmente di flussi informativi economico-patrimoniali e finanziari, dando la possibilità alle università di migliorare la comunicazione esterna verso il pubblico di *stakeholders* interessati a conoscere le attività e i processi aziendali degli atenei. Inoltre, il nuovo sistema informativo-contabile delle università qualifica anche il processo decisionale interno grazie agli strumenti di programmazione e controllo che possono essere implementati solo in seguito all'introduzione della contabilità economico-patrimoniale. L'obiettivo finale è una logica di rappresentazione globale della gestione dell'università che potrà essere più efficiente grazie al processo di programmazione economico-finanziaria, di definizione degli obiettivi di medio e breve termine nelle università e di verifica del raggiungimento degli stessi. Infine, gli strumenti di controllo consentono il governo dei processi aziendali attraverso una costante attività di monitoraggio della gestione universitaria.

Il nuovo sistema informativo-contabile delle università, in seguito all'introduzione del sistema di programmazione e controllo interno di gestione, può avere importanti implicazioni sul processo di valutazione e di accreditamento delle attività di ricerca scientifica e di erogazione della didattica delle università. Infatti, non può non essere sottolineato l'utilizzo degli strumenti del

controllo interno di gestione e dell'analisi dei costi per il processo di valutazione di tipo esterno, da parte dei Ministeri e dell'ANVUR, ed interno, da parte dei Nuclei di Valutazione d'Ateneo o Organismi di valutazione, al quale le università devono essere sottoposte.²⁹

²⁹ Si veda: BARNABÈ F. (2009), *La cultura della valutazione nelle Università*, cit., pp. 76-82.

CAPITOLO II – Il sistema del Bilancio Unico di Ateneo

2.1 Il passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economica-patrimoniale.

L'art. 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118 prevede, per gli enti in contabilità finanziaria, l'adozione di un sistema contabile integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.

Nell'ambito di tale sistema integrato la contabilità economico patrimoniale³⁰ affianca la contabilità finanziaria, che costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione, per rilevare i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica (come definite nell'ambito del principio applicato della contabilità finanziaria) al fine di:

- rappresentare le “utilità economiche” acquisite ed utilizzate nel corso di un esercizio, anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari e partecipare al miglioramento del processo di programmazione finanziaria;
- partecipare alla costruzione del conto del patrimonio, e rilevare, in particolare, le variazioni del patrimonio dell'ente che costituiscono un indicatore dei risultati della gestione;

³⁰ I decreti legislativi che avevano disciplinato l'introduzione della contabilità economico patrimoniale e analitica prima della riforma universitaria del 2010 sono: il decreto legislativo n. 279 del 7 agosto 1997: Individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato, riordino del sistema di tesoreria unica e ristrutturazione del rendiconto generale dello Stato, relativo all'adozione di un sistema di contabilità economica fondato su rilevazioni analitiche per centri di costo per tutte le aziende pubbliche e il decreto legislativo n. 286 del 30 luglio 1999: Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, relativo all'introduzione di un nuovo sistema di controllo interno nelle aziende pubbliche.

- permettere l'elaborazione del conto consolidato di ciascun'amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende, società e altri organismi controllati;
- conseguire le altre finalità previste dalla legge, e in particolare consentire ai vari portatori d'interesse di acquisire ulteriori informazioni concernenti la gestione delle singole amministrazioni pubbliche.

Le transazioni delle pubbliche amministrazioni direttamente collegate a processi di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) danno luogo a costi o ricavi, quelle non caratterizzate da questo processo in quanto più strettamente finalizzate alle attività istituzionali e/o erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro) danno luogo a oneri e proventi.

L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle università pubbliche italiane a partire dall'1.1.2014, rappresenta un cambiamento "rivoluzionario", nonostante numerosi siano stati i tentativi legislativi precedenti. Il sistema tradizionale delle aziende pubbliche e delle università è, infatti, un sistema contabile di tipo finanziario, di natura autorizzatoria, volto a controllare i flussi monetari nel corso dello svolgersi della gestione e a regolare i rapporti tra i politici, i dirigenti amministrativi e i soggetti esterni all'azienda. Tale sistema contabile, quindi, come analizzato nel capitolo primo, pone maggiore attenzione alle rilevazioni preventive autorizzatorie trascurando le rilevazioni di tipo consuntivo. Inoltre, con la contabilità finanziaria non avviene la valorizzazione economica del patrimonio in quanto non si effettua l'ammortamento del patrimonio immobilizzato. Invece, si sottolinea che la legge n. 240 del 2010 ha sancito l'importanza dell'individuazione dell'esatta condizione e consistenza patrimoniale degli atenei, possibile solo con l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale. Infine, poiché finora nelle università non viene applicato il principio di competenza economica, molti costi e/o ricavi di competenza non vengono rilevati causando una sopravvalutazione o una sottovalutazione del reddito che nasconde spesso delle perdite gestionali,

nonostante il sistema contabile tradizionale evidenzi un avanzo finanziario di amministrazione.

Il “regolamento di amministrazione, finanza e contabilità” delle università pubbliche permetteva comunque alle stesse di scegliere autonomamente il tipo di sistema contabile da adottare, anche se sono pochi gli atenei in Italia che hanno ad oggi implementato un sistema economico-patrimoniale. Pertanto, la contabilità economico-patrimoniale³¹, costruita su un piano dei conti economico-patrimoniale integrato, innanzitutto, amplia la prospettiva di analisi ad un orizzonte temporale pluriennale non focalizzandosi sulle sole rilevazioni di esercizio, della gestione corrente, come invece si verifica con la contabilità finanziaria. In tal modo, il potenziale informativo della contabilità economica è molto maggiore rispetto alla contabilità finanziaria e può essere di grande aiuto soprattutto ai fini di supportare l’implementazione degli strumenti di programmazione e controllo, quali il budget e la contabilità analitica dei costi, necessari per il processo decisionale.

La contabilità economica risulta essere, quindi, un sistema più flessibile e più adatto alle decisioni che riguardano l’allocazione delle risorse tra le diverse attività aziendali tenuto conto anche della valutazione di aspetti qualitativi e non solo di convenienza economica. Inoltre, la contabilità economico-patrimoniale, ponendo attenzione anche alle rilevazioni consuntive, consente di effettuare un confronto con le rilevazioni preventive per individuare eventuali azioni correttive da intraprendere e, soprattutto, per misurare l’economicità delle scelte senza spostare nel tempo la ricerca dell’equilibrio economico, come è avvenuto invece tradizionalmente nei sistemi contabili finanziari. Quindi, gran parte del potenziale informativo della contabilità economico patrimoniale va ricercato nell’utilizzo della stessa ai fini dell’implementazione degli strumenti di programmazione e controllo volti a migliorare il processo decisionale. La

³¹ Sulle prime esperienze di contabilità economico-patrimoniale nelle università si vedano: CATALANO G. (2009), *La contabilità economico-patrimoniale nelle Università. Principi contabili*, il Mulino, Bologna; CATALANO G., TOMASI M. (a cura di) (2010), *Esperienze di contabilità economico-patrimoniale nelle Università*, il Mulino, Bologna.

contabilità economica alimenta la programmazione e il controllo attraverso il budget e la contabilità analitica.

Tuttavia, la contabilità economica presenta dei limiti: rileva il solo risultato finale, in quanto la competenza economica si determina al termine dell'esercizio e, inoltre, non fornisce un'informativa completa di natura finanziaria. Infine, l'implementazione della contabilità economico-patrimoniale nelle università presenta dei problemi e difficoltà di applicazione dovuti in modo particolare alla riluttanza del personale tecnico-amministrativo e del personale accademico coinvolto nei progetti di ricerca e nelle attività organizzativo-gestionali dei dipartimenti, nonché tutti i componenti della governance nell'utilizzare ed interpretare tali nuovi strumenti contabili di tipo economico-patrimoniale. Si ritiene che investimenti cospicui in formazione a tutti i livelli da parte delle università possano facilitare il percorso verso un cambiamento anche culturale delle risorse umane coinvolte nel processo di aziendalizzazione.

2.2) Le nuove finalità del bilancio Unico

Il bilancio di un ateneo era il risultato di una sommatoria di bilanci, tra loro indipendenti, realizzati dai singoli dipartimenti. Le conseguenze di tale frammentazione erano diverse: dall'ingovernabilità della gestione contabile (che si articola in numerose procedure difformi tra loro, secondo le scelte contabili dei dipartimenti) all'impossibilità di monitorare l'insieme dei conti dell'ateneo, se non ad esercizio finanziario terminato e dopo lunghe e complicate procedure di consolidamento interno. Ma, soprattutto, il processo di programmazione era frammentato. E, in ogni caso, non gestito dalla amministrazione di ciascun ateneo.

Il passaggio ad un bilancio unico d'ateneo ha modificato questa situazione. L'introduzione del bilancio unico di Ateneo ha lo scopo non solo di favorire una gestione unitaria dell'Università ma per una serie di motivazioni quali la trasparenza dei bilanci (un unico invece di diversi bilanci consolidati internamente), la semplificazione delle procedure contabili, omogeneità delle procedure contabili, gestione unitaria del ciclo di programmazione contabile. Alla luce di queste considerazioni l'autonomia didattica e di ricerca dei centri autonomi non è influenzata dalle norme di bilancio ed autonomia gestionale, finanziaria e amministrativa sono concetto differente dall'autonomia contabile.³² Le strategie dell'ateneo sono definite unitariamente e ogni dipartimento riceve un budget delle risorse pubbliche che potrà gestire con ampi margini di autonomia insieme alle risorse derivanti dalla propria capacità di autofinanziamento. In questo modo, i rettori e i consigli di amministrazione potranno assicurare una gestione unitaria e trasparente di tutte le risorse economiche, finanziarie e patrimoniali che sono a disposizione della propria organizzazione. Nei decreti attuativi non è chiaramente esplicitato il significato che si vuole attribuire all'aggettivo unico quando riferito al bilancio d'Ateneo, tanto preventivo che consuntivo. Si ritiene necessario superare ogni possibile ambiguità e suggerisce

³² Aspetti introduttivi del bilancio unico di ateneo. Università degli studi della Basilicata

d'identificarlo in modo chiaro e condiviso, al fine di non rendere possibili interpretazioni diversificate tra gli Atenei. Una simile circostanza si rivelerebbe particolarmente grave; essa è da evitare accuratamente in quanto diventerebbe un ostacolo insormontabile per qualsiasi analisi di comparabilità e di aggregazione di qualsivoglia informazione contabile concernente il sistema universitario. Chiarire in modo inequivoco il significato dell'aggettivo unico serve anche a semplificare le successive specificazioni contabili riguardanti la determinazione del costo standard per la formazione di uno studente e l'analitica configurazione dei sistemi per controllo di gestione considerati fondamentali nella legge 240/2010. A tal proposito, ritengono che, quando ci si riferisce al bilancio d'Ateneo, con unico si deve fare riferimento all'intera istituzione universitaria che con la sua mission identifica e qualifica la propria produzione accademica e descrive il contenuto delle funzioni irrinunciabili e integrate della ricerca e della didattica³³. Le funzioni irrinunciabili di ogni Ateneo sono date dall'insieme coordinato delle attività di didattica per la formazione degli studenti e delle persone e della ricerca al fine di qualificare in modo permanente sia la formazione dei giovani che gli studi puri ed applicati delle scienze che appaiono essere la linfa del progresso e dello sviluppo economici e civili. Pertanto il bilancio unico di Ateneo deve esporre in modo completo, unitario e sistemico i valori finanziari, economici e patrimoniali scaturenti dai fatti di gestione futuri e trascorsi di tutte le strutture interne dipartimentali e dei centri che concorrono, con la propria autonomia decisionale e organizzativa comunque regolamentata dalle interne regole di Ateneo, a determinare i risultati dell'Ateneo. Quanto scritto vuol significare anche che il bilancio d' Ateneo è unico nella sua rappresentazione, ma contiene tutte le risultanze di ogni centro di responsabilità (dipartimenti, scuole, centri o qualsiasi altra struttura scientifica, didattica e amministrativa diversamente denominata) che appartengono alla complessa e caratteristica struttura universitaria che produce didattica e ricerca.

³³ Sidrea. Relazione commissione bilancio delle università

Il bilancio unico di ateneo ha un effetto positivo sulla governance delle risorse di ateneo e contribuisce al miglioramento dei risultati di gestione³⁴. Il D. Lgs n.18/2012 ha recepito la legge del 2010 introducendo il sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato delle università. Il passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economica patrimoniale è stata di difficile attuazione. Il Dlgs n. 18/2012, emanato in attuazione dell'art. 5 della Legge 240/2010 dà una chiara definizione dell'impianto contabile degli atenei; in tema di bilanci gli atenei devono presentare:

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

Il bilancio unico di ateneo di previsione annuale ha funzione autorizzatoria, nel rispetto dei principi di contabilità pubblica, secondo i quali le spese possono essere autorizzate solo nel caso in cui abbiano la necessaria copertura finanziaria; è composto dal budget economico e dal budget degli investimenti. La redazione del bilancio unico di ateneo di previsione annuale autorizzatorio risente dell'articolazione organizzativa interna dell'Ateneo: i centri di responsabilità dotati di autonomia gestionale (es. i Dipartimenti) dispongono di un budget economico e degli investimenti autorizzatorio. Il bilancio unico di ateneo di previsione triennale, composto anch'esso dal budget economico e dal budget degli investimenti, ha lo scopo di garantire la sostenibilità di tutte le attività nel medio periodo.

Il bilancio unico di ateneo di esercizio è redatto con riferimento all'anno solare ed è composto da stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario,

³⁴ G. Catatalano. Il Sole 24 ore

nota integrativa e ha allegata una relazione sulla gestione e deve essere approvato entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento.

Il bilancio preventivo unico di ateneo non autorizzatorio e rendiconto unico di ateneo in contabilità finanziaria deve essere approvato contestualmente al bilancio unico di ateneo di previsione annuale autorizzatorio e al bilancio unico di ateneo di previsione triennale entro il 31 dicembre dell'anno precedente all'esercizio di riferimento. Il bilancio preventivo unico d'ateneo deve essere approvato garantendone il pareggio. Nel budget economico del bilancio unico d'ateneo di previsione annuale autorizzatorio si possono utilizzare riserve patrimoniali non vincolate al momento di predisposizione del bilancio per assorbire eventuali disequilibri di competenza. La gestione dell'ateneo deve perseguire il mantenimento nel tempo di condizioni di equilibrio economico, finanziario e patrimoniale.

Lo strumento per la redazione dei bilanci previsti dalla legge 240/2010 è costituito dal sistema di contabilità economico-patrimoniale, affiancato da un sistema di contabilità analitica e da un sistema di contabilità finanziaria. La contabilità economico-patrimoniale, in breve contabilità generale, ha come obiettivo la dimostrazione del risultato della gestione, è un sistema finalizzato alla rilevazione della dimensione economico-finanziaria delle operazioni di gestione sulla base di rilevazioni svolte secondo un metodo preciso detto "partita doppia". La caratteristica principale della partita doppia è rappresentata da una costante uguaglianza degli addebitamenti e degli accreditamenti effettuati in due distinte serie di conti, quelli finanziari e quelli economici.

Nel sistema del capitale e del risultato economico, i fatti di gestione sono esaminati sotto un duplice profilo: • quello finanziario, relativo ad entrate ed uscite di denaro in cassa e ad incrementi o decrementi di debiti e crediti; • quello economico, relativo a variazioni di costi e ricavi e a variazioni di capitale netto. La contabilità generale è orientata prevalentemente alla comunicazione esterna, ossia è utile per fornire agli interlocutori del sistema i dati loro necessari per effettuare una valutazione sullo stato di salute dell'Ateneo, attraverso il conto

economico e lo stato patrimoniale: nel conto economico vengono registrati i costi – componenti negativi di reddito – e i ricavi – componenti positivi di reddito- e fornisce indicazioni circa la capacità di creare ricchezza; nello stato patrimoniale vengono esposte le immobilizzazioni, attive e passive, ossia i componenti del patrimonio dell’Ateneo, da cui si può rilevare il tasso di indebitamento e, quindi, la solidità dell’Ateneo.

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

- misurazione dell’efficienza, intesa come capacità di “produrre” un dato ammontare di beni o servizi con il minimo impiego di risorse;
- supporto informativo in situazioni decisionali basate su un giudizio di convenienza – per esempio la valutazione e il confronto tra la “redditività” di diverse attività;
- programmazione e controllo di gestione, ossia la possibilità di definire standard necessari al sistema per raggiungere determinati obiettivi prefissati;
- valutazioni di bilancio, per esempio la determinazione delle quote di ammortamento. La contabilità finanziaria ha come obiettivo l’autorizzazione della spesa e il controllo dei flussi finanziari, si muove tramite impegni e accertamenti e deriva dalla contabilità pubblica. Nel sistema attuale la contabilità finanziaria è collegata a un sistema di rilevazione dei costi, il sistema SIOPE, e pertanto non la si può definire “pura”. Il sistema contabile precedente era fondato essenzialmente sulla contabilità finanziaria, anche se prevedeva, al suo interno, alcuni elementi derivati dalla contabilità economico-patrimoniale, come la redazione dello stato patrimoniale. I dati forniti da questo sistema contabile non permettevano, in ogni caso, di avere una dimostrazione immediata del risultato dell’attività di Ateneo, che era possibile solo attraverso operazioni di riconciliazione tra dati forniti in modo disomogeneo. Il sistema attuale permette, nello specifico, di migliorare l’informazione relativa agli effettivi costi di

gestione, poiché consente di individuare i costi “diretti”, cioè quei costi che si possono imputare in maniera univoca alle singole attività – nello specifico la didattica, la ricerca, l’assistenza – e i costi indiretti, cioè quei costi che attengono in modo indistinto a tutta l’attività (per esempio le spese di riscaldamento) permettendo anche un raffronto tra i costi effettivi e i cosiddetti costi standard al fine di migliorare l’efficienza della gestione. Nella pratica, il sistema introdotto dal Dlgs 18/2012 permette anche la rendicontazione di progetti, per esempio i progetti europei, con il metodo “full cost”, ossia del costo pieno o costo totale, che è dato dai costi fissi e dai costi variabili imputati al progetto, intendendosi per costi fissi i costi che non variano al variare della produzione e per costi variabili i costi che variano al variare della produzione. Pertanto, i vantaggi considerevoli di tipo gestionale che ne derivano per il sistema universitario italiano grazie all’introduzione del bilancio unico redatto secondo competenza economica sono:

1) il superamento della frammentazione contabile che avviene attraverso l’introduzione del bilancio unico complessivo di ateneo da redigere con un “sistema contabile unico integrato” (in altre parole, scompare la rilevazione di “cassa” dei dipartimenti e di “competenza giuridica” dell’amministrazione centrale);

2) la rappresentazione globale della gestione non solo attraverso gli aspetti finanziari, ma anche attraverso quelli economici e patrimoniali della gestione universitaria in modo unitario, sia in fase preventiva che in fase consuntiva.

Altro aspetto importante che deriva dall’introduzione del bilancio unico d’ateneo di tipo preventivo è il rafforzamento del processo di programmazione a livello centrale dell’ateneo, senza compromettere – come precedentemente sottolineato – l’autonomia gestionale dei dipartimenti universitari. Ciò significa che il dipartimento universitario (che in seguito alla legge n. 240 del 2010 e alle modifiche nella struttura di governance si dedica alle attività di didattica, insieme a quelle di ricerca scientifica), pur non avendo più autonomia contabile, riceve comunque un budget di risorse che potrà utilizzare, in maniera autonoma,

decidendo la destinazione delle stesse e partecipando al contempo al processo di programmazione strategica generale di tutte le attività universitarie dell'ateneo.

Ovviamente tale budget di risorse verrà gestito dai dipartimenti universitari che aggiungeranno a queste risorse la propria autonoma capacità di autofinanziamento, che dovrà incrementarsi a causa della crescente riduzione dei finanziamenti pubblici agli atenei. Il bilancio unico d'ateneo preventivo permette di effettuare una programmazione su base triennale e su base annuale consentendo una visione globale dell'ateneo anche nel medio termine. Si sottolinea che è previsto anche un preventivo unico d'ateneo non autorizzatorio in contabilità finanziaria.

Inoltre, il bilancio unico d'ateneo di esercizio consentirà di rilevare l'utile o la perdita dell'esercizio e non solo l'avanzo o il disavanzo finanziario di amministrazione, come accadeva precedentemente con il sistema contabile finanziario; inoltre, la rilevazione della consistenza patrimoniale costituirà un elemento fondamentale che verrà evidenziato nel prospetto di stato patrimoniale del bilancio unico. Infine, il legislatore prevede nella fase di rendicontazione, oltre al bilancio unico d'ateneo che contiene il rendiconto finanziario, la redazione di un ulteriore rendiconto unico d'ateneo in contabilità finanziaria. In conclusione, l'introduzione del bilancio unico d'ateneo, preventivo e di esercizio, obbligatorio dall'1.1.2014, rappresenta una sfida importante per le università in questo momento di passaggio alla contabilità economico patrimoniale e analitica e alle nuove strutture dipartimentali. In altre parole, il dialogo tra i dipartimenti e l'amministrazione centrale ne risulterà rafforzato ai fini di una condivisione complessiva delle risorse delle università. Di conseguenza, si ha una più efficiente e sistemica conoscenza della allocazione delle risorse all'interno delle università e dei dipartimenti, sia in fase di programmazione che di rendicontazione. In altre parole, le università devono definire le strategie generali e i dipartimenti tradurle in termini operativi realizzando le diverse attività di ricerca, didattica e trasferimento tecnologico. La redazione di tali documenti imposti dalla legge faciliterà la valorizzazione economica degli accadimenti

gestionali delle università attraverso la contabilità economico-patrimoniale e la contabilità analitica e permetterà grazie al bilancio unico d'ateneo una programmazione economica e una rilevazione consuntiva globale delle attività dell'ateneo. Tuttavia, sarà comunque necessario superare alcune contraddizioni e duplicazioni di documenti che il nuovo sistema contabile e di bilancio comporta. Innanzitutto, la redazione di un bilancio unico d'ateneo preventivo autorizzatorio, costituito dal budget economico e de gli investimenti, contrasta con il budget stesso che per sua natura non è un documento autorizzatorio, ma di programmazione economica. In secondo luogo, il budget degli investimenti – contenuto nel bilancio unico d'ateneo annuale – non può evidenziare attraverso un periodo annuale la natura pluriennale degli investimenti. Infine, la redazione di due rendiconti finanziari (il primo incluso nel bilancio unico d'ateneo d'esercizio e il secondo in contabilità finanziaria) e di due preventivi finanziari (il primo di natura autorizzatoria, costituito dal budget, e l'altro non autorizzatorio in contabilità finanziaria) crea soltanto confusione e duplicazione di informazioni. Si ritiene, pertanto, che il "sistema contabile unico integrato" possa consentire il superamento di tale confusione di documenti contabili prevista dalla recente normativa.

2.3 La nuova struttura del conto economico e dello stato patrimoniale.

La contabilità generale sfocia nel bilancio d'esercizio, il documento che viene composto per la sintesi di valori relativi alle operazioni di gestione, ai fini della rappresentazione del patrimonio e del reddito. Esso è composto dallo stato patrimoniale e dal Conto economico, dal rendiconto finanziario, dalla nota integrativa e corredato da una relazione sulla gestione.³⁵ Lo stato patrimoniale

³⁵ Contabilità e bilancio. Il sistema scritturale delle fonti e degli impieghi di *Aurelio Tommasetti, Marco Bisogno*.

rappresenta la situazione del patrimonio di un ente in uno specifico momento della sua esistenza;

CAP. III- Il sistema di programmazione e controllo di gestione nelle Università

3.1) Novità L.240/2010 sul controllo di gestione nelle Università

La conquista dell'autonomia normativa, finanziaria e didattica che ha interessato le università italiane negli ultimi dieci anni ha fatto emergere la necessità di un sistema di verifica dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità nell'uso delle risorse a livello di singolo ateneo.

L'introduzione di meccanismi di finanziamento orientati ai costi sostenuti ed alla qualità dei servizi erogati ha accresciuto la sensibilità verso i sistemi di programmazione e controllo. Non è tuttavia ancora del tutto compreso il contributo che tali sistemi possono fornire al miglioramento dell'attività quotidiana svolta nell'università. Troppo spesso, infatti, il controllo di gestione è confuso con l'attività svolta dai nuclei interni di valutazione, il cui compito è verificare il corretto utilizzo dei fondi pubblici assegnati, effettuando al riguardo anche comparazioni di costi e rendimenti.

In questa ottica, si analizzano i principali elementi della contabilità direzionale, dalla contabilità analitica al budget, dagli indicatori di performance al reporting, evidenziando come non si tratti di ulteriori appesantimenti amministrativi, ma di concreti strumenti in grado di agevolare l'attività decisionale. Oltre all'analisi delle metodologie tradizionali, si forniscono alcuni spunti per l'introduzione di tecniche innovative basate sulla ricerca di nuove configurazioni per i principali processi aziendali, con l'obiettivo non solo di tagliare i costi, ma anche, e soprattutto, di migliorare la soddisfazione dell'utente finale. Per descrivere in modo semplice il ruolo generale del sistema di controllo di gestione in un contesto organizzativo, è opportuno far riferimento al ciclo tipico della gestione: esso consiste in un complesso di "azioni" in risposta a stimoli dell'ambiente esterno, guidate da un modello di riferimento su risultati da raggiungere, sulle

risorse da utilizzare e sui passi da compiere “piano”. La “verifica dei risultati”, terzo elemento del ciclo, è indispensabile per valutare l’efficacia dell’azione gestionale e la sua rispondenza alle indicazioni del piano: quando si rilevano discrepanze significative rispetto alle aspettative, nasce lo stimolo per gli interventi correttivi, che possono essere di tipo tattico, se si limitano a modificare direttamente le modalità operative o di tipo strategico, se portano a modificare il piano. L’insieme degli atti di verifica e dei provvedimenti correttivi costituisce un meccanismo di controllo, che si svolge in modo “naturale” e spontaneo, sia nel corso delle attività degli individui che in quello delle organizzazioni: tra l’altro esso costituisce la base per l’apprendimento attraverso l’esperienza. Tuttavia, nelle organizzazioni caratterizzate da forte complessità interna e da incertezza nei rapporti con l’ambiente esterno, i meccanismi “naturali” di governo e controllo possono risultare non completamente efficaci. Diventa allora necessario ricorrere, sia nel momento della pianificazione che in quello della verifica dei risultati, a meccanismi “strutturati”. L’insieme coordinato di questi meccanismi costituisce il “sistema di controllo di gestione”. Esso va considerato sotto due diversi punti di vista: • come un insieme di strumenti tecnici di programmazione e di analisi dei consuntivi • come un insieme di meccanismi organizzativi, rivolti al coordinamento della struttura verso risultati comuni, condivisi o negoziati. Le applicazioni del controllo di gestione nel mondo pubblico non devono essere una semplice trasposizione di metodologie e di strumenti abitualmente adottati nel mondo dell’impresa ma devono essere rilette alla luce delle specifiche esigenze di tale settore: in particolare va tenuto presente che nel mondo pubblico, e in particolare nelle università: il servizio prodotto e quindi i risultati della gestione, non sono, per loro natura, esprimibili mediante misure economiche il processo decisionale passa attraverso fasi di mediazione e risulta quindi particolarmente difficile e lento il collegamento tra le risorse finanziarie acquisite e quelle utilizzate è in generale molto labile, salvo nel caso di flussi entrate uscite finalizzati: la fase intermedia di allocazione delle risorse acquisite tra le diverse esigenze, diventa il processo decisionale critico.

Comunque, l'interpretazione del ruolo del controllo nella pubblica amministrazione deve essere più ampia di quella del tradizionale controllo economico. E' da sottolineare infine che, nel quadro dell'innovazione organizzativa, lo sviluppo di sistemi di controllo di gestione deve essere coordinato con quello di meccanismi paralleli, quali l'attività del nucleo di valutazione, la programmazione e controllo dei carichi di lavoro, il "reengineering" dei processi.

3.2) Il processo di programmazione nelle Università

La funzione di programmazione assume un ruolo centrale nel processo di direzione aziendale perché si propone di regolare, sulla base dell'organizzazione creata, il corso futuro della gestione. Programmare significa predeterminare gli obiettivi, le politiche e le attività da compiere entro un determinato periodo di tempo. Nell'azienda significa assumere in anticipo il complesso di decisioni attinenti alla gestione futura. "Previsione" e "programmazione" hanno due significati diversi. La previsione è un tentativo di anticipare i futuri movimenti di certe variabili economiche, sociali, ecc., ottenendo informazioni essenziali per orientare i comportamenti e le scelte aziendali. Non vi è alcuna predeterminazione di decisioni e di azioni future, ma solo la valutazione anticipata di fenomeni e fatti interessanti la vita d'impresa. Riveste un ruolo fondamentale nei confronti della programmazione. La gestione di tipo programmato ha costituito l'evoluzione di maggiore rilievo avutasi nella conduzione aziendale nel corso degli ultimi decenni. La gestione di tipo tradizionale era attuata secondo le esigenze del momento, in rapporto agli occasionali cambiamenti dell'ambiente esterno e quasi sempre secondo le vedute dei soli organi posti ai livelli elevati di comando. La gestione programmata si fonda sullo studio preventivo ed accurato dei fenomeni di mercato e di quelli politico-sociali, con il contributo di tutti gli organi direttivi. Nella sua accezione generale, la programmazione non rappresenta nulla di nuovo nell'azienda. Ma, nel passato, si trattava di intuizioni, di schemi generali di azione che non si traducevano in documenti scritti, analitici ed articolati sulle varie attività aziendale. Gli aspetti nuovi della programmazione si sono avuti nella "forma" e nel "metodo".

Il processo di programmazione è finalizzato alla redazione di un piano o meglio di un "sistema" di piani in cui sono specificati gli obiettivi da perseguire, i "mezzi" da impiegare e le operazioni da compiere entro un certo periodo di tempo. I piani vengono resi noti ed accettati da tutti i

responsabili delle attività aziendali e rappresentano lo strumento fondamentale per la guida, il coordinamento e il controllo della gestione nel suo complesso e nei suoi principali segmenti operativi. Grande ausilio nel sostegno di questo processo è venuto dall'affinamento dei metodi previsionali e del complesso di tecniche matematico-statistiche utilizzate per l'ottimizzazione dei problemi di scelta in sistemi notevolmente interrelati.

3.3) Gli strumenti di programmazione: Il Budget

Con la Legge 240 del 2010 si è dato nuovo impulso all'adozione di un nuovo e più moderno sistema contabile prevedendo la revisione degli strumenti contabili, economico-finanziari e di controllo di gestione degli Atenei. I due capisaldi della nuova disciplina normativa sono: l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale e analitica (obbligatoria per tutti gli Atenei a partire dal 2014); l'introduzione del bilancio unico di previsione annuale autorizzatorio e del U-GOV Pianificazione e Controllo - Conoscere il presente, programmare il futuro CINECA 8 bilancio unico di previsione triennale (entrambi composti da budget economico e budget degli investimenti). In tale nuovo quadro normativo l'attività di programmazione risulta rafforzata, in quanto è richiesto agli Atenei sia di verificare il raggiungimento di obiettivi di efficacia e qualità dei servizi offerti – dando indicazioni sui corsi di studio da attivare o dismettere, sul programma di sviluppo della ricerca scientifica, sui servizi a favore degli studenti, sull'internazionalizzazione, sul reclutamento del personale – sia di verificare che i comportamenti assunti siano sostenibili sotto il profilo economico-finanziario, introducendo limiti all'incidenza di alcune tipologie di oneri sulla disponibilità complessiva delle risorse. Al fine di supportare il processo di pianificazione del budget, l'Ateneo può dotarsi di strumenti applicativi che facilitino la raccolta dei fabbisogni, la valutazione dell'equilibrio economico-finanziario e il processo iterativo necessario per ottenerlo; attraverso una valutazione di tutte le aree dell'Ateneo potrà inoltre prospettare trend ed evoluzioni, stimare costi e pianificare la destinazione di risorse. L'articolo 16 riguarda il processo di programmazione, inerente la definizione degli obiettivi dell'ateneo, annuali e pluriennali, e la contestuale predisposizione dei budget autorizzatori □ I risultati del processo di programmazione sono riassunti per quanto riguarda gli aspetti contabili nel bilancio unico di previsione annuale e pluriennale di Ateneo: i singoli budget dei centri gestionali costituiscono, nel loro insieme, il bilancio di

previsione annuale dell'ateneo □ Il bilancio unico d'Ateneo di previsione annuale autorizzatorio deve garantire il pareggio tra costi e proventi anche tenendo conto del risultato previsto dell'esercizio precedente, aspetto che non è previsto per il budget triennale (stima di costi e ricavi di lungo periodo, spesso legati ad investimenti ancora in via di definizione). Ogni centro gestionale, deve stimare i proventi e i costi e, contestualmente, predisporre una proposta di budget composta di: □ (i) budget degli investimenti, che deve contenere la previsione sull'incremento delle immobilizzazioni e le fonti finanziarie con cui l'ateneo prevede di coprire tali investimenti; □ (ii) budget di funzionamento, che deve contenere la previsione dei ricavi (anche il contributo assegnato dall'ateneo, gli eventuali proventi derivanti dall'attività verso terzi e le attribuzioni dirette da parte di soggetti esterni) e dei costi. Rettore e direttore generale analizzano congiuntamente il budget di ciascun centro gestionale assieme al responsabile del centro: ciascun responsabile dei centri gestionali può fornire maggiori informazioni sulle proposte di budget predisposte e, assieme al Rettore e al Direttore generale, valutare nel merito eventuali priorità e possibili azioni strategiche □ Il direttore generale, procede, attraverso attività di modifica, integrazione e aggregazione alla predisposizione del bilancio unico d'Ateneo di previsione annuale; Il bilancio di previsione così determinato conterrà al suo interno i budget autorizzatori definitivi dei centri gestionali (la predisposizione finale dei singoli budget dei centri gestionali è demandata al direttore).

Per la predisposizione del budget ciascun centro si attiene alle disposizioni specifiche contenute nei manuali a conclusione del processo l'art 18 dispone che il bilancio unico d'ateneo di previsione annuale autorizzatorio viene presentato dal rettore al consiglio di amministrazione entro il 31 dicembre di ciascun anno per l'approvazione.

CONCLUSIONI

Volendo tracciare delle considerazioni e riflessioni conclusive circa il processo di trasformazione dei sistemi di controllo contabile e gestionale nelle aziende del settore pubblico in Italia, devono essere evidenziati alcuni eventi di rilievo, verificatisi nell'ultimo ventennio, strettamente interrelati tra loro, che costituiscono, a parere di chi scrive, il filo conduttore di un percorso verso l'aziendalizzazione delle "entità" pubbliche e che lasciano intravedere significative possibilità di sviluppi futuri, anche e spesso del tutto favorevoli nel sistema dell'Unione Europea e nel paese Italia. Il primo evento riguarda la diffusione anche in Italia del filone di studi e di teorie internazionali del New Public Management (NPM) nato nei paesi anglo americani verso la fine degli anni Ottanta. Tale filone sottolineava l'importanza di applicare nelle aziende del settore pubblico i principi e gli strumenti delle aziende private. Il paradigma del NPM si è rivelato successivamente non capace di rappresentare le specificità decisionali e gestionali delle aziende pubbliche. Le maggiori critiche concettuali mosse al NPM riguardavano il fatto di voler trasferire alle aziende pubbliche, tra l'altro con peculiarità diverse tra loro, gli strumenti delle imprese private senza adeguarli alla realtà pubblica delle aziende non lucrative. Il paradigma del NPM è stato, infatti, negli anni più recenti superato da un nuovo modello manageriale la Public Governance incentrato sullo sviluppo delle capacità di governance del management pubblico al fine di migliorare la trasparenza, l'accountability e, quindi, l'attenzione alle interazioni tra il cittadino e gli altri attori presenti ai vari livelli nel contesto politico e sociale. Il secondo evento, derivato dal primo, riguarda sia il dibattito internazionale relativo all'introduzione della contabilità economica (accrual accounting) nel settore pubblico (in parallelo, in sostituzione o ad integrazione della contabilità finanziaria), sia i vantaggi e le difficoltà della sua applicazione alle entità pubbliche. L'orientamento attuale a livello internazionale è verso un "sistema contabile unico integrato" con il preesistente sistema finanziario autorizzatorio, al fine di rilevare gli aspetti non solo finanziari, ma altresì economico patrimoniali ed analitici della gestione,

mantenendo anche la tradizionale funzione autorizzatoria a preventivo, tipicamente assolta dal sistema contabile pubblico e volta a limitare la spesa e a garantire il pareggio di bilancio. Il terzo evento di rilievo, anch'esso strettamente legato ai precedenti, riguarda le riforme legislative che dagli anni Novanta si sono susseguite (numerose) in Italia ed hanno imposto modifiche sostanziali nei sistemi di controllo contabile e gestionale e negli assetti di governance delle aziende pubbliche: enti locali, aziende sanitarie, università e molte altre istituzioni che costituiscono il sistema delle amministrazioni pubbliche, ma che non hanno prodotto gli effetti desiderati in termini di trasparenza informativa, di autonomia e di responsabilizzazione. In seguito a tali eventi, emerge il ruolo degli studiosi di economia aziendale nell'interpretare l'evoluzione legislativa e i filoni di teorie internazionali e, soprattutto, nel supportare l'implementazione delle stesse e stimolare le risorse umane ad un reale cambiamento. Molti economisti aziendali si sono interessati fin dagli anni Novanta delle riforme del sistema gestionale e contabile delle aziende pubbliche sottolineando le peculiarità del settore e la necessità di introdurre nello stesso logiche e strumenti di management ai fini di considerare tali realtà come aziende.

Si ritiene, infatti, che l'applicazione di un adempimento normativo possa rappresentare un'opportunità di innovazione volta alla diffusione di una corretta cultura del controllo nelle aziende pubbliche e non debba essere considerato come il rispetto di un adempimento di natura formale. Infine, il processo di modernizzazione del sistema informativo o del controllo delle aziende pubbliche in Italia ha ripreso vigore in seguito alle leggi del 2009 sull'armonizzazione della contabilità pubblica, a livello nazionale ed internazionale, al fine del consolidamento dei conti pubblici. Sulla base delle considerazioni sopra esposte, si ritiene che emerga il contributo che tali eventi interrelati tra loro (il filone di studi del NPM, l'introduzione dell'accrual accounting nel settore pubblico e le riforme legislative dei sistemi di controllo contabile e gestionale delle aziende pubbliche in Italia) possono avere per qualificare l'informativa di bilancio delle

entità pubbliche. Il sistema informativo-contabile che ne deriva, in seguito a tale processo di cambiamento, si arricchisce di flussi informativi e di strumenti informativi aggiuntivi volti a soddisfare le esigenze di accountability del pubblico di stakeholders e a migliorare il processo decisionale interno della nuova governance delle aziende pubbliche attraverso sistemi di pianificazione, programmazione e controllo di gestione. Questi ultimi, infatti, sono volti – tra l'altro – ad un'analisi della struttura dei costi per “destinazione” e non solo per “natura”, e della struttura dei finanziamenti per valutare il grado di autonomia delle aziende pubbliche. Sulla linea di queste direttrici di indagine, il lavoro si conclude con considerazioni sul sistema di programmazione e controllo nelle università pubbliche, istituzioni deputate alla ricerca scientifica, all'erogazione della didattica e al trasferimento dei risultati e che incidono notevolmente sullo sviluppo economico e sociale del territorio di riferimento. Anche le università, quali amministrazioni pubbliche, si trovano a dover affrontare un percorso verso l'aziendalizzazione. Ciò è dovuto, in particolare, ad un aumento della competizione tra gli atenei, alla riduzione dei finanziamenti pubblici e all'aumento dei costi che incidono negativamente sulla gestione delle università.

In tale contesto, grande influenza hanno avuto le teorie del New Public Management che hanno tentato di importare principi e criteri aziendali anche nelle università pubbliche. Si ritiene, inoltre, che le recenti riforme legislative dei sistemi di controllo contabile e gestionale accompagnati dalle modifiche nella struttura di governance e dalla introduzione della contabilità economica e del bilancio unico d'ateneo, preventivo e di esercizio, annuale e triennale, possano facilitare l'implementazione di una cultura aziendale negli atenei statali. Infine, i processi di valutazione della didattica e della ricerca in base ai quali le università ricevono i finanziamenti, impongono un'attenzione particolare non solo agli strumenti di controllo contabile tradizionale, quali il bilancio d'esercizio, ma anche agli strumenti di controllo interno di gestione, quali il budget e la

contabilità analitica dei costi, l'analisi degli scostamenti, che sono di grande ausilio per il processo decisionale.

BIBLIOGRAFIA

Marcella Mulazzani , Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale negli enti locali , 1^a edizione 2002 Franco Angeli editore.

Adriano Propersi, Contabilità e bilanci negli enti locali. Contabilità finanziaria, bilanci ... ed. 2012 franco angeli

Azienditalia “Enti locali” n°11/2013 La tutela “rinforzata” degli equilibri di bilancio negli enti locali dopo l’entrata in vigore del D.L. n. 174/2012 di Francesco Albo;

CENTRONE, Donato “Gli obblighi di razionalizzazione degli enti e organismi strumentali degli enti locali”, in “Diritto e pratica amministrativa”, n. 11/12 / 2013;

DATO, Giovanni Giuseppe Antonio “Società pubbliche e vincoli normativi : ’analisi della magistratura contabile”, in “Diritto e pratica amministrativa”, n. 11- 12/2013;

Revisione enti locali :le linee guida e i questionari della Corte dei conti, di Astegiano, Borghi, Bruno., in “Azienditalia enti locali” n°10/2013.

La contabilità economico-patrimoniale nelle università. Aspetti metodologici e principi contabili. Catalano G. Il Mulino

RUFFINI, Patrizia Armonizzazione dei sistemi contabili -I “passi” per prepararsi all’armonizzazione contabile, in “Azienditalia”, n. 8-9/2013;

QUECCHIA, Marcello *Il nuovo ordinamento contabile delle Università*, in “la Finanza locale”, n. 4-5/2013;

“I nuovi limiti all’autonomia finanziaria degli Enti territoriali alla luce del principio del pareggio di bilancio” di G.M. Napolitano in “*Rivista giuridica del Mezzogiorno*” n°1-2/2013

“L’armonizzazione dei bilanci degli Enti della pubblica amministrazione” di M. Degni, in “*Rivista giuridica del Mezzogiorno*” n°1-2/2013

“Il piano finanziario dei flussi di cassa nelle Università. Una proposta operativa” di D. Mazzotta, in “*Azienditalia Enti locali*”n. 6/2013;

“La procedura di riequilibrio finanziario pluriennale per risolvere squilibri strutturali di bilancio” di Patrizia Ruffini, in “*Azienditalia Enti locali*”n. 7/2013;

CLAUDIA SALVATORE *“il processo di trasformazione dei sistemi di controllo contabile e gestionale nelle aziende pubbliche”* Franco Angeli

CLAUDIA SALVATORE *“il nuovo sistema contabile e di bilancio nelle università. Caratteristiche e criticità”* Franco Angeli