



**UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DELL'AQUILA**

**DIPARTIMENTO DI INGEGNERIA INDUSTRIALE E  
DELL'INFORMAZIONE E DI ECONOMIA**

**DOTTORATO DI RICERCA IN INGEGNERIA INDUSTRIALE E  
DELL'INFORMAZIONE E DI ECONOMIA – XXXII CICLO**

**CURRICULUM IN SCIENZE GIURIDICHE**

**L'INTRODUZIONE DELLA CONTABILITÀ  
ECONOMICO-PATRIMONIALE E ANALITICA  
NELLE UNIVERSITÀ'**

**SSD: IUS/08 – DIRITTO COSTITUZIONALE**

**DOTTORANDO**

**Alessio Ciccone**

<b>Coordinatore del corso Prof. Giuseppe Ferri</b>	<b>Tutor Prof. Fabrizio Politi</b>
--	--

Anno Accademico 2018/2019

*Non tutto quello che  
può essere contato conta  
e non tutto quello  
che conta può essere contato  
(Albert Einstein)*

# INDICE

SINTESI .....	7
ABSTRACT .....	12
Università e Ricerca: un binomio inscindibile .....	12
ABSTRACT .....	17
University and Research: inseparable combination and basic wealth for society .....	17
INTRODUZIONE .....	22
Capitolo 1 .....	28
CONTABILITÀ FINANZIARIA E CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE A CONFRONTO .....	28
1.1 La ratio del processo di armonizzazione.....	28
1.2 Modelli di contabilità a confronto.....	34
1.3 La contabilità finanziaria .....	38
1.4 La contabilità economico-patrimoniale .....	40
1.5 Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale .....	43
1.6 L'aspetto economico e l'aspetto finanziario della gestione.....	46
Capitolo 2 .....	48
LA RECENTE EVOLUZIONE NORMATIVA IN MATERIA CONTABILE PER LE UNIVERSITA' ITALIANE .....	48
2.1 L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle università .....	48
2.2 Il nuovo sistema contabile delle università: minacce ed opportunità .....	56
2.3 Il sistema informativo - contabile nelle università: storia e articolazione .....	62
2.4 Il contesto normativo recente.....	72
2.5 La ratio della contabilità economico-patrimoniale .....	75
2.6 L'evoluzione della normativa in tema di contabilità nel sistema universitario .....	76
2.7 Riflessi della normativa sui bilanci e sull'organizzazione.....	80

Capitolo 3 .....	83
LA NUOVA STRUTTURA DEL BILANCIO .....	83
3.1    Legge 240/2010 e decreti attuativi.....	83
3.2    Il sistema contabile introdotto dal D.lgs. 18/2012 .....	85
3.3    I documenti di bilancio nel nuovo ordinamento contabile.....	90
3.4    Principi contabili (accounting policies) .....	95
3.5    Schemi di bilancio .....	106
3.6    Bilancio preventivo unico d’ateneo non autorizzatorio ed il rendiconto unico d’ateneo in contabilità finanziaria .....	109
3.7    L’autonomia contabile e la potestà regolamentare .....	110
3.8    Il regolamento per l’amministrazione, la finanza e la contabilità.....	113
3.9    Criteri di valutazione .....	114
3.9.1 <i>Stato patrimoniale</i> .....	114
3.9.2 <i>Conto economico</i> .....	125
3.10    Il Bilancio consolidato, inquadramento normativo, struttura e funzione...	127
3.11    I limiti del precedente sistema contabile .....	127
Capitolo 4 .....	131
IL NUOVO SISTEMA DI CONTABILITA’ E BILANCIO NEGLI ATENEI .....	131
4.1    Il ritorno al bilancio unico di Ateneo.....	132
4.2    La governance delle università .....	140
4.3    La contabilità analitica.....	143
4.4    Gli aspetti della contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale .....	151
4.7    Il sistema di finanziamento delle università statali .....	154
4.8    Il Fondo per i poli universitari tecnico-scientifici nel Mezzogiorno .....	155
4.9    Il sistema generale di finanziamento delle università statali .....	156
4.9.1 <i>L’incremento delle risorse e la definizione della quota premiale</i> .....	159
4.9.2 <i>Il finanziamento delle attività di ricerca e dei dipartimenti universitari di eccellenza attraverso il FFO</i> .....	165
4.9.3 <i>La nuova disciplina per la definizione del costo standard per studente universitario</i> .....	167
4.9.4 <i>Ultime novità in materia di Valutazione della Qualità della Ricerca</i> ....	169
4.10    Il regime di tesoreria unica.....	171

Capitolo 5 .....	174
L'ATTUALE GOVERNANCE DEL SISTEMA UNIVERSITARIO ITALIANO .....	174
5.1 Premessa .....	174
5.2 La governance universitaria a livello istituzionale .....	181
Il MIUR.....	181
Il CUN.....	183
La CRUI.....	185
Il CNSU .....	186
I Comitati regionali di coordinamento.....	188
L'ANVUR .....	188
Il CoDAU.....	191
5.3 La governance universitaria a livello di singolo Ateneo.....	192
Il Rettore .....	193
Il Senato accademico .....	194
Il Consiglio di amministrazione .....	195
Il Collegio dei revisori dei conti.....	196
Il Nucleo di Valutazione .....	197
Il Direttore generale .....	197
Il Consiglio degli studenti.....	198
 Capitolo 6 .....	 199
IL "SISTEMA CONTABILE UNICO INTEGRATO" A SUPPORTO DELLA PROGRAMMAZIONE E DEL CONTROLLO DI GESTIONE.....	199
6.1 Il processo di programmazione nelle Università .....	199
6.2 Gli strumenti di programmazione: il budget .....	207
6.3 Pianificazione e Controllo .....	209
6.4 Governance e controllo .....	210
6.5 Il contesto normativo .....	213
6.6 Le novità introdotte dalla Riforma Gelmini .....	215

CONCLUSIONI.....	219
Gli strumenti per affrontare con consapevolezza le sfide sul tappeto in un contesto di incertezza del sistema .....	219
La centralità della formazione .....	219
La scelte negli Atenei frutto di una visione d’insieme degli Organi Accademici supportata da un corretto sistema di dati .....	221
Il tema della semplificazione.....	225
Un’ulteriore sfida: l’impatto della valutazione della ricerca.....	235
Maggiore trasparenza dei risultati raggiunti? .....	238
BIBLIOGRAFIA .....	240
SITOGRAFIA .....	247
RINGRAZIAMENTI .....	250

## SINTESI

Il mondo accademico italiano è stato attraversato, negli ultimi anni, da intensi cambiamenti strutturali che hanno impattato in modo particolarmente significativo sui processi di amministrazione e gestione delle Università.

Gli Atenei, al pari delle altre Pubbliche Amministrazioni, si sono dovuti rapidamente allineare ai mutati indirizzi del Legislatore, orientati ad introdurre e diffondere, anche nella gestione della cosa pubblica, metodologie organizzative di matrice imprenditoriale, così promuovendo l'efficienza di gestione dei servizi al cittadino attraverso l'applicazione di modelli aziendali del mondo privatistico.

In questo panorama di profondi cambiamenti strutturali e teleologici degli enti pubblici si colloca la novella di cui al Decreto Legislativo n. 18 del 27 gennaio 2012 frutto della delega prevista dall'articolo 5 della Legge n. 240 del 30 dicembre 2010, la cosiddetta Legge o Riforma Gelmini<sup>1</sup>, che ha imposto l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle università, introducendo negli Atenei l'attuale sistema di contabilità economico-patrimoniale ed analitica, con obbligo di redazione di un bilancio unico e di un bilancio consolidato.

Con successivo Decreto Ministeriale n. 19 del 14 gennaio 2014<sup>2</sup>, al fine rendere omogenea ed univoca l'applicazione dei criteri di valutazione degli Atenei e, in tal

---

<sup>1</sup> La Riforma Gelmini ha ad oggetto l'intero sistema scolastico italiano, a partire dalla scuola primaria fino all'istruzione accademica. In questa sede si farà riferimento ai provvedimenti normativi inerenti il mondo delle università.

<sup>2</sup> Il D.M. n. 19 del 14 gennaio 2014 è stato successivamente aggiornato con D.I. 8 giugno 2017, n. 394 recante: "Revisione e aggiornamento del decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca 14 gennaio 2014, recante principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università".

modo, consentire la valutazione comparativa dei bilanci dagli stessi adottati, sono stati fissati gli schemi di budget economico e di budget degli investimenti cui conformarsi.

Dal primo gennaio 2015 come prescritto dalla Riforma Gelmini e dai successivi decreti attuativi, tutti gli Atenei statali italiani hanno adottato la Contabilità economico - patrimoniale, un sistema di gestione della contabilità che rappresenta uno strumento integrato fortemente apprezzato a livello nazionale ed internazionale capace di assicurare, rispetto al precedente, una migliore rappresentazione delle capacità di *performance* aziendali delle amministrazioni pubbliche e, conseguentemente, un maggior livello di *accountability* e di responsabilizzazione dirigenziale.

I dati che emergono dal quadro informativo reso dal rinnovato sistema contabile vengono utilizzati, opportunamente integrati con altre informazioni, per verificare la stabilità economica, finanziaria e patrimoniale degli Atenei e consentono, in caso di accertamento di situazioni stabilmente critiche, di addivenire alla dichiarazione di dissesto finanziario, con conseguente applicazione della procedura di commissariamento.

Siffatta riforma, modificando in modo consistente l'intero assetto finanziario e contabile degli Atenei applicando la necessità di una armonizzazione integrata di tutta la contabilità del settore pubblico, si incentra, nei suoi aspetti autorizzatori, sul momento della scadenza delle obbligazioni giuridicamente perfezionate; questa scelta del Legislatore agevola il rispetto degli equilibri finanziari e del patto di stabilità interno e consente la valutazione comparativa dei risultati applicativi del patto con quelli conseguiti dagli altri paesi europei, confronto necessario per il rispetto del patto di stabilità in ambito europeo.

Questo passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale è intervenuto non senza dibattiti e accesi confronti nel mondo



universitario, un contesto ove si è percepita sin da subito la portata innovativa della riforma che non si limita a rivedere gli strumenti informativo contabili degli Atenei italiani, ma segna un cambiamento radicale nella comunicazione “contabile” e nel sistema di gestione delle relazioni interne ed esterne, imponendo una revisione dei processi organizzativi e decisionali interni<sup>3</sup>.

Adottare un diverso sistema contabile non significa soltanto applicare differenti approcci, modelli e metodi attraverso i quali comporre un sistema di valori, significa anche cambiare linguaggio, terminologia e vocabolario della comunicazione aziendale esterna ed interna, arrivando a sovvertire, per certi versi, la semantica aziendale<sup>4</sup>.

Finalità dell’elaborato è da una parte quella di fornire un’analisi aggiornata degli aspetti principali del nuovo ordinamento contabile in vigore presso le Università Italiane, dall’altra quella di fornire spunti critici e riflessioni sugli effetti che sono conseguiti sinora dall’adozione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale presso gli Atenei pubblici, rilevandone profili positivi, criticità e possibili sviluppi futuri

. La convinzione di chi scrive è che la corretta applicazione delle norme introdotte passi necessariamente attraverso il pieno coinvolgimento di ciascun Ateneo nel suo complesso e non possa prescindere da una fattiva collaborazione di tutti gli operatori coinvolti nel sistema, a partire dai responsabili degli uffici finanziari per arrivare in una virtuosa diramazione capillare, a tutti i soggetti coinvolti nel ciclo di programmazione economico-finanziaria (organi accademici, revisori contabili, dipendenti di uffici diversi dal settore contabile).

---

<sup>3</sup> Cfr. Mussari R., Sostero U., *Il processo di cambiamento del sistema contabile nelle università: aspettative, difficoltà e contraddizioni*, Azienda Pubblica, Anno XXVII, n. 2, pp. 125-147, 2014

<sup>4</sup> Cfr. Mussari R., *Pareggio e bilancio pubblico: un equilibrio da ripensare*, Azienda Pubblica, Anno XXVI, n. 4, pp. 513-525, 2013

Le università italiane stanno sperimentando in questi anni un processo di radicale cambiamento, teso a responsabilizzare il management e ad aumentare il livello di trasparenza di gestione, una rinnovata organizzazione interna che ha imposto la netta ridefinizione della governance, della struttura organizzativa e dei sistemi contabili e di bilancio.

Il lavoro è strutturato in sei capitoli, ripartizione che delinea il passaggio dell'elaborato da una prima parte descrittiva delle origini e delle ragioni giustificative dell'intervento di riforma ad una seconda, il corpo sostanziale del testo, ove si è cercato di descrivere il nuovo sistema di contabilità nella sua complessità, fino ad arrivare ai capitoli conclusivi, ove, disaminate le criticità emerse in sede applicativa, si sono prospettate le possibili evoluzioni della contabilità degli Atenei.

Numerosi gli spunti di analisi sulle questioni di maggior rilievo e, più nello specifico, sui profili di criticità connessi all'implementazione del processo di cambiamento, numerose le possibili soluzioni oggetto di valutazione comparativa.

In più passi si è cercato di rappresentare la dicotomia emersa in sede applicativa tra l'apparente maggior semplicità lettura dei bilanci degli atenei mediante la nuova contabilità armonizzata e l'elevato livello di complessità delle regole che la disciplinano, una circostanza che nei fatti rischia di inficiare l'obiettivo del legislatore ove la norma non sia valutata, letta ed applicata da chi conosca in maniera approfondita, in quanto collocato ai vertici del sistema, i tecnicismi articolati che permettono di arrivare alla lettura in tempo reale della condizione economica dell'ente.

Sono trascorsi quasi cinque anni dall'entrata in vigore della nuova contabilità armonizzata per le Università e la data del 1° gennaio 2015 costituisce indubbiamente uno spartiacque fra due epoche, delineando un processo a tutt'oggi in pieno sviluppo, un

percorso non più rinunciabile che, lungi dall'essere concluso, impegnerà gli Atenei anche nei prossimi anni.

Il quesito che resta inevitabilmente aperto in chiusura del presente lavoro e su cui dovrà misurarsi il legislatore nei prossimi anni è se la riforma oggetto della trattazione sia davvero ad oggi foriera di semplificazione del sistema informativo contabile o se invece, alla luce delle criticità rilevate in sede applicativa, non necessiti di ulteriori interventi normativi che rendano più snello e intelligibile in concreto il sistema di gestione contabile degli Atenei, rendendo effettiva la tanto auspicata condizione di maggiore trasparenza di valutazione dei processi decisionali e dei risultati raggiunti.

## **ABSTRACT**

### **Università e Ricerca: binomio inscindibile e ricchezza fondamentale per la società**

Per esprimere a pieno la propria vocazione di protagonista della crescita e della promozione sociale ed individuale di un paese in costante evoluzione come il nostro l'Università oggi deve saper affrontare con impegno e coraggio la sfida quotidiana del rinnovamento, applicando modelli di gestione più snelli ed efficaci, mostrando e dimostrando concretamente la capacità di dotarsi di mezzi più idonei al conseguimento dei risultati programmati, facendo della trasparenza il criterio cardine nella condotta di gestione ed incrementando la sua naturale capacità di progettare un futuro ambizioso<sup>5</sup>.

Proprio per questo il sistema universitario italiano è stato, ed è tuttora, sede di un radicale processo di rinnovamento, nel quale al riconoscimento di sempre più ampi margini di autonomia decisionale e programmatoria si affianca l'introduzione, per volontà del legislatore, di nuovi sistemi di governance e di controllo, dotati di caratteristiche specifiche e ben integrate nel sistema universitario.

Si tratta di un percorso che affonda le sue radici in un duplice progetto di riforma: da una parte la massimizzazione dei criteri di trasparenza per quanto attiene all'accesso ad informazioni sulle modalità di impiego di risorse pubbliche destinate alle università, dall'altra parte l'introduzione di un sistema dinamico che permetta una reale

---

<sup>5</sup> Cfr. *Linee guida del Governo per l'Università*, 17 Novembre 2008

valutazione comparativa dell'operato degli atenei al fine di stimolare processi virtuosi di automonitoraggio dei risultati conseguiti dagli stessi.

La ricerca condotta intende fornire spunti di riflessione sulle modifiche sostanziali indotte nelle dinamiche di governance e di gestione degli Atenei dal nuovo sistema informativo-contabile e di bilancio.

L'obiettivo della ricerca è quello di evidenziare l'impossibilità di considerare la riforma in esame come semplice "riforma contabile", trattandosi di intervento che ha scardinato il tradizionale sistema di elaborazione e realizzazione degli scopi delle Università partendo dalle modalità di gestione delle risorse disponibili; ecco quindi che l'obbligo di utilizzo di "un sistema contabile unico integrato", di tipo economico-patrimoniale, finanziario ed analitico, supportato da un complesso sistema informativo e capace di assicurare il costante monitoraggio di gestione in uno con elevati standard di trasparenza contabile non si configura come mera procedura innovativa, ma diventa valido supporto per la governance di Ateneo che risulta stimolata a per ben progettare e ben realizzare gli obiettivi programmati .

La contabilità analitica ed il controllo interno di gestione rappresentano, per i nuovi amministratori di Ateneo il "termometro" dell'andamento di bilancio e, al tempo stesso, consentono di identificare in modo univoco i vari livelli decisionali e di responsabilità cui ricondurre eventuali anomalie di gestione.

Fondamentale ed imprescindibile elemento del processo di riforma, sul quale si è ritenuto opportuno focalizzare l'attenzione in molti passi del presente lavoro, è l'obbligatoria omogeneità dei bilanci delle PA, ora confrontabili ed aggregabili al fine di consentire il controllo dei conti pubblici nazionali (tutela della finanza pubblica nazionale), la verifica di rispondenza dei conti pubblici alle condizioni dell'articolo 104 del Trattato istitutivo UE) e l'attuazione del federalismo fiscale.

L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche costituisce il cardine irrinunciabile della riforma della contabilità pubblica (legge n. 196/2009) e della riforma federale prevista dalla legge n. 42/2009<sup>6</sup>.

Entrambe le leggi hanno delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi, informati ai medesimi principi e criteri direttivi, per l'attuazione dell'armonizzazione contabile<sup>7</sup>.

Il corretto utilizzo della contabilità economico-patrimoniale consente alle università di disporre di un utile strumento di programmazione, anche se è indubbio che l'introduzione di sistemi di contabilità ispirati a criteri di rilevazione economica pone problematiche e resistenze di ordine culturale, organizzativo e tecnico che soprattutto nella realtà universitaria sono destinate a permanere a lungo lasciando aperti interrogativi e dibattiti sul tema.

L'introduzione del bilancio unico e della contabilità economico-patrimoniale negli atenei rappresenta invero una grande opportunità, ma anche una sfida da affrontare con coraggio, accogliendo il mutato sistema come valore aggiunto ed allontanando ogni iniziale resilienza ancorata al legittimo originario timore fronte di una riforma di portata così ampia.

La L. n. 196 del 31 dicembre 2009, Legge di contabilità e finanza pubblica, pubblicata in G.U. n. 303 del 31 dicembre 2009 all'articolo 1, rubricato "Principi di coordinamento" afferma che *"Le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica sulla base dei principi fondamentali"*

---

<sup>6</sup> Cfr. Soverchia M., *L'armonizzazione contabile delle amministrazioni pubbliche. Attori, processi, strumenti.*, Milano, Giuffrè, 2008 e Civetta E., *Il principio applicato della contabilità economico patrimoniale. L'allegato 4/3 del D.Lgs. 118/2011 dopo il sesto decreto correttivo*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli Editore, 2017

<sup>7</sup> ARCONET: Armonizzazione contabile degli enti territoriali consultato sul sito: [http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e\\_government/amministrazioni\\_pubbliche/arconet/index.html](http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_pubbliche/arconet/index.html)

*dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica, e ne condividono le conseguenti responsabilità”.*

La contabilità economico patrimoniale negli atenei, arricchita di informazioni e dati di monitoraggio dell'andamento economico-finanziario anche nella fase di programmazione, consente agli stessi una visione prospettica degli obiettivi e delle risorse disponibili, meno vincolata ai rigidi equilibri finanziari del singolo esercizio, ed invece informata al più ampio orizzonte della sostenibilità economica delle scelte strategiche.

Il percorso intrapreso è quello indicato e voluto dall'Europa, una scelta di trasparenza in cui “stakeholders”, i vari portatori di interessi, possono leggere ed interpretare agevolmente i dati di bilancio, anche in maniera critica, ove necessario.

Gli interventi normativi che hanno coinvolto gli atenei (statali) italiani hanno dunque modificato il sistema contabile tradizionale sostituendolo con un sistema a base economico-patrimoniale, ove i documenti previsionali di bilancio (budget economico e budget degli investimenti) vengono costruiti sulla base di valori diversi da quelli considerati nel sistema precedente, con annesse diverse problematiche concettuali ed operative.

Mancando a tutt'oggi la produzione di molti importanti decreti attuativi, non è facile impostare nel presente lavoro una valutazione critica dell'andamento della nuova contabilità, trovandoci ancora storicamente in un fase di transizione dal vecchio sistema a base finanziaria al nuovo sistema a base economico-patrimoniale, un sistema di fatto ancora troppo “giovane” per consentirne una disamina critica a posteriori, basata su rilevazioni effettive emerse dall'andamento della sua attuazione sul territorio.

Il lavoro si pone però l'obiettivo di riassumere specificità e criticità del nuovo sistema economico- patrimoniale proprio in relazione alla fase del suo subentro nella

contabilità pubblica, ad esempio soffermandosi nella descrizione delle criticità operative che conseguirebbero all'utilizzo di valori ancora legati al sistema di contabilità finanziaria in un ambiente contabile basato su un sistema di budget.

L'architettura del presente lavoro non vuole distinguere rigidamente la descrizione del nuovo sistema contabile dalla disamina delle criticità che lo stesso ha incontrato in sede applicativa presso gli Atenei, ed anzi intende approcciare alla descrizione dei vari istituti della contabilità economico-patrimoniale proprio attraverso l'analisi delle resistenze e delle dinamiche che detti istituti hanno incontrato nell'ambito delle Università.

Si ritiene infatti che solo focalizzando l'analisi sulla dimensione istituzionale, sui processi, sui protagonisti e sugli strumenti che hanno veicolato questa riforma sul sistema universitario, mettendo in luce i cambiamenti e gli orientamenti che hanno caratterizzato l'implementazione della riforma stessa si possa rendere una informazione di taglio attuale e, al tempo stesso, offrire uno spunto di riflessione sulle future evoluzioni normative in materia.



## **ABSTRACT**

### **University and Research: inseparable combination and basic wealth for society**

In order to fully express its vocation as a protagonist of the growth and social and individual promotion of a country in a constant evolution like ours, nowadays University must be able to face the daily challenge of renewal with care and courage, applying leaner and efficient management models, concretely showing and demonstrating the ability to acquire more suitable means to achieve the planned results, making transparency the key criterion in the management conduct and increasing its natural ability to plan an ambitious future<sup>8</sup>.

This is why the Italian University system has been, and still is, the seat of a radical process of renewal, in which the recognition of wider fringes of decision-making and programming autonomy is accompanied by the introduction, by law, of new systems of governance and control, with specific features and well integrated within the University system.

This is a path that is firmly anchored in a double reform project: on the one hand the maximization of the transparency criteria with regard to the access to information on the methods of use of public resources for Universities, on the other hand the introduction of a dynamic system that allows a real comparative evaluation of the work of Universities in order to stimulate virtuous processes of self-monitoring of the achieved results.

---

<sup>8</sup> Cfr. *Government Guidelines for the University*, 17th November 2008

The research aims to provide insights on the substantial changes induced in the dynamics of governance and management of Universities by the new information-accounting and budget system.

The aim of the research is to highlight the impossibility of considering such reform as a simple “accounting reform”, since it has invalidated the traditional system of elaboration and realization of the goals of Universities, starting from the management arrangement of available resources; hence the need to use “a single integrated accounting system”, of an economic-patrimonial, financial and analytical nature, supported by a complex information system able to provide stable management monitoring in one with high standards of accounting transparency it is not simply a new approach, but it becomes a valid support for the University governance which is stimulated to well plan and well achieve the planned purposes.

The analytical accounting and the internal management control represent, for the new University administrators, the “thermometer” of the budget trend and, at the same time, allow the unambiguous identification of the various decision-making and responsibility levels to which any anomalies of management can be attributed.

The basic and essential element of the reform process, on which it was considered appropriate to focus attention in many passages of this work, is the mandatory homogeneity of the PA budgets, that can now be compared and aggregated with the aim to control the national public accounts (protection of national public finance), to verify the compliance of public accounts with the conditions of Article 104 of the EC Treaty and to implement the fiscal federalism.

The harmonization of the accounting systems and the financial formats of public administrations are the key points of the public accounting reform (law n. 196/2009) and of the federal reform established by law n. 42 // 2009.

Both laws have authorized the Government to adopt one or more legislative decrees, characterized by the same principles and directive criteria, for the implementation of accounting harmonization<sup>9</sup>.

The correct use of the economic-patrimonial accounting allows Universities to have a useful planning tool, even if there is no doubt that the introduction of accounting systems based on criteria of economic measurement poses problems and resistances of cultural, organizational and technical nature that above all in University environment will remain for a long time, leaving open questions and debates on such subject.

The introduction of the single budget and of the economic-patrimonial accounting within Universities represents indeed a great opportunity, but also a challenge to courageously face, accepting the changed system as an added value and removing any initial resilience anchored to the original legitimate fear of such a far-reaching reform.

The Law n. 196 of 31 December 2009, Law of accounting and public finance, published in G.U. n. 303 of 31 December 2009 to article 1, entitled “Principles of coordination” states that “Public administrations contribute to pursue aims of public finance on the basis of the fundamental principles of the harmonization of public budgets and the coordination of public finance, and share the consequent responsibilities of them”.

The economic-patrimonial accounting within Universities, enriched with information and monitoring data of the economic-financial trend also in the planning phase, allows them a perspective view of the aims and available resources, less constrained by the strict financial balances of the single financial year, and instead aimed at the wider horizon of the economic sustainability of the strategic choices.

---

<sup>9</sup> Website:

[http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e\\_government/amministrazioni\\_publiche/arconet/index.html](http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_publiche/arconet/index.html)

The path taken is that indicated and required by Europe, a choice of transparency in which the various “stakeholders”; can easily read and interpret budgetary data, even in a critical way, if necessary.

The regulatory action that has involved Italian Universities have therefore changed the traditional accounting system by replacing it with an economic-patrimonial system, where the budget forecasting documents (economic budget and investment budget) are built on the basis of different values from those considered in the previous system, with different conceptual and operative problems.

Lacking the production of many important implementation decrees to date, it is not easy to set up a critical evaluation of the progress of the new accounting in this work, since we are still in a phase of transition from the old financial system to the new economic-patrimonial system in this work, a system that is still too “young” to allow a critical a posteriori examination, based on actual surveys emerged from the progress of its implementation in the territory.

This work, however, aims to summarize the specificity and criticality of the new economic-patrimonial system in relation to the phase of its takeover in public accounting, for example by focusing on the description of operational issues that would result from the use of values still linked to the system of financial accounting in an accounting environment based on a budget system.

The architecture of this work is not finalized to strictly distinguish the description of the new accounting system from the examination of the criticalities that it has met during the application within Universities, and indeed it wants to approach the description of the various aspects of the economic-patrimonial accounting through the analysis of the resistance and dynamics that these institutions have met within the framework of Universities.

It is believed that only by focusing the analysis on the institutional aspect, on the processes, on the protagonists and on the tools that have conveyed this reform on the University system, highlighting the changes and tendencies that have characterized the implementation of the reform itself, it is possible to provide a current information and, at the same time, to offer a starting point for thought on the future regulatory developments concerning this field.

## INTRODUZIONE

Dal processo generale di ridefinizione dei modelli gestionali, di cui da tempo sono protagoniste le pubbliche amministrazioni<sup>10</sup>, discende l'esigenza di adeguamento dei sistemi informativi che, non solo supportano le operazioni di gestione, ma che ne costituiscono anche il presupposto, tenuto conto della natura autorizzatoria delle rilevazioni preventive.

Il fine ultimo che gli interventi normativi hanno inteso conseguire, scandendo i tempi e le modalità di attuazione del cambiamento tuttora in atto in ambito pubblico, attiene alla realizzazione di percorsi di armonizzazione contabile, attraverso l'adozione di sistemi di rilevazione e schemi di bilancio omogenei nonché attraverso la definizione di appositi principi di redazione generali ed applicati.

L'omogeneità dei principi e degli schemi contabili definiti dal legislatore è ritenuta di primaria importanza sia per fini generali conoscitivi di analisi statistica e di valutazione dell'andamento economico generale, sia perché consente di elaborare in indicatori di efficienza ed appropriatezza, utili per il monitoraggio della quantità e della qualità dei servizi erogati e per rendere più razionale, efficace ed equo il sistema di regole che disciplina la distribuzione delle risorse tra gli enti pubblici.

Tra i molteplici obiettivi che hanno spinto il legislatore ad introdurre le innovazioni in tema di contabilità emerge chiaramente l'esigenza di accrescere la

---

<sup>10</sup> Il comma 2 della legge n. 208/99 cita: «Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli istituti autonomi case popolari, le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale.»

trasparenza dell'azione amministrativa, assicurando maggiore visibilità ai risultati dell'ente, in un contesto caratterizzato dall'esigenza di contenimento della spesa pubblica da un lato, e di una crescente esigenza di corretta informazione sull'uso delle risorse pubbliche da parte dei vari portatori di interesse, i cosiddetti *stakeholder*, dall'altro.

L'evoluzione in atto è in linea con la moderna concezione di *accountability* dell'azione pubblica<sup>11</sup>; in questa chiave di lettura può essere interpretata la logica che informa l'articolazione delle voci di bilancio in missioni e programmi, orientata dall'esigenza di rendere evidente la direzione verso la quale l'azienda pubblica ha finalizzato l'impiego delle risorse.

Nello scenario di cambiamento sommariamente descritto, anche le università pubbliche sono state chiamate a modificare i loro sistemi informativo-contabili da una riforma che ha imposto una radicale trasformazione delle modalità operative di rilevazione dei fatti di gestione e, a cascata, di rappresentazione dei risultati dell'esercizio.

Il presente lavoro di ricerca intende esplorare intorno al tema in discorso, considerando le peculiarità della transizione al sistema di contabilità economico-patrimoniale nelle università, con contestuale introduzione della contabilità analitica, in attuazione del D.lgs. n. 18/2012, emanato nell'ambito del percorso di riforma complessiva tracciato dalla Legge Gelmini.

Il lavoro si propone di mettere in luce le logiche e i principi di fondo che hanno caratterizzato e tuttora connotano questo passaggio nella realtà in esame, indagando intorno ai seguenti obiettivi di ricerca:

---

<sup>11</sup> Cfr. Zambon S., *I principi contabili per le amministrazioni pubbliche*, Milano, Franco Angeli, 2007

a) individuare con riferimento alle università pubbliche i tratti più caratteristici e rilevanti della transizione al nuovo sistema contabile;

b) interpretare i principi, i criteri di valutazione e gli schemi di bilancio dettati con riferimento allo specifico contesto, alla luce del contributo della dottrina aziendalistica;

c) immaginare possibili percorsi virtuosi relativi all'implementazione della contabilità economico-patrimoniale e analitica, muovendo dalla considerazione che nella realtà delle università pubbliche il legislatore ha imposto un significativo cambiamento di prospettiva, assegnando funzione autorizzatoria alla contabilità economica (*accrual accounting*)<sup>12</sup>.

Il lavoro si articola in sei capitoli.

Nel primo viene presentato l'inquadramento del tema indagato, evidenziando la *ratio* del processo di riforma del sistema contabile mettendo in luce le specificità, le logiche e principi che sottendono alla contabilità finanziaria ed alla contabilità economico patrimoniale.

Il secondo capitolo è dedicato all'analisi e allo studio, alla luce dei più interessanti contributi scientifici in materia, l'introduzione della nuova contabilità nelle Università.

Nel terzo capitolo, una volta tracciato un quadro di sintesi delle fonti normative che disciplinano la gestione contabile degli Atenei e delineati i principali aspetti che differenziano la contabilità finanziaria da quella economico-patrimoniale, viene proposto il superamento dei tradizionali sistemi di contabilità basati sulle attività

---

<sup>12</sup> *Financial accounting*, contabilità basata sul principio di competenza economica, ovvero la contabilità su base *accrual*, comunemente conosciuta nel gergo contabile italiano come contabilità economico-patrimoniale o contabilità generale.



Con esso, infatti, il processo di determinazione dei costi di Ateneo viene innescato partendo dalle caratteristiche distintive dei prodotti e dei servizi offerti, e attraverso il collegamento con le attività che ne garantiscono la realizzazione si giunge alla definizione degli impegni di budget.

Questa diversa impostazione dovrebbe facilitare l'integrazione fra i diversi momenti della formulazione della strategia, della determinazione del costo del prodotto, della gestione operativa dei costi.

Il terzo e quarto capitolo affrontano, rispettivamente, le problematiche sottese alla predisposizione dei documenti di bilancio preventivi e consuntivi.

Con riferimento ai documenti previsionali, gli aspetti di maggiore interesse saranno riferiti:

- a) alla funzione autorizzatoria assegnata alle previsioni economiche, che suscita più di un interrogativo in prospettiva economico-aziendale, rilevata la carenza di indicazioni normative sulla valenza di tali rilevazioni nell'ottica del controllo direzionale;
- b) alla coesistenza dei documenti previsionali della contabilità finanziaria, per i quali, tranne che in fase di implementazione non si prefiguri la progettazione di un sistema integrato di informazioni, si pongono problemi di attendibilità dei dati e, in ultima analisi, di utilità degli stessi per i destinatari interni ed esterni all'azienda.

Avuto riguardo ai documenti di sintesi consuntivi, il lavoro intende, al di là della mera presentazione degli schemi previsti dal legislatore, proporre un'interpretazione come sistema di informazioni, rimarcando le specificità dei criteri di classificazione e valutazione delle voci, e, in considerazione degli scarsi riferimenti normativi,

ipotizzando il contenuto minimo dell'informazione di tipo qualitativo da fornire in nota integrativa e nella relazione sulla gestione.

È oggetto d'analisi, nel quinto capitolo, l'attuale assetto di *governance* disegnato dalla riforma Gelmini e dai successivi decreti attuativi che hanno ridefinito il sistema di governo degli Atenei.

Il sesto ed ultimo capitolo viene sviluppato il contributo che i sistemi di programmazione e controllo possono fornire al miglioramento dell'attività quotidiana svolta nelle Università.

Spesso 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 questo capitolo, invece, il controllo di gestione viene inteso come meccanismo operativo a supporto dell'azione di governo accademico attraverso un insieme di indicatori di monitoraggio sistematico dei risultati globali e parziali di Ateneo (dipartimenti, centri di ricerca e di formazione, corsi di laurea, progetti di ricerca, ecc.).

Infine, vengono descritte le principali funzionalità del sistema che dà evidenza empirica della possibilità fino ad oggi considerata solo teorica di introdurre nella pubblica amministrazione i principi gestionali alla base del decentramento delle responsabilità economiche tipici delle aziende private senza mettere in ombra, anzi valorizzando, il ruolo sociale di queste importanti istituzioni per il nostro Paese.

Attraverso la descrizione delle specificità tecnico-contabili del sistema integrato, si intende testimoniare la possibilità concreta di introdurre innovazioni fondamentali dal punto di vista gestionale anche in aree così burocratizzate e rigide come quelle connesse al funzionamento delle procedure amministrative.

La disponibilità di informazioni economiche a diverso grado di analiticità che il sistema integrato consente di elaborare rappresenta, infatti, il pre-requisito contabile indispensabile per diffondere una cultura dell'*accountability* a diversi livelli organizzativi e creare le condizioni per l'implementazione di processi di sviluppo dell'intero sistema universitario.

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

Ciò ha permesso una più profonda comprensione dell'unità di analisi, anche attraverso l'apprezzamento dei fattori di contesto e delle variabili organizzative, che pongono l'osservatore nella condizione di ipotizzare con maggiore consapevolezza le probabili dinamiche evolutive del fenomeno indagato.

Avere l'opportunità di analizzare il processo di cambiamento e la sua concreta implementazione da un osservatorio privilegiato ha consentito di coniugare sinergicamente la ricerca teorica e l'esperienza nel contesto concreto è stata di stimolo all'approfondimento di questioni teoriche ed ha costituito un vero e proprio banco di prova per la verifica degli assunti che le sorreggono.

Le osservazioni maturate e proposte sono anche frutto dell'importante opportunità formativa e professionale di chi scrive che si sostanzia nell'essere parte attiva di questo processo di cambiamento all'interno della realtà dell'Università degli Studi dell'Aquila in quanto coinvolto attraverso le strutture dipartimentali e centrali nella fase di implementazione del nuovo sistema contabile; in ultima analisi, in linea con gli obiettivi di ricerca, alla lettura in chiave teorica si è associato l'applicazione concreta.

## Capitolo 1

# CONTABILITÀ FINANZIARIA E CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE A CONFRONTO

### *1.1 La ratio del processo di armonizzazione*

Sono una molteplicità gli obiettivi che sottendono all'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nel settore pubblico e sono riconducibili, in linea generale, sia a sollecitazioni esterne che al soddisfacimento di esigenze interne micro e macro di gestione, programmazione e controllo<sup>13</sup>.

Per quanto attiene al livello macro si fa riferimento, in modo particolare, al perseguimento degli obiettivi della finanza pubblica ed al monitoraggio dei vincoli di bilancio imposti dal Trattato sul funzionamento dell'Unione europea<sup>14</sup> e, indirettamente, dal Fiscal compact<sup>15</sup> dal quale deriva, in ambito nazionale, la scelta dell'introduzione in Costituzione del pareggio di bilancio.

---

<sup>13</sup> Cfr. Anzalone M., *La contabilità economico-patrimoniale ed il bilancio consolidato delle regioni e degli enti locali*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli Editore, 2018

<sup>14</sup> Il riferimento è alla procedura per i disavanzi eccessivi disciplinata dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) all'art.126. Il protocollo sulla procedura per i disavanzi eccessivi, annesso al Trattato, all'art. 2 sottolinea proprio la necessità di tenere sotto controllo i valori del disavanzo, con questo intendendo l'indebitamento netto quale definito nel Sistema europeo di conti economici integrati, e il debito, inteso quale debito lordo al valore nominale in essere alla fine dell'esercizio e consolidato tra e nei settori della Pubblica Amministrazione.

<sup>15</sup> Cfr. Corte Cost. Sent. n. 88/2014 (red. Coraggio) con la quale la Corte evidenzia la derivazione europea della riforma costituzionale introduttiva del principio dell'equilibrio di bilancio, nonché il rapporto ancillare tra la disciplina dell'indebitamento delle autonomie territoriali e i principi dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico. Estratto dalla motivazione: [...]Estratto dalla motivazione

“Con il patto “Euro Plus”, approvato dai Capi di Stato e di Governo della zona euro l'11 marzo 2011 e condiviso dal Consiglio europeo il 24-25 marzo 2011, gli Stati membri dell'Unione europea si sono

---

*impegnati ad adottare misure volte a perseguire gli obiettivi della sostenibilità delle finanze pubbliche, della competitività, dell'occupazione e della stabilità finanziaria, e in particolare a recepire nella legislazione nazionale le regole di bilancio dell'Unione europea fissate nel patto di stabilità e crescita, ferma restando «la facoltà di scegliere lo specifico strumento giuridico nazionale cui ricorrere», purché avente «una natura vincolante e sostenibile sufficientemente forte (ad esempio costituzione o normativa quadro)» e tale da «garantire la disciplina di bilancio a livello sia nazionale che subnazionale». Con il Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance nell'Unione economica e monetaria (meglio noto come Fiscal Compact), sottoscritto a Bruxelles il 2 marzo 2012 e in vigore dal 1° gennaio 2013, ratificato in Italia con la legge 23 luglio 2012, n. 114 (Ratifica ed esecuzione del Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance nell'Unione economica e monetaria [...]), poi, gli Stati contraenti, all'art. 3, comma 2, si sono impegnati a recepire le regole del «patto di bilancio» «tramite disposizioni vincolanti e di natura permanente – preferibilmente costituzionale – o il cui rispetto fedele è in altro modo rigorosamente garantito lungo tutto il processo nazionale di bilancio». Lo Stato italiano ha ritenuto di adempiere a questi impegni con un'apposita legge costituzionale – la n. 1 del 2012 – la quale, in primo luogo e per quanto qui rileva, ha riformato gli artt. 81, 97, 117 e 119 Cost. L'art. 81, sesto comma, novellato, afferma per il «complesso delle pubbliche amministrazioni» i principi dell'equilibrio di bilancio tra entrate e spese e della sostenibilità del debito, riservando ad una legge del Parlamento approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, il potere di stabilire, oltre che il contenuto della legge di bilancio, «le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare» l'implementazione dei due menzionati principi. Secondo il nuovo primo comma dell'art. 97 Cost., «Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico». L'art. 117 Cost. è stato modificato mediante lo scorporo della «armonizzazione dei bilanci pubblici» dall'endiadi con il «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» e la sua inclusione nell'ambito delle materie attribuite dal secondo comma alla potestà legislativa esclusiva dello Stato. All'art. 119 Cost. dopo il riconoscimento dell'autonomia finanziaria di entrata e di spesa delle autonomie territoriali, è stata aggiunta la seguente specificazione: «nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci», nonché l'inciso: «concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea». Al secondo periodo del sesto comma, secondo cui le autonomie «Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento», è stato poi aggiunto l'inciso: «con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio». Sotto il versante delle disposizioni della legge cost. n. 1 del 2012 non incorporate nella Costituzione rilevano in questa sede quelle che determinano il contenuto necessario della legge rinforzata. Ad essa è attribuito, in particolare, il compito di disciplinare «l'introduzione di regole sulla spesa che consentano di salvaguardare gli equilibri di bilancio e la riduzione del rapporto tra debito pubblico e prodotto interno lordo nel lungo periodo, in coerenza con gli obiettivi di finanza pubblica» (art. 5, comma 1, lettera e); «le modalità attraverso le quali i Comuni, le Province, le Città metropolitane, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano concorrono alla sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni» (art. 5, comma 2, lettera c); e, da ultimo, «la facoltà dei Comuni, delle Province, delle Città metropolitane, delle Regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano di ricorrere all'indebitamento, ai sensi dell'articolo 119, sesto comma, secondo periodo, della Costituzione, come modificato dall'articolo 4 della presente legge costituzionale» (art. 5, comma 2, lettera b). [...] in questa complessa riforma della finanza pubblica, l'unica nuova competenza esclusiva dello Stato [...] è quella dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, che sino alla modifica operata con la legge cost. n. 1 del 2012 si presentava in «endiadi» (sentenza n. 17 del 2004) con il coordinamento della finanza pubblica. Essa, tuttavia, non può essere interpretata così estensivamente da coprire l'intero ambito materiale regolato dalla legge n. 243 del 2012: basti a tal fine considerare che la disciplina dell'indebitamento delle autonomie territoriali [...] è stata da questa Corte ricondotta al coordinamento della finanza pubblica (sentenze n. 284 del 2009, n. 285 del 2007, n. 320 del 2004, n. 376 del 2003), pur sottolineandosi come sia «inscindibilmente connessa» alla «salvaguardia degli equilibri di bilancio» (sentenza n. 70 del 2012). Altro deve essere dunque l'approccio per definire la natura e la portata dei principi di equilibrio di bilancio e di sostenibilità del debito pubblico [...].*

---

Come già affermato da questa Corte nel caso analogo del divieto di indebitamento se non per spese di investimento (art. 119, sesto comma, Cost.), questo tipo di disposizioni enunciano «un vincolo [...] di carattere generale» (sentenza n. 245 del 2004) a cui deve soggiacere la finanza pubblica. [...] il legislatore costituzionale non si è limitato a fissare principi generali, lasciando così all'interprete la ricerca dei presupposti giustificativi della disciplina statale attuativa (rinvenuti dalla sentenza citata nell'art. 5 Cost. e nella competenza concorrente del coordinamento della finanza pubblica), ma ha puntualmente disciplinato sia la fonte – la legge rinforzata – sia i suoi contenuti. Il nuovo sistema di finanza pubblica disegnato dalla legge cost. n. 1 del 2012 ha dunque una sua interna coerenza e una sua completezza [...]. [...] Viene in rilievo, al riguardo, l'art. 5, comma 2, lettera b), della legge cost. n. 1 del 2012, secondo cui la legge rinforzata disciplina «la facoltà dei Comuni, delle Province, delle Città metropolitane, delle Regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano di ricorrere all'indebitamento, ai sensi dell'articolo 119, sesto comma, secondo periodo, della Costituzione, come modificato dall'articolo 4 della presente legge costituzionale». La disposizione, dunque, prevede l'adozione di una disciplina statale attuativa che non appare in alcun modo limitata ai principi generali e che deve avere un contenuto eguale per tutte le autonomie. Pertanto, la circostanza che la normativa censurata abbia un contenuto dettagliato e il fatto che sia più rigorosa di quella contenuta negli statuti delle ricorrenti non comportano violazione del parametro costituzionale. La garanzia dell'omogeneità della disciplina è connaturata alla logica della riforma, poiché, oggi ancor più che in passato, non si può «ammettere che ogni ente, e così ogni Regione, faccia in proprio le scelte di concretizzazione» (sentenza n. 425 del 2004) dei vincoli posti in materia di indebitamento. Si tratta infatti di vincoli generali che devono valere «in modo uniforme per tutti gli enti, [e pertanto] solo lo Stato può legittimamente provvedere a tali scelte» (sentenza n. 425, citata). [...] Questa esigenza di uniformità, del resto, è il riflesso della natura ancillare della disciplina dell'indebitamento rispetto ai principi dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito pubblico: essa, al pari di questi ultimi, deve intendersi riferita al «complesso delle pubbliche amministrazioni» (così gli attuali artt. 81, sesto comma, e 97 Cost., e, con forme ancora più esplicite, il nuovo art. 119 Cost., nonché l'art. 5, comma 2, lettera c), della legge cost. n. 1 del 2012). I vincoli imposti alla finanza pubblica, infatti, se hanno come primo destinatario lo Stato, non possono non coinvolgere tutti i soggetti istituzionali che concorrono alla formazione di quel «bilancio consolidato delle pubbliche amministrazioni» (sentenza n. 40 del 2014; si vedano anche le sentenze n. 39 del 2014, n. 138 del 2013, n. 425 e n. 36 del 2004), in relazione al quale va verificato il rispetto degli impegni assunti in sede europea e sovranazionale. La riforma poggia dunque anche sugli artt. 11 e 117, primo comma, Cost., oltre che – e soprattutto – sui principi fondamentali di unitarietà della Repubblica (art. 5 Cost.) e di unità economica e giuridica dell'ordinamento (art. 120, secondo comma, Cost.), unità che già nel precedente quadro costituzionale era sottesa alla disciplina della finanza pubblica e che nel nuovo ha accentuato la sua pregnanza. Si deve aggiungere che l'attuazione dei nuovi principi, e in particolare di quello della sostenibilità del debito pubblico, implica una responsabilità che, in attuazione di quelli «fondanti» (sentenza n. 264 del 2012) di solidarietà e di eguaglianza, non è solo delle istituzioni ma anche di ciascun cittadino nei confronti degli altri, ivi compresi quelli delle generazioni future. [...] anche per i nuovi vincoli, per quanto più incisivi e pregnanti che in passato, vale il principio enunciato nella più volte citata sentenza n. 425 del 2004, secondo cui la disciplina attuativa dei limiti all'indebitamento posti dall'art. 119, sesto comma, Cost. trova «applicazione nei confronti di tutte le autonomie, ordinarie e speciali, senza che sia necessario all'uopo ricorrere a meccanismi concertati di attuazione statutaria». [...] la necessità di garantire, anche a costo di sacrifici non indifferenti, il rigore finanziario non può «essere disgiunta da quella, non meno rilevante, di tutelare i livelli essenziali delle prestazioni e l'esercizio delle funzioni fondamentali inerenti ai diritti civili e sociali [...]. Entrambe le previsioni, nella loro complementarità, trovano, dunque, la ragion d'essere in quel complesso di principi costituzionali già richiamati, ed in particolare in quelli di solidarietà e di eguaglianza, alla cui stregua tutte le autonomie territoriali, e in definitiva tutti i cittadini, devono, anche nella ricordata ottica di equità intergenerazionale, essere coinvolti nei sacrifici necessari per garantire la sostenibilità del debito pubblico. [...] Se è innegabile che il concorso alla sostenibilità del debito nazionale è un aspetto fondamentale della riforma, è anche vero che esso ha una rilevante incidenza sull'autonomia finanziaria delle ricorrenti. S'impone, quindi, l'esigenza di «contemperare le

A livello micro il rispetto di tali vincoli impone un'attività di monitoraggio costante che si sostanzia nella raccolta, nell'aggregazione e nella riclassificazione dei dati di bilancio, da tutte le amministrazioni pubbliche ed impone, in tal senso, che tali dati rispondano a precisi standard di qualità proprio per assicurare che le decisioni basate su di essi siano efficaci e trasparenti.

La necessità di produrre statistiche di finanza pubblica affidabili, basate su pratiche contabili solide, ha portato a dare impulso al cosiddetto “processo di armonizzazione”, inteso come revisione organica e messa a fattor comune, dell'insieme delle regole che sono alla base della produzione a livello micro dei bilanci da parte delle amministrazioni pubbliche italiane<sup>16</sup>.

Nel contesto delineato risulta particolarmente rilevante la scelta di estendere la contabilità economico-patrimoniale a chi adottava la sola contabilità finanziaria.

L'obiettivo che il legislatore si è posto consiste nella creazione di un unico sistema contabile multidimensionale, insieme finanziario ed economico-patrimoniale, che in prospettiva possa assurgere a riferimento essenziale per le analisi di bilancio per l'intero sistema Paese.

L'insieme di attività descritte sono riconducibili a ciò che viene comunemente qualificato come “processo di armonizzazione”.

Per comprendere la *ratio* della riforma è necessario fare un passo indietro, ricordando, seppur in maniera sintetica, le modalità di formazione dei bilanci prima dell'avvio del “processo di armonizzazione” per poi esaminare gli elementi distintivi di tale processo, passo dopo passo, dalla revisione del principio di competenza finanziaria,

---

*ragioni dell'esercizio unitario di date competenze e la garanzia delle funzioni costituzionalmente attribuite» alle autonomie (sentenze n. 139 del 2012 e n. 165 del 2011; nello stesso senso, sentenza n. 27 del 2010): è quindi indispensabile garantire il loro pieno coinvolgimento”. (Considerato in diritto, 5., 6., 7.1., 7.2., 7.4., 10.2.) (Illegittimità costituzionale + Non fondatezza + Inammissibilità)*

<sup>16</sup> Cfr. Ladu G., *I principi costituzionali e la finanza pubblica*, in: AA.VV., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Torino, Giappichelli Editore, 2009.

all'introduzione del nuovo sistema di scritturazione integrato e quindi alla contabilità economico-patrimoniale.

L'assenza, negli anni precedenti la riforma, di un unico sistema contabile e, a cascata, di un linguaggio di classificazione e registrazione comune, ha fortemente condizionato e arricchito di complessità operativa le analisi della sostenibilità della finanza pubblica italiana.

Il monitoraggio dei dati finalizzato alla verifica del rispetto dei vincoli imposti dai trattati internazionali comporta, come anticipato, l'aggregazione e la riclassificazione dell'insieme dei dati di bilancio prodotti da tutte le amministrazioni pubbliche<sup>17</sup>.

Si tratta di un processo che evidentemente può condurre a risultati tanto più affidabili quanto più tali amministrazioni adottano lo stesso sistema contabile e le medesime regole di registrazione e classificazione.

A lungo, in Italia, tali presupposti di uniformità sono venuti meno ed il sistema contabile italiano era e resta duale: vi sono amministrazioni che a fini autorizzatori si caratterizzano per una contabilità finanziaria, altre per una contabilità di stampo civilistico, altre ancora per modelli di tipo misto in cui il sistema contabile, finanziario o economico-patrimoniale, caratterizzante la gestione si differenzia da quello sottostante i prospetti di bilancio.

L'eterogeneità richiamata non esauriva né esaurisce i suoi effetti nella molteplicità di sistemi in uso: anche a parità di modelli contabili vi erano e vi sono, infatti, problemi in merito alla formazione dei bilanci, in quanto a principi e modalità di classificazione.

---

<sup>17</sup> Cfr. Anzalone M., Macrì I., Siragusa S., *La nuova contabilità delle amministrazioni pubbliche. Principi e strumenti dell'armonizzazione contabile nel rinnovato contesto tecnico e normativo europeo*, Assago, Ipsoa, 2015



Su tale complesso quadro normativo e tecnico è intervenuta la legge n. 196/2009, perseguendo l'obiettivo del coordinamento della finanza pubblica nazionale e dell'armonizzazione dei bilanci e dei sistemi contabili<sup>18</sup>.

Per farlo, la stessa legge, come è noto, non ha inteso privilegiare un sistema piuttosto che un altro; in altri termini, il legislatore, al momento dell'avvio della riforma di contabilità, non ha deciso di imporre un unico modello contabile, finanziario o economico-patrimoniale, all'insieme degli enti componenti il perimetro delle amministrazioni pubbliche; piuttosto, ha delineato un quadro tecnico che fosse coerente per i due sistemi contabili anche nell'ambito di disposizioni normative differenti.

La legge n. 196/2009, va ricordato, pur emendando la legge n. 42 in materia di federalismo fiscale, non ha potuto definire dei principi generali e delle linee direttive valide per l'insieme delle amministrazioni pubbliche poiché nel 2009, a livello legislativo, si frapponivano dei problemi non trascurabili di coordinamento degli interventi normativi in virtù dell'allora vigente dettato costituzionale, che poneva l'armonizzazione dei bilanci tra i temi di legislazione concorrente, non esclusiva dello Stato<sup>19</sup>.

In virtù di ciò, la legge n. 196/2009 ha tracciato, nei suoi termini essenziali, il quadro tecnico di riferimento in materia di armonizzazione sul quale far convergere le attività necessarie al coordinamento delle norme in materia di contabilità.

---

<sup>18</sup> Delfino F., *Legge 196/2009: coordinamento della finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili*, Milano, IPSOA, 2010

<sup>19</sup> Amatucci A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, Editore Jovene, 2007

## 1.2 *Modelli di contabilità a confronto*

Sono molteplici gli aspetti concorrenti a differenziare il modello di contabilità finanziaria dal modello di contabilità economico-patrimoniale<sup>20</sup>, i principali attengono:

1. alla funzione;
2. all'oggetto delle rilevazioni;
3. ai criteri di rilevazione utilizzati;
4. al momento della rilevazione;
5. al metodo di rilevazione dei valori;
6. agli schemi di rendiconto utilizzati.

La prima differenza di rilievo riguarda la funzione espletata dai due diversi sistemi contabili, infatti, mentre la contabilità finanziaria è finalizzata al controllo della legittimità formale degli atti amministrativi ed ha una funzione prevalentemente

---

<sup>20</sup> Tra i numerosi contributi che affrontano il tema della contabilità economico-patrimoniale si rinvia a:

- Mussari R., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni centrali: esperienze italiane e internazionali a confronto*, Rubbettino Editore, Soveria Mannelli, 2002, pp. 33-41.
- Guthrie J., *Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality*”, in *Financial Accountability and Management*, n. 14, 1998, pp. 1-19;
- Jones G., *Resource Accounting and Budgeting: Another False Trail?*, in IFAC-PSC, *Perspectives on Accrual Accounting*, Occasional Paper 3, International Federation of Accountants, New York, 1997, pp. 33-37;
- Korte H., *Accounting in the Netherlands*, in OECD, *Accrual Accounting in the Netherlands and the United Kingdom*, Organisation for Economic Cooperation and Development, Paris, 1997, pp. 11-17;
- Likierman A., *Accrual Accounting in the United Kingdom*, in OECD, *Accrual Accounting in the Netherlands and the United Kingdom*, Organisation for Economic Cooperation and Development, Paris, 1997, pp. 19-33;
- Mellor T., *Why Governments Should Produce Balance Sheets*, in IFAC-PSC, *Perspectives on Accrual Accounting*, Occasional Paper 3, International Federation of Accountants, New York, 1997, pp. 51-55;
- Ström S., *Full Accrual Government Accounting in Sweden*, in IFAC-PSC, *Perspectives on Accrual Accounting*, Occasional Paper 3, International Federation of Accountants, New York, 1997, pp. 25-32;
- Warren K., *Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience*, Occasional Paper 1, International Federation of Accountants, New York, 1996.

autorizzatoria e di responsabilizzazione formale, la contabilità economico-patrimoniale è, invece, finalizzata alla rilevazione del risultato economico della gestione e al monitoraggio dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa, in un'ottica di responsabilizzazione dei soggetti coinvolti.

La seconda differenza pregnante tra i due modelli di contabilità attiene all'oggetto delle rilevazioni; mentre la contabilità finanziaria misura esclusivamente i movimenti finanziari, in sostanza gli esborsi sostenuti (le spese) o gli introiti realizzati (le entrate), la contabilità economica, invece, misura il valore delle risorse umane e strumentali utilizzate da un'organizzazione (i costi) ed il valore dei beni e dei servizi generati (i ricavi).

A differenza della spesa, il costo sorge quando la risorsa viene impiegata e viene quindi valorizzata in relazione al suo effettivo consumo nel periodo amministrativo in cui si manifesta, indipendentemente dal momento in cui avviene il relativo esborso finanziario.

Inoltre, i ricavi e i costi fanno riferimento a tutte le componenti attive e passive del bilancio, anche se non direttamente collegate con entrate ed uscite finanziarie.

La contabilità finanziaria, al contrario, non rileva i fatti di gestione che non comportano movimenti finanziari quali, ad esempio, gli ammortamenti, le rimanenze di magazzino, i ratei e i risconti, le svalutazioni e le rivalutazioni di attività e passività che sono parte del patrimonio dell'ente, le sopravvenienze e le insussistenze attive e passive che non hanno manifestazione finanziaria, ecc..

Un'ulteriore differenza tra i due sistemi di rilevazione contabile attiene ai criteri di classificazione utilizzati:

- nella contabilità finanziaria le entrate e le spese vengono classificate, alternativamente, in base alla loro natura o in base alla loro provenienza e alla loro finalizzazione;
- nella contabilità economica, invece, i costi e i ricavi vengono classificati esclusivamente in base alla loro natura, cioè in base alle loro caratteristiche fisiche o economiche.

Il momento di rilevazione dell'evento gestionale si caratterizza come ulteriore elemento di differenziazione tra i due modelli di contabilità.

La contabilità finanziaria si basa sul principio di competenza finanziaria, il quale presuppone che le entrate e le spese vengano rilevate nell'esercizio finanziario in cui sorge il diritto a riscuotere (nel corso della cd. fase di accertamento) e l'obbligo a pagare (impegno), sulla base di un credito documentato o di un obbligo di pagare.

L'adozione del principio in questione impone che nel bilancio siano iscritte le entrate che si prevede di accertare e le spese che si prevede di impegnare nell'anno a cui il bilancio si riferisce.

La contabilità economica, invece, si basa sul principio di competenza economica, secondo le disposizioni dell'art. 2423 bis del codice civile<sup>21</sup>: gli effetti delle operazioni e degli altri eventi gestionali devono essere rilevati contabilmente ed attribuiti

---

<sup>21</sup> Ai sensi dell'art. 2423 bis del Codice Civile (Principi di redazione del bilancio) “Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi: la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività; si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio; si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento; si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo; gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente; i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro. Deroghe al principio enunciato nel n. 6 del comma precedente sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico”.

all'esercizio in cui tali operazioni ed eventi si riferiscono, indipendentemente dal momento in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari di incasso e pagamento.

Da ciò discende che i ricavi vengono rilevati quando il processo produttivo dei beni e dei servizi è stato completato e il passaggio sostanziale del diritto di proprietà è già avvenuto.

In particolare, sono ricavi e proventi di competenza di un esercizio le componenti positive di reddito per le quali il soggetto giuridico ha già effettuato la relativa prestazione (principio della realizzazione dei ricavi).

I costi, invece, devono essere correlati ai ricavi dell'esercizio (principio dell'inerenza dei costi).

La correlazione si realizza mediante associazione di causa ed effetto tra costi e ricavi, oppure mediante la ripartizione dell'utilità pluriennale di un bene, oppure mediante imputazione diretta al conto economico nel caso in cui venga meno l'utilità futura del bene o nel caso in cui i costi esauriscano la loro utilità nel corso dell'esercizio.

La quinta differenza tra i due sistemi di rilevazione contabile attiene al metodo di registrazione dei valori.

La contabilità finanziaria è tenuta con il metodo della partita semplice, che contrappone entrate e spese e che si basa sul principio del pareggio del bilancio, mentre la contabilità economica è tenuta con il metodo della partita doppia che rileva simultaneamente sia l'aspetto finanziario che quello economico consentendo il costante monitoraggio del perseguimento dell'equilibrio finanziario, economico e patrimoniale.

La sesta differenza riguarda infine gli schemi di rendiconto utilizzati nei due sistemi.

Nella contabilità finanziaria i documenti che vengono predisposti sono il bilancio preventivo e il conto consuntivo, mentre, nella contabilità economico-patrimoniale i documenti predisposti a consuntivo sono lo stato patrimoniale, il conto economico e la nota integrativa.

Tenuto conto delle differenze illustrate, nella Pubblica Amministrazione il sistema di rilevazione finanziario e quello economico possono evidenziare risultati differenti riconducibili a:

- differenze di carattere temporale che si verificano quando il periodo di impiego delle risorse differisce dal momento in cui avviene l'esborso finanziario;
- differenze di carattere strutturale che si verificano quando la spesa viene sostenuta da un'articolazione organizzativa diversa rispetto a quella che impiegherà la risorsa (l'esempio tipico è rappresentato dagli stipendi del personale dipendente);
- differenze sistemiche che si manifestano quando ad un esborso monetario non corrisponde il sorgere di un costo per l'acquisto di risorse umane e strumentali o quando, viceversa, ad un costo non corrisponde un esborso in denaro, esempi tipici sono le minusvalenze, plusvalenze e gli ammortamenti.

### ***1.3 La contabilità finanziaria***

La contabilità finanziaria rileva informazioni e dati al fine di rispondere ad esigenze diverse, nel dettaglio:

- svolge una funzione politica in quanto rappresenta lo strumento per la programmazione delle spese dell'ente e per l'individuazione delle relative coperture;
- svolge una funzione autorizzativa della gestione e della spesa da parte degli organi politici nei confronti della classe dirigente;
- svolge anche una funzione tecnica in quanto rileva grandezze attive (entrate) e passive (spese) e i risultati finali che trovano espressione nell'avanzo (disavanzo) di cassa e nell'avanzo (disavanzo) di amministrazione;
- assicura, inoltre, la salvaguardia delle condizioni di liquidità e solvibilità della gestione pubblica e risponde ad esigenze informative esterne di organi ministeriali e statali e dell'intera collettività;
- fornisce informazioni trasparenti ed oggettive, prive di stime e congetture;
- rappresenta, infine, uno strumento di controllo a posteriori dell'attività svolta in relazione alle autorizzazioni preventivamente concesse.

La contabilità finanziaria è un procedimento di rilevazione contabile sistematica mediante il metodo della partita semplice che consente la determinazione dell'avanzo (disavanzo) di amministrazione o di cassa.

La contabilità finanziaria rileva esclusivamente i movimenti finanziari che interessano l'ente nel corso del periodo di riferimento, ossia entrate ed uscite che comportano, rispettivamente, un incremento o un decremento del patrimonio monetario che rappresenta il complesso dei mezzi finanziari a disposizione dell'ente.

Nell'ambito della contabilità finanziaria sono previste due modalità alternative di identificazione del momento in cui rilevare i fatti di gestione; la manifestazione

finanziaria, infatti, può essere identificata in base al principio di competenza oppure in base al principio di cassa:

- in base al principio di competenza le entrate sono rilevate nel momento in cui sorge il diritto a percepire una determinata somma di denaro e le spese nel momento in cui sorge l'obbligo di pagare un determinato importo di denaro;
- in base al principio di cassa le entrate vengono rilevate nel momento in cui si verifica l'effettivo incasso, mentre le spese nel momento in cui si verifica l'effettiva uscita di denaro, prescindendo dal momento in cui è sorto il diritto giuridico per la riscossione o il pagamento.

#### ***1.4 La contabilità economico-patrimoniale***

Negli ultimi decenni è cresciuta l'esigenza di maggiore trasparenza, qualità e innovazione ed è altresì cresciuto l'interesse verso una più chiara quantificazione del "costo sociale e del valore per il cittadino"<sup>22</sup>

I cambiamenti istituzionali ed organizzativi e l'ambiente fortemente competitivo e complesso in cui si trovano ad operare le Università italiane stanno accelerando il passaggio da una responsabilizzazione legale sui comportamenti di spesa ad una responsabilizzazione gestionale sui risultati.

Dal punto di vista giuridico<sup>23</sup>, il cambiamento del sistema contabile universitario trova i suoi fondamenti nella L. 168/89, la quale ha sancito l'autonomia didattica, organizzativa, finanziaria e contabile delle Università ed ha altresì previsto

---

<sup>22</sup> Cfr. Arcari A.M., *Il controllo di gestione negli atenei*, Milano, Egea, 2003, pag 25.

<sup>23</sup> Per una sistematica ed esaustiva trattazione delle tappe giuridiche che hanno condotto al cambiamento del sistema contabile universitario, si rimanda a Marzot F., *La gestione contabile*, in Malavolta A., Miriello C. (a cura di), *L'ordinamento universitario*, II edizione, Maggioli Editore, Rimini, 2005.



l'implementazione di "forme di controllo interno sull'efficienza e sui risultati di gestione complessiva dell'Università, nonché dei singoli centri di spesa".

Ad essa ha fatto seguito la L. 421/92 "Delega al Governo per la razionalizzazione e la revisione delle discipline in materia di sanità, di pubblico impiego, di previdenza e finanza locale" che attribuisce una delega generale all'introduzione del nuovo sistema contabile nella Pubblica Amministrazione.

Il successivo decreto legislativo n. 29/93, "Razionalizzazione dell'organizzazione delle Amministrazioni Pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego", introduce la distinzione tra funzione di indirizzo politico e funzione di amministrazione e gestione.

La legge finanziaria n. 537/93 contiene disposizioni in materia di autonomia finanziaria e stabilisce l'istituzione dei Nuclei di Valutazione.

Tale legge, in una fase di rilevanti problemi di finanza pubblica e di conseguente riduzione dell'ammontare delle risorse da destinare alla ricerca, ha rappresentato il superamento della destinazione vincolata dei flussi di risorse concessi dal Ministero agli Atenei, attraverso l'introduzione di un budget unico da gestire autonomamente.

Il nuovo meccanismo di allocazione dei fondi ministeriali ha introdotto un'ampia autonomia gestionale sulle modalità di utilizzazione dei fondi, oltreché una forte responsabilizzazione sui risultati conseguiti.

La legge n. 20/94, "*Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei Conti*", ha limitato le funzioni di controllo esterno esercitate dalla Corte dei Conti.

La legge n. 94/97, "*Norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio*", prevede l'introduzione del sistema della contabilità economica e la distinzione tra il bilancio per la decisione degli organi politici e il bilancio per la

gestione con finalità legate alla misurazione dei risultati. Stabilisce, inoltre, che gli stanziamenti di bilancio debbano essere determinati in relazione alle esigenze funzionali e agli obiettivi e non con quantificazioni basate sul mero calcolo della spesa storica incrementale e dispone che il bilancio dello Stato sia articolato in “unità previsionali di base” corrispondenti a centri di responsabilità amministrativa.

Il d.lgs. n. 279/97, “*Individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato, riordino del sistema di Tesoreria Unica e ristrutturazione del rendiconto generale dello Stato*”, istituisce il sistema unico di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche per centri di costo, come supporto al controllo interno di gestione e al processo di formazione del bilancio di previsione.

Il nuovo sistema contabile, applicabile anche alle Università ai sensi dell’art. 1, comma 2 del d.lgs. 291/93, collega le risorse finanziarie ed umane impiegate con i risultati conseguiti nel corso della gestione.

Inoltre, esso introduce un processo decisionale articolato nelle seguenti fasi:

- *programmazione*: in cui vengono definiti gli obiettivi, programmate le risorse, assegnati i *budget* e i tempi di realizzazione;
- *gestione*: implementazione degli obiettivi e rilevazione degli eventi gestionali che si sono verificati;
- *controllo*: verifica infrannuale dello *spread* tra risultati intermedi conseguiti rispetto agli obiettivi assegnati;
- *consuntivazione*: *rilevazione dei risultati conseguiti e confronto con gli obiettivi assegnati in sede di programmazione.*

La legge n. 208/99, “*Disposizioni in materia finanziaria e contabile*”, stabilisce che gli enti e gli organismi pubblici devono uniformare la loro contabilità e i relativi bilanci ai principi contabili contenuti nella legge 94/97.

Il d.lgs. n. 286/99, “*Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell’attività svolta dalle amministrazioni pubbliche*”, introduce la differenziazione tra il controllo interno di regolarità amministrativa e contabile, il controllo di gestione, il controllo strategico effettuato da appositi uffici referenti degli organi di indirizzo politico e la valutazione della dirigenza.

La legge n. 370/99, “*Disposizioni in materia di Università e di ricerca scientifica e tecnologica*”, prevede per le Università un sistema di valutazione interna delle attività didattiche, di ricerca e della gestione amministrativa.

### ***1.5 Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale***

Tradizionalmente, la gestione delle risorse di un ente pubblico veniva rilevata attraverso la sola contabilità finanziaria<sup>24</sup>, quindi attraverso un sistema contabile che come anticipato si limita a registrare i flussi finanziari (entrate e spese) legati all’attività di gestione senza tuttavia percepirne gli effetti economici<sup>25</sup>.

Questo modello contabile ben si adatta alle esigenze di un’azienda di erogazione, quale può essere ad esempio un’università poiché consente:

- di programmare l’allocazione delle risorse attraverso il bilancio di previsione;
- di valutare tramite l’accertamento, gli effettivi flussi finanziari in entrata;
- di rilevare attraverso l’impegno, l’indebitamento effettivo nei confronti dei terzi.

---

<sup>24</sup> Si parla impropriamente di contabilità finanziaria perché in realtà essa non fa uso di conti, bensì di scritture in partita semplice.

<sup>25</sup> Cfr. Delfino F., *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico patrimoniale*, Bergamo, ICA, 1998

Il sistema della contabilità finanziaria si svolge secondo tre fasi temporali:

1. la fase della programmazione finanziaria che assume notevole rilevanza politico-amministrativa, in quanto in essa vengono decisi i programmi e gli indirizzi sia della gestione corrente, sia di medio termine che incidono anche sulla programmazione futura;
2. la fase della gestione del bilancio, ove si rilevano i fatti della gestione dal punto di vista finanziario, relativi alle entrate previste, alle spese programmate e agli equilibri di bilancio nel loro divenire;
3. la fase di chiusura ove, attraverso il conto consuntivo, vengono dimostrati i risultati finanziari della gestione.

Il legislatore negli ultimi anni ha mostrato una crescente consapevolezza dei limiti legati all'utilizzo nella pubblica amministrazione della sola contabilità finanziaria, disponendo per vari ambiti del comparto pubblico, un graduale passaggio ad una contabilità economico-patrimoniale, cioè ad un sistema contabile che permette la rilevazione del costo o del ricavo corrispondente alla variazione finanziaria, consentendo di determinare l'effettivo risultato economico conseguito e di valutare l'efficienza e l'efficacia dell'attività di gestione<sup>26</sup>.

Questo tipo di contabilità, dunque, è finalizzata al processo di misurazione dei costi e dei ricavi e permette di determinare il risultato economico di esercizio attraverso la contabilità generale.

In generale, con il termine contabilità si indica quel sistema di rilevazioni, ottenute attraverso l'uso di conti, che fornisce informazioni sulla gestione di una determinata attività.

---

<sup>26</sup> Cfr. Anessi Pessina E. e Steccolini I., *Contabilità finanziaria ed economico patrimoniale: una convivenza forzata?*, Rimini, Maggioli, 2007

A sua volta, il conto è quello strumento di rilevazione dei fatti della gestione caratterizzato da un prospetto a due sezioni, in cui sono registrate le opposte variazioni di valore subite da un dato oggetto nel corso di un esercizio.

La contabilità generale (Co.Ge. o contabilità sistematica) è l'insieme sistematico di rilevazioni con le quali si raccolgono i costi e i ricavi collegati ai processi di scambio con terze economie e si seguono i movimenti finanziari della gestione.

I "dati grezzi" della contabilità generale, opportunamente integrati e rettificati dalle valutazioni di fine esercizio, portano alla determinazione del reddito d'esercizio e del patrimonio di funzionamento che ne ha consentito la produzione.

Per raggiungere gli obiettivi indicati la contabilità generale utilizza:

- il metodo della partita doppia;
- il conto come strumento di rilevazione quantitativa.

Il metodo della partita doppia conferisce ordine alla rilevazione contabile e richiede che:

- ogni fatto amministrativo sia riguardato sotto due aspetti e che in questi due aspetti venga rilevato (principio dualistico o della duplice rilevazione simultanea);
- gli aspetti vengano rilevati, per lo stesso valore monetario in appositi conti distinti in due serie e in maniera antitetica, cioè se un aspetto viene rilevato nella sezione "Avere" di uno o più conti.

Il conto è lo strumento che viene impiegato dal metodo della partita doppia per rilevare i fatti amministrativi; si tratta di un prospetto, come da rappresentazione che segue, suddiviso in due parti o partite destinate ad accogliere valori di segno opposto:

- una partita di sinistra, convenzionalmente definita Dare;
- una partita di destra, convenzionalmente definita Avere.

Conto "X"	
Sezione Dare	Sezione Avere

Rappresentazione di un conto

Il funzionamento dei conti nell'ambito dei metodi della partita doppia si fonda su convenzioni che traggono fondamento dalla realtà aziendale che viene osservata.

## **1.6 L'aspetto economico e l'aspetto finanziario della gestione**

Nella determinazione del patrimonio e del risultato economico la gestione viene considerata sotto due aspetti, interdipendenti e strettamente connessi fra loro, ma distinti: l'aspetto finanziario e l'aspetto economico:

- l'aspetto finanziario o aspetto originario-concreto, in quanto di immediata percezione, si coglie nei rapporti dell'azienda con terze economie attraverso le variazioni di moneta ed il sorgere o l'estinguersi di debiti e crediti di varia natura;
- l'aspetto economico o aspetto derivato-astratto si coglie invece riclassificando le variazioni finanziarie che nel contempo fanno sorgere e misurano costi o ricavi oppure decrementi o incrementi del patrimonio netto<sup>27</sup>.

Il fondamento logico del metodo della partita doppia, applicato al sistema del patrimonio e del risultato economico, risiede nella contrapposizione delle variazioni

<sup>27</sup> Sul tema della contabilità tra principali contributi significativi in fase di avvio di riforma :  
 - Ragioneria Generale dello Stato, *Manuale dei principi e delle regole contabili*, Roma, 2008;  
 - Ragioneria generale dello Stato, *Performance-Budgeting, spesa pubblica e contesto istituzionale: l'esperienza italiana*, Roma, 2009;  
 - Ragioneria generale dello Stato, *La riforma della contabilità e della finanza pubblica*, Roma, 2010.

finanziarie ( $\pm$  cassa,  $\pm$  crediti,  $\pm$  debiti) alle variazioni economiche di reddito ( $\pm$  costi,  $\pm$  ricavi) e di patrimonio netto ( $\pm$  patrimonio netto).

La contabilità generale:

- rileva tipicamente valori storici (o consuntivi) e di sintesi;
- quantifica reddito di esercizio e patrimonio di funzionamento ex post ed una tantum;
- consente, inoltre, di redigere il bilancio di esercizio, che rappresenta per le imprese il più importante strumento di informazione patrimoniale, finanziaria e reddituale
- recepisce attraverso il complesso delle rilevazioni i costi ed i ricavi collegati agli scambi di mercato con terze economie; mediante il processo di valutazione vengono recepiti valori stimati e congetturati per tener conto, in sede di consuntivazione dei risultati, dei cicli produttivi non ancora ultimati alla chiusura dell'esercizio;
- rappresenta il punto di riferimento delle successive rielaborazioni contabili e, pur fornendo un flusso di informazioni indispensabili al controllo, non è di per sé sufficiente per la programmazione e il controllo di gestione, così come non lo sono, presi singolarmente, gli strumenti che saranno illustrati nel prosieguo.

## Capitolo 2

### LA RECENTE EVOLUZIONE NORMATIVA IN MATERIA CONTABILE PER LE UNIVERSITÀ ITALIANE

#### 2.1 *L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle università*

L'introduzione del sistema di contabilità economico patrimoniale all'interno del comparto pubblico non ha evidentemente risparmiato il sistema universitario.

Mentre l'art. 7, comma 7, del D.lgs. 168/1989, nella sua versione originaria, consentiva di fatto alle singole università di scegliere alternativamente tra un sistema di contabilità finanziaria ovvero di contabilità economico-patrimoniale, le modifiche al suddetto comma, introdotte dal D.Lgs. 18/2012<sup>28</sup>, attuativo della L. 240/2010<sup>29</sup>, hanno, di fatto, imposto agli atenei di adottare entro il 1° gennaio 2015 il secondo dei suddetti sistemi, al fine di:

- garantire la trasparenza e l'omogeneità dei sistemi e delle procedure contabili;
- consentire l'individuazione della situazione patrimoniale dell'ente;
- valutare l'andamento complessivo della gestione.

---

<sup>28</sup> Il Decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 19 è rubricato “*Valorizzazione dell'efficienza delle università e conseguente introduzione di meccanismi premiali nella distribuzione di risorse pubbliche sulla base di criteri definiti ex ante anche mediante la previsione di un sistema di accreditamento periodico delle università e la valorizzazione della figura dei ricercatori a tempo indeterminato non confermati al primo anno di attività, a norma dell'articolo 5, comma 1, lettera a), della legge 30 dicembre 2010, n. 240*”.

<sup>29</sup> Legge 30 dicembre 2010, n. 240 è rubricata “*Norme in materia di organizzazione delle università, di personale accademico e reclutamento, nonché delega al Governo per incentivare la qualità e l'efficienza del sistema universitario*”.



Avvalendosi dell'attività della Commissione per la contabilità economico patrimoniale delle università prevista dall'art. 9 del D.Lgs. 18/2012 e costituita con il D.M. 16 Luglio 2014, n. 578, il MIUR ha predisposto un manuale tecnico operativo (la cui terza edizione, rivista ed aggiornata è stata emanata con decreto direttoriale del 30 maggio 2019, n. 1055) a supporto dell'attività gestionale degli atenei nella delicata e complessa fase di passaggio al nuovo sistema contabile,.

Questo percorso di cambiamento culminato con la definizione e la successiva implementazione del nuovo sistema contabile risulta avviato, già a partire dalla seconda metà degli anni Ottanta, con la generale presa di coscienza del rilievo della “dimensione aziendale” dell'amministrazione pubblica e degli effetti della gestione dei singoli istituti sull'andamento economico (produzione di ricchezza) e finanziario (controllo del livello di indebitamento, in primis) a livello di sistema.

In prima battuta, dunque, la questione *de quo* ha richiamato l'attenzione del legislatore e degli studiosi di economia aziendale sull'esigenza di rivedere sia i tradizionali sistemi informativo-contabili, sia i processi gestionali in uso in ambito pubblico.

Il dibattito e l'attenzione sempre più alta su questo tema hanno dato impulso ad un processo evolutivo noto come “aziendalizzazione della pubblica amministrazione”, scandito nel tempo dal proliferare di interventi normativi orientati a promuovere il necessario cambiamento nel modo di concepire i modelli decisionali e la responsabilità delle scelte pubbliche, anche attraverso l'adozione di nuovi sistemi di misurazione e controllo<sup>30</sup>.

Risulta tuttora in atto un profondo ripensamento degli strumenti di controllo, con uno spostamento di prospettiva dai processi (regolarità degli atti) ai risultati, che

---

<sup>30</sup> Cfr. Anselmi L., *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*, Torino, Giappichelli, 2003

possano orientare secondo razionalità economica le decisioni del management, e supportare la valutazione della *performance*, sia a livello individuale e organizzativo, sia a livello di risultati di sintesi periodici<sup>31</sup>.

Il percorso di aziendalizzazione delle amministrazioni pubbliche ha richiesto alle stesse di affrontare un passaggio storico cruciale definito con l'introduzione nel panorama normativo di norme aventi ad oggetto la riforma dei sistemi contabili, con il fine ultimo di realizzare l'armonizzazione in campo pubblico dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio e di affiancare alla contabilità finanziaria nuovi strumenti informativi, mutuati dall'esperienza consolidata in ambito privatistico (contabilità economico-patrimoniale, contabilità analitica).

Aspetti meritevoli di particolare attenzione dell'evoluzione dei sistemi contabili in ambito pubblico sono pertanto:

- a) l'armonizzazione contabile, attuata mediante la condivisione di principi, regole e strumenti di rilevazione e di rappresentazione in bilancio;
- b) la nuova formulazione del principio contabile di competenza finanziaria, secondo il quale le obbligazioni attive e passive sono registrate nelle scritture contabili nel momento in cui l'obbligazione sorge e sono imputate all'esercizio nel quale esse andranno a scadere (c.d. competenza finanziaria potenziata);
- c) l'introduzione di un sistema integrato di contabilità (finanziaria/economico-patrimoniale/analitica)<sup>32</sup>;

---

<sup>31</sup> Sul tema in discorso esiste una copiosa letteratura aziendalistica; tra i numerosi contributi che affrontano l'argomento anche alla luce dell'evoluzione del ruolo pubblico nell'economia, si rinvia a:

- Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, Egea, 2005;
- Mussari R., *Il management delle aziende pubbliche. Profili teorici*, Padova, Cedam, 1994;
- Miraglia R.A., *Il controllo di gestione negli istituti pubblici*, Torino, Giappichelli, 1995;
- AA.VV., *Economia delle aziende pubbliche*, Milano, McGraw-Hill, 2006;
- Azzone G., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche. Decisioni e accountability per ministeri, enti locali e università*, Milano, Etas, 2008;
- AA.VV., *Management delle istituzioni pubbliche*, Milano, Egea, 2009.

<sup>32</sup> In tema di armonizzazione contabile in ambito pubblico, si segnalano, tra i contributi più recenti:

d) l'introduzione del bilancio consolidato, con la finalità di dare una rappresentazione veritiera e corretta degli andamenti economici, finanziari e patrimoniali che si sono verificati nel gruppo pubblico durante la gestione<sup>33</sup>.

Le modifiche prospettate dalla recente normativa per il sistema pubblico in generale sono oggetto di attenzione da parte degli studiosi aziendalistici, avuto riguardo alla posizione che si va delineando nel sistema italiano rispetto a quello internazionale.

Invero, è stato osservato come il processo in atto sembra orientato non tanto verso l'armonizzazione contabile, così come essa è generalmente intesa negli studi ragionieristici nazionali e internazionali, e neanche verso la standardizzazione, ma piuttosto verso l'unificazione contabile, ricercata attraverso «una completa uniformazione dei sistemi di contabilità e bilancio»<sup>34</sup>.

- 
- AA.VV., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Torino, Giappichelli, 2013;
  - Di Russo D., Puddu L., *Manuale di ragioneria pubblica*, Eutekne, Torino 2013;
  - Pozzoli M., Mazzotta R., *Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica*, in «Azienda Pubblica», vol. 25, 1, Rimini, Maggioli Editore, 2012, pp. 69-82;
  - Ricci P., *Il potenziale impatto delle nuove disposizioni contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico*, in «Azienda Pubblica», vol. 25, 1, Rimini, Maggioli Editore, 2012, pp. 41- 52;
  - D'Alessio L., *Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica*, in «Azienda Pubblica», vol. 25, 1, Rimini, Maggioli Editore, 2012, pp. 23-40.

<sup>33</sup> Brandolini E., *Bilancio consolidato negli enti pubblici*, Rimini, Maggioli, 2007

<sup>34</sup> Sull'argomento in esame, e sulla distinzione tra armonizzazione, standardizzazione e unificazione contabile, si rinvia a Mussari R., *Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica*, in «Azienda Pubblica», vol. 25, 1, Maggioli Editore, Rimini 2012, pp. 11-22.

Sulla prospettiva internazionale, si veda:

- Caperchione E., *Sistemi informativo contabili nella Pubblica Amministrazione: profili comparati, evoluzione e criteri per la progettazione*, Milano, Egea, 2000;
- Pozzoli M., *Principi contabili ed enti locali. La prospettiva internazionale*, Milano, Franco Angeli, 2005;
- Tommasetti A., *I sistemi contabili nelle amministrazioni pubbliche. Una prospettiva internazionale*, Padova, Cedam, 2008;
- AA.VV., *I principi contabili internazionali per le amministrazioni pubbliche italiane*, Milano, Giuffrè, 2009
- Caperchione E., *L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale*, in «Azienda Pubblica», vol. 25, 1, Rimini, Maggioli Editore, 2012, pp. 83-100.

Soluzione, questa, ritenuta più coerente con le esigenze di consolidamento dei conti pubblici, anche per finalità di tipo statistico, mentre, per le modalità con cui è stata prospettata l'armonizzazione dal nostro legislatore, non sembra ne sia stata adeguatamente considerata la valenza ai fini decisionali (prospettiva del management)<sup>35</sup>.

In questo scenario di cambiamento, anche le università sono state chiamate a riconsiderare i loro modelli di organizzazione e di gestione e ad adottare sistemi omogenei di rilevazione e rendicontazione, in coerenza con un clima complessivo che caratterizza il sistema universitario nel suo complesso di crescente competizione tra Atenei e con la sempre più sentita esigenza di maggiore trasparenza dei risultati prodotti a beneficio della molteplicità di portatori di interesse.

Per le Università, la riforma dei sistemi contabili è stata sancita dalla L. 240/2010 e dal D.lgs. n. 18/2012 e successivi decreti attuativi, emanati all'inizio del 2014.

In particolare la L. 240/2010 prevede:

- a) l'introduzione del bilancio unico e del bilancio consolidato d'ateneo;
- b) l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale con finalità autorizzatoria, conservandosi la contabilità finanziaria ai fini del consolidamento dei conti pubblici;
- c) l'introduzione della contabilità analitica.

I prospetti contabili che compongono, unitamente alla Nota Integrativa, il Bilancio Unico di Ateneo d'esercizio, sono stati adottati con il Decreto Interministeriale MIUR/MEF n. 19 del 14 gennaio 2014 (di seguito D.I. n. 19/2014).

---

<sup>35</sup> Cfr. Ricci P., *Il potenziale impatto delle nuove disposizioni contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico*, in «Azienda Pubblica», vol. 25, 1, Rimini, Maggioli Editore, 2012, p. 42.

Il Decreto in parola rappresenta un punto fermo per la definizione degli schemi di bilancio e dei principi contabili da osservare, per i quali il legislatore ha fatto ampio riferimento e rimando alla disciplina generale civilistica, oltreché ai principi contabili elaborati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

A ben vedere, infatti, principi e schemi si presentano come naturale adattamento alla specificità dell'azienda università rispetto a quanto previsto dagli articoli 2423 e seguenti del codice civile per le società di capitali<sup>36</sup>.

Di seguito, è riportato schematicamente il quadro normativo di riferimento con riguardo alle disposizioni più strettamente correlate al passaggio alla contabilità economico-patrimoniale e analitica.

Tabella 1: Prospetto di sintesi inerente i nuovi schemi di contabilità per le Università pubbliche.

Legge n. 196 del 31 dicembre 2009	Legge di contabilità e finanza pubblica
Legge n. 240 del 30 dicembre 2010 (Riforma Gelmini)	Legge-delega al Governo per l'emanazione di decreti per la revisione del sistema contabile degli Atenei
D.Lgs. n. 91 del 31 maggio 2011	Disposizioni recanti attuazione dell'art. 2 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili
D.Lgs. 199/2011	Decreto istitutivo di ulteriori indici inerenti al monitoraggio dei Bilanci Universitari al fine di prevenire situazioni di dissesto finanziario.
D.Lgs. n. 18	Decreto per l'adozione del Bilancio Unico, del sistema di Budget autorizzatorio e del sistema di

<sup>36</sup> Si veda in proposito l'art.1, comma 3, del Decreto 19/2014.

del 27 gennaio 2012	contabilità economico-patrimoniale, con decorrenza 1 gennaio 2014.
D.Lgs. 49/2012	Decreto istitutivo dei nuovi indici relativi ai limiti di spesa per il personale e all'indebitamento massimo ammissibile.
D.L. 1/2012 convertito in Legge n. 27/2012	A decorrere dall'adozione del Bilancio Unico, stabilisce l'obbligo di gestione accentrata in un unico conto di Tesoreria delle risorse liquide dell'Università.
D.L. 69/2013 convertito in Legge n. 98/2013	Legge "Disposizioni urgenti per il rilancio dell'economia", che regola l'accorpamento delle voci di finanziamento del sistema universitario, con previsione di nuove risorse nel 2014 e la definizione della percentuale del FFO 2014 da destinare alla quota premiale.
D.L. 150/2013 cd. Decreto Milleproroghe	Decreto Legge di proroga dei termini previsti da disposizioni legislative.
Decreto MIUR n. 48 del 30 Gennaio 2013	"Principi contabili e schemi di bilancio per le università in contabilità finanziaria nella fase transitoria".
Decreto MIUR n. 19 del 14 Gennaio 2014	"Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economica-patrimoniale per le università" (che prevede all'art. 8 la predisposizione e l'aggiornamento periodico da parte del MIUR, avvalendosi della Commissione di cui all'articolo 9 del decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18, di un Manuale Tecnico Operativo a supporto delle attività gestionali)
Decreto MIUR n. 21 del 19 Gennaio 2014	"Classificazione della spesa delle università per missioni e programmi"

<p>Decreto MIUR n. 578 del 16 Luglio 2014</p>	<p>Costituzione per il triennio 2014-2017, ai sensi dell'art. 9 del D.lgs. 27 gennaio 2012, n. 18, della Commissione per la contabilità economico-patrimoniale delle Università così come rettificato dal D.M. n. 515 del 29 luglio 2015</p>
<p>Decreto Direttoriale MIUR n. 3112 del 2 dicembre 2015</p>	<p>Adozione, ex art. 8 del D.I. 14 gennaio 2014, n. 19, della prima edizione del Manuale Tecnico Operativo (M.T.O.) a supporto delle attività gestionali derivanti dall'introduzione obbligatoria della contabilità economico-patrimoniale nelle università.</p>
<p>Decreto Interministeriale n. 925 del 10 dicembre 2015</p>	<p>Schemi di budget economico e budget degli investimenti</p>
<p>Decreto Interministeriale MIUR MEF 11 aprile 2016, n. 248</p>	<p>Adottato in attuazione dell'art. 6, co. 3 del d.lgs. n. 18/2014, definisce i principi contabili per il consolidamento dei bilanci delle università con gli organismi rientranti nell'area di consolidamento, come indicati all'art. 6, co. 2, del d.lgs. n. 18/2012</p>
<p>Decreto Interministeriale n. 394 dell'8 giugno 2017</p>	<p>Revisione e aggiornamento del decreto 14 gennaio 2014, concernente "Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università"</p>
<p>Decreto Direttoriale MIUR n.1841 del 26 Luglio 2017</p>	<p>Seconda versione del M.T.O. contenente le fattispecie non trattate all'interno della prima edizione</p>
<p>Decreto Direttoriale MIUR n.1841 del 26 Luglio 2017</p>	<p>Versione integrale e coordinata del M.T.O. che recepisce i contenuti di entrambe le edizioni.</p>

D.M. n. 156 del 22 febbraio 2018	Costituzione per il triennio 2018-2021, ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. 27 gennaio 2012, n. 18, della Commissione per la contabilità economico – patrimoniale delle Università (Coep);
Decreto Direttoriale MIUR n. 1055 del 30 Maggio 2019	Terza edizione del M.T.O.

Inoltre, a completamento della cornice normativa appena richiamata, è necessario tenere conto che la predisposizione dei documenti contabili di sintesi, presso ciascun ateneo, deve conformarsi:

- al Regolamento di Amministrazione Finanza e Contabilità (da adeguare in attuazione della legge 240/2010);
- ai principi contabili nazionali;
- alle indicazioni operative di emanazione ministeriale;
- alle procedure dettagliate nel Manuale di Contabilità di Ateneo;
- al nuovo Manuale tecnico-operativo previsto ai sensi dell'art. 8 del D.I. n. 19/2014, emanato dal MIUR e predisposto da apposita commissione ministeriale.

## ***2.2 Il nuovo sistema contabile delle università: aree di rischio ed opportunità***

Le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009 n. 196 costituiscono l'ambito di riferimento per l'applicazione delle disposizioni relative alla finanza pubblica, di cui particolarmente rilevanti in questo contesto sono



quelle relative all'armonizzazione dei sistemi contabili per il coordinamento della finanza pubblica recate dal decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91.

La legge 196/2009 rubricata "*Legge di contabilità e finanza pubblica*" rappresenta il riferimento per la disciplina che regola la finanza pubblica in coordinamento con la normativa europea in tema di rispetto del Patto di stabilità e crescita.; l'articolo 1 della suddetta legge rubricato "*Principi di coordinamento e ambito di riferimento*", stabilisce che: "*Le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea[...]*".

Le Istituzioni universitarie, già individuate tra le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n 165, sono ricomprese tra i soggetti che costituiscono il settore istituzionale delle amministrazioni pubbliche (lista S.13<sup>37</sup>), così come individuato dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), ai sensi del medesimo art. 1, comma 2, della legge n. 196/2009.

A tale fine l'ISTAT, entro il 30 settembre di ciascun anno, definisce e pubblica con proprio provvedimento sulla Gazzetta ufficiale l'elenco delle amministrazioni pubbliche comprese nel conto economico consolidato sulla base delle definizioni degli specifici regolamenti dell'Unione europea relativi ai conti nazionali. Si fa specifico riferimento alle Università statali, restando escluse espressamente dal novero delle

---

<sup>37</sup> La lista delle amministrazioni pubbliche (lista S.13) ha un ruolo fondamentale nella definizione dell'universo di riferimento per il quale occorre predisporre i conti secondo le regole della contabilità nazionale. Senza la definizione puntuale delle istituzioni che ad essa appartengono alla luce dei criteri prima enunciati, non sarebbe possibile definire in maniera corretta il conto delle amministrazioni pubbliche, le voci componenti e i relativi saldi, tra cui risulta di particolare rilievo l'indebitamento netto, quale saldo di riferimento per la verifica del rispetto dei parametri fissati dal Protocollo sui deficit eccessivi, allegato al Trattato di Maastricht e relativamente al quale risulta necessario che gli stati membri della UE fissino i propri obiettivi attraverso il Programma di stabilità, previsto dal Patto di stabilità e crescita. La predisposizione del conto delle amministrazioni pubbliche costituisce un obbligo per tutti i paesi europei, e la struttura del conto delle amministrazioni pubbliche viene definita attraverso l'elencazione delle transazioni in entrata e in uscita; il saldo delle partite correnti e in conto capitale, indebitamento netto o accreditamento, è rilevante ai fini della Procedura sui deficit eccessivi per individuare il "disavanzo pubblico".

amministrazioni pubbliche le università non statali legalmente riconosciute di cui alla legge 243/1991.

Le università pubbliche sono tenute ad adottare un comune piano dei conti, all'atto dell'introduzione della contabilità economico-patrimoniale.

Il nuovo sistema contabile consentirà di monitorare l'andamento economico, finanziario e patrimoniale e, nella volontà del legislatore, è inteso come preordinato alle esigenze di consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, in attuazione di quanto previsto dal D.lgs. 91 del 31 maggio 2011, riguardante l'armonizzazione dei sistemi contabili pubblici di cui si è detto sopra.

Il processo di cambiamento del sistema contabile delle università è in linea con il principio dell'autonomia universitaria sancito dall'art. 33 della Costituzione<sup>38</sup> ed ampiamente riconosciuta dalla cd. Legge Ruberti, L. n. 168/1989, che all'art. 7 disponeva che *“A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge, 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”*.

Tale autonomia nell'adozione di questi regolamentari, in attuazione della norma costituzionale, assicurava un elevato livello di flessibilità, ha aperto la strada all'eterogeneità, alla varietà e variabilità delle soluzioni adottate e calate nell'ambito di ogni singolo ateneo a seconda delle esigenze e delle specificità di ciascuno.

---

<sup>38</sup> «[...]Le istituzioni di alta cultura, università ed accademie, hanno il diritto di darsi ordinamenti autonomi nei limiti stabiliti dalle leggi dello Stato».

Ampiamente garantita era anche l'autonomia finanziaria e amministrativa degli Istituti e dei Dipartimenti universitari, ai sensi del D.P.R. 382/1980, art. 86, ritenuta elemento inderogabile da parte dei regolamenti universitari<sup>39</sup>.

Le suddette norme avevano segnato una svolta verso un'effettiva autonomia che poteva esercitata con diverso grado di discrezionalità entro i limiti e vincoli definiti dallo Stato, agente come principale finanziatore.

Proprio in virtù di tale ruolo, lo Stato ha progressivamente rafforzato l'attività di controllo e di valutazione sull'impiego delle risorse, al fine di misurare gli effetti del finanziamento assegnato.

Il livello di autonomia delle università, cresciuto fino alla fine degli anni novanta, si è visto così gradualmente compresso per effetto dell'intervento statale, teso a imporre il rispetto di standard e requisiti cui subordinare la distribuzione delle risorse.

Questa evoluzione ha visto riqualificare il ruolo delle università come istituzioni chiamate a contribuire alla crescita e alla competitività del sistema economico, e nell'ambito di questo processo si possono collocare le modifiche introdotte dal D.lgs. n. 18/2012 rispetto all'art. 7 della legge 168/1989, in forza delle quali la possibilità di deroga alla normativa generale non ha più spazio di operare (art. 11, comma 3).

Al contempo, viene meno, con l'abrogazione dell'art. 86 del D.P.R. 382/1980, l'autonomia finanziaria e contabile, mantenendosi la sola autonomia gestionale, in capo ai dipartimenti, che vedono ridursi per effetto della nuova normativa gli ambiti di discrezionalità in materia di bilancio, pur conservando autonomia di gestione nei limiti del budget loro assegnato, e quindi esclusivamente con riferimento alle scelte di allocazione delle risorse.

---

<sup>39</sup> Cfr. Nugnes F., *La riforma del sistema contabile delle università*, in Colombini G. (a cura di), *Finanziamento, competizione ed accountability nel governo dell'università*, vol. II – *Il finanziamento della Università*, Napoli, Editoriale scientifica, 2013, p. 268.

La riforma del sistema contabile delle università è ispirata dall'obiettivo di consentire una più accurata valutazione delle dinamiche gestionali, mediante l'analisi di dati omogenei, e di tenere sotto controllo l'andamento della spesa, tenuto conto delle ricadute sulla situazione economica e patrimoniale e sulla stabilità economica dell'ateneo<sup>40</sup>.

L'evoluzione del sistema contabile segna anche un contestuale cambiamento nella governance che caratterizza la realtà universitaria<sup>41</sup>.

Nello spirito del dettato normativo, dette modifiche sono ritenute presupposti per il rafforzamento di un modello di *accountability* funzionale, nella prospettiva dello Stato, alla valutazione della *performance* e alla definizione di adeguati sistemi di redistribuzione di risorse<sup>42</sup>.

I dipartimenti, nel nuovo assetto di governance, risultano depotenziati sotto il profilo delle decisioni strategiche, venendosi a configurare una struttura dell'ente universitario percepita a direzione verticistica e accentrata<sup>43</sup>.

I mutamenti determinati nel sistema universitario impattano, quindi, sulla governance, sull'organizzazione e infine sul sistema contabile.

Quest'ultimo, è investito dal cambiamento su vari fronti:

---

<sup>40</sup> *ivi*, p. 272.

<sup>41</sup> Tra gli altri, sul tema del cambiamento del sistema di governance delle università, si rinvia a: Salvatore C., *Il cambiamento della governance delle università italiane come strumento di corretto governo*, Quaderni monografici RIREA, N. 99/2012.

La stessa osserva come «[...] la governance dell'Università, opportunamente modificata, possa rappresentare uno strumento corretto di governo per raggiungere ed ottimizzare gli obiettivi prefissati, per valutarne i risultati e per operare un continuo miglioramento delle performance». (p. 5).

<sup>42</sup> In tal senso, è stato osservato come in ambito pubblico «[...] il problema dell'*accountability* assume maggiore complessità a motivo delle relazioni istituzionali che si instaurano tra i vari livelli del sistema delle pubbliche amministrazioni, nonché delle intense relazioni che si intrecciano con altre aziende [...]». Cfr. Pulejo L., *Comunicazione e accountability nell'azienda comune*, Giappichelli, Torino, 2005.

<sup>43</sup> Cfr. Giulietti W., *L'impatto delle regole contabili nel sistema universitario riformato*, in M. D'Orsogna M., Guiselin E-P., Cimini S., Di Sciascio A.F., *Finanziamento, competizione ed accountability nel governo dell'università, vol. I – Il finanziamento della Università*, Editoriale scientifica, Napoli 2013, p. 293-307.

- a) il passaggio al bilancio unico di ateneo, superandosi quel dualismo che, in passato quando veniva riconosciuta ai dipartimenti autonomia amministrativa e contabile, determinava la coesistenza, in capo allo stesso ente, di un bilancio riferibile all'amministrazione centrale e di una molteplicità bilanci per ciascuna delle strutture decentrate (dipartimenti, centri di servizi);
- b) l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale e analitica con funzione autorizzatoria, permanendo tuttavia l'obbligo di redigere i documenti di sintesi (preventivo e consuntivo) anche in contabilità finanziaria, con finalità di consolidamento dei conti pubblici;
- c) l'introduzione del bilancio consolidato degli atenei con le proprie società, aziende o enti controllati, il cd. "Gruppo Università".

Per quanto attiene al primo aspetto, il nuovo sistema così concepito porterà con sé l'indubbio vantaggio di consentire la misurazione dei risultati dell'ateneo secondo metriche omogenee, considerato che fin qui, nell'ambito della propria autonomia, gli atenei hanno in numerosi casi optato per un bilancio finanziario di competenza per l'amministrazione centrale e di cassa per le strutture decentrate.

Rispetto al secondo profilo, si evince un cambio di prospettiva nella valutazione dei risultati gestionali, che dalla dimensione puramente finanziaria attenta al risultato di amministrazione, al fondo cassa, ecc. si sposta verso quella economico-patrimoniale che misura il reddito d'esercizio, il patrimonio di funzionamento, ecc..

### **2.3 *Il sistema informativo - contabile nelle università: storia e articolazione***

Il sistema contabile e di bilancio delle università pubbliche italiane, alla luce della legge di riforma Gelmini, L. n. 240 del 30 dicembre 2010 e dei successivi decreti attuativi, ha introdotto innovazioni di rilievo che ben si inquadrano nel percorso verso l'aziendalizzazione e nell'evoluzione della contabilità pubblica verso modelli economico-patrimoniali volti a migliorare la *performance* e la funzionalità economica duratura delle aziende pubbliche.

Il percorso verso l'aziendalizzazione, e 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.

Le riforme più recenti dei sistemi contabili sono state indirizzate nella direzione di fornire una 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.

Questa fase nuove si inquadra nel processo di cambiamento manageriale che ha coinvolto 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 contabile, anche ai fini del consolidamento dei conti pubblici.

L'autonomia universitaria dovrebbe costituire una premessa per l'implementazione dei sistemi di controllo esterno e di sistemi di controllo di gestione che garantiscano all'interno dell'azienda al miglioramento del processo decisionale.

Gli adempimenti normativi delle istituzioni universitarie costituiscono uno stimolo importante verso il cambiamento e non devono essere considerati meri adempimenti burocratico-formali bensì occasioni per garantire la redazione di un set di dati confrontabili a livello aggregato e necessari agli Organi accademici per porre in essere le strategie di crescita dell'Ateneo.

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, 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 grandi novità legislative che caratterizzano attualmente il sistema informativo delle università pubbliche disciplinate dal D.Lgs. 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 di 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 (in conformità con la legge n. 196 del 2009) 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 D.Lgs. n. 91 del 31 maggio 2011, ai fini del consolidamento e monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche.

Infine, è prevista l'adozione di un piano economico finanziario triennale per garantire la sostenibilità di tutte le attività dell'ateneo nel medio periodo.

Di seguito vengono analizzate le novità legislative e illustrati i nuovi documenti contabili previsti dalla normativa evidenziando le criticità e i vantaggi dell'implementazione degli stessi nelle università.



L'introduzione della contabilità economico patrimoniale nelle università pubbliche italiane a partire dal 1° gennaio 2015, rappresenta un cambiamento rivoluzionario, nonostante siano stati numerosi i tentativi legislativi precedenti.

Il sistema tradizionale delle aziende pubbliche e delle università era 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 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.

Inoltre, 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-patrimoniale, 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 in ultima analisi un sistema più flessibile e più adatto a fornire informazioni utili a coloro che prendono decisioni relative all'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 valutazioni preventive per individuare anche eventuali azioni correttive da intraprendere e soprattutto per

misurare l'economicità delle scelte senza spostare nel tempo la ricerca dell'equilibrio economico, com'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 contabilità economica alimenta la programmazione e il controllo attraverso il budget e la contabilità analitica.

Le informazioni che emergono dalla contabilità economico patrimoniale e dalla contabilità analitica servono ad attivare flussi informativi rivolti 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 lato contabile informazioni di natura qualitativa 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.

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.

L'implementazione della contabilità economico-patrimoniale nelle università si scontra spesso con le difficoltà di applicazione dovute 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.

Un'ulteriore novità prevista dalla riforma Gelmini riguarda 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 di ateneo (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 per cassa.

Inoltre, il bilancio di ateneo era dato dalla somma dei singoli bilanci dell'amministrazione centrale e dei dipartimenti.

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

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 con l'introduzione del bilancio unico complessivo di ateneo da redigere con un sistema contabile unico integrato, scompare dunque 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 consuntiva.

Il bilancio unico di ateneo include quindi i bilanci dei singoli dipartimenti e/o centri; di conseguenza i dipartimenti non hanno più autonomia contabile non potendo redigere un loro bilancio.

Ciò non incide sull'autonomia gestionale degli stessi che al contrario ne risulterà rafforzata, in quanto i dipartimenti sono chiamati ad una maggiore responsabilizzazione sull'utilizzo delle risorse complessive dell'ateneo e a processi di razionalizzazione sistemica delle stesse risorse aziendali.

Tuttavia, si deve sottolineare che anche in passato quando i dipartimenti potevano autonomamente redigere i loro bilanci, non definivano una programmazione diretta dei propri obiettivi specifici e il trasferimento di risorse finanziarie avveniva comunque attraverso l'amministrazione centrale.

Il dipartimento doveva poi rendicontare a consuntivo le spese effettuate secondo il principio di cassa.

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 (in seguito alla legge n. 240 del 2010 e alle modifiche nella struttura di governance si dedica alle attività della didattica, insieme a quelle di ricerca scientifica), non ha più autonomia contabile, riceve un

budget di risorse che può utilizzare, in maniera autonoma decidendone la destinazione e partecipando al contempo al processo di programmazione strategica generale di tutte le attività dell'ateneo.

Il budget assegnato ai dipartimenti viene gestito dagli stessi che aggiungono 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 di ateneo preventivo permette di effettuare una programmazione su base triennale e su base annuale fornendo una visione globale dell'ateneo anche nel medio termine.

È previsto, inoltre, un bilancio preventivo unico d'ateneo non autorizzatorio in contabilità finanziaria.

Il bilancio unico d'ateneo d'esercizio consente di rilevare l'utile o la perdita di esercizio e non solo l'avanzo o il disavanzo di amministrazione, come accadeva precedentemente con il sistema contabile finanziario, inoltre, la rilevazione della consistenza patrimoniale costituisce un elemento fondamentale che viene evidenziato nel prospetto di stato patrimoniale del bilancio unico.

Infine, il legislatore ha previsto nella fase di rendicontazione, l'introduzione oltre che del bilancio unico di 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, ha posto una sfida importante per le università, in un momento estremamente delicato di passaggio alla contabilità economico-patrimoniale e analitica e alle nuove strutture dipartimentali.

## ***2.4 Il contesto normativo recente***

Il D.Lgs n. 18 del 27 gennaio 2012, ha introdotto la contabilità economico-patrimoniale e il bilancio unico nel sistema universitario.

A distanza di vent'anni dalla riforma del sistema di finanziamento degli atenei che ha sancito la loro autonomia finanziaria, questo provvedimento ha introdotto due cambiamenti radicali che sono stati introdotti dal 1° gennaio 2015:

- 1) il passaggio dalla contabilità finanziaria di tipo pubblico a una economico-patrimoniale di tipo civilistico;
- 2) l'adozione del bilancio unico che supera i molteplici bilanci autonomi dei dipartimenti e dei altri centri autonomi.

Alla definizione del testo del decreto e dei successivi provvedimenti attuativi con il Governo ha collaborato un gruppo di esperti, rappresentanti del MIUR e del MEF e funzionari e dirigenti di diverse università statali e non (alcune di esse, come la Bocconi e la Cattolica di Milano, utilizzavano da tempo la contabilità economico-patrimoniale).

Il vantaggio di tale tipologia di contabilità risiede nella conformità con quella adottata negli ultimi anni in più ambiti del comparto pubblico di diversi Paesi europei, sotto la spinta del *New Public Management*.



L'utilizzo della stessa consente di valutare l'impatto economico e patrimoniale degli eventi gestionali in un'ottica pluriennale, dunque facendo riferimento non solo all'anno corrente (come avveniva in passato); le regole contabili e gli schemi di bilancio comuni sono stati introdotti nel sistema contabile con l'intento di facilitare la comparazione tra proventi e costi delle diverse università, migliorando nettamente la trasparenza del sistema.

L'autonomia contabile di cui le università hanno goduto dagli anni novanta non di rado si è tradotta in procedure del tutto eterogenee, mentre con l'introduzione della nuova disciplina contabile l'autonomia degli atenei resterà limitata solo alle scelte gestionali.

La contabilità economico-patrimoniale consentirà di conoscere e valutare il patrimonio dell'ateneo e potrà favorire, oltre una più efficiente gestione, un suo migliore utilizzo nelle attività didattiche e di ricerca.

Risultati già ottenuti da alcune università statali, come quelle di Trento e di Camerino, oltre che dal Politecnico di Torino.

Il più significativo cambiamento è legato all'adozione del bilancio unico, in passato infatti, il bilancio di un ateneo è il risultato di una sommatoria di bilanci, tra loro indipendenti, realizzati dai singoli dipartimenti<sup>44</sup>.

Erano molteplici le conseguenze che facevano seguito a tale frammentazione, in particolare generavano:

- un'ingovernabilità della gestione contabile (che si articola in numerose procedure difformi tra loro, secondo le scelte contabili dei dipartimenti);

---

<sup>44</sup> Si veda in tal senso Biondi L., *L'Università in Cambiamento. Riflessioni in Tema di Contabilità e Bilancio*, Torino, Giappichelli, 2014

- l'impossibilità di monitorare l'insieme dei conti dell'ateneo, se non ad esercizio finanziario terminato e dopo lunghe e complicate procedure di consolidamento interno.

Il passaggio a un bilancio unico d'ateneo ha modificato questa situazione, salvaguardando l'autonomia dei dipartimenti (condizione indispensabile per il buon funzionamento delle organizzazioni universitarie) e governando nel suo complesso l'intero processo di programmazione.

Le strategie dell'ateneo vengono definite unitariamente e ogni dipartimento riceve un budget di risorse pubbliche che può gestire con ampi margini di autonomia insieme alle risorse derivanti dalla propria capacità di autofinanziamento (fondi competitivi, progetti finanziati da enti pubblici o privati, attività in conto terzi, ecc.).

In questo modo, i Rettori e i Consigli di amministrazione possono assicurare una gestione unitaria e trasparente di tutte le risorse economiche, finanziarie e patrimoniali che sono a disposizione della propria organizzazione.

Attraverso il d.lgs. n. 18/2012, di natura molto tecnica, il Legislatore auspicava di ottenere un effetto positivo sulla governance delle risorse degli atenei e, di conseguenza, contribuire al miglioramento dei risultati della gestione.

La produzione di servizi didattici, di ricerca, avverrà sempre con maggior impulso da parte di stakeholders esterni nei confronti dei quali la contabilità finanziaria non offre strumenti sufficientemente idonei per valutare investimenti di lungo periodo o per effettuare un'analisi della sostenibilità degli stessi.

## ***2.5 La ratio della contabilità economico-patrimoniale***

La contabilità economico-patrimoniale può essere definita<sup>45</sup> come un insieme coordinato di scritture orientato verso un fine conoscitivo (risultato economico e capitale di funzionamento) in grado di esprimere, al termine dell'esercizio, l'incremento o il decremento del patrimonio.

Diversamente, la contabilità finanziaria, fondandosi su concetti di "accertamento" ed "impegno", trascura l'aspetto economico nel senso che non si pone il problema dell'efficienza della gestione delle risorse.

Mentre la contabilità finanziaria è incentrata sull'aspetto monetario delle operazioni che generano entrate ed uscite, la contabilità economica si basa sui concetti di costi e ricavi; laddove i primi possono definirsi come i sacrifici sostenuti o da sostenere per l'acquisizione di utilità ed i ricavi come i benefici, misurabili in termini monetari, derivanti dalla cessione di utilità.

Esiste dunque una correlazione tra i due aspetti e, più precisamente, un rapporto di commisurazione tra uscite e costi e tra entrate e ricavi.

Non sempre, tuttavia, detti aspetti risultano coincidenti sotto il profilo temporale e, mentre non sussistono problemi se gli effetti economici e finanziari di un'operazione si esauriscono entrambi nel medesimo esercizio, sorgono problemi di valutazione laddove tale coincidenza non si verifica.

Non può inoltre essere trascurato l'effetto reddituale della gestione, vale a dire la misurazione della remunerazione del capitale (più correttamente, nel caso degli enti non profit, del patrimonio).

---

<sup>45</sup> Cfr. Revellino, *La contabilità economico-patrimoniale: note per l'applicazione nelle università*, in *La contabilità economico-patrimoniale nelle università, aspetti metodologici e principi contabili*, a cura di Catalano G., Bologna, Il Mulino, 2009, p. 174.

Ebbene tale aspetto assume particolare rilevanza nell'ambito universitario in quanto si incorre nella esigenza di misurare grandezze che non possono essere misurate con gli strumenti correnti come, a titolo di esempio, l'attività di ricerca libera.

Nel caso di specie la contabilità economico-patrimoniale può dunque concorrere quale strumento di indirizzo per l'adozione di comportamenti virtuosi nell'utilizzo delle risorse.

## ***2.6 L'evoluzione della normativa in tema di contabilità nel sistema universitario***

Per comprendere le implicazioni dell'attuale impianto contabile delle università, è opportuno analizzare l'evoluzione normativa in tema di contabilità all'interno del comparto universitario.

È possibile distinguere due “macro-periodi”:

- ante 1980;
- post 1980.

Prima del 1980, la normativa vigente riguardante il sistema universitario risale agli anni '30, periodo in cui la gestione degli atenei era caratterizzata da un forte accentramento delle funzioni amministrative e contabili negli organi centrali, affiancati da un certo numero di Istituti, che presentano 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 d.p.r. 11 luglio, n. 382, che prevede la successiva emanazione di un decreto attuativo diretto a stabilire le norme relative alla redazione del bilancio per gli atenei.

Il d.p.r. 4 marzo 1982, n. n. 371 (decreto attuativo) 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 autorizzatori 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 un'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.

L'articolo 7 della legge 9 maggio 1989, n. 168, ha introdotto la possibilità per le università di 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.

Attraverso la stessa legge si sanciva altresì l'autonomia degli atenei riconoscendo 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, operando in un regime caratterizzato dall'assenza di vincoli normativi anche in relazione alla scelta tra bilancio di competenza e bilancio di

cassa, atteso che l'art. 7, comma 8 della legge 168/89 prevede esplicitamente che il Regolamento per l'amministrazione, la finanza e la contabilità possa consentire per i dipartimenti "anche la tenuta di conti di sola cassa".

Vincoli non sono contenuti neppure nel d.m. 5 dicembre 2000 che detta disposizioni sui "Criteri per la redazione dei conti consuntivi delle Università".

Nel documento, il MIUR, riconoscendo l'ampio margine di autonomia concessa alle università nella definizione del proprio sistema di bilanci, specifica che "l'omogenea redazione dei conti consuntivi delle università" deve essere in realtà interpretata come una "riclassificazione" a posteriori delle entrate e delle spese, secondo uno standard che rende possibile l'analisi della spesa finale ed il consolidamento dei conti del settore pubblico.

Il decreto ministeriale non prevedeva alcun obbligo di uniformità dei bilanci delle università al piano dei conti proposto dal Ministero e non qualificava i bilanci universitari in termini di competenza o di cassa.

Il documento, infatti, richiedeva solo il consolidamento dei conti degli atenei con l'integrazione tra i dati del bilancio universitario con quelli dei singoli dipartimenti.

Il consolidamento dei dati di bilancio acquisisce importanza per il controllo interno sull'efficienza e sui risultati di gestione complessiva dell'università, nonché dei singoli centri di spesa; si sostanzia in un procedimento contabile solitamente utilizzato da enti pubblici non economici articolati in strutture organizzative periferiche dotate di autonomia amministrativo-contabile e con bilancio separato.

Il bilancio consolidato consente di analizzare l'entità finanziaria unitaria dell'intero ente, superando l'articolazione organizzativa di più soggetti che costituiscono l'ente stesso.

L'articolo 1, comma 81, della legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (legge Finanziaria 2007), stabiliva che entro sei mesi dalla sua entrata in vigore il Ministero, con proprio decreto avrebbe dovuto disciplinare, 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.

L'art. 2 della legge n. 196 del 31 dicembre 2009, prevedeva un sistema di contabilità finanziaria, affiancato, con soli fini conoscitivi, da un sistema di contabilità economico-patrimoniale.

L'ultimo intervento sul sistema di contabilità rivolto al sistema universitario è contenuto nell'art. 5 della legge 30 dicembre 2010, n. 240, il quale contiene la delega al Governo per l'emanazione di decreti legislativi finalizzati a riformare il sistema universitario per il raggiungimento di obiettivi, esplicitati nella legge stessa.

In particolare l'art. 5, comma 1, lettera b) contiene la delega per la revisione della disciplina concernente la contabilità, al fine 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; sono previsti altresì meccanismi di commissariamento in caso di dissesto finanziario degli atenei.

Il successivo comma 4, lettera a) prevede l'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 provvedimento emanato in attuazione della delega è il d.lgs. n.18/2012, recante "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).

## **2.7 Riflessi della normativa sui bilanci e sull'organizzazione**

Alla luce dell'evoluzione normativa illustrata, risulta evidente il duplice cambio di rotta da parte del legislatore in materia di sistema contabile universitario: fino al 1989 lo schema di bilancio era rigido per tutti gli atenei e si sostanziava in un bilancio finanziario di competenza.

Attraverso la L. n. 168/89 viene riconosciuta l'autonomia didattica, scientifica, organizzativa, finanziaria e contabile agli Atenei e autonomia finanziaria e di spesa ai dipartimenti, che redigono un proprio bilancio di previsione e un proprio conto



consuntivo, che si aggiungono al bilancio di previsione e al conto consuntivo redatto a livello di amministrazione centrale.

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 (un controllo di tipo 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 dal tentativo di frenare l’aumento, in alcuni casi incontrollato, della spesa pubblica; dall’altro si fanno strada nel tentativo di limitare 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 l'affidabilità e solidità economico-finanziaria dell'ateneo con cui hanno rapporti.

## Capitolo 3

### LA NUOVA STRUTTURA DEL BILANCIO

#### 3.1 *Legge 240/2010 e decreti attuativi*

La L. n. 240 del 30 dicembre 2010, all'art. 5<sup>46</sup>, delega il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi finalizzati a riformare il sistema universitario, attenendosi tra gli altri ai seguenti principi e criteri direttivi:

- a) *introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato di ateneo sulla base di principi contabili e schemi di bilancio stabiliti e aggiornati dal 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'articolo 2, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196;*
- b) *adozione di un piano economico-finanziario triennale al fine di garantire la sostenibilità di tutte le attività dell'ateneo.*

A tale delega ha dato attuazione il D.Lgs. 18/2012 rubricato “*Introduzione di un sistema di contabilità economico patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del*

---

<sup>46</sup> *Delega in materia di interventi per la qualità e l'efficienza del sistema universitario*

*bilancio consolidato nelle università*”, che dispone l’adozione entro il 1° gennaio 2015, di un sistema di contabilità economico-patrimoniale basato sui documenti elencati all’art.2, commi a, b, c e d dello stesso decreto:

- a) **bilancio unico d’ateneo di previsione annuale autorizzatorio, composto da budget economico e budget degli investimenti unico di ateneo;**
- b) **bilancio unico d’ateneo di previsione triennale, composto da budget economico e budget degli investimenti unico di ateneo**, al fine di garantire la sostenibilità di tutte le attività nel medio periodo;
- c) **bilancio unico d’ateneo d’esercizio**, redatto con riferimento all'anno solare, composto da stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, nota integrativa e corredato da una relazione sulla gestione;
- d) **bilancio consolidato con le proprie aziende, società o gli altri enti controllati**, con o senza titoli partecipativi, qualunque sia la loro forma giuridica, composto da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa.

Il D.lgs. 18/2018 all’art. 3 dispone, inoltre, che *“Al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche, le università considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell’articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, predispongono il bilancio preventivo unico d’ateneo non autorizzatorio e il rendiconto unico d’ateneo in contabilità finanziaria”* ed all’art. 4 stabilisce che *“Le università si dotano, nell’ambito della propria autonomia, di sistemi e procedure di contabilità analitica, ai fini del controllo di gestione.”*

Nel periodo transitorio fino all’adozione della contabilità economico patrimoniale e del bilancio unico d’ateneo (ovvero sino al 1° gennaio 2015), le università in contabilità finanziaria si sono attenute ai principi contabili e agli schemi

del bilancio di previsione e del conto consuntivo definiti con il D.I. 30 gennaio 2013 n. 48 nonché alla classificazione della spesa per missioni e programmi prevista dall'art. 4 del D.Lgs. 18/2012 e regolamentata dal D.I. n. 21 del 19 gennaio 2014.

Il D.I. n. 19 del 14 gennaio 2014, ha infine definito i principi contabili in base ai quali predisporre i documenti di bilancio delle università.

### ***3.2 Il sistema contabile introdotto dal D.lgs. 18/2012***

Il D.Lgs. n. 18/2012, emanato in attuazione dell'art. 5 della Legge 240/2010, offre una chiara definizione del nuovo sistema di bilancio degli atenei che si compone di:

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

Il bilancio unico di ateneo di previsione annuale, composto dal budget economico e dal budget degli investimenti, assolve ad una 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.

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, 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.

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 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 espone 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 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.

Il sistema contabile precedente, come anticipato, 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 consente, 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 d.lgs. 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.

Un'ulteriore rilevante differenza tra il sistema di contabilità finanziaria e quello economico-patrimoniale attiene ai criteri di classificazione utilizzati.



Nella contabilità finanziaria le entrate e le spese vengono classificate, alternativamente, in base alla loro natura o in base alla loro provenienza e alla loro finalizzazione.

Nella contabilità economica, invece, i costi e i ricavi vengono classificati esclusivamente in base alla loro natura, cioè in base alle loro caratteristiche fisiche o economiche.

Ed ancora, la contabilità finanziaria si basa sul principio di competenza finanziaria, il quale presuppone che le entrate e le spese vengano rilevate nell'esercizio finanziario in cui sorge il diritto a riscuotere (accertamento) e l'obbligo a pagare (impegno), sulla base di un credito documentato o di un obbligo di pagare.

L'adozione del principio in questione impone che nel bilancio siano iscritte le entrate che si prevede di accertare e le spese che si prevede di impegnare nell'anno a cui il bilancio si riferisce.

La contabilità economica, invece, si basa sul principio di competenza economica, secondo le disposizioni dell'art. 2423-bis del codice civile: gli effetti delle operazioni e degli altri eventi gestionali devono essere rilevati contabilmente ed attribuiti all'esercizio in cui tali operazioni ed eventi si riferiscono, indipendentemente dal momento in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari di incasso e pagamento.

Da ciò discende che i ricavi vengono rilevati quando il processo produttivo dei beni e dei servizi è stato completato ed il passaggio sostanziale del diritto di proprietà è avvenuto; in particolare, sono ricavi e proventi di competenza di un esercizio le componenti positive di reddito per le quali il soggetto giuridico ha già effettuato la relativa prestazione (principio della realizzazione dei ricavi).

I costi, invece, devono essere correlati ai ricavi dell'esercizio (principio dell'inerenza dei costi) e la correlazione si realizza mediante associazione di causa ed effetto tra costi e ricavi, oppure mediante la ripartizione dell'utilità pluriennale di un bene, oppure mediante imputazione diretta al conto economico nel caso in cui venga meno l'utilità futura del bene o nel caso in cui i costi esauriscano la loro utilità nel corso dell'esercizio.

### ***3.3 I documenti di bilancio nel nuovo ordinamento contabile***

Il bilancio di ateneo di previsione annuale, composto dal budget economico e dal budget degli investimenti unico, deve essere predisposto entro il 31 dicembre dell'anno precedente l'esercizio di riferimento, nel rispetto dei principi contabili indicati nel D.I. 19/2014.

Il documento, che ha natura autorizzatoria, deve essere strutturato in centri di responsabilità, dotati di autonomia gestionale e amministrativa ai quali è attribuito un budget economico e un budget degli investimenti, come previsto dall'art. 5 del D.Lgs. 18/2012, redatto secondo gli schemi di cui agli allegati 1 e 2 del Decreto Interministeriale n. 925 del 10 dicembre 2015.

Gli schemi di budget economico e di budget degli investimenti adottati per la rappresentazione dei valori previsionali dell'esercizio sono previsti appunto dal D.I. n. 925 del 10.12.2015, relativo agli "Schemi di budget economico e budget degli investimenti" di cui all'art. 1, comma 2, lettere a) e b) del decreto legislativo 27 gennaio 2012 n. 18".

Gli schemi di budget rispondono ad una pluralità di esigenze:

- rendere il bilancio più comprensibile e trasparente a beneficio di tutti gli stakeholders,
- potenziare la possibilità di confrontare i dati contabili previsionali con quelli di rendicontazione, utilizzando quindi schemi conformi con il conto economico e con lo stato patrimoniale,
- valutare la capacità di governo dei ricavi da parte dell'Ateneo.

Al bilancio unico, inoltre, va allegato un prospetto contenente la classificazione della spesa complessiva per missioni e programmi (art. 4) coerentemente con quanto previsto dall'art. 17 del d.lgs. 91/2011.

Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici che intendono perseguire le università impiegando le risorse finanziarie, umane e strumentali a loro disposizione; nell'ambito di ciascuna missione sono definiti i programmi, ovvero le attività dirette al perseguimento delle stesse.

I programmi sono raccordati alla nomenclatura COFOG (*Classifications of the Functions of Government*) di secondo livello, con l'attribuzione di uno specifico codice per consentire la comparabilità dei relativi dati economici a livello nazionale ed europeo.

Tale classificazione che è stata introdotta in via sperimentale a partire dal 1° gennaio 2014 nelle università, è a pieno regime già da alcuni anni per il bilancio dello Stato e degli altri enti pubblici, con la finalità di armonizzazione e controllo di tutti i bilanci del settore pubblico e quindi, della finanza pubblica nel suo complesso.

Il D.I. 19 gennaio 2014, n. 21 ha provveduto ad individuare le categorie di missioni e programmi per il sistema universitario come da prospetto che segue.

<b>Missioni</b>	<b>Programmi</b>	<b>Classificazione COFOG</b>	<b>Definizione COFOG</b>
Ricerca e Innovazioni	Ricerca scientifica e tecnologica di base	01.4	Ricerca di base
	Ricerca scientifica e tecnologica applicata	04.8	R&S per gli affari economici
		07.5	R&S per la sanità
Istruzione universitaria	Sistema universitario e formazione post universitaria	09.4	Istruzione superiore
	Diritto allo studio nell'istruzione universitaria	09.6	Servizi ausiliari dell'istruzione
Tutela della salute	Assistenza in materia sanitaria	07.3	Servizi ospedalieri
	Assistenza in materia veterinaria	07.4	Servizi di sanità pubblica
Servizi istituzionali e generali delle amministrazioni pubbliche	Indirizzo politico	09.8	Istruzione non altrove classificato
	Servizi e affari generali per le amministrazioni	09.8	Istruzione non altrove classificato
Fondi da ripartire	Fondi da assegnare	09.8	Istruzione non altrove classificato

Tabella 2: Classificazione della spesa per missioni e programmi come da D.I. n. 21/2014

Al pari di altri documenti di bilancio, il bilancio di previsione annuale è approvato dal Consiglio di Amministrazione, su proposta del Rettore, sentito il Senato Accademico per gli aspetti di competenza (art. 5, comma 7).

L'adozione del bilancio unico rappresenta una delle novità principali previste dalla L. 240/2010 e dal suo decreto attuativo, in quanto dovrebbe consentire di superare l'attuale frammentazione del processo di programmazione, per la quale il bilancio di un ateneo è stato fino ad oggi sostanzialmente il risultato di una sommatoria di bilanci, quelli dei singoli dipartimenti, spesso peraltro redatti secondo regole non uniformi.

Con il passaggio al bilancio unico tale processo viene governato dall'alto, pur nel rispetto dell'autonomia dei singoli dipartimenti.

Il bilancio unico d'ateneo di previsione triennale è composto dal budget economico e degli investimenti (art. 5 D.Lgs. 18/2012) e va predisposto anch'esso entro il 31 dicembre dell'anno precedente all'esercizio di riferimento, nel rispetto dei principi contabili indicati dal D.I. 19/2014.

Secondo quanto disposto dal D.Lgs. 49/2012 (art.3), ai fini della predisposizione di tale documento, che serve a garantire la sostenibilità di tutte le attività universitarie nel medio periodo, occorre tener conto dei piani triennali per la programmazione e il reclutamento del personale (di cui al successivo art. 4) e della programmazione triennale dell'attività di ateneo (di cui all'art. 1 ter del D.L. 7/2005, conv. In L. 43/2005).

Contestualmente al bilancio di previsione triennale e a quello annuale, le università sono tenute ad approvare un bilancio preventivo unico d'ateneo non autorizzatorio in contabilità finanziaria, redatto secondo lo schema contenuto nell'allegato 2 al D.I. 19/2014.

La redazione di tale documento dovrebbe facilitare il consolidamento e il monitoraggio dei conti ai fini dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi

di bilancio delle amministrazioni pubbliche, i cui principi sono contenuti nel D.Lgs. 91/2011.

Il bilancio unico d'ateneo d'esercizio, da approvarsi entro il 30 aprile di ogni anno, è composto da stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e nota integrativa (artt. 1 e 5, D.Lgs. 18/2012) nel dettaglio:

- lo stato patrimoniale evidenzia la consistenza del patrimonio all'inizio e alla fine dell'esercizio finanziario<sup>47</sup>;
- il conto economico, redatto in forma scalare, riporta i costi e i proventi ed espone il risultato di esercizio;
- il rendiconto finanziario consente di esaminare la dinamica finanziaria della gestione, evidenziando le variazioni di cassa e delle disponibilità liquide;
- la nota integrativa contiene le informazioni di natura tecnico-contabile riguardanti l'andamento della gestione dell'ateneo in tutti i suoi settori, nonché i fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e ogni informazione anche non contabile e schema utile a una migliore comprensione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio; illustra inoltre i principi di valutazione, fornisce ogni dettaglio delle voci di bilancio e costituisce un elemento informativo fondamentale di supporto all'unitaria comprensione del bilancio d'esercizio.

Nella nota integrativa, inoltre, viene riportato l'elenco delle società e degli enti partecipati a qualsiasi titolo.

Il bilancio di esercizio è, inoltre, accompagnato da una relazione del collegio dei revisori dei conti attestante la corrispondenza del documento alle risultanze contabili e

---

<sup>47</sup> I criteri di valutazione delle poste sono disciplinati dall'art. 4 del D.I. 19/2014 come modificato dal D.I. 394/2017

che contiene valutazioni e giudizi sulla regolarità amministrativo-contabile della gestione e proposte in ordine alla sua approvazione.

Contestualmente al bilancio unico d'ateneo d'esercizio occorre approvare un rendiconto unico d'ateneo in contabilità finanziaria, redatto secondo lo schema contenuto nell'allegato 2 al D.I. 19/2014, funzionale al processo di consolidamento e monitoraggio dei costi di cui si è detto in precedenza.

Lo stato patrimoniale, il conto economico e il rendiconto finanziario devono essere redatti secondo gli schemi, contenuti nell'allegato 1 al D.I. 19/2014, come modificato dal D.I. 394/2017<sup>48</sup>.

### ***3.4 Principi contabili (accounting policies)***

L'art. 2 del d.lgs. 18/2012 prevede che le università, nella predisposizione dei documenti contabili, si attengano ai principi contabili ed agli schemi di bilancio stabiliti con decreto del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca<sup>49</sup>.

Di seguito si illustrano gli aspetti maggiormente rilevanti del provvedimento precisando che, per tutto quanto non espressamente previsto dal decreto, si applicano le disposizioni del Codice Civile ed i Principi Contabili Nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

---

<sup>48</sup> In sede di predisposizione del primo bilancio unico d'ateneo di esercizio occorre predisporre tabelle di raccordo tra i saldi di bilancio ottenuti secondo i principi contabili pregressi e quelli derivanti dall'applicazione dei nuovi principi contabili, così da consentire la comparazione dei dati con quelli degli esercizi precedenti (art. 9 D.I. 19/2014).

Il D.I. n. 394/2017 recante "Revisione ed aggiornamento del D.I. 14 gennaio 2014 n. 19" ha modificato i principi di valutazione di alcune poste, nonché alcune voci degli schemi di bilancio, inoltre ha apportato delle modifiche allo schema di bilancio preventivo unico di Ateneo non autorizzatorio in contabilità finanziaria.

Nell'ambito del processo di formazione dei documenti di bilancio le università devono attenersi ai principi contabili di cui al D.I. 14 gennaio 2014, n. 19, come modificato dal D.I. 8 giugno 2017, n. 394):

### **Utilità del bilancio unico d'ateneo di esercizio per destinatari e completezza dell'informazione**

Il bilancio unico d'ateneo di esercizio è predisposto in modo tale da essere di concreta utilità per il maggior numero di destinatari, i quali nella attendibilità ed imparzialità dei dati in esso esposti trovano la base comune per la composizione degli interessi contrapposti. Tra i principali soggetti che hanno interesse a conoscere in modo attendibile e completo la situazione economico-patrimoniale e finanziaria prospettica e consuntiva dell'ateneo è possibile includere:

- gli studenti;
- la comunità scientifica;
- gli enti finanziatori (Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, Unione Europea, soggetti pubblici e privati, ecc.), che hanno interesse affinché le risorse messe a disposizione siano utilizzate per i fini istituzionali dell'ateneo o per le finalità specifiche da essi indicate;
- i creditori, che hanno necessità di valutare le prospettive di recupero del proprio credito;
- i dipendenti, che hanno l'interesse di valutare la solidità dell'ateneo e le prospettive di sviluppo futuro;
- la comunità locale, che ha interesse a valutare la capacità dell'ateneo di erogare servizi di qualità e di contribuire allo sviluppo generale del territorio;



- investitori, istituzionali e non, che hanno interesse a costituire società con la partecipazione al capitale o alla gestione da parte dell'università.

Affinché le parti interessate possano utilizzare i dati del bilancio unico d'ateneo di esercizio per effettuare previsioni sugli andamenti operativi futuri è necessario che i dati siano, oltre che attendibili, anche analitici e intellegibili. Il bilancio unico d'ateneo di esercizio deve mettere in evidenza tutte le informazioni complementari necessarie per la comprensibilità e l'attendibilità del bilancio medesimo.

Tali informazioni devono essere ricomprese nella nota integrativa al bilancio, che ha la funzione sia di rendere comprensibili i dati inseriti nei prospetti di bilancio, sia di fornire informazioni complementari di carattere patrimoniale, finanziario ed economico. Le informazioni devono essere complete e devono scaturire da un insieme organico e unitario di documenti.

### **Veridicità**

Il bilancio unico d'ateneo di esercizio deve fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio. La veridicità comporta la corretta rilevazione di tutte le operazioni gestionali dell'esercizio, al fine di evitare loro omissioni o ridondanze. La nota integrativa contiene le necessarie informazioni complementari atte a suffragare la veridicità della situazione patrimoniale e finanziaria, nonché del risultato economico di esercizio scaturenti dai documenti contabili.

## **Correttezza**

Nella predisposizione dei documenti contabili è necessario il rispetto formale e sostanziale delle norme che sovrintendono alla redazione degli stessi.

Poiché il procedimento di formazione del bilancio (unico d'ateneo di previsione annuale e unico d'ateneo di esercizio) implica stime e/o previsioni, la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla correttezza economica e alla ragionevolezza, cioè al risultato attendibile ottenuto dall'applicazione oculata dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio.

## **Neutralità (Imparzialità)**

La redazione dei documenti contabili deve fondarsi sull'applicazione indipendente e imparziale dei principi contabili verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi. La neutralità o imparzialità deve essere presente in tutto il procedimento di formazione del bilancio e soprattutto per quanto concerne i valori scaturenti da procedimenti di stima o di previsione. Il bilancio deve riportare correttamente le informazioni sulla gestione in modo tale da non influenzare il processo decisionale o il giudizio dei soggetti esterni in favore dell'una o dell'altra decisione.

La presenza di valori scaturenti da procedimenti di stima o di previsione di stima dei documenti contabili non è condizione per far venir meno l'imparzialità, la ragionevolezza e la verificabilità. Discernimento, oculatezza e prudenza rappresentano le fondamenta dei procedimenti di formazione dei documenti contabili, i quali devono essere redatti secondo i requisiti essenziali di competenza e correttezza tecnica.

L'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente e tecnicamente corretta dei principi contabili nel processo di formazione dei documenti contabili e di bilancio.

Il mantenimento di criteri di valutazione costanti nel tempo rappresenta uno dei requisiti di imparzialità.

### **Attendibilità**

Deve essere assicurata, tramite un adeguato sistema informativo di controlli interni e flussi autorizzativi, l'attendibilità e l'integrità dei dati a supporto del processo di formazione di bilancio.

Il processo di formazione del bilancio unico d'ateneo (preventivo e d'esercizio), il grado di soggettività delle valutazioni e i motivi dello scostamento dai criteri oggettivi devono essere verificabili.

Il principio dell'attendibilità, strettamente connesso con il principio della veridicità, asserisce che le previsioni, e in generale tutte le valutazioni, devono essere sostenute da accurate analisi, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse.

Tale principio si estende anche ai documenti descrittivi ed accompagnatori. Al fine di risultare attendibile, un'informazione contabile non deve contenere errori o distorsioni rilevanti, in modo tale che gli utilizzatori possano fare affidamento su di essa.

L'oggettività degli andamenti storici e dei parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti per legge, consente di effettuare comparazioni nel tempo e nello spazio.

## **Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio**

La nota integrativa al bilancio unico d'ateneo di esercizio deve evidenziare le informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari. Le informazioni devono essere in grado di supportare le valutazioni economiche degli utilizzatori, aiutandoli ad analizzare gli eventi passati e presenti e le prospettive, oppure confermando o correggendo valutazioni da essi effettuate precedentemente.

Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente possibili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati di bilancio e sul loro significato per i destinatari.

### **Comprensibilità (Chiarezza)**

Il principio della comprensibilità (o chiarezza) rafforza il contenuto del principio della veridicità, in quanto si presume che un documento contabile per poter essere chiaro debba innanzitutto essere veritiero.

Il bilancio unico d'ateneo di esercizio deve essere comprensibile e deve essere analitico, fornendo una semplice e chiara classificazione delle voci di bilancio. La nota integrativa deve facilitare la comprensione e l'intelligibilità dei dati di bilancio.

## **Pubblicità**

Il bilancio unico d'ateneo di esercizio deve assolvere una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili.

Il bilancio unico d'ateneo di esercizio, perciò, deve essere reso pubblico, secondo la disciplina vigente.

## **Coerenza**

Ai fini della comparazione, tra tutti i documenti contabili, siano essi strettamente tecnico-finanziari ovvero descrittivi e di indirizzo politico, sia di breve termine che di medio-lungo termine, vi deve essere un nesso logico senza contraddizione alcuna.

La coerenza deve interessare sia i criteri di valutazione delle singole poste, sia le strutture dei conti previsionali e di rendicontazione che devono essere comparabili non solo da un punto di vista formale, ma anche omogenei negli oggetti di analisi e negli aspetti dei fenomeni esaminati.

## **Annualità del Bilancio**

I documenti contabili, sia di previsione che di rendicontazione, sono predisposti a cadenza annuale e si riferiscono ad un periodo amministrativo (o esercizio) che coincide con l'anno solare.

## **Continuità**

La valutazione delle voci deve essere effettuata nella prospettiva della continuazione dell'attività dell'istituzione.

### **Prudenza**

Il principio della prudenza rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo di valutazione dei documenti contabili e si estrinseca sia nelle valutazioni presenti nei documenti contabili di programmazione e previsione che nei documenti di bilancio unico d'ateneo di esercizio.

Nel bilancio unico d'ateneo di previsione annuale devono essere iscritte solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo amministrativo considerato, mentre le componenti negative saranno limitate alle sole voci sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste.

Nel bilancio unico d'ateneo di esercizio il principio della prudenza si estrinseca essenzialmente nella regola economica secondo la quale le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate, mentre tutte le componenti negative devono essere contabilizzate anche se non sono definitivamente realizzate.

Il principio deve essere applicato garantendo una rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche e di gestione.

### **Integrità**

Gli elementi componenti le singole poste o voci degli schemi di bilancio vanno iscritti, evitando compensazioni di partite e raggruppamento di voci in tutti i documenti di bilancio.

## **Costanza e Comparabilità**

L'applicazione dei principi generali e dei criteri particolari di valutazione deve essere costante nel tempo.

La costanza nell'applicazione dei principi contabili e dei criteri di valutazione consente di paragonare il bilancio unico d'ateneo di previsione annuale e il bilancio unico d'ateneo di esercizio del medesimo anno, nonché documenti contabili di differenti esercizi. La deroga a questo principio contabile è da effettuarsi in casi eccezionali e motivati. L'effetto del cambiamento deve essere propriamente evidenziato in nota integrativa.

## **Universalità**

Nei documenti di bilancio, devono essere considerate tutte le grandezze finanziarie, patrimoniali ed economiche al fine di fornire un quadro fedele ed esauriente del complesso dell'attività amministrativa. Sono vietate le gestioni fuori bilancio.

## **Unità**

Il singolo ateneo è un'entità unica e unitaria, pertanto deve essere unico il suo bilancio di previsione annuale e unico il suo bilancio d'esercizio. Tali documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare determinati ricavi alla copertura solo di determinati costi o determinate fonti alla copertura solo di determinati impieghi, salvo diverse disposizioni normative. È l'insieme dei proventi/fonti che finanzia l'ateneo e che sostiene la totalità dei costi/impieghi.

## **Flessibilità**

I documenti contabili di previsione possono essere aggiornati al fine di evitare la rigidità nella gestione e di fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie che si possono manifestare durante la gestione.

## **Competenza Economica**

Il principio della competenza economica rappresenta il criterio secondo cui sono imputati gli effetti delle diverse operazioni ed attività amministrative che l'ateneo svolge durante ogni esercizio e mediante le quali si evidenziano “utilità economiche” cedute e/o acquisite, anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari.

Per il principio della competenza economica l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.

La determinazione del risultato economico d'esercizio implica, quindi, un procedimento di analisi della competenza economica delle voci positive e negative relative all'esercizio cui il bilancio unico d'ateneo di esercizio si riferisce, mediante un procedimento di identificazione, di misurazione e di correlazione dei costi ai proventi d'esercizio.

## **Prevalenza della sostanza sulla forma**

Affinché il bilancio possa essere utile per i suoi utilizzatori e fornire la rappresentazione in modo veritiero e corretto degli eventi di gestione è necessario che



permetta di determinare e comprendere gli aspetti sostanziali di ognuno di tali eventi, ovvero la loro natura, e non solo i loro aspetti formali. È appunto l'aspetto sostanziale, salvo specifiche disposizioni di legge, che deve essere oggetto di contabilizzazione.

È essenziale che già nella fase di rilevazione dell'operazione nelle scritture contabili si abbia la conoscenza di tutti gli elementi pertinenti per determinarne la sostanza economica.

Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma si lega fortemente al principio della veridicità e della significatività di ogni sistema di bilancio. Se l'informazione contabile deve rappresentare fedelmente ed in modo veritiero le operazioni ed i fatti che sono accaduti durante l'esercizio è necessario che essi siano rilevati contabilmente e secondo la loro natura economica e patrimoniale, in conformità alla loro sostanza effettiva e quindi alla realtà economica che li ha generati.

### **Il costo come criterio base delle valutazioni di bilancio dell'ateneo**

Il costo costituisce il criterio base delle valutazioni delle poste di bilancio. Il costo va inteso come complesso degli oneri sostenuti per procurarsi un dato bene/servizio, compresi quelli di diretta imputazione e di indiretta attribuzione per la quota ragionevolmente imputabile.

### **Equilibrio del bilancio**

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.

### **3.5 *Schemi di bilancio***

Il bilancio contiene informazioni sull'andamento economico e finanziario della gestione, sul processo formativo del risultato, nonché sulla consistenza e l'articolazione dei valori patrimoniali.

Tali informazioni risultano utili solo se comprensibili da parte di una variegata pluralità di interlocutori, i quali devono ottenere le necessarie informazioni senza dover entrare nei dettagli contabili delle singole operazioni.

Nella definizione dei prospetti di bilancio per le università è stata considerata prioritaria la necessità di mostrare una fotografia unitaria della gestione dell'ateneo.

Il bilancio d'ateneo è composto da:

- Stato Patrimoniale;
- Conto Economico;
- Rendiconto Finanziario;
- Nota Integrativa.

Le voci obbligatorie possono essere articolate al loro interno in relazione ad eventuali specificità del singolo ateneo.

La struttura dello stato patrimoniale ricalca ampiamente quella prevista dall'art. 2424 codice civile per le società di capitali. tra le Immobilizzazioni immateriali non compaiono le spese di pubblicità, bensì i Costi di sviluppo sia per questioni di opportunità rispetto all'attività caratteristica dell'ente, sia per evitare la possibilità di

capitalizzare le spese di pubblicità, prassi non consentita dai principi contabili internazionali.

Per le università i Costi di sviluppo rappresentano la capitalizzazione di investimenti volti all'introduzione di importanti innovazioni nelle attività operative tra le quali potrebbero essere annoverate anche quelle dell'area amministrativa.

Nell'attivo assume particolare rilevanza il Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e musicali la cui posta accoglie il valore dei beni di valenza storica, artistica e culturale, siano essi collezioni scientifiche o arredi di valore.

Tra i Crediti è prevista una specifica voce (Crediti v/studenti per tasse e contributi) destinata ad accogliere le tasse universitarie non ancora versate (ma dovute) dagli studenti ritardatari, nonché quelle dovute successivamente alla chiusura dell'esercizio.

I Crediti devono essere registrati con separata indicazione di quelli esigibili entro l'esercizio successivo e quelli esigibili oltre l'esercizio successivo.

La struttura del Patrimonio netto è costituita sulla base di quella prevista per gli enti no profit. Nel Patrimonio netto libero confluiscono i contributi liberi, i risultati di esercizio ed eventuali riserve statutarie; nel Patrimonio netto vincolato sono registrati i fondi ed i contributi vincolati per volontà dei soggetti finanziatori o degli organi di governo dell'ateneo e le riserve costituite per l'attivazione di progetti o per obblighi di legge.

Nello Stato Patrimoniale devono essere esposte le garanzie prestate direttamente o indirettamente, l'ammontare complessivo degli impegni assunti con soggetti terzi, non ancora tradotti in scritture contabili, ed ogni altra posta classificabile tra i Conti d'Ordine, secondo i criteri stabiliti dal principio contabile n. 22 emanato dall'OIC.

Lo schema di Conto Economico, in coerenza con quanto previsto dall'art. 2425 del codice civile, assume una struttura scalare articolata per natura.

I ricavi sono ridenominati in Proventi in considerazione che la maggior parte delle poste attive degli atenei non rappresentano corrispettivi di prestazioni, ma trasferimenti da altre istituzioni non sempre a compensazione di servizi erogati.

I proventi propri al loro interno sono articolati al fine di illustrare il contributo che le diverse attività hanno offerto alla creazione di valore e tale classificazione è coerente sia con il disposto dell'art. 2427, n. 10) del codice civile il quale stabilisce che la Nota Integrativa deve indicare la ripartizione dei ricavi e delle vendite secondo categorie di attività e aree geografiche; sia con il Principio contabile n. 12 che afferma che, nel caso in cui la gestione caratteristica sia costituita da più tipologie di attività è opportuno fornire specifiche informazioni sulle singole categorie.

I Costi operativi sono suddivisi in due macroaggregati: quelli specifici, direttamente riconducibili all'attività di didattica e ricerca, e quelli generali relativi alle attività amministrative o ai costi comuni a tutte le attività dell'ateneo.

La Nota Integrativa contiene le informazioni di natura tecnico-contabile riguardanti l'andamento della gestione dell'ateneo in tutti i suoi settori, nonché i fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio ed ogni informazione (anche non contabile) e schema utile ad una migliore comprensione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio; essa illustra i principi di valutazione, fornisce ogni dettaglio delle voci di bilancio e costituisce un elemento informativo fondamentale di supporto all'unitaria comprensione del bilancio d'esercizio.

Nella Nota Integrativa viene riportato l'elenco delle società e degli enti partecipati a qualsiasi titolo.

Per le università non considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, la struttura obbligatoria per lo Stato Patrimoniale si limita alle voci precedute da lettere maiuscole e numeri romani, per il Conto Economico si limita alle voci precedute da lettere maiuscole e numeri romani.

### **3.6 Bilancio preventivo unico d'ateneo non autorizzatorio ed il rendiconto unico d'ateneo in contabilità finanziaria**

Come previsto dall'art. 1, co. 3, del D.Lgs. 18/2012 *“Al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche, le università considerate amministrazioni pubbliche sono tenute a predisporre il bilancio preventivo unico d'ateneo non autorizzatorio e il rendiconto unico d'ateneo in contabilità finanziaria”*.

Tali documenti sono predisposti acquisendo dalla contabilità le informazioni, articolate per natura, relative ai cicli di acquisizione di beni, servizi e investimenti, nonché ai cicli di acquisizione delle risorse per il finanziamento delle spese correnti e delle spese in conto investimento.

Il rendiconto unico d'ateneo in contabilità finanziaria evidenzia in apposite colonne gli stanziamenti definiti in sede di preventivo e assestati, gli importi impegnati e gli importi accertati, gli importi effettivamente pagati e incassati ed i relativi residui.

Si deve osservare, in conclusione, che in sede di predisposizione del primo bilancio unico d'ateneo di esercizio devono essere predisposte tabelle di raccordo tra i saldi di bilancio ottenuti secondo principi contabili pregressi e i saldi di bilancio in applicazione dei nuovi principi contabili, che salvaguardino la possibilità di comparare i dati con quelli degli esercizi precedenti.

Ad integrazione di tali prospetti, nella Nota Integrativa sono riportati adeguati commenti circa le principali rettifiche apportate alle voci dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico.

### **3.7 L'autonomia contabile e la potestà regolamentare**

Il riconoscimento dell'autonomia contabile e della potestà regolamentare agli atenei è sancito dal comma 7 dell'art.7 della L. 168/1989, il suddetto comma, prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. 18/2012, consentiva alle Università di 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.

La possibilità di adottare un proprio regolamento in materia di contabilità permetteva ai singoli atenei di optare liberamente tra un sistema di contabilità finanziaria, fondato sulla semplice rilevazione dei movimenti finanziari in entrata e in uscita nel momento stesso in cui avvengono e uno di contabilità economico-patrimoniale, in base al quale, invece, i ricavi e i costi derivanti dalle operazioni di gestione vengono rilevati e attribuiti all'esercizio a cui tali operazioni si riferiscono, indipendentemente dal momento in cui esse hanno generato un'entrata o un'uscita.

La maggior parte delle università nell'adottare il proprio regolamento contabile si è largamente ispirata nella sostanza ad uno schema tipo di regolamento contenuto nel D.P.R. 371/1982 che prevede la redazione di un bilancio di previsione, da adottarsi entro il 30 novembre e da redigersi in termini di competenza, e di un conto consuntivo, da deliberarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento, composto da un rendiconto finanziario, dal conto economico e dalla situazione patrimoniale.

Per ciò che attiene ai limiti all'autonomia contabile è possibile rilevare un primo vincolo sostanziale all'autonomia contabile delle università nella progressiva estensione a tutte le amministrazioni pubbliche dei principi contenuti nel D.Lgs. 279/1997 e, in particolare, di un sistema di contabilità economica fondata su rilevazioni analitiche per centri di costo che facilita la valutazione economica dei servizi erogati grazie al costante monitoraggio dei costi, dei rendimenti e delle attività svolte da ogni amministrazione.

Le componenti di tale sistema sono:

- il piano dei conti, che sostituisce lo strumento contabile per la rilevazione economica dei costi per il successivo controllo di gestione;
- i centri di costo che sono individuati seguendo il principio dei centri di responsabilità amministrativa;
- i servizi erogati, che esprimono l'attività svolta dalle singole amministrazioni e da cui si originano i diversi centri di costo (in base alla definizione dei servizi finali che il ministero competente determina gli indicatori per la valutazione in termini di efficacia, efficienza ed economicità dei risultati di gestione).

L'introduzione di un sistema di contabilità economico-analitica è particolarmente importante per le università, in quanto la più ampia autonomia finanziaria e contabile deve necessariamente accompagnarsi da una maggiore responsabilizzazione nell'utilizzo delle risorse, da verificare non più solo in termini di regolarità formale ma anche e soprattutto in termini di rispetto degli obiettivi prefissati, cioè appunto di efficienza ed efficacia dell'attività gestionale.

Un ulteriore importante vincolo è determinato dal fatto che le università devono esercitare l'autonomia contabile nel rispetto dei principi dell'ordinamento contabile dello Stato e degli altri enti pubblici.

Tale principio già contenuto nella versione previgente del comma 7 della Legge 168/1989, è stato in seguito ribadito dall'art.1 della Legge 196/2009, laddove si dispone che tutti gli enti e i soggetti rientranti nel settore istituzionale delle amministrazioni pubbliche, individuati attualmente dall'ISTAT, e fra i quali rientrano le università pubbliche, concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica.

A tale disposizione ha dato attuazione il D.l.gs. 91/2011 in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili, secondo il quali tali amministrazioni devono, fra l'altro:

- ✓ adottare un piano dei conti integrato, costituito dai conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali;
- ✓ provvedere alla classificazione delle spese in missioni e programmi, al fine di rendere confrontabili i dati di bilancio;
- ✓ definire un sistema di indicatori di risultato semplici e misurabili, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni e contenuti in un documento denominato piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio;
- ✓ approvare il bilancio di previsione entro il 31 dicembre dell'anno precedente quello di riferimento e il rendiconto entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento<sup>50</sup>.

---

<sup>50</sup> Cfr. Cavaliere A. e Loiero R., *Armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, Enti Locali e loro organismi*, Rimini, Maggioli, 2011



### **3.8 Il regolamento per l'amministrazione, la finanza e la contabilità**

A seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 18 del 2012, il comma 7 dell'art. 7 della L. n. 168 del 1989 dispone che le università adottino un regolamento di ateneo per l'amministrazione, la finanza e la contabilità, emanato con decreto del rettore, previa deliberazione del consiglio di amministrazione, sentito il senato accademico.

Viene meno dunque la possibilità di derogare alle norme dell'ordinamento contabile dello Stato e degli enti pubblici, sia pure nel rispetto dei relativi principi.

Ai sensi del comma 8, il regolamento disciplina:

- i criteri della gestione, le relative procedure amministrative e finanziarie e le connesse responsabilità, in modo da assicurare la rapidità ed efficienza nell'erogazione della spesa e il rispetto dell'equilibrio di bilancio;
- le procedure contrattuali;
- le forme di controllo interno sull'efficienza e sui risultati di gestione complessiva dell'università, nonché dei singoli centri di spesa;
- l'amministrazione del patrimonio.

Sebbene secondo le previsioni del comma 2 dell'art. 7 del D. L.gs. 18/2012 le università avrebbero dovuto adeguare il proprio regolamento per l'amministrazione, la finanza e la contabilità al nuovo sistema contabile entro 12 mesi dall'entrata in vigore del decreto stesso, cioè entro il 23 marzo 2013, molti atenei hanno effettivamente provveduto in tal senso con grande ritardo.

Ad esempio il regolamento per l'amministrazione, la finanza e la contabilità dell'Università degli Studi dell'Aquila, approvato con D.R. 30 dicembre 1996, n. 196, è

stato in seguito sottoposto ad una serie di rilevanti modifiche culminate con la riformulazione approvata D.R. 4 dicembre 2017 n. 883 e del successivo D.R. 22 gennaio 2019 n.52, al fine di definire il nuovo sistema amministrativo e contabile derivante dall'introduzione della contabilità economico-patrimoniale, prevista dalla L. 240/2010 e dal D.Lgs. 18/2012.

### ***3.9 Criteri di valutazione***

#### ***3.9.1 Stato patrimoniale***

Le immobilizzazioni immateriali sono beni o costi pluriennali caratterizzati dalla natura immateriale e dalla mancanza di tangibilità, che manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi e non solo in quello di sostenimento dei costi, sono iscritte al costo di acquisto o di produzione; il costo di acquisto comprende anche i costi accessori mentre il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili e quelli di indiretta attribuzione per la quota ragionevolmente imputabile.

Il costo delle immobilizzazioni immateriali, il cui utilizzo è limitato nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio, tenendo conto della residua possibilità di utilizzo; nella Nota Integrativa sono esplicitate le percentuali di ammortamento adottate.

L'immobilizzazione che, alla data di chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i criteri di cui sopra, deve essere iscritta a tale minor valore e di ciò deve essere data adeguata motivazione in Nota Integrativa.

Il minore valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata.

Nel caso di diritti di brevetto industriale e utilizzazione di opere dell'ingegno, in via prudenziale, i costi vanno iscritti a Conto Economico. Comunque, posta la titolarità del diritto di utilizzo da parte dell'ateneo, e valutata l'utilità futura di tali diritti, si può procedere alla loro capitalizzazione, fornendo adeguate indicazioni nella Nota Integrativa.

I costi sostenuti per le migliorie e spese incrementative su beni di terzi a disposizione dell'ateneo (affitto, leasing, uso, godimento, diritti di superficie, ecc.) sono capitalizzabili ed iscrivibili in questa voce se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi (ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità).

Diversamente, essi sono iscrivibili tra le immobilizzazioni materiali nella specifica categoria di appartenenza.

Le immobilizzazioni materiali sono elementi patrimoniali, di proprietà dell'ateneo, destinati ad essere utilizzati durevolmente, acquisiti per la realizzazione delle proprie attività.

Rientrano in questa categoria anche le immobilizzazioni utilizzate per la realizzazione di progetti di ricerca finanziati con risorse esterne.

I beni messi a disposizione da terzi, inclusi quelli concessi dallo Stato e delle Amministrazioni locali in uso perpetuo e gratuito, non rientrano, invece, in questa categoria, ma sono indicati nei Conti d'Ordine.

Le immobilizzazioni materiali sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Il costo di acquisto comprende anche i costi accessori.

Il costo della produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili; può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto,

relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento in cui il bene può essere utilizzato.

I costi di manutenzione ordinaria delle immobilizzazioni sono contabilizzati interamente, all'esercizio in cui sono sostenuti.

I costi di manutenzione straordinaria (ampliamento, ammodernamento o miglioramento), cui è connesso un potenziamento della capacità produttiva o di sicurezza del bene o del prolungamento della vita utile, sono portati ad incremento del valore del bene cui ineriscono e poi ammortizzati.

Il costo delle immobilizzazioni materiali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio, tenendo conto della residua possibilità di utilizzo.

Nella Nota Integrativa sono esplicitate le percentuali di ammortamento adottate.

L'immobilizzazione che, alla data di chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i precedenti criteri, deve essere iscritta a tale minor valore e di ciò deve essere data adeguata motivazione nella Nota Integrativa. Questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata.

Particolare importanza assume la valutazione del patrimonio librario in relazione al quale occorre distinguere tra:

- le collezioni o comunque i libri che non perdono valore nel corso del tempo: sono iscritte tra le immobilizzazioni di Stato Patrimoniale e non vengono ammortizzate;
- nel caso di libri che perdono valore nel corso del tempo, gli atenei, tenendo conto del valore intrinseco degli stessi, possono applicare alternativamente tre metodi:

- a. «patrimonializzazione» degli acquisti. In questo caso, il costo di acquisto dei libri deve essere iscritto tra le immobilizzazioni. Ogni informazione riguardante l'ammortamento annuale dei volumi e la loro gestione come cespiti, la registrazione delle perdite di valore subite dai volumi o il loro deterioramento, la valutazione del valore iniziale dei volumi costituenti la dotazione della biblioteca, tenuto conto del passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale, deve essere riportata in Nota integrativa;
- b. iscrizione nell'attivo patrimoniale, ai sensi dell'art. 2426, n. 12 codice civile, ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate, e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione;
- c. iscrizione interamente a costo del valore annuale degli acquisti di volumi. Adottando tale criterio, ovviamente, viene meno qualunque rappresentazione della consistenza patrimoniale del patrimonio librario, ma vengono superati tutti i problemi legati a tale processo di «patrimonializzazione»: valutazione della consistenza iniziale, registrazione di eventuali perdite di valore, ammortamento annuale.

L'adozione di un criterio in luogo dell'altro deve essere debitamente evidenziato e motivato nella Nota Integrativa.

Le immobilizzazioni materiali qualificate come “beni di valore culturale, storico, artistico, museale” non vengono assoggettate ad ammortamento, perché tendono a non perdere valore nel corso del tempo.

Nel caso di donazione, lascito testamentario o altre liberalità, le università valorizzano e capitalizzano il bene, sulla base del valore indicato nell'atto di donazione o, in mancanza, sulla base di una relazione di stima da parte di un esperto del settore. Il bene:

- se soggetto a vincolo, deve essere iscritto nelle immobilizzazioni materiali, e il corrispondente valore deve essere iscritto nel Patrimonio Netto (sezione Patrimonio vincolato), in un fondo di riserva adeguatamente distinto;
- se non soggetto a vincolo, deve essere iscritto nelle immobilizzazioni materiali con contropartita una voce di Conto Economico (provento straordinario) da riscattare opportunamente a fine di ciascun anno. secondo il piano di ammortamento dei beni.

Nelle immobilizzazioni finanziarie sono iscritte le partecipazioni destinate ad investimento durevole. Nella valutazione si considera il costo sostenuto per l'acquisizione della partecipazione comprensivo degli oneri accessori, rettificato in diminuzione in presenza di perdite durevoli di valore.

Le partecipazioni in aziende, società o altri enti controllati e collegati sono valutate in base al "metodo del patrimonio netto" di cui all'articolo 2426, comma 4, del codice civile.

La valutazione delle rimanenze, se rilevante nel contesto specifico dell'ateneo, avviene al costo di acquisto o di produzione, ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore.

Il costo dei beni fungibili va calcolato con il metodo della media ponderata.

Tra le rimanenze si includono i beni che concorrono all'attività tipica dell'ateneo e quelli destinati alla cessione o vendita.

Ad esempio, i beni destinati ad attività didattica, di ricerca, o di supporto ad esse, i beni destinati alla vendita all'interno dell'attività commerciale eventualmente svolta dall'università, i beni dell'attività di assistenza sanitaria.

I crediti rappresentano il diritto ad esigere ad una data scadenza determinati ammontari. Nel caso di contributi, essi potranno essere considerati crediti solo a fronte di una comunicazione ufficiale da parte dell'ente finanziatore in merito all'assegnazione definitiva a favore dell'ateneo o, nel caso di amministrazioni pubbliche, atto o provvedimento ufficiale.

Appare particolarmente rilevante identificare, per ciascun credito l'origine, la natura del debitore, la data di presumibile realizzo. Nello specifico è opportuno indicare separatamente i crediti già maturati verso studenti, i crediti verso il Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca ed altri soggetti.

I crediti vanno esposti in bilancio al valore di presumibile realizzazione ed i contributi del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, o altri contributi a fondo perduto assegnati da enti pubblici e privati devono essere registrati come crediti esclusivamente a fronte di atto o provvedimento ufficiale.

Il valore nominale dei crediti in bilancio deve essere rettificato, tramite un fondo di svalutazione appositamente stanziato, per le perdite per inesigibilità che possono ragionevolmente essere previste e che sono inerenti ai saldi dei crediti esposti in bilancio. Detto fondo deve, altresì, essere sufficiente per coprire, nel rispetto del principio di competenza, sia le perdite per situazioni di inesigibilità già manifestatasi, sia quelle temute o latenti. l'accantonamento al fondo deve avvenire attraverso:

- l'analisi dei singoli crediti e la determinazione delle perdite presunte per ciascuna situazione di inesigibilità già manifestatasi;

- stima, in base all'esperienza e ad ogni altro elemento utile, delle ulteriori perdite che si presume si dovranno subire sui crediti in essere alla data del bilancio;
- valutazione dell'andamento degli indici di anzianità dei crediti scaduti rispetto a quelli degli esercizi precedenti;
- condizioni economiche generali, di settore e di rischio Paese.

In particolare, qualora il contributo Miur, o altri contributi a fondo perduto assegnati da enti pubblici e privati, non siano definitivamente quantificati, potrebbe essere stimata una quota prudenziale per fare fronte a minori determinazioni dell'ammontare dei contributi stessi; in tale ipotesi tale posta dovrà essere iscritta tra i Fondi rischi.

Per disponibilità liquide si intendono i depositi bancari anche nel sistema di Tesoreria Unica, i depositi postali, agli assegni, al denaro e i valori bollati; tali poste sono valutate al valore nominale, inoltre, le poste in valuta sono valutate al tasso di cambio di fine esercizio.

Nella voce ratei e risconti attivi devono essere iscritti rispettivamente i proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi e i costi sostenuti entro la chiusura dell'esercizio, ma di competenza di esercizi successivi.

Nella voce ratei e risconti passivi devono essere iscritti rispettivamente i costi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi e i proventi percepiti entro la chiusura dell'esercizio, ma di competenza di esercizi successivi.

Possono essere iscritte in tali voci soltanto quote di costi e proventi, comuni a due o più esercizi, l'entità dei quali varia in ragione del tempo.

I ratei ed i risconti trovano applicazione negli atenei, tra l'altro, nella valutazione per competenza dei proventi su commessa, per la gestione dei contributi in conto capitale, nell'imputazione della quota di competenza della contribuzione studentesca,



nella gestione dei proventi per il finanziamento di borse e i contratti pluriennali (ad esempio, borse di dottorato, assegni di ricerca, ecc).

I ratei e i risconti devono essere valutati secondo il principio della competenza economica.

Nella valorizzazione dei ratei attivi o dei risconti passivi nel contesto universitario assume particolare rilievo la competenza dei proventi relativi ai progetti e alle ricerche in corso finanziate o co-finanziate da soggetti terzi.

Tali progetti o ricerche possono essere pluriennali o annuali a seconda degli accordi assunti con l'ente finanziatore e al tipo di attività che si sta realizzando.

Per le commesse annuali la valutazione avviene al costo, per le commesse pluriennali la valutazione, a scelta dell'ateneo, avviene al costo o in base allo stato avanzamento lavori.

Nella Nota Integrativa sono fornite indicazioni sul metodo utilizzato.

Nel caso di commesse pluriennali la scelta deve essere univoca per tutti i progetti/ricerche dell'ateneo.

I proventi relativi ai progetti sono registrati come ricavi e non come anticipi.

Nel caso in cui nell'anno i costi registrati siano maggiori dei proventi, è quindi necessario valorizzare i proventi di competenza e iscrivere il rateo attivo a Stato Patrimoniale, nel caso opposto, quando i proventi sono maggiori dei costi, è necessario rinviare parte dei proventi agli esercizi successivi con lo strumento contabile del risconto passivo.

Il Patrimonio Netto degli atenei si articola in:

- fondo di dotazione: vincolato o non vincolato in funzione delle indicazioni statutarie;

- patrimonio vincolato: composto da fondi, riserve e contributi in conto capitale vincolati per scelte operate da terzi donatori;
- patrimonio non vincolato: riserve derivanti dai risultati gestionali realizzati, e pertanto si compone: dei risultati gestionali relativi all'esercizio e degli esercizi precedenti, nonché delle riserve statutarie.

I fondi per rischi ed oneri accolgono gli accantonamenti destinati a coprire perdite o rischi aventi le seguenti caratteristiche: natura determinata, esistenza certa o probabile, ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio.

I fondi non possono essere utilizzati per rettificare i valori dell'attivo oppure per attuare politiche di bilancio tramite la costituzione di fondi rischi ed oneri privi di giustificazione economica.

Non sono dettati criteri di valutazione specifici per gli accantonamenti ai fondi per rischi ed oneri; nella valutazione degli stessi occorre tenere presente i principi generali del bilancio, in particolare i postulati della competenza economica e della prudenza.

In relazione al Patrimonio immobiliare e terreni di proprietà è necessario procedere ad una stima a valori di mercato, ovvero, se non disponibile, al costo di ricostruzione o al valore catastale.

Successivamente occorre determinare il fondo ammortamento cumulato nel tempo, tenendo conto del momento iniziale in cui il cespite ha iniziato ad essere utilizzato in ateneo e della vita utile media per la specifica tipologia di bene.

Se il bene immobile risulta essere completamente ammortizzato il fondo di ammortamento sarà pari al valore dello stesso.

Se il bene non risulta interamente ammortizzato, e per il suo acquisto sono stati ricevuti contributi da terzi, va iscritta la residua quota di contributi tra i risconti passivi, al fine di coprire nel tempo gli ammortamenti residui.

Per gli immobili e terreni di terzi a disposizione è necessario procedere ad una stima a valori di mercato, ovvero, se non disponibile, al costo di ricostruzione o al valore catastale.

Il relativo valore va imputato nei conti d'ordine, salvo i casi in cui l'ateneo non abbia diritti reali perpetui su tali beni; in quest'ultimo caso anche il valore di tali immobili va imputato tra le immobilizzazioni.

Per i beni mobili e patrimonio librario è necessario procedere ad una ricognizione inventariale di ateneo.

Successivamente occorre determinare il fondo ammortamento cumulato nel tempo, tenendo conto del momento iniziale in cui il cespite ha iniziato ad essere utilizzato in ateneo e della vita utile media per la specifica tipologia di bene.

Se il bene non risulta interamente ammortizzato, e per il suo acquisto sono stati ricevuti contributi da terzi, va iscritta la residua quota di contributi tra i risconti passivi, al fine di coprire nel tempo gli ammortamenti residui.

In sede di determinazione del primo Stato Patrimoniale non devono essere ricompresi nella ricognizione i beni già interamente ammortizzati.

Eventuali contributi in conto capitale ricevuti per il finanziamento delle immobilizzazioni devono essere iscritti nella voce "Ratei e risconti passivi e contributi agli investimenti" dello Stato Patrimoniale (solo per la parte a copertura del residuo valore da ammortizzare del cespite).

Le Immobilizzazioni finanziarie: sono iscritte al valore di acquisizione, corretto di eventuali perdite durevoli di valore.

Le partecipazioni in aziende, società o altri enti controllati e collegati sono valutate in base al “metodo del patrimonio netto” di cui all’articolo 2426, comma 4, del codice civile.

È necessario effettuare una verifica preliminare relativamente ai residui attivi e passivi in merito alla loro effettiva sussistenza.

I residui riconducibili, secondo i principi della contabilità economico-patrimoniale, a crediti e debiti, a fondi per rischi ed oneri o altri fondi vanno classificati nelle relative poste, altrimenti vanno classificati negli “altri fondi per oneri” del passivo di stato patrimoniale o nelle diverse riserve di patrimonio netto; nel tempo poi tali voci verranno utilizzate a copertura dei relativi costi.

I residui derivanti da ordini per cui a chiusura dell’esercizio non vi è stato l’arrivo del bene, ovvero l’effettuazione della prestazione, sono ricondotti ai conti d’ordine.

Tra le altre voci rilevanti in sede di transizione dal vecchio al nuovo sistema contabile si segnalano:

- Crediti e debiti tributari: nelle voci di credito e debito è necessario inserire anche eventuali crediti e debiti tributari emersi dal modello della dichiarazione dell’esercizio precedente a quello di introduzione della contabilità economico patrimoniale;
- Mutui: devono essere imputati alle voci di debito a medio lungo-termine, tenendo traccia degli importi in scadenza entro i dodici mesi, entro i tre anni, entro i cinque anni ed oltre i cinque anni;
- Avanzo di amministrazione: è imputato, per la parte vincolata, tenendo conto dei residui riconducibili ai conti d’ordine di cui alla lettera g), nonché di quanto previsto per i progetti finanziati di cui alla lettera k), tra le diverse poste del patrimonio vincolato, mentre per la parte disponibile è imputato alla voce di

patrimonio non vincolato denominata “Risultati gestionali relativi ad esercizi precedenti” ;

- Progetti finanziati: occorre determinare il loro stato avanzamento al 31/12 dell’ultimo esercizio in contabilità finanziaria.

A tal fine, è necessario confrontare i ricavi registrati fino a quel momento a partire dall’avvio del progetto con i costi, nel caso in cui i ricavi siano maggiori dei costi si procede alla valorizzazione del risconto passivo, altrimenti nel caso in cui i ricavi siano minori dei costi si procede alla valorizzazione del rateo attivo.

Nel caso di passaggio dalla contabilità finanziaria per cassa alla contabilità economico patrimoniale è possibile sostituire i dati di costo e ricavo con i dati di pagato e incassato;

Fondo di dotazione dell’ateneo: l’eventuale differenza che dovesse emergere tra attivo e passivo e le poste di patrimonio vincolato e patrimonio non vincolato va imputata alla voce “Fondo di dotazione dell’ateneo”.

La redazione del primo Stato Patrimoniale è stata accompagnata da una specifica Nota Integrativa al fine di illustrare dettagliatamente le modalità di contabilizzazione delle singole poste attive e passive.

### ***3.9.2 Conto economico***

Tra i ricavi caratteristici d’ateneo nel Conto Economico figurano i proventi per la didattica, che devono essere iscritti in base al principio di competenza economica, riscontando la quota non di competenza.

I contributi si distinguono tra contributi in conto esercizio e in conto capitale. Per contributi in conto esercizio si intendono le somme disposte da terzi per sostenere il funzionamento dell'ateneo o comunque per realizzare attività non classificabili tra gli investimenti.

I contributi in conto esercizio certi ed esigibili devono essere iscritti come proventi nel Conto Economico.

Per contributi in conto capitale si intendono le somme erogate a fondo perduto dallo Stato o da altri enti, pubblici o privati, per la realizzazione di opere e per l'acquisizione di beni durevoli; per cui l'ateneo non ha facoltà di distogliere tali contributi dall'uso previsto dalle leggi o dalle disposizioni in base alle quali sono stati erogati.

Per la contabilizzazione dei contributi in conto capitale gli atenei, iscrivono i contributi in conto capitale nel Conto Economico, in base alla vita utile del cespite, imputando fra i ricavi il contributo e riscontandone quota ogni anno fino alla conclusione del periodo di ammortamento e contemporaneamente ammortizzano il cespite capitalizzato per il suo intero valore.

I costi e gli oneri relativi a operazioni in valuta sono determinati al cambio corrente alla data nella quale la relativa operazione è avvenuta (ordine/entrata merce). Eventuali utili e perdite su cambi che dovessero manifestarsi al momento del pagamento vanno iscritte nelle apposite voci di Conto Economico nella sezione dei Proventi e degli Oneri Finanziari (Perdite su cambi o Utili su cambi), non vanno pertanto in rettifica degli importi originari e nel caso delle immobilizzazioni non vanno considerati quali oneri accessori all'acquisizione del bene.

Al termine di ogni esercizio, nel rispetto del principio della competenza economica, è necessario valutare e iscrivere a Conto Economico eventuali perdite/utili

su cambi di tutte le operazioni in valuta estera aperte; l'eventuale utile netto deve essere accantonato in apposita riserva non utilizzabile fino all'effettivo realizzo.

### ***3.10 Il Bilancio consolidato, inquadramento normativo, struttura e funzione***

Il bilancio consolidato rappresenta uno strumento informativo introdotto dal legislatore al fine di consentire una lettura unitaria della gestione complessiva della pubblica amministrazione.

Ai sensi dell'art. 2, co. 1 del D.I. n. 248 dell'11 aprile 2016, le università considerate amministrazioni pubbliche sono tenute alla redazione del bilancio consolidato a decorrere dall'esercizio 2016.

Il Bilancio Consolidato rappresenta uno strumento in grado di mettere a nudo la bontà e la convenienza economica delle scelte di partecipazione operate dall'azienda che esercita il controllo sulle partecipate, oppure l'irrazionalità economica delle stesse.

Si tratta di un documento importante, perché rappresenta la trasparenza e l'integrità dei conti, visto che spesso, nell'ambito della pubblica amministrazione, nelle partecipate si possono annidare disavanzi occulti.

Il bilancio consolidato rappresenta in modo unitario la situazione economica, patrimoniale e finanziaria del gruppo costituito dall'Università capogruppo e dall'insieme dei soggetti appartenenti all'area di consolidamento definita all'art. 1, co. 1, lettera c) del D.I. n. 248 dell'11 aprile 2016, ossia:

- fondazioni universitarie istituite ai sensi dell'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni;

- società di capitali controllate dalle università ai sensi del codice civile;
- altri enti nei quali le università hanno il potere di esercitare la maggioranza dei voti nell'assemblea dei soci;
- altri enti nei quali le università possono nominare la maggioranza dei componenti degli organi di amministrazione.

Le funzioni del bilancio consolidato<sup>51</sup> sono molteplici:

- sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci degli enti che perseguono le proprie funzioni, anche attraverso l'azione di enti strumentali;
- conferire una maggiore capacità informativa al bilancio;
- consentire una migliore pianificazione e programmazione del “gruppo” e nel contempo fornire una visione completa delle consistenze patrimoniali e finanziarie dell'ente.

I principi contabili di consolidamento sono stabiliti e aggiornati con decreto MIUR, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, sentita la CRUI in conformità alle disposizioni contenute nel D.Lgs. 91/2011.

In attesa che venga emanato il regolamento disciplinante lo schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate e altri organismi controllati, attuativo del D.lgs. 81 del 2011, a decorrere dall'esercizio 2016 le Università devono attenersi ai fini del consolidamento e della rappresentazione veritiera e corretta della situazione economica, patrimoniale e finanziaria del cd. Gruppo Università, ai principi contabili indicati dal D.I. 11 aprile 2016, n 248.

---

<sup>51</sup> Il bilancio consolidato è un documento consuntivo di esercizio adottato al fine di rappresentare la situazione economica, patrimoniale e finanziaria di un gruppo di organizzazioni ed elaborato dall'organizzazione posta al vertice (cd. capogruppo).

Si tratta di un documento pubblico, non avente forza legale; infatti, sebbene questo strumento riesca a stabilire i risultati economici del gruppo, non è ancora possibile utilizzare questo mezzo per poter attribuire gli utili complessivi del gruppo, permettendo dunque di distribuire i dividendi anche a quei soci delle società del gruppo in perdita.



Il bilancio consolidato espone la situazione patrimoniale, finanziaria e il risultato economico del “gruppo Università”, deve essere approvato dalle università entro il 30 dicembre dell’anno successivo a quello di riferimento ed è composto da:

- stato patrimoniale e conto economico consolidati;
- dalla nota integrativa;

inoltre, ad esso sono allegati:

- relazione sulla gestione;
- relazione del collegio dei revisori dei conti;
- elenco delle società e degli enti consolidati.

La redazione del bilancio consolidato riguarda solo gli Atenei per i quali sussiste l’area di consolidamento (insieme di enti e società definiti dal D.I. 248/2016).

L’elemento determinante per la redazione del bilancio consolidato è la presenza, da parte dell’Ateneo, delle forme di controllo previste dall’art. 6 del D. Lgs. 18/2012 (area di consolidamento).

Il documento consente di fornire una rappresentazione unitaria dell’università superando le distinte personalità giuridiche degli enti e delle società consolidati; deve, pertanto, essere messo in relazione al Bilancio di esercizio unico di Ateneo, del quale fornisce una visione allargata.

In un’ottica analitica, qualora il peso degli enti e delle società partecipati sia significativo e la situazione lo renda opportuno, le evidenze del documento contabile di gruppo dovrebbero essere utilizzate per la definizione o per l’aggiornamento di tutti i documenti programmatici dell’anno successivo, a partire da quelli di natura strategica e ovviamente dai bilanci di previsione annuali e triennali (ad es. predisponendo nel budget dell’Ateneo adeguati accantonamenti a fondo rischi).

### ***3.11 I limiti del precedente sistema contabile***

Il precedente sistema contabile pubblico ha mostrato evidenti limiti, consentendo, tra l'altro:

- impegni di spesa non sempre focalizzati sull'obbligazione giuridica perfezionata bensì sorti anche in base a procedure in via di espletamento o a seguito di accertamento di entrate vincolate (impegni impropri);
- impegni di spesa "disinteressati" alle fasi successive, in particolare ai tempi di maturazione dei debiti conseguenti e al relativo loro ammontare;
- accertamenti di entrata deboli, frutto di obbligazioni giuridiche imperfette;
- accertamenti di entrate future o comunque non scadenti entro fine anno.

Tale impostazione ha consentito la registrazione di impegni di spesa anche in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate (impegni impropri) e, negli enti locali, ha permesso di trasformare in impegno anche prenotazioni di impegno per gare bandite non concluse (assenza di aggiudicazione).

In conseguenza non di rado da un lato venivano rappresentati residui non rappresentativi di obbligazioni giuridiche perfezionate e tantomeno di debiti (obbligo di pagare).

Con il nuovo sistema, si può impegnare la spesa solo se a monte esiste un'entrata incassata oppure un'entrata da incassare ma con certezza di incasso, quindi diritto a incassare maturato, e con accantonamento prudenziale di una fetta di entrata stessa in uno stanziamento di spesa "Fondo Crediti Dubbia Esigibilità", che non viene impegnato e confluisce in avanzo accantonato.

Non si potrà più dare luogo ad anticipazione di impegni sfruttando il sistema dei residui.

In ultima analisi il legislatore è intervenuto disciplinando il modo in cui vengono creati, mantenuti e gestiti i residui.

## Capitolo 4

### NUOVO SISTEMA DI CONTABILITA' E BILANCIO DEGLI ATENEI E FONTI DI FINANZIAMENTO

Gli atenei realizzano le loro attività didattiche, di ricerca e legate alla cd. terza missione, che integra e amplia le tradizionali prime due<sup>52</sup>, in un contesto in cui i loro principali *stakeholders*, in particolare MIUR, finanziatori (es. imprese, enti di ricerca, ecc.) e studenti pongono esigenze di “politica unitaria” rispetto ad una pluralità di aspetti (regole di finanziamento, reputazione, risultati ottenuti in termini di qualità della didattica e della ricerca) e perseguono le proprie strategie strutturati in modelli organizzativi complessi nei quali:

- non esiste un unico centro decisionale;
- i dipartimenti ed i centri autonomi prendono le decisioni assunte a livello “di amministrazione centrale” come guida ma possono svilupparle in autonomia.

Il bilancio unico proprio in questa cornice si inserisce come uno strumento di estrema rilevanza per una molteplicità di ragioni connesse ad esigenze di:

- trasparenza dei bilanci (un unico bilancio consolidato);
- semplificazione ed omogeneità delle procedure contabili;
- gestione unitaria del ciclo di programmazione contabile.

---

<sup>52</sup> La terza missione rappresenta la volontà dell’Ateneo di rafforzare le relazioni tra il mondo della ricerca, la comunità, la scuola, le istituzioni e le imprese, nella convinzione che l’incontro e la collaborazione tra questi attori sono necessari alla crescita sociale, culturale ed economica del territorio stesse.

## ***4.1 Il ritorno al bilancio unico di Ateneo***

Sino al 1989, lo schema di bilancio di tutte le università era rigido ed a porne la disciplina era il d.P.R. n. 371 del 1982 che prevedeva l'adozione per gli atenei di un bilancio finanziario di competenza affiancato da un bilancio di cassa per i Dipartimenti; successivamente, con l'emanazione della legge n. 168 del 1989, veniva riconosciuta l'autonomia didattica, scientifica, organizzativa, finanziaria e contabile agli Atenei e l'autonomia finanziaria e di spesa ai Dipartimenti, che erano tenuti a redigere un proprio bilancio di previsione ed un proprio conto consuntivo, che si aggiungevano al bilancio di previsione ed al conto consuntivo redatto a livello di amministrazione centrale.

Nel 1989, l'introduzione della legge n. 168, ha segnato la rivisitazione del preesistente sistema contabile delle università nell'ottica di garantire la più ampia autonomia regolamentare agli atenei; a circa vent'anni di distanza, nel 2010, l'introduzione della nuova disciplina contabile attraverso l'emanazione della legge n. 240, marca il ritorno ad un bilancio unico.

La riforma Gelmini, infatti, con l'intento di allineare anche il comparto dell'Università ai principi di armonizzazione dei sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni di cui al d.lgs. n. 91 del 2011<sup>53</sup> ha introdotto una normativa specifica che, all'art. 5, comma 4, lettera a), ha previsto l'*“introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato di Ateneo sulla base di principi contabili e schemi di bilancio stabiliti e aggiornati dal MIUR, di concerto con il MEF, sentita la CRUI, garantendo, al fine del consolidamento e del monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche, la*

---

<sup>53</sup> Il d.lgs. n. 91 del 2011 ha disciplinato, in attuazione dell'art. 2 della legge n. 196 del 2009, l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle PA diverse da regioni ed enti locali, rinviando a successivo decreto (adottato con d.P.R. n. 132 del 2013) la definizione del piano dei conti integrato e delle codifiche comuni.

*predisposizione di un bilancio preventivo e di un rendiconto in contabilità finanziaria, in conformità alla disciplina adottata ai sensi dell'art. 2, comma 2 della legge n. 196 del 2009".*

La nuova disciplina contabile degli atenei, introdotta attraverso la riforma Gelmini, si pone l'obiettivo di:

- garantire la coerenza con la programmazione triennale di Ateneo;
- migliorare la conoscenza della condizione patrimoniale dell'Ateneo e dell'andamento complessivo della gestione;
- assicurare una maggiore trasparenza e omogeneità nell'applicazione delle procedure e nella classificazione dei dati contabili, anche al fine di agevolare analisi e confronti;
- garantire la stabilità economica e il controllo delle dinamiche della spesa, evidenziando, con tempestività, potenziali situazioni di criticità e di squilibrio grave ai sensi dell'art. 5, comma 4, lett. g, h, i) idonei a provocare la dichiarazione di dissesto e la nomina di un commissario.

Il decreto legislativo n. 18 del 27 gennaio 2012, adottato, in virtù di apposita delega legislativa prevista all'art. 5 del testo della riforma Gelmini, ha introdotto nelle Università, a decorrere dal 1° gennaio 2015<sup>54</sup> la contabilità economico-patrimoniale (CO.EP.) e la contabilità analitica (CO.AN.).

Il decreto ha inoltre ridefinito il quadro informativo economico-patrimoniale delle Università che attualmente è articolato in:

---

<sup>54</sup> Sebbene l'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 18 del 2012 avesse fissato il termine al 1° gennaio 2014, lo stesso è stato successivamente posticipato al 1° gennaio 2015 dall'art. 6, comma 2, del DL n. 150 del 2013.

- bilancio unico d’Ateneo di previsione annuale autorizzatorio, composto da budget economico e budget degli investimenti unico di Ateneo<sup>55</sup>;
- bilancio unico d’Ateneo di previsione triennale, composto da budget economico e budget degli investimenti, al fine di garantire la sostenibilità di tutte le attività nel medio periodo;
- bilancio unico d’Ateneo d’esercizio, redatto con riferimento all’anno solare, composto da stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, nota integrativa e corredato da una relazione sulla gestione;
- bilancio consolidato con le proprie aziende, società o gli altri enti controllati, con o senza titoli partecipativi, qualunque sia la loro forma giuridica, composto da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa.

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

L’art. 1, co. 3, del d.lgs. n. 18 del 2012 dispone, infatti, che *“Al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche, le università considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell’art. 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, predispongono il bilancio preventivo unico d’ateneo non autorizzatorio e il rendiconto unico d’ateneo in contabilità finanziaria”*, mentre l’art. 2 prevede che *“Le università per la predisposizione dei documenti contabili di cui all’articolo 1, comma 2, si attengono ai principi contabili e*

---

<sup>55</sup> Il bilancio preventivo (non autorizzatorio) e rendiconto unico in contabilità finanziaria, è ottenuto attraverso la riclassificazione dei dati contabili, rispettivamente del bilancio di previsione e del bilancio di esercizio.

*agli schemi di bilancio stabiliti e aggiornati con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza dei rettori delle università italiane (CRUI), in conformità alle disposizioni contenute nel decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, al fine del consolidamento e del monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche”.*

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

In base all’art. 4:

*“1. Le università considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono tenute alla predisposizione di un apposito prospetto, da allegare al bilancio unico d'ateneo di previsione annuale autorizzatorio e al bilancio unico d'ateneo d'esercizio, contenente la classificazione della spesa complessiva per missioni e programmi.*

*2. Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate. I programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire le finalità individuate nell'ambito delle missioni.*

3. *In conformità alle disposizioni contenute nell'articolo 13 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, ciascun programma è corredato con l'indicazione della corrispondente codificazione della nomenclatura COFOG di secondo livello.*

4. *Con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono stabiliti l'elenco delle missioni e dei programmi, nonché i criteri cui le università si attengono ai fini di una omogenea riclassificazione dei dati contabili”.*

In attuazione delle citate disposizioni del d.lgs. n. 18 del 2012 sono stati adottati i decreti interministeriali:

- n. 19 e 21 del 2014;
- n. 248 del 2016;
- n. 394 del 2017.

Il d.i. n. 19 del 2014 ha, in particolare, definito i principi contabili e gli schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale, alla luce delle specificità del sistema universitario, in coerenza con le disposizioni e i principi contabili dettati nel d.lgs. n. 91 del 2011, rinviando a successivi decreti del MIUR:

- gli schemi di budget economico e budget degli investimenti (d.m. n. 925 del 2015),
- l'adozione di un comune piano dei conti (non ancora adottato);
- la predisposizione di un manuale tecnico-operativo a supporto delle attività gestionali la cui terza edizione è stata adottata nel maggio 2019<sup>56</sup>.

Il d.i. n. 21 del 2014 ha, invece, classificato la spesa delle Università per missioni e programmi estendendo la riforma del bilancio dello Stato per grandi aggregati anche alle Università, sulla base dell'individuazione di un numero limitato di

---

<sup>56</sup> La prima edizione manuale tecnico-operativo a supporto delle attività gestionali è stata adottata nel 2015 e la seconda edizione nel 2017.



programmi caratterizzati da obiettivi definiti e valutabili quale condizione fondamentale per rendere trasparenti e responsabili le scelte di finanza pubblica.

L'articolo 6 del decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18, che, al comma 1, dispone che *“Le università considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'art. 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono tenute alla predisposizione di un bilancio consolidato in conformità alle disposizioni contenute nel decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91”* e, al comma 3, prevede che *“I principi contabili di consolidamento sono stabiliti e aggiornati con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la CRUI, in conformità alle disposizioni contenute nel decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91. Con le medesime modalità è aggiornata l'area di consolidamento di cui al comma 2”*.

Viene individuata, inoltre, l'area di consolidamento che si riconduce a:

- fondazioni universitarie istituite ai sensi dell'art. 59, comma 3, della legge n. 388 del 2000;
- società di capitali controllate dalle Università ai sensi del codice civile;
- enti nei quali le Università hanno il potere di esercitare la maggioranza dei voti nell'assemblea dei soci;
- enti nei quali le Università possono nominare la maggioranza di componenti degli organi di amministrazione.

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

Dall'analisi del contesto normativo condotta emergono con chiarezza i profili di maggiore novità per il sistema contabile del sistema universitario, che attengono

all'introduzione del bilancio unico, ai conseguenti assetti organizzativi adottati dagli Atenei nonché all'avvio della contabilità economico-patrimoniale<sup>57</sup> ed alla coerenza con essa dei nuovi strumenti contabili.

## **Amministrazione Centrale e Dipartimenti**

L'introduzione del bilancio unico rappresenta uno dei cambiamenti più significativi apportati dalla riforma Gelmini poiché ha consentito di superare la tenuta di una pluralità di scritture contabili da parte degli atenei, i cui bilanci rappresentavano sostanzialmente la sommatoria di bilanci tra loro indipendenti, predisposti dai singoli Dipartimenti, ciò generava una serie di criticità soprattutto nella fase di monitoraggio complessivo dei conti delle Università, se non a seguito di complicate procedure di consolidamento interno.

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

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

L'impulso a modificare l'assetto preesistente ha avuto seguito attraverso la riforma nella convinzione che solo una gestione trasparente e unitaria di tutte le risorse

---

<sup>57</sup> L'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 18 del 2012 aveva fissato il termine al 1° gennaio 2014, posticipato successivamente al 1° gennaio 2015 dall'art. 6, comma 2, del DL n. 150 del 2013.

economiche, finanziarie e patrimoniali a disposizione consente una programmazione delle strategie di Ateneo secondo un processo definito unitariamente.

Gli obiettivi perseguiti dal nuovo impianto normativo mirano ad assicurare:

- l'autonomia gestionale e la connessa responsabilizzazione dei Dipartimenti;
- l'erogazione dei servizi ai Dipartimenti con sistematicità, efficienza, efficacia e tempestività;
- il collegamento e il coordinamento tra strutture centrali e periferiche, la razionalizzazione nell'allocazione delle risorse umane
- una programmazione unitaria dell'attività dell'Ateneo sulla base di dati omogenei e confrontabili.

Tuttavia, a fronte di tali obiettivi, differenti sono i modelli organizzativi adottati che, alla luce dell'autonomia riconosciuta ai Dipartimenti e agli altri centri autonomi, si riconducono, in larga maggioranza, ad un modello decentrato in cui la responsabilità del ciclo attivo del bilancio fa, spesso, capo all'amministrazione centrale mentre la responsabilità del ciclo passivo afferisce alle strutture con autonomia gestionale e amministrativa fino alla richiesta di emissione dell'ordinativo di pagamento.

L'adozione di tale modello comporta il sostanziale mantenimento delle attuali attribuzioni delle strutture dipartimentali nelle quali la responsabilità amministrativa e gestionale è attribuita al Direttore del centro di responsabilità cui risponde direttamente il segretario amministrativo.

Poiché le competenze del direttore del Dipartimento, in una logica di bilancio unico, non escludono la responsabilità del Direttore Generale si rende necessario definire chiaramente le rispettive attribuzioni e responsabilità nel regolamento di amministrazione e/o contabilità.

Restano, peraltro, le criticità conseguenti alla pluralità dei funzionari delegati che potrebbe dar luogo a disomogeneità di comportamenti, difficoltà di coordinamento e controllo, frammentazione degli organici.

Il diverso modello accentrato (o decentrato ma organizzato in servizi amministrativi, eventualmente intercentri) risulta adottato in una minoranza di Atenei (circa il 18%) e prevede, invece, che i segretari amministrativi dei centri di responsabilità dipendano funzionalmente dai direttori di Dipartimento di riferimento e gerarchicamente dalla direzione generale nei cui confronti rispondono della gestione amministrativa contabile limitatamente al budget assegnato.

Tale struttura che peraltro può organizzarsi anche in poche macro aree, pur conservando funzionalità rispetto ai decisori di spesa, offre una maggiore omogeneità di comportamenti e facilita le attività di coordinamento e controllo.

## ***4.2 La governance delle università***

La Legge n. 240/2010 di riforma degli Atenei, nota anche come Legge o riforma Gelmini dal nome del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e Ricerca proponente,<sup>58</sup>, all'art. 5 ha introdotto significative modifiche al sistema contabile delle università, definendo il passaggio dalla contabilità finanziaria pubblica alla contabilità economico-patrimoniale e analitica.

Il Decreto legislativo n. 18/2012 ha introdotto logiche specifiche di contabilità economico-patrimoniale per gli Atenei.

---

<sup>58</sup> Mariastella Gelmini – IV Governo Berlusconi.

Il Manuale opera in applicazione dei principi contabili nazionali, della normativa sulla contabilità economico-patrimoniale nelle pubbliche amministrazioni, dal Decreto legislativo n. 18/2012 sull'applicazione della contabilità economico-patrimoniale agli atenei e dai due DM attuativi n.19 e 21 emanati rispettivamente il 14 gennaio 2014 e il 16 gennaio 2014.

Per sistema contabile si intende l'insieme di strumenti e procedure che consentono di svolgere l'attività amministrativa e di conseguire gli obiettivi connessi a tale attività.

Gli obiettivi primari del sistema contabile possono essere riassunti come di seguito:

- effettuare correttamente la registrazione delle informazioni di tipo economico-patrimoniale e analitico sia a preventivo che a consuntivo;
- facilitare la redazione dei documenti contabili di sintesi pubblici e dei documenti gestionali;
- agevolare le attività di pianificazione e analisi di gestione;
- informare tutti i soggetti interessati, sia interni che esterni all'Istituto, sull'andamento economico e finanziario della gestione delle risorse disponibili.

Il sistema contabile facilita, inoltre, il perseguimento di alcuni obiettivi generali ed in particolare:

- fornisce le informazioni relative all'andamento economico dell'Ateneo per supportare i processi decisionali di utilizzo delle risorse disponibili e il raggiungimento degli obiettivi prefissati (efficienza ed efficacia della gestione nell'utilizzo delle risorse);
- contribuisce a garantire l'efficacia dei processi di programmazione, gestione e analisi di gestione;

- consente l'attivazione di meccanismi di decentramento, attraverso la chiara definizione delle responsabilità nell'utilizzo delle risorse;
- consente una visione pluriennale e prospettica dei fenomeni economici (dati previsionali annuali e pluriennali, dati consuntivi) così da facilitare la proattività nella presa delle decisioni;
- rende trasparenti le informazioni sull'andamento della gestione;
- consente il controllo preventivo dell'utilizzo delle risorse e il monitoraggio dell'equilibrio economico, patrimoniale e finanziario della gestione dell'Università.

Ogni ateneo è dotato di un sistema informatico contabile che rileva in modo univoco ed integrato le informazioni nel modello di contabilità economico-patrimoniale e di contabilità analitica.

La struttura del sistema contabile consente la gestione completamente integrata degli aspetti economico-patrimoniali (civilistici, fiscali) e degli aspetti analitici (gestionali su destinazioni), e consente inoltre il monitoraggio dei flussi finanziari.

Il processo di modernizzazione del sistema informativo del controllo delle aziende pubbliche in Italia ha ripreso particolare vigore in seguito alle leggi del 2009 sull'armonizzazione della contabilità pubblica, a livello nazionale ed internazionale, al fine del consolidamento dei conti pubblici.

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; temi che saranno oggetto dell'ultimo capitolo dell'elaborato

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 del sistema di controllo contabile e gestionale accompagnate 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 nuova cultura aziendale negli atenei statali.

Peraltro, la nuova governance delle università deve accompagnarsi con un sistema informativo contabile capillare di controllo delle attività universitarie anche ai fini dei processi di valutazione nei quali le università sono coinvolte.

Esiste un legame di stretta interdipendenza, tra governance e controllo; il nuovo sistema contabile e di bilancio delle università può, infatti, supportare la nuova governance e i cambiamenti della governance possono facilitare l'introduzione dei nuovi strumenti contabili e gestionali e rappresentare essi stessi strumenti di corretto governo.

### ***4.3 La contabilità analitica***

Il D.Lgs. n. 18 del 2012, oltre a disporre l'introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale, ha richiesto alle università di dotarsi, nell'ambito della propria autonomia, di un sistema di contabilità analitica utile ai fini del controllo di gestione.

La contabilità analitica in sostanza si configura come un sistema di rilevazioni, utilizzato al fine di costituire un supporto all'attività decisionale e di controllo, per:

- la predeterminazione;
- la contabilizzazione;
- la localizzazione;
- l'imputazione;
- il controllo e l'analisi dei costi, dei ricavi e dei risultati economici riguardanti singole parti dell'organizzazione o oggetti particolari (come singoli prodotti, singole operazioni, centri di responsabilità, ecc.).

Le principali finalità assegnate alla contabilità analitica sono:

- valutare talune componenti del patrimonio di funzionamento (es. impianti costruiti in economia) in occasione della redazione del bilancio di esercizio o di bilanci infrannuali;
- fornire i dati di base per lo sviluppo di calcoli di convenienza economica comparata (es. scelta tra acquistare all'esterno o produrre in proprio, scelta circa l'accettazione o il rifiuto di un determinato ordine di produzione);
- consentire il controllo dei costi e dell'efficienza di gestione;
- fornire elementi di conoscenza per la definizione dei prezzi di vendita;
- fornire dati per la costruzione del budget di esercizio e per l'elaborazione di programmi a lunga scadenza;
- contribuire alla valutazione delle prestazioni manageriali;
- evidenziare il costo della struttura aziendale nelle diverse parti in cui è costituita.

La contabilità analitica può essere tenuta attraverso due metodi di rilevazione:

1. in forma libera in altri termini con scritture non legate ad un metodo contabile specifico;
2. con il metodo della partita doppia, nel qual caso è necessario impostare un organico piano di conti e fare uso del libro giornale e delle schede di mastro.



Nell'ambito delle aziende pubbliche viene impiegata la cosiddetta contabilità analitica per centri di responsabilità laddove con l'espressione "centro di responsabilità" si fa riferimento a quelle unità organizzative a cui vengono assegnati specifici obiettivi e che sono poste alle dipendenze di un dirigente/responsabile del servizio che risponde dei risultati raggiunti<sup>59</sup>.

Devono quindi essere definiti con chiarezza i centri di costo, ovvero le unità organizzative cui possono essere ricondotte le decisioni di spesa.

In genere più centri di costo fanno capo ad un solo centro di responsabilità ma è altrettanto usuale che i costi di un singolo centro di costo siano ripartiti tra più centri di responsabilità.

Ogni centro di costo va poi disarticolato in macroattività (ovvero le principali funzioni svolte) e in microattività (funzioni analitiche svolte all'interno di ogni macroattività) per poter attribuire i costi dei fattori produttivi (risorse umane, finanziarie e strumentali) di ogni singolo centro di costo.

In tal modo è possibile rilevare da un punto di vista contabile i costi di un intero processo produttivo di un bene o di un servizio evidenziando anche quei costi che da un punto di vista organizzativo afferiscono ad altre unità.

Obiettivo principale della contabilità analitica è quello di individuare l'entità del costo di ogni unità di un bene o servizio prodotto, ovvero di ogni attività classificandoli e quantificandoli sia in unità fisiche sia monetarie.

Le ragioni dell'introduzione della contabilità analitica per centri di responsabilità nelle aziende pubbliche mira a raggiungere principalmente due scopi:

---

<sup>59</sup> Sul punto sia consentito il rinvio a Puntillo P. - Florio M.T., *Modelli economico-patrimoniali per la contabilità e il bilancio delle università*, Cosenza, Pellegrini, 2019;

- responsabilizzare la struttura organizzativa delle organizzazioni, in modo tale che ogni centro di responsabilità sia in grado in maniera autonoma di gestire la propria area di attività e di valutare i propri risultati;
- rilevare e successivamente misurare i dati relativi alla gestione impiegando indici di efficienza diversi a seconda dei centri di responsabilità e dell'entità dei costi relativi ai progetti, ai servizi ed ai programmi.

Nella progettazione di un sistema di contabilità analitica assumono notevole importanza:

- l'orientamento delle decisioni aziendali in base a calcoli di convenienza economica effettuati attraverso l'analisi dei costi e dei ricavi;
- il controllo economico della gestione, confrontando i dati standard e i dati consuntivi e sempre utilizzando i costi e i ricavi;
- il controllo dei responsabili della gestione.

In linea generale il controllo di gestione è uno strumento essenzialmente orientato a rilevare e misurare il rendimento delle singole amministrazioni nella gestione delle risorse in termini di efficienza, efficacia, economicità, allo scopo di informare i vertici dell'organizzazione sulla rispondenza o meno dello svolgimento dell'attività agli obiettivi pianificati e programmati.

La dottrina (Righettini), più precisamente distingue tra:

1. controllo di gestione, che è esclusivamente interno e ha come obiettivo la correzione dell'azione amministrativa in vista del raggiungimento degli obiettivi finali;

2. controllo sulla gestione, che può essere svolto sia all'esterno che all'interno dell'organizzazione amministrativa e verifica la correttezza delle procedure seguite, la congruità dei risultati rispetto ai programmi, nonché gli scostamenti da standard prestabiliti.

Il controllo di gestione nella pubblica amministrazione costituisce uno strumento di grande utilità per avviare quel processo di cambiamento organizzativo finalizzato ad ottenere una migliore gestione delle risorse pubbliche.

Esso non si limita a rilevare solo fatti e comportamenti ricorrendo a parametri economici, ma interviene anche nel tentativo di guidare l'azienda attraverso gli obiettivi prestabiliti, per cui presuppone:

- la fissazione degli obiettivi specifici;
- l'individuazione delle attività in grado di garantire il raggiungimento degli obiettivi stabiliti;
- la programmazione delle attività e loro assegnazione all'interno della struttura.

Il controllo di gestione, per raggiungere risultati soddisfacenti attesi, richiede la predisposizione di adeguati meccanismi di controllo da utilizzate in ogni fase del processo gestionale.

Ogni fase intermedia viene comparata agli standard d'azione relativi, ma attraverso meccanismi di controllo automatico in grado di non rallentare il processo decisionale.

I controlli interni di gestione, condotti sulla base di indicatori economici, finanziari di rendimento e di risultato sono unanimemente considerati tra gli strumenti più efficaci per garantire il buon andamento amministrativo e l'oculata gestione delle risorse pubbliche.

Oltre alla contabilità analitica, uno strumento fondamentale per supportare il controllo di gestione è il budget.

Il budget, oltre ad essere uno strumento di programmazione, è anche uno strumento di controllo finalizzato alla ricerca dell'equilibrio interno all'azienda tra risorse disponibili e risultati da raggiungere, attraverso un processo di responsabilizzazione in grado di guidare i comportamenti delle persone verso il raggiungimento di obiettivi stabiliti, pur con vario grado di esplicitazione e di formalizzazione, mediante opportuni processi di pianificazione strategica(Zavattaro).

Il controllo attraverso il budget è possibile perché gli obiettivi vengono prestabiliti costituendo, così punti di riferimento nel caso in cui si rilevino scostamenti.

Il budget fraziona l'intero sistema aziendale in centri di responsabilità a ciascuno dei quali vengono assegnati sub-obiettivi tramite appositi programmi operativi formulati in termini quantitativo-monetari.

L'intera struttura organizzativa quindi in base ai centri di responsabilità viene suddivisa in budget (parziali), che consolidati concorrono a formare il budget generale in cui confluiscono tutte le peculiarità gestionali.

I centri di responsabilità tramite il budget esprimono:

- gli obiettivi da raggiungere nell'esercizio;
- i programmi cioè le azioni che garantiscono il raggiungimento degli obiettivi;
- le risorse da allocare.

Il budget consente di effettuare:

- il coordinamento dell'intera attività aziendale;
- la razionalizzazione della distribuzione delle risorse disponibili;
- la rilevazione di fattori di contraddittorietà relativamente a certe scelte gestionali;

- la partecipazione di più soggetti a rilevanti momenti decisionali;
- la valutazione delle prestazioni dei vari responsabili.

Un processo di budget per essere implementato richiede:

- una chiara individuazione della struttura delle responsabilità e delle relative articolazioni;
- un processo decisionale ben definito;
- un supporto contabile valido.

Ne consegue che il sistema di budget stabilendo uno stretto nesso tra distribuzione delle risorse e risultati preventivati, costituisce uno strumento adatto al perseguimento di una razionale gestione economica.

In conclusione, è possibile affermare che l'individuazione dei centri di costo consente di adottare la contabilità riferita a centri di responsabilità/spesa indispensabile per effettuare il controllo dell'efficienza della gestione.

È molto complesso il tema della contabilità economico-patrimoniale, quale sistema contabile principale per gli enti pubblici, che perseguono finalità diverse da quelle delle aziende private.

Già l'articolo 55 della legge n. 142 del 1990<sup>60</sup> enunciava che: "i risultati di gestione sono rilevati mediante contabilità economica".

Ogni ente, a chiusura dell'esercizio finanziario, sceglieva discrezionalmente i meccanismi di riconciliazione delle informazioni di gestione finanziaria con i prospetti economico-patrimoniali.

---

<sup>60</sup> 8 giugno 1990

Mancata determinazione del decisore politico che si è orientato per la prevalenza della contabilità finanziaria; ciò anche con la nuova stagione di riforme avviata dalle leggi 42/2009 e 196/2009, che pur risente dei vincoli europei.

La contabilità economico-patrimoniale «conoscitiva» è da intendere come un sistema che completa quello finanziario, al fine di fornire ulteriori fondamentali informazioni sulla reale situazione di equilibrio dell'ente.

Il principio generale n. 17 e il principio applicato di cui all'allegato 4/3 del decreto legislativo n. 118/2011, pur nei limiti della scelta del legislatore, prevedono l'adozione di un sistema ACCRUAL<sup>61</sup> che appare coerente con quanto previsto dai principi contabili nazionali (OIC)<sup>62</sup> ed internazionali (IAS/IFRS, SEC 2010)<sup>63</sup>.

Il decreto legislativo n. 118 del 2011, prevede due modalità di adozione della contabilità economico patrimoniale:

- contabilità economico patrimoniale integrata alla contabilità finanziaria;
- contabilità economico patrimoniale secondo i principi del codice civile.

Gli enti territoriali hanno adottato il primo modello di sistema contabile mentre, per gli enti strumentali degli enti territoriali, era prevista la possibilità di scegliere tra i due modelli<sup>64</sup>.

In tal senso, l'Unione Europea ha dato alcuni indirizzi, come la Direttiva 2011/85/UE, che all'art 3 prevede che *“[.]gli Stati membri si dotano di sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i sotto settori .. E contengono le informazioni...per generare dati sul principio ACCRUAL al fine di predisporre dati basati sulle norme SEC 2010”* e all'art 16 stabilisce che *“la*

---

<sup>61</sup> Per *accrual accounting* s'intende la cosiddetta “contabilità per competenza”.

<sup>62</sup> [www.fondazioneoic.eu](http://www.fondazioneoic.eu)

<sup>63</sup> [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

<sup>64</sup> Propone un'accurata analisi del tema Ranucci S., *Il processo di armonizzazione contabile degli enti territoriali: il d.lgs. 118 del 23 giugno 2011 e l'avvio della sperimentazione*, Azienditalia, 2012

*Commissione valuta l'adeguatezza dei principi contabili internazionali applicabili al settore pubblico per gli Stati membri".*

#### ***4.4 Gli aspetti della contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale***

In relazione ai due sistemi contabili la prima distinzione anticipata attiene al fatto che la contabilità finanziaria rileva i movimenti monetari e finanziari (cassa, crediti e debiti), per arrivare alla determinazione del Fondo di Cassa e del Risultato di Amministrazione mentre la contabilità economico patrimoniale rileva i movimenti monetari e finanziari (cassa, crediti e debiti) ed economici (costi e ricavi), per arrivare alla determinazione del Risultato Economico e della variazione subita dal Patrimonio Netto<sup>65</sup>.

Il *principio della competenza finanziaria* considera la rilevazione del fatto gestionale nel momento in cui nasce il diritto ad acquisire un'entrata (accertamento) o l'obbligazione a sostenere l'esborso finanziario (impegno).

Il *principio della competenza economica*, prescinde dal momento in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari (crediti, debiti e movimentazioni di cassa).

Il criterio guida è la rilevazione contabile se le operazioni e gli eventi si riferiscono all'esercizio in corso.

Aspetto fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali di ogni amministrazione pubblica:

---

<sup>65</sup>Cfr. Miriello C., *Manuale di Legislazione Universitaria*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2019

- i componenti economici positivi devono essere correlati ai componenti economici negativi dell'esercizio;
- gli oneri derivanti dall'attività istituzionale sono correlati con i proventi e i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali.

Se la competenza economica considera solo gli eventi che si riferiscono all'esercizio:

1. occorre eliminare i costi e i ricavi che pur essendo stati registrati si riferiscono ad un esercizio precedente o futuro;
2. è necessario inserire quei costi e ricavi che pur non avendo avuto la loro manifestazione finanziaria nell'esercizio, si riferiscono all'esercizio stesso.

### ***Qualche riflessione sul punto***

La nuova contabilità armonizzata si configura come un "sistema chiuso", estraneo alla cultura contabile italiana (ed alla sua storia) e, peraltro, estranea anche a quella europea, con l'ulteriore conseguenza di renderne difficile l'utilizzo da parte di operatori che, per comprenderla, devono acquisire dimestichezza con le sue specifiche regole.

Probabilmente questo aspetto è stato un po' troppo trascurato, anche sotto il profilo dell'auspicabile scambio di competenze fra settore pubblico e privato.

La concreta applicazione della contabilità economico-patrimoniale condiziona il successo della riforma, atteso che è dalle sue conoscenze che dipende la correttezza economica delle decisioni e dunque del processo decisionale.



Si tratta di un aspetto che è stato trascurato dalla vecchia contabilità e che, come ben sanno gli operatori, si è pesantemente riflesso, in termini negativi, anche sulle politiche delle pubbliche amministrazioni che utilizzavano questo sistema di rilevazione.

A titolo di esempio gli enti raramente hanno costruito ed utilizzato sistemi di contabilità analitica e di controllo gestionale che siano in grado di fondarsi sulla conoscenza dei costi (variamente strutturati) dei servizi, utili per le diverse finalità manageriali e sui costi unitari di prodotto, conoscenza che si presenta come indispensabile:

- nelle decisioni di “*make or buy*”;
- nella predisposizione e gestione dei contratti di servizio;
- nella responsabilizzazione dei dirigenti e dei funzionari in genere su specifici obiettivi economici.

Ne consegue che una corretta predisposizione di una “vera” contabilità economico-patrimoniale, del tutto analoga nelle sue regole a quella che è considerata dai principi contabili italiani e internazionali e che è insegnata in Italia e all'estero in tutti i corsi di accounting, costituisce una sorta di cartina di tornasole circa la corretta predisposizione della nuova contabilità armonizzata.

Quest'ultima, infatti, disciplina il momento autorizzatorio e quello dell'incasso/pagamento per le finalità che sono state sommariamente richiamate, ma in un quadro, definito dai contenuti della contabilità economico-patrimoniale, che sarà comprensibile a tutti gli operatori, l'unico poi, come si è appena evidenziato, che sia in grado di fornire le conoscenze economiche ai fini del controllo manageriale e di conferire correttezza al conto del patrimonio.

Trascurare la contabilità economica, o il non realizzarla secondo le consolidate regole ovunque praticate avrebbe un solo significato: quello di un sistema contabile volutamente “domestico”, tale da consentire una gestione non trasparente, per inseguire finalità di parte; con spreco di risorse, aperto ai fenomeni corruttivi.

#### ***4.5 Il sistema di finanziamento delle università statali***

La legge di bilancio 2019 ha previsto l'istituzione nello stato di previsione del MIUR del Fondo per i poli universitari tecnico-scientifici nel Mezzogiorno ed un incremento del Fondo per il finanziamento ordinario delle università (FFO).

È, così, proseguito un trend che ha caratterizzato gli ultimi anni, nel corso dei quali, una quota sempre crescente del FFO è stata destinata alla valorizzazione della qualità dell'offerta didattica, della ricerca, delle sedi e sono state istituite nell'ambito dello stesso specifiche sezioni destinate al finanziamento delle attività di ricerca e dei dipartimenti universitari di eccellenza.

Un ulteriore intervento recente ha riguardato la disciplina del costo standard per studente, sulla cui base è annualmente ripartita una percentuale del FFO.

Entro il 1° gennaio 2015, le università hanno dovuto adottare un sistema di contabilità economico patrimoniale e il bilancio unico di ateneo e hanno dovuto dotarsi di sistemi e procedure di contabilità analitica, ai fini del controllo di gestione.

#### ***4.6 Il Fondo per i poli universitari tecnico-scientifici nel Mezzogiorno***

La Legge di bilancio 2019 (L. 145/2018) all'art. 1, co. 275, ha previsto l'istituzione, nello stato di previsione del MIUR, del Fondo per i poli universitari tecnico-scientifici nel Mezzogiorno.

La dotazione del Fondo è costituita dalle risorse provenienti dalle maggiori entrate derivanti dall'opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi delle persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno (art. 1, co. 273).

Le risorse del Fondo sono destinate alle università, con sede in Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, in cui sia presente almeno un dipartimento in discipline tecnico-scientifiche e sociologiche.

L'individuazione delle stesse è rimessa ad un decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, che provvede anche al riparto delle risorse.

Il finanziamento è utilizzato per interventi di sostegno diretto agli studenti, finanziamento di assegni di ricerca, nonché per studi e ricerche inerenti lo sviluppo del Mezzogiorno.

Nel DM 31 dicembre 2018, di riparto in capitoli, tuttavia, il Fondo non aveva ancora evidenza nello stato di previsione del MIUR.

## 4.7 *Il sistema generale di finanziamento delle università statali*

Per le università statali, l'art. 5, co. 1, della L. 537/1993, ha istituito il Fondo per il Finanziamento Ordinario (FFO) che finanzia la quota a carico del bilancio statale delle spese di funzionamento necessarie a garantire le attività istituzionali delle università, comprese quelle relative al personale docente, ricercatore e non docente, per l'ordinaria manutenzione delle strutture universitarie e per la ricerca scientifica, ad eccezione della quota destinata ai progetti di ricerca di interesse nazionale, destinata a confluire nel Fondo per gli investimenti nella ricerca scientifica e tecnologica (FIRST) (art. 1, co. 870, L. 296/2006), e della spesa per le attività sportive universitarie.

L'andamento delle risorse stanziare negli ultimi anni si riporta nella tabella che segue e nel grafico che ne definisce l'andamento.

<i>Anno</i>	<i>Importo FFO</i>
2007 (rendiconto)	7.167.884.004,26
2008 (rendiconto)	7.442.798.709,67
2009 (rendiconto)	7.513.104.173,90
2010 (rendiconto)	6.681.319.400,90
2011 (rendiconto)	6.919.135.890,87
2012 (rendiconto)	6.997.121.082,30
2013 (rendiconto)	6.697.676.037,6
2014 (rendiconto)	7.011.420.065,85
2015 (rendiconto)	6.913.357.515,00
2016 (rendiconto)	6.957.530.500,00
2017 (rendiconto)	7.024.295.719,06
2018 (L. bilancio)	7.318.484.147,00
2019 (L. bilancio)	7.450.770.950,00

Tabella 3: Stanziamenti relativi al FFO dall'anno 2007 all'anno 2019

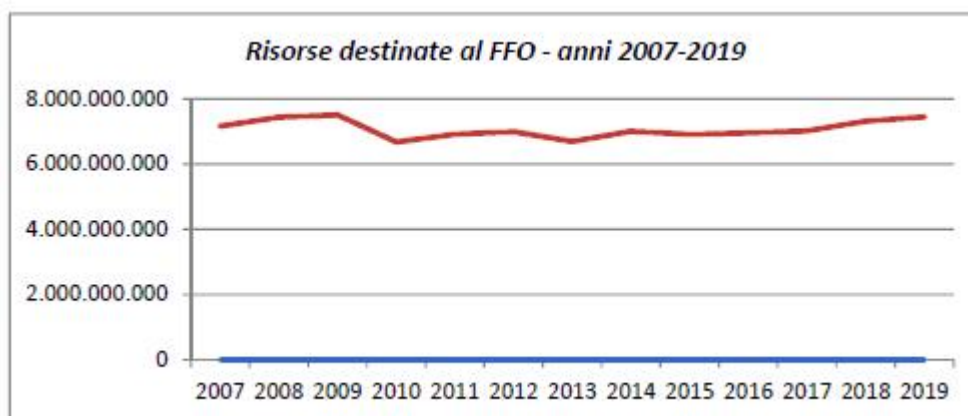


Grafico 1: Andamento degli stanziamenti relativi al FFO dall'anno 2007 all'anno 2019

Per il 2019 lo stanziamento del cap. 1694 risultante dal DM 31 dicembre 2018, di ripartizione in capitoli delle Unità di voto parlamentare relative al bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e per il triennio 2019/2021 è pari ad € 7.450.770,950.

L'art. 5 della L. 537/1993, istitutiva del FFO, come modificato in particolare, dall'art. 51 della L. 449/1997, ha previsto che il fondo, annualmente ripartito tra gli atenei con decreto ministeriale, è articolato in una quota base, da ripartirsi tra le università in misura proporzionale alla somma dei trasferimenti statali e delle spese sostenute direttamente dallo Stato per ciascuna università nell'esercizio 1993, e una quota di riequilibrio.

Le risorse sono allocate sul cap. 1694 dello stato di previsione del MIUR; il Fondo per l'edilizia universitaria e per le grandi attrezzature scientifiche, relativo alla quota a carico del bilancio statale per la realizzazione di investimenti per le università in infrastrutture edilizie e in grandi attrezzature scientifiche, compresi i fondi destinati alla costruzione di impianti sportivi.

Le risorse sono allocate sul cap. 7266 dello stato di previsione del MIUR.

Tuttavia, in base al DM 31 dicembre 2018, di riparto in capitoli, non risultano stanziamenti per il 2019; il Fondo per la programmazione dello sviluppo del sistema universitario, relativo al finanziamento di specifiche iniziative, attività e progetti, compreso il finanziamento di nuove iniziative didattiche.

Il Fondo, allocato sul cap. 1690 dello stato di previsione del MIUR, è confluito dal 2014 nel FFO e nel capitolo afferente al contributo alle università non statali legalmente riconosciute (cap. 1692), in virtù del D.L. 69/2013 (L. 98/2013: art. 60).

In seguito, il D.L. 180/2008 (L. 1/2009: art. 2) ha introdotto la c.d. quota premiale, in particolare, ha previsto che, a decorrere dal 2009, una quota non inferiore al 7% del FFO, destinata ad incrementarsi progressivamente negli anni successivi, doveva essere ripartita fra le università in base alla qualità dell'offerta formativa e dei risultati dei processi formativi, alla qualità della ricerca scientifica, alla qualità, efficacia ed efficienza delle sedi didattiche .

I criteri di ripartizione del FFO sono stati definiti, da ultimo, per il 2018, con DM 8 agosto 2018, n. 587.

In particolare, seguendo l'evoluzione normativa degli ultimi anni, che ha modificato le modalità di attribuzione delle risorse statali al sistema universitario introducendo criteri che, gradualmente, hanno ridotto il peso dei finanziamenti su base storica a favore di altri parametri, il DM ha stabilito che parte delle risorse del Fondo è ripartito utilizzando il criterio del costo standard per studente.

Un ulteriore parametro è costituito dagli interventi perequativi a salvaguardia di situazioni di particolare criticità.<sup>66</sup>

---

<sup>66</sup> I dati e le elaborazioni proposte nei prospetti sono stati ripresi dal sito web della Camera dei Deputati – Documentazione Parlamentare: [www.camera.it](http://www.camera.it)

#### ***4.7.1 L'incremento delle risorse e la definizione della quota premiale***

Negli ultimi anni, le risorse destinate al Fondo di Finanziamento Ordinario sono state incrementate in maniera significativa, nello specifico si è registrato un incremento dal 2013 al 2019 pari al 11,2% passando rispettivamente da € 6.697,7 milioni ad € 7.450,8 milioni.

In particolare, da ultimo, la L. di bilancio 2019 (L. 145/2018) ha previsto un incremento del FFO di €20 milioni nel 2019 e di €58,63 milioni annui dal 2020, per il conferimento di contratti di ricerca a tempo determinato di tipo B<sup>67</sup> (art. 24, co. 3, lett. b), L. 240/2010) (art. 1, co. 400) e un ulteriore incremento, senza specifica finalizzazione, di €40 milioni per il 2019 (art. 1, co. 979).

In alcuni casi anche i precedenti incrementi avevano avuto una particolare finalizzazione quale, ad esempio, l'incremento della quota premiale previsto con la L. 190/2014: art. 1, co. 172, la realizzazione di un piano straordinario per la chiamata di professori di prima fascia previsto dalla L. 208/2015: art. 1, co. 206), la chiamata di ricercatori ai sensi della L. 208/2015: art. 1, co. 247 e L. 205/2017: art. 1, co. 633, il superamento del contenzioso relativo alla ricostruzione di carriera degli ex lettori di lingua straniera disciplinato dalla L. 167/2017: art. 11, l'incremento delle borse di

---

<sup>67</sup> I ricercatori a tempo determinato di cui all'articolo 24, comma 3, lettera b), Legge 240 del 2010 godono di contratti triennali, riservati a candidati che hanno usufruito dei contratti di Ricercatore di tipo a), ovvero che hanno conseguito l'abilitazione scientifica nazionale alle funzioni di professore di prima o di seconda fascia di cui all'articolo 16 della presente legge, ovvero che sono in possesso del titolo di specializzazione medica, ovvero che, per almeno tre anni anche non consecutivi, hanno usufruito di assegni di ricerca ai sensi dell'articolo 51, comma 6, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, o di assegni di ricerca di cui all'articolo 22 della presente legge, o di borse post-dottorato ai sensi dell'articolo 4 della legge 30 novembre 1989, n. 398, ovvero di analoghi contratti, assegni o borse in atenei stranieri. I ricercatori a tempo determinato di cui all'articolo 24, comma 3, lettera a), Legge 240 del 2010 cd. di tipo A hanno contratti triennali riservati a coloro che sono in possesso del titolo di dottore di ricerca (ovvero specializzazione medica) prorogabili per soli due anni, per una sola volta, previa positiva valutazione delle attività didattiche e di ricerca svolte, effettuata sulla base di modalità, criteri e parametri definiti con decreto del Ministro.

studio concesse per la frequenza dei corsi di dottorato di ricerca realizzato con la L. 205/2017: art. 1, co. 639 e 640).

In materia, è inoltre utile ricordare che dal 2014 sono confluite nel FFO (nonché nel contributo erogato alle università non statali legalmente riconosciute per la quota di rispettiva competenza, calcolata sulla base delle assegnazioni relative al triennio 2010-2012), le risorse relative a (D.L. 69/2013-L. 98/2013: art. 60, co. 1):

- fondo per la programmazione dello sviluppo del sistema universitario (art. 5, co. 1, lett. c), L. 537/1993 e L. 245/1990);
- fondo per il sostegno dei giovani e per favorire la mobilità degli studenti (art. 1, co. 1, D.L. 105/2003-L. 170/2003);
- borse di studio post laurea.

Inoltre, la quota premiale del FFO è stata determinata in misura non inferiore al 16% per il 2014, al 18% per il 2015 e al 20% per il 2016 mentre per gli anni successivi, sono stati previsti incrementi annuali non inferiori al 2% e fino ad un massimo del 30%.

Con riferimento ai criteri di ripartizione, almeno tre quinti della stessa quota sono ripartiti tra le università sulla base dei risultati conseguiti nella VQR e un quinto sulla base della valutazione delle politiche di reclutamento effettuate ogni 5 anni dall'ANVUR.

L'applicazione di tali previsioni non può determinare la riduzione della quota del FFO spettante a ciascuna università, per ciascun anno, in misura maggiore del 5% rispetto all'anno precedente (D.L. 69/2013: art. 60, co. 01).

Da ultimo, l'art. 5 del DM 635/2016, recante Linee generali d'indirizzo della programmazione delle Università 2016-2018 e indicatori per la valutazione periodica dei risultati, ha previsto che, al fine della valorizzazione dell'autonomia responsabile



degli atenei, dal 2017, una quota pari al 20% della quota premiale del FFO è distribuita tra gli atenei secondo i miglioramenti di risultato relativi ad indicatori autonomamente scelti dagli stessi nell'ambito di quelli riportati nell'all. 2 e relativi alla qualità dell'ambiente della ricerca, alla qualità della didattica e alle strategie di internazionalizzazione.

Successivamente, l'art. 2 del D.L. 180/2008 (L. 1/2009) ha previsto che, a decorrere dal 2009, una quota del FFO, inizialmente fissata in misura non inferiore al 7% del Fondo, con progressivi incrementi negli anni successivi, è ripartita tra le università in relazione alla qualità dell'offerta formativa e dei risultati dei processi formativi, alla qualità della ricerca scientifica, alla qualità, efficacia ed efficienza delle sedi didattiche (c.d. quota premiale).

Dal 2010, dunque, come si evince anche dalla premessa al decreto di riparto del FFO per l'annualità indicata (DM 655/2010), a seguito dell'introduzione delle disposizioni relative alla quota premiale, si è ritenuto opportuno adottare un modello unico di finanziamento, all'interno del quale confluiscono anche i criteri utilizzati per l'assegnazione di detta quota.

Ancora in seguito, sulle modalità di ripartizione del Fondo è intervenuta innanzitutto la L. 240/2010.

In particolare, interventi perequativi sono stati disposti dall'art. 11, che ha previsto che, al fine di accelerare il processo di riequilibrio delle università statali, a decorrere dal 2011, una quota pari almeno all'1,5% del FFO è ripartita fra le università che, sulla base delle differenze percentuali del valore del FFO consolidato del 2010, presentino un situazione di sottofinanziamento superiore al 5% rispetto al modello per la ripartizione teorica del medesimo FFO elaborato dagli organi di valutazione del sistema universitario.

L'intervento perequativo è ridotto proporzionalmente laddove la situazione di sottofinanziamento deriva dall'applicazione delle misure di valutazione della qualità previste, in particolare, dall'art. 2 del D.L. 180/2008. Inoltre, il calcolo degli squilibri finanziari dei singoli atenei può tenere conto della specificità delle università che siano sede di facoltà di medicina e chirurgia collegate ad aziende ospedaliere nate da ex policlinici a gestione diretta, con esclusione di ogni intervento per il ripiano di eventuali disavanzi.

Con riguardo alla misura della quota premiale è invece intervenuto l'art. 13 che, modificando l'art. 2 del D.L. 180/2008, aveva disposto che gli incrementi della quota premiale dovevano essere compresi, annualmente, tra lo 0,5% e il 2%.

Successivamente, tuttavia, l'art. 60, co. 1, del D.L. 69/2013 (L. 98/2013), ha stabilito che la quota premiale è determinata in misura non inferiore al 16% per l'anno 2014, al 18% per l'anno 2015 e al 20% per l'anno 2016, con successivi incrementi annuali non inferiori al 2% e fino ad un massimo del 30% del FFO, e che di tale quota, almeno 3/5 devono essere ripartiti tra le università sulla base dei risultati conseguiti nella Valutazione della qualità della ricerca (VQR) effettuata dall'Agenzia nazionale di valutazione del sistema universitario e della ricerca (ANVUR) e 1/5 sulla base della valutazione delle politiche di reclutamento.

L'applicazione delle previsioni sulla misura della quota premiale non può, comunque, determinare la riduzione della quota del FFO spettante a ciascuna università e a ciascun anno in misura superiore al 5% dell'anno precedente.

Da ultimo, l'art. 5 del DM 635/2016, recante Linee generali d'indirizzo della programmazione delle Università 2016-2018 e indicatori per la valutazione periodica dei risultati, ha previsto che, al fine della valorizzazione dell'autonomia responsabile degli atenei, dal 2017, una quota pari al 20% della quota premiale del FFO è distribuita

tra gli atenei secondo i miglioramenti di risultato relativi ad indicatori autonomamente scelti dagli stessi nell'ambito di quelli riportati nell'all. 2 e relativi alla qualità dell'ambiente della ricerca, alla qualità della didattica e alle strategie di internazionalizzazione.

Ulteriori disposizioni in materia di riparto del FFO sono intervenute in attuazione di deleghe contenute nella stessa L. 240/2010.

In particolare, l'art. 5, commi 1, lett. c), e 5, correlato l'attribuzione di una quota non superiore al 10% del FFO alla valutazione ex post delle politiche di reclutamento, da effettuare in base a meccanismi elaborati dall'ANVUR, mentre l'art. 5, co. 4, lett. f), ha previsto l'introduzione del costo standard unitario di formazione per studente in corso, calcolato secondo indici commisurati alle diverse tipologie dei corsi di studio e ai differenti contesti economici, territoriali e infrastrutturali in cui opera l'università, cui collegare l'attribuzione di una percentuale della parte di FFO non assegnata per la quota premiale.

In attuazione di tali disposizioni è intervenuto il d.lgs. 49/2012, il cui art. 10, co. 1, ha disposto che, nell'ambito dell'attività di indirizzo e programmazione del sistema universitario, il Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca individua con proprio decreto, avente validità almeno triennale, le percentuali del FFO da ripartire in relazione al costo standard per studente, nonché ai risultati della didattica, della ricerca, delle politiche di reclutamento e agli interventi perequativi ai sensi della L. 240/2010.

In relazione alle previsioni di cui all'art. 10, co. 1, del d.lgs. 49/2012, i *range* di valori delle quote percentuali di FFO da attribuite in relazione alla valutazione delle politiche di reclutamento del personale e al costo standard per studente sono stati definiti, per il triennio 2013-2015, con DM 827/2013 e, per il triennio 2016-2018, con DM 635/2016.

Successivamente è intervenuta la sentenza 104/2017, con la quale la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale degli artt. 8 e 10, co. 1, limitatamente, per quest'ultimo, alle parole "al costo standard per studente", del d.lgs. 49/2012.

La Corte ha evidenziato che il decreto legislativo non si è limitato ad affidare ad atti amministrativi l'esecuzione di scelte già delineate nelle loro linee fondamentali negli atti con forza di legge *“Esso ha invece lasciato indeterminati aspetti essenziali della nuova disciplina, dislocando di fatto l'esercizio della funzione normativa dal Governo, nella sua collegialità, ai singoli Ministri competenti, e declassando la relativa disciplina a livello di fonti sub-legislative, con tutte le conseguenze, anche di natura giurisdizionale, che una tale ricollocazione comporta sul piano ordinamentale”* concludendo che *“Tale declaratoria di illegittimità costituzionale, determinata esclusivamente da vizi dell'esercizio del poter legislativo delegato, non impedisce ulteriori interventi in merito del Parlamento e del Governo, sui quali comunque incombe la responsabilità di assicurare, con modalità conformi alla Costituzione, la continuità e l'integrale distribuzione dei finanziamenti per le università statali, indispensabili per l'effettività dei principi e dei diritti consacrati negli artt. 33 e 34 Cost.”*.

L'art. 12 del D.L. 91/2017 (L. 123/2017) ha, dunque, ridefinito, a decorrere dal 2018, la disciplina per il calcolo del costo standard unitario di formazione per studente universitario in corso nelle università statali, facendo comunque salve le assegnazioni già disposte, nell'ambito del riparto del FFO, per gli anni 2014, 2015 e 2016, e prevedendo una disciplina specifica per l'anno 2017.

In particolare, per il 2017, ha stabilito che, per assicurare il tempestivo riparto degli stanziamenti, dovevano essere utilizzati gli stessi importi del costo standard e i

dati sugli studenti utilizzati per il riparto del FFO 2016, e che la quota del FFO da ripartire in base al criterio del costo standard per studente doveva essere fissata, con il decreto ministeriale che ripartisce lo stesso FFO, entro l'intervallo compreso fra il 19% e il 22% del relativo stanziamento, al netto, comunque, degli interventi con vincolo di destinazione.

Con riguardo alla disciplina applicabile dal 2018, ha stabilito che per costo standard per studente delle università statali si intende il costo di riferimento attribuito al singolo studente iscritto entro la durata normale del corso di studio, determinato tenuto conto della tipologia di corso, delle dimensioni dell'ateneo e dei differenti contesti economici, territoriali e infrastrutturali in cui opera l'università.

Ha definito, altresì, i criteri sulla base dei quali è determinato (ed eventualmente aggiornato) il modello di calcolo del costo standard per studente, che, in particolare, attengono ai costi del personale docente, dei docenti a contratto, del personale tecnico-amministrativo, nonché ai costi di funzionamento e gestione delle strutture didattiche, di ricerca e di servizio, prevedendo anche alcuni meccanismi perequativi, al fine di tenere conto dei differenti contesti economici e territoriali in cui l'università si trova ad operare. Il modello di calcolo viene determinato con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca che stabilisce anche la quota del FFO da ripartire tra gli atenei in base al criterio del costo standard per studente.

#### ***4.7.2 Il finanziamento delle attività di ricerca e dei dipartimenti universitari di eccellenza attraverso il FFO***

La legge di bilancio 2017, L. 232/2016, ha istituito nel FFO, a partire dal 2017, una sezione denominata “Fondo per il finanziamento delle attività base di ricerca” e, dal

2018, una sezione denominata “Fondo per il finanziamento dei dipartimenti universitari di eccellenza”.

In particolare, la L. 232/2016 (art. 1, co. 295-302) aveva previsto che il Fondo per il finanziamento delle attività base di ricerca, destinato al finanziamento annuale delle attività base di ricerca dei ricercatori e dei professori di seconda fascia in servizio nelle università statali, disponeva di uno stanziamento di €45 milioni annui a decorrere dal 2017 e che l'importo individuale del finanziamento annuale era pari a €3.000, per un totale di 15.000 finanziamenti individuali.

Successivamente, a seguito delle riduzioni previste dal D.L. 50/2017 (L. 96/2017: art. 22-bis, co. 6) e dalla Legge di bilancio 2018 (L. 205/2017: art. 1, co. 641), la dotazione del Fondo è divenuta pari, per il 2018, a €20 milioni e, dal 2019, a €18 milioni.

Dal 2018, il numero di finanziamenti è determinato in relazione all'importo complessivamente disponibile, fermo restando l'importo individuale di €3.000.

In seguito, non risulta avviata una nuova procedura.

La stessa L. 232/2016 (art. 1, co. 314-338) ha previsto che il Fondo per il finanziamento quinquennale dei dipartimenti universitari di eccellenza dispone di una dotazione annua di €271 milioni dal 2018.

In particolare, le risorse sono destinate al finanziamento quinquennale dei dipartimenti universitari di eccellenza, valutati sulla base dei risultati della VQR e di progetti dipartimentali di sviluppo, presentati dalle università.

Il numero complessivo dei dipartimenti che possono ottenere il finanziamento è pari a 180, di cui non meno di 5 e non più di 20 per ogni area disciplinare.

L'importo annuo del finanziamento per ciascun dipartimento assegnatario dipende innanzitutto dalla consistenza dell'organico del dipartimento, rapportata alla consistenza organica a livello nazionale.

Le somme eventualmente non utilizzate confluiscono, nello stesso esercizio finanziario, nel FFO.

Con riguardo ai vincoli di utilizzo, ha disposto che non più del 70% dell'importo complessivo del finanziamento (elevato, dal quinquennio 2023-2027, all'80% dall'art. 1, co. 633, della L. 205/2017) può essere utilizzato per il reclutamento di professori e di ricercatori, nonché di personale tecnico e amministrativo (lett. a)), e che, fermo restando tale primo vincolo, il finanziamento deve essere impiegato:

- per almeno il 25%, per le chiamate di professori esterni all'università cui appartiene il dipartimento (art. 18, co. 4, L. 240/2010) (lett. b));
- per almeno il 25% (elevato, a decorrere dal quinquennio 2023-2027, al 40%, sempre dall'art. 1, co. 633, della L. 205/2017), per il reclutamento di ricercatori di "tipo b" (lett. c));
- per le chiamate dirette di professori (art. 1, co. 9, L. 230/2005) (senza prevedere una quota minima) (lett. d)).

Relativamente al quinquennio 2018-2022, l'elenco dei 180 dipartimenti di eccellenza è stato pubblicato il 9 gennaio 2018.

#### ***4.7.3 La nuova disciplina per la definizione del costo standard per studente universitario***

Il D.L. 91/2017 ha ridefinito a livello legislativo, a decorrere dal 2018, la disciplina per il calcolo del costo standard unitario di formazione per studente

universitario in corso nelle università statali, sulla base del quale annualmente viene ripartita una percentuale del FFO, facendo comunque salve le assegnazioni già disposte, nell'ambito del riparto del FFO, per gli anni 2014, 2015 e 2016, e prevedendo una disciplina specifica per l'anno 2017.

L'intervento ha fatto seguito alla sentenza 104/2017, con la quale la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale delle disposizioni del d.lgs. 49/2012 in attuazione delle quali la disciplina in questione era stata definita con decreti ministeriali.

Con riguardo alla disciplina applicabile dal 2018, il D.L. 91/2017 ha stabilito che per costo standard per studente delle università statali si intende il costo di riferimento attribuito al singolo studente iscritto entro la durata normale del corso di studio, determinato tenuto conto della tipologia di corso, delle dimensioni dell'ateneo e dei differenti contesti economici, territoriali e infrastrutturali in cui opera l'università.

Ha definito, altresì, i criteri sulla base dei quali è determinato (ed eventualmente aggiornato) il modello di calcolo del costo standard per studente, che, in particolare, attengono ai costi del personale docente, dei docenti a contratto, del personale tecnico-amministrativo, nonché ai costi di funzionamento e gestione delle strutture didattiche, di ricerca e di servizio, prevedendo anche alcuni meccanismi perequativi, al fine di tenere conto dei differenti contesti economici e territoriali in cui l'università si trova ad operare.

Il modello di calcolo viene determinato con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca che annualmente stabilisce anche la quota di FFO da ripartire tra gli atenei in base al criterio del costo standard per studente.

Per il triennio 2018-2020 è intervenuto il DM 8 agosto 2018, n. 585, che ha stabilito che la percentuale di FFO, al netto degli interventi con vincolo di destinazione,



da ripartire sulla base del costo standard è del 22% per il 2018, del 24% per il 2019 e del 26% per il 2020.

#### ***4.7.4 Ultime novità in materia di Valutazione della Qualità della Ricerca***

Il DPR 76/2010, che contiene il regolamento che disciplina la struttura ed il funzionamento dell’Agenzia Nazionale di Valutazione del sistema Universitario e della Ricerca (di seguito ANVUR), all’art. 3, co. 1, lett. a e co. 2, lett. b, stabilisce che l’Agenzia valuta la qualità dei risultati della ricerca delle Università e degli Enti di Ricerca, principalmente tramite valutazione tra pari.

Il primo esercizio di Valutazione della qualità della ricerca, VQR 2004-2010, relativo agli anni di pubblicazione 2004-2010, è stato avviato con il DM 17 del 15 Luglio 2011 e i suoi risultati sono stati diffusi nel settembre 2013.

Le Linee Guida relative all’ultima Valutazione della Qualità della Ricerca (VQR), riferite al quadriennio 2011-2014, sono state emanate dal MIUR con DM 458 del 27 giugno 2015.

Il progetto di VQR 2011-2014 ha l’obiettivo di valutare i risultati della ricerca scientifica effettuata nel periodo 2011-2014 dalle università statali e non statali e dagli enti pubblici di ricerca vigilati dal MIUR.

Il bando è stato approvato dal Consiglio Direttivo dell’ANVUR il 30 luglio 2015 e modificato il 3 settembre 2015 e l’11 novembre 2015, mentre il Rapporto finale è stato pubblicato dall’ANVUR il 22 febbraio 2017.

La legge 11 dicembre 2016, n. 232, art. 1, co. 339, ha stabilito la cadenza quinquennale di tali esercizi; il prossimo esercizio riguarderà quindi il periodo 2015-2019.

La legge di bilancio 2017, L. 232/2016 all'art. 1, co. 339, ha previsto che la Valutazione della Qualità della Ricerca venga appunto effettuata dall'ANVUR sulla base di linee-guida emanate con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca entro il 31 marzo dell'anno successivo al quinquennio oggetto di valutazione, attraverso il quale vengono peraltro individuate le risorse economiche necessarie al suo svolgimento ed, inoltre, fissa il termine del 31 dicembre dell'anno successivo a quello di emanazione delle stesse linee guida per la sua conclusione.

Le linee guida per la nuova VQR 2015- 2019 non risultano ancora emanate, tuttavia, con comunicato stampa del 6 febbraio 2018, il MIUR aveva reso noto che il Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca aveva inviato all'ANVUR una lettera con la quale chiedeva, fra l'altro, la revisione quali-quantitativa degli indicatori per la VQR.

Attraverso la missiva all'ANVUR il MIUR esprimeva *“la necessità che i dati per la valutazione della ricerca, ovunque disponibili, siano raccolti e resi in forma disaggregata per sesso, in maniera tale da consentire un'analisi di genere. Questo Ministero - prosegue la lettera - ritiene che l'avanzamento verso un obiettivo realistico di parità tra i sessi sia un importante parametro di valutazione”*. Attraverso la stessa nota veniva infine richiesta *“una proposta metodologica” che consentisse di “produrre informazioni sul tipo di ostacoli che eventualmente prevengano l'integrazione paritaria di studiosi e studiose e il raggiungimento della medesima produttività scientifica”*.

In preparazione della Valutazione della Qualità della Ricerca per gli anni 2015-2019, ANVUR ha affidato ad un gruppo di esperti internazionali indipendenti il compito

di predisporre un Rapporto che evidenziasse elementi di forza e di debolezza dei primi due esercizi di valutazione, alla luce delle migliori esperienze internazionali.

#### ***4.8 Il regime di tesoreria unica***

Per tesoreria unica si intende il sistema di regole e procedure che accentra presso la tesoreria statale le risorse liquide di enti e organismi pubblici diversi dallo Stato.

Si tratta di un sistema strutturato allo scopo di realizzare gestione ottimale della liquidità da parte della tesoreria statale, che minimizzi il ricorso dello Stato al mercato monetario per reperire risorse.

La tesoreria unica, nata negli anni Ottanta, conosce nel trentennio successivo uno sviluppo continuo e costante che si rende necessario per adeguarla ai mutamenti del quadro istituzionale, con particolare riguardo all'evoluzione del rapporto tra lo Stato centrale e gli Enti pubblici.

L'assoggettamento al sistema di tesoreria unica riguarda tutti gli Enti e organismi pubblici la cui gestione finanziaria interessi direttamente o indirettamente la finanza pubblica.

In linea di principio attiene agli enti che ricevono trasferimenti continuativi dallo Stato o da altri enti pubblici, ma vi sono coinvolti anche gli enti cui è affidata la riscossione di entrate per conto dello Stato; sono assoggettati al regime di tesoreria unica gli enti territoriali, quelli del comparto sanitario, gli enti di ricerca, le università, le istituzioni scolastiche, gli enti previdenziali<sup>68</sup>.

I principi cardine che costituiscono il fondamento del regime di tesoreria unica sono due:

---

<sup>68</sup> Attraverso un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, periodicamente aggiornato vengono individuati gli Enti soggetti alla tesoreria unica.

- gli enti, pur obbligati a mantenere le proprie liquidità su appositi conti aperti presso la Banca d'Italia, mantengono la disponibilità piena, immediata e incondizionata in ogni momento delle proprie risorse;
- l'assoggettamento al sistema di tesoreria unica non si traduce in un affidamento del servizio di tesoreria o di cassa alla Banca d'Italia, che resta invece affidato a un tesoriere/cassiere bancario che, attraverso procedure telematiche, gestisce il rapporto finanziario con la Banca d'Italia.

In origine il sistema di tesoreria unica ha previsto che gli enti assoggettati mantenessero tutte le proprie risorse liquide su conti aperti presso la Banca d'Italia, ripartite in un sottoconto fruttifero, per le entrate proprie, e in uno infruttifero per le altre entrate (tale sistema è conosciuto come tesoreria unica "tradizionale").

Successivamente, l'evoluzione del rapporto finanziario tra lo Stato e gli Enti pubblici, con particolare riferimento agli enti territoriali, da un sistema a finanza derivata a un sistema regolato dai principi del federalismo fiscale, ha portato a ripensare il sistema di tesoreria unica, limitando il versamento sui conti aperti presso la tesoreria statale ai soli trasferimenti provenienti direttamente dal bilancio dello Stato e consentendo agli Enti di mantenere le risorse diverse da quelle provenienti dal bilancio statale presso il proprio tesoriere bancario: è la nascita della cosiddetta tesoreria unica mista, regime applicato a importanti categorie di enti, quali gli enti territoriali, quelli del servizio sanitario nazionale e le università.

Le risorse rimanenti restano depositate su conti aperti presso la tesoreria centrale dello Stato e gli enti titolari possono chiederne il prelevamento per le proprie esigenze finanziarie.

Attualmente, tuttavia, in relazione al regime di tesoreria, il D.L. 1/2012 (L. 27/2012: art. 35, co. 8-13, come modificato prima dall'art. 1, co. 395, L. 190/2014 e, da

ultimo, dall'art. 1, co. 877, della L. 205/2017) ha sospeso, fino al 31 dicembre 2021, lo speciale regime di tesoreria unica c.d. "mista" (art. 7 d.lgs. 279/1997), esteso, a decorrere dal 1999, anche alle università statali (art. 51, co. 3, L. 449/1997).

Dunque, anche per le università è tornato ad applicarsi l'ordinario regime di tesoreria unica previsto dall'art. 1 della L. 720 del 1984 per cui tutte le entrate devono essere versate presso le sezioni di tesoreria provinciale dello Stato; in passato con il regime speciale le università erano tenute a versare in tesoreria unica soltanto le entrate provenienti dal bilancio dello Stato, mentre le entrate "proprie", escluse dal riversamento nella tesoreria statale, dovevano essere depositate direttamente presso il sistema bancario e utilizzate prioritariamente per i pagamenti.

## Capitolo 5

### L'ATTUALE GOVERNANCE DEL SISTEMA UNIVERSITARIO ITALIANO

#### 5.1 Premessa

Il sistema universitario italiano, come evidenziato, soprattutto dagli anni '80 è profondamente cambiato sia per l'impulso di forze ed energie interne al mondo accademico, sia per effetto delle importanti novità introdotte nel panorama normativo<sup>69</sup>. Risulta dunque opportuno inquadrare nel loro insieme i diversi fenomeni di questa evoluzione tenendo ben presente la cornice della governance del sistema universitario. Il concetto di *governance* ha tante versioni sulle quali non c'è consenso generale. L'espressione in origine era un sinonimo di *government* o di assetto istituzionale e di governo, ma dagli anni '80 ha iniziato ad essere considerata un modello di regole caratterizzato da reti che connettono la società civile e lo Stato<sup>70</sup>.

Per un inquadramento teorico corretto, si ritiene particolarmente interessante la definizione proposta da Vittorio Coda, secondo il quale per sistema di *governance* s'intende "*l'insieme dei caratteri di struttura e funzionamento degli organi di*

---

<sup>69</sup> Ci si riferisce in particolare al D.P.R. 382/80 ed alla L. n. 168 del 9 maggio 1989 recante l'istituzione del Ministero dell'Università e della Ricerca Scientifica e Tecnologica - MURST (oggi Ministero dell'Istruzione dell'Università e della Ricerca - MIUR) che hanno trasferito molte funzioni amministrative dall'organo centrale Stato all'organo periferico Università.

<sup>70</sup> Vedi, tra gli altri:

- Bevir M. et al., *Comparative governance: prospects and lessons*, in *Public Administration*, 81 (1), 2003, pp. 191- 210;
- Hood C., *A public management for all seasons?*, in *Public Administration*, 69 (1), 1991, pp. 3-19.

*governo (Consiglio di Amministrazione, Presidente del CdA, Comitati) e di controllo (Collegio Sindacale e Revisori esterni) nei rapporti intercorrenti tra loro e nelle relazioni con gli organi/esponenti della proprietà e con la struttura manageriale”<sup>71</sup>.*

Partendo dall’individuazione degli organi che costituiscono il complesso della *governance* aziendale presente nella definizione di Coda, occorre passare a quella di Bruni che sottolinea come “la *Corporate Governance* concerne il sistema di diritti, processi e meccanismi di controllo istituiti, sia internamente che esternamente, nei confronti dell’amministrazione di un’impresa al fine di salvaguardare gli interessi degli *stakeholders*”<sup>72</sup>.

Tale definizione è applicabile anche al sistema universitario, ma data la complessità normativa<sup>73</sup> è bene avere un quadro chiaro di funzioni e competenze attribuite agli organi che operano sia a livello centrale ovvero istituzionale sia a livello di singoli Atenei.

La complessità del sistema strutturato, che riguarda in modo particolare gli organi che operano a livello istituzionale, è stata rilevata anche dalla Corte dei Conti nel *Referto sul sistema universitario* realizzato<sup>74</sup>:

*“Il quadro istituzionale che ne esce mette in risalto in ogni caso la vischiosità del sistema, il quale vede coinvolti soggetti diversi con attribuzioni spesso giustapposte e sconta, per altro verso, la mancanza di una legge organica, prevista peraltro dalla legge n. 168 del 1989 ma non ancora adottata, tale da prefigurare una rete chiara*

---

<sup>71</sup> Cfr. Coda V., “Trasparenza informativa e correttezza gestionale: contenuti e condizioni di contesto”, in *Scritti di Economia Aziendale in Memoria di Raffaele D’Orlando*, Primo Tomo, Padova, Cedam, 1997.

<sup>72</sup> Cfr. Bruni G., “La strategia del valore tra conflittualità ed equilibrio di interessi”, in *Rivista italiana di ragioneria e di Economia Aziendale*, n° 1-2, 2002.

<sup>73</sup> Spesso le leggi in materia di *governance* universitaria si sono succedute in maniera assai poco coordinata.

<sup>74</sup> Corte dei Conti, “Referto sul sistema universitario – Marzo 2010”, in [http://www.corteconti.it/Ricerca-e-1/Gli-Atti-d/Controllo-/Documenti/Sezioni-ri/Sezioni-ri/Referti-sp/Referti/ref\\_univ.pdf](http://www.corteconti.it/Ricerca-e-1/Gli-Atti-d/Controllo-/Documenti/Sezioni-ri/Sezioni-ri/Referti-sp/Referti/ref_univ.pdf).

*di poteri e responsabilità tra Ministero, Regioni, sistema di valutazione e singole università.*

*In una prospettiva di riforma istituzionale dell'intero sistema, non può non sottolinearsi, in questa sede, che centrale risulta l'esigenza di ridisegnare tutta la materia della programmazione triennale.*

*Come anche è necessario rivedere le regole di istituzione di nuove università prevedendo a livello normativo precisi requisiti minimi di risorse umane, logistiche e finanziarie. Rilevante è poi il ruolo neutrale e indipendente che deve assumere il soggetto (nella specie l'istituenda Agenzia) al quale spetta il compito di monitoraggio e valutazione dell'intero sistema.*

*Ciò in un'ottica che, salvaguardando il principio autonomistico delle università, dovrebbe assicurare il passaggio nel governo del sistema dal modello burocratico - dirigitico a quello regolativo - valutativo.*

*Infine, non può non essere ripensato il ruolo della Conferenza dei rettori delle università, al fine di una adeguata rappresentazione degli interessi delle università”.*

Per una maggiore chiarezza espositiva, nel seguito del paragrafo distingueremo gli organi che operano a livello istituzionale da quelli interni alle Università.

Come anticipato, una corretta analisi dell'attuale sistema universitario italiano non può prescindere da un approfondimento riguardo la legge 240/2010, meglio conosciuta come legge Gelmini, rubricata “*Norme in materia di organizzazione delle università, di personale accademico e reclutamento, nonché delega al Governo per incentivare la qualità e l'efficienza del sistema universitario*”.

Il provvedimento affronta molte materie e contiene, inoltre, tre Titoli:

- organizzazione del sistema universitario;



- norme e delega legislativa in materia di qualità ed efficienza del sistema universitario;
- norme in materia di personale accademico e riordino della disciplina concernente il reclutamento.

Ai fini di questa analisi risulta centrale porre l'attenzione sul primo profilo che attiene all'organizzazione del sistema universitario.

L'art. 2 della legge 240/2010, di seguito riportato, rubricato "*Organi e articolazione interna delle Università*", riguarda l'organizzazione del sistema universitario e rappresenta uno dei cardini della riforma e consente di valutare la strategia complessiva che lo ispira.

***Legge 240/2010: Rettore, Cda, Senato***

***Art. 2. (Organi e articolazione interna delle università)***

*1. Le università statali, nel quadro del complessivo processo di riordino della pubblica amministrazione, provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, a modificare i propri statuti in materia di organizzazione e di organi di governo dell'ateneo, nel rispetto dei principi di autonomia di cui all'articolo 33 della Costituzione, ai sensi dell'articolo 6 della legge 9 maggio 1989, n. 168, secondo principi di semplificazione, efficienza, efficacia, trasparenza dell'attività amministrativa e accessibilità delle informazioni relative all'ateneo, con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi:*

*a) previsione dei seguenti organi:*

- 1) rettore;*
- 2) senato accademico;*
- 3) consiglio di amministrazione;*
- 4) collegio dei revisori dei conti;*
- 5) nucleo di valutazione;*
- 6) direttore generale;*

*b) attribuzione al rettore della rappresentanza legale dell'università e delle funzioni di indirizzo, di iniziativa e di coordinamento delle attività scientifiche e didattiche; della responsabilità del perseguimento delle finalità dell'università secondo criteri di qualità e nel rispetto dei principi di efficacia, efficienza, trasparenza e promozione del merito; della funzione di proposta del documento di programmazione triennale di ateneo, di cui all'articolo 1-ter del decreto-legge 31 gennaio 2005, n. 7, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 marzo 2005, n. 43, anche tenuto conto delle proposte e dei pareri del senato*

*accademico, nonché della funzione di proposta del bilancio di previsione annuale e triennale e del conto consuntivo; della funzione di proposta del direttore generale ai sensi della lettera n) del presente comma, nonché di iniziativa dei procedimenti disciplinari, secondo le modalità previste dall'articolo 10; di ogni altra funzione non espressamente attribuita ad altri organi dallo statuto;*

*c) determinazione delle modalità di elezione del rettore tra i professori ordinari in servizio presso le università italiane. Qualora risulti eletto un professore appartenente ad altro ateneo, l'elezione si configura anche come chiamata e concomitante trasferimento nell'organico dei professori della nuova sede, comportando altresì lo spostamento della quota di finanziamento ordinario relativa alla somma degli oneri stipendiali in godimento presso la sede di provenienza del professore stesso. Il posto che si rende in tal modo vacante può essere coperto solo in attuazione delle disposizioni vigenti in materia di assunzioni;*

*d) durata della carica di rettore per un unico mandato di sei anni, non rinnovabile;*

*e) attribuzione al senato accademico della competenza a formulare proposte e pareri obbligatori in materia di didattica, di ricerca e di servizi agli studenti, anche con riferimento al documento di programmazione triennale di ateneo, di cui all'articolo 1-ter del decreto-legge 31 gennaio 2005, n. 7, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 marzo 2005, n. 43, nonché di attivazione, modifica o soppressione di corsi, sedi, dipartimenti, strutture di cui al comma 2, lettera c); ad approvare il regolamento di ateneo; ad approvare, previo parere favorevole del consiglio di amministrazione, i regolamenti, compresi quelli di competenza dei dipartimenti e delle strutture di cui al comma 2, lettera c), in materia di didattica e di ricerca, nonché il codice etico di cui al comma 4; a svolgere funzioni di coordinamento e di raccordo con i dipartimenti e con le strutture di cui al comma 2, lettera c); a proporre al corpo elettorale con maggioranza di almeno due terzi dei suoi componenti una mozione di sfiducia al rettore non prima che siano trascorsi due anni dall'inizio del suo mandato; ad esprimere parere obbligatorio sul bilancio di previsione annuale e triennale e sul conto consuntivo dell'università;*

*f) costituzione del senato accademico su base elettiva, in un numero di membri proporzionato alle dimensioni dell'ateneo e non superiore a trentacinque unità, compresi il rettore e una rappresentanza elettiva degli studenti; composizione per almeno due terzi con docenti di ruolo, almeno un terzo dei quali direttori di dipartimento, eletti in modo da rispettare le diverse aree scientifico-disciplinari dell'ateneo;*

*g) durata in carica del senato accademico per un massimo di quattro anni e rinnovabilità del mandato per una sola volta;*

*h) attribuzione al consiglio di amministrazione delle funzioni di indirizzo strategico, di approvazione della programmazione finanziaria annuale e triennale e del personale, nonché di vigilanza sulla sostenibilità finanziaria delle attività; della competenza a deliberare, previo parere del senato accademico, l'attivazione o soppressione di corsi e sedi; della competenza ad adottare il regolamento di amministrazione e contabilità, nonché, su proposta del rettore e previo parere del senato accademico per gli aspetti di sua competenza, ad approvare il bilancio di previsione annuale e triennale, il conto*

*consuntivo e il documento di programmazione triennale di cui alla lettera b) del presente comma; del dovere di trasmettere al Ministero e al Ministero dell'economia e delle finanze sia il bilancio di previsione annuale e triennale sia il conto consuntivo; della competenza a conferire l'incarico di direttore generale di cui alla lettera a), numero 6), del presente comma; della competenza disciplinare relativamente ai professori e ricercatori universitari, ai sensi dell'articolo 10; della competenza ad approvare la proposta di chiamata da parte del dipartimento, ai sensi dell'articolo 18, comma 1, lettera e), e dell'articolo 24, comma 2, lettera d);*

*i) composizione del consiglio di amministrazione nel numero massimo di undici componenti, inclusi il rettore, componente di diritto, ed una rappresentanza elettiva degli studenti; designazione o scelta degli altri componenti, secondo modalità previste dallo statuto, tra candidature individuate, anche mediante avvisi pubblici, tra personalità italiane o straniere in possesso di comprovata competenza in campo gestionale ovvero di un'esperienza professionale di alto livello con una necessaria attenzione alla qualificazione scientifica culturale; non appartenenza ai ruoli dell'ateneo, a decorrere dai tre anni precedenti alla designazione e per tutta la durata dell'incarico, di un numero di consiglieri non inferiore a tre nel caso in cui il consiglio di amministrazione sia composto da undici membri e non inferiore a due nel caso in cui il consiglio di amministrazione sia composto da un numero di membri inferiore a undici; previsione che fra i membri non appartenenti al ruolo dell'ateneo non siano computati i rappresentanti degli studenti iscritti all'ateneo medesimo; previsione che il presidente del consiglio di amministrazione sia il rettore o uno dei predetti consiglieri esterni ai ruoli dell'ateneo, eletto dal consiglio stesso; possibilità di prevedere il rinnovo non contestuale dei diversi membri del consiglio di amministrazione al fine di garantire un rinnovo graduale dell'intero consiglio;*

*l) previsione, nella nomina dei componenti il consiglio di amministrazione, del rispetto, da parte di ciascuna componente, del principio costituzionale delle pari opportunità tra uomini e donne nell'accesso agli uffici pubblici;*

*m) durata in carica del consiglio di amministrazione per un massimo di quattro anni; durata quadriennale del mandato fatta eccezione per quello dei rappresentanti degli studenti, di durata biennale; rinnovabilità del mandato per una sola volta.*

Nei primi due commi, vengono definite nell'ordine di seguito riportato le funzioni degli organi fondamentali di governo dell'Università:

- Rettore;
- Consiglio d'Amministrazione;
- Senato accademico;
- Direttore Generale;

- Collegio dei revisori dei conti;
- Nucleo di Valutazione.

I loro rapporti, strutturati attraverso pesi e contrappesi, compongono l'equilibrio dei poteri nell'interno del sistema.

Il testo di legge vincola al contempo la composizione del Consiglio d'Amministrazione ed il rapporto numerico tra componente pubblica e componenti private.

In questo quadro il Senato Accademico risulta nel complesso nettamente depotenziato, viene infatti escluso da funzioni programmatiche e normative, resta in capo ad esso unicamente la formulazione di "proposte e pareri" e l'approvazione dei regolamenti.

Nel nuovo organigramma, ridisegnato attraverso la riforma emerge con chiarezza la novità più evidente costituita dal ruolo preminente assegnato al Consiglio d'Amministrazione, che appare il beneficiario netto del riequilibrio dei poteri all'interno della governance dell'Università.

Quest'organo collegiale viene, infatti, investito non solo di funzioni tecniche, economico-gestionali<sup>75</sup>, ma anche di compiti politici di indirizzo e di governo: approvazione delle proposte formulate dal Senato accademico in materia di didattica e ricerca, decisioni sull'attivazione e sulla soppressione dei corsi e delle sedi e sul reclutamento del personale.

Rispetto alla composizione del Consiglio d'Amministrazione, la riforma prevede che esso sia composto da un massimo *"di undici componenti, inclusi il rettore, che ne è componente di diritto, ed una rappresentanza elettiva degli studenti; designazione o scelta degli altri componenti, secondo modalità previste dallo statuto, tra candidature individuate, anche mediante avvisi pubblici, tra personalità italiane o straniere in possesso di comprovata competenza in campo gestionale ovvero di un'esperienza*

---

<sup>75</sup> Indispensabili per sopperire alle carenze che tradizionalmente hanno limitato la produttività degli Atenei italiani.

*professionale di alto livello con una necessaria attenzione alla qualificazione scientifica culturale; non appartenenza ai ruoli dell'Ateneo, a decorrere dai tre anni precedenti alla designazione e per tutta la durata dell'incarico, di un numero di consiglieri non inferiore a tre nel caso in cui il consiglio di amministrazione sia composto da undici membri e non inferiore a due nel caso in cui il consiglio di amministrazione sia composto da un numero di membri inferiore a undici”<sup>76</sup>.*

La *ratio* di tale previsione sembra essere quello di avvicinare gli Atenei alla collettività locale, attraverso il coinvolgimento di rappresentanti delle categorie produttive all'interno del Consiglio d'Amministrazione, posti nella condizione di apportare il loro contributo condizionando in maniera costruttiva gli orientamenti strategici e le politiche accademiche.

Complessivamente, la riorganizzazione proposta dalla legge è ispirata a una logica aziendalistica e verticistica, che prevede la tendenziale cancellazione di organi assembleari rappresentativi delle varie componenti dell'Università, quali erano, sino alla sua introduzione, i Consigli di Facoltà<sup>77</sup>.

## **5.2 La governance universitaria a livello istituzionale**

### **II MIUR**

Il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (MIUR) è stato istituito con la legge 9 maggio 1989, n. 168, come affermato all'art. 1 allo scopo

---

<sup>76</sup> Art. 2 comma 1 lettera i).

<sup>77</sup> “Il disegno di legge è figlio del suo tempo, nel senso che risente del clima in cui è stato scritto: da anni la stampa e la politica indicano nei professori universitari dei «baroni» irresponsabili e corrotti (...). Vi sono ovviamente docenti corrotti, ignoranti e provinciali, e vi è ancora qualche barone, anche se la categoria è in via di estinzione, ma credo sia possibile affermare che la media culturale e civile del corpo accademico italiano è ancora superiore a quella della società di cui è certo anche espressione” (Graziosi A., *L'università per tutti – Riforme e crisi del sistema universitario italiano*, Bologna, Il Mulino, 2010, p. 159).

di “*promuovere, in attuazione dell’articolo 9 della Costituzione, la ricerca scientifica e tecnologica, nonché lo sviluppo delle università e degli istituti di istruzione superiore di grado universitario*”.

Il Ministro, alla luce di quanto disposto dall’art. 2 della citata legge:

*a) elabora ogni tre anni il piano di sviluppo dell’Università in base alle vigenti disposizioni e presenta al Parlamento, ogni triennio, un rapporto sullo stato dell’istruzione universitaria, formulato sulla base delle relazioni delle Università, sentiti il Consiglio universitario nazionale (CUN) e la Conferenza permanente dei rettori delle Università italiane;*

*b) valorizza e sostiene, anche con adeguato supporto finanziario, la ricerca libera nelle Università e negli enti di ricerca, promuovendo opportune integrazioni e sinergie tra la ricerca pubblica e quella del settore privato, favorendone lo sviluppo nei settori di rilevanza strategica;*

*c) approva i programmi pluriennali degli enti di ricerca, con annesso finanziamento a carico dell’apposito Fondo istituito nel proprio stato di previsione, verifica il rispetto della programmazione triennale del fabbisogno di personale, approva statuti e regolamenti di enti strumentali o agenzie da esso vigilate;*

*d) procede alla ripartizione degli stanziamenti iscritti nel bilancio del Ministero destinati alle Università sulla base di criteri oggettivi definiti con suo decreto, volti anche ad assicurare un equilibrato sviluppo delle sedi universitarie, sentiti il CUN e la Conferenza permanente dei Rettori delle Università italiane, e agli enti di ricerca, nel rispetto delle previsioni delle leggi di settore;*

*e) riferisce al Parlamento ogni anno in apposita audizione sull’attuazione*

*del Piano nazionale della ricerca (PNR) e sullo stato della ricerca nazionale;*

*f) coordina le attività connesse alla partecipazione italiana a programmi di istruzione universitaria e ricerca scientifica e tecnologica comunitari ed internazionali, nonché la rappresentanza italiana in materia di istruzione universitaria e di ricerca scientifica e tecnologica nelle sedi internazionali, d'intesa con il Ministro degli affari esteri e, in quelle comunitarie, anche con il Ministro per il coordinamento delle politiche comunitarie;*

*g) propone al Comitato interministeriale per la programmazione economica (CIPE) programmi di incentivazione e sostegno della ricerca scientifica e tecnologica nel settore privato;*

*h) coordina le funzioni relative all'Anagrafe nazionale delle ricerche, esercitando altresì, nell'ambito di attività di ricerca scientifica e tecnologica, funzioni di supporto al monitoraggio e alla valutazione della ricerca, nonché di previsione tecnologica e di analisi di impatto delle tecnologie;*

*i) assicura il coordinamento fra l'istruzione universitaria e gli altri gradi di istruzione in Italia e nei rapporti comunitari.*

## **II CUN**

Il Consiglio universitario nazionale (CUN) è organo consultivo e propositivo del Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca. Esso è composto da 42 docenti eletti in rappresentanza delle quattordici aree disciplinari, 3 membri eletti in rappresentanza del personale tecnico

amministrativo delle università e 13 membri designati dalle altre componenti del sistema universitario.

Quale organo elettivo di rappresentanza del sistema universitario, esprime pareri obbligatori sui principali atti del Ministro di indirizzo al sistema e di riparto delle risorse. Esso, inoltre, formula proposte, adotta mozioni, raccomandazioni, svolge attività di studio e analisi su ogni materia di interesse per il sistema universitario.

Il Consiglio universitario nazionale (CUN) è stato istituito con la legge n.18 del 26 gennaio 2006 ed è un organo elettivo di rappresentanza del sistema universitario.

Il CUN formula pareri e proposte al MIUR in relazione alle seguenti materie:

- a) obiettivi della programmazione universitaria;*
- b) criteri per la utilizzazione della quota di riequilibrio del fondo di finanziamento ordinario delle Università (F.F.O.);*
- c) criteri generali per l'ordinamento degli studi universitari, ai sensi dell'art.17, co.95, della L.15/05/1997 n.127;*
- d) regolamenti didattici di Ateneo;*
- e) settore scientifico-disciplinari;*
- f) decreti ministeriali di cui all'art.17, comma 69, della citata legge n.127/97;*
- g) ogni altra materia che il Ministro dell'Università e della Ricerca ritenga di sottoporre al parere del CUN.*

Il CUN esprime inoltre il parere di legittimità sugli atti delle commissioni nelle procedure preordinate al reclutamento dei professori ordinari, associati e dei ricercatori. Restano ferme le competenze attribuite al CUN da specifiche norme.



Al suo interno, opera un Collegio di Disciplina, che ha il compito di svolgere i procedimenti disciplinari a carico dei professori e dei ricercatori universitari.

## **La CRUI**

La Conferenza dei Rettori delle Università Italiane (CRUI) è l'associazione (non riconosciuta senza scopo di lucro) delle Università italiane statali e non statali.

Essa ha acquisito negli anni un sempre maggiore e riconosciuto ruolo istituzionale e di rappresentanza del sistema universitario.

In aggiunta alle attività di coordinamento e diffusione di buone pratiche tra le istituzioni universitarie, essa esprime pareri obbligatori sui principali atti del Ministro di indirizzo al sistema e di riparto delle risorse.

Costituita nel 1963 come associazione privata dei Rettori, nel tempo ha acquisito un ruolo istituzionale riconosciuto e di rappresentanza e una concreta capacità di influire sullo sviluppo del sistema universitario attraverso un'intensa attività di studio e di sperimentazione.

L'art. 2 dello Statuto della CRUI elenca le principali finalità:

- a) rappresentare e valorizzare il sistema delle autonomie universitarie in ogni sede nazionale e internazionale, svolgendo attività di coordinamento, di indirizzo, di tutela e di promozione degli Atenei italiani;*
- b) contribuire attivamente allo sviluppo di un coerente sistema europeo per l'alta formazione e la ricerca e all'allargamento delle collaborazioni con tutte le parti del mondo nei settori di competenza delle Università;*
- c) elaborare e presentare al Governo, al Parlamento e alle altre Istituzioni competenti i pareri eventualmente richiesti ed avanzare proposte ed*

*osservazioni in materia di alta formazione e di ricerca, nonché su ogni altro argomento di interesse e competenza delle Università;*

*d) ricercare coerenza di comportamenti e di interpretazioni in tutte le questioni di interesse comune;*

*e) promuovere e sostenere ogni altra iniziativa utile al potenziamento dell'insegnamento superiore e della ricerca e ad elevare la funzionalità, la qualità e il prestigio, anche internazionale, del sistema universitario italiano.*

## **II CNSU**

Il CNSU è l'organo consultivo del Ministro per i temi relativi agli studenti universitari e di rappresentanza degli studenti iscritti ai corsi attivati nelle università italiane, di laurea, di laurea specialistica e di specializzazione e di dottorato.

È composto da 28 membri eletti dagli studenti, da un componente eletto dagli iscritti ai corsi di specializzazione e da un componente eletto dagli iscritti ai corsi di dottorato di ricerca. Esso formula pareri obbligatori sui principali atti di indirizzo e di ripartizione delle risorse e predispose, su base biennale, il proprio Rapporto sulla condizione studentesca. Propone contributi ulteriori rispetto ai temi relativi agli studenti, attraverso propri pareri e mozioni.

Il Consiglio Nazionale degli Studenti Universitari (CNSU), istituito dall'art. 20, comma 8, lett. b), della legge n. 59 del 1997, è organo consultivo di rappresentanza degli studenti iscritti ai corsi attivati nelle Università italiane, di laurea, di laurea specialistica e di specializzazione e di dottorato. Esso formula pareri e proposte al MIUR:

- a) sui progetti di riordino del sistema universitario predisposti dal Ministro;
- b) sui decreti ministeriali, con i quali sono definiti i criteri generali per la disciplina degli ordinamenti didattici dei corsi di studio universitario, nonché le modalità e gli strumenti per l'orientamento e per favorire la mobilità degli studenti;
- c) sui criteri per l'assegnazione e l'utilizzazione del fondo di finanziamento ordinario e della quota di riequilibrio delle Università.

Inoltre, il CNSU:

- a) elegge nel proprio seno il Presidente e tre membri che compongono l'Ufficio di Presidenza, nonché otto rappresentanti degli studenti nel Consiglio Universitario Nazionale;
- b) può formulare proposte e può essere sentito dal Ministro su altre materie di interesse generale per l'Università;
- c) presenta al Ministro, entro un anno dall'insediamento, una relazione sulla condizione studentesca nell'ambito del sistema universitario;
- d) può rivolgere quesiti al Ministro circa fatti o eventi di rilevanza nazionale riguardanti la didattica e la condizione studentesca, cui è data risposta entro 60 giorni;
- e) è composto da ventotto componenti eletti dagli studenti iscritti ai corsi di laurea e di laurea specialistica, da un componente eletto dagli iscritti ai corsi di specializzazione e da un componente eletto dagli iscritti ai corsi di dottorato di ricerca. I componenti sono nominati con decreto del Ministro, durano in carica due anni e sono rieleggibili.

## **I Comitati regionali di coordinamento**

I Comitati regionali di coordinamento, la cui disciplina è prevista dal D.P.R. 27 gennaio 1998, n.25, sono costituiti dai Rettori delle Università aventi sede nella stessa regione, dal presidente della giunta regionale o da un suo delegato, nonché da un rappresentante degli studenti se nella regione hanno sede fino a due Atenei, da due rappresentanti se ivi hanno sede fino a tre Atenei e da tre per un numero di Atenei nella regione superiore a tre, eletti dalla componente studentesca dei Senati accademici e dei Consigli di amministrazione delle Università della regione, riunita in seduta comune. I comitati eleggono nel loro seno il Rettore che li presiede ed individuano la sede universitaria ai fini del supporto tecnico e amministrativo.

Quanto alle funzioni svolte, essi:

- a) esprimono pareri motivati sulle proposte formulate da parte delle Università o di altri soggetti pubblici e privati;
- b) provvedono al coordinamento delle iniziative in materia di programmazione degli accessi all'istruzione universitaria, di orientamento, di diritto allo studio, di alta formazione professionale e di formazione continua e ricorrente, di utilizzazione delle strutture universitarie, nonché al coordinamento con il sistema scolastico, con le istituzioni formative regionali, con le istanze economiche e sociali del territorio.

## **L'ANVUR**

L'Anvur, ente pubblico vigilato dal Miur, assicura la qualità del sistema dell'istruzione superiore e della ricerca nazionale.

L'Agenzia Nazionale di Valutazione del sistema Universitario e della Ricerca, istituita nel 2006 ai sensi dell'articolo 2, comma 138, del decreto legge 262 del 3 ottobre 2006, convertito, con modificazioni, dalla legge 286 del 24 novembre 2006, è operativa dal 2011 con l'insediamento del primo Consiglio direttivo.

Da tale data, ai sensi del comma 141 della suddetta Legge, sono soppressi il Comitato di indirizzo per la valutazione della ricerca (Civr)<sup>78</sup> nonché il Comitato nazionale per la valutazione del sistema universitario (Cnvsu)<sup>79</sup>.

---

<sup>78</sup> Il Comitato di Indirizzo per la Valutazione della Ricerca (CIVR) è un organismo di nomina governativa, istituito dal D.Lgs. 204/98, che ha il compito di promuovere l'attività di valutazione della ricerca attraverso il sostegno alla qualità e alla valorizzazione scientifica.

L'attività del CIVR si articola in iniziative che comprendono la sperimentazione e diffusione di metodologie e tecniche pratiche di valutazione, la determinazione di criteri generali per le attività di valutazione svolte dagli enti di ricerca e dalle istituzioni scientifiche, la formulazione di criteri per la costituzione di appositi comitati interni di valutazione per gli enti di ricerca e, d'intesa con le pubbliche amministrazioni, la progettazione e la realizzazione di attività di valutazione esterna di enti di ricerca da esse vigilati o finanziati nonché di progetti o programmi di ricerca da esse coordinati o finanziati.

Inoltre, il CIVR effettua la valutazione dell'efficacia degli interventi statali per la ricerca applicata al fine di sostenere l'incremento quantitativo e qualitativo della ricerca industriale, delle sue applicazioni nonché di ricaduta economico-finanziaria ed occupazionale.

Nel 2004 il CIVR ha coordinato il primo esercizio di valutazione nazionale della ricerca, progetto di valutazione della produzione scientifica di eccellenza dell'intero sistema della ricerca italiana, promosso su iniziativa del Governo.

<sup>79</sup> Il Comitato nazionale per la valutazione del sistema universitario (CNVSU) è previsto dall'articolo 2 della legge 19 ottobre 1999, n. 370 ed il suo funzionamento è stato disciplinato con D.M. 4 aprile 2000, n. 178 e la sua attuale costituzione è stata disposta con D.M. n. 101 del 14 maggio 2004.

Esso svolge i compiti di:

- a) fissare i criteri generali per la valutazione delle attività delle Università;
- b) predisporre una relazione annuale sulla valutazione del sistema universitario;
- c) promuovere la sperimentazione, l'applicazione e la diffusione di metodologie e pratiche di valutazione;
- d) determinare la natura delle informazioni e dei dati che i Nuclei di Valutazione degli Atenei sono tenuti a comunicare;
- e) attuare un programma annuale di valutazioni esterne delle Università o di singole strutture didattiche;
- f) effettuare valutazioni tecniche su proposte di nuove istituzioni universitarie statali e non statali in vista dell'autorizzazione al rilascio di titoli aventi valore legale;
- g) predisporre rapporti sullo stato di attuazione e sui risultati della programmazione;
- h) predisporre studi e documentazione sullo stato dell'istruzione universitaria, sull'attuazione del diritto allo studio e sugli accessi ai corsi di studio universitari;
- i) predisporre studi e documentazione per la definizione dei criteri di riparto della quota di riequilibrio del fondo per il finanziamento ordinario delle Università;
- l) svolgere per il Ministro attività consultive, istruttorie, di valutazione, di definizione di standard, di parametri e di normativa tecnica, anche in relazione alle distinte attività delle Università, nonché ai progetti e alle proposte presentate dalle medesime.

Il Comitato è un organo indipendente che interagisce autonomamente con le Università e il Ministero, dispone di una segreteria tecnico-amministrativa, di un apposito capitolo di spesa nel

L'Anvur valuta la qualità dei processi, i risultati e i prodotti delle attività di gestione, formazione e ricerca, compreso il trasferimento tecnologico, delle università e degli enti di ricerca vigilati dal Miur.

Per ciò che riguarda la ricerca, l'Anvur valuta:

- la qualità dei risultati e dei prodotti;
- la capacità di attrarre finanziamenti esterni e di stimolare collaborazioni tra ricercatori.

Definisce, inoltre, i criteri e le metodologie per valutare le strutture degli enti di ricerca e indirizza le attività di valutazione svolte dai nuclei di valutazione interna dei centri di ricerca.

Redige, infine, un rapporto biennale sullo stato del sistema della ricerca.

L'erogazione dei finanziamenti pubblici alle università e agli enti di ricerca dipende dalle valutazioni dell'Agenzia. L'operato della stessa Agenzia è, comunque, sottoposto periodicamente all'esame di comitati di esperti internazionali nominati dal Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca.

L'ANVUR è l'Agenzia che svolge le attività di valutazione del sistema universitario e della ricerca sulla base degli indirizzi dati al sistema da parte del Ministero. Essa propone i criteri e indicatori per la valutazione del sistema universitario e della ricerca e per l'accreditamento delle sedi universitarie e dei corsi di studio. L'ANVUR opera seguendo i principi di indipendenza, imparzialità, professionalità, trasparenza.

L'Agenzia ha una propria organizzazione a capo della quale si colloca il Presidente che è eletto nell'ambito del Consiglio direttivo della stessa che è composto da 7 componenti

---

bilancio del Ministero e può affidare a gruppi di esperti, enti o società specializzate lo svolgimento di ricerche e studi.

nominati dal Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro, sentite le competenti commissioni parlamentari.

## **Il CoDAU**

Il Convegno dei Direttori generali delle Amministrazioni Universitarie (CoDAU) è un'associazione costituita dai Direttori generali delle amministrazioni universitarie italiane avente le seguenti finalità:

- svolgere attività di coordinamento e di indirizzo nella gestione delle Istituzioni universitarie, nel rispetto dell'autonomia delle stesse;
- instaurare rapporti sistematici con: Ministeri, CRUI, ANVUR, CNSU, OO.SS., ARAN, Comitati di settore e altri Organismi istituzionali per la promozione di studi congiunti, ricerche e proposte di soluzioni su problematiche attinenti la gestione finanziaria, tecnica e amministrativa delle Istituzioni universitarie per il miglior funzionamento e l'organizzazione delle medesime, anche al fine di favorire una omogenea applicazione delle norme di specifico riferimento e la diffusione di buone pratiche;
- attivare relazioni con organismi e rappresentanze parlamentari, di governo, sindacali, in ordine alle problematiche di interesse delle Istituzioni Universitarie, della dirigenza e del personale universitario in genere;
- instaurare rapporti di collaborazione con analoghe Organizzazioni nazionali e sovranazionali, per scambi di esperienze e conoscenza di esigenze e orientamenti, al fine di formulare valutazioni e proposte anche

di provvedimenti normativi, per il miglioramento ed il consolidamento dell'integrazione a livello europeo ed extraeuropeo;

- promuovere e valorizzare i dirigenti delle Istituzioni universitarie, anche attraverso iniziative volte a favorirne la formazione, la crescita e lo sviluppo professionale<sup>80</sup>.

In maniera crescente, il CoDAU è il referente degli altri enti del sistema universitario e, più in generale, della pubblica amministrazione, per quello che riguarda i temi della gestione delle università.

### **5.3 La governance universitaria a livello di singolo Ateneo**

Analogamente a quanto visto per la *governance* universitaria a livello istituzionale, nelle singole Università è difficile individuare con assoluta precisione i principali organi di governo.

*Peraltro: “Le soluzioni adottate negli statuti a livello di ateneo sono spesso andate nel senso di aggiungere nuovi organismi senza sostituire i preesistenti e senza neanche ridefinirne i poteri. Come anche l’introduzione di nuove rappresentanze negli organismi tradizionali è spesso avvenuta per espansione, aggiungendo semplicemente componenti”<sup>81</sup>.*

Uno degli aspetti innovativi della legge Gelmini è dato dalla riformulazione dell’assetto interno agli Atenei.

Infatti l’articolo 2 comma 1 lettera a) prevede che le Università statali, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della legge, hanno il compito di modificare i

---

<sup>80</sup> [www.codau.it](http://www.codau.it)

<sup>81</sup> Corte dei Conti, “Referto sul sistema universitario – Marzo 2010”, cit..



propri statuti in materia di organizzazione e di organi di governo dell'Ateneo, i quali devono essere riconducibili alle seguenti figure:

- 1) Rettore;
- 2) Senato accademico;
- 3) Consiglio di amministrazione;
- 4) Collegio dei revisori dei conti;
- 5) Nucleo di Valutazione;
- 6) Direttore generale.

Nelle successive lettere (da b) a s)) dello stesso comma vengono individuati i principi e i criteri direttivi che gli Atenei devono rispettare nel disciplinare tali figure.

## **Il Rettore**

Il Rettore rappresenta legalmente l'Università nel suo complesso ed esercita funzioni di indirizzo, di iniziativa e di coordinamento delle attività scientifiche e didattiche. In particolare, egli:

- a) è responsabile del perseguimento delle finalità dell'Università secondo criteri di qualità e nel rispetto dei principi di efficacia, efficienza, trasparenza e promozione del merito;
- b) propone il documento di programmazione triennale di Ateneo, anche tenuto conto delle proposte e dei pareri del Senato accademico, nonché della funzione di proposta del bilancio di previsione annuale e triennale e del conto consuntivo;
- c) propone il Direttore generale, sentito il parere del Senato accademico, al Consiglio di amministrazione cui spetta il conferimento dell'incarico;

- d) svolge la funzione di iniziativa dei procedimenti disciplinari;
- e) svolge ogni altra funzione non espressamente attribuita ad altri organi dallo statuto di Ateneo;
- f) dura in carica per un unico mandato di sei anni, non rinnovabile.

## **Il Senato accademico**

Il Senato accademico è composto:

- da un numero di membri proporzionato alle dimensioni dell'Ateneo e non superiore a trentacinque unità, compresi il Rettore e una rappresentanza elettiva degli studenti;
- per almeno due terzi con docenti di ruolo, almeno un terzo dei quali direttori di dipartimento, eletti in modo da rispettare le diverse aree scientifico-disciplinari dell'Ateneo.

Nello specifico, a tale organo spetta:

- a) la competenza a formulare proposte e pareri obbligatori in materia di didattica, di ricerca e di servizi agli studenti, anche con riferimento al documento di programmazione triennale di Ateneo;
- b) la funzione di attivazione, modifica o soppressione di corsi, sedi e dipartimenti;
- c) la funzione di approvare il regolamento di Ateneo;
- d) la funzione di approvare, previo parere favorevole del Consiglio di amministrazione, i regolamenti, compresi quelli di competenza dei dipartimenti, in materia di didattica e di ricerca;
- e) la funzione di approvare il codice etico<sup>82</sup>;

---

<sup>82</sup> Il codice etico è disciplinato dall'articolo 2 comma 4. In esso si afferma che: "Le università che ne fossero prive adottano entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge un codice etico della comunità universitaria formata dal personale docente e

- f) la funzione di proporre al corpo elettorale con maggioranza di almeno due terzi dei suoi componenti una mozione di sfiducia al Rettore non prima che siano trascorsi due anni dall'inizio del suo mandato;
- g) la funzione di esprimere parere obbligatorio sul bilancio di previsione annuale e triennale e sul conto consuntivo dell'Università.

## **Il Consiglio di amministrazione**

Una delle novità introdotte dalla legge Gelmini è rappresentata dal ruolo preminente assegnato al Consiglio di amministrazione (rispetto a quello del Senato accademico) all'interno della *governance* universitaria.

A questo organismo spettano diverse funzioni:

- a) indirizzo strategico;
- b) approvazione della programmazione finanziaria annuale e triennale e del personale, nonché vigilanza sulla sostenibilità finanziaria delle attività;
- c) deliberare, previo parere del Senato accademico, l'attivazione o soppressione di corsi e sedi;
- d) adottare il regolamento di amministrazione e contabilità;
- e) su proposta del Rettore e previo parere del Senato accademico per gli aspetti di sua competenza, approvare il bilancio di previsione annuale e triennale, il conto consuntivo e il documento di programmazione triennale;
- f) trasmettere al MIUR e al Ministero dell'economia e delle finanze sia il

---

ricamatore, dal personale tecnico-amministrativo e dagli studenti dell'ateneo. Il codice etico determina i valori fondamentali della comunità universitaria, promuove il riconoscimento e il rispetto dei diritti individuali, nonché l'accettazione di doveri e responsabilità nei confronti dell'istituzione di appartenenza, detta le regole di condotta nell'ambito della comunità. Le norme sono volte ad evitare ogni forma di discriminazione e di abuso, nonché a regolare i casi di conflitto di interessi o di proprietà intellettuale. Sulle violazioni del codice etico, qualora non ricadano sotto la competenza del collegio di disciplina, decide, su proposta del rettore, il senato accademico”.

- bilancio di previsione annuale e triennale sia il conto consuntivo;
- g) conferire l'incarico di Direttore generale;
- h) competenza disciplinare relativamente ai professori e ricercatori universitari;
- i) approvare la proposta dei dipartimenti di chiamata dei professori di prima e seconda fascia.

## **Il Collegio dei revisori dei conti**

Il Collegio dei revisori dei conti deve essere composto da 5 membri, di cui 3 effettivi e 2 supplenti. In particolare:

- un membro effettivo, con funzioni di presidente, deve essere scelto tra i magistrati amministrativi e contabili e gli avvocati dello Stato;
- uno effettivo e uno supplente, devono essere designati dal Ministero dell'economia e delle finanze;
- uno effettivo e uno supplente vanno scelti dal MIUR tra dirigenti e funzionari del Ministero stesso.

In relazione a tale organo, la legge di riforma ha altresì previsto l'osservanza dei seguenti principi:

- nomina dei componenti con decreto rettorale;
- durata del mandato per un massimo di quattro anni;
- rinnovabilità dell'incarico per una sola volta e divieto di conferimento dello stesso a personale dipendente della medesima Università;
- iscrizione di almeno due componenti al Registro dei revisori contabili.

## **Il Nucleo di Valutazione**

La legge Gelmini disciplina per grandi linee le funzioni assegnate al Nucleo di Valutazione, statuendo che esso deve:

- verificare la qualità e l'efficacia dell'offerta didattica, anche sulla base degli indicatori individuati dalle commissioni paritetiche docenti-studenti<sup>83</sup>;
- verificare l'attività di ricerca svolta dai dipartimenti;
- verificare la congruità del curriculum scientifico o professionale dei titolari (non strutturati) dei contratti di insegnamento;
- valutare, in raccordo con l'attività dell'ANVUR, le strutture e il personale, al fine di promuovere nelle Università, in piena autonomia e con modalità organizzative proprie, il merito e il miglioramento della *performance* organizzativa e individuale.

## **Il Direttore generale**

Uno degli aspetti maggiormente innovativi introdotti dalla riforma Gelmini è la sostituzione della figura del Direttore amministrativo con quella del Direttore generale. Esso va scelto tra personalità di elevata qualificazione professionale e comprovata esperienza pluriennale con funzioni dirigenziali.

---

<sup>83</sup> La legge Gelmini prevede che le commissioni paritetiche docenti-studenti vengano istituite in ciascun dipartimento allo scopo di:

- svolgere attività di monitoraggio dell'offerta formativa e della qualità della didattica nonché dell'attività di servizio agli studenti da parte dei professori e dei ricercatori;
- individuare indicatori per la valutazione dei risultati delle stesse attività dei professori e dei ricercatori;
- formulare pareri sull'attivazione e la soppressione di corsi di studio.

L'incarico di Direttore generale deve essere conferito da parte del Consiglio di amministrazione, su proposta del Rettore, sentito il parere del Senato accademico, attraverso un contratto di lavoro a tempo determinato di diritto privato di durata non superiore a quattro anni rinnovabile.

Per ciò che concerne le funzioni da svolgere, al Direttore generale spetta, sulla base degli indirizzi forniti dal Consiglio di amministrazione, la complessiva gestione e organizzazione dei servizi, delle risorse strumentali e del personale tecnico- amministrativo dell'Ateneo.

## **Il Consiglio degli studenti**

Il Consiglio degli studenti, pur non essendo disciplinato dalla riforma, svolge senz'alcun dubbio un fondamentale ruolo all'interno degli Atenei.

Esso è l'organo di organizzazione e coordinamento degli studenti dell'Università, con compiti di promozione della partecipazione studentesca e di coordinamento delle rappresentanze degli studenti negli altri organi centrali di governo e negli organi delle strutture didattiche, di ricerca e di servizi dell'Università.

Il Consiglio è organo consultivo e propositivo per quanto attiene:

- a) agli ordinamenti didattici;
- b) ai regolamenti delle attività didattiche;
- c) all'attuazione del diritto allo studio;
- d) all'efficienza dei servizi;
- e) alle attività di orientamento e tutorato;
- f) ai contributi alle spese per la didattica richiesti agli studenti e alla loro destinazione.

## Capitolo 6

# IL “SISTEMA CONTABILE UNICO INTEGRATO” A SUPPORTO DELLA PROGRAMMAZIONE E DEL CONTROLLO DI GESTIONE

### *6.1 Il processo di programmazione nelle Università*

Attraverso il processo di programmazione un'organizzazione si propone di regolare il corso futuro della gestione.

Si tratta di un'attività, cruciale nel processo di direzione aziendale, che consiste nell'individuare gli obiettivi, le politiche e le attività da compiere entro un periodo di tempo specifico.

La programmazione nelle organizzazioni consente di assumere in anticipo il complesso di decisioni relative alla gestione futura.

In questo contesto è importante avere chiara la distinzione tra previsione e programmazione, si tratta di concetti che hanno significati profondamente diversi ma che spesso vengono confusi.

La previsione consiste nel cercare di anticipare le future oscillazioni di variabili (ad esempio di matrice economica, sociale, ecc.) e rappresenta un tentativo finalizzato ad 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 che interessano la vita dell'organizzazione.

In tema di programmazione nella conduzione aziendale nel corso degli ultimi decenni si è avuta un'evoluzione di grande rilievo.

La gestione di tipo tradizionale che ha caratterizzato le logiche di gestione del passato veniva attuata secondo le esigenze del momento, sulla base di bisogni contingenti, in rapporto agli occasionali cambiamenti dell'ambiente esterno e quasi sempre secondo le prospettive dei soli organi di vertice.

La gestione programmata si fonda al contrario su uno studio preventivo ed accurato dei fenomeni politico-sociali e di mercato e prevede il contributo di tutti gli organi direttivi.

Nella sua accezione generale, la programmazione non rappresenta nulla di nuovo nelle aziende private poiché nel passato venivano posti in essere schemi generali di azione che però non venivano cristallizzati in documenti scritti, analitici ed articolati sulle diverse attività aziendali.

In tema di programmazione sono stati introdotti aspetti nuovi 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 responsabili del raggiungimento degli stessi, 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 ed il controllo della gestione nel suo complesso e nei sui principali segmenti operativi.

Grande ausilio nel sostegno e nello sviluppo di questo processo è venuto dall'affinamento dei metodi previsionali e dal complesso di tecniche matematico-statistiche utilizzate per l'ottimizzazione dei problemi di scelta in sistemi notevolmente interrelati.



Nel sistema universitario la possibilità di elaborare processi di programmazione è legata all'autonomia strategica riconosciuta agli atenei che riguarda in sostanza i gradi di libertà di cui dispongono per definire le proprie scelte più qualificanti in tema di:

- offerta didattica e servizi agli studenti;
- politiche della ricerca;
- attività di terza missione.

Al riguardo, va innanzitutto premesso che l'autonomia amministrativa è un presupposto indispensabile per l'autonomia strategica e proprio in quest'ottica è fondamentale alimentare un dialogo ed un confronto opportunamente strutturati in due direzioni: verso l'alto (tra ogni ateneo e il MIUR) e verso il basso (tra il vertice dell'ateneo e le sue strutture interne quali dipartimenti, scuole, centri di ricerca).

La competizione, come del resto insegna l'esperienza delle imprese, spinge inevitabilmente alla differenziazione delle strategie, in altri termini ogni operatore è indotto a ricercare un proprio posizionamento che esalti il vantaggio competitivo specifico che caratterizza la specifica organizzazione.

Dagli studi più recenti e dalle esperienze internazionali emerge che, in una società sempre più complessa e dinamica, non è possibile ridurre l'offerta universitaria a soluzioni standardizzate ed omogenee come spesso accadeva in passato.

La qualità complessiva del sistema universitario di un Paese si giocherà sempre di più sulla capacità di ogni ateneo di sviluppare una propria identità competitiva all'interno di un quadro istituzionale che pone pochi principi e poche regole.

Ne derivano due conseguenze rilevanti:

- ogni ateneo deve definire un proprio obiettivo di “posizionamento” nel sistema universitario nazionale ed internazionale;

- l’allocazione delle risorse tra gli atenei deve avvenire in modo da promuovere le strategie migliori avviate e realizzate con successo.

Al riguardo, la situazione attuale presenta luci ed ombre; fra le prime si possono annoverare elementi quali la crescente quota di FFO distribuita sulla base delle *performance* realizzate da ogni ateneo nella ricerca e nella didattica, ciò rappresenta un’assoluta eccezione nella P.A. italiana; inoltre, è ormai entrato a regime il sistema di Assicurazione e Valutazione della Qualità, progettato dall’ANVUR, che sta producendo un significativo impatto sulla “cultura” accademica, dando finalmente concretezza e serietà al principio della valutazione e contrastando la tradizionale autoreferenzialità del sistema accademico.

Non mancano tuttavia profili che delineano spazi di miglioramento, tra cui:

- il “dialogo strategico” tra il MIUR e gli atenei è strutturato in modo non lineare, sviluppandosi attraverso documenti non sempre coordinati nelle rispettive finalità, contenuti, collegamenti e scadenze (piano strategico, piano triennale, piano della *performance*, ecc.);
- non può non segnalarsi il grave e sistematico ritardo nell’assegnazione delle risorse, che avviene su base strettamente annuale, spesso definita negli ultimi mesi dell’esercizio<sup>84</sup>, con la conseguenza di scoraggiare nei fatti qualunque logica di programmazione perché è chiaro che lo sforzo di programmare non solo per l’anno successivo ma per il triennio successivo, attraverso la redazione del bilancio triennale di previsione unico di ateneo, viene frustrata dalla definizione delle risorse attribuite a ciascuna Università attraverso lo strumento del Fondo di Finanziamento Ordinario, che avviene in genere a negli ultimi mesi

---

<sup>84</sup> Il prospetto di riparto del Fondo di Finanziamento Ordinario per il 2019 stato pubblicato in data 20 Novembre 2019.

dell'esercizio a cui si riferisce generando notevoli difficoltà legate all'utilizzo dei fondi messi a disposizione nel caso tutt'altro che infrequente di una previsione prudente da parte dell'ateneo, tenuto anche conto della grande mole di adempimenti normativi da porre in essere per rispettare la normativa vigente relativa all'approvvigionamento di beni e servizi.

- i piani strategici degli atenei, pur evidenziando una progressiva crescita di qualità, contengono ancora in prevalenza indicazioni generiche e indifferenziate (raramente sono presenti obiettivi quantitativi, iniziative strutturate, distinzioni tra dipartimenti, scuole e centri) e comunque non costituiscono oggetto di valutazione e confronto da parte del Ministero;
- una parte importante delle risorse viene ancora allocata secondo regole e criteri storici slegati dalle prospettive strategiche di un Ateneo;
- infine, le procedure di reclutamento della dirigenza amministrativa non sono differenziate rispetto a quelle previste per gli altri ambiti della P.A., ciò non favorisce la possibilità di acquisire figure dirigenziali dotate delle competenze ed esperienze appropriate per interagire positivamente con il corpo docente e di ricerca e per fornire un supporto professionale adeguato su temi peculiari sempre più rilevanti (acquisizione e gestione contratti di ricerca, relazioni internazionali, comunicazione istituzionale, organizzazione della didattica e dei servizi agli studenti, etc.).

In definitiva, se da un lato sono maturate condizioni che meritano di essere ulteriormente consolidate, dall'altro si rilevano ancora importanti criticità che vanno superate.

Dalla cornice complessiva proposta, emerge con chiarezza l'esigenza di consolidare, perfezionare e rafforzare i meccanismi di allocazione delle risorse su base premiale e la parte di quota-base di FFO assegnata sulla base del costo standard per studente (in ogni caso l'accettazione di tali meccanismi, indiscutibilmente virtuosi, non può che essere favorita da un incremento della dotazione complessiva di FFO).

Occorre peraltro individuare strumenti e meccanismi che consentano di superare in modo sostanziale i "tempi" del finanziamento ministeriale; poiché è del tutto illusorio pensare che gli atenei possano adottare logiche di programmazione di ampio respiro in presenza di assegnazioni finanziarie determinate su base annuale definita in cronico ritardo.

Tanto premesso, occorre progettare meccanismi che assicurino ad ogni ateneo di poter contare su un finanziamento di riferimento definito su base pluriennale, sia pure da correggere annualmente sulla base dei suddetti meccanismi.

Occorre rivedere il modello di governance degli atenei in modo da aumentare il grado di responsabilizzazione "strategica" delle strutture accademiche poiché sotto questo profilo, qualunque ateneo si articola in un numero anche molto ampio di strutture (dipartimenti, scuole, centri, ecc.) ma senza che queste, di regola, abbiano la responsabilità di raggiungere determinati obiettivi né siano sottoposte a rigorosi processi di valutazione.

Le domande "a chi risponde un direttore di dipartimento" e "di quali risultati è responsabile" devono ancora trovare adeguata risposta.

Un ateneo che voglia effettivamente procedere alla definizione di un'attenta programmazione, ormai indispensabile, non può prescindere da processi e strumenti (piani strategici, budget, controllo di gestione, valutazione della *performance*) che

declinino obiettivi e risultati per ogni struttura, assegnandoli alla responsabilità di coloro che di tali strutture sono a capo.

Tra l'altro, tale innovazione consentirebbe una più agevole diffusione di una cultura della responsabilità anche con riferimento agli indicatori di qualità definiti dall'ANVUR, a cui gli atenei sono tenuti a rispondere e sulla base dei quali vengono valutati.

Potrebbe, inoltre, favorire un ridisegno delle strutture, molto spesso articolate in modo ambiguo e irrazionale (si pensi al numero dei dipartimenti e alle relazioni tra questi e le scuole).

Tale esigenza trova ulteriore motivo di validità alla luce del modello istituzionale di governance oggi diffuso nelle università pubbliche, che prevede meccanismi elettivi "dal basso" per tutte le cariche a carattere accademico.

Questa circostanza può avere la conseguenza di limitare in modo significativo la possibilità di un responsabile di struttura di esercitare una leadership strategica, di appiattirne la funzione su compiti di carattere prevalentemente amministrativo, di condizionarne l'attività ad un ruolo di mediazione, di indebolirlo di fronte a istanze di resistenza al cambiamento.

A tale riguardo, si propone un meccanismo di nomina di queste figure, con l'obiettivo di rafforzare la quadra di governo e di garantire al Rettore una squadra più coesa per realizzare le strategie condivise dal Consiglio di Amministrazione.

Appare comunque indispensabile una formale identificazione di obiettivi in capo ai responsabili di tali strutture e una esplicita valutazione della loro *performance*, auspicabilmente da rafforzare anche attraverso l'attribuzione di una indennità economica collegata ai risultati.

Inoltre, i processi di reclutamento dovrebbero dare spazio a modalità (es. *assessment*, conduzione di gruppi di lavoro in simulazione, colloqui ripetuti, ecc.) innovative rispetto a quelle tradizionalmente applicate nei concorsi pubblici.

Inoltre, un governo più dinamico del sistema universitario potrebbe essere favorito da una maggiore disponibilità di finanziamenti speciali da attribuire a progetti innovativi o di cambiamento di particolare rilevanza e coerenti con gli indirizzi di politica generale espressi dal Ministero (esempi ne possono essere la fusione tra più atenei, la sperimentazione di corsi di studio a carattere interdisciplinare impediti dalle norme in essere, ecc.), sulla base di specifici progetti.

Si tratta di opportunità che le norme già prevedono e consentono: in particolare, l'art. 1, comma 2, della Legge 240/2010 prevede che *“sulla base di accordi di programma con il MIUR, le Università che hanno conseguito la stabilità e sostenibilità del bilancio, nonché risultati di elevato livello nel campo della didattica e della ricerca, possono sperimentare propri modelli funzionali e organizzativi, ivi comprese modalità di composizione e costituzione degli organi di governo e forme sostenibili di organizzazione della didattica e della ricerca su base policentrica, diverse da quelle indicate nell'articolo 2”*.

Si tratta di una apertura potenzialmente importante che tuttavia merita di essere integrata da meccanismi (in primis, l'emanazione del decreto ministeriale a cui il testo fa riferimento, mai emanato) che possano da un lato rappresentare un incentivo adeguato ad assumere iniziative di sperimentazione come quelle previste, e dall'altro garantire comunque coerenza tra tali iniziative e lo sviluppo strategico di ogni ateneo e del sistema universitario nel suo complesso.

## 6.2 *Gli strumenti di programmazione: il budget*

Negli atenei la riforma Gelmini ha dato impulso all'adozione di un nuovo e più moderno sistema contabile ed ha avviato una revisione del complesso degli strumenti contabili, economico-finanziari e di controllo di gestione degli atenei, novità queste che sono state oggetto d'analisi dei primi capitoli dell'elaborato.

I capisaldi della nuova disciplina normativa sono essenzialmente due:

- ✓ l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale ed analitica;
- ✓ l'introduzione del bilancio unico di previsione annuale autorizzatorio e del 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 di 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, ciascun ateneo può dotarsi di strumenti applicativi che facilitino la raccolta dei fabbisogni, la valutazione dell'equilibrio economico finanziario e il processo necessario per ottenerlo, inoltre, attraverso una valutazione di tutte le aree dell'ateneo potrà prospettare *trend* ed evoluzioni, stimare costi e pianificare la destinazione di risorse.

Il regolamento di contabilità di ciascun ateneo disciplina nel dettaglio il processo di programmazione, che attiene alla definizione degli obiettivi dell'ateneo, annuali e pluriennali ed alla contestuale predisposizione dei budget autorizzatori.

I risultati del processo di programmazione sono sintetizzati per quanto riguarda gli aspetti contabili nel bilancio unico di previsione annuale e triennale di ateneo: i singoli budget dei centri gestionali costituiscono, nel loro insieme, il bilancio di previsione annuale dell'ateneo<sup>85</sup>.

Il bilancio unico d'Ateneo di previsione annuale autorizzatorio deve garantire il pareggio tra costi e proventi anche tenendo conto del risultato previsto nell'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 decisionale deve stimare i proventi ed i costi e contestualmente predisporre una proposta di budget composta di:

- budget degli investimenti, che deve contenere la previsione sull'incremento delle immobilizzazioni e le fonti finanziarie con cui l'ateneo prevede di ricoprire tali investimenti;
- budget di funzionamento, che deve contenere la previsione dei ricavi (anche il contributo assegnato all'ateneo, gli eventuali proventi derivanti dall'attività cd. "in conto terzi" e le attribuzioni dirette da parte di soggetti esterni) e dei costi.

A margine della definizione dei documenti *de quo*, Rettore e Direttore Generale congiuntamente analizzano il budget di ciascun centro gestionale assieme al responsabile del centro; ciascun responsabile dei centri gestionali può fornire maggiori

---

<sup>85</sup> Cantele S., *Contabilità budget e controllo economico nelle università*, RIREA, Roma, 2012



informazioni sulle proposte di budget predisposte e, assieme al Rettore ed 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 di ateneo di previsione annuale.

Il bilancio di previsione così determinato conterrà al suo interno i budget autorizzatori definitivi dei centri gestionali.

Infine, il bilancio unico di ateneo di previsione annuale autorizzatorio viene presentato dal Rettore al Consiglio di Amministrazione entro il 31 dicembre di ciascun anno per l'approvazione.

### **6.3 Pianificazione e Controllo**

Gestire una struttura complessa come un ateneo, operando delle scelte strategiche nell'ambito dei processi di governance non può prescindere dall'aver a disposizione un set di informazioni di supporto al processo decisionale, necessarie all'analisi delle condizioni interne.

Come affermato da Giuseppe Vegas<sup>86</sup> in una delle sue più importanti opere: “[...] *Un bilancio sano non dipende dalla sua struttura ma dalle decisioni politiche e gestionali che attraverso esso si adottano. Eppure, in mancanza di regole che consentano di disporre di conti ordinati, trasparenti e omnicomprensivi, qualunque buona decisione può rischiare di venire frustrata da scelte e comportamenti contraddittori rispetto agli obiettivi. Lo strumento del bilancio non risolve di per sé il problema delle opzioni in*

---

<sup>86</sup> Economista e politico italiano, già Presidente della Commissione Nazionale per la Società e la Borsa (Consob).

*materia di scelte pubbliche; tuttavia, consente di avere una visione più chiara prima di deliberare decisioni di spesa e, corrispondentemente, di entrata.*”<sup>87</sup>

Come un processo ciclico che sistematicamente riparte dal suo punto di arrivo la gestione autonoma delle risorse e dell’offerta di servizi di didattica e di ricerca richiede la capacità di monitorare e analizzare costantemente le scelte strategiche operate, per correggere o modificare il tiro, anche a seconda delle mutate condizioni che caratterizzano l’ambiente interno ed esterno all’organizzazione.

Fasi delicate come la programmazione, l’attuazione delle decisioni e la valutazione dei risultati ottenuti richiedono un supporto articolato nei processi di pianificazione e controllo in una logica integrata, che passi attraverso la pianificazione strategica ed il budgeting operativo, sino al monitoraggio ed alla valutazione della *performance* dell’Ateneo.

## **6.4 Governance e controllo**

La legge n. 240 del 2010 per quanto attiene all’organizzazione del sistema di gestione, la cosiddetta governance delle università, introduce una revisione del circuito decisionale e di distribuzione delle responsabilità degli organi di vertice, attraverso una nuova articolazione organizzativa<sup>88</sup>.

---

<sup>87</sup> Cfr. Vegas G., *Il nuovo bilancio pubblico*, Bologna, Il Mulino, 2010

<sup>88</sup> Sul tema in esame hanno sviluppato importanti contributi:

- Salvatore C., *Il nuovo sistema contabile e di bilancio delle università: caratteristiche e criticità*, Torino, Giappichelli Editore, 2012;
- Salvatore C., *Il processo di trasformazione dei sistemi di controllo contabile e gestionale nelle aziende pubbliche*, Milano, Franco Angeli, 2013.
- Rupo D., *L’Introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle università. Principi e logiche contabili nella fase transitoria*, Aracne Editrice, Ariccia, 2014

Le università, infatti, in linea con quanto previsto dalla riforma Gelmini si sono dotate di nuovi Statuti in materia di organizzazione e organi di governo e hanno dato vita a unità organizzative dipartimentali, in cui ricerca e didattica sono integrate nella stessa struttura.

La nuova governance delle università prevede, peraltro, l'introduzione della figura manageriale del Direttore Generale, con funzioni apicali, che sostituisce il Direttore Amministrativo ai sensi dell'art. 2, co. 1, lettera n) della stessa legge 240/2010.

Ai sensi della successiva lettera o) il Direttore generale cura, *“sulla base degli indirizzi forniti dal Consiglio di Amministrazione, la complessiva gestione e organizzazione dei servizi, delle risorse strumentali e del personale tecnico-amministrativo dell'Ateneo”*.

Il Direttore generale, inoltre, è a capo degli uffici e dei servizi dell'Ateneo della cui efficienza e del cui buon andamento è responsabile, ed esercita una generale attività di direzione e controllo nei confronti di tutto il personale tecnico-amministrativo, nonché di verifica e controllo dell'attività dei dirigenti ove presenti.

Il Consiglio di amministrazione ha importanti funzioni di controllo economico-gestionale e, per arginare l'autoreferenzialità che non di rado ha caratterizzato il sistema universitario italiano, la riforma ha previsto che almeno tre degli undici componenti siano esterni.

In questo scenario è emerso che la nuova governance delle università deve accompagnarsi con un sistema informativo-contabile capillare, di controllo delle attività poste in essere, anche per consentire la realizzazione dei processi di valutazione di cui gli atenei sono oggetto.

Esiste una stretta interdipendenza tra sistema di governance e sistema di controllo; il nuovo sistema contabile e di bilancio delle università può infatti supportare la nuova governance e i cambiamenti della governance possono facilitare l'introduzione dei nuovi strumenti contabili e gestionali.

Gli organi di governo hanno dunque bisogno di sistemi che promuovano la trasparenza e la comunicazione degli indicatori di *performance* delle strutture che si configurano come strumenti di programmazione e di controllo di accedere agli per agevolare il processo gestionale e decisionale

Il processo di riforma del sistema universitario avviato a partire dagli anni '90 ha reso ciascun ateneo maggiormente autonomo sia nella definizione di strategie di sviluppo volte a valorizzarne le singole specificità, sia nella gestione delle risorse, dell'offerta formativa e della ricerca scientifica.

I trend in atto stanno portando da una parte verso una riduzione delle risorse finanziarie destinate agli Atenei e dall'altra ad una sempre maggiore dipendenza dei finanziamenti dalla qualità e dai risultati conseguiti nelle attività istituzionali di didattica e ricerca.

In questo contesto gli Atenei si stanno orientando verso la ricerca di fonti di finanziamento alternative a quelle governative, provenienti da enti locali, mondo delle imprese e organi internazionali, in primis la Comunità Europea.

Il futuro di ciascun Ateneo è condizionato dalla specifica capacità di valorizzare le proprie risorse fornendo un servizio di formazione e ricerca finalizzato a soddisfare le esigenze sociali ed economiche del proprio territorio e del Paese.

Per gli Organi di Governo ciò comporta l'assunzione di maggiori responsabilità e la necessità di una conoscenza più approfondita del proprio Ateneo in termini di

utilizzo delle risorse finanziarie, risultati delle azioni intraprese, comportamenti delle diverse strutture, si tratta di attività che devono essere monitorate costantemente.

Per far fronte a queste nuove esigenze, gli Atenei dovranno:

- attivare un iter di programmazione pluriennale e di responsabilizzazione degli attori (*accountability*) verso l'utilizzo delle risorse e il conseguimento dei risultati;
- conoscere in modo chiaro e puntuale tutte le informazioni riguardanti l'utilizzo delle risorse finanziarie ed i risultati delle attività, incentivando la trasparenza verso l'interno e l'esterno misurare il comportamento delle diverse strutture decentrate e confrontarne le *performance*;
- attivare sistemi di monitoraggio e confronto con altri Atenei in ambito regionale, nazionale ed internazionale.

Le piattaforme gestionali fornite dalle principali *software house* agli atenei offrono soluzioni che consentono di automatizzare la gestione dei dati relativi ai costi e di ribaltarli sulle varie strutture dell'ateneo.

## **6.5 Il contesto normativo**

Esistono spinte istituzionali ed esigenze organizzative interne alle università che inducono le stesse a sperimentare sistemi di controllo di gestione sempre più strutturati.

Tale fenomeno è determinato da vari fattori:

- la contrazione dei finanziamenti pubblici e la sempre maggiore dipendenza di questi dalla qualità dei risultati conseguiti nelle attività istituzionali di didattica e ricerca;
- il contesto normativo italiano, che richiede la definizione di programmi triennali su tutte le aree dell'Ateneo, dalla didattica, alla gestione del personale, in modo da prospettare trend ed evoluzioni, stimare costi e pianificare la destinazione delle risorse;
- la necessità di ottimizzare la produttività del lavoro, l'efficienza e la trasparenza, con strumenti di pianificazione e misurazione della *performance*.

Conoscere sempre a fondo il proprio Ateneo è un'esigenza imprescindibile per gli Organi di Governo e la Dirigenza, che solo così possono amministrare e dirigere con successo e consapevolezza una realtà complessa come quella universitaria.

La mole di dati prodotta dalle attività istituzionali e amministrative di ateneo deve necessariamente trasformarsi in informazione strategica a disposizione di chi deve compiere le scelte strategiche migliori per il sistema che guida.

Si tratta di un'attività generalmente destrutturata poiché i dati sono frammentati in molteplici fogli di calcolo presenti su archivi differenti.

Raccogliere, uniformare ed elaborare i dati richiede uno sforzo notevole in termini di tempo, energie e di risorse preziose che potrebbero essere investite nella definizione degli obiettivi e in una più approfondita attività di analisi.

Una collezione destrutturata di dati mina la replicabilità dei risultati di analisi con il rischio di soggettività e difficile rintracciabilità dei dati di partenza.

I dati devono essere di facile lettura poiché dovranno essere nella disponibilità non solo del personale esperto in materia di controllo di gestione, ma anche e soprattutto degli Organi di governo cui spetta valutare l'efficienza dell'Ateneo.

I dati ottenuti dovranno inoltre avere precise peculiarità, in particolare dovranno essere:

- replicabili, perché una volta definito il modello del controllo, il processo di ribaltamento è automatizzato e standardizzato in modo da poter essere replicato in qualunque momento;
- oggettivi, perché vengono prodotti sulla base di calcoli automatici che escludono possibilità di interpretazioni soggettive o errori;
- rintracciabili, perché grazie ad una base di dati integrata è sempre possibile risalire ai dati che hanno generato un certo risultato.

In ultima analisi, avere una visione completa e sempre aggiornata dell'istituzione è una prerogativa indispensabile per proseguire nella definizione di strategie di pianificazione, simulazione e budgeting.

## ***6.6 Le novità introdotte dalla Riforma Gelmini***

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<sup>89</sup> a livello di singolo ateneo.

---

<sup>89</sup> Principi generali dell'azione amministrativa individuati peraltro dalla Legge n. 241 del 7 agosto 1990. I principi di economicità, efficacia ed efficienza costituiscono corollario del canone di buon andamento dell'azione amministrativa (consacrato dall'art. 97 Cost.), che impone alla p.a. il conseguimento degli obiettivi legislativamente prefissati con il minor dispendio di mezzi. Nello specifico, il principio

L'introduzione di meccanismi di finanziamento orientati ai costi sostenuti ad alla qualità dei servizi erogati ha accresciuto la sensibilità verso i sistemi di programmazione e di controllo.

Non è tuttavia ancora del tutto compreso il contributo che tali sistemi possono fornire al miglioramento dell'attività quotidiana svolta dall'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 quest'ottica si analizzano i principali elementi di contabilità direzionale della 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 il processo 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.<sup>90</sup>

---

di economicità vincola la p.a. all'uso accorto delle proprie risorse, obbligandola a perseguire i propri obiettivi con il minor dispendio di mezzi e strumenti, evitando ogni spreco nell'utilizzazione dei mezzi a disposizione ed utilizzando, piuttosto, in g modo razionale ed intelligente le risorse di cui dispone, ottimizzando risultati e profitti.

Il principio del buon andamento esprime il valore dell'efficienza dell'agire amministrativo per il conseguimento dell'interesse collettivo, nonché si pone quale parametro di valutazione dell'attività amministrativa.

Secondo la dottrina, perché sia rispettato il principio del buon andamento è necessario che l'attività amministrativa si uniformi ai principi in cui lo stesso si articola, che sono:

- il principio di efficacia (capacità di raggiungere gli obiettivi prefissati);
- il principio di efficienza (miglior rapporto tra risorse e risultati effettivamente conseguiti dalla Pubblica Amministrazione);
- il principio di economicità (ottimizzazione dei risultati in relazione ai mezzi a disposizione).

<sup>90</sup> Cfr. Fici L., *Il controllo di gestione negli atenei. Dalla valutazione al governo aziendale*, Milano, Franco Angeli, 2001.



Per descrivere 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.

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 disallineamenti significativi 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 rettifica 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 una forte complessità interna e da incertezza nei rapporti con l'ambiente esterno, i meccanismi naturali di governo e di 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 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 riletti alla luce delle specifiche esigenze di tale settore.

Va peraltro tenuto presente che nel mondo pubblico e in particolare nelle università:

- i servizi prodotti (che costituiscono il frutto 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;
- inoltre, il collegamento tra le risorse finanziarie acquisite e i servizi resi è in genere molto labile, salvo nel caso di flussi di entrate e uscite finalizzati.

L'interpretazione del ruolo del controllo nella pubblica amministrazione deve essere più ampia di quella del tradizionale controllo economico.

È 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 ed il controllo dei carichi di lavoro, il "*reengineering*" dei processi.

# CONCLUSIONI

*Gli strumenti per affrontare con consapevolezza le sfide sul tappeto in un contesto di incertezza del sistema*

## *La centralità della formazione*

Dall'analisi condotta emerge con forza la centralità del tema della formazione rivolta a tutti coloro che devono saper utilizzare ed interpretare i nuovi schemi informativi strutturati per implementare al meglio gli innovati processi di gestione degli Atenei.

Di recente, peraltro, il MIUR, con Decreto Direttoriale n.1055 del 30 maggio 2019, ha adottato la terza edizione del manuale tecnico-operativo a supporto delle attività gestionali derivanti dall'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle Università di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 18 del 2012 e al DM n. 19 del 2014<sup>91</sup>.

L'adozione del nuovo manuale tecnico-operativo ha reso necessaria la realizzazione di percorsi formativi rivolti al personale afferente alle strutture degli Atenei che si occupano di contabilità, impegnato nel dare seguito alle indicazioni fornite dal Ministero.

La transizione dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale ha posto e continua a porre numerose problematiche di ordine tecnico,

---

<sup>91</sup> Il decreto interministeriale n. 19 del 14 gennaio 2014, emanato dal Ministro dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze (pubblicato in G.U. n. 25, il 31 gennaio 2014) contiene i “*Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università*” aggiornati da ultimo con D.I. MIUR/MEF in data 8 giugno 2017.

culturale e organizzativo e richiede pertanto, ancora oggi, un processo formativo diffuso, che vede coinvolto il personale tecnico-amministrativo che si occupa di contabilità sia a livello di amministrazione centrale, che a livello di singoli dipartimenti o centri autonomi di spesa.

Tale processo formativo dovrà andare oltre l'apprendimento degli elementi tecnico-operativi di registrazione contabile, per permettere alle Università e agli enti pubblici di ricerca di cogliere le opportunità che l'adozione della contabilità economico-patrimoniale offre in tema di pianificazione strategica e di misurazione e valutazione dei risultati gestionali.

Produttività e competitività anche per gli Atenei sono sempre più legate ad una gestione agile e condivisa dei flussi informativi e dei processi interni.

Non si può, dunque, parlando di sistema universitario, non evidenziare la centralità della formazione, senza timore che ciò appaia ridondante, nella convinzione che si tratti di una leva strategica per il successo di ogni organizzazione, sia essa pubblica o privata, il cui sviluppo è inscindibilmente legato a quello delle persone che ne sono parte.

Anche in questo ambito, in ultima analisi, la formazione rappresenta un vero e proprio scudo che preserva dall'incertezza del sistema.

La condizione di continuo mutamento che caratterizza non solo il contesto normativo ma anche politico, sociale ed economico in cui le Università si sviluppano, creando proficue interlocuzioni con l'ambiente esterno, a partire dal territorio in cui vivono ed operano, impone agli Organi Accademici ed al management degli Atenei di favorire politiche orientate al potenziamento della sicurezza fondata sull'apprendimento delle risorse umane che ivi esprimono la propria professionalità, consapevoli che il cambiamento condiziona continuamente i processi interni ed esterni all'organizzazione.

Se il contesto è oggettivamente rischioso e il soggetto è debole, la fine è nota<sup>92</sup>; solo un soggetto forte può non solo sopravvivere ma anche orientare da protagonista il cambiamento in un contesto complesso e la forza, intesa come possibilità di governare la turbolenza, è collegata alla qualità delle competenze che si sviluppano che, a sua volta, è il frutto dei processi di apprendimento attivati.

La consapevolezza della costante esigenza di formazione è quindi un aspetto che deve necessariamente caratterizzare gli ambienti universitari che rappresentano il terreno fertile per eccellenza dell'apprendimento, processo quest'ultimo di costruzione sociale di conoscenze e competenze che, al pari della ricerca, mentre fornisce risposte fa nascere nuovi interrogativi, nuove esigenze, nuovi rischi ma anche, guardando al futuro, nuove prospettive, nuove opportunità ed innovazioni nei processi applicativi<sup>93</sup>.

### ***La scelte negli Atenei frutto di una visione d'insieme degli Organi Accademici supportata da un corretto sistema di dati***

Volendo, infine, tracciare delle considerazioni conclusive circa il processo di trasformazione dei sistemi di controllo contabile e gestionale nelle aziende del settore pubblico in Italia con particolare riferimento alle università, va evidenziato che la corretta applicazione della novellata normativa non deve essere considerata come il mero rispetto di adempimenti formali, poiché invero rappresenta una concreta opportunità di innovazione volta alla diffusione di una sana cultura della programmazione, della gestione e del controllo nelle PP.AA..

---

<sup>92</sup> Di Ugo Righi, tratto da [www.bancheimprese.it](http://www.bancheimprese.it), *La consistenza dell'intangibile, La leadership nella complessità*.

<sup>93</sup> Cfr. Cannavò C., *Quaderni di Sociologia, Valutazione della scienza, valutazione nella scienza. Contesti, approcci e dimensioni per una valutazione sociale della ricerca scientifico-tecnologica*, Rosenberg & Sellier, 2009

I sistemi di contabilità pubblica fondati su una logica autorizzatoria della gestione, legata all'applicazione dei principi propri della contabilità finanziaria ed utilizzati in maniera totalizzante nel passato recente, hanno mostrato limiti significativi rispetto ai nuovi fabbisogni informativi dei principali *stakeholder* delle aziende pubbliche.

Il sistema basato sull'autorizzazione preventiva della spesa troppo spesso ha fatto sì che l'attenzione dei decisori pubblici si sia concentrata sul mero rispetto formale della norma piuttosto che sulla ricerca di modalità di funzionamento in linea con i principi di efficacia, efficienza ed economicità e capaci, inoltre, di garantire la soddisfazione dei bisogni della collettività<sup>94</sup> che ciascuna amministrazione pubblica, al di là delle specificità, pone al centro della propria azione .

L'utilizzo del modello di contabilità economico-patrimoniale permette di superare i limiti della contabilità finanziaria, peraltro il nuovo sistema appare per molti aspetti più in linea con le mutate esigenze della PA e dei portatori di interesse.

Perciò, nonostante non manchino criticità anche in questo modello di contabilità<sup>95</sup>, le amministrazioni pubbliche sono stimolate ad impegnarsi in questa direzione, anche per rispondere ad un contesto europeo che preme verso l'adozione di regole contabili uniformi; l'Italia, su questo fronte, prima del processo di riforma avviato sostanzialmente nel 2009 si presentava estremamente frammentata a causa di una regolamentazione orientata al localismo contabile che ha per lungo tempo reso incomparabili le informazioni contenute nei documenti redatti dalle diverse amministrazioni<sup>96</sup>.

---

<sup>94</sup> Cfr. Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, Egea, 2005.

<sup>95</sup> Cfr. Adamo S., *Problemi di armonizzazione dell'informazione contabile: processi, attori, strumenti, un modello interpretativo*, Milano, Giuffrè, 2001

<sup>96</sup> Cfr. Lazzini S. e Ponzio S., *Tendenze all'armonizzazione nel processo di riordino dell'ordinamento contabile negli enti locali*, Azienda Pubblica, 2007

Il processo di modernizzazione del sistema informativo e di controllo delle aziende pubbliche in Italia ha ripreso vigore in seguito alle leggi del 2009<sup>97</sup> sull'armonizzazione della contabilità pubblica, a livello nazionale ed internazionale, al fine del consolidamento dei conti pubblici.

I temi della contabilità economico-patrimoniale e, più in generale, dell'armonizzazione dei sistemi contabili sono strettamente legati al 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<sup>98</sup>.

Molti Paesi in tutto il mondo hanno avviato processi di *accountability* pubblica; anche in Italia tale processo è ad oggi ampiamente avviato.

Alla luce delle riflessioni con le quali l'elaborato si conclude riguardo il significato e lo stato dell'arte della valutazione e del controllo del sistema universitario e delle sue componenti, tematiche gradualmente affrontate e sviluppate nel corso dell'ultimo capitolo, è ragionevole ritenere che le recenti riforme legislative dei sistemi di controllo contabile e gestionale accompagnati dalle modifiche nella struttura della governance e dall'introduzione della contabilità economico-patrimoniale ed analitica e del bilancio unico d'ateneo, preventivo e di esercizio, annuale e triennale, possano facilitare l'implementazione di una innovata cultura aziendale negli atenei statali.

Anche le università, dunque, quali amministrazioni pubbliche, si sono trovate e si trovano a dover affrontare un percorso verso l'aziendalizzazione, in un contesto segnato dall'aumento della competizione tra gli atenei, dalla riduzione dei finanziamenti

---

<sup>97</sup> In particolare attraverso la Legge 5 maggio 2009, n. 42, Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione e la successiva Legge 31 dicembre 2009, n. 196. Legge di contabilità e finanza pubblica.

<sup>98</sup> Cfr. Caperchione E. e Pezzani F., *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, 2000.

pubblici e dall'aumento dei costi che incidono negativamente sulla gestione delle università.

I processi di valutazione della didattica e della ricerca, in base ai quali le università ricevono i finanziamenti, impongono un'attenzione particolare da riservare all'analisi degli strumenti di controllo interno di gestione quali il budget, la contabilità analitica e l'analisi degli scostamenti poiché offrono profili che sono di grande ausilio al processo decisionale.

La nuova governance delle università disegnata attraverso la riforma del sistema universitario potrà beneficiare dei sistemi di controllo interno di gestione al fine di proseguire il percorso verso l'autonomia e la responsabilizzazione iniziato nel 1989 con l'istituzione del Ministero dell'Università e della Ricerca Scientifica e Tecnologica, ma non ancora completamente ed effettivamente realizzato.

La contabilità economico-patrimoniale ed analitica, il bilancio unico di ateneo e il budget, consentendo la valorizzazione economica delle informazioni aziendali devono favorire non solo i controlli di efficienza e di efficacia ma, anche e soprattutto, importanti considerazioni di natura qualitativa da parte della nuova governance delle università, circa l'opportunità di fare delle scelte non basate unicamente sulla convenienza economica, ma sulle conseguenze economiche che quelle scelte possono avere per il perseguimento ed il consolidamento delle finalità istituzionali dell'ateneo.

L'implementazione degli innovati sistemi di programmazione economica e di controllo di gestione negli atenei, associata ad un cambiamento negli assetti di governance potrà, nel lungo termine, fornire un prezioso contributo alla trasformazione organizzativa degli stessi.

In ultima analisi, per governare la complessità è necessario monitorare costantemente l'effettivo stato della *performance* interna attraverso un sistema di



controllo di gestione opportunamente calato nella singola realtà accademica ed attraverso un *reporting* puntuale in grado di orientare e responsabilizzare adeguatamente il personale.

Un sistema di controllo di gestione ben strutturato consente al *management* di governare l'efficienza e l'efficacia operativa dei processi e di tenere sotto controllo la pluralità di attività avviate e da avviare.

Per coloro che hanno responsabilità di governo e che effettuano l'analisi, la valutazione e compiono scelte delicate vale la pena ricordare due affermazioni quanto mai significative di Luigi Einaudi che affermava “Giova deliberare senza conoscere?”<sup>99</sup> e di Robert S. Kaplan «Non si può gestire ciò che non si sa misurare»<sup>100</sup>.

### ***Il tema della semplificazione***

Attraverso l'elaborato si focalizza l'attenzione sull'esigenza di dotare coloro che hanno responsabilità in ambito accademico dei giusti approcci, modelli, strumenti e metodi utili alle attività di programmazione, controllo e valutazione nel rispetto degli obiettivi normativi nazionali ed internazionali, della coerenza, della sequenzialità e della multidimensionalità della gestione.

In tema di valutazione universitaria, è importante a questo fine che l'organismo che effettua le valutazioni sugli atenei, l'ANVUR, sfrutti tutte le esperienze positive poste in essere e rilevate in questi ultimi anni, al fine di creare un impianto di valutazione organico che abbia obiettivi, criteri e indicatori sempre più condivisi ed accettati da tutti gli attori coinvolti nel processo e che soprattutto svolga tutte le fasi di

---

<sup>99</sup> Cfr. Einaudi L., *Conoscere per deliberare*, in *Prediche inutili*, Torino, Einaudi, 1964, pp. 3-14

<sup>100</sup> Cfr. Kaplan R., *Strategy Maps*, ed. Harvard Business Press, 2004.

valutazione, da quella *ex ante*, con l'introduzione anche di sperimentazioni preventive, per la determinazione degli standard da utilizzare in fase di generalizzazione, a quella in itinere ed, infine, a quella *ex post*.

Proprio in tema della valutazione e di controllo, elementi imprescindibili in qualunque organizzazione, pubblica o privata, che consentono di verificare se l'applicazione della strategia programmata sia stata o meno efficace, può accadere nel contesto accademico, che l'atteggiamento dei docenti sia quello tipico di chi si sente sotto esame e cerca di nascondere qualcosa.

È fondamentale comprendere in tema di gestione che autonomia e responsabilità costituiscono un binomio inscindibile.

La politica del governo centrale dovrebbe essere tesa a creare incentivi volti a facilitare una buona gestione senza entrare, però, nel contenuto reale delle strategie operative dell'Università.

Dovrebbe basarsi su un approccio più metodologico, che analizzi la correttezza della gestione, la capacità di raggiungere i risultati, la qualità della didattica e della ricerca, partendo dal presupposto che esistono due libertà che vanno rispettate e mantenute, la didattica e la ricerca appunto, chiedendo però la massima qualità nel modo in cui vengono realizzate.

In questa prospettiva il vero ruolo del governo centrale, dovrebbe essere rivolto a fornire i giusti incentivi, utili ad indurre le Università a comportamenti che siano al contempo liberi e responsabili.

In definitiva, dallo studio condotto emerge che è possibile proporre un modello di valutazione e controllo delle Università adatto alla realtà italiana, e ciò vale nonostante le numerose difficoltà sia sotto il profilo tecnico-contabile che sotto quello di

tipo organizzativo e culturale, che hanno inevitabilmente accompagnato la sua introduzione.

Resta imprescindibile il principio dell'economicità della gestione che, in un contesto organizzativo e storico nel quale le risorse sono sempre più scarse, non può più essere ignorato.

Questo non solo perché deve essere possibile valutare l'efficienza e l'efficacia dei processi di allocazione centrale e di successivo utilizzo periferico delle risorse pubbliche, ma anche allo scopo di diffondere agli Organi di governo dei singoli Atenei la strumentalità dei confronti competitivi finalizzata al miglioramento della *performance* dell'intero sistema universitario.

Di seguito alcuni esempi di “regole improprie” in vigore che definiscono limiti introdotti con riferimento a specifiche attività relativi:

- alle spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità, rappresentanza al 20% dell'impegnato 2009 (D.L.78/2010, art.6 comma 8);
- alle spese di personale a tempo determinato o con contratto di collaborazione al 50% dell'impegnato 2009 (D.L.78/2010, art.9 comma 28);
- alle spese di manutenzione ordinaria e straordinaria degli immobili (D.L. n. 78 del 2010, art.8 comma 1);
- ai fondi destinati alla contrattazione integrativa (L.133/2008, art. 67);
- alle spese di sponsorizzazione (L.133/2008, art.67 e D.L.78/2010, art.9);
- alle spese per l'acquisto, la manutenzione, il noleggio e l'esercizio di autovetture, nonché per l'acquisto di buoni taxi al 30% di quanto sostenuto nell'anno 2011 (D.l. 101/2013);
- obbligo a ricorrere a Consip in presenza di opportunità di acquisto più convenienti;

- titolarità al singolo docente/ricercatore dei brevetti (ex art.65 del Codice di Proprietà Intellettuale).

Sarebbe utile porre in essere una serie di azioni finalizzate a una migliore gestione degli atenei:

- estensione alle università quanto previsto dall'art. 13 della Legge 124/2015 per gli enti pubblici di ricerca al fine di eliminare i vincoli di spesa analitici a cui oggi gli atenei sono sottoposti;
- applicazione definitivamente la contabilità economico-patrimoniale ed eliminare la contabilità finanziaria, un inutile doppione cui gli atenei sono tuttora tenuti (si tratta di una situazione paradossale e particolarmente costosa);
- introduzione dell'obbligo della certificazione del bilancio da parte di società titolate a rilasciarla;
- previsione di una revisione periodica da parte del MIUR, di concerto con il MEF, di un aggiornato sistema di indicatori di equilibrio economico, finanziario e patrimoniale;
- semplificazione le procedure di acquisto relative ai beni e servizi destinati alla ricerca, pur mantenendo l'obbligo del confronto competitivo tra gli operatori attivi nel settore.

Per quanto attiene all'autonomia strategica delle università premesso che un forte sistema di ricerca è indispensabile per potenziare il livello di competitività del Paese e, tenuto conto che tali istituzioni disegnano il futuro e formano la nuova classe dirigente, nel panorama della P.A. l'università non può non essere considerata un "diverso"; in altri termini, occorre:

- valutare la possibilità di trasformare le università in enti autonomi seppur soggetti al controllo e valutazione periodica dell'amministrazione pubblica per

consentire loro la “autonomia strategica”, per individuare il proprio “posizionamento” e innovare e competere, anche a livello internazionale, con la flessibilità e la prontezza necessarie;

- sperimentare l’opportunità concessa dall’art. 1 della Legge 240/2010 ove si prevede che sulla base di accordi di programma tra il MIUR e le università che hanno conseguito la stabilità e la sostenibilità del bilancio, possono sperimentare propri modelli funzionali e organizzativi, ivi comprese modalità di composizione e costituzione degli organi di governo e forme sostenibili di organizzazione della didattica e della ricerca su base policentrica, diverse da quelle indicate nell’articolo 2 (ovvero quelle generali previste dalla stessa Legge 240).
- semplificare i documenti di pianificazione e programmazione richiesti agli atenei.
- inserire, nel piano annuale della *performance* di ogni ateneo, obiettivi quantitativi e di progetto per tutte le articolazioni strutturali dell’ateneo (Facoltà, Scuole, Dipartimenti, Centri, etc.).

La legge n. 240 del 2010 ha stabilito che le università statali, come molti altri enti pubblici economici, dovessero passare dal sistema di contabilità finanziaria a quello di contabilità economico-patrimoniale e analitica, adottando ogni anno un bilancio unico e un bilancio consolidato di ateneo, nonché predisponendo anche un bilancio preventivo e un rendiconto in contabilità finanziaria.

I principi di questo nuovo e articolato sistema di contabilità e bilancio sono stati fissati nel decreto ministeriale n. 19 del 2014 che, dopo una prima fase di applicazione, è stato sottoposto ora ad alcune correzioni tecniche, contenute nel decreto interministeriale MIUR/MEF 8 giugno 2017.

La prima fase di applicazione delle nuove norme contabili per le università ha evidenziato problematiche di più vasta portata che dovrebbero indurre il legislatore a gettare uno sguardo d'insieme sulla questione.

Attraverso una molteplicità di segnalazioni rivolte al Parlamento, da parte di membri delle comunità accademiche e di singoli ricercatori, sono state espresse le notevoli difficoltà operative indotte dalla nuova normativa nell'espletamento delle attività istituzionali delle università, in particolare per l'attività di ricerca.

Non è facile infatti, e probabilmente non è nemmeno utile, ricondurre l'attività di ricerca universitaria ad una attività di natura economica e produttiva senza correre il rischio di rallentarne l'esecuzione, il che sarebbe deleterio per un'attività in cui rapidità, prontezza e libertà di azione sono fondamentali per sopravvivere nella accelerata competizione internazionale di oggi.

Appare legittimo interrogarsi sull'utilità di concepire e classificare l'attività finanziaria delle università come insieme di attivi e passivi patrimoniali e di costi e ricavi della «produzione» (pur definiti «costi e proventi operativi»), alla stregua di una qualunque impresa produttrice di beni e servizi da vendere sul mercato?

È imprescindibile chiedere alle università la più oculata e trasparente gestione di risorse che provengono loro dai contribuenti con il sistema fiscale generale o dalle famiglie degli studenti per il tramite delle contribuzioni studentesche, ma dovremmo forse interrogarci su un punto: la contabilità economico-patrimoniale è davvero la più adatta a rappresentare contabilmente l'attività universitaria e a favorirne lo sviluppo?

Sarebbe a mio avviso utile ed opportuna una riflessione politica e amministrativa sull'effettivo esito, in termini di costi e benefici, della nuova normativa introdotta dalla legge n. 240 del 2010, anche per tener conto delle osservazioni e delle richieste che sono pervenute e provengono continuamente dal mondo accademico, spesso espresse in

termini di «semplificazione» anche se, non di rado, più che semplificazioni, sono richieste di modifiche profonde della normativa vigente.

Nonostante il Parlamento, con l'ultima legge di stabilità e con altri atti importanti come il decreto legislativo n. 218 del 2016 sull'attività degli enti di ricerca, abbia effettivamente provveduto a semplificare sotto più aspetti la normativa ma senza che queste semplificazioni siano state effettivamente percepite come tali, in termini di nuova efficienza, dagli addetti ai lavori.

Risulta necessaria un'analisi tecnico-politica più approfondita del contesto generale delle norme che regolano l'attività accademica appare utile segnalare anche un ultimo delicato punto che riguarda l'organizzazione universitaria, previsto dalla legge n. 240/2010, l'autonomia contabile e amministrativa dei dipartimenti universitari che rappresentano i contesti nei quali si svolgono le principali attività che generano gli output dell'Ateneo.

Se da un lato è imprescindibile il carattere del rendiconto unitario del complesso di attività realizzate da ogni ateneo da fornire in primis allo Stato finanziatore dall'altro è legittimo chiedersi se sia stato saggio, ridurre così drasticamente l'autonomia dei dipartimenti laddove, per una corretta esigenza di unitarietà, si è sacrificata la fluidità dell'attività corrente dei dipartimenti, spesso alle prese con una centralizzazione che sembrava essere stata definitivamente dimenticata da quasi quarant'anni fa, a seguito del decreto del Presidente della Repubblica n. 382 del 1980, e che, riportata di nuovo in auge, ha finito spesso, nonostante gli strumenti informatici e telematici ora disponibili, per generare proprio quelle criticità per le quali era stata superata.

Si tratta di interrogativi cui probabilmente nello scenario attuale non esistono proposte pienamente dirimenti rispetto alla questione, ma è importante alimentare il

confronto su questi temi, fornire elementi al dibattito affinché il mondo universitario ritrovi fiducia nel fatto che la politica sia in grado innanzitutto di comprendere appieno le criticità esistenti e di conseguenza intervenire delineando una cornice normativa capace di creare i presupposti utili a favorire lo sviluppo dell'alta formazione e della ricerca libera quali obiettivi strategici del Paese che non possono rischiare di essere sepolti da normative concepite per tutt'altri contesti.

È peraltro interessante notare come il passaggio alla contabilità economico-patrimoniale previsto dal legislatore nei termini appena evidenziati costringa in realtà le università italiane a redigere “anche” un bilancio preventivo e un rendiconto in contabilità finanziaria.

Questo adempimento deriva, come visto, dall'applicazione della normativa di cui all'articolo 2 , comma 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 che contiene la delega al Governo affinché proceda, con uno o più decreti legislativi, alla “armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali, e dei relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica”.

Il principio ispiratore di quella che ad alcuni commentatori apparve all'epoca come una velleitaria fuga in avanti, è da ricondurre alla volontà di richiamare la gestione delle Università a logiche più stringenti di sostenibilità economica e ad introdurre il massimo grado di trasparenza possibile all'interno di un sistema, sostanzialmente non regolato, che né consentiva l'effettivo apprezzamento della situazione finanziaria e patrimoniale degli atenei, né rendeva possibile il confronto tra le *performance* di ciascuno di essi.



Con l'avvento della stagione dell'autonomia degli atenei, introdotta dalla Legge 168/89, fu data a ciascuno di essi la piena libertà nell'“*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*” (Art. 7, comma 7), salvo l'esile vincolo previsto al precedente comma 6 secondo il quale “*Per consentire l'analisi della spesa finale e il consolidamento dei conti del settore pubblico allargato il Ministro dell'università e della ricerca scientifica e tecnologica, con proprio decreto, emanato di concerto con il Ministro del tesoro, fissa i criteri per la omogenea redazione dei conti consuntivi delle università*”.

La conseguenza, come era prevedibile, fu una incontrollata esplosione di regolamenti del tutto diversi l'uno dall'altro con riferimento tanto al piano dei conti adottato, quanto ai sistemi adottati (finanziario di cassa, finanziario di competenza, finanziario misto cassa-competenza e, seppur raramente, economico-patrimoniale).

Questa situazione di assoluta *deregulation* si è protratta dalla prima metà degli anni novanta ai giorni nostri quando, finalmente, il legislatore ha ritenuto di mettere un po' di ordine “standardizzando” i sistemi contabili delle università nei termini precedentemente descritti ed ulteriormente sviluppati con i successivi decreti ministeriali attuativi.

L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle università in generale rappresenta un primo tassello di un processo più ampio che dovrà essere sviluppato nei prossimi anni con la dovuta gradualità ma anche con la necessaria determinazione.

Le informazioni derivanti dalla contabilità generale hanno una natura economica e finanziaria mentre la contabilità analitica genera dati di natura esclusivamente economica.

Dall'analisi dello scenario del sistema universitario emergono alcune criticità che certamente apriranno la strada a nuove sfide che gli atenei si troveranno ad affrontare e che alimenteranno nuove dinamiche di cambiamento.

Una prima criticità riguarda le relazioni e le dinamiche decisionali tra Rettore, Consiglio di Amministrazione e Senato Accademico; se dall'analisi condotta emerge chiaramente il ruolo di primo piano del Rettore, al tempo stesso è ragionevole ipotizzare che in ogni Ateneo possano emergere, di fatto, delle dinamiche di contro-bilanciamento.

Questo tema è strettamente connesso alla possibile evoluzione del ruolo dei membri esterni del Consiglio di Amministrazione.

È legittimo chiedersi quanto continuo davvero, qual è il contributo che offrono e come riescono a superare il deficit cognitivo che è proprio di chiunque non ha specifiche competenze sul funzionamento delle istituzioni universitarie ed infine, guardando al futuro, quali domande di carattere sociale, economico, tecnico e scientifico sapranno trasmettere alle università e quali risorse saranno in grado di mettere a disposizione dello sviluppo degli Atenei, in una fase di riduzione dei finanziamenti statali.

A fronte delle nuove attribuzioni previste dalla riforma e dell'interesse manifestato dal mondo esterno per il governo delle università, ci si può dunque chiedere se i nuovi Consigli di Amministrazione saranno all'altezza dei compiti loro assegnati e delle aspettative suscitate nella società civile.

## ***Un'ulteriore sfida: l'impatto della valutazione della ricerca***

La Valutazione della Qualità della Ricerca (VQR) fornisce una mappatura valutativa sulla base della quale il Ministero dell'Istruzione dell'Università e della Ricerca attribuisce parte delle risorse pubbliche destinate agli Atenei, per i quali, la stessa mappatura, diventa anche uno strumento di governo interno.

Se, in che modo e in che misura la VQR, come strumento di governo del sistema universitario nazionale nel suo complesso, abbia effetti anche nei singoli Atenei è un tema di grande rilevanza.

Proprio in questo quadro una sfida di grande rilevanza attiene alle procedure AVA.

Il sistema Autovalutazione - Valutazione periodica - Accredimento (AVA), operativo dal 2013, persegue l'obiettivo di migliorare la qualità della didattica e della ricerca svolte negli Atenei, attraverso l'applicazione di un modello di Assicurazione della Qualità (AQ) basato su procedure interne di progettazione, gestione, autovalutazione e miglioramento delle attività formative e scientifiche e su una verifica esterna condotta effettuata in maniera chiara e trasparente.

All'esito di tale verifica si ottiene un giudizio di Accredimento sulla base del quale vengono riconosciuti a un Ateneo ed ai suoi Corsi di Studio il possesso (Accredimento iniziale) o la permanenza (Accredimento periodico) dei Requisiti di Qualità che lo rendono idoneo allo svolgimento delle proprie funzioni istituzionali. Le finalità principali del sistema AVA sono tre<sup>101</sup>, in particolare riguardano:

- l'assicurazione, da parte del MIUR e attraverso l'attività valutativa dell'ANVUR, che le Istituzioni di formazione superiore operanti in Italia

---

<sup>101</sup> [www.anvur.it/attivita/ava/](http://www.anvur.it/attivita/ava/)

eroghino uniformemente un servizio di qualità adeguata ai propri utenti e alla società nel suo complesso;

- l'esercizio da parte degli Atenei di un'autonomia responsabile e affidabile nell'uso delle risorse pubbliche e nei comportamenti collettivi e individuali relativi alle attività di formazione e ricerca;
- il miglioramento della qualità delle attività formative e di ricerca.

L'AVA rappresenta un innovativo strumento di governo e di indirizzo sistemico la cui attuazione ha avuto avvio dopo l'adozione da parte degli Atenei di Statuti rinnovati e a seguito della loro prima attuazione degli stessi.

Affinché l'implementazione del sistema AVA nei singoli Atenei risulti davvero efficace e non sia dunque percepita come mero adempimento, è fondamentale che:

- i processi decisionali interni siano definiti in maniera chiara;
- l'attribuzione delle responsabilità ripartite in ciascuna struttura organizzativa sia in linea con le scelte strategiche dell'ateneo;
- la catena delle responsabilità dei processi relativi alla *quality assurance* sia ben definita e non soggetta a discrezionalità né ambiguità
- gli obiettivi fissati siano inequivocabili in termini di *quality assurance*;
- le unità operative siano dotate di mezzi adeguati per il conseguimento degli obiettivi individuati.

A tal fine le università promuovono l'assicurazione e il miglioramento continuo della qualità in tutti gli ambiti delle attività attraverso cui attuano e sviluppano la loro *mission*.

In questa direzione ogni Ateneo sviluppa un sistema strutturato ed integrato di regole, meccanismi e procedure, che tendono a indirizzare le azioni e i comportamenti

di tutti gli attori coinvolti ai diversi livelli di responsabilità accademica e organizzativa al perseguimento degli obiettivi istituzionali, riservando massima attenzione alla qualità dei processi e dei risultati e al soddisfacimento delle esigenze di tutti i principali stakeholders, a partire dagli studenti.

Vengono a questo fine costituiti dei Presidi di Qualità che svolgono una pluralità di attività:

- promozione della cultura della qualità nell'Ateneo e attuazione della politica per la qualità definita dagli organi di governo;
- consulenze agli organi di governo dell'Ateneo sulle tematiche dell'Assicurazione Qualità;
- verificano l'implementazione e la corretta applicazione dei meccanismi e delle procedure del sistema di Assicurazione Qualità interno nell'ambito di ciascun corso di studio e di ciascuna struttura di ricerca;
- forniscono supporto alle strutture e al personale coinvolti nella gestione dei processi di Assicurazione Qualità anche attraverso l'organizzazione di eventi formativi e la messa a disposizione di linee guida, istruzioni operative e ogni altro strumento utile a facilitarne la comprensione e l'applicazione;
- coordinano l'organizzazione ed il monitoraggio delle rilevazioni delle opinioni degli studenti, dei laureandi e dei laureati;
- verificano la funzionalità dei flussi informativi da e verso gli organi di governo dell'Ateneo, il Nucleo di Valutazione e le Commissioni Paritetiche Docenti-Studenti.

## ***Maggiore trasparenza dei risultati raggiunti?***

Uno dei principi cardine sotteso all'attivazione di tutto il processo di riforma del sistema contabile e di bilancio delle PP.AA. è il principio della trasparenza che viene sistematicamente declinato sia in termini di illustrazione delle politiche programmate e realizzate, sia in termini di rendicontazione dei risultati ottenuti a beneficio della pluralità di *stakeholder*.

Il raggiungimento di più elevati *standard* di trasparenza, il consolidamento dei bilanci, il coordinamento e la tutela dei conti pubblici rappresentano obiettivi imprescindibili della riforma contabile.

In ultima analisi è dunque legittimo chiedersi se effettivamente il processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio e l'obiettivo di incrementare gli standard di trasparenza dell'attività e dei processi decisionali interni a ciascun ateneo stiano andando di pari passo e se, al pari delle altre pubbliche amministrazioni anche le Università possano essere considerate vere e proprie "case di vetro".

Sul tema della trasparenza, in merito all'effettiva capacità di raggiungere l'obiettivo, per le università che sono organizzazioni complesse con obiettivi istituzionali di altissimo profilo scientifico, didattico e culturale, esprime un giudizio, motivato e compiuto appare piuttosto complesso, tuttavia per ciò che attiene alla disponibilità di informazioni più accurate e complete per gli *stakeholder*, se da un lato certamente risulta più intuitivo il concetto di utile o perdita attraverso la lettura del risultato di esercizio nel conto economico, dall'altro cogliere nel dettaglio il senso di tutti i documenti che compongono il sistema di bilancio è possibile solo per coloro che conoscono a fondo ed in maniera specialistica le logiche del nuovo sistema contabile.

Lo sforzo compiuto dagli atenei nella direzione di rendere sempre più il sistema di bilancio uno strumento che informi in modo intellegibile e corretto delle dinamiche di gestione rappresentate non attraverso uno di specchio deformato e mediante linguaggi e logiche diversi nelle varie organizzazioni pubbliche; ha ancora strada da compiere e riuscirà nell'intento se e nella misura in cui le difficoltà insite nella complessità del processo e i suoi limiti di fondo saranno superati.

Probabilmente, anche sulla base di questa esigenza e della volontà di perseguire e garantire gli equilibri di bilancio, nel quadro delle stringenti regole europee, (obiettivo, quest'ultimo, che assume un'assoluta centralità, nel disegno legislativo ma che ha generato un sistema di vincoli sempre più complessi e analitici che non di rado generano soluzioni contabili talmente specifiche da rendere l'armonizzazione così come strutturata, non in linea con la forte esigenza di trasparenza dei bilanci degli Atenei) che è stata nominata con DM 760 del 21 novembre 2018 presso il MIUR un'apposita Commissione chiamata a compiere un'opera complessiva di coordinamento e aggiornamento della cornice normativa che disciplina il sistema universitario, elaborando un Testo unico per l'università e la ricerca chiamato "Codice della legislazione scolastica, universitaria, dell'alta formazione artistica musicale e coreutica e della ricerca", che potrebbe tradursi una riforma Gelmini 2.0, avendo ad oggi un substrato forte esperienze e riflessioni da cui ripartire per rilanciare un progetto di sistema universitario che sia davvero catalizzatore di innovazione imprescindibile per favorire la crescita economica e culturale del Paese.

## BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Torino, Giappichelli, 2013;

AA.VV., *Economia delle aziende pubbliche*, Milano, McGraw-Hill, 2006.

AA.VV., *Finanziamento, competizione ed accountability nel governo dell'università, vol. I – Il finanziamento della Università*, Editoriale scientifica, Napoli 2013.

AA.VV., *I principi contabili internazionali per le amministrazioni pubbliche italiane*, Milano, Giuffrè, 2009.

AA.VV., *Management delle istituzioni pubbliche*, Milano, Egea, 2009.

Adamo S., *Problemi di armonizzazione dell'informazione contabile: processi, attori, strumenti, un modello interpretativo*, Milano, Giuffrè, 2001.

Amatucci A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, Editore Jovene, 2007.

Anessi Pessina E. e Steccolini I., *Contabilità finanziaria ed economico patrimoniale: una convivenza forzata?*, Rimini, Maggioli, 2007.

Anselmi L., *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*, Giappichelli, Torino, 2003.

Anzalone M., *La contabilità economico-patrimoniale ed il bilancio consolidato delle regioni e degli enti locali*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli Editore, 2018.



Anzalone M., Macrì I., Siragusa S., *La nuova contabilità delle amministrazioni pubbliche. Principi e strumenti dell'armonizzazione contabile nel rinnovato contesto tecnico e normativo europeo*, Assago, Ipsoa, 2015.

Arcari A.M., *Il controllo di gestione negli atenei*, Milano, Egea, 2003.

Azzone G., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche. Decisioni e accountability per ministeri, enti locali e università*, Milano, Etas 2008.

Bevir M. et al., *Comparative governance: prospects and lessons*, in *Public Administration*, 81 (1), 2003.

Biondi L., *L'Università in Cambiamento. Riflessioni in Tema di Contabilità e Bilancio*, Torino, Giappichelli, 2014.

Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, Egea, 2002.

Brandolini E., *Bilancio consolidato negli enti pubblici*, Rimini, Maggioli, 2007.

Bruni G., “La strategia del valore tra conflittualità ed equilibrio di interessi”, in *Rivista italiana di ragioneria e di Economia Aziendale*, n° 1-2, 2002.

Cantele S., *Contabilità budget e controllo economico nelle università*, RIREA, Roma, 2012.

Cannavò C., *Quaderni di Sociologia, Valutazione della scienza, valutazione nella scienza. Contesti, approcci e dimensioni per una valutazione sociale della ricerca scientifico-tecnologica*, Torino, Rosenberg & Sellier, 2009, 29-65.

Caperchione E. e Pezzani F., *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Milano, Egea, 2000.

Catalano G., *La contabilità economico-patrimoniale nelle università. Aspetti metodologici e principi contabili*, Bologna, Il Mulino, 2009.

Cavaliere A. e Loiero R., *Armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, Enti Locali e loro organismi*, Rimini, Maggioli, 2011.

Civetta E., *Il principio applicato della contabilità economico patrimoniale. L'allegato 4/3 del D.Lgs. 118/2011 dopo il sesto decreto correttivo*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli Editore, 2017.

Coda V., "Trasparenza informativa e correttezza gestionale: contenuti e condizioni di contesto", in *Scritti di Economia Aziendale in Memoria di Raffaele D'Oriano*, Primo Tomo, Padova, Cedam, 1997.

Caperchione E., *Sistemi informativo contabili nella Pubblica Amministrazione: profili comparati, evoluzione e criteri per la progettazione*, Milano, Egea, 2000;

Caperchione E., *L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale*, in «Azienda Pubblica», vol. 25, 1, Rimini, Maggioli Editore, 2012.

D'Alessio L., *Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica*, in «Azienda Pubblica», vol. 25, 1, Rimini, Maggioli Editore, 2012.

Delfino F., *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico patrimoniale*, Bergamo, ICA, 1998.

Delfino F., *Legge 196/2009: coordinamento della finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili*, Milano, IPSOA, 2010.

Di Russo D., Puddu L., *Manuale di ragioneria pubblica*, Torino, Eutekne, 2013.

Einaudi L., *Conoscere per deliberare*, in *Prediche inutili*, Torino, Einaudi L., 1974.

Fici L., *Il controllo di gestione negli atenei. Dalla valutazione al governo aziendale*, Milano, Franco Angeli, 2001.

Guthrie J., *Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality*”, in *Financial Accountability and Management*, n. 14, 1998.

Hood C., *A public management for all seasons?*, in *Public Administration*, 69 (1), 1991.

Jones G., *Resource Accounting and Budgeting: Another False Trail?*, in IFAC-PSC, *Perspectives on Accrual Accounting*, Occasional Paper 3, International Federation of Accountants, New York, 1997.

Kaplan R., *Strategy Maps*, ed. Harvard Business Press, 2004.

Korte H., *Accounting in the Netherlands*, in OECD, *Accrual Accounting in the Netherlands and the United Kingdom*, Organisation for Economic Cooperation and Development, Paris, 1997.

Ladu G., *I principi costituzionali e la finanza pubblica*, in: AA.VV., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Torino, Giappichelli Editore, 2009.

Lazzini S. e Ponzo S., *Tendenze all'armonizzazione nel processo di riordino dell'ordinamento contabile negli enti locali*, Azienda Pubblica, 2007.

Likierman A., *Accrual Accounting in the United Kingdom*, in OECD, *Accrual Accounting in the Netherlands and the United Kingdom*, Organisation for Economic Cooperation and Development, Paris, 1997.

Malavolta A., Miriello C., *L'ordinamento universitario*, II edizione, Rimini, Maggioli Editore, 2005.

Mellor T., *Why Governments Should Produce Balance Sheets*, in IFACPSC, *Perspectives on Accrual Accounting*, Occasional Paper 3, International Federation of Accountants, New York, 1997.

Miraglia R.A., *Il controllo di gestione negli istituti pubblici*, Torino, Giappichelli, 1995;

Miriello C., *Manuale di Legislazione Universitaria*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli Editore, 2019.

Mussari R., *Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica*, Azienda Pubblica, 2012.

Mussari R., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni centrali: esperienze italiane e internazionali a confronto*, Rubbettino Editore, Soveria Mannelli, 2002, pp. 33-41.

Mussari R., *Il management delle aziende pubbliche. Profili teorici*, Padova, Cedam, 1994.

Mussari R., *Pareggio e bilancio pubblico: un equilibrio da ripensare*, Azienda Pubblica, Anno XXVI, n. 4, 2013.

Mussari R., Sostero U., *Il processo di cambiamento del sistema contabile nelle università: aspettative, difficoltà e contraddizioni*, Azienda Pubblica, Anno XXVII, n. 2, 2014.

Nugnes F., *La riforma del sistema contabile delle università*, in Colombini G.(a cura di), *Finanziamento, competizione ed accountability nel governo dell'università, vol. II – Il finanziamento della Università*, Napoli, Editoriale scientifica, 2013.

Pozzoli M., *Principi contabili ed enti locali. La prospettiva internazionale*, Franco Angeli, Milano 2005.

Pozzoli S., Mazzotta R., *Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica*, Rimini, Azienda Pubblica, 2012.

Pulejo L., *Comunicazione e accountability nell'azienda comune*, Giappichelli, Torino, 2005.

Puntillo P. - Florio M.T., *Modelli economico-patrimoniali per la contabilità e il bilancio delle università*, Cosenza, Pellegrini, 2019.

Ragioneria Generale dello Stato, *Manuale dei principi e delle regole contabili*, Roma, 2008.

Ragioneria generale dello Stato, *Performance-Budgeting, spesa pubblica e contesto istituzionale: l'esperienza italiana*, Roma, 2009.

Ragioneria generale dello Stato, *La riforma della contabilità e della finanza pubblica*, Roma, 2010.

Ranucci S., *Il processo di armonizzazione contabile degli enti territoriali: il d.lgs. 118 del 23 giugno 2011 e l'avvio della sperimentazione*, Azienditalia, 2012.

Ricci P., *Il potenziale impatto delle nuove disposizioni contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico*, in «Azienda Pubblica», vol. 25, 1, Rimini, Maggioli Editore, 2012;

Rupo D., *L'Introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle università. Principi e logiche contabili nella fase transitoria*, Aracne Editrice, Ariccia, 2014.

Salvatore C., *Il cambiamento della governance delle università italiane come strumento di corretto governo*, Quaderni monografici RIREA, N. 99/2012.

Salvatore C., *Il nuovo sistema contabile e di bilancio delle università: caratteristiche e criticità*, Giappichelli Editore, Torino, 2012.

Salvatore C., *Il processo di trasformazione dei sistemi di controllo contabile e gestionale nelle aziende pubbliche*, Milano, Franco Angeli, 2013.

Soverchia M., *L'armonizzazione contabile delle amministrazioni pubbliche. Attori, processi, strumenti.*, Milano, Giuffrè, 2008

Ström S., *Full Accrual Government Accounting in Sweden*, in IFAC-PSC, *Perspectives on Accrual Accounting*, Occasional Paper 3, International Federation of Accountants, New York, 1997.

Tommasetti A., *I sistemi contabili nelle amministrazioni pubbliche. Una prospettiva internazionale*, Cedam, Padova, 2008.

Vegas G., *Il nuovo bilancio pubblico*, Bologna, Il Mulino, 2010

Warren K., *Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience*, Occasional Paper 1, International Federation of Accountants, New York, 1996.

Zambon S., *I principi contabili per le amministrazioni pubbliche*, Milano, Franco Angeli, 2007

## SITOGRAFIA

<https://dirittoeconti.it/armonizzazione/>

<https://www.anvur.it/attivita/ava/>

[www.accademiaautonomia.it](http://www.accademiaautonomia.it)

[www.anci.it](http://www.anci.it)

[www.appaltiecontratti.it](http://www.appaltiecontratti.it)

[www.aziendapubblica.it](http://www.aziendapubblica.it)

[www.bosettiegatti.eu](http://www.bosettiegatti.eu)

[www.camera.it](http://www.camera.it)

[www.cermlab.it/tag/servizi-pubblici-locali/](http://www.cermlab.it/tag/servizi-pubblici-locali/)

[www.cineca.it](http://www.cineca.it)

[www.contabilita-pubblica.it](http://www.contabilita-pubblica.it)

[www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it)

[www.cortedeiconti.it](http://www.cortedeiconti.it)

[www.digef.uniroma1.it](http://www.digef.uniroma1.it)

[www.diritto.it](http://www.diritto.it)

[www.dt.tesoro.it](http://www.dt.tesoro.it)

[www.edilportale.com](http://www.edilportale.com)

[www.entilocali-online.it](http://www.entilocali-online.it)

[www.federalismi.it](http://www.federalismi.it)

[www.finanzalocale.interno.it](http://www.finanzalocale.interno.it)

[www.finanze.it](http://www.finanze.it)

[www.fondazioneifel.it/formazione](http://www.fondazioneifel.it/formazione)

[www.forgionegianluca.it](http://www.forgionegianluca.it)

[www.formez.it](http://www.formez.it)

[www.formula.edkeditore.it](http://www.formula.edkeditore.it)

[www.funzionepubblica.gov.it](http://www.funzionepubblica.gov.it)

[www.gazzettaufficiale.it](http://www.gazzettaufficiale.it)

[www.giurdanella.it](http://www.giurdanella.it)

[www.governo.it](http://www.governo.it)

[www.interno.gov.it](http://www.interno.gov.it)

[www.larevisionelegale.it](http://www.larevisionelegale.it)

[www.lentepubblica.it](http://www.lentepubblica.it)

[www.magellanopa.it](http://www.magellanopa.it)

[www.mef.gov.it](http://www.mef.gov.it)

[www.mit.gov.it](http://www.mit.gov.it)

[www.normattiva.it](http://www.normattiva.it)

[www.oggipa.it](http://www.oggipa.it)

[www.osservatorio.interno.it](http://www.osservatorio.interno.it)

[www.patrimoniodellostato.it](http://www.patrimoniodellostato.it)

[www.portalefederalismofiscale.gov.it](http://www.portalefederalismofiscale.gov.it)

[www.programmazioneeconomica.gov.it](http://www.programmazioneeconomica.gov.it)

[www.promopa.it](http://www.promopa.it)



[www.quotidianoentilocali.ilsole24ore.com](http://www.quotidianoentilocali.ilsole24ore.com)

[www.rgs.mef.gov.it](http://www.rgs.mef.gov.it)

[www.rivista.ssef.it](http://www.rivista.ssef.it)

[www.rivistaaic.it](http://www.rivistaaic.it)

[www.rivistacorteconti.it](http://www.rivistacorteconti.it)

[www.senato.it](http://www.senato.it)

[www.sipotra.it](http://www.sipotra.it)

[www.sspa.it](http://www.sspa.it)

[www.unikore.it](http://www.unikore.it)

[www.upel.va.it](http://www.upel.va.it)

## **RINGRAZIAMENTI**

*Il percorso di studio e di ricerca che ha caratterizzato questo triennio accademico 2016/2019 non sarebbe stato possibile senza la sapiente guida della Prof. Fabrizio Politi, riferimento fondamentale e costante dell'intero percorso formativo del dottorato.*

*Un ringraziamento speciale al Prof. Roberto Cipollone, già Coordinatore del corso di Dottorato di Ricerca in Ingegneria Industriale e dell'Informazione e di Economia, al Prof. Giuseppe Ferri cui ha ceduto il testimone ed al Prof. Walter Giulietti, Presidente del Consiglio di Area Didattica dei Corsi di Economia, per il continuo contributo di idee, riflessioni, suggerimenti senza il quale il lavoro non sarebbe arrivato a compimento.*

*Un grazie di cuore a tutti i componenti del Collegio dei Docenti che, in tante circostanze, hanno contribuito a dibattere i temi oggetto dello studio con osservazioni e contributi.*

*Un ringraziamento speciale alla mia famiglia, agli amici più cari e a chi da lontano, da sempre, non mi fa mancare il suo sostegno e le sue attenzioni.*

**Alessio**