

UNIVERSITÀ DELLA CALABRIA
FACOLTÀ DI ECONOMIA

Dottorato di Ricerca
in
Economia e gestione delle
Amministrazioni Pubbliche
(Settore disciplinare SECS – P/07)

XIX Ciclo

TESI FINALE

***I SISTEMI CONTABILI EMERGENTI NELL'AMBITO DEI
MODELLI DI PIANIFICAZIONE, PROGRAMMAZIONE E
CONTROLLO DEGLI ATENEI ITALIANI***

Supervisore

Chiar.mo Prof. GIUSEPPE FABBRINI

Candidata

Dott.ssa LIDIA MALIZIA

Coordinatore

Chiar.mo Prof. GIUSEPPE FABBRINI

ANNO ACCADEMICO 2005/2006

Ai miei genitori
con profondo affetto
e riconoscenza

RINGRAZIAMENTI

Un ringraziamento particolare al prof GIUSEPPE FABBRINI, al prof SANTINO FIORELLI, alla dott.ssa VALENTINA PATITUCCI e al dott. LORENZO SPATARO per il loro preziosissimo sostegno nella conduzione e stesura del lavoro di ricerca.

INTRODUZIONE.....	8
-------------------	---

CAPITOLO 1

PROFILI EVOLUTIVI ECONOMICO-AZIENDALI DEL SISTEMA UNIVERSITARIO ITALIANO

1.1 Premessa	16
1.2 Il processo di aziendalizzazione nelle Università.....	17
1.3 L'azienda universitaria e il concetto di economicità	24
1.4 Gli elementi di criticità e specificità della <i>performance</i> universitaria	30
1.5 Le linee evolutive dei sistemi contabili	35

CAPITOLO 2

I SISTEMI DI PIANIFICAZIONE, PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO DELLE UNIVERSITÀ

2.1 Premessa	46
2.2 I processi di pianificazione, programmazione e controllo negli enti pubblici	48
2.3 Le logiche di programmazione e il sistema di finanziamento delle Università	59
2.4 Il sistema dei controlli	68
2.4.1 La valutazione	71
2.4.2 Il controllo finanziario e contabile	74
2.4.3 Il sistema dei controlli interni	76
2.5 Un approfondimento sul controllo di gestione	87

CAPITOLO 3

GLI STRUMENTI DEL CONTROLLO DIREZIONALE

3.1 Premessa	92
3.2 La contabilità direzionale nelle Università	93
3.3 Il sistema di bilancio	97
3.3.1 Il bilancio di previsione	101
3.3.2 La gestione del bilancio di previsione	129
3.3.3 Il conto consuntivo	132
3.3.4 La gestione patrimoniale	139
3.4 Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale	140
3.4.1 La contabilità generale.....	142
3.4.2 Il sistema budgetario	146
3.4.3 La contabilità analitica	149
3.4.4 Sistemi contabili a confronto e modelli alternativi	159
3.5 Il modello della <i>balanced scorecard</i>	165

CAPITOLO 4

I SISTEMI CONTABILI ADOTTATI NEGLI ATENEI ITALIANI. UNA ANALISI EMPIRICA

4.1 Il progetto di ricerca: premesse introduttive.....	168
4.2 Il mantenimento della contabilità finanziaria. Il caso della Università della Calabria.....	176
4.2.1 La gestione dei bilanci	182
4.2.2 La gestione patrimoniale	192
4.2.3 Il sistema dei controlli	193
4.2.4 Verso la riforma amministrativo-contabile	196
4.3 L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale. Il caso della	

Università degli studi di Trento	199
4.3.1 I documenti contabili	205
4.3.2 I processi contabili	228
4.3.3 Il sistema dei controlli	242
4.4 L'adozione parallela della contabilità finanziaria ed economica. Il caso dell'Università degli studi del Piemonte Orientale "Amedeo Avogadro".....	248
4.4.1 Il processo di pianificazione e programmazione	252
4.4.2 La gestione economico-finanziaria	265
4.4.3 La gestione patrimoniale	266
4.4.4 Le scritture di assestamento e di chiusura dei conti	267
4.4.5 La risultanze delle gestioni economico-finanziaria e patrimoniale	268
4.4.6 Il sistema dei controlli	273
4.4.7 I principi contabili generali d'Ateneo	276
4.5 La riforma contabile negli Atenei: un'analisi quantitativa	286
4.5.1 Gli elementi distintivi della ricerca quantitativa	287
4.5.2 I risultati della ricerca quantitativa	299

CAPITOLO 5

IL MODELLO ITALIANO EMERGENTE

5.1 Il quadro evolutivo del sistema contabile universitario emergente dalla ricerca.....	330
5.2 Le problematiche emergenti e le implicazioni prospettiche.....	337
5.3 Le potenzialità della contabilità economico-patrimoniale negli Atenei	343
5.4 Il ruolo potenziale dell'adozione di principi contabili generali per le Università	355

CONCLUSIONI.....	363
BIBLIOGRAFIA.....	377
SITOGRAFIA	404
APPENDICE	405
1. Bilancio Consuntivo anno 2005 dell'Università degli studi di Trento	405

INTRODUZIONE

*“L’uomo vive di un’esistenza
autenticamente umana grazie alla cultura.
E’ mediante la cultura che l’uomo diventa più uomo,
accede più intensamente all’essere che gli è proprio.”*

GIOVANNI PAOLO II

“L’Università vive nel futuro. Produce il futuro. Opera, in quanto principale rete di ricerca e di alta formazione del Paese per preparare quest’ultimo a rispondere alle sfide del futuro”.¹ Così il Presidente della Conferenza dei Rettori delle Università Italiane, Prof GUIDO TROMBETTI, nell’ambito della sua *Relazione sullo stato delle Università italiane* nel 2006, sottolinea l’importante ruolo rivestito dall’Università nella costruzione delle premesse fondamentali con cui qualsiasi nazione può realizzare la crescita sociale ed economica della collettività. E’ assodato, infatti, che tra gli attuali fattori di competitività di una nazione si colloca, in primo piano, il suo livello di sviluppo della conoscenza e del sapere.

Nonostante sia ben noto il ruolo propulsore della ricerca scientifica e della formazione universitaria sia per lo sviluppo del Sistema-Paese sia per il mantenimento e/o raggiungimento di adeguati livelli di competitività a livello internazionale, le profonde trasformazioni che hanno caratterizzato il sistema universitario italiano negli ultimi decenni hanno evidenziato i forti limiti di alcune sue modalità organizzative e gestionali. Limiti che si ripercuotono inevitabilmente sul conseguimento di livelli di *performance* crescenti in termini di output realizzato (didattica e ricerca) e di risorse impiegate.

¹ CONFERENZA DEI RETTORI DELLE UNIVERSITÀ ITALIANE, *Relazione sullo Stato delle Università Italiane*, Roma, 9 novembre 2006.

Le Università, al pari delle altre Pubbliche Amministrazioni, risultano coinvolte, ormai da tempo, dal processo di *managerializzazione* che tende ad evidenziarne il carattere di “aziendalità” e ad introdurre logiche di governo improntate a criteri di razionalità economica.

Il punto di vista aziendale, rimarcato dal processo di riforma in atto, consente di analizzare le Università in ordine alla razionalità economica con cui vengono utilizzate sia le risorse assegnate dal Ministero dell’Università e della Ricerca sia quelle acquisite autonomamente. In altri termini, al pari delle altre aziende pubbliche e private, le Università sono oggi chiamate a compiere decisioni in ordine alla limitatezza delle proprie risorse, al contesto di riferimento particolarmente incerto e rischioso e alla presenza di logiche concorrenziali sempre più pregnanti. Di conseguenza sono sempre più avvertite, da parte del *public management*, l’opportunità e la necessità di implementare sistemi di governo orientati alla razionalità economica e, quindi, a principi manageriali.

Siffatte premesse, oltre a rappresentare la motivazione principale del presente lavoro, costituiscono le basi conoscitive di partenza del contesto aziendale oggetto della presente indagine empirica che affronta lo studio delle Università statali italiane, secondo un approccio economico-aziendale, considerando, cioè, i prodotti offerti (didattica e ricerca) come il risultato di una combinazione economica di risorse scarse dalla cui misurazione e monitoraggio dipende il successo dell’intero sistema universitario. Il perseguimento delle condizioni di economicità, richiesto dal generale processo di riforma della pubblica amministrazione, si traduce inevitabilmente nella necessità di disporre di adeguati strumenti direzionali a supporto delle decisioni del *management* universitario.

La tuttora disattesa implementazione di efficaci strumenti di pianificazione, programmazione e controllo negli Atenei statali italiani, è strettamente connessa al fenomeno cruciale del sistema universitario italiano: il rapporto conflittuale esistente tra l’autonomia universitaria e l’introduzione, all’interno dei singoli Atenei, di logiche manageriali provenienti dall’esterno.

E' pacifico, infatti, che il tanto atteso riconoscimento dell'autonomia universitaria, compiuto dal legislatore del 1989, ha costituito per anni il limite invalicabile per qualsiasi sistema di controllo esterno delle *performance* senza nemmeno favorire lo sviluppo di adeguati sistemi di controllo interno.

Tuttavia, attualmente si riscontra una attenzione crescente a tutti i livelli di governo verso le tematiche del controllo e della valutazione delle *performance* universitarie. "Il rapporto tra controllo centrale ed autonomia va ridefinito, assumendo una nuova prospettiva culturale. Vi sono due possibili modi per esercitare il controllo. Controllare i processi o controllare i risultati. Nel primo caso il controllore fissa le modalità con cui utilizzare le risorse: le tipologie di spesa, i tetti da rispettare, le risorse professionali e tecniche da acquisire. Nel secondo caso indica gli obiettivi da conseguire, le loro modalità di valutazione, lasciando libero il controllato di individuare i processi più idonei a conseguirli. Fino ad ieri l'orientamento era che bisognasse controllare i processi. Magari introducendo nuove regole, che correggessero leggi, decreti, emendamenti, regolamenti, circolari, note di indirizzo. Ancora oggi, nella Finanziaria, sono sparsi innumerevoli vincoli sui bilanci delle Università: vincoli di destinazione e vincoli di utilizzo come quelli sulle spese per i convegni scientifici, sui servizi e sulle stesse risorse per la contrattazione decentrata."²

La crescente attenzione verso forme di valutazione delle attività costituisce, quindi, il filo conduttore del processo di aziendalizzazione delle Università a cui si affianca la problematica tipicamente riscontrabile in ogni riforma di successo della pubblica amministrazione: la necessità primaria di disporre, ancor prima di attuare la riforma, di una nuova cultura amministrativa di tipo manageriale - *business oriented* - piuttosto che di tipo burocratico che consenta di gestire efficacemente il cambiamento in atto.

Il presente lavoro di tesi si pone l'obiettivo di focalizzare l'attenzione delle attività di studio di impronta aziendale su una realtà pubblica particolarmente complessa sia in

² CONFERENZA DEI RETTORI DELLE UNIVERSITÀ ITALIANE, *Relazione sullo Stato delle Università Italiane*, Roma, 9 novembre 2006.

termini di ambiente interno che esterno, le cui *performance* impattano notevolmente sul contesto economico-sociale di riferimento.

Pertanto, il punto di partenza del lavoro sarà l'analisi delle trasformazioni del sistema universitario derivanti dal generale processo di riforma che interessa in maniera globale, a partire dagli anni '90, le Pubbliche Amministrazioni del nostro Paese.

L'approccio del processo di ricostruzione del contesto teorico di riferimento sarà di tipo economico-aziendale, pertanto, orientato ad evidenziare i profili evolutivi dell'Università intesa come *azienda* facendo riferimento alle varie definizioni di azienda appartenenti alla più autorevole dottrina.

Nell'ambito del primo capitolo verranno trattati, pertanto, i principi fondamentali del processo di aziendalizzazione delle Università con particolare riguardo al significato del concetto di economicità nell'azienda universitaria, basato sui principi di *economicità della gestione* (efficienza ed efficacia), di *responsabilità* (*accountability*) e di *valutazione e controllo*.

Siffatta analisi evolutiva del sistema universitario determinerà, inevitabilmente, l'emersione degli elementi di criticità e specificità della *performance* universitaria derivanti soprattutto dall'assenza di un mercato di riferimento, dalla difficoltà di quantificazione dei beni e servizi prodotti, dalla pluralità e complessità degli obiettivi e delle responsabilità, dalla presenza di vincoli interni propri della struttura organizzativa degli Atenei (*burocrazia professionale*). Alla *performance* universitaria sarà possibile applicare il modello della *catena del valore* che, secondo gli attuali orientamenti della dottrina, assume i connotati della ridefinita *catena della qualità del servizio*.

L'obiettivo di esaminare e valutare l'evoluzione dei sistemi di pianificazione, programmazione e controllo degli Atenei italiani, che guida l'intero lavoro di tesi, condurrà l'esame dell'ultima parte del primo capitolo verso l'analisi dei sistemi contabili e dei principali provvedimenti che ne hanno segnato l'evoluzione. In particolare, saranno analizzati i principali provvedimenti legislativi emanati a partire dal 1939 suddividendoli per periodi evolutivi in funzione degli orientamenti generali di riforma della pubblica amministrazione. Le fasi evidenziate saranno quelle della

mancata regolazione (fase n. 1), del modello generale a partire dall'autonomia contabile dei dipartimenti (fase n. 2) e dell'autonomia contabile e finanziaria delle Università e conseguente diversificazione dei sistemi contabili (fase n. 3).

Il secondo capitolo affronterà la tematica, di forte attualità, dei sistemi di pianificazione, programmazione e controllo nelle Università.

Il punto di partenza sarà rappresentato dall'evoluzione di tali meccanismi nell'ambito della generalità degli enti pubblici - facendo riferimento al modello di *Anthony e Young* per gli enti pubblici e le organizzazioni *non profit* - fino ad analizzare le particolari logiche di programmazione che investono le Università con particolare riguardo ai legami esistenti con il nuovo sistema di finanziamento.

L'analisi del sistema di finanziamento costituirà una parte rilevante del capitolo in quanto il modello di ripartizione del *Fondo di Funzionamento Ordinario* rappresenta il principale strumento di introduzione dall'esterno di logiche di valutazione delle *performance* a mezzo indicatori *standard*. Il modello di riparto del F.F.O., elaborato dal *Comitato Nazionale per la Valutazione del Sistema Universitario*, introducendo un meccanismo di distribuzione dei finanziamenti statali fondato sulla competizione amministrata, lascia agli Atenei autonomia nell'utilizzo delle risorse ricevute e tende a responsabilizzarli sui risultati raggiunti. Tale modello determina inevitabilmente crescenti esigenze informative degli Atenei e degli *stakeholders* esterni, in primo luogo le istituzioni ministeriali, che in modi diversi si interfacciano con il sistema universitario.

A completamento del secondo capitolo, un ruolo predominante sarà assunto dall'esame del sistema dei controlli rappresentato in prevalenza dalla valutazione delle *performance* universitarie e dal controllo finanziario e contabile effettuati sia da organi interni che esterni agli Atenei. Particolare enfasi verrà attribuita al sistema dei controlli interni e ai riflessi delle disposizioni del D.Lgs. n. 286/99 nel contesto universitario soffermando l'analisi sulle caratteristiche e lo stato di attuazione del controllo di gestione nelle Università.

Successivamente, alla luce del processo evolutivo evidenziato, il terzo capitolo affronterà la derivante necessità manageriale di disporre di un articolato ed efficiente

sistema informativo che consenta valutazioni di efficienza ed economicità nell'uso delle risorse. Si ricostruirà, pertanto, il quadro della contabilità direzionale di Ateneo fino ad approfondire il principale degli strumenti informativi in essa contenuti cioè il bilancio universitario.

Verrà analizzato il sistema di bilancio maggiormente ricorrente nell'ambito degli Atenei tenendo in debita considerazione la diversificazione derivante dalla autonomia universitaria nella definizione della sua struttura e composizione.

La seconda parte del terzo capitolo evidenzierà i tratti salienti del processo di transizione in atto verso modelli contabili di tipo economico-patrimoniale descrivendone le caratteristiche fondamentali ed evidenziandone le differenze rispetto al tradizionale sistema di contabilità finanziaria. In particolare, verranno esaminati il sistema di *contabilità generale*, il *sistema budgetario* e la *contabilità analitica*.

Lo studio dei sistemi contabili sarà condotto attraverso il confronto tra i tre modelli emergenti di contabilità economico-patrimoniale rilevati dalla dottrina economico-aziendale: *modello minimale*, *modello integrato* e *modello parallelo*.

Saranno presi, altresì, in considerazione strumenti innovativi di contabilità direzionale emergenti nell'ambito della dottrina e della prassi aziendale pubblica e privata che, oltre a tenere conto della dimensione *economico-finanziaria* della *performance*, considerano rilevanti le prospettive del *cliente*, dei *processi interni* e dell'*apprendimento e crescita* (modello della *balanced scorecard*).

Successivamente alla ricostruzione del quadro teorico-evolutivo dei sistemi di pianificazione, programmazione e controllo delle Università, il quarto capitolo descriverà l'analisi empirica condotta nell'ambito del lavoro di ricerca oggetto di tesi, condotta sui sistemi contabili degli Atenei statali italiani nell'ambito dei modelli di pianificazione, programmazione e controllo adottati.

L'*ipotesi* della ricerca sarà rappresentata dalla considerazione che non esiste una unica soluzione contabile assolutamente valida ma che è possibile individuare dei sistemi emergenti di contabilità che tengono conto dei fattori di criticità e specificità di ogni realtà universitaria di riferimento.

La *metodologia* utilizzata nella conduzione della ricerca empirica è strutturata su due livelli: il primo livello è di tipo *qualitativo*, basato sullo *studio di casi* rappresentativi dei tre modelli emergenti, orientato all'individuazione degli elementi di specificità e di criticità di ciascun modello in termini di contributo allo sviluppo della contabilità direzionale e, in generale, dei processi di pianificazione, programmazione e controllo; il secondo livello, invece, è basato su un'analisi *quantitativa* rivolta alla rilevazione di dati statistici – attraverso l'erogazione di un questionario *on line* ai dirigenti delle aree finanziarie - inerenti le caratteristiche dei sistemi contabili adottati e le percezioni del *management* universitario verso l'opportunità e/o necessità di una soluzione contabile piuttosto che un'altra in termini di vantaggi e svantaggi rispetto ai processi gestionali.

Infine, il quinto capitolo tenterà di descrivere il modello contabile universitario emergente nel nostro Paese sulla base dell'indagine empirica condotta, nell'ottica di evidenziarne le problematiche e le implicazioni prospettiche.

La perdurante predominanza del mantenimento della contabilità finanziaria da cui derivare dati economici in via extracontabile, rispetto alla sua sostituzione - o integrazione parallela - con la contabilità economico-patrimoniale, consentirà l'evidenziazione della necessità – nonché l'attesa da parte dei *manager* intervistati - di un intervento esterno di tipo normativo che consenta un passaggio graduale verso sistemi contabili più idonei all'implementazione di sistemi di pianificazione, programmazione e controllo ormai necessari per perseguire i crescenti e diversificati obiettivi conoscitivi interni ed esterni all'Ateneo.

L'obiettivo generale dell'ultimo capitolo sarà quello di valutare il grado di contribuzione di ciascun modello contabile emergente dall'indagine empirica, al processo di sviluppo dei sistemi di pianificazione, programmazione e controllo; questi ultimi fortemente enfatizzati dal legislatore con riferimento ad altri enti pubblici (si pensi agli Enti locali, alle Aziende sanitarie ed ospedaliere e alle Camere di commercio) ma ancora poco esplorati dal legislatore con riferimento alle Università, probabilmente a causa di una forse erronea interpretazione del principio dell'autonomia universitaria.

Nella parte finale del capitolo si cercherà di dare enfasi alle potenzialità della contabilità economico-patrimoniale e degli strumenti di contabilità direzionale in generale, in quanto strumenti impiegabili dal *management* universitario in maniera autonoma rispetto alle esigenze conoscitive provenienti dagli organismi governativi e, pertanto, nel rispetto delle specificità interne (gestionali ed organizzative) ed esterne (rapporto con gli *stakeholders* esterni) degli Atenei.

In conclusione, sulla base dei casi di studio affrontati, sarà possibile valutare la possibilità di adottare *Principi contabili generali* per le Università che consentano, da un lato, la *standardizzazione* dei diversificati modelli di bilancio delle Università e la conseguente *comparabilità* dei dati contabili a livello di intero sistema universitario; e, dall'altro, il conseguimento degli obiettivi conoscitivi emergenti dal contesto di riferimento senza ledere l'autonomia dei singoli Atenei e percorrendo, nel contempo, il processo di riforma in atto verso logiche e sistemi di gestione degli enti pubblici orientati ai risultati.

PROFILI EVOLUTIVI ECONOMICO-AZIENDALI DEL SISTEMA UNIVERSITARIO ITALIANO

*“Cominciamo a rispondere ad una prima domanda:
l’Università italiana è oggi in grado di assolvere al
proprio ruolo di ponte verso il futuro?”*

GUIDO TROMBETTI,
Presidente della CRUI
9 novembre 2006

SOMMARIO

1.1 Premessa - 1.2 Il processo di aziendalizzazione nelle Università - 1.3. L’azienda universitaria e il concetto di economicità - 1.4 Gli elementi di criticità e specificità della *performance* universitaria - 1.5 Le linee evolutive dei sistemi contabili

1.1 Premessa

Il percorso evolutivo della legislazione universitaria italiana, benché non particolarmente articolato e complesso, si presenta in maniera non completamente chiara ed esaustiva al punto da richiedere una disamina dettagliata dei principali provvedimenti che lo hanno caratterizzato soprattutto rispetto all’evoluzione dei processi di pianificazione, programmazione e controllo.

A tal fine, il presente capitolo introduttivo si pone l’obiettivo di delineare l’attuale contesto di riferimento in cui si collocano gli Atenei italiani, sotto due punti di vista fondamentali, quello aziendale e quello istituzionale. Sotto il primo punto di vista, si analizzeranno i passaggi fondamentali del processo di aziendalizzazione che investe le Pubbliche Amministrazioni con particolare riferimento al suo rapporto con lo sviluppo dell’autonomia universitaria. Al riguardo, tra i principi di stampo

manageriale introdotti anche negli Atenei si darà maggiore enfasi al principio di economicità.

Sotto il punto di vista istituzionale, si analizzerà la regolamentazione degli Atenei italiani attraverso i passaggi normativi rilevanti ai nostri fini che riguardano, nello specifico, l'introduzione dell'autonomia universitaria e l'evoluzione dei sistemi contabili.

Dopo una rassegna della normativa di riferimento, particolare attenzione verrà riposta sul ruolo di volta in volta assegnato alla contabilità degli Atenei a partire dai primi anni '80 fino ai giorni nostri al fine di evidenziarne gli elementi di specificità. Emergerà, in tal senso, il paradosso sostanziale esistente tra la riforma, anche contabile, volta, fondamentalmente, ad aumentare il grado di autonomia dei singoli Atenei e gli interventi legislativi, rivolti alla generalità degli enti pubblici, che hanno imposto "comportamenti contabili" risultati, in prima approssimazione, limitativi dell'autonomia anzidetta.

1.2 Il processo di aziendalizzazione nelle Università

Al pari degli altri comparti pubblici, il sistema universitario italiano sta attraversando una profonda fase di cambiamento legata all'introduzione, nell'ambito dei processi di organizzazione, gestione e di rilevazione, di logiche e strumenti economico-aziendali.³ Tuttavia, nello specifico contesto universitario, il processo di *aziendalizzazione* - sollecitato dalla dottrina economico-aziendale⁴ e tuttora in atto - assume caratteri di specificità⁵ determinati, da un lato, dalla progressiva

³ Sul piano della ricerca internazionale, tale processo di riforma viene generalmente definito "managerializzazione" del settore pubblico mentre nel nostro Paese ha trovato una sua espressione nel termine "aziendalizzazione" per sottolineare l'applicazione all'ente pubblico di modalità di funzionamento tipicamente adottate nel contesto delle aziende private.

⁴ Cfr. ANSELMINI L., *Il processo di trasformazione della pubblica amministrazione. Il percorso aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995, MUSSARI R., *Il management delle aziende pubbliche. Profili teorici*, Cedam, Padova, 1994, MUSSARI R., *L'azienda comune tra autonomia e responsabilità*, Cedam, Padova, 1996, MUSSARI R., *Economia dell'azienda pubblica locale*, Cedam, Padova, 2002, BORGONOV E., *Ult. Op. Cit.*, ZANGRANDI A., *Processi di cambiamento e modello aziendale*, in MELE R. POPOLI P. (a cura di), *La gestione delle aziende pubbliche. Principi e tecniche innovative*, Maggioli Editore, Rimini, 1994, MIOLO VITALI P. (a cura di), *I sistemi di misurazione economico-finanziaria nelle Università italiane: problemi e prospettive*, Cedam, Padova, 2001, CATTURI G., RICCABONI A., *Economia aziendale e teoria istituzionale: affinità concettuali ed implicazioni operative per il controllo di gestione*, in *Contabilità e cultura aziendale*, col. I, n. 2, anno 2001.

⁵ Cfr. RICCABONI A., "La valutazione integrata della didattica e della ricerca: il progetto VAI nell'Università di

manifestazione dell'autonomia di governo e di organizzazione dei singoli Atenei e dall'affermazione di nuovi meccanismi di finanziamento⁶, e dall'altro, dal processo di riforma verso l'adozione sempre più pregnante di criteri di efficacia, efficienza ed economicità nell'uso delle risorse di tutti gli enti pubblici.

Il mutevole scenario di riforma istituzionale venutosi a delineare si è posto essenzialmente in linea con il più generale *processo di aziendalizzazione* degli enti pubblici. Infatti, le recenti modifiche istituzionali ed organizzative del sistema universitario - che verranno esposte più diffusamente nel prosieguo - si sono interfacciate con lo sviluppo di moderni processi di pianificazione, programmazione e controllo e, di conseguenza, di sistemi contabili "innovativi" rispetto al passato - ma in linea con le tendenze degli altri comparti pubblici⁷ - ai quali è richiesto di produrre informazioni economiche di fondamentale supporto agli anzidetti processi.

Pertanto, la rivisitazione delle tradizionali logiche di gestione e la predisposizione di modelli amministrativo-contabili maggiormente orientati all'efficienza e alla qualità del servizio hanno coinvolto, inevitabilmente, le Università in quanto Pubbliche Amministrazioni deputate all'erogazione di servizi pubblici, ancorché coinvolte da un processo di sviluppo della autonomia gestionale, finanziaria e contabile.

In tale contesto, l'incremento della propria autonomia ha determinato, da un lato, l'insorgere di una maggiore responsabilizzazione nell'uso delle risorse che si

Siena", in *Azienda Pubblica*, n. 5-6, 2003.

⁶ La legislazione universitaria dell'ultimo ventennio si è essenzialmente rivolta alla applicazione del principio costituzionale dell'autonomia degli enti di ricerca, sancito dall'art. 33 della Costituzione. In particolare, la legge 9 maggio 1989, n. 168, che ha istituito il Ministero dell'Università e della Ricerca Scientifica e Tecnologica e che ha definito lo status giuridico delle Università, ha riconosciuto a queste ultime la piena autonomia in ambito didattico, scientifico, organizzativo, finanziario e contabile in quanto "centri istituzionali di promozione di cultura e ricerca". Il percorso di implementazione e sviluppo dell'autonomia universitaria è successivamente riconducibile alla legge 59/97 (cd. Legge Bassanini) e al D.Lgs. 300/99. Quest'ultimo ha soppresso il Ministero dell'Università e della Ricerca Scientifica e Tecnologica (MURST) istituendo il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (MIUR) che ha assorbito le funzioni del precedente.

⁷ Nel comparto degli Enti Locali si inizia a parlare di riforma del sistema contabile dal 1990. Attualmente si assiste ad una evoluzione dei sistemi contabili tesa a forme di contabilità economico-patrimoniale. Cfr. MULAZZANI M., *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale negli enti locali*, Franco Angeli, 2002; PERSIANI N., *Modelli di programmazione e sistemi di controllo interno nella pubblica amministrazione*, FrancoAngeli, 2002. Nel comparto della sanità, l'evoluzione del sistema di bilancio si è spinta fino all'obbligatorietà della tenuta della contabilità economico-patrimoniale dal 1993. Cfr. PERSIANI N., *L'introduzione della contabilità economica e il nuovo sistema di bilancio nell'azienda sanitaria*, Cedam, 1999. L'esempio più recente di adozione della contabilità economico-patrimoniale è riferito al comparto delle Camere di Commercio. Nello specifico, il D.P.R. 254 del 2 novembre 2005, pubblicato in G.U. del 16 dicembre 2005, di disciplina dell'ordinamento finanziario, contabile e patrimoniale delle CCIAA, impone la tenuta della contabilità economica in via esclusiva a partire dall'esercizio 2007.

presentano sempre più limitate per via della contemporanea e significativa riduzione dei trasferimenti di fondi provenienti dallo Stato (e delle relative modifiche nelle modalità di assegnazione); dall'altro, un contemporaneo aumento delle pressioni da parte delle autorità governative e degli utenti finali circa la necessità di livelli qualitativi e quantitativi delle prestazioni più elevati.

Sotto il primo aspetto, la crisi del sistema di finanza derivata e il contemporaneo sopraggiungere di un sistema di finanza autonoma, hanno determinato una forte attenzione verso il potenziamento delle forme di finanziamento proprie e, quindi, verso la capacità di attrazione degli studenti nonché verso l'incremento della propria credibilità nell'acquisizione di fondi di finanziamento esterno. Lo sviluppo di entrambe le leve di autofinanziamento hanno generato l'implementazione di meccanismi concorrenziali che, da un lato, hanno reso applicabile, anche alle Università, il concetto di azienda *customer oriented*⁸ (per cui le Università sono da considerarsi come aziende orientate al mercato in cui lo studente non è da intendersi come semplice un fruitore del servizio pubblico di istruzione universitaria ma bensì un utente-cliente); dall'altro, hanno spinto l'attenzione del *management* verso forme di monitoraggio e controllo dei costi, che si presentano in forte espansione a causa del proliferare di nuove iniziative formative derivanti dallo sviluppo dell'autonomia universitaria (nuovi corsi di laurea, facoltà, corsi di perfezionamento, master, ecc.).

Dal punto di vista delle aspettative e pressioni esterne, il superamento della cultura burocratica e la piena accettazione della cultura manageriale determina inevitabilmente una cultura della responsabilità che prevede come obiettivo fondamentale il miglioramento dei risultati istituzionali di ricerca e didattica attraverso l'introduzione di criteri aziendali di governo delle attività utilizzando meccanismi e strumenti gestionali, organizzativi e contabili di tipo manageriale: contabilità economica, controllo budgetario, reporting interno, incentivazione del personale, gestione per progetti e per obiettivi.

⁸ KOTLER P., *Al servizio pubblico: marketing per amministrazioni pubbliche, ospedali, enti culturali e sociali, partiti politici, associazioni*, (ed. it. a cura di G. RAVAZZI), Etas Libri, Milano, 1978.

In linea con i fondamenti della teoria del *New Public Management*,⁹ si è allargata, anche per le Università, la platea di utenti a cui “rendere conto” attraverso il bilancio (i c.d. *stakeholders*), riferibile, oltre al governo centrale, anche agli studenti, alle imprese, ai finanziatori, agli enti territoriali. Pertanto, anche nelle Università, è sempre più pregnante la necessità di aumentare il grado di responsabilizzazione e rendicontazione nell’uso delle risorse pubbliche al punto da ritenere opportuna l’introduzione di logiche e processi gestionali di tipo economico-aziendale diversi dalle precedenti di stampo prettamente amministrativo-burocratico.

Il generale percorso di riforma orientato all’introduzione di un modello di gestione delle Pubbliche Amministrazioni di tipo manageriale, la cui nascita si potrebbe ricondurre alla legge n. 142/90 sull’Ordinamento degli Enti Locali, continua progressivamente a svilupparsi con interventi specifici di settore che riguardano soprattutto il comparto della sanità e degli enti locali¹⁰.

Al riguardo, il comparto delle Università, ancorché privo di specifiche disposizioni normative in tal senso, risente indirettamente dell’orientamento in atto attraverso le

⁹ Tra i principi basilari della teoria del *New Public Management* rientra l’impiego efficiente delle risorse, l’utilizzo di sistemi e strumenti di gestione privatistici, il decentramento amministrativo, la misurazione delle performance, la gestione per output, lo sviluppo della concorrenza, l’incremento della professionalità e responsabilità gestionale. Cfr. BARZELAY M., *How to argue about the New Public Management*, in *International Public Management Journal*, n. 2, 1999; BORGONOV E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2005; FARNETI G., *Il new public management*, in *Azienditalia*, n. 8, 2003; GRUENING G., *Origini e basi teoriche del New Public Management*, in MENEGUZZO M., *Managerialità, Innovazione e Governance: La Pubblica Amministrazione verso il 2000*, II ed., Aracne, 2001; MENEGUZZO M., *Ripensare la modernizzazione amministrativa e il New Public Management. L’esperienza italiana: innovazione dal basso e sviluppo della governance locale*, in *Azienda Pubblica*, n. 6, 1997; POLLITT C., BOUCKAERT G., *Public Management Reform: a Comparative Analysis*, Oxford University Press, Oxford, 2000 (trad. it., BORGONOV E., ONGARO E., *La riforma del management pubblico*, Egea, Milano, 2002); JONES L.L., THOMPSON F., *L’implementazione strategica del New Public Management*, in *Azienda Pubblica*, n.6, 1997 (trad. it. MUSSARI R.).

¹⁰ I principi fondamentali delineati dalla legge n. 142/90 sono i seguenti:

- separazione politica/dirigenza
- introduzione dei principi di efficienza, efficacia ed economicità
- introduzione della contabilità economica
- introduzione del controllo interno

Tra i successivi numerosi interventi legislativi si ricordano, tra gli altri, il D.Lgs. n. 165/2001 (“Norme generali sull’ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche”), la legge n. 241/90 così come modificata dalla legge 15/2005 (“Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi”), le leggi Bassanini, il Tuel (“Testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali”), il D.Lgs. n. 502/92 e successive modificazioni ed integrazioni (“Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell’articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421”), il D.Lgs. 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, a norma dell’articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59), il D.P.R. 254/2005 (Regolamento per la disciplina della gestione patrimoniale e finanziaria delle Camere di Commercio, Industria e Artigianato).

disposizioni a carattere generale analizzate nel prosieguo.

In particolare, il generale processo di evoluzione dei sistemi di pianificazione, programmazione e controllo verso forme di taglio aziendale si traduce inevitabilmente in una riforma dei sistemi contabili anche nel sistema universitario.

In realtà, secondo un approccio economico-aziendale, l'Università costituisce, di per sé, un'azienda; possiede, pertanto, tutti gli elementi ravvisabili nelle varie definizioni di "azienda" di volta in volta affermate e sostenute dalla dottrina. La natura aziendale delle Università è riconducibile, infatti, sia alle definizioni date dai padri della ragioneria sia alle definizioni della più moderna dottrina economico-aziendale.

In particolare, secondo Zappa, l'azienda è un "istituto economico destinato a perdurare che, per il soddisfacimento dei bisogni umani ordina e svolge in continua coordinazione la produzione, o il procacciamento o il consumo della ricchezza",¹¹ pertanto, il fine ultimo di qualsiasi azienda è "l'appagamento dei bisogni umani conseguito direttamente mediante i consumi e indirettamente mediante la produzione".¹² Secondo tale visione, l'aziendalità delle Università è individuabile, in primis, nella loro funzione di appagamento del bisogno umano di conoscenza attraverso la propria attività di didattica e ricerca.

In secondo luogo, la natura aziendale è ravvisabile nella necessità che le Università siano gestite in condizioni di equilibrio economico perseguite nel lungo termine al fine di offrire una adeguata remunerazione dei fattori produttivi utilizzati¹³ senza dover necessariamente garantire un compenso economico proporzionale ai risultati raggiunti al soggetto economico per conto del quale l'attività si svolge. Secondo la dottrina prevalente, infatti, "per le stesse aziende lucrative, quelle che producono per il mercato, la letteratura e l'osservazione empirica hanno messo in luce l'insufficienza

¹¹ ZAPPA G., *Tendenze nuove negli studi di Ragioneria*, S.A. Istituto Editoriale Scientifico, Milano, 1927; ZAPPA G., *Le produzioni nell'economia dell'impresa*, Giuffrè, Milano, 1956.

¹² ZAPPA G., *Ult. op. cit.*

¹³ Secondo Giannessi, infatti, l'azienda è "costituita da un insieme di operazioni, promanate dalla combinazione di particolari fattori e dalla composizione di forze interne ed esterne, nel quale i fenomeni della produzione, della distribuzione e del consumo vengono predisposti per il conseguimento di un determinato equilibrio economico, a valere nel tempo, suscettibile di offrire una remunerazione adeguata ai fattori utilizzati e un compenso, proporzionale ai risultati raggiunti, al soggetto economico per conto del quale l'attività si svolge". GIANNESI E., *Le aziende di produzione originaria. Le aziende agricole*, Corsi, Pisa, 1960.

del profitto quale unica grandezza atta ad esprimere i risultati aziendali”¹⁴. Esistono, invece, altre variabili che muovono l’attività d’impresa.¹⁵ Secondo l’impostazione circolare del finalismo aziendale, ad esempio, i singoli obiettivi imprenditoriali di volta in volta evidenziati dalle diverse teorie sul finalismo dell’impresa,¹⁶ si combinano senza che nessuno di essi venga attuato a scapito degli altri. In questa ottica, la sinergia di obiettivi che si viene a creare comporta positive ricadute sul tessuto socio-economico di riferimento. L’implementazione di tale circolo virtuoso, in cui ogni scopo dipende dall’altro, trova il suo presupposto fondamentale nell’economicità di lungo periodo che presuppone una valorizzazione delle risorse utilizzate nel lungo termine e consente, quindi, anche la possibilità di attività non economicamente vantaggiose purché limitate nel tempo e comunque finalizzate al perseguimento di un insieme più ampio e coordinato di obiettivi. Siffatto ragionamento teorico può trovare una concreta applicazione anche al contesto delle Pubbliche Amministrazioni il cui finalismo, di natura essenzialmente pubblicistico, può contenere anche variabili e dimensioni di tipo economico. Secondo Brunetti,¹⁷ il concetto di economicità “vale per qualsiasi classe di istituti (famiglie, imprese e istituti della pubblica amministrazione) che debba raggiungere anche fini di natura economica”. In realtà, il concetto di economicità non trova sovente una corretta interpretazione al punto da essere appiattito al concetto di mero lucro oppure, sul fronte opposto, da essere mortificato “in nome di una malintesa socialità”¹⁸ e, nel caso specifico degli enti pubblici, in nome del prevalente interesse pubblico da perseguire. Non si può, pertanto, ritenere che l’economicità (intesa come conformità a convenienza economica)¹⁹ possa essere sacrificata senza compromettere la socialità (intesa come conformità al bene comune) indipendentemente dalla natura pubblica o

¹⁴ FARNETI G., *Ragioneria pubblica. Il “nuovo” sistema informativo delle aziende pubbliche*, FrancoAngeli, Milano, 2004.

¹⁵ Secondo Zappa anche nelle aziende esercitate per scopo di lucro “la convenienza economica non è mai il solo criterio, e non è talora nemmeno il criterio dominante”. ZAPPA G., *Le produzioni nell’economia delle imprese*, Milano, Giuffrè, 1957.

¹⁶ Per le principali teorie sul finalismo imprenditoriale si veda MONTRONE A., *Il finalismo dell’impresa*, in FABBRINI G., MONTRONE A., *Economia Aziendale*, volume I, Milano, FrancoAngeli, 2006.

¹⁷ AIROLDI G., BRUNETTI G., CODA V., *Lezioni di Economia Aziendale*, Bologna, Il Mulino, 1989.

¹⁸ MONTRONE A., *Ult Op. Cit.*

¹⁹ ONIDA P., *Economicità, socialità ed efficienza nella amministrazione d’impresa*, Milano, Giuffrè, 1961.

privata del contesto aziendale di riferimento. Il monitoraggio dell'interazione delle appena descritte dimensioni può avvenire attraverso il valore aggiunto, concepito come l'eccedenza dei valori prodotti rispetto a quelli consumati nell'operare dell'impresa. In tal senso, l'economicità sociale di una azienda può essere intesa come la sua capacità di produrre risorse in grado di soddisfare le attese dei diversi portatori di interesse che gravitano intorno al sistema aziendale (proprietari, lavoratori, finanziatori esterni, Stato, ecc). Nel contesto specifico degli enti pubblici - e, quindi, delle Università - le risorse prodotte possono essere riferite al soddisfacimento dei bisogni pubblici e, pertanto, l'economicità sociale, come fine ultimo da perseguire attraverso la creazione di utilità, può essere perseguita attraverso la capacità, duratura nel tempo, di creare abbastanza valore aggiunto da soddisfare gli interessi (anche non economici bensì pubblici) di un insieme di *stakeholders*.

Secondo la visione sistemica dell'azienda, essa rappresenta un sistema di forze economiche che realizza, nell'ambiente di cui fa parte, un'attività economica consistente in un processo di produzione, di distribuzione della ricchezza, in condizioni di autonomia e di durabilità, a favore del soggetto aziendale e/o di altre collettività di riferimento.²⁰

In riferimento alle classificazioni di azienda ricorrenti nell'ambito della dottrina, le Università possono essere ricomprese nel novero delle aziende pubbliche in quanto dotate di personalità giuridica di diritto pubblico. Pertanto, sia il soggetto giuridico che quello economico rivestono una natura pubblica. Altresì in relazione ai bisogni perseguiti, le Università, essendo orientate in prevalenza al perseguimento di interessi pubblici,²¹ sono da definirsi aziende pubbliche.

In relazione alla classificazione delle aziende sulla base del loro scopo, le Università statali, in riferimento alle loro attività istituzionali di erogazione di didattica e ricerca, vanno ricomprese fra le aziende non lucrative in quanto non operanti nell'ambito di regimi di mercato per il collocamento dei beni e servizi prodotti e per l'acquisizione

²⁰ ZAPPA G., *Il reddito d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1937; GIANNESI E., *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, Cursi, Pisa, 1961; AMADUZZI A., *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Utet, Torino, 1953; CATTURI G., *L'azienda universale. L'idea forza, la morfologia e la fisiologia*, Cedam, Padova, 2003.

²¹ Il riferimento è alle sole attività istituzionali delle università, tralasciando le attività svolte in regime privatistico e riferite al conto terzi.

dei fattori produttivi. In relazione ad una parte meno rilevante di attività di consulenza e ricerca per conto di terzi, l'Università può essere intesa, invece, come azienda lucrativa in quanto operante in un contesto di mercato e, pertanto, potrebbe, in tale veste, assumere l'orientamento al profitto.

Alla precedente classificazione si può far ricondurre la suddivisione delle aziende in aziende di produzione e aziende di erogazione in funzione del fine perseguito. In realtà, la suddivisione non è chiara in quanto esistono aziende miste che presentano i caratteri dell'una e dell'altra tipologia menzionate. L'Università, nello specifico, presenta sia i caratteri dell'azienda di erogazione in quanto orientata all'erogazione delle risorse raccolte per il soddisfacimento di bisogni, sia quelli dell'azienda di produzione in quanto orientata allo svolgimento di un processo di produzione e di fornitura di servizi (che, nel caso delle aziende lucrative propriamente dette, ha come obiettivo l'ottenimento di un profitto), pertanto, è classificabile come mista.

1.3 L'azienda universitaria e il concetto di economicità

Il processo di riforma delineato ha determinato l'insorgere di una attenzione crescente da parte del *public management* verso i principi gestionali tipicamente utilizzati nell'ambito delle imprese, imposti anche alle Università – seppur in maniera indiretta - dalla normativa generale riferita al settore degli enti pubblici.

La dottrina economico-aziendale individua i seguenti principi di gestione imprescindibili per qualsiasi azienda:

- ∞ *Economicità della gestione*, intesa come la “capacità di lungo periodo di soddisfare bisogni di pubblico interesse, facendo affidamento su un flusso di ricchezza fisiologico, ossia considerato economicamente sopportabile e socialmente accettabile dalla comunità”²² nel rispetto dei principi di autonomia (indipendenza e autosufficienza economica) e durabilità (mantenimento di condizioni di equilibrio nel tempo). In riferimento al contesto delle Università, non si può prescindere dalla considerazione che

²² Cfr. BORGONOVÌ E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 1996, pag. 153.

l'applicazione di tale principio è fortemente influenzata dalla natura delle attività poste in essere che, non presentando un mercato di sbocco di riferimento, comportano, come si vedrà più diffusamente nel prosieguo, problemi di misurazione della produzione universitaria.

- ∞ *Responsabilità*, ossia l'adozione di un modello organizzativo fondato sul decentramento delle responsabilità decisionali.
- ∞ *Valutazione e controllo*, ossia lo sviluppo di una cultura della valutazione e di adeguate metodologie e meccanismi di analisi e controllo dell'attività universitaria di cui si parlerà diffusamente nel capitolo successivo.

Sulla scorta di quanto esposto, è possibile ricondurre i principi anzidetti nell'ambito di un modello di governo che può essere rappresentato nel modo seguente:



Il nuovo modello di governo delle aziende universitarie²³

Fra questi, il monitoraggio e la misurazione dell'economicità ha assunto rilevanza sostanziale nell'ambito della dottrina economico-aziendale prevalente²⁴ soprattutto

²³ DEL SORDO C., *Il controllo direzionale nelle università*, FrancoAngeli, Milano, 2006, pag. 47.

²⁴ Sui principi di efficienza, efficacia ed economicità nelle Pubbliche Amministrazioni cfr. ANSELMI L., *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*, Giappichelli, Torino, 2003; BORGONOVÌ E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2005; PERSIANI N., *Modelli di programmazione e sistemi di controllo interno nella pubblica amministrazione*, FrancoAngeli, 2002; CATTURI G., *L'impresa pubblica: efficienza, efficacia e qualità*, Quaderni senesi di Economia Aziendale e di Ragioneria, Serie Interventi, 39, Siena, 1996; D'ALESSIO L., *La gestione delle aziende pubbliche*, Giappichelli, Torino, 1992; FARNETI G., *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica. Il sistema, i principi, i valori*, Giappichelli, Torino, 1995; MARINIELLO L.F., *Considerazioni sull'economicità e l'efficienza dell'azienda statale*, Giannini, Napoli, 1978; MULAZZANI M., *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, Cedam, Padova, 2001; MIOLO VITALI P., *Il sistema delle decisioni aziendali. Analisi introduttiva*, Giappichelli, Torino, 1993; MUSSARI R., *L'azienda comune tra autonomia e responsabilità*, Cedam, Padova, 1996; SÒSTERO U., *L'economicità delle aziende. Rappresentazione e valutazione delle performance e dell'equilibrio nelle imprese, nelle aziende nonprofit e nelle aziende pubbliche*,

nell'ambito dei processi decisionali e di controllo. Come più volte affermato, l'attenzione verso il concetto di economicità rientra nel più generale processo di aziendalizzazione degli enti pubblici che, sulla base del citato modello emergente relativo al *New Public Management* o, nello specifico contesto delle riforme dei sistemi contabili, *New Public Financial Management*,²⁵ si è sviluppato su due direttrici fondamentali:

- ∞ superamento del tradizionale sistema burocratico con un sistema decisionale di tipo manageriale basato su processi di valutazione di natura economica. L'introduzione di logiche aziendali consente di affrontare da un punto di vista manageriale lo stretto legame esistente tra il sistema decisionale pubblico (di natura politica) ed i suoi sistemi di programmazione²⁶ (di natura gestionale). Quindi, l'affermarsi di tale nuovo orientamento manageriale si è accompagnato necessariamente al progressivo abbandono del tradizionale sistema di programmazione finanziaria e dell'apparato dei controlli esterni a carattere giuridico,²⁷ a favore di una nuova programmazione di natura aziendale, orientata verso sistemi di controllo interno integrati con i meccanismi decisionali ed operativi degli enti.
- ∞ valorizzazione della funzione dirigente riferita alla capacità di governare i processi di impiego delle risorse e delle condizioni dell'azione amministrativa per ottenere i risultati desiderati nel rispetto del solo limite degli obiettivi strategici posti dall'organo volitivo e dei criteri di efficienza, efficacia ed economicità.

Nel rinnovato contesto amministrativo pubblico, la valutazione economica dei processi e dei prodotti dell'attività amministrativa assume un ruolo centrale per il

Giuffrè, Milano, 2003; ZANGRANDI A., *Autonomia ed economicità delle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano, 1994.

²⁵ GUTHRIE J., OLSON O., HUMPREY C., "Debating development in the New Public Financial Management: the limits of the Theorising and Some new Ways Forward", in *Finanzial Acoountability and Management*, Vol. 15, n. 3, pagg. 209-228.

²⁶ Mentre il sistema decisionale pubblico esprime le logiche e le volontà politiche del soggetto volitivo dell'ente, il sistema di programmazione coinvolge la logica amministrativa determinando potenziali vincoli e/o opportunità per il successo dell'azione amministrativa e, quindi, per il conseguimento degli obiettivi di natura politica. Cfr. PERSIANI N. (2002), *Op. Cit.*

²⁷ Il previgente modello gestionale di tipo burocratico-amministrativo, è stato inevitabilmente adottato in gran parte delle P.A. nei paesi occidentali come sistema di garanzia del rispetto dei diritti e degli interessi legittimi di cui la volontà politica si faceva garante.

raggiungimento dei due obiettivi prefigurati. Infatti, i sistemi di valutazione economica forniscono le informazioni indispensabili per implementare un sistema decisionale improntato a moderni modelli manageriali che siano anche di supporto alla funzione dirigente attraverso il continuo confronto dei risultati conseguiti rispetto agli obiettivi prefissati ovvero attraverso il continuo monitoraggio dell'economicità dell'azienda pubblica (nel caso specifico dell'Università).

Come già evidenziato, in termini generali, il concetto di economicità è inteso come la capacità di perdurare massimizzando l'utilità delle risorse impiegate;²⁸ concretamente consiste nella coerenza del rapporto tra risultati conseguiti e costi sostenuti per il loro raggiungimento.²⁹

Applicato allo specifico contesto delle Università, il concetto di economicità consta, in realtà, di diversi aspetti correlati. In primis, l'aspetto dell'efficacia, intesa come capacità di perseguire le finalità istituzionali, unitamente a quello dell'efficienza, intesa come capacità di impiegare razionalmente le risorse, nel rispetto delle condizioni di equilibrio economico in senso stretto (attitudine a ripristinare la ricchezza consumata nello svolgimento della gestione). Inoltre, il concetto di economicità è riconducibile al perseguimento delle condizioni di equilibrio intese come equilibrio patrimoniale (attitudine ad accumulare e mantenere un livello di patrimonio che sia congruo agli investimenti necessari allo svolgimento delle finalità istituzionali), equilibrio finanziario (bilanciamento tra fonti di finanziamento ed impieghi) ed equilibrio monetario (capacità di far fronte nel tempo ai pagamenti dovuti con i mezzi monetari di cui si dispone).

La valutazione dell'economicità degli Atenei tiene, quindi, necessariamente conto dell'esame congiunto dei risultati raggiunti (in termini di efficacia ed efficienza) e di

²⁸ SÒSTERO U., *L'economicità delle aziende. Rappresentazione e valutazione delle performance e dell'equilibrio nelle imprese, nelle aziende nonprofit e nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano, 2003.

²⁹ "In breve, potremmo anche dire che l'economicità è l'attitudine dell'azienda ad operare come strumento economico durevole, ovvero, in altri termini, l'attitudine dell'azienda stessa a perdurare operando come strumento economico", FERRERO G., *Le determinazioni economico-quantitative d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1967. Sul concetto di economicità aziendale nelle varie classi di aziende, si veda, tra gli altri, CASSANDRO P.E., "Sul concetto di economicità aziendale", in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n. 5-6, 1980. Con riferimento al caso particolare delle aziende pubbliche Borgonovi afferma che "la condizione di economicità della gestione è determinata dalla combinazione di criteri di efficacia e di efficienza... Non deve essere confusa con quella di equilibrio dei valori del tipo costi, tributi, proventi, prezzi politici", BORGONOV E. , *Introduzione all'economia delle amministrazioni pubbliche*, Cedam, Padova, 1984.

tutti gli equilibri descritti che risultano imprescindibili per la sopravvivenza e lo sviluppo del sistema-azienda.

Nell'ottica della misurazione dell'economicità, elementi quali la natura pubblica degli Atenei statali, il generale orientamento nonprofit, la tipologia dei servizi prodotti (didattica e ricerca) inducono a ritenere utile l'utilizzo di soli indicatori di natura non monetaria. Nell'ambito di questo contributo si tenterà di dimostrare, invece, che il ruolo del sistema contabile adottato (contabilità finanziaria piuttosto che contabilità economico-patrimoniale) è determinante per la valutazione e il monitoraggio dell'economicità degli Atenei anche in termini monetari e non soltanto al fine di adempiere alle prescrizioni di legge inerenti l'economicità dell'azione amministrativa. Infatti, i sistemi contabili assumono una rilevante valenza manageriale in quanto meccanismo di supporto dei vertici aziendali per l'assunzione delle decisioni nell'ambito dei processi di pianificazione, programmazione e controllo.

In termini più concreti, al pari di ogni altra azienda, la misurazione dell'economicità nelle Università tiene necessariamente conto dell'osservazione dei processi di produzione di beni e/o servizi. Negli Atenei i processi produttivi direttamente connessi al raggiungimento delle finalità istituzionali si svolgono nel campo della didattica³⁰ e della ricerca scientifica.³¹

In sostanza, l'Università è considerabile un'azienda *multibusiness*, avente le finalità di didattica e di ricerca (rappresentate dalle funzioni istituzionali propriamente dette di didattica e ricerca nonché dalle funzioni di supporto cioè di amministrazione e servizi accessori), in cui le aree di *business* rappresentate dalle facoltà e dai dipartimenti, sono fortemente compenstrate ed orientate ad un *output* finale tipicamente intangibile rappresentato dalla conoscenza (pubblicazioni, brevetti, titoli di studio, ecc.). Pertanto, l'Università è definibile come un'azienda di servizi di

³⁰ Nel campo della didattica, l'attività svolta potrebbe essere riferita al numero di corsi impartiti, al numero di ore di lezione effettuate, al numero di studenti frequentanti ecc.; i risultati conseguiti riguardano invece, ad esempio, il numero di studenti che conseguono la laurea, il numero di laureati che ottengono un soddisfacente inserimento professionale ecc.

³¹ Nel campo della ricerca scientifica l'attività svolta potrebbe essere espressa mediante la quantificazione del tempo dedicato alla ricerca, attraverso il numero di esperimenti o indagini condotte ecc., mentre i risultati finali conseguiti sono dati dalle nuove conoscenze che possono (almeno in parte) essere espresse dal numero di pubblicazioni, dal numero di brevetti ecc.

pubblica utilità a elevato contenuto professionale (*knowledge intensive*).³²

Misurare l'economicità aziendale significa considerare gli aspetti dell'efficienza e dell'efficacia. L'efficienza è valutabile attraverso la relazione tra i fattori produttivi e le attività: essa risulta tanto più alta quanto maggiore è il rapporto tra attività e fattori produttivi (cioè quanto più alto è l'ammontare di attività svolta a parità di fattori produttivi impiegati) oppure quanto minore risulta il rapporto tra fattori produttivi e attività (cioè quanto più basso è l'ammontare di fattori produttivi impiegati a parità di attività svolta). L'efficacia, invece, è espressa direttamente dal risultato finale dei processi ed è valutabile indipendentemente dai fattori utilizzati e dalle attività svolte per conseguire quel risultato.

Nell'ambito di tale processo di valutazione, le informazioni relative ai fattori produttivi utilizzati possono essere espresse sia in unità fisiche (ad esempio ore di lavoro) che in termini monetari. È evidente che attraverso l'espressione monetaria si ha l'indubbio vantaggio di utilizzare una unità di misura comune, che rende possibile sommare e comparare l'impiego di fattori diversi. In quest'ultimo caso, l'impiego dei fattori in un determinato processo produttivo viene misurato attraverso opportune determinazioni di costo, che possono essere tratte dai sistemi contabili.

Inevitabilmente, quindi, la valutazione delle attività svolte e dei risultati finali comporta problemi di misurazione essendo i "prodotti" delle Università sostanzialmente diversi rispetto a quelli delle imprese, nell'ambito delle quali è possibile utilizzare grandezze monetarie - determinate in misura più o meno oggettiva - per esprimere le attività svolte e i risultati finali conseguiti. Infatti, nel caso delle aziende pubbliche in generale - e nelle Università in particolare, con riferimento alla loro attività istituzionale³³ - si rende normalmente necessario anche l'impiego di indicatori non monetari sia per la misurazione delle attività svolte che per quella dei risultati finali ottenuti.

In riferimento alle informazioni quantitativo-monetarie necessarie al monitoraggio

³² FERRARIS FRANCESCHI R., "Il sistema formativo e il sistema di ricerca per le esigenze della produzione", in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 11-12, 2000.

³³ Per le attività di natura commerciale orientate al mercato (ad esempio ricerche conto terzi e consulenze) per la misurazione delle attività svolte e dei risultati finali ottenuti risultano utilmente impiegabili gli indicatori monetari.

delle condizioni di equilibrio, il ruolo svolto dai sistemi contabili è fondamentale. Essi, infatti, indipendentemente dal sistema utilizzato, sono in grado di fornire informazioni relative a:

- la ricchezza consumata nello svolgimento della gestione e la capacità di ripristinarla, al fine di monitorare l'equilibrio economico;
- gli investimenti compiuti per lo svolgimento delle finalità istituzionali e l'ammontare di ricchezza accumulato per finanziarli, al fine di monitorare l'equilibrio patrimoniale;
- le modalità di impiego delle risorse finanziarie e quelle del loro reperimento, al fine di monitorare l'equilibrio finanziario;
- i pagamenti dovuti nel tempo e i mezzi monetari utilizzabili per farvi fronte, al fine di monitorare l'equilibrio monetario.

Le differenti tipologie di sistema contabile adottato contribuiscono in maniera diversa a determinare le informazioni rilevanti ai fini del monitoraggio della economicità.

Pertanto, al fine di supportare il passaggio da logiche amministrativo-burocratiche verso logiche gestionali di stampo aziendale, il potenziale informativo dei sistemi contabili adottati assume rilevanza strategica sia nel rispetto dei nuovi fabbisogni informativi che l'Università si trova a soddisfare nei confronti degli *stakeholders* (interni ed esterni), sia nell'ottica di responsabilizzare le decisioni di spesa. L'esigenza di produrre informazioni aggiuntive e/o specifiche – determinata dal processo di cambiamento citato – e la conseguente crescente attenzione riposta sullo sviluppo del potenziale informativo dei sistemi contabili ha incentivato, presso la maggior parte degli Atenei italiani, la rideterminazione del sistema contabile tradizionalmente adottato – quello della contabilità finanziaria – verso una sua ridefinizione in termini economico-patrimoniali e/o un suo totale abbandono a favore di un sistema a base economico-patrimoniale.

1.4 Gli elementi di criticità e specificità della *performance* universitaria

Con riferimento al processo di managerializzazione che investe la generalità degli enti pubblici, il contesto descritto nelle pagine precedenti presenta, da un lato,

caratteri ricorrenti, dall'altro evidenzia elementi di specificità legati alle specialità dei beni e servizi prodotti dalle Università. In generale, è possibile ritenere che anche il sistema universitario vive il processo di profondo cambiamento culturale, organizzativo e gestionale che da anni investe le Pubbliche Amministrazioni, pur nel rispetto delle sue specificità e in presenza di vincoli al cambiamento che rappresentano gli elementi di criticità.

In particolare, nonostante trattasi di un ambiente accademico che dovrebbe presupporre una particolare propensione all'evoluzione dei processi cognitivi, anche il mondo accademico, in quanto amministrazione pubblica, sconta la resistenza culturale al cambiamento amministrativo verso logiche aziendali. Il passaggio verso la cultura aziendale, anche nel contesto universitario, ha oggettive difficoltà operative legate sia ai valori sia ai comportamenti. Il rischio generalmente avvertito nelle Pubbliche Amministrazioni è quello che le soluzioni di tipo aziendalistico siano filtrate e, pertanto, snaturate, da culture fortemente compenstrate nel contesto organizzativo delle aziende pubbliche che da anni governano l'azione amministrativa come la cultura giuridica e quella economica.³⁴

“Una maggiore attenzione alla misurazione della *performance* da parte delle Pubbliche Amministrazioni, prima ancora di essere un problema di tipo metodologico o strumentale, è una questione di ordine culturale e professionale”.³⁵

Come si è detto in precedenza, in quanto pubblica amministrazione, l'Università sconta le criticità legate alla natura stessa dell'attività pubblica. I fattori più rilevanti in tal senso sono:

- ∞ l'assenza di un mercato di riferimento che consentirebbe, attraverso la misurazione di un profitto, di avere un unico risultato di sintesi della *performance* e di misurare l'efficacia rispetto alla concorrenza (anche potenziale);
- ∞ la difficoltà di quantificazione dei beni e dei servizi prodotti con evidenti e

³⁴ Cfr. REBORA G., “I principi dell'azienda nell'economia pubblica”, in AA.VV., *Ripartire dall'azienda. Atti del convegno dedicato a Carlo Masini*, Egea, Milano, 1994.

³⁵ Cfr. AA.VV. (a cura del DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA – PROGRAMMA CANTIERI), *Misurare per decidere. La misurazione delle performance per migliorare le politiche pubbliche e i servizi*, Rubbettino Editore, Catanzaro, 2006, pag. 10.

conseguenti difficoltà nella individuazione di misure significative di quantità e qualità dei servizi offerti;

- ∞ la pluralità e la complessità di obiettivi e di responsabilità. Le Pubbliche Amministrazioni hanno rapporti molteplici e complessi con la collettività di riferimento, pertanto, rispetto ai portatori di interesse si individuano obiettivi multipli: tutelare l'ottimale utilizzo delle risorse pubbliche, assicurare il miglior livello e la migliore qualità possibili dei servizi offerti, garantire la trasparenza e l'*accountability*, ecc. Dagli elementi di complessità descritti deriva una multidimensionalità della *performance* pubblica che determina ovvie difficoltà di misurazione. Nel contesto universitario in particolare, sono ravvisabili obiettivi e risultati non sempre chiari ed univoci in funzione dei vincoli provenienti soprattutto dai condizionamenti normativi ed ambientali. Pertanto, la razionalizzazione dei processi decisionali, infatti, necessita di una efficiente attività di monitoraggio e di misurazione di indicatori di *performance* riferiti all'output realizzato.³⁶
- ∞ la presenza di vincoli interni propri della struttura organizzativa degli Atenei che presenta i caratteri tipici della burocrazia professionale³⁷ in cui la complessità è legata sia alla presenza di una variamente numerosa platea di utenti rappresentata dagli studenti, sia dalla elevata consistenza delle risorse finanziarie.

Il processo di aziendalizzazione in ambito universitario impatta inevitabilmente sul concetto di *performance* universitaria.

Con l'evoluzione del ruolo, dei compiti e delle attività delle Università in quanto Pubbliche Amministrazioni, si è determinato un processo evolutivo del concetto di *performance* inquadrabile nei seguenti tre momenti fondamentali:

1. negli anni '80 la *performance* pubblica viene interpretata nel senso di mero adempimento normativo in funzione di una diffusa e prevalente cultura giuridica. Secondo tale ottica la *performance* viene intesa in termini di rispetto

³⁶ Cfr. RICCABONI A., *Performance ed incentivi. Il controllo dei risultati nella prospettiva economico-aziendale*, Cedam, Padova, 1999.

³⁷ Cfr. MINTZBERG H., *The structuring of organization*, Londra, Prentice Hall, 1979.

delle norme e degli atti amministrativi, trascurando le altre dimensioni dell'agire pubblico;

2. negli anni '90 l'attività amministrativa pubblica subisce processi di ridefinizione alla luce dei principi della teoria del *New Public Management*. Il cittadino assume la veste di destinatario di servizi e di cliente dell'amministrazione. Il focus si sposta sull'efficienza della produzione dei servizi pubblici e sulla qualità. Pertanto, al fine di migliorare i risultati della propria gestione, il *management* introduce logiche e strumenti di derivazione aziendale. In questo periodo la *performance* pubblica viene interpretata, quindi, in termini di efficienza manageriale;
3. negli anni 2000, nell'ambito del processo di riforma della pubblica amministrazione, si riscontra la diffusione del concetto di *valore pubblico*, di derivazione statunitense,³⁸ secondo il quale la *performance* di un ente pubblico è determinata dai risultati determinati con l'azione pubblica per il contesto socio-economico di riferimento. Pertanto, la sua misurazione può essere effettuata sulla base di variabili e modalità di volta in volta differenti: dalla generazione di surplus tra le risorse finanziarie acquisite e le risorse impiegate alla creazione di occupazione, alla distribuzione di reddito, alla generazione di capitale sociale e cognitivo, nello specifico caso delle Università. Sotto questo punto di vista è possibile ridefinire la struttura della *catena del valore*, elaborata all'interno delle strategie competitive delle imprese,³⁹ che prevede l'individuazione di una serie di processi che, mediante l'acquisizione di risorse tangibili, intangibili e legate al sistema competitivo consentono la creazione di valore. Applicato alle Pubbliche Amministrazioni,

³⁸ Il riferimento è al modello di *valore pubblico* di Moore che identifica tre elementi fondamentali che definiscono il *triangolo strategico*: la legittimazione da parte degli stakeholder interni ed esterni che mettono a disposizione le risorse finanziarie, consenso e sostegno; il valore prodotto nei confronti del sistema socioeconomico di riferimento misurabile in termini di risultati oggettivamente validi per gli stakeholder; capacità operativa delle amministrazioni pubbliche di destinare le risorse pubbliche alle politiche e agli obiettivi istituzionali in maniera coerente. Cfr. MOORE M.H. (trad. it. a cura di SINATRA), *La creazione di valore pubblico: la gestione strategica nella pubblica amministrazione*, Guerini e Associati, Milano, 2003.

³⁹ Cfr. REBORA G., MENEGUZZO M., *Strategia nelle amministrazioni pubbliche*, Utet, Torino, 1990.

il modello della catena del valore è stato ridefinito come il modello della *catena della qualità del servizio* ed è rappresentato nel grafico seguente.



Fonte: REBORA G., MENEGUZZO M., *Op. Cit.*

Il modello della *catena del valore* ha trovato importanti applicazioni anche nell'ambito delle Università. Nel modello elaborato dalla dottrina,⁴⁰ esiste una distinzione tra modalità di finanziamento (trasferimenti correnti, tasse e contributi, proventi da contratti di ricerca e da attività in conto terzi) e impiego delle risorse nelle aree di attività previste istituzionalmente (attività di amministrazione e supporto generale, servizi, ricerca e didattica, diritto allo studio). Nel modello vengono identificati alcuni *driver* che consentono di individuare il contributo di ogni specifica attività alla produzione di valore per la società e per i suoi utenti. I *driver* sono riconducibili a: qualità, efficienza, immagine, equità, *outcome* e sviluppo delle risorse.

In sintesi, attualmente la misurazione delle *performance* si sposta verso un orientamento ai risultati e alla capacità di rispondere efficacemente alle esigenze di tutti gli *stakeholders*.

La prima inevitabile conseguenza ed esigenza di un siffatto stato di cose è il parallelo adeguamento dei sistemi informativo-contabili interni agli enti pubblici al fine di supportare la misurazione delle *performance*, prima, e l'assunzione delle decisioni,

⁴⁰ MINELLI E., REBORA G., TURRI M., *Il valore dell'Università. La valutazione della didattica, della ricerca, dei servizi negli Atenei*, Guerini e Associati, Milano, 2002.

poi.

1.5 Le linee evolutive dei sistemi contabili

Dopo aver individuato i principi e le logiche introdotti con il processo di aziendalizzazione nelle Università, è opportuno esaminare, ai fini del presente lavoro, il percorso evolutivo dei sistemi contabili di volta in volta implementati nelle Università statali italiane, oggetto del presente studio. I sistemi di bilancio, infatti, hanno da sempre rappresentato, per la totalità degli enti pubblici, il principale - seppur insufficiente - strumento di contabilità direzionale a supporto del *management* per l'assunzione delle decisioni aziendali. L'esame delle linee evolutive dei sistemi contabili attuati nelle Università consente l'evidenziazione del naturale collegamento esistente tra i sistemi contabili attuati (e, in generale, gli strumenti di contabilità direzionale) e gli obiettivi conoscitivi di volta in volta emergenti dal contesto normativo di riferimento, oggi sempre più rappresentati dalle esigenze di monitoraggio dell'attuazione dei principi e delle linee guida provenienti dal processo di aziendalizzazione in atto.

In prima battuta è opportuno precisare che l'evoluzione storica dei sistemi contabili risulta notevolmente influenzata dal diverso grado di autonomia riconosciuto agli Atenei.

Le prime forme di regolamentazione contabile degli Atenei risalgono al periodo 1940-1980. All'epoca, l'intera gestione finanziaria e contabile era disciplinata da un impianto normativo rappresentato da alcune disposizioni contenute nel T.U. sull'istruzione superiore e nel regolamento generale universitario (R.D. 31 agosto 1933, n. 1592).⁴¹ Nel 1939, esigenze di uniformità nei sistemi contabili condussero all'emanazione di una circolare ministeriale (n. 3391) contenente indicazioni per l'amministrazione e la contabilità nell'Università.

⁴¹ Prima di tali disposizioni, le Università godevano di una disciplina speciale sull'ordinamento organizzativo e amministrativo-contabile dettata dal R.D. 8 ottobre 1866, n. 3434 e, successivamente, dai regolamenti generali contenuti nei R.D. 26 ottobre 1890, n. 7337 e 9 agosto 1910, n. 796. L'approvazione dei bilanci preventivi e dei consuntivi fu introdotta dalle disposizioni contenute nel R.D. 20 luglio 1922, n. 1216 e, in seguito, recepite nel R.D. 6 aprile 1924, n. 674. Cfr. GARLATTI A., *Bilancio e controllo economico nelle Università degli studi*, Egea, Milano, 1996.

In particolare, le disposizioni del T.U. n. 1592 del 1933 prevedevano il principio della non assoggettabilità del bilancio preventivo delle Università e degli Istituti di istruzione superiore statali all'approvazione del Ministero della pubblica istruzione e della diretta trasmissione del conto consuntivo e dei conti di tutte le gestioni speciali alla Corte dei conti, da parte del presidente del Consiglio di amministrazione, ai fini dell'esame amministrativo-contabile e della conseguente dichiarazione di regolarità.⁴² L'autonomia normativa così riconosciuta consentiva ai singoli Atenei il potere-dovere di disciplinare, con apposito regolamento, le norme relative al funzionamento amministrativo-contabile interno.

La citata circolare n. 3391 tentò di uniformare l'esercizio dell'autonomia formalmente riconosciuta alle Università. In particolare, le direttive in essa contenute intendevano perseguire "lo scopo di ottenere uniformità negli atti e nelle scritture amministrative e contabili degli Enti Universitari e nella valutazione degli atti stessi", attraverso la predisposizione di un insieme di istruzioni e modelli, che avevano naturalmente il loro fondamento nelle vigenti norme di legge e di regolamento sulla contabilità generale dello Stato, adattandole alle particolari esigenze dell'Amministrazione universitaria. Pertanto fu previsto che ciascun Ateneo provvedesse ad adottare dette norme nei rispettivi regolamenti interni adattando all'uopo tutti gli impianti contabili al fine di rendere omogenei i sistemi dei conti e di collegarli ai principi della contabilità dello Stato.

Nel periodo considerato, il sistema universitario non ha subito modifiche nei propri ordinamenti. Le Università sono rimaste estranee anche al processo di riforma della contabilità pubblica, che si è venuto a delineare a partire dalla seconda metà degli anni settanta.⁴³ Tale fenomeno ha determinato, peraltro, una situazione di immobilismo unica in tutto il contesto europeo.⁴⁴

Nel periodo successivo, riferito agli anni '80, la contabilità degli Atenei divenne

⁴² Il bilancio preventivo era inviato al Ministero della pubblica istruzione solo per conoscenza.

⁴³ L'evoluzione di tale processo, che intendeva uniformare gli ordinamenti contabili pubblici, parte dalla riforma della contabilità regionale (legge 19 maggio 1976 n. 355) per interessare anche lo Stato (legge 5 agosto 1978 n. 468), gli Enti locali (D.P.R. 19 giugno 1979 n. 421), gli Enti pubblici (D.P.R. 18 dicembre 1979 n. 696).

⁴⁴ Cfr. CASSESE S., "L'università e le istituzioni autonome nello sviluppo politico dell'Europa", *Rivista Trimestrale di diritto pubblico*, Il Mulino, Bologna, 1990.

nuovamente oggetto di attenzione da parte del legislatore attraverso il D.P.R. n. 382/1980 che introdusse la sperimentazione dipartimentale, comportando di riflesso la necessità di un rinnovamento dell'assetto amministrativo, finanziario e contabile per supportare le nuove esigenze informative delle mutate strutture universitarie.⁴⁵ Sulla base della nuova normativa, si dispose che gli Atenei, nell'esercizio della propria autonomia, avrebbero potuto emanare disposizioni integrative, nel rispetto delle loro specifiche esigenze, ad uno schema-tipo di regolamento.⁴⁶

Tale regolamento venne successivamente disciplinato dal D.P.R. 4 marzo 1982, n. 371, che fa seguito, appunto, al DPR n. 382/1980 (concernente il riordino della docenza universitaria e la sperimentazione organizzativa e didattica legata all'istituzione dei dipartimenti), con la finalità di uniformare l'amministrazione e la contabilità attraverso degli schemi omogenei. Dopo una fase caratterizzata dalla mancata e/o carente regolamentazione della gestione contabile universitaria,⁴⁷ il DPR 371/82 definisce un "modello" di bilancio e di gestione finanziaria e contabile teoricamente valido per tutte le Università.

Specificatamente, in primis il DPR n. 382/1980 sanciva l'autonomia amministrativa e finanziaria dei dipartimenti e, successivamente, il DPR n. 371/1982 prevedeva un modello specifico di gestione finanziaria e contabile per le Università caratterizzato dalla presenza di un bilancio di Ateneo e di bilanci separati per le strutture che godono di autonomia finanziaria e contabile (i dipartimenti e i centri autonomi di gestione previsti dallo Statuto).⁴⁸

⁴⁵ Precisamente l'art. 86 disciplina che: «Il dipartimento ha autonomia finanziaria ed amministrativa e dispone di personale tecnico per il suo funzionamento».

⁴⁶ Secondo l'art. 86 dello stesso D.P.R. tale regolamento è da adottarsi «con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministero della pubblica istruzione, sentiti il CUN e di concerto il Ministro del Tesoro».

⁴⁷ Cfr. GARLATTI A., *Bilancio e controllo economico nelle università degli studi*, Egea, Milano 1996, e POLLIFRONI M., *L'economia dell'azienda universitaria*, Giappichelli, Torino, 2001.

⁴⁸ Tra le altre caratteristiche del modello disegnato dalla riforma rientravano anche:

- una differente tipologia di bilancio tra Ateneo e dipartimenti: competenza mista per il primo e cassa per i secondi;
- la definizione della struttura del bilancio sia per quanto riguarda la specificazione dei valori preventivi e consuntivi per titoli, categorie e capitoli sia per le informazioni richieste per ciascun capitolo per soddisfare le esigenze delle separate gestioni della competenza e dei residui;
- l'identificazione dei documenti componenti il bilancio preventivo (stato di previsione delle entrate e delle spese, quadro riassuntivo e tabella dimostrativa dell'avanzo o del disavanzo di amministrazione) e del conto consuntivo (rendiconto finanziario, situazione amministrativa, situazione patrimoniale e conto economico) e

In particolare, il sistema delineato prevedeva la redazione di un bilancio di previsione e di un conto consuntivo. In sintesi, facendo riferimento alle norme sulla contabilità pubblica, il bilancio di previsione è un bilancio di tipo di finanziario, avente natura autorizzativi, nel senso che la gestione delle spese deve svolgersi nell'ambito degli stanziamenti definiti in sede previsionale.⁴⁹ Il Conto consuntivo, invece, generalmente si compone del rendiconto finanziario, della situazione patrimoniale e del conto economico⁵⁰ e rappresenta le operazioni di entrata e di spesa effettivamente compiute nel periodo di riferimento.

L'impianto contabile previsto dal D.P.R. n. 371/82, che rappresenta l'unico tentativo di disciplina in tale materia dopo la circolare ministeriale del 1939, si proponeva sostanzialmente di perseguire, da un lato, schemi e norme contabili uniformi tra le varie Università e, dall'altro, di favorire il decentramento dei servizi reso necessario per esigenze di snellezza e funzionalità amministrative. Tuttavia, le disposizioni dettate risultavano così puntuali da essere incompatibili con il principio dell'autonomia organizzativa e gestionale stabilito nel decreto delegato.⁵¹

Successivamente, l'emanazione della legge n. 168 del 9 maggio 1989, come accennato nelle premesse, ha dato l'avvio ad un processo di profonda trasformazione

così via;

- o la coincidenza dell'esercizio finanziario con l'anno solare, contrariamente alla disciplina precedente che prevedeva la coincidenza dell'anno finanziario con l'anno accademico;
- o l'inserimento della spesa del personale, fino ad allora gestita nel bilancio del Ministero, nei bilanci degli Atenei.

⁴⁹ Il bilancio dell'università è annuale ed è redatto in termini di competenza mista, tale per cui le risultanze finanziarie derivanti da esercizi precedenti quelli cui il bilancio si riferisce, concorrono a formarne il contenuto.

⁵⁰ Il rendiconto finanziario segue le stesse classificazioni di entrata e di spesa dello schema di bilancio preventivo, per ognuna delle quali presenta valori relativi alla competenza dell'esercizio precedente e alla gestione dei residui. La situazione patrimoniale riporta la dotazione iniziale e finale del patrimonio dell'Ateneo. Il conto economico rileva le cause sottostanti alle variazioni del patrimonio netto, distinguendo quelle che derivano dalla gestione corrente da quelle che derivano dalla gestione del patrimonio; si sommano le entrate e le spese della gestione corrente oltre alle variazioni intervenute nel patrimonio, evidenziando le variazioni dei residui da quelle patrimoniali. Tale documento si chiude con la determinazione della variazione patrimoniale netta. Il D.P.R. n. 371/82 prevede che il conto consuntivo, oltre ai tre documenti citati, sia corredato dai seguenti allegati: il prospetto della situazione amministrativa, i rendiconti finanziari, le situazioni patrimoniali dei dipartimenti e la relazione del Rettore.

⁵¹ Lo spazio di autonomia riconosciuto alle Università concerne, per esplicita previsione normativa, l'autonoma specificazione dei capitoli di bilancio (art. 4), l'esplicitamento del servizio di conto corrente postale (art. 21), l'utilizzazione di sistemi di elaborazione automatica dei dati per la tenuta delle scritture finanziarie e patrimoniali (art. 23), il recupero dei crediti di modestissima entità (art. 31), l'istituzione e la regolamentazione di magazzini per il deposito e la conservazione di materiali costituenti scorta (art. 44), l'individuazione e la nomina dei soggetti preposti al collaudo dei lavori e delle forniture (art. 56), l'effettuazione delle spese in economia (art. 61), la gestione delle biblioteche (art. 63), l'obbligatorietà o meno della presenza dei revisori dei conti alle sedute del consiglio di amministrazione (art. 98).

del sistema universitario italiano, riconoscendo ad esso una maggiore autonomia che si estende dal potere normativo ed organizzativo alle innovazioni didattico-scientifiche, fino alla riorganizzazione della gestione contabile-finanziaria.

In concreto, l'autonomia universitaria disegnata dalla legge n. 168/89, può essere inquadrata nei seguenti aspetti:

- ∞ *autonomia normativa*, intesa come il potere di determinare la propria organizzazione e il proprio funzionamento mediante l'emanazione di statuti e regolamenti;
- ∞ *autonomia finanziaria*, intesa come la capacità di reperire risorse finanziarie di diversa natura e di gestirle in maniera autonoma e indipendente;
- ∞ *autonomia contabile*, intesa come la libertà di formare il proprio bilancio in maniera autonoma e di adottare regolamenti 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;
- ∞ *autonomia didattica*, intesa come la capacità di determinare e disciplinare tutto ciò che attiene l'organizzazione didattica (corsi di laurea, ecc);
- ∞ *autonomia organizzativa*, intesa come il potere di creare e gestire le strutture organizzative interne necessarie al funzionamento dell'Ateneo.

Nell'ambito della riforma delineata, agli Atenei veniva riconosciuta una forte autonomia in ambito contabile e finanziario tra cui la potestà di regolamentare il sistema di bilancio, le modalità di acquisizione delle entrate e di erogazione delle spese, le procedure contrattuali, i controlli e le relative responsabilità. In sintesi, gli elementi innovativi riguardano i seguenti aspetti:

- il sistema contabile degli Atenei non è più disciplinato dal regolamento-tipo previsto dal D.P.R. n. 371/1982;
- ciascun Ateneo redige un proprio regolamento di amministrazione, finanza e contabilità;
- non è più in vigore il rinvio necessario alle norme di contabilità di Stato, ma ogni regolamento potrà derogare da tali disposizioni, salvo il rispetto dei

relativi principi.⁵²

Con la legge n. 168/1989 si dava inizio, quindi, ad una lenta e progressiva differenziazione dei sistemi contabili delle Università caratterizzata da rilevanti cambiamenti del contesto di riferimento. Nel contempo, infatti, si assisteva all'emersione di nuovi fabbisogni di informazioni economico-finanziarie a cui sono riconducibili le richieste della stessa legge n. 168/1989 che, all'articolo 7, prevede che, ai fini dell'analisi della spesa finale e del consolidamento dei conti del settore pubblico allargato, il MURST, di concerto con il Ministero del Tesoro, fissi i criteri per l'omogenea redazione dei conti consuntivi delle Università. Vengono previste, inoltre, forme di controllo interno sull'efficienza e sui risultati della gestione complessiva dell'Università.

In questa fase lo scenario di riferimento degli Atenei subiva profondi cambiamenti quali la crescita della rilevanza della gestione finanziaria e contabile delle strutture con autonomia di bilancio, l'introduzione della normativa per il controllo del fabbisogno di cassa, l'esigenza di sviluppo di strumenti di controllo di gestione⁵³ che trova la sua massima espressione nella normativa sui controlli interni, di cui si parlerà diffusamente nel prosieguo.

In tal senso, un forte impulso al cambiamento provenne dall'attuazione della L. n. 537/93, che innovava il sistema di finanziamento pubblico. In particolare essa prevede l'istituzione di un unico fondo, senza vincoli di destinazione e di importo variabile, in funzione dell'ambiente in cui opera l'Ateneo e del livello di operatività e dei servizi offerti.⁵⁴ La legge n. 537 del 1993, oltre a introdurre la gestione autonoma delle risorse finanziarie da parte degli Atenei attraverso l'attribuzione del *budget* unico, che ha superato il meccanismo della destinazione vincolata dei flussi di risorse concesse dal Ministero agli Atenei spostando il momento decisionale dal centro

⁵²Ciò si traduce, da un lato, nella differenziazione tra i bilanci delle diverse Università, dall'altro nella possibilità di diverse combinazioni tra le tipologie di bilancio di Ateneo e dipartimenti nelle varie Università quali ad esempio, oltre al modello previsto dal DPR n. 371/1982 (competenza mista per Ateneo e cassa per i dipartimenti), bilancio di cassa per Ateneo e dipartimenti, bilancio di competenza per Ateneo e dipartimenti, bilancio di competenza e cassa sia per Ateneo che per i dipartimenti e bilancio di competenza e cassa per Ateneo e bilancio di sola cassa per i dipartimenti. Cfr. TORCIVIA S., *L'autonomia dei dipartimenti universitari. Un'analisi economico-aziendale*, Giappichelli, Torino, 2003.

⁵³ARCARI A., *“Il controllo di gestione negli atenei”*, Egea, Milano, 2003.

⁵⁴ L'autofinanziamento diventa, così, per le Università un obiettivo fondamentale.

(Ministero) alla periferia (Atenei), ha provveduto alla creazione sia dei Nuclei di valutazione interna, con il compito di verificare la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche nonché l'imparzialità e il buon andamento della azione amministrativa e la produttività della didattica e della ricerca, sia di un'autorità di controllo centrale, rappresentata dall'Osservatorio per la valutazione del sistema universitario, successivamente istituito con il DM 22.02.1996.

Nella seconda metà degli anni novanta, il processo di evoluzione del sistema universitario trova un punto di svolta nel D.Lgs. n. 279/97, decreto di riforma del bilancio dello Stato, che sancisce l'obbligo per gli enti pubblici, comprese le Università, di dotarsi di un sistema di contabilità economica fondato sulle rilevazioni analitiche per centro di costo al fine di consentire la valutazione economica dei servizi e delle attività prodotti. Il fine ultimo dell'innovazione legislativa è garantire il monitoraggio dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'azione svolta dalle singole aziende pubbliche attraverso il collegamento tra le risorse umane, finanziarie e strumentali impiegate con i risultati conseguiti e di consentire l'individuazione delle connesse responsabilità dirigenziali. In tale momento storico, l'attenzione dei singoli Atenei verso l'impianto contabile diviene crescente in concomitanza con la crescente necessità di un sistema di rilevazioni che sia in grado, da un lato, di supportare e guidare l'attività direzionale del *public management*, dall'altro, di fornire informazioni chiare ed utili all'esterno.

Inevitabilmente, il processo di attribuzione agli Atenei di crescenti spazi di autonomia gestionale, finanziaria e statutaria ha determinato una maggiore responsabilizzazione sulle loro decisioni di spesa. L'esigenza nascente di verificare l'attività svolta in funzione delle responsabilità assegnate, non più soltanto in termini di regolarità formale ma anche e soprattutto nel rispetto dell'efficienza ed efficacia dell'output realizzato, rende inevitabilmente inadeguate le tradizionali forme di rilevazione contabile, di tipo preventivo e di natura finanziaria. Tuttavia, in tale inquadramento legislativo, che impone le rilevazioni analitiche per centri di costo, non viene espressamente individuata la modalità di raccordo della contabilità per centri di costo con la contabilità finanziaria preesistente; peraltro, neanche le circolari esplicative del

citato decreto – tendenti a prospettare un sistema di contabilità unico – risolvono il dubbio interpretativo in quanto risultano non direttamente riferibili alle Università.

Oltre a disegnare un nuovo sistema contabile, il D.Lgs. 279/97 introduce un processo decisionale articolato nelle seguenti fasi:

1. *programmazione*, nella quale vengono definiti gli obiettivi, programmate le risorse, assegnati i *budget* e i tempi di realizzazione;
2. *gestione*, in cui si implementano gli obiettivi e si rilevano gli eventi gestionali;
3. *controllo*, in cui avviene la verifica infrannuale degli scostamenti tra i risultati intermedi conseguiti rispetto agli obiettivi prefissati;
4. *consuntivazione*, in cui vengono rilevati i risultati conseguiti e confrontati con gli obiettivi assegnati in sede di programmazione.

Successivamente, nel processo generale di riforma dei processi di pianificazione, programmazione e controllo, intervengono il decreto legislativo n. 286/1999, prima, che disciplina il sistema dei controlli interni per le Pubbliche Amministrazioni, individuando più forme di controllo (controllo di regolarità amministrativa e contabile, controllo di gestione, valutazione dei dirigenti e valutazione e controllo strategico) e la legge n. 370/1999, poi, che impone alle Università di adottare “*un sistema di valutazione interna della gestione amministrativa, delle attività didattiche e di ricerca, degli interventi di sostegno al diritto allo studio, verificando anche mediante analisi comparative dei costi e dei rendimenti, il corretto utilizzo delle risorse pubbliche, la produttività della ricerca e della didattica, nonché l'imparzialità e il buon andamento dell'azione amministrativa*”.

In seguito, il D.I. Murst-Tesoro del 5 dicembre 2000, individuando i criteri che possano consentire un'omogenea redazione dei Conti consuntivi, sembra voler ricondurre il sistema ad uniformità richiedendo di pubblicare un documento conforme ad un prospetto predefinito in modo tale da favorire e facilitare le analisi comparative tra gli enti universitari ed il consolidamento dei conti del settore pubblico.⁵⁵

Nell'ambito di tale processo di omogeneizzazione, si inserisce la Circolare n. 39 del

⁵⁵ Un primo passo in questa direzione si è avuto già con il D.I. del 9 febbraio 1996, il quale nell'ambito dell'autonomia contabile degli atenei ha fornito alcune indicazioni sull'articolazione e sulla classificazione delle spese.

Ministero del Tesoro dell'11 dicembre 2000, che costituisce un importante punto di riferimento per realizzare l'adeguamento dei sistemi contabili degli enti ed organismi pubblici in base ai principi dettati dalla legge n. 94/97 (Modifiche alla legge 5 agosto 1978, n. 468 e successive modificazioni, recante norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio). In essa vengono fornite alcune indicazioni riguardo la forma dei bilanci (preventivi e consuntivi) ed alcuni criteri di carattere generale cui gli impianti contabili pubblici devono uniformarsi.⁵⁶

In realtà, la circolare citata sottolinea l'insufficienza della sola contabilità finanziaria nella rilevazione dei fatti di gestione e suggerisce alle Pubbliche Amministrazioni – Università comprese – alcuni indirizzi di estrema rilevanza innovativa:

- ∞ la redazione di un bilancio preventivo affiancato da un *budget* economico: il primo è finalizzato a rilevare le risorse acquisibili e il fabbisogno previsto; il secondo è finalizzato alla misurazione dell'utilizzo delle risorse umane, strumentali e finanziarie;
- ∞ la predisposizione di un rendiconto generale composto da un Conto economico, uno Stato patrimoniale e una Nota integrativa, di ispirazione civilistica, oltre che dal Conto del bilancio, dal Quadro di riclassificazione dei risultati economici, dalla Relazione amministrativa, dalla Situazione amministrativa e dal Consuntivo per centri di costo.

La successiva circolare n. 42/2000, sottolinea che la rilevazione degli eventi amministrativi connessi all'impiego delle risorse umane, finanziarie e strumentali richiede l'attivazione di un sistema contabile basato sul concetto di competenza economica, quindi, da un sistema che valorizzi le risorse stesse al momento dell'effettivo utilizzo indipendentemente dal momento dell'esborso finanziario.⁵⁷

⁵⁶ Si tratta di indicazioni non vincolanti, infatti la circolare «...non ha valore prescrittivo ma assume, nel rispetto del principio di autonomia riconosciuto "ex-lege" agli enti ed organismi pubblici destinatari, una connotazione eminentemente ausiliare nel processo di adeguamento dei sistemi contabili e dei bilanci ai principi dettati dalla legge n. 94/1997» in MINISTERO DEL TESORO, Circolare n. 39 dell'11 dicembre 2000.

⁵⁷ Sull'impronta di riforma disegnata, alle disposizioni citate ne hanno fatto seguito altre quali:

- ∞ il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze n. 136587 del 30 dicembre 2002 che detta i "Principi e le regole contabili del sistema unico di contabilità economica delle Pubbliche Amministrazioni";
- ∞ la circolare n. 34 del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 4 luglio 2003 dal titolo "Sistema unico di contabilità economica per centri di costo delle Pubbliche Amministrazioni – Amministrazioni

In ultimo, nonostante non faccia espresso riferimento alle realtà universitarie, è opportuno menzionare il D.P.R. n. 97/2003 il quale invita gli enti pubblici dotati di ampia autonomia contabile a procedere ad una revisione statutaria e regolamentare secondo i principi dettati dalla legge n. 94/97 al fine di adeguare la struttura dell'ente ad un assetto organizzativo che individui i titolari di aree omogenee di attività (centri di responsabilità) collegate con le risorse finanziarie assegnate così come espresse nell'ambito del bilancio di previsione (ad esempio le unità previsionali di base nel bilancio dello Stato).

In definitiva, le fasi del percorso evolutivo dei sistemi contabili universitari possono ricondursi a:⁵⁸

- fase 1: mancata regolazione;
- fase 2: modello generale a partire dall'autonomia contabile dei dipartimenti;
- fase 3: autonomia contabile e finanziaria delle Università e diversificazione dei sistemi contabili.

L'attuale contesto universitario vive la terza fase del percorso descritto in cui lo scenario dei sistemi contabili risente, in termini di specificità e complessità,⁵⁹ della molteplicità dei bilanci che fanno capo alle singole Università, generata dal DPR n. 371/1982, cui si somma la diversa tipologia di bilancio tra l'Ateneo e le singole strutture autonome (competenza mista e cassa).⁶⁰ Sotto quest'ultimo punto di vista,

centrali dello Stato: rilevazione dei costi (I semestre) e revisione budget 2003" che fa riferimento alla applicazione uniforme di regole e procedure contabili alle amministrazioni centrali dello Stato;

- ∞ la recente circolare n. 33 del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 13 luglio 2006 dal titolo "Sistema unico di contabilità economica per Centri di costo delle pubbliche amministrazioni - Titolo III del decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279 - Amministrazioni centrali dello Stato: Rilevazione costi (I semestre) e Revisione budget anno 2006".

⁵⁸ Cfr. CORAN G., SÒSTERO U., *I sistemi contabili per le università: ruolo, evoluzione e prospettive*, Relazione presentata al XIII Seminario di studio "La misurazione delle performance negli atenei: concetti, metodi ed esperienze", Bressanone, 12-13 settembre 2005.

⁵⁹ La complessità e la pluralità di modelli, costituisce un elemento di specificità degli Atenei che raramente trova ripetizione negli altri enti pubblici.

⁶⁰ L'autonomia contabile riconosciuta con il DPR n. 371/82 e il modello conseguentemente attuato, caratterizzato dalla compresenza della gestione finanziaria di competenza in Ateneo e della gestione di cassa nelle strutture con autonomia di bilancio (dipartimenti in primo luogo), avrebbe dovuto essere funzionale all'accelerazione dei processi di spesa attinenti alla ricerca scientifica che le amministrazioni centrali delle Università non riuscivano a supportare in modo rapido ed efficiente. In realtà, i dipartimenti, avendo spesso accumulato ingenti giacenze di cassa, non erano stati un efficiente veicolo di accelerazione della spesa; inoltre, la presenza di una contabilità dell'Ateneo da una parte e le contabilità dei dipartimenti dall'altra, con la conseguente adozione di piani dei conti diversi nonché di software differenziati e applicazioni contabili non in rete, non concorrevano alla realizzazione di

all'interno di ogni Ateneo è sempre più avvertita l'esigenza dell'impiego di un bilancio unico su cui operano, ciascuno per la parte di pertinenza, sia l'amministrazione centrale che le strutture periferiche le quali adottano – in quanto compatibile – la stessa classificazione delle entrate e delle spese. Per tale ragione diversi Atenei, anche in assenza di uno specifico obbligo di legge, adottano nell'ambito della propria autonomia, un bilancio unico di Ateneo.

sistema integrato e, quindi, un efficiente sistema informativo ai fini del monitoraggio della spesa.

I SISTEMI DI PIANIFICAZIONE, PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO DELLE UNIVERSITÀ

*“L’intelligenza non è non commettere mai errori,
ma scoprire subito il modo di trarne profitto.”*

BERTOLT BRECHT,

SOMMARIO

2.1 Premessa – 2.2 I processi di pianificazione, programmazione e controllo negli enti pubblici -
2.3 Le logiche di programmazione e il sistema di finanziamento delle Università – 2.4 Il sistema
dei controlli – 2.5 Un approfondimento sul controllo di gestione

2.1 Premessa

Sia la dottrina economico-aziendale che la normativa riferita alla generalità degli enti pubblici hanno recentemente riposto particolare attenzione sulla necessità - ancorché opportunità - dell'applicazione, nell'ambito delle Pubbliche Amministrazioni, di sistemi di programmazione e controllo di derivazione aziendale. Con l'accelerarsi del processo di aziendalizzazione degli enti pubblici degli ultimi anni, infatti, si è posta maggiore enfasi sul potenziale ruolo dei processi aziendali nel sistema decisionale pubblico sebbene mutuati dalle imprese private. In realtà, tra il sistema decisionale pubblico ed i suoi sistemi di programmazione esiste una relazione controversa: mentre il primo esprime fondamentalmente le volontà politiche, i secondi, interessando la sfera amministrativa e, quindi, la gestione dell'azienda pubblica, possono essere causa di vincoli ma anche di opportunità. Diviene, quindi, inevitabile ritenere che una corretta implementazione degli obiettivi politici passi attraverso una efficace attività amministrativa di pianificazione e programmazione così come avviene nel contesto privato in cui gli obiettivi aziendali, in quanto espressione

dell'organo volitivo, assumono anch'essi la veste politica ancorché riferita ad un gruppo più ristretto di portatori di interessi rispetto alla collettività più ampia a cui generalmente fanno riferimento gli enti pubblici.

Il legislatore dell'ultimo quindicennio, nel tentativo di considerare questo aspetto come fondamentale per l'attuazione di una riforma efficace della pubblica amministrazione, ha definito metodologie, procedure e processi capaci di garantire il raggiungimento degli obiettivi politici in una ottica di economicità e, nel contempo, di garantire il rispetto dei diritti dei cittadini e delle peculiarità degli enti pubblici.

Il primo effetto di tale orientamento è rinvenibile nel progressivo abbandono del tradizionale sistema di programmazione finanziaria e del controllo esterno a favore di logiche di pianificazione e programmazione di natura aziendale e di sistemi di controllo integrato di tipo interno.

Una conseguenza di tale impostazione è il mutamento dei sistemi di finanziamento degli enti pubblici non più basati su logiche incrementalmente legate alla spesa storica ma su criteri meritocratici legati a meccanismi di valutazione delle attività svolte e ad interventi di tipo perequativo al fine di sopperire alle situazioni di deficitarietà e garantire l'erogazione dei livelli essenziali delle prestazioni su tutto il territorio nazionale.⁶¹

Le Università rientrano a pieno titolo nel quadro evolutivo delineato pur rappresentando, nello specifico, un caso di scarsa chiarezza e completezza normativa. Pertanto, l'analisi dell'evoluzione dei processi di pianificazione, programmazione e controllo sarà condotta in riferimento alla generalità degli enti pubblici tenendo sempre in debita considerazione le specificità del contesto universitario. In primis l'evoluzione del sistema di finanziamento universitario che costituisce il momento determinante per l'applicazione di sistemi di valutazione di natura economico-aziendale.⁶² Alla base dei sistemi di pianificazione e programmazione si colloca,

⁶¹ Tale impostazione rispetta il dettato costituzionale che, all'art. 120, prevede l'intervento statale per "la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, prescindendo dai confini territoriali dei governi locali".

⁶² "Le modalità con cui gli Atenei si procurano le risorse necessarie alle proprie attività rappresentano uno degli elementi più significativi ai fini dell'impostazione del sistema di controllo", FICI L., *Il controllo di gestione negli Atenei. Dalla valutazione al governo aziendale*, Milano, Franco Angeli, 2001, pag. 34.

quindi, la modalità principale di acquisizione delle risorse finanziarie nel sistema universitario cioè il *Fondo di Funzionamento Ordinario* la cui determinazione quantitativa, e la successiva assegnazione agli Atenei, sono basate su principi e logiche di natura economica.

La parte più corposa dell'analisi riguarda, poi, il sistema dei controlli che, partendo dalla disciplina prevista dal D.Lgs. n. 286/99 per tutte le Pubbliche Amministrazioni, si dispiega sullo specifico contesto del sistema di controllo e valutazione degli Atenei facendo riferimento sia al controllo esterno che interno e sia alle attività di valutazione che di controllo contabile.

La parte finale del capitolo riguarda, in sintesi, le specificità dell'applicazione del controllo di gestione nell'ambito delle università con particolare riferimento allo stato di attuazione e ai vincoli emergenti.

2.2 I processi di pianificazione, programmazione e controllo negli enti pubblici

Come più volte affermato, nell'ambito del percorso di aziendalizzazione degli enti pubblici, i meccanismi decisionali pubblici hanno subito notevoli mutamenti in funzione dell'applicazione alle aziende pubbliche dei principi manageriali mutuati dalle imprese private. Tra questi principi e strumenti rientrano i processi di programmazione e controllo che, ancorché nati e sviluppati nell'ambito delle aziende con finalità di lucro, hanno trovato applicazione anche nelle aziende senza finalità di lucro pur nel rispetto delle specificità di quest'ultime. In tal senso, secondo la dottrina,⁶³ i concetti basilari dei processi di programmazione e controllo, sebbene applicati in aziende di diversa natura e finalità, si equivalgono, pertanto, prescindono dalla finalità di lucro; ciò che cambiano sono le modalità di applicazione che devono tenere necessariamente conto dello specifico contesto di riferimento.

L'esame dettagliato dei processi di pianificazione, programmazione e controllo non può prescindere da una preliminare analisi dei livelli decisionali che contraddistinguono l'attuale processo di riforma dei sistemi di *public management*. In

⁶³ Cfr. ANTHONY R.N., YOUNG D.W., *Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit*, McGraw Hill, Milano, 1992.

particolare, la dottrina prevalente⁶⁴ individua tre livelli decisionali, rappresentati nel grafico riportato alla pagina seguente:

1. *livello strategico*, in cui vengono assunte le decisioni inerenti gli obiettivi e le strategie da attuare in relazione ai bisogni pubblici da soddisfare a cui tende l'attività dell'ente pubblico. A questo livello la misurazione delle *performance* concerne gli *outcome* ovvero i risultati e gli impatti ottenuti attraverso le politiche, le strategie, i piani e i programmi elaborate nonché attraverso le attività definite dalle decisioni operative. Il livello di complessità dei processi decisionali si presenta molto elevato a causa della natura multidimensionale degli attori e dagli interessi coinvolti;
2. *livello operativo*, in cui le politiche e le strategie vengono tradotte in compiti operativi inerenti i vari aspetti della gestione (programmazione delle attività, stanziamento delle risorse, ecc.). A questo livello la misurazione delle *performance* riguarda l'utilizzo delle risorse, il funzionamento dei processi produttivi e i beni e servizi prodotti. L'obiettivo della misurazione delle *performance* è duplice: permettere ai manager pubblici di definire le strategie operative per migliorare l'efficienza e l'efficacia operativa nella produzione dei servizi e consentire il confronto tra modelli operativi differenti in termini di costo, fattibilità, quantità e qualità dei servizi e grado di potenziale realizzazione degli obiettivi al fine di compiere scelte fra alternative operative differenti (ad esempio decidere se esternalizzare un servizio). A questo livello i processi decisionali avvengono all'interno dell'azienda sulla base delle informazioni raccolte dai sistemi di programmazione e controllo;
3. *livello organizzativo*, in cui gli obiettivi strategici ed operativi vengono tradotti in un'organizzazione adeguata alla realizzazione degli *outcome*.⁶⁵

⁶⁴ POLLITT C., BOUCKAERT G., *Public Management Reform: a Comparative Analysis*, Oxford University Press, Oxford, 2000 (trad. it., BORGONOV E., ONGARO E., *La riforma del management pubblico*, Egea, Milano, 2002).

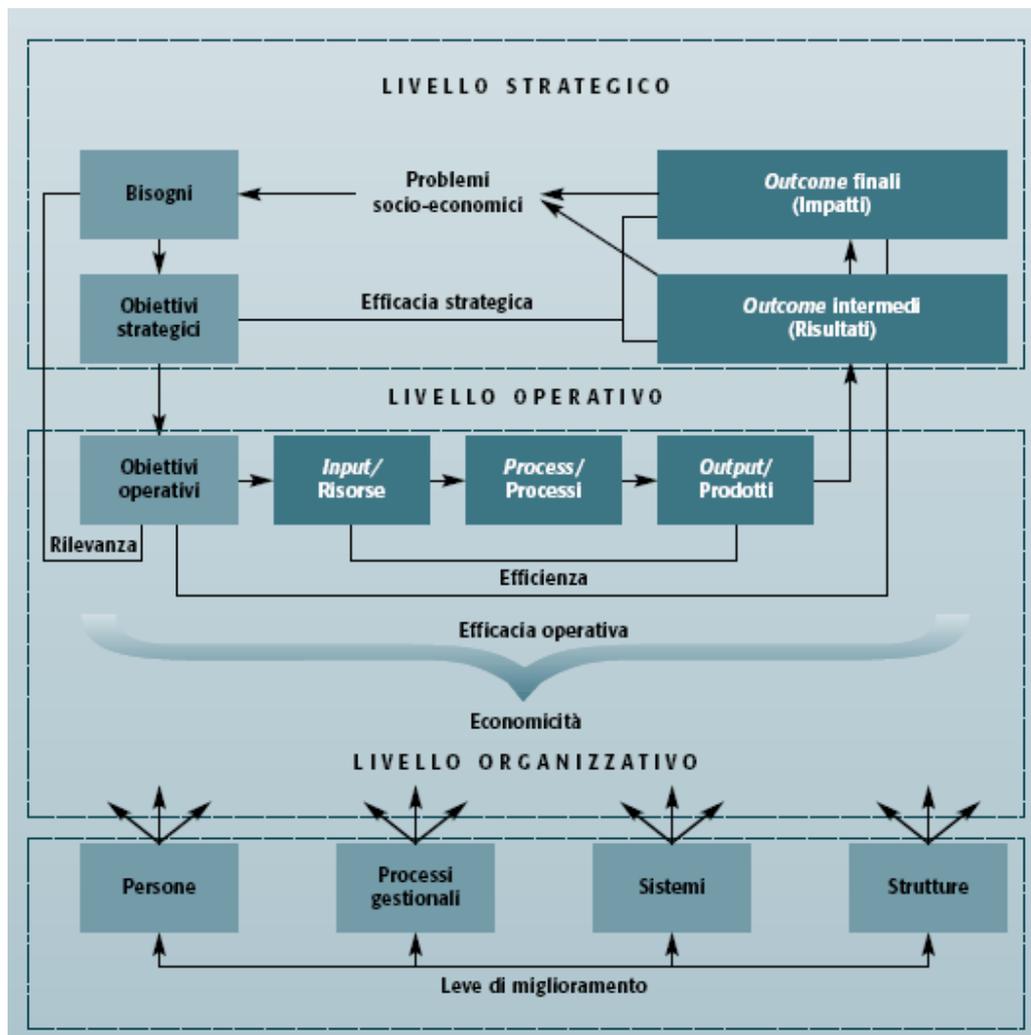
⁶⁵ Secondo la dottrina economico-aziendale, l'organizzazione d'impresa è intesa come "l'insieme di attività, norme e ruoli che, realizzando il coordinamento e l'integrazione dei diversi processi aziendali, di fatto regolano l'ordinamento interno e, quindi, il funzionamento dell'organismo aziendale, in funzione del conseguimento degli obiettivi strategici perseguiti", PASTORE P., *L'organizzazione aziendale. Variabili organizzative strutturali e relazioni interaziendali*, in FABBRINI G., MONTRONE A. (a cura di), *Economia Aziendale*, Volume I, Franco Angeli, Milano, 2006, pag. 203.

Infatti, numerose decisioni rilevanti sono assunte a livello organizzativo: acquisizione, gestione e utilizzo delle risorse umane, tecnologiche e finanziarie, strutture, sistemi e processi inerenti l'assetto organizzativo. La valutazione delle *performance* avviene attraverso l'analisi dei fattori organizzativi in relazione ai risultati, alle capacità di innovazione e apprendimento, le risorse, ecc. Gli strumenti di autovalutazione utilizzabili variano tra il *Common Assessment Framework (CAF)*,⁶⁶ la *European Foundation for Quality Management (EFQM)*,⁶⁷ la *Balanced Scorecard*, la *Valutazione Integrata del Cambiamento (VIC)*.⁶⁸

⁶⁶ La Griglia di Autovalutazione della qualità delle Pubbliche Amministrazioni – Common Assessment Framework (CAF) rappresenta lo strumento di *self assessment* elaborato e approvato nell'ambito delle attività di cooperazione dei Ministri della Funzione Pubblica dell'Unione Europea. E' uno strumento comune di valutazione delle performance delle amministrazioni pubbliche creato anche al fine di favorire, a livello europeo, l'avvio di iniziative di benchmarking fra amministrazioni pubbliche.

⁶⁷ La *European Foundation for Quality Management (EFQM)* è un'organizzazione non profit su base associativa fondata nel 1988 per iniziativa di alcune tra le principali aziende europee. La fondazione ha lo scopo di promuovere un modello di riferimento (Modello EFQM) allo scopo migliorare le prestazioni aziendali attraverso un approccio complessivo più esteso ed articolato rispetto ai modelli classici ISO 9000. Nel modello EFQM l'azienda viene analizzata in base a molti elementi (o sottocriteri) che sono poi raggruppati in nove criteri principali, ciascuno con un proprio peso. Il voto ottenuto rispetto ad ogni criterio concorre poi, sulla base del peso previsto dal modello, alla valutazione finale dell'azienda. I criteri possono essere distinti in due aree: *Fattori* (cosa fa l'azienda) individuati nella Leadership (cultura e coinvolgimento del vertice aziendale), Gestione del personale, Politiche e strategie, Gestione delle risorse, Processi (regole e procedure, misurazione delle attività) e *Risultati* (cosa produce l'azienda) individuati nella Soddisfazione del personale (crescita professionale, motivazione, coinvolgimento), Soddisfazione del cliente (soddisfazione, fidelizzazione), Impatto sulla società, Risultati di business (risultati economici e finanziari).

⁶⁸ Sistema sviluppato dal Dipartimento della Funzione Pubblica, permette alle amministrazioni locali di misurare le proprie condizioni organizzative e verificare la propria capacità di introdurre interventi di cambiamento sostenibili.



Fonte: POLLITT C., BOUCKAERT G., *Public Management Reform: a Comparative Analysis*, Oxford University Press, Oxford, 2000 (trad. it., BORGONOV E., ONGARO E., *La riforma del management pubblico*, Egea, Milano, 2002).

La derivazione economico-aziendale dei nuovi sistemi decisionali pubblici è comprovata dall'esame contestuale dei processi di pianificazione, programmazione e controllo adottati dalle imprese, costituiti, in sintesi, dalle seguenti tre tipologie di attività:

- ∞ **la pianificazione strategica**, che rappresenta il processo attraverso il quale si definiscono le finalità dell'organizzazione e le principali linee strategiche. Tale processo compete alla direzione generale la quale definisce sia le finalità

dell'azienda sia le attività necessarie per raggiungere tali finalità. La definizione delle finalità e delle strategie è un processo continuo nel senso che queste possono variare a seconda del preciso momento di gestione in funzione delle minacce alla sopravvivenza dell'organizzazione, delle nuove opportunità, delle modalità più soddisfacenti di perseguimento delle finalità istituzionali. Considerato che le variabili di contesto che agiscono in termini di minacce ed opportunità non sono prevedibili, è ovvio ritenere che la pianificazione strategica non fa riferimento a modelli prevedibili e predefiniti. La sua implementazione secondo schemi più o meno predefiniti dipende dalle caratteristiche del particolare contesto di riferimento.⁶⁹

- ∞ **il controllo direzionale**, che si occupa dell'implementazione delle strategie e del raggiungimento delle finalità partendo dal presupposto che le finalità e le strategie sono state individuate nell'ambito del processo di pianificazione strategica e, quindi, si assumono come date. Il controllo direzionale rappresenta un processo regolare e sistematico, pertanto, anche le sue fasi si ripetono secondo un modello regolare e sistematico. In funzione dell'oggetto di riferimento, rappresentato dalle decisioni sull'allocazione delle risorse, il controllo direzionale è governato dai principi dell'economia, ma anche dai principi della psicologia sociale in quanto influenza il comportamento dei membri dell'organizzazione (in particolare dei dirigenti).⁷⁰
- ∞ **il controllo operativo**, rappresentato dai processi di controllo utilizzati nello svolgimento delle attività quotidiane dell'azienda volti alla verifica che i compiti specifici vengano eseguiti in modo efficace ed efficiente. Il contenuto di tale controllo dipende dalla specifica attività svolta dall'azienda e generalmente non richiede il coinvolgimento dei dirigenti. I processi del

⁶⁹ Per un approfondimento si veda ANDREWS K., *The concept of Corporate Strategy*, Dow Jones-Irwin, Homewood, 1980; PORTER M., *Competitive Strategy*, Free Press, New York, 1980; DI MARCO R., *Pianificazione e controllo di gestione. La decisione come elemento strategico per una efficace gestione per l'impresa e la pubblica amministrazione*, Franco Angeli, 2002; DI STASI L., *Pianificazione e controllo di gestione. Sistemi tradizionali e strumenti innovativi: Activity Based Costing, Balanced Scorecard*, Franco Angeli, 2005; PROTTO S., *Concetti e strumenti di project management. Pianificazione e controllo*, Franco Angeli, 2006.

⁷⁰ Cfr. ANTHONY R.N., *The Management Control Function*, Harvard Business School Press, Boston, 1988; ANTHONY R.N., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Etas, Milano, 1993 (trad. it COSSA CAPOSAVI A., VASTA M.).

controllo operativo sono normalmente automatizzati e richiedono, pertanto, un intervento umano irrisorio.

L'ambito di riferimento su cui soffermare l'attenzione ai fini del presente lavoro, è il controllo direzionale. Trattandosi di un processo, il controllo direzionale è influenzato sia dall'ambiente esterno che interno all'azienda. In particolare, l'ambiente esterno è fonte di condizionamenti in termini di clienti e utenti, finanziatori, sistema politico, ecc. L'ambiente interno, invece, influenza ed è, a sua volta, influenzato in termini di struttura organizzativa, sistemi informativi, comportamento degli operatori, ecc.

In particolare, rispetto alla struttura organizzativa, il controllo direzionale considera come data la struttura esistente e vi sovrappone una rete di centri di responsabilità. Per definizione, un centro di responsabilità è costituito da un gruppo di persone che opera per raggiungere un obiettivo dell'azienda ed è guidato da un dirigente che si assume la responsabilità delle azioni intraprese.⁷¹ All'interno delle Università, ad esempio, le facoltà costituiscono centri di responsabilità e ogni facoltà, a sua volta, comprende centri di responsabilità distinti. La funzione del controllo direzionale è programmare e controllare l'operato di tutti i centri di responsabilità. Nell'ambito di questo modello, ogni centro di responsabilità svolge una o più funzioni per raggiungere i suoi obiettivi contribuendo, altresì, alla realizzazione delle finalità complessive dell'azienda, definite nell'ambito della pianificazione strategica.

Ogni centro di responsabilità è dotato di fattori produttivi che costituiscono l'input del processo di produzione del bene e/o del servizio, costituiti dal personale, materie

⁷¹ I centri di responsabilità si suddividono, sulla base del grado di controllabilità da parte del relativo dirigente, in:

- ∞ **centri di ricavo**, sulla base di soli obiettivi di fatturato;
- ∞ **centri di costo**, in funzione dei costi sostenuti senza considerare il valore monetario dell'output realizzato in quanto la sua misurazione è impossibile o non necessaria. Ad esempio, nelle aziende non profit sono centri di costo tutti i centri di responsabilità, pertanto, in questo caso il sistema contabile rileva i costi dei centri di responsabilità e non i ricavi.
- ∞ **centri di reddito**, in funzione del reddito realizzato che costituisce la differenza tra ricavi e costi. Nelle aziende pubbliche, esistono alcuni centri di responsabilità che da un lato sostengono costi per produrre servizi, dall'altro, erogano i servizi dietro pagamento di un corrispettivo. In questi casi il centro di responsabilità può essere considerato un centro di reddito. Nel caso specifico delle università, le prestazioni a pagamento (le cosiddette attività per conto di terzi) rientrano in questa tipologia.
- ∞ **centri di investimento**, in funzione del reddito e anche del capitale impiegato per generare tale reddito.

Differente è la distinzione tra centri di prestazioni finali (*mission center*) e centri di prestazioni intermedie (*service center*). Il primo contribuisce direttamente con il proprio output al perseguimento degli obiettivi dell'azienda. Il secondo contribuisce con il proprio output all'attività svolta da altri centri di responsabilità sia finali che intermedi; per tale ragione sono comunemente denominate centri di supporto. Cfr. ANTHONY R.N., YOUNG D.W., *Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit*, McGraw Hill, Milano, 1992, pag. 6.

prime e servizi di altri centri. Nel caso specifico di un dipartimento universitario, il personale è rappresentato dal corpo docente e dal personale non docente; le materie prime sono riferite, ad esempio, al materiale didattico mentre tra i servizi rientra, ad esempio, la manutenzione.

Ogni centro di responsabilità realizzerà un processo di produzione che darà luogo ad un output finalizzato al conseguimento degli obiettivi prefissati. Sempre nel caso del dipartimento universitario, l'output è rappresentato dalla conoscenza nello specifico settore di riferimento e il materiale didattico e scientifico rivolto alla comunità esterna all'Università.

Nell'ambito dei processi di controllo direzionale, accanto ai centri di responsabilità sono spesso rinvenibili i programmi. In questo caso, l'articolazione per centri di responsabilità ha la funzione di programmare l'attività dei singoli centri, coordinare l'attività di più centri, controllare i direttori di centro. L'articolazione per programmi, invece, fa riferimento ai programmi intrapresi dall'azienda e si pone l'obiettivo di prendere decisioni in merito ai programmi da intraprendere, consentire il confronto tra programmi svolti da aziende diverse, fornire una base per la definizione di prezzi e tariffe. Nel caso di compresenza delle due articolazioni, il controllo direzionale presenta la necessità di individuare le relazioni fra le due. Infatti, si può verificare il caso che ogni centro di responsabilità opera esclusivamente su un unico programma come nel caso dei Comuni in cui al centro di responsabilità relativo all'istruzione corrisponde un unico programma e via dicendo. Potrebbe verificarsi, altresì, il caso di non corrispondenza fra le due articolazioni organizzative. Per esempio, ogni ufficio regionale del Ministero della Sanità che è un centro di responsabilità, partecipa a più programmi ministeriali.

Nell'ambito dei processi di controllo direzionale, assumono rilevanza le relazioni organizzative. In particolare, i direttori di organi di line⁷² sono fondamentali in quanto

⁷² Gli organi di *line* hanno dirette responsabilità operative nello svolgimento dell'attività dell'azienda, infatti, traducono in direttive operative e in piani e programmi (di breve-medio periodo) gli orientamenti strategici generali espressi dall'organo volitivo; mentre gli organi di *staff* sono privi di contenuto decisionale e forniscono servizi di supporto, assistenza e consulenza agli organi di line e all'organo volitivo. PASTORE P., *L'organizzazione aziendale. Variabili organizzative strutturali e relazioni interaziendali*, in FABBRINI G., MONTRONE A. (a cura di), *Economia Aziendale*, Volume I, Franco Angeli, Milano, 2006, pag. 208.

le loro valutazioni contribuiscono alla definizione dei piani, hanno il compito di influenzare il comportamento del personale loro afferente e infine i risultati da loro ottenuti sono oggetto di misurazione. Gli organi di staff, invece, raccolgono, sintetizzano e presentano informazioni utili al processo di controllo (è in caso dell'ufficio deputato al controllo di gestione).

Una figura rilevante nell'ambito della struttura organizzativa è rappresentata dal *controller* cioè il responsabile della progettazione e del funzionamento del sistema di controllo direzionale che generalmente si fa ricondurre al responsabile dell'ufficio controllo di gestione o al responsabile di ragioneria. Fino a poco tempo fa, l'attività del *controller* si limitava alla raccolta di dati storici e alla stesura di rendiconti. Attualmente, con lo svilupparsi dell'attenzione rivolta ai processi di programmazione e controllo nelle Pubbliche Amministrazioni, e quindi con lo sviluppo di sistemi formalizzati di controllo direzionale, con l'accrescimento dell'importanza attribuita ai sistemi informativi ai fini della programmazione e della decisione, si assiste ad una evoluzione del ruolo del *controller* verso funzioni più sofisticate.

Uno degli aspetti più rilevanti del controllo direzionale è rappresentato dall'informazione. Com'è noto, essa può essere sia qualitativa che quantitativa. Generalmente la maggior parte delle informazioni utilizzate nel processo di controllo direzionale ha carattere monetario e il sistema che rileva, sintetizza, analizza e comunica le informazioni è denominato sistema contabile.⁷³ Con riferimento al controllo direzionale, il sistema contabile può classificare le informazioni per centri di responsabilità o per programmi. Oltre a finalità informative interne, il sistema contabile assume anche la funzione di informativa esterna attraverso i bilanci preventivi ed i rendiconti finanziari che non assumono generalmente alcuna rilevanza informativa interna in quanto documenti di sintesi delle informazioni rilevate dal sistema di controllo direzionale.

Le informazioni maggiormente rilevanti nell'ambito del controllo direzionale sono rappresentate dalle informazioni di costo relative alle risorse produttive impiegate in

⁷³ Per l'approfondimento del sistema di bilancio delle Università si veda il successivo capitolo III.

un'organizzazione, espresse in valori monetari.⁷⁴ Lo scopo per cui una certa quantità di fattori produttivi è impiegata costituisce l'oggetto di costo che rappresenta, in realtà, l'attività di un centro di responsabilità. Pertanto, ogni centro di responsabilità è ricondotto ad un oggetto di costo.

Oltre all'informazione di costo (o di input) assume rilevanza l'informazione di output la quale, rispetto alla prima, presenta generalmente problemi di misurazione. Mentre per le imprese essa è rappresentata dai ricavi, nelle aziende pubbliche senza fine di lucro diventa molto più difficile una quantificazione dell'output che può essere rappresentato non solo da beni e/o servizi prodotti, in termini quantitativi e qualitativi, ma anche da altri effetti intangibili. Nel caso delle Università, i prodotti offerti – didattica e ricerca - sono evidentemente di difficile valutazione anche se non sono escludibili modalità valutative che si vedranno nel prosieguo.

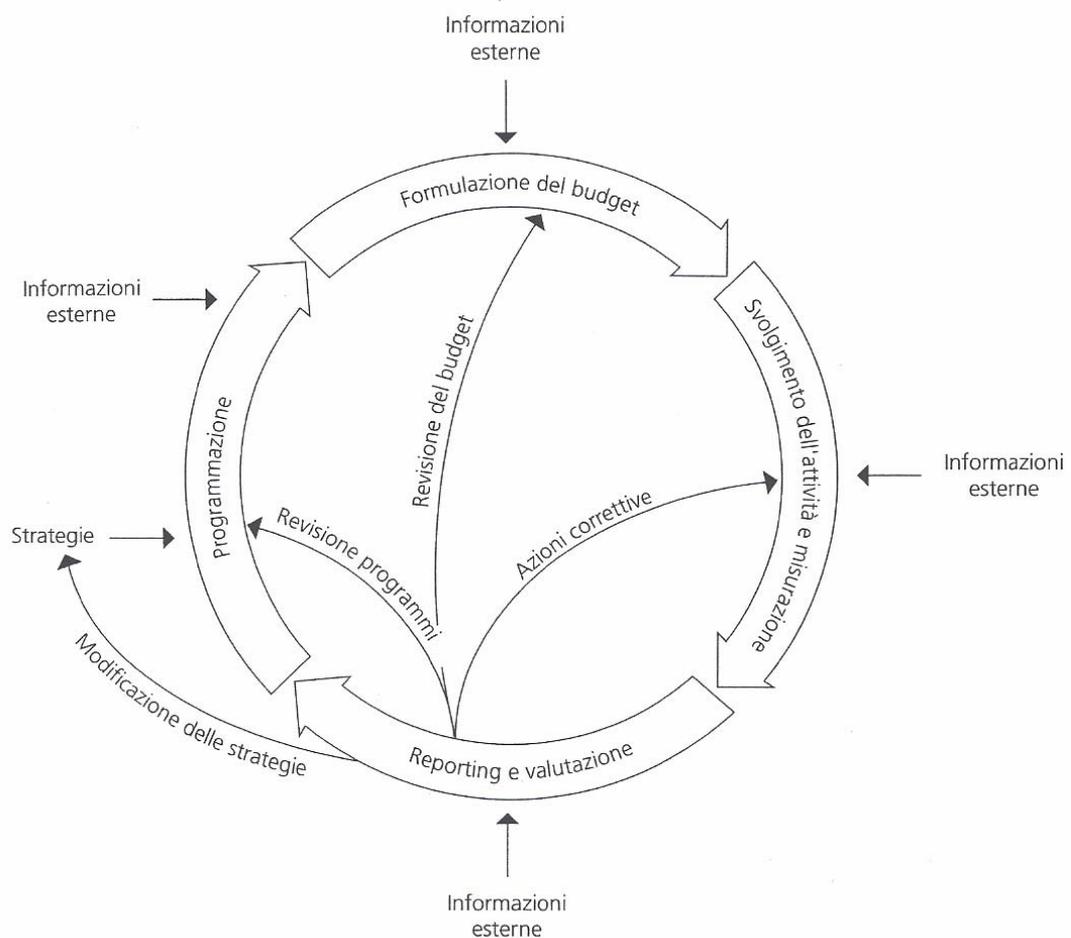
Nell'ambito delle variabili appena esaminate, il controllo direzionale è esercitato attraverso un processo che assume come date le finalità aziendali e le linee guida tracciate dalla direzione generale nell'ambito del processo di pianificazione strategica. In prevalenza, il processo di controllo direzionale negli enti pubblici è pressoché informale nel senso che non si basa su una serie di attività preordinate e sistemiche ma sulla base di strumenti individuati di volta in volta.

Al contrario, secondo la dottrina, un processo di controllo direzionale di tipo formale consta di quattro fasi fondamentali, rappresentate nel grafico seguente, che costituiscono un circuito chiuso in cui l'ultima fase del ciclo alimenta la prima fase del ciclo successivo.

⁷⁴ Le informazioni di costo di ogni centro di responsabilità o di costo possono assumere tre configurazioni diverse:

- ∞ costo pieno, cioè l'ammontare totale delle risorse destinate ad un oggetto di costo (comprende sia i costi diretti che indiretti);
- ∞ costo differenziale, cioè che si modifica passando da un'alternativa all'altra;
- ∞ costo di centro di responsabilità, cioè i costi sostenuti direttamente da un centro di responsabilità distinti in controllabili e non controllabili a seconda che siano influenzabili o meno in misura significativa dal direttore del centro.

Cfr. DE LUCA A., RICCI P., *La contabilità analitica per centri di costo nel sistema di bilancio dello Stato*, Franco Angeli, Milano, 2003.



Fonte: ANTHONY R.N., YOUNG D.W., *Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit*, McGraw Hill, Milano, 1992, pag. 17.

La fase della **programmazione** consiste nella definizione dei principali programmi dell'azienda nell'ambito delle linee strategiche definite in sede di pianificazione. Questa fase si traduce nella predisposizione di programmi di lungo periodo riferiti ai servizi che si intende offrire, che definiscono gli output e gli input attesi per un determinato periodo futuro generalmente di tre o cinque anni. La analisi preliminari alla predisposizione dei programmi si basano generalmente su valutazioni di tipo economico cioè sul confronto fra ricavi/benefici e costi. A causa delle difficoltà riscontrate nella valutazione completa e oggettiva dei benefici ottenibili, spesso nelle aziende pubbliche le decisioni sono basate su giudizi soggettivi e, spesso, di natura

politica.

La fase della **formulazione del budget** o **budgeting** prevede la predisposizione del *budget* cioè di un piano espresso in termini quantitativi, solitamente monetari, riferito ad un periodo determinato, solitamente un anno, articolato per centri di responsabilità per ognuno dei quali vengono definiti gli output che si intendono realizzare e le risorse all'uopo assegnate.

Durante la fase successiva dello **svolgimento e misurazione dell'attività** si provvede alla rilevazione delle risorse effettivamente impiegate e dei risultati effettivamente ottenuti per centri di responsabilità e/o per programmi.

Nella fase di **reporting e valutazione**, le informazioni contabili vengono sintetizzate, analizzate e presentate ai singoli centri di responsabilità e contestualmente al responsabile della gestione complessiva attraverso i *report* che costituiscono i documenti attraverso i quali vengono rappresentati gli output ed input attesi con gli output e gli input effettivi. Lo scopo principale del *reporting* è quello di consentire la valutazione dell'operato dei singoli centri di responsabilità al fine di attivare successivi meccanismi decisionali relativi ad esempio a promozioni, conferme di incarico, licenziamenti. Ulteriore funzione del *reporting* è quella di consentire la valutazione dei programmi al fine di modificare gli stessi programmi o il *budget*. In sintesi, il *reporting* può condurre alla prima fase, attraverso la revisione del programma, o alla seconda fase, attraverso la revisione del *budget*, o alla terza fase, attraverso la modificazione delle modalità di svolgimento delle attività realizzando in tal senso il processo di controllo direzionale che si presenta, come anzidetto, a ciclo chiuso.

Il sistema di controllo direzionale rappresentato presenta alcune caratteristiche fondamentali quali la **globalità**, nel senso che investe tutti gli aspetti del funzionamento dell'azienda, la **congruenza degli obiettivi**, nel senso che è strutturato in modo che gli obiettivi dei singoli dirigenti siano, per quanto possibile, coerenti con gli obiettivi dell'azienda nel suo complesso, il **contesto finanziario**, nel senso che è costruito attorno a grandezze espresse prevalentemente in unità monetarie anche se sono altresì rilevanti le informazioni di tipo non monetario (ad esempio i

tempi di esecuzione), la **ritmicità**, nel senso che il processo di controllo direzionale si svolge secondo fasi e tempi predefiniti, l'**integrazione**, nel senso che il sistema deve essere unico, coordinato e integrato.

2.3 Le logiche di programmazione e il sistema di finanziamento delle Università

Nonostante l'autonomia universitaria abbia ottenuto un riconoscimento formale nel 1989 a mezzo della più volte citata legge n. 189, essa non si è tuttora tradotta in una piena autonomia finanziaria. Infatti, l'autonomia decisionale ed amministrativa degli Atenei statali italiani permane sostanzialmente ancorata ai finanziamenti ministeriali. Tuttavia, dai dati contenuti nel Settimo Rapporto sullo stato del Sistema Universitario, elaborato dal Comitato Nazionale per la Valutazione del Sistema Universitario nell'ottobre 2006, nel triennio 2001-2003 emerge l'aumento delle entrate complessive dovuto in larga parte ad una maggiore capacità degli Atenei statali di attrarre finanziamenti esterni, sia attraverso convenzioni, contratti e vendita di servizi a imprese e istituzioni che, in particolare, attraverso le entrate contributive. Per effetto del significativo aumento dei finanziamenti esterni, si conferma la tendenza ad una progressiva riduzione dell'incidenza complessiva dei finanziamenti provenienti dal MIUR. L'attuale struttura del sistema finanziamento universitario appare, di conseguenza, sempre più allineata alla maggior parte dei paesi europei.

In linea generale, il sistema universitario italiano è attualmente finanziato da due tipologie di risorse: una a carattere pubblico, costituita dal trasferimento di fondi dall'Unione Europea, dallo Stato e dagli Enti territoriali, e l'altra a carattere privato, derivante in prevalenza dalle tasse di iscrizione ma anche da donazioni e dall'attività svolta per conto di terzi (ad esempio contratti di ricerca stipulati con le imprese).

Nel periodo precedente i primi anni novanta, il sistema di finanziamento universitario era contraddistinto da un forte accentramento decisionale a livello ministeriale in relazione all'ammontare complessivo delle risorse da ripartire agli Atenei e alle modalità di distribuzione. In altri termini, i meccanismi di finanziamento erano basati sulla esclusiva responsabilità del Ministero che determinava l'ammontare complessivo delle risorse assegnate, la loro distribuzione tra gli Atenei e la loro

allocazione per aree disciplinari. Le assegnazioni di risorse erano iscritte in vari capitoli di bilancio ministeriale sui quali non era possibile apportare alcuna modifica da parte degli organi di governo dei singoli Atenei; piuttosto alcuni fondi presentavano precisi vincoli e regole di gestione e spesso venivano trasferiti direttamente a facoltà, dipartimenti e centri senza prevedere alcun coinvolgimento degli organi di governo universitari con palesi conseguenze negative sul perseguimento di una politica finanziaria unitaria a livello di singolo Ateneo.

Le principali conseguenze di tale sistema di finanziamento furono:

- l'aggravio dello squilibrio nella distribuzione delle risorse fra i vari Atenei e fra le varie aree disciplinari;
- il ritardo nello sviluppo di strumenti di programmazione e controllo dei flussi finanziari con evidenti conseguenze nell'ambito dell'elaborazione di strategie a livello di singolo Ateneo che si limitavano, pertanto, alla massimizzazione dei fondi ottenibili da ciascun canale di finanziamento prescindendo dalla loro possibile combinazione e finalizzazione a precisi programmi di sviluppo.

Il legislatore intervenne nel 1993 a riformare il sistema descritto al fine di attribuire al Ministero il ruolo di pianificatore centrale del sistema avente l'obiettivo di garantire il riequilibrio, lo sviluppo, l'efficacia e l'efficienza a livello nazionale attraverso l'esercizio di funzioni di indirizzo e controllo delle risorse assegnate. Allo stesso tempo il legislatore di riforma intese assegnare ai singoli Atenei, nell'ambito del loro percorso di sviluppo dell'autonomia, una maggiore responsabilità nella gestione ed allocazione delle risorse assegnate, attribuendo loro la possibilità di definire discrezionalmente i criteri di distribuzione interna delle risorse tra facoltà, dipartimenti, centri, ecc.

In particolare, il legislatore, per mezzo della legge n. 537/93, ha disposto un sistema di finanziamento che prevede la definizione di un fondo unico di finanziamento (Fondo per il Finanziamento Ordinario - FFO) che, da un lato, ha consentito di fare chiarezza nella distribuzione di risorse passando da un sistema che prevedeva una pluralità di assegnazioni gravanti di differenti capitoli di bilancio ad un unico fondo; dall'altro, ha consentito il superamento della precedente logica della destinazione

vincolata a favore di un sistema budgetario autonomamente formulato dai singoli Atenei.

L'importante innovazione di un tale sistema di finanziamento è legata alle modalità di ripartizione delle risorse finanziarie tra gli Atenei: esse superano la precedente logica del criterio storico per far riferimento ad una serie di indicatori sull'attività svolta da ogni singolo Ateneo concedendo elevati gradi di autonomia alle Università sulle modalità di utilizzo delle risorse e, nel contempo, aumentando il grado di responsabilizzazione sui risultati ottenuti.

Ulteriore elemento di innovazione riguarda l'introduzione del principio di riequilibrio delle dotazioni finanziarie diretto ad eliminare gli squilibri finanziari determinatisi nelle dotazioni dei singoli Atenei.

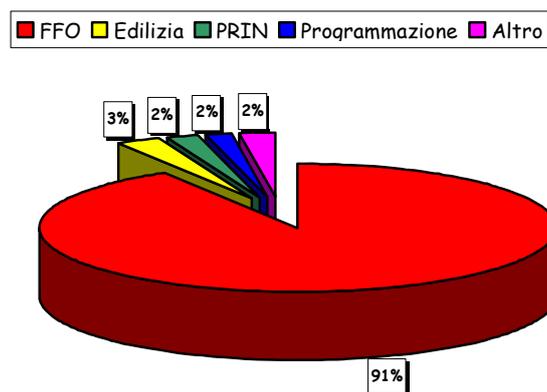
La nuova disciplina di finanziamento degli Atenei, prevedendo un fondo unico senza vincoli di destinazione, consente agli Atenei di utilizzare il FFO per il finanziamento delle spese di funzionamento e di svolgimento delle attività istituzionali (ad esempio costi del personale, manutenzione, ricerca ex 60%) con l'unico vincolo che le spese per il personale non superino il 90% dello stesso.

Accanto al FFO sono previste altre tipologie di fondi di rilevanza minore che presentano specifiche destinazioni.⁷⁵ Nello specifico, le tipologie di fondi di finanziamento previste dalla normativa vigente sono:

- ∞ Fondo per il Finanziamento Ordinario - FFO
- ∞ Fondo per l'edilizia universitaria – FEU
- ∞ Fondo per la programmazione dello sviluppo del sistema universitario – FPS
- ∞ Fondo per il finanziamento di programmi di ricerca universitari – PRIN
- ∞ Fondo integrativo per l'incentivazione dell'impegno didattico dei professori e ricercatori universitari
- ∞ Fondo per il finanziamento di assegni per la collaborazione alla ricerca
- ∞ Fondo per il potenziamento dell'attività sportiva universitaria

⁷⁵ La manovra finanziaria per il 2007 prevede la razionalizzazione degli interventi nel settore della ricerca attraverso l'istituzione di un unico fondo denominato *Fondo per gli investimenti nella ricerca scientifica e tecnologica* (FIRST) in cui confluiranno le risorse dei Fondi FAR e FIRB, dei rientri dei contributi concessi sotto forma di credito agevolato e delle risorse del *Fondo aree sottosviluppate*.

Dai dati del Miur emerge la preponderanza del peso del FFO tra le descritte fonti di finanziamento. Infatti, il FFO rappresenta circa il 91% del totale mentre gli altri rappresentano complessivamente circa il 9%.



Fonte: Miur (composizione dei finanziamenti per l'anno 2003)

Il FFO è suddiviso nelle seguenti tre quote:

- ∞ *quota base*, assegnata secondo il criterio del trasferimento storico (in progressiva riduzione);
- ∞ *quota di riequilibrio*, assegnata in misura gradualmente crescente e finalizzata a ridurre gli squilibri storicamente determinatisi nelle assegnazioni di fondi. La sua determinazione è collegata a due parametri: la domanda di formazione e i risultati della didattica. Il primo parametro viene calcolato moltiplicando il numero di studenti immatricolati e il costo *standard* per studente relativo all'area disciplinare di afferenza. Il costo *standard* viene determinato sulla base di uno studio elaborato da una apposita Commissione tecnica per la spesa pubblica afferente al Ministero del Tesoro. Tale studio prevede un modello

econometrico fondato sui dati storici che consente di definire il costo *standard* per studente di ciascun Ateneo. L'incidenza del costo *standard* per studente di ogni Ateneo sul costo *standard* dell'intero sistema universitario determinerà, in misura proporzionale, la quota di riequilibrio del singolo Ateneo. L'efficacia dei processi didattici, invece, è misurata dall'indicatore "studente equivalente" rappresentato dal numero di "studenti attivi" per corso di laurea cioè studenti che abbiano superato gli esami nell'anno di riferimento in rapporto al numero di esami che avrebbero dovuto sostenere.

- ∞ *risorse aggiuntive*, legate ai processi di riequilibrio e/o a specifici motivi stabiliti di volta in volta.

Il D.M. 28/7/2004 ha definito la nuova struttura del modello di ripartizione del FFO sulla base della proposta elaborata precedentemente dal CNVSU⁷⁶.

Il modello elaborato prevede la ripartizione del FFO sulla base dei seguenti parametri:⁷⁷

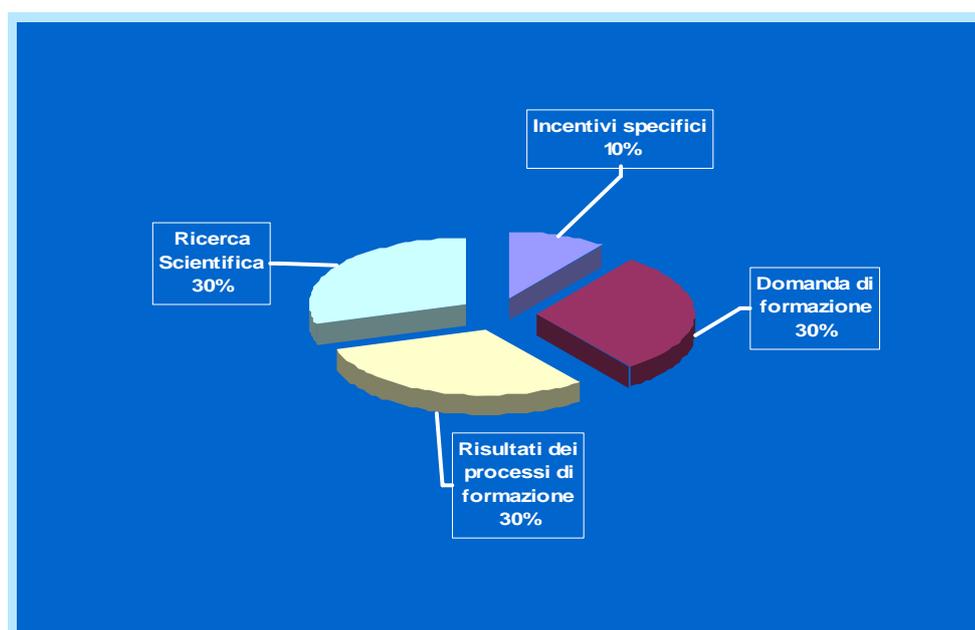
- ∞ **domanda di formazione da soddisfare**, misurabile in termini di studenti iscritti, in misura pari al 30%;
- ∞ **risultati dei processi formativi**, misurabili annualmente in termini di crediti acquisiti, in misura pari al 30% (di cui il 20% ripartito sulla base dei crediti acquisiti e il restante 10% assegnato sulla base del numero di laureati pesati in funzione degli anni impiegati per conseguire il titolo);
- ∞ **risultati delle attività di ricerca scientifica**, in misura pari al 30% misurabile in termini di potenziale di ricerca (insieme di tutte le professionalità interne all'Ateneo dedicate in tutto o in parte alla ricerca), qualità della ricerca (misurata in termini di impegno del personale docente in attività di ricerca

⁷⁶ Il modello, oltre a tenere conto dei contributi elaborati dal CNVSU (Documenti nn. 4 e 5), fa riferimento anche ai pareri elaborati dalla CRUI il 1/6/2004 e dal CUN il 25/3/2004, alla proposta della CRUI del 14/4/2005 e ai successivi accordi intercorsi tra la CRUI, il MIUR e il CNVSU. Cfr. COMITATO NAZIONALE PER LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA UNIVERSITARIO, *Il modello di ripartizione del Fondo di Finanziamento Ordinario all'interno del sistema universitario: riflessioni a valle dell'applicazione sperimentale prevista dal D.M. 28 luglio 2004*, Doc. n. 4, 2005; COMITATO NAZIONALE PER LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA UNIVERSITARIO, *Proposte per la costruzione di un nuovo modello per la ripartizione "teorica" del FFO alle Università statali*, Doc. n. 1, 2004.

⁷⁷ Per un approfondimento sul sistema di finanziamento e di governo delle Università e, in particolare, sul meccanismo di funzionamento del FFO, si veda MATTEUZZI MAZZONI L. (a cura di), *Governo economico e sistemi di controllo nelle Università*, Cedam, Padova, 2002, pagg. 129-199.

legate ai progetti di ricerca di interesse nazionale - PRIN e in relazione al fattore di visibilità internazionale dell'Ateneo rappresentato dal numero di citazioni a pubblicazioni di docenti dell'Ateneo) e ricercatori equivalenti per finanziamenti esterni (rappresentato dalle risorse acquisite per ricerca scientifica rispetto al costo unitario convenzionale di un ricercatore);

- ∞ **incentivi specifici**, in misura pari al 10%.



Fonte: Miur (ripartizione percentuale FFO)

annualmente il Miur definisce i criteri di ripartizione del FFO. A titolo esemplificativo, il Decreto Ministeriale 28 marzo 2006, n. 207, che prevede i *criteri di ripartizione del Fondo di Funzionamento ordinario (FFO) delle Università per l'anno 2006*, definisce, sulla base delle risorse complessivamente disponibili, l'attribuzione a ciascuna Università di una quota pari al 99,5% del FFO assegnato al 31/12/2005. Per l'applicazione del modello per la ripartizione teorica del FFO alle Università viene utilizzata la quota di € 250.000.000. Tale quota verrà ridistribuita alle Università in proporzione al "peso" di ciascun Ateneo sul Sistema universitario utilizzando i dati disponibili più recenti. Nei casi in cui, a seguito della rassegna, la somma risultasse inferiore al 99,5% della quota base per il 2005 si procederà ad

una assegnazione integrativa fino al raggiungimento di tale valore percentuale.

La previsione del parametro del *costo standard* determina inevitabilmente importanti riflessi sulla gestione delle risorse a livello di singolo Ateneo. Gli organi di governo, infatti, risultano in qualche modo costretti a porre particolare attenzione ai criteri di impiego delle risorse assegnate al fine di ridurre la differenza tra costo effettivo per studente e costo *standard*.⁷⁸ Un tale sistema di finanziamento, basato sui risultati, avrà necessariamente forti implicazioni sul governo economico delle Università e, in particolare, sulle scelte di allocazione interna delle risorse tra le unità accademiche. Peraltro, tale tipologia di modello di finanziamento, definito *fixed price*,⁷⁹ presenta notevoli analogie con i modelli introdotti in altri settori del nostro Paese. Si pensi, al riguardo, al meccanismo basato sui *DRG (Diagnosis Related Groups)* in ambito sanitario.⁸⁰ Più dettagliatamente, il costo *standard* di un'area disciplinare è definibile come il prezzo fisso unitario riconosciuto dal Ministero per ogni studente in corso appartenente a quella area disciplinare. Esso rappresenta, quindi, una sorte di valore obiettivo a cui far tendere il valore del costo medio effettivo dell'Ateneo per area disciplinare.

Siffatto contesto determina la necessità, per gli organi di governo universitari, di implementare, qualora non ancora attivati, idonei sistemi interni di misurazione e controllo dei costi che non possono prescindere dall'utilizzo di determinati sistemi

⁷⁸ “In questo senso, i meccanismi di finanziamento del tipo *fixed price* offrono forti incentivi alla riduzione dei costi: quanto più bassi sono i costi medi effettivi per studente in corso tanto maggiore è il surplus conseguibile e liberamente <spendibile> dall'Ateneo”, MATTEUZZI MAZZONI L. (a cura di), *Governo economico e sistemi di controllo nelle Università*, Cedam, Padova, 2002, pag. 12 e seg.

⁷⁹ Cfr. LAFFONT J., TIRALE J., *A theory of incentives in Procurement and Regulations*, Mit Press, Cambridge, 1993.

⁸⁰ Il sistema DRG è un metodo di misura dei casi di ricovero consistente nella classificazione di gruppi di pazienti destinatari dei medesimi servizi in base alla diagnosi di dimissione dall'ospedale. La logica del DRG costituisce la base per il finanziamento dell'attività ospedaliera in quanto consente di misurare il consumo di risorse e i relativi costi delle prestazioni erogate. A partire dal 1995, le aziende ospedaliere italiane sono misurate e finanziate per le attività in regime di ricovero, in base ad una tariffa predeterminata seguendo il sistema di classificazione DRG. Tale meccanismo, introducendo il rischio finanziario per gli ospedali di non essere sufficientemente efficienti rispetto alla tariffa predeterminata, stimola le aziende ospedaliere al controllo dei costi - o ad aumentare la produzione - al fine di evitare che si determini una differenza tra i costi sostenuti e le entrate riconosciute secondo il sistema tariffario. L'incremento dell'efficienza nell'utilizzo delle risorse è, quindi, il principale risultato atteso dall'utilizzo di tale tipologia di finanziamento. La prima implicazione operativa è rappresentata dalla naturale necessità di dotare i sistemi informativi-contabili delle aziende di un sistema di contabilità analitica che fornisca i dati di costo a livello di singolo caso e di tipo di risorsa utilizzata. Cfr. VICHI M.C., “La misurazione dei risultati in sanità”, in CASATI G., *Programmazione e controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, McGraw-Hill, Milano, 2000, pag. 130 e segg.

informativo-contabili, al cui approfondimento si rivolge il presente lavoro. L'implementazione di adeguati sistemi di pianificazione, programmazione e controllo risultano, inoltre, indispensabili al fine di monitorare con periodicità e sistematicità gli indicatori individuati che, non va dimenticato, rappresentano dei valori *standard* e, pertanto, necessitano, da un lato, di una continua rivisitazione e rimodulazione in sede di analisi degli scostamenti e dall'altro, di un allineamento in termini di metodo di stima e di definizione dello *standard* con i parametri adottati dal Ministero.

Inoltre, la determinazione del costo *standard* per aree disciplinari consente di evidenziare eventuali squilibri tra le varie facoltà dell'Ateneo, pertanto, può essere preso come riferimento nell'ambito di un modello di riallocazione interna delle risorse.

E' indubbio, quindi, il contributo del meccanismo degli *standard* allo sviluppo del controllo dei costi degli Atenei.⁸¹ Tuttavia è ancora necessaria l'implementazione di una gestione finanziaria degli Atenei improntata ad una logica di lungo periodo in modo da consentire lo sviluppo di una visione strategica di lungo periodo piuttosto che continuare ad ancorare la gestione finanziaria al bilancio annuale di previsione in un'ottica di breve termine.⁸²

Al fine di completare il quadro delle modalità di finanziamento degli Atenei, è opportuno precisare che il modello di finanziamento delineato con la legge n. 537/1993 lascia spazio all'autonoma definizione delle fonti di finanziamento degli Atenei riordinando la materia delle tasse studentesche⁸³ e attribuendo maggiore enfasi ai contratti con enti non statali e alle attività di consulenza e di ricerca a favore di terzi.

L'orientamento del legislatore verso la previsione di maggiori possibilità di esercizio di un potere discrezionale e decisionale sull'acquisizione dei mezzi finanziari implica,

⁸¹ Cfr. PALUMBO R., *L'Università nella sua dimensione economico-aziendale. Evoluzione sistematica e modelli razionalizzanti*, Giappichelli, Torino, 1999.

⁸² Cfr. FICI L., *Ult. Op. Cit*, pag. 40.

⁸³ In materia di tasse universitarie, vi è stato l'accorpamento in due soli voci - tassa di iscrizione e contributi universitari - per le quali diversi interventi legislativi hanno definito la disciplina, la natura e il tetto massimo di contribuzione. In particolare, il D.P.R. 306/97 ha imposto alle Università di graduare l'importo dei contributi universitari secondo criteri di equità e solidarietà in relazione alle condizioni economiche dell'iscritto e utilizzando metodologie adeguate a garantire una effettività progressività.

da un lato, l'affermazione di politiche di finanziamento sempre più autonome da parte delle Università, dall'altro, l'inevitabile necessità di sviluppare, all'interno degli Atenei, un adeguato sistema di pianificazione e programmazione finanziaria che consideri gli effetti finanziari - interni ed esterni alla gestione - delle decisioni di finanziamento assunte.

Dal punto di vista della programmazione nell'allocazione delle risorse, il Regolamento ministeriale del 1998⁸⁴ ha innovato profondamente il preesistente sistema prevedendo una programmazione triennale articolata nelle seguenti fasi:

- definizione degli obiettivi del triennio e finalizzazione delle risorse mediante decreto ministeriale;
- formulazione di proposte da parte delle Università e degli altri soggetti pubblici e privati;
- definizione delle iniziative da realizzare nel periodo di riferimento del piano e dei criteri di ripartizione delle risorse finanziarie;
- valutazione dello stato di attuazione della programmazione.

Nonostante la prima fase prevede l'individuazione degli obiettivi a livello di intero sistema universitario, l'autonomia dei singoli Atenei nel campo dell'offerta didattica è comunque tutelata. Infatti, al di fuori delle attività ed iniziative programmate nell'ambito della prima fase di programmazione, viene riconosciuta la possibilità agli Atenei di istituire autonomamente nuove facoltà e corsi con risorse a carico dei propri bilanci e senza oneri aggiuntivi sui trasferimenti statali al sistema universitario.

Nella seconda fase si esplica la capacità programmatica e propositiva degli Atenei i quali sono chiamati ad avanzare proposte coerenti con gli obiettivi ministeriali indicando le risorse necessarie per la loro realizzazione.

Nella terza fase il Ministero, sulla base di una autonoma politica di coordinamento, definisce le iniziative da realizzare, gli strumenti e le modalità di realizzazione e i criteri di ripartizione delle risorse finanziarie.

La quarta fase è di competenza del Comitato Nazionale per la Valutazione del

⁸⁴ D.P.R. n. 25/1998.

Sistema Universitario che predispose annualmente un rapporto sullo stato di attuazione della programmazione universitaria e, con cadenza triennale, un rapporto sui risultati della medesima.

Contemporaneamente all'attivazione di adeguati sistemi di programmazione finanziaria, emerge la necessità di implementare adeguati sistemi di comunicazione economico-finanziaria rivolti ai diversi finanziatori, idonei a garantire la trasparenza nell'impiego delle risorse.⁸⁵ Un efficace sistema di comunicazione economico-finanziario non può prescindere dall'implementazione sistemi di controllo interno capaci di monitorare e misurare in termini economico-aziendali gli effetti delle decisioni assunte sul grado di raggiungimento degli obiettivi di volta in volta fissati dall'organo di governo attraverso una serie di indicatori predefiniti.

2.4 Il sistema dei controlli

Il mutato quadro di riferimento normativo in tema di programmazione finanziaria ha determinato l'insorgere di alcuni orientamenti di gestione che necessariamente impattano sugli strumenti informativo-contabili adottati dagli Atenei, rilevanti ai fini del presente lavoro.

In primis l'orientamento alla valutazione⁸⁶ - sia a livello di sistema che di singola Università - che necessariamente implica: lo sviluppo di sistemi di programmazione e controllo, e il loro conseguente collegamento con i sistemi di valutazione; la definizione e la comunicazione preventiva delle modalità di svolgimento delle attività di valutazione (criteri, parametri ed indicatori); la predisposizione di un adeguato sistema informativo contabile; la definizione preventiva degli effetti dei risultati della valutazione. Ciò si traduce nell'implementazione di sistemi, meccanismi e strumenti di derivazione manageriale rappresentati non solo dai sistemi di pianificazione

⁸⁵ Cfr. CINQUINI L. *Il bilancio consuntivo delle università: verso una nuova informativa economico-finanziaria*, Giappichelli, Torino, 2002, pag. 18.

⁸⁶ Cinquini individua, altresì, l'orientamento alla strategia e alla comunicazione. Il primo riguarda i problemi della definizione degli obiettivi a livello di singolo Ateneo e del rapporto con i molteplici *stakeholders*: studenti, famiglie, aziende ed enti pubblici e privati, la società in generale. Il secondo riguarda, invece, la costruzione di un sistema di comunicazione aziendale che comporta necessariamente innovazioni organizzative ed operative per la gestione dei flussi informativi orientati verso l'esterno (comunicazione commerciale ed istituzionale) e/o verso l'interno (comunicazione organizzativa). Cfr. CINQUINI, *Ult. Op. Cit.*, pag. 20 e segg.

strategica e programmazione finanziaria ma soprattutto dal sistema dei controlli.

Il sistema dei controlli del sistema universitario presenta caratteri di eterogeneità in funzione delle finalità, dell'oggetto e delle metodologie adottate. Esso è riferito sia al sistema universitario nel suo complesso sia ai singoli Atenei (nonché alle singole strutture organizzative); interessa sia la regolarità contabile e amministrativa sia la qualità della didattica sia l'efficienza nell'utilizzo delle risorse. Parimenti, i soggetti del controllo sono diversi, sia interni che esterni ai singoli Atenei.

In particolare, il sistema dei controlli universitario è articolato essenzialmente su tre livelli: Stato, singolo Ateneo, singola unità organizzativa.

Nello specifico, il primo livello del controllo è esercitato da organi statali cioè dal MIUR, attraverso il *Comitato nazionale di valutazione del sistema universitario* (CNVSU),⁸⁷ e dalla Corte dei Conti.

⁸⁷ Il *Comitato Nazionale per la Valutazione del Sistema Universitario*, previsto dall'articolo 2 della legge 19 ottobre 1999, n. 370, è un organo istituzionale del Ministero dell'Università e della Ricerca scientifica e tecnologica avente il compito di: fissare i criteri generali per la valutazione delle attività delle università; predisporre una relazione annuale sulla valutazione del sistema universitario; promuovere la sperimentazione, l'applicazione e la diffusione di metodologie e pratiche di valutazione; determinare la natura delle informazioni e dei dati che i nuclei di valutazione degli atenei sono tenuti a comunicare; attuare un programma annuale di valutazioni esterne delle università o di singole strutture didattiche; effettuare valutazioni tecniche su proposte di nuove istituzioni universitarie statali e non statali in vista dell'autorizzazione al rilascio di titoli aventi valore legale; predisporre rapporti sullo stato di attuazione e sui risultati della programmazione; predisporre studi e documentazione sullo stato dell'istruzione universitaria, sull'attuazione del diritto allo studio e sugli accessi ai corsi di studio universitari; predisporre studi e documentazione per la definizione dei criteri di riparto della quota di riequilibrio del fondo per il finanziamento ordinario delle università; 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 MIUR.

Il D.L. n. 262/06, recante *Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria*, convertito con legge n. 286/06, prevede, al comma 138, una riformulazione degli organi per la valutazione del sistema universitario. In particolare, al fine di razionalizzare il sistema di valutazione della qualità delle attività delle Università e degli enti di ricerca pubblici e privati destinatari di finanziamenti pubblici, nonché dell'efficienza ed efficacia dei programmi statali di finanziamento e di incentivazione delle attività di ricerca e di innovazione, il decreto in esame prevede la costituzione dell'*Agenzia nazionale di valutazione del sistema universitario e della ricerca* (ANVUR), con personalità giuridica di diritto pubblico, che svolge le seguenti attribuzioni:

a) valutazione esterna della qualità delle attività delle Università e degli enti di ricerca pubblici e privati destinatari di finanziamenti pubblici, sulla base di un programma annuale approvato dal Ministro dell'Università e della ricerca;

b) indirizzo, coordinamento e vigilanza delle attività di valutazione demandate ai nuclei di valutazione interna degli atenei e degli enti di ricerca;

c) valutazione dell'efficienza e dell'efficacia dei programmi statali di finanziamento e di incentivazione delle attività di ricerca e di innovazione.

Il comma 139 stabilisce che i risultati delle attività di valutazione dell'ANVUR costituiscono criterio di riferimento per l'allocazione dei finanziamenti statali alle Università e agli enti di ricerca.

Ai sensi del successivo comma 140, un successivo regolamento, emanato su proposta del Ministro dell'Università e della ricerca, previo parere delle competenti Commissioni parlamentari, disciplinerà:

a) la struttura e il funzionamento dell'ANVUR, secondo principi di imparzialità, professionalità, trasparenza e pubblicità degli atti, e di autonomia organizzativa, amministrativa e contabile, anche in deroga alle disposizioni

Il Ministero è un organo politico-strategico di indirizzo, coordinamento e monitoraggio del sistema universitario, mentre la Corte dei Conti esercita un controllo della gestione patrimoniale e finanziaria e di verifica della legittimità dell'azione amministrativa e del corretto funzionamento dei controlli interni.

Si tratta di un controllo di tipo esterno, nel senso che si trova in posizione di indipendenza rispetto ai singoli Atenei. Le sue finalità sono quelle di verifica del grado di conseguimento degli obiettivi generali del sistema universitario e di identificazione dei criteri di assegnazione delle risorse. Ha per oggetto l'Ateneo nel suo complesso e i risultati finali dallo stesso conseguiti. La metodologia di esercizio del controllo è riferita alla standardizzazione e alla applicazione in ogni realtà universitaria.

Il secondo livello di controllo è incentrato sul singolo Ateneo ed è esercitato da organi interni di tipo collegiale (Nucleo di valutazione e Collegio dei Revisori) con l'obiettivo di verificare la corretta gestione e allocazione delle risorse pubbliche, la produttività della ricerca e della didattica, il buon andamento e l'imparzialità dell'azione amministrativa.

Il terzo tipo di controllo è esercitato a livello di singola unità organizzativa (facoltà, dipartimenti, ecc) attraverso commissioni e organismi di valutazione.

Sia il secondo che il terzo livello di controllo sono di tipo interno per cui dipendono dagli organi di direzione e hanno il compito di segnalare tempestivamente le irregolarità al fine di consentire agli organi direzionali di adottare i necessari provvedimenti correttivi al fine di ottimizzare i risultati e minimizzare i costi.⁸⁸ In altri termini, si pongono la finalità di verificare il grado di conseguimento degli obiettivi particolari dell'Ateneo e di identificare i criteri di ripartizione delle risorse

sulla contabilità generale dello Stato;
b) la nomina e la durata in carica dei componenti dell'organo direttivo, scelti anche tra qualificati esperti stranieri, e le relative indennità.

Infine, il comma 141 sancisce che a decorrere dalla data di entrata in vigore del citato regolamento, contestualmente alla effettiva operatività dell'ANVUR, verranno soppressi il *Comitato di indirizzo per la valutazione della ricerca* (CIVR), istituito dall'articolo 5 del decreto legislativo 5 giugno 1998, n. 204, il *Comitato nazionale per la valutazione del sistema universitario* (CNVSU), istituito dall'articolo 2 della legge 19 ottobre 1999, n. 370, il *Comitato di valutazione* di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 giugno 2003, n. 127, e il *Comitato di valutazione* di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 giugno 2003, n. 128.

⁸⁸ FARNETI G., VAGNONI E., *I controlli nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli editore, Rimini, 1997.

all'interno dell'Ateneo. Hanno per oggetto i singoli processi organizzativi e gestionali, i risultati finali ed intermedi e il rapporto risultati intermedi/obiettivi dei centri di responsabilità. La metodologia del controllo è differenziata in relazione alle specificità del singolo Ateneo e al relativo sistema di obiettivi.⁸⁹

In relazione alla precedente classificazione è possibile individuare diverse tipologie di informazioni di tipo qualitativo e quantitativo, necessarie al controllo, provenienti e dirette agli organi preposti al controllo. In particolare, rispetto al Ministero esiste un consolidato flusso informativo indispensabile per l'adozione dei necessari adempimenti circa diversi aspetti della gestione degli Atenei tra cui l'assegnazione di risorse finanziarie. A livello di singolo Ateneo, esiste tutta una serie di esigenze informative correlate alla necessità degli organi di governo di disporre di tutti gli elementi conoscitivi necessari per il raggiungimento degli obiettivi strategici. Infine, a livello di singola unità organizzativa, i responsabili della gestione necessitano di tutte le informazioni utili al monitoraggio dei risultati della didattica e della ricerca.

Le tipologie di controllo esaminate possono essere ulteriormente classificate, in funzione dell'oggetto del controllo, in attività di **valutazione** e attività di **controllo contabile**, riconducendo alla prima categoria il controllo esercitato dai Nuclei di valutazione (interno) e dal CNVSU (esterno), e nella seconda categoria il controllo esercitato dal Collegio dei Revisori (interno) e quello esercitato dalla Corte dei Conti (esterno).

2.4.1 La valutazione

L'attività di valutazione presuppone un procedimento di esame di una attività (programma o progetto) che comporta la produzione di un atto finale formale contenente un giudizio di corrispondenza dell'attività valutata ad una serie di obiettivi predeterminati.⁹⁰ Tuttavia, essa si pone come obiettivo non solo l'espressione di un giudizio di adeguatezza su una precisa attività, ma costituisce uno strumento di miglioramento della qualità, della trasparenza delle informazioni, dell'efficienza ed

⁸⁹ Cfr. CINQUINI L. *Il bilancio consuntivo delle università: verso una nuova informativa economico-finanziaria*, Giappichelli, Torino, 2002.

⁹⁰ BIGGERI L., "La valutazione ed il finanziamento pubblico delle università, in *Sinergie*, n. 48, 1999.

efficacia dei processi.⁹¹

Nell'ambito specifico delle Università, il sistema di valutazione, disciplinato dalla legge n. 370/99, si articola su due livelli: uno interno, costituito dal Nucleo di valutazione, ed uno esterno, costituito in prevalenza dal CNVSU, nonché dal CIVR.⁹² Il Nucleo di valutazione, originariamente previsto dall'art. 20, c. 2, del D.Lgs. 29/93⁹³ e successivamente ripreso dalla legge n. 537/93, è attualmente disciplinato dalla legge n. 370/99 che all'art. 1 così recita: “*le Università adottano un sistema di valutazione interna della gestione amministrativa, delle attività didattiche e di ricerca, degli interventi di sostegno al diritto allo studio, verificando anche mediante analisi comparative dei costi e dei rendimenti, il corretto utilizzo delle risorse pubbliche, la produttività della ricerca e della didattica, nonché l'imparzialità e il buon andamento dell'azione amministrativa*”.

Pertanto, il Nucleo di valutazione è un organo istituzionale di tipo tecnico, che, a differenza degli organi di indirizzo, non è di rappresentanza politica e, pertanto, è esterno all'amministrazione anche se è, comunque, espressione diretta degli organi di governo ai quali riferisce periodicamente sui risultati delle attività di analisi svolte.

⁹¹ REBORA G., “Gli obiettivi della valutazione: miglioramento della qualità, trasparenza delle informazioni, efficienza ed efficacia dei processi”, in CRUI, *La valutazione: un indispensabile strumento di garanzia e governance*, 2003.

⁹² All'interno del processo di riordino e razionalizzazione degli interventi diretti a promuovere e sostenere il settore della ricerca scientifica e tecnologica avviato con la legge Bassanini n. 59/97, ampio spazio è stato dato all'attività di valutazione dei risultati della ricerca. A tale scopo il D.Lgs. n. 204/98, che detta le disposizioni necessarie per attivare questa riforma, ha istituito il *Comitato di Indirizzo per la valutazione della Ricerca (CIVR)* a cui è affidato il compito fondamentale di promuovere l'attività di valutazione della ricerca attraverso il sostegno alla qualità ed alla migliore utilizzazione scientifica della ricerca nazionale. Il CIVR è un organismo di nomina governativa che dura in carica quattro anni ed è composto da sette membri anche stranieri di comprovata ed elevata esperienza e competenza in campo scientifico, sociale e produttivo. L'attività del CIVR si articola in varie 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 verificandone l'applicazione, 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 ed effettuazione 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 così come indicato nel D.Lgs. 297/99.

Recentemente il CIVR ha avuto l'incarico dal Ministro Moratti di formulare *Le Linee guida per la valutazione della ricerca*, pubblicate sul sito web www.civr.it, in cui viene individuato il processo di valutazione che coinvolgerà tutto il sistema ricerca italiano (università, enti e mondo industriale).

⁹³ Il decreto n. 29/93 sulla “Razionalizzazione dell'organizzazione delle amministrazioni pubbliche e revisione della materia di pubblico impiego”, nel prevedere l'obbligo per le Pubbliche Amministrazioni di istituire i “servizi di controllo interno o nuclei di valutazione”, ha generato confusione nell'utilizzo delle dizioni di *servizi di controllo interno e nucleo di valutazione* considerandoli come sinonimi.

L'organizzazione delle attività del Nucleo compete ad ogni Ateneo che la definisce autonomamente nel rispetto di alcuni aspetti che devono necessariamente essere disciplinati nell'ambito dello Statuto e dei Regolamenti.⁹⁴

L'attività di valutazione svolta dal Nucleo comporta, da un lato, la raccolta ed elaborazione di informazioni o dati generalmente attraverso l'uso di indicatori; dall'altro, l'emanazione di commenti e giudizi sulla base di analisi quantitative e qualitative. Tra le attività istituzionali del Nucleo vi rientra l'elaborazione di relazioni indirizzate al Ministero, generalmente standardizzate attraverso una serie di indicazioni fornite dal CNVSU al fine di consentire la comparabilità e la leggibilità dei dati a livello di intero sistema universitario.

Il documento più importante prodotto dal Nucleo è la Relazione annuale⁹⁵ che si sviluppa sulla base di una serie di indicatori quantitativi definiti dal CNVSU, che fanno riferimento ad approssimative misurazioni di efficienza e di efficacia individuati dal Ministero come potenziali fattori di successo di una Università. Si tratta in particolare di **indicatori di risultato** (tasso di laurea, tasso di completamento degli studi, punteggio valutazione della didattica, ecc), **indicatori di risorse** (dotazione di spazi per studente in corso, dotazione di studenti per studente in corso, spesa corrente per studente in corso, ecc), **indicatori di processo** (tempo medio in eccesso per conseguire il titolo di studio, quota di studenti fuori corso, quota di docenti afferenti ai dipartimenti, ecc), **indicatori di contesto** (indice di dimensione cioè numero di iscritti in corso, indice di attrazione studenti migliori, indice di rilevanza locale, ecc).⁹⁶

Il sistema di valutazione del sistema universitario previsto dalla legge n. 370/99 prevede, contemporaneamente al Nucleo interno ad ogni Ateneo, che le attività di valutazione esterna all'Ateneo vengano effettuate dal Comitato Nazionale per la

⁹⁴ Si tratta del riferimento e la posizione istituzionale, la composizione, la designazione la nomina dei componenti, la durata del mandato, i compensi per i membri, ecc.

⁹⁵ La struttura della Relazione è composta da sei sezioni corrispondenti alle sei attività di base in cui può essere divisa l'attività dell'Ateneo e cioè la gestione strategica, la didattica, la ricerca, i servizi complementari, l'attività amministrativa e il diritto allo studio.

⁹⁶ Per un approfondimento sul sistema degli indicatori per il controllo sulla gestione degli Atenei, si veda ARCARI A., *Il controllo di gestione negli Atenei*, Egea, Milano, 2003, pag. 106 e segg.

Valutazione del Sistema Universitario (CNVSU),⁹⁷ che è un organismo di emanazione del MIUR con il compito di individuare i criteri e i parametri per la verifica dei programmi di sviluppo, il riequilibrio del sistema universitario e l'assegnazione delle risorse.⁹⁸ Rispetto ai Nuclei interni, il CNVSU costituisce un organo di raccordo e di indirizzo.

In particolare, i compiti che la legge n. 370/99 assegna al CNVSU sono riconducibili alla:

- ∞ fissazione dei criteri generali per la valutazione delle attività dell'Università previa consultazione della Conferenza dei rettori delle Università italiane (CRUI), del Comitato universitario nazionale (CUN), del Consiglio nazionale degli studenti universitari (CNSU);
- ∞ promozione della sperimentazione, applicazione e diffusione di metodologie e pratiche di valutazione;
- ∞ determinazione triennale della natura e dei dati che i Nuclei di valutazione degli Atenei sono tenuti a comunicare annualmente;
- ∞ predisposizione di una relazione annuale sulle attività di valutazione svolte;
- ∞ svolgimento di attività consultive, istruttorie, di valutazione su richiesta del Miur.

2.4.2 Il controllo finanziario e contabile

Il controllo contabile di tipo esterno è esercitato dalla Corte dei Conti che occupa una posizione di indipendenza e neutralità rispetto alla gestione degli enti pubblici oggetto del controllo e, quindi, delle Università. Tale tipologia di controllo è rivolta alla verifica della legalità degli atti amministrativi posti in essere e la rispondenza dell'azione amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge. La legge n. 168/89, istitutiva del controllo in esame, prevede che la Corte dei Conti rediga un unico

⁹⁷ Ai sensi dell'art. 2 della legge n. 370/99, il CNVSU è costituito da nove membri, anche stranieri, di comprovata qualificazione ed esperienza nel campo della valutazione, scelti in una pluralità di settori metodologici e disciplinari anche in ambito non accademico e nominati con decreto del Miur.

⁹⁸ A livello europeo, in paesi come la Germania, la Svizzera e l'Inghilterra, la valutazione del sistema universitario è affidata ad una agenzia indipendente (*authority*) che garantisce l'indipendenza di giudizio, la centralità del merito e dei risultati, la necessità di premiare la ricerca e la didattica più avanzata.

referto annuale da sottoporre al Parlamento, inerente la gestione delle Università.⁹⁹ Sono soggetti al controllo preventivo di legittimità della Corte dei Conti esclusivamente i provvedimenti di nomina, promozione e cessazione dal servizio del personale. Pertanto, la gestione finanziaria delle Università è soggetta al solo controllo successivo della Corte stessa sulla base dei consuntivi annuali.

Il controllo contabile è, altresì, esercitato, all'interno di ogni Ateneo, dal Collegio dei Revisori la cui introduzione risale al D.P.R. n. 382/80 la cui disciplina è attualmente rimandata dalla legge n. 168/89 all'autonomia dei singoli Atenei mediante l'emanazione di propri statuti e regolamenti.

Il Collegio dei Revisori è un organo indipendente che esercita il controllo interno di regolarità amministrativo-contabile finalizzato alla verifica della correttezza degli atti amministrativi sia sotto il profilo della legittimità che della convenienza economico-finanziaria.

Nello specifico, le funzioni svolte dal Collegio dei Revisori sono prevalentemente di natura tecnica e riconducibili:¹⁰⁰

- ∞ all'esame del bilancio preventivo, delle variazioni di bilancio e del conto consuntivo;
- ∞ alle verifiche necessarie per assicurare il regolare andamento della gestione oltre alle verifiche di cassa trimestrali;
- ∞ all'accertamento della regolarità della tenuta dei libri e delle scritture contabili e dei registri obbligatori.

La composizione del Collegio dei Revisori è generalmente stabilita in:

- ∞ un magistrato della magistratura amministrativa che assume il ruolo di Presidente;
- ∞ un componente designato dal Ministero del Tesoro, scelto tra i funzionari

⁹⁹ Con la legge n. 20/94, relativa alle "Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei Conti", che sancisce la riorganizzazione territoriale della Corte prevedendo una sua articolazione su base regionale attraverso le Sezioni Regionali di Controllo, si è venuto a determinare il problema interpretativo su quale sia il soggetto preposto al controllo delle università: le Sezioni Regionali competenti per territorio o le Sezioni riunite (a livello centrale). L'orientamento espresso dalla Corte è che prevalga il principio per cui tutte le amministrazioni pubbliche diverse dallo Stato siano controllate dalle Sezioni Riunite.

¹⁰⁰ Cfr. VILLA A., "Gli organi di revisione amministrativo-contabile e patrimoniale nelle università", in *Finanza Locale*, n. 5, 2001; LIESCH E., "La funzione di revisione nelle università", in GARLATTI A., *Bilancio e controllo economico nelle università degli studi*, Egea, Milano, 1996.

della Ragioneria generale dello Stato;

- ∞ due componenti designati dal Miur fra i propri funzionari;
- ∞ due componenti designati dal Rettore, scelti fra i dipendenti delle amministrazioni statali.

2.4.3 Il sistema dei controlli interni

La normativa specificamente riferita al settore universitario non fa alcun riferimento esplicito alla istituzione di processi di controllo interno, tranne qualche piccolo accenno nell'ambito della legge n. 168/89.¹⁰¹ Il riferimento normativo di tale adempimento è, pertanto, riconducibile alla normativa generale che riguarda tutte le Pubbliche Amministrazioni e, quindi, anche il sistema universitario. Pertanto, il principale riferimento normativo è da ricondursi al D.Lgs. n. 286/99 disciplina il "Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle Pubbliche Amministrazioni", emanato su delega prevista dall'art. 11 della legge n. 59/97 e rivolto alla generalità delle Pubbliche Amministrazioni con l'esclusione degli enti previsti al comma 3 dell'art. 1 del citato decreto, e delle attività indicate al comma 4 del citato articolo. Fra queste ultime rientrano le attività di "*valutazione dell'attività didattica e di ricerca dei professori e ricercatori delle Università*", "*attività didattica del personale della scuola*", "*attività di ricerca dei ricercatori e tecnologi degli enti di ricerca*".

Il legislatore, quindi, escludendo le attività di didattica e di ricerca, riconosce, ancora una volta, l'autonomia delle Università, questa volta nell'esercizio dei controlli interni che, pertanto, non va inteso come non applicabile al contesto universitario ma indispensabile e necessario, alla luce del principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione, ma liberamente configurabile alla luce del principio di autonomia. Ciò significa che le modalità di esercizio del controllo interno sono autonomamente individuabili dagli Atenei i quali, pur non essendo obbligati,

¹⁰¹ L'art. 7, c. 8, testualmente recita: "Il Regolamento di Ateneo per l'amministrazione, la finanza e la contabilità delle università disciplina altresì (...) le forme di controllo interno sull'efficienza e sui risultati di gestione complessiva dell'università, nonché dei singoli centri di spesa, e l'amministrazione del patrimonio".

teoricamente possono far riferimento alle metodologie applicative previste dal decreto in esame o derogare ad esse prevedendone altre¹⁰².

In definitiva, il modello proposto dal D.Lgs. n. 286/99 ha una valenza generale per tutte le Pubbliche Amministrazioni e, quindi, costituisce il punto di riferimento anche nell'ambito della definizione dei processi di controllo delle Università. Tale affermazione è da ritenere ulteriormente valida se si considera che il decreto in esame esclude espressamente dall'ambito di applicazione del sistema di controllo prefigurato, le attività di valutazione della didattica e della ricerca, che costituiscono un insieme a se stante di attività aventi specifiche peculiarità rispetto alle altre, di natura amministrativa, poste in essere dall'Università in qualità di amministrazione pubblica. La didattica e la ricerca, infatti, per loro natura e finalità non possono essere sottoposte a controlli e valutazioni di efficienza ed efficacia alla stregua delle attività amministrative,¹⁰³ ma necessitano di un sistema di controllo ad hoc, lasciato alle determinazioni del Miur e dei singoli Atenei, mentre le attività amministrative rientrano a pieno titolo nell'ambito di applicazione del decreto n. 286/99.

La generale applicabilità del modello disegnato dal legislatore del 1999 è ulteriormente suffragata dalla previsione, a livello di principio, di una struttura organizzativa del controllo di gestione a carattere generale che ben si presta ad essere attuato in qualsiasi ente pubblico e, quindi, condivisibile in qualsiasi sistema di controllo autonomamente definito¹⁰⁴.

¹⁰² A titolo esemplificativo, può essere opportuno considerare il caso degli enti locali. Il legislatore esclude tali enti, insieme alle camere di commercio, dall'ambito di applicazione del D.Lgs. 286/99, riconoscendo la loro autonomia nell'organizzazione del controllo, ma in realtà li assoggetta alla medesima impostazione attraverso le specifiche disposizioni al riguardo contenute nel TUEL.

¹⁰³ FICI L., *Il controllo di gestione negli Atenei. Dalla valutazione al governo aziendale*, Milano, Franco Angeli, 2001.

¹⁰⁴ In particolare, l'art. 4 del D.Lgs. n. 286/99 stabilisce che "Ai fini del controllo di gestione, ciascuna amministrazione pubblica definisce:

- a) l'unità o le unità responsabili della progettazione e della gestione del controllo di gestione;
- b) le unità organizzative a livello delle quali si intende misurare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa;
- c) le procedure di determinazione degli obiettivi gestionali e dei soggetti responsabili;
- d) l'insieme dei prodotti e delle finalità dell'azione amministrativa, con riferimento all'intera amministrazione o a singole unità organizzative;
- e) le modalità di rilevazione e ripartizione dei costi tra le unità organizzative e di individuazione degli obiettivi per cui i costi sono sostenuti;
- f) gli indicatori specifici per misurare efficacia, efficienza ed economicità;
- g) la frequenza di rilevazione delle informazioni."

Il decreto in esame prevede un sistema integrato di controlli interni in cui è possibile individuare quattro tipologie di controllo, elencate nell'art. 1, a cui si affianca una quinta tipologia riconducibile al controllo di qualità previsto dall'art. 10.

In particolare, l'art. 1 del D.Lgs. n. 286/99 prevede che ogni pubblica amministrazione, nell'ambito della propria autonomia, si doti di strumenti atti a:

- a) garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa (controllo di regolarità amministrativa e contabile);*
- b) verificare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati (controllo di gestione);*
- c) valutare le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale (valutazione della dirigenza);*
- d) valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti (valutazione e controllo strategico).*

L'art. 11, nell'ambito della definizione della carta dei servizi, stabilisce che *i servizi pubblici nazionali e locali sono erogati con modalità che promuovono il miglioramento della qualità e assicurano la tutela dei cittadini e degli utenti e la loro partecipazione, nelle forme, anche associative, riconosciute dalla legge, alle inerenti procedure di valutazione e definizione degli standard qualitativi.*

Nello specifico, il **controllo di regolarità amministrativa e contabile** si pone come obiettivo la verifica della legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa. L'organo competente ad esercitarlo è generalmente rappresentato dagli uffici di Ragioneria e dal Collegio dei Revisori. Nonostante tale tipologia di controllo costituisca la base storica del controllo interno nelle Pubbliche Amministrazioni, in quanto orientato alla verifica dell'adeguatezza dell'agire amministrativo alle norme burocratiche vigenti, nell'ambito della riforma dei controlli interni, disegnata dal legislatore del 1999, viene ripensato in un'ottica meno burocratico-autorizzativa e più manageriale e moderna in linea con la globale riforma

in atto. Sotto tale caratterizzazione, il controllo di regolarità amministrativa contabile costituisce una evoluzione del suo “antenato” continuando a rappresentare la base dei controlli interni non come controllo di legittimità degli atti ma come momento preliminare indispensabile ai controlli successivi di cui costituisce il presupposto naturale.

La **valutazione del personale con qualifica dirigenziale** consiste in una attività mirata alla valutazione dei risultati conseguiti dal personale con qualifica dirigenziale sulla base di un *panel* di obiettivi predefiniti e in riferimento ad un preciso arco temporale. La collocazione di tale controllo in maniera autonoma rispetto al controllo di gestione, di cui generalmente costituisce una parte, evidenzia il peso che il legislatore ha inteso attribuire alla *specificità/criticità* della dirigenza nell’attività di una P.A.

Il **controllo strategico** costituisce la vera novità della riforma ed è rivolto alla valutazione della congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti a livello aziendale (di natura, quindi, strettamente politico-sociale). Secondo le disposizioni del D.Lgs. n. 286/99, l'attività di valutazione e controllo strategico mira a verificare, in funzione dell'esercizio dei poteri di indirizzo da parte dei competenti organi, l'effettiva attuazione delle scelte contenute negli atti di indirizzo politico. Concretamente, l'attività consiste nell'analisi, preventiva e successiva, della congruenza e/o degli eventuali scostamenti tra le missioni affidate dalle norme, gli obiettivi operativi prescelti, le scelte operative effettuate e le risorse umane, finanziarie e materiali assegnate, nonché nella identificazione degli eventuali fattori ostativi, delle eventuali responsabilità per la mancata o parziale attuazione, dei possibili rimedi. Gli uffici ed i soggetti preposti all'attività di valutazione e controllo strategico riferiscono in via riservata agli organi di indirizzo politico, con apposite relazioni, sulle risultanze delle analisi effettuate. Essi di norma supportano l'organo di indirizzo politico anche per la valutazione dei dirigenti che rispondono direttamente all'organo medesimo per il conseguimento degli obiettivi da questo assegnatigli.

In sintesi, le caratteristiche del controllo strategico negli enti pubblici sono

riassumibili nella tabella seguente:¹⁰⁵

SOGGETTO	<i>Management</i> politico
OGGETTO	Coerenza mission-strategia-pianificazione-programmazione Rapporto risultati/effetti desiderati
TEMPI	Lungo periodo
DIMENSIONI	Aspetti economico-aziendali Aspetti tecnico-giuridici Aspetti etico-morali Aspetti sociali
INFORMAZIONI	Quantitative e qualitative
MODALITÀ	Controllo continuo e flessibile

Le tecniche operative con cui si realizza il controllo strategico negli enti pubblici si presentano ancora in uno stadio embrionale. Attualmente, nonostante si rileva una presenza diffusa di strumenti per la pianificazione e la programmazione come il piano strategico aziendale, i *budget* operativi, i *report* per la direzione, permangono forti carenze. Tuttavia, alla base degli strumenti utilizzati vi è la contabilità direzionale che assume anche valenza strategica (la contabilità generale e il bilancio, la contabilità

¹⁰⁵ Cfr. DI MARCO R., *Pianificazione e controllo di gestione. La decisione come elemento strategico per una efficace gestione per l'impresa e la pubblica amministrazione*, Franco Angeli, 2002; DI STASI L., *Pianificazione e controllo di gestione. Sistemi tradizionali e strumenti innovativi: Activity Based Costing, Balanced Scorecard*, Franco Angeli, 2005; GORI E., *La pianificazione e il controllo strategico nelle aziende ospedaliere pubbliche*, Franco Angeli, 2004; PROTTO S., *Concetti e strumenti di project management. Pianificazione e controllo*, Franco Angeli, 2006.

analitica, il *budget*, gli indicatori, i *report*).

In presenza di elevati livelli di complessità gestionale, le tecniche mutuata dalla contabilità direzionale non sono sufficienti ad assicurare l'efficacia del processo strategico. Si pensi, a titolo esemplificativo, alle aziende ospedaliere che devono soddisfare una domanda diversificata e sensibile agli aspetti qualitativi della prestazione piuttosto che a quelli economici.

In questi casi si può ricorrere a tecniche più evolute come la *balanced scorecard*¹⁰⁶ (scheda di valutazione bilanciata) che rappresenta un processo sistematico mediante il quale è possibile ottenere un feed-back costante relativo alla strategia.

Le finalità generalmente assegnate al controllo strategico variano a seconda della sua interpretazione come processo finalizzato alla raccolta di informazioni per “render conto” (misurare e comunicare) l'attività svolta in un determinato lasso di tempo, quindi in un'ottica di *accountability*, oppure come processo finalizzato alla raccolta di informazioni per valutare l'efficacia degli interventi realizzati. In questa seconda interpretazione, il controllo strategico è sostanzialmente un processo che si basa sia sull'analisi della realizzazione dei piani e dei programmi che sull'analisi dei risultati che questi piani e programmi hanno prodotto su determinati fenomeni, su cui si intendeva incidere. Di conseguenza, controllare in questo senso vuol dire confrontare gli obiettivi di un programma e gli effetti realmente prodotti, al fine di rivedere e migliorare la sua impostazione.

Il **controllo di qualità** viene inserito nell'ambito dello strumento della *carta dei servizi* prevista dall'art. 10 del D.Lgs. n. 286/99. In sostanza, esso si esprime nella misurazione della *customer satisfaction* cioè dei livelli qualitativi delle prestazioni che diventano obiettivi dell'azione.

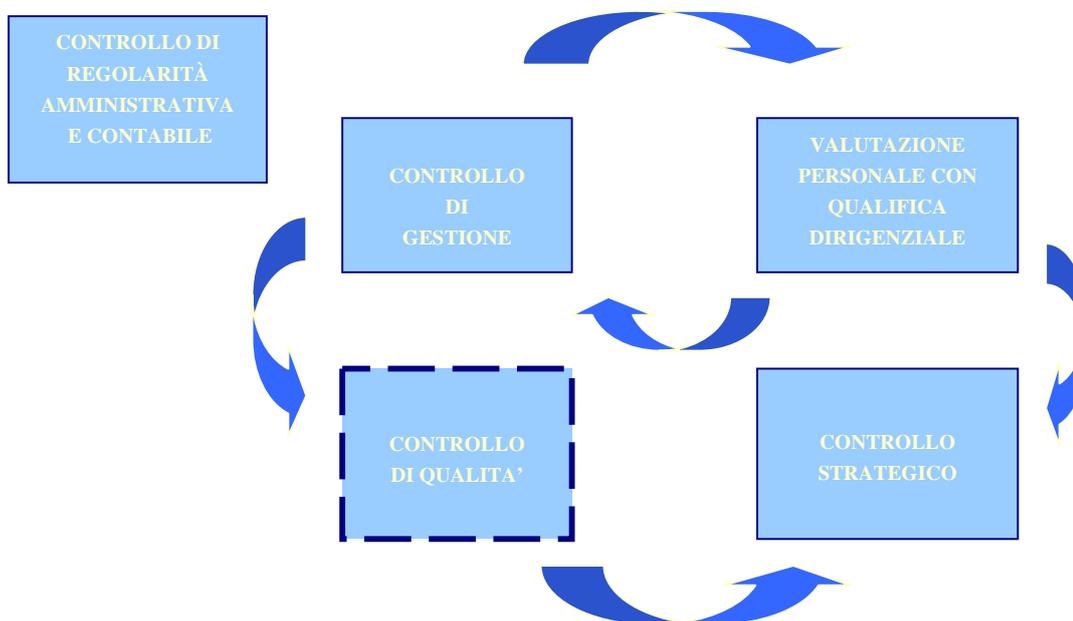
Il **controllo di gestione** consiste nella verifica dell'efficacia, efficienza ed economicità della azione amministrativa al fine di ottimizzare il rapporto tra costi e risultati sia fornendo dati analitici sui comportamenti e sulle *performance* dirigenziali sia mediante tempestivi interventi di correzione. E' sostanzialmente uno strumento di

¹⁰⁶ Per un approfondimento sulla applicazione della *balanced scorecard* nelle Università, si veda il successivo capitolo III°.

supporto alle decisioni aziendali di livello manageriale. L'art. 4 del D.Lgs. 286/99 prevede che, *ai fini del controllo di gestione, ciascuna amministrazione pubblica definisce:*

- a) l'unità o le unità responsabili della progettazione e della gestione del controllo di gestione;*
- b) le unità organizzative a livello delle quali si intende misurare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa;*
- c) le procedure di determinazione degli obiettivi gestionali e dei soggetti responsabili;*
- d) l'insieme dei prodotti e delle finalità dell'azione amministrativa, con riferimento all'intera amministrazione o a singole unità organizzative;*
- e) le modalità di rilevazione e ripartizione dei costi tra le unità organizzative e di individuazione degli obiettivi per cui i costi sono sostenuti;*
- f) gli indicatori specifici per misurare efficacia, efficienza ed economicità;*
- g) la frequenza di rilevazione delle informazioni.*

Il grafico seguente rappresenta il modello prefigurato dal legislatore evidenziando l'evoluzione subita dai processi di controllo nelle Pubbliche Amministrazioni in una ottica aziendale. Infatti, da un sistema di controllo preesistente di tipo prettamente contabile, coordinato dagli uffici di ragioneria, a cui si affiancava un controllo di legittimità esercitato da organi esterni, si è passati ad un sistema essenzialmente interno che abbraccia gli aspetti emergenti del controllo di gestione, della valutazione della dirigenza e del controllo strategico in passato esclusivamente utilizzati nell'ambito dei processi di programmazione e controllo delle imprese.



Fonte: PERSIANI N., *Modelli di programmazione e sistemi di controllo interno nella pubblica amministrazione*, Milano, Franco Angeli, 2002, pag. 105.

Il modello prefigurato è un sistema integrato in cui tutti i tipi di controllo operano in modo coordinato ed interagendo l'uno con l'altro sulla base di principi, elencati dal legislatore del 1999, i quali, definendo il sistema di relazioni sussistente all'interno del modello di controllo delineato, devono essere rispettati nell'organizzazione e nel funzionamento del sistema stesso.

In particolare, l'attività di **valutazione e controllo strategico**, trattandosi di una attività di natura prettamente politica, supporta l'attività di programmazione strategica e di indirizzo politico-amministrativo. Essa è pertanto svolta da strutture che rispondono direttamente agli organi di indirizzo politico-amministrativo. Le stesse strutture svolgono, di norma, anche l'attività di valutazione dei dirigenti direttamente destinatari delle direttive emanate dagli organi di indirizzo politico-amministrativo (cioè dell'alta dirigenza).

Il **controllo di gestione** e l'attività di **valutazione dei dirigenti** sono svolti da strutture e soggetti che rispondono ai dirigenti posti al vertice dell'unità organizzativa

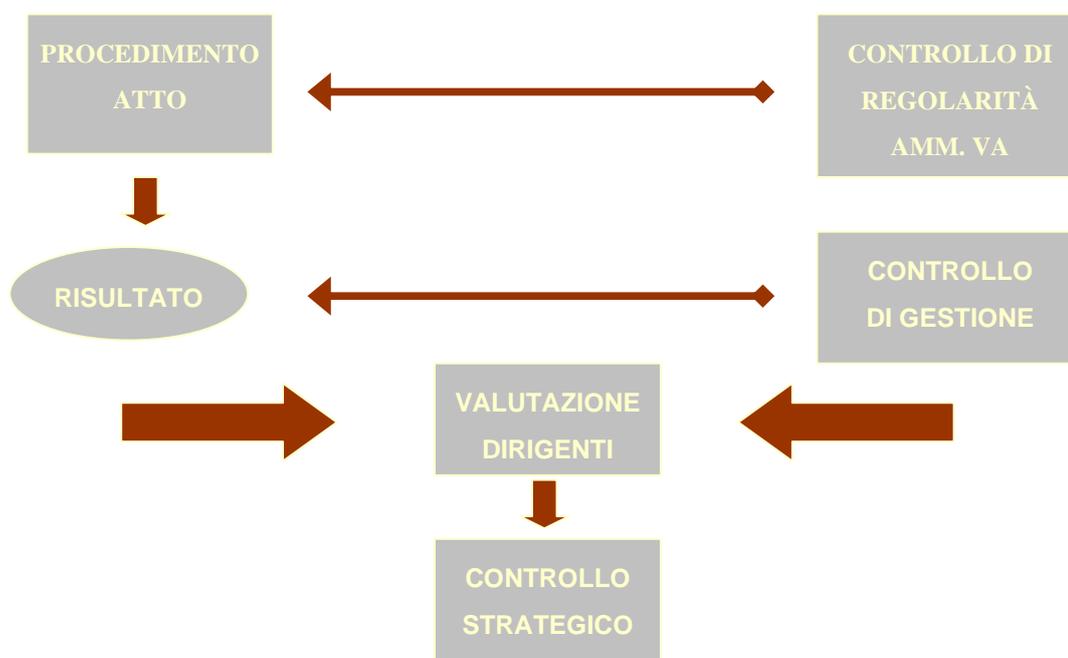
interessata. Si delinea, in altri termini, un vero e proprio controllo direzionale svincolato dalla dimensione politica e posto al servizio del dirigente dell'unità operativa. Il controllo di gestione rappresenta, quindi, lo strumento operativo per verificare l'efficienza, l'efficacia ed l'economicità dei risultati dell'attività amministrativa della singola unità organizzativa in relazione al perseguimento degli obiettivi. Il controllo di gestione, producendo la base conoscitiva fondamentale ai responsabili delle strutture, si abbina in maniera complementare e basilare alla attività di valutazione dei dirigenti realizzando la logica di *feed-back* del sistema di controllo. Infatti, un ulteriore principio del controllo prevede che l'attività di valutazione dei dirigenti utilizza anche i risultati del controllo di gestione ed è svolta da strutture o soggetti diversi da quelli a cui è demandato il controllo di gestione medesimo.

Il D.Lgs. n. 286/99 dispone, inoltre, che tutte le funzioni di controllo indicate sono svolte in maniera integrata. Pertanto, si viene a realizzare un modello di impronta manageriale che supera la precedente logica burocratica. In tal senso, il legislatore fa espressamente divieto di affidare le verifiche di regolarità amministrativa e contabile a strutture addette al controllo di gestione, alla valutazione dei dirigenti, al controllo strategico al fine di evitare degenerazioni del sistema verso verifiche solamente formali legate alla verifica della legittimità.

L'impronta manageriale del modello è ulteriormente rafforzata dall'ultimo principio citato dalla norma in esame il quale prevede che gli addetti alle strutture che effettuano il controllo di gestione, la valutazione dei dirigenti e il controllo strategico riferiscono sui risultati dell'attività svolta esclusivamente agli organi di vertice dell'amministrazione, ai soggetti e agli organi di indirizzo politico-amministrativo.

Il modello delineato dal D.Lgs. n. 286/99 esprime un controllo strutturato per livelli successivi di approfondimento, integrati tra di loro. Il flusso del controllo delineato dal modello prevede, come mostrato nel grafico seguente, che il primo indispensabile controllo è quello di regolarità amministrativa contabile che garantisce la regolarità e correttezza dell'atto amministrativo che rappresenta l'operazione di gestione, successivamente viene effettuata la valutazione dell'efficienza, efficacia ed economicità da parte del controllo di gestione agendo sul risultato dell'azione

amministrativa. Il dato così analizzato dai precedenti controlli si inserisce nel meccanismo valutativo successivo diventando oggetto di valutazione del comportamento dirigenziale e, pertanto, del controllo strategico.



Fonte: PERSIANI N., *Modelli di programmazione e sistemi di controllo interno nella pubblica amministrazione*, Milano, Franco Angeli, 2002, pag. 117.

Il sistema informativo che si viene così a determinare consente alle informazioni prodotte dalle strutture operative di essere filtrate dai diversi sistemi di controllo per pervenire in maniera più sofisticata ed arricchita da informazioni valutative, agli organi decisionali.

Rispetto alle precedenti impostazioni del controllo interno, in cui vi era un ruolo preminente del controllo contabile effettuate dagli uffici di ragioneria per il tramite del sistema di bilancio, la contabilità viene ad assumere il suo ruolo "naturale" di luogo deputato alla formazione di analisi gestionali e non alla formazione di decisioni e comportamenti (se non quelli relativi alla verifica della correttezza). Nell'ambito di tale nuova impostazione, il bilancio ed il controllo di gestione vengono ricondotti alla

loro “naturale” funzione di strumenti rispetto al sistema decisionale politico e alla programmazione dell’azione amministrativa.¹⁰⁷ Il controllo interno diviene, quindi, il momento di confronto tra la dimensione politica e quella aziendale (non più episodico e legato a meri adempimenti contabili come l’approvazione del bilancio). Infatti, l’organo di controllo strategico e la direzione generale costituiscono il sistema di collegamento tra la dimensione politica e quella aziendale. In particolare, la direzione generale è legata all’organo di controllo strategico tramite un rapporto fiduciario e di effettiva collaborazione nella traduzione in variabili aziendali delle decisioni politiche; mentre l’organo di controllo strategico è legato alla direzione generale attraverso il monitoraggio dell’effettivo rapporto tra decisioni e risultati. Il controllo strategico, nelle sue funzioni di monitoraggio dell’adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani e programmi, produce un flusso informativo che attinge, inevitabilmente, da tutti gli altri controlli per via dell’azione integrata del sistema, e che riferisce direttamente al vertice istituzionale per consentirgli di verificare il raggiungimento degli obiettivi e il rispetto delle indicazioni fornite.

Si intravede, a questo punto, la rilevanza del sistema di bilancio il quale vede rimodulata la sua valenza strategica rispetto alla precedente impostazione. Infatti, mentre in precedenza il bilancio preventivo, costituendo il momento di definizione e quantificazione degli obiettivi, costituiva lo strumento di raccordo delle volontà politiche ed aziendali; il nuovo modello di controllo interno tende a rivalutare il ruolo dell’attività di rendicontazione consuntiva soprattutto ai fini dell’acquisizione delle informazioni contabili necessarie al controllo di gestione.

Sotto questa ottica, è naturale sottolineare la rilevanza ai fini di una corretta implementazione del modello di controllo prefigurato dal legislatore del 1999, delle nuove forme di bilancio e di contabilità ispirate a modelli civilistici da più parti introdotte dalla normativa sugli enti pubblici.

¹⁰⁷ Il sistema delineato in precedenza nell’ambito del comparto degli EE.LL. dalla legge 142/90, prima, e dal D.Lgs. 77/95, poi, attribuiva, invece, centralità al controllo di gestione.

2.5 Un approfondimento sul controllo di gestione

Secondo la più autorevole dottrina economico-aziendale, il controllo di gestione rappresenta un sistema direzionale con cui il *management* di ogni livello verifica che la gestione aziendale si stia svolgendo in condizioni di efficienza e di efficacia cioè in maniera tale da garantire il raggiungimento degli obiettivi stabiliti in sede di pianificazione strategica.¹⁰⁸ L'obiettivo del controllo di gestione è duplice: diffondere criteri di razionalità economica nei processi decisionali e influenzare il comportamento dei soggetti coinvolti orientandolo al raggiungimento degli obiettivi aziendali.¹⁰⁹ Sotto tale prospettiva, il controllo di gestione è da intendersi nell'accezione di controllo-guida svolto dal *management* al fine di conseguire gli obiettivi aziendali.¹¹⁰ Negli enti pubblici, in particolare, il controllo di gestione, secondo il modello disegnato dal legislatore di riforma, è da intendersi nella descritta ottica di *guida* verso il miglior rapporto tra risorse consumate e risultati raggiunti in termini di bisogni soddisfatti.¹¹¹

Tuttavia, gli enti pubblici, nella loro qualificazione di aziende non lucrative, presentano difficoltà operative nell'implementazione di sistemi di controllo di gestione.¹¹² Ne sono esempio l'assenza del reddito come indicatore di economicità, la tendenza ad assumere la natura di aziende di servizi, i meccanismi di acquisizione delle risorse finanziarie non direttamente legati alla cessione di beni e di servizi, la natura professionale delle attività svolte, la rilevanza delle influenze politiche, i sistemi di controllo direzionale inadeguati, ecc.

Sebbene, nel contesto universitario, considerati i fattori di complessità gestionale che gli sono propri – legati soprattutto alla peculiarità delle attività di didattica e ricerca svolte – il controllo di gestione può considerarsi “standardizzabile” in funzione delle caratteristiche comuni a tutti gli Atenei,¹¹³ non è possibile ritenere valido un modello

¹⁰⁸ Cfr. BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000.

¹⁰⁹ Cfr. BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991.

¹¹⁰ Per un approfondimento dei concetti di controllo-conformità e controllo-direzione, si veda CHIAPPINELLI C., CONDEMI L., *Programmazione e controlli nelle pubbliche amministrazioni*, Giuffrè, Milano, 2004.

¹¹¹ Cfr. FARNETI G., *Gestione e contabilità dell'ente locale*, Maggioli editore, Rimini, 2005.

¹¹² Cfr. ANTHONY R.N., YOUNG D.W., *Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit*, McGraw Hill, Milano, 1992.

¹¹³ Cfr. ONGARO E., RODOLFI E., “L'innovazione della gestione nelle università italiane: uno studio di casi di

comune di controllo in virtù delle differenziazioni derivanti dall'autonomia universitaria.

Tra gli elementi di complessità del sistema universitario rientra la difficoltà di individuazione delle responsabilità a causa della particolare evoluzione della struttura organizzativa divenuta via via sempre più complessa.¹¹⁴ Non sono da sottovalutare, anzi rivestono notevole importanza, le evidenti difficoltà operative legate alla individuazione di criteri oggettivi per il riparto del costo dei fattori produttivi utilizzati congiuntamente per i servizi finali prodotti relativi alla didattica ed alla ricerca. L'Università, infatti, è una azienda multiprodotto che eroga servizi congiunti di didattica e di ricerca utilizzando come input risorse produttive comuni. In questo ambito di complessità rientrano anche le difficoltà di valutazione dell'output prodotto trattandosi di prestazioni non standardizzabili e, con riferimento alla ricerca, con un basso grado di ripetitività. Le difficoltà di valutazione dell'output sono altresì collegate alla sua appropriabilità che, nel caso della ricerca, è di difficile individuazione nel senso che i benefici dei suoi risultati si riversano sull'intera collettività e, pertanto, di difficile misurazione oggettiva.

La complessità gestionale delle Università è, altresì, connessa al modello di governance adottato che è essenzialmente di tipo autoreferenziale, pertanto, sia l'elettorato attivo che quello passivo sono circoscritti all'ambito del personale dipendente. In altre realtà universitarie esterne al nostro paese, ad esempio negli Stati Uniti, le figure corrispondenti ai Presidi e ai Rettori del nostro ordinamento universitario, sono rappresentate da personale esterno tra cui dipendenti del Governo o di imprese. In riferimento al personale dirigenziale, oltre alla presenza nel nostro ordinamento, di personale tecnico-amministrativo con funzioni dirigenziali, anche i docenti eletti in organi collegiali quali il consiglio di amministrazione e il senato accademico svolgono, in realtà, funzioni dirigenziali. Pertanto, la funzione politica e professionale è palesemente svolta dal corpo docente mentre la funzione operativa è svolta dal personale tecnico-amministrativo in una situazione di confusione tra organi

introduzione del controllo di gestione", in *Azienda Pubblica*, n. 1-2, 1998.

¹¹⁴ Cfr. GARLATTI A., "Il controllo di gestione nell'azienda universitaria", in STRASSOLDO M., (a cura di), *L'azienda universitaria: le sfide del cambiamento*, Isedi, Torino, 2001.

di indirizzo e organi di gestione.¹¹⁵

Le difficoltà riscontrate empiricamente¹¹⁶ nell'introduzione dei sistemi di controllo di gestione nell'ambito delle Pubbliche Amministrazioni, e quindi anche nelle Università si possono ricondurre ad una serie di cause quali l'assenza di una cultura della misurazione dei risultati – legata all'inconsapevolezza dell'utilità dei sistemi informativi di tipo economico-finanziario e qualitativo - e il conseguente scarso ricorso a strumenti manageriali quali il reporting e il sistema di indicatori; l'idea che il sistema di controllo coincida con gli strumenti tecnico-contabili adottati¹¹⁷ (in particolare con il *software* di contabilità); la prevalenza di logiche contabili di tipo finanziario; il proliferare di obblighi normativi che sono causa di eccessivi formalismi, confusione e ambiguità.

Alla luce degli elementi di complessità analizzati e dell'analisi delle difficoltà riscontrate, è possibile individuare in linea di massima gli eventuali scenari di sviluppo di sistemi di controllo di gestione negli Atenei nei seguenti percorsi:¹¹⁸

- ∞ percorso *burocratico-professionale* che prevede l'utilizzo dei nuovi strumenti contabili nell'ottica di mero adempimento di legge;
- ∞ percorso dell'*hard managerialism* che prevede l'utilizzo *tout court* di un sistema di strumenti manageriali analogo a quello utilizzato nelle imprese senza alcun tentativo di adattamento allo specifico contesto universitario;
- ∞ percorso del *soft managerialism* che prevede l'introduzione di nuovi strumenti gestionali all'interno del sistema amministrativo-contabile esistente in una ottica di contemperamento delle diverse prospettive di *performance*.

A titolo esemplificativo, nonostante le difficoltà operative citate, le attività svolte nell'ambito del sistema universitario possono essere inquadrare nell'ambito dell'approccio alla pianificazione strategica basato sulla *catena del valore* elaborato

¹¹⁵ Cfr. ONGARO E., RODOLFI E., *Op. Cit.*

¹¹⁶ Cfr. ARCARI A., *Op. Cit.*, pag. 125 e segg.

¹¹⁷ RICCABONI A., *Performance ed incentivi. Il controllo dei risultati nella prospettiva economico-aziendale*, Cedam, Padova, 1999.

¹¹⁸ Cfr. PALETTA A., "L'impiego della contabilità economico-patrimoniale per il controllo di gestione nelle università", in CAPODAGLIO G. (a cura di), *L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle università italiane. Metodologie e soluzioni operative. Atti del convegno*, Rirea, 2004.

da Porter¹¹⁹ classificandole, quindi, in attività *primarie* e attività di *supporto*¹²⁰ che, nello specifico contesto universitario, possono essere classificate in processi didattici e processi di ricerca (attività primarie) e processi gestionali (attività di supporto). Secondo questa logica, ciascuna attività svolta assume rilevanza in termini di competitività a livello di singolo Ateneo e di sistema universitario considerato nel suo complesso. In altri termini, ciascuna attività - non solo le attività primarie (processi di didattica e di ricerca) ma anche le attività di supporto connesse ai processi gestionali - può essere fonte di competitività attraverso il monitoraggio ed il miglioramento delle sue condizioni di efficienza e di efficacia.

L'applicazione di un siffatto modello necessita della preventiva classificazione dell'impresa Università in Aree Strategiche d'Affari (le cosiddette *Strategic Business Units*) secondo un criterio fortemente connesso con le modalità di assunzione delle decisioni strategiche. Di conseguenza, il sistema informativo-contabile dovrà essere organizzato secondo le stesse dimensioni e rilevare i dati di gestione secondo le medesime classificazioni. Solo successivamente a tale fase sarà possibile sottoporre a valutazione e misurazione le condizioni di efficienza e di efficacia di ciascuna area individuata, al fine di definire le aree critiche cioè le aree di affari che presentano un forte impatto sulle dimensioni competitive dell'impresa individuate dal vertice strategico. Il principale ostacolo emergente nell'ambito degli Atenei è la non corrispondenza tra le attività critiche così come individuate secondo l'approccio della catena del valore, e i centri di responsabilità così come vengono generalmente definiti dai sistemi contabili (si pensi ai *budget* e ai *report* con cui vengono misurate le risorse impiegate da ogni centro di responsabilità e ne vengono valutate le *performance*).¹²¹

A conclusione di questo capitolo, è ovvio ritenere che l'implementazione di idonei

¹¹⁹ Porter sostiene che “il vantaggio competitivo di un'impresa deriva dalla sua capacità di creare valore per gli acquirenti in misura superiore ai costi sostenuti per crearlo”. Cfr. PORTER M., *Il vantaggio competitivo*, Comunità, Milano, 1987.

¹²⁰ Le attività primarie sono quelle impegnate nella creazione fisica del prodotto e nella sua vendita e trasferimento al compratore, mentre le attività di supporto sostengono le attività primarie.

¹²¹ Per un approfondimento sull'applicazione del modello della catena del valore alle Università, si veda ARCARI A., *Op. Cit.*, pag 67 e segg.

strumenti di contabilità direzionale di stampo manageriale rappresenta ormai il passaggio fondamentale e necessario sia per lo sviluppo di adeguati sistemi di controllo della gestione – peraltro sollecitati da fonti normative ed ambientali - sia per l’attivazione di sistemi di pianificazione e programmazione a livello di singolo Ateneo e di complessivo sistema universitario.

GLI STRUMENTI DEL CONTROLLO DIREZIONALE

“E’ il singolo Ateneo che può e deve individuare un proprio sistema di valutazione interno, idoneo a valorizzare i propri punti di forza e a conseguire i propri obiettivi strategici.”

GUIDO TROMBETTI,
Presidente della CRUI
9 novembre 2006

SOMMARIO

3.1 Premessa - 3.2 La contabilità direzionale nelle Università - 3.3 Il sistema di bilancio - 3.4 Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale - 3.5 Il modello della *balanced scorecard*

3.1 Premessa

La disamina dei sistemi contabili emergenti nell’ambito dei processi di pianificazione, programmazione e controllo delle Università statali italiane, non può prescindere dall’esame degli strumenti informativo-contabili utilizzati nella prassi contabile degli enti pubblici in generale (dal sistema di contabilità finanziaria al sistema di contabilità economico-patrimoniale) e dalle linee evolutive che contraddistinguono il seppur ancora embrionale processo di riforma contabile delle Università.

L’obiettivo del presente capitolo è ripercorrere l’evoluzione dei sistemi contabili universitari nell’ottica del loro fondamentale ruolo di supporto ai processi di pianificazione, programmazione e controllo analizzati nel capitolo precedente.

Per tale ragione, il punto di partenza dell’analisi è qui rappresentato dall’imprescindibile ruolo svolto dalla contabilità direzionale nelle Università quale

supporto ai processi decisionali dell'alta direzione aziendale. Verranno, pertanto, analizzati nello specifico gli strumenti di contabilità direzionale attualmente a disposizione degli Atenei, le finalità riconducibili ad essa e i destinatari dell'informazione economico-finanziaria prodotta.

Il primo approfondimento sarà costituito, successivamente, dall'analisi del sistema di bilancio attualmente adottato nella maggior parte degli Atenei statali italiani che è riferito ad un sistema di bilancio di tipo finanziario, a cui si affiancano strumenti di rilevazione di dati economici che sono, tuttavia, frutto di una normativa poco chiara e abbastanza complessa. Al fine di fornire delle esemplificazioni, saranno riportati gli schemi di bilancio di alcune realtà universitarie.

Successivamente, verranno delineate le linee evolutive del sistema contabile universitario caratterizzato da un percorso di riforma in itinere verso il passaggio da una contabilità finanziaria ad una di tipo economico-patrimoniale, parallelamente a quanto accade ormai da anni negli enti locali e nelle aziende sanitarie ed ospedaliere pubbliche.

Un ulteriore approfondimento sarà rappresentato dall'analisi di modelli innovativi di controllo direzionale applicabili alle Università con particolare riferimento alla *Balanced Scorecard*.

L'obiettivo del capitolo è quello di creare le basi conoscitive per la trattazione dei casi di studio relativi ai tre modelli contabili emergenti in Italia, contenuta nel successivo capitolo IV.

3.2 La contabilità direzionale nelle Università

La contabilità direzionale è essenzialmente lo strumento informativo a disposizione dei titolari di funzioni di responsabilità, per l'implementazione dei processi di pianificazione e di controllo delle operazioni di gestione e, conseguentemente, di valutazione dei risultati raggiunti nell'ottica del conseguimento degli obiettivi programmati.

La dottrina economico-aziendale ha individuato una serie di definizioni di contabilità direzionale che la riconducono a quella parte del sistema informativo che fornisce gli

elementi necessari per esercitare il controllo¹²² oppure all'insieme di metodi, sistemi e tecniche contabili che consentono alla direzione di incrementare i profitti e ridurre le perdite¹²³ oppure all'insieme di strumenti che rilevano, contabilmente ed extracontabilmente, organizzano e consentono di elaborare e presentare le informazioni sulla dimensione reddituale e finanziaria della gestione (sia informazioni a preventivo che a consuntivo).¹²⁴

Nel contesto universitario, al pari delle altre aziende, la contabilità direzionale assume una serie di obiettivi di seguito sintetizzati:¹²⁵

- ∞ fornire le informazioni necessarie per la formulazione delle strategie generali e per l'allocazione delle risorse;
- ∞ pianificare e controllare i costi;
- ∞ misurare le *performance* in termini di efficienza e di efficacia;
- ∞ fornire le informazioni richieste da organismi esterni e dalla legge.

Per quanto attiene i destinatari della contabilità direzionale, nell'ambito dell'Università essi non sono da ritenersi circoscritti agli organi di direzione dell'Ateneo ma comprendono tutti gli *stakeholders*.¹²⁶ A titolo esemplificativo vi rientrano tutti coloro che hanno responsabilità decisionali nell'organizzazione universitaria (dirigenti, dipendenti con responsabilità, direttori di dipartimento, presidi, membri consiglio di amministrazione, ecc), gli organismi governativi e regionali (MIUR, CRUI, Regione e Comitati di coordinamento regionali¹²⁷), gli studenti, il personale docente e tecnico-amministrativo, il mercato del lavoro, la

¹²² Cfr. BRUNETTI G., *Il controllo in condizioni ambientali perturbate*, Milano, Franco Angeli, 1985.

¹²³ Cfr. CATTURI G., *Lezioni di economia aziendale*, Padova, Cedam, 1984.

¹²⁴ Cfr. BUBBIO A., "Attività di direzione, sistemi di pianificazione, controllo e contabilità direzionale", in BUBBIO A. (a cura di), *Contabilità analitica per l'attività di direzione*, Milano, Unicopli, 1989.

¹²⁵ Cfr. CINQUINI L., "Quale ruolo per la contabilità direzionale nelle università?", in MIOLO VITALI P. (a cura di), *I sistemi di misurazione economico-finanziaria nelle università italiane: problemi e prospettive*, Padova, Cedam, 2001.

¹²⁶ Nell'ambito dei portatori di interesse nei confronti dell'università, che sono numerosi ed eterogenei, è possibile effettuare una distinzione in *stakeholders* primari e secondari. I primi sono rappresentati da coloro che apportano contributi diretti (ad esempio finanziamenti, competenze scientifiche e manageriali); i secondi, invece, rappresentano coloro che condizionano indirettamente lo sviluppo dell'università. Cfr. COMPAGNO C., "Governance e assetti organizzativi dell'università", in STRASSOLDO M. (a cura di), *L'azienda università: le sfide del cambiamento*, Torino, Isedi, 2001.

¹²⁷ Costituiti ai sensi del D.P.R. n. 25/98 e composti dai Rettori delle Università aventi sede nella Regione, il Presidente della Giunta regionale e i rappresentanti degli studenti con l'obiettivo di contribuire alla programmazione del sistema universitario su base regionale.

comunità scientifica, la collettività nazionale ed internazionale.

La contabilità direzionale, sia nell'ambito della sua funzione informativa (come fonte di rappresentazione dei fenomeni aziendali significativi per l'assunzione delle decisioni aziendali) che della sua funzione di processo (come attività permanente collegata non solo ai risultati ma anche agli atti stessi della misurazione), si fonda sul concetto misurazione dei prodotti e delle attività svolte. Ancorché non avvertita dalla maggior parte delle Pubbliche Amministrazioni, la potenzialità degli strumenti contabili adottati è fondamentale in tal senso.

L'implementazione di una contabilità direzionale nelle Pubbliche Amministrazioni è generalmente frutto di imposizioni normative piuttosto che della consapevolezza della sua utilità. Ciò è dovuto anche alla particolare tipologia in cui rientrano le aziende pubbliche ovvero quella di servizi che, anche nel contesto privato, hanno tardato a far uso di questi strumenti per cause diverse (settore in continua espansione economica, approccio culturale che considera la contabilità direzionale necessaria nelle sole imprese industriali).

La dottrina¹²⁸ classifica gli strumenti della contabilità direzionale in:

- ∞ *contabilità generale e bilancio*, che costituisce un sistema di rilevazioni tese alla rappresentazione della dimensione economico-finanziaria dei fatti di gestione esterna. Si fonda sul metodo della partita doppia e consente la redazione di documenti di sintesi a carattere prevalentemente consuntivo. I documenti finali sono rappresentati dal bilancio d'esercizio, nelle imprese, e dal rendiconto della gestione, nelle aziende pubbliche; entrambi costituiscono una sintesi periodica – annuale o infrannuale – dell'andamento economico-patrimoniale della gestione rappresentata da un conto economico e da uno stato patrimoniale.
- ∞ *budget*, che esprime quantitativamente i programmi di breve termine dell'azienda evidenziando i costi rilevanti e gli obiettivi assegnati a ciascun

¹²⁸ Cfr. BRUSA L., DEZZANI F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983; DI MARCO R., *Pianificazione e controllo di gestione. La decisione come elemento strategico per una efficace gestione per l'impresa e la pubblica amministrazione*, Franco Angeli, 2002; DI STASI L., *Pianificazione e controllo di gestione. Sistemi tradizionali e strumenti innovativi: Activity Based Costing, Balanced Scorecard*, Franco Angeli, 2005; PROTTO S., *Concetti e strumenti di project management. Pianificazione e controllo*, Franco Angeli, 2006.

responsabile. Trattandosi della traduzione in termini quantitativi di un programma, il *budget* può essere assimilato, in linea di principio, al bilancio di previsione il quale si differenzia dal primo per il maggior livello di sintesi.

- ∞ *contabilità analitica*, costituisce un insieme di determinazioni economico-quantitative attraverso le quali si calcolano i costi di particolari oggetti della gestione (output interni o esterni oppure aree dell'organizzazione).¹²⁹
- ∞ *informazioni extracontabili*, rappresentano dati raccolti attraverso grafici, tabelle, diagrammi, al fine di monitorare le variabili che non rientrano nelle quantificazioni economico-finanziarie tenute contabilmente ma che comunque incidono sull'efficacia e l'efficienza della gestione.

Gli strumenti suesposti confluiscono nel sistema di *reporting* direzionale¹³⁰ che consente, attraverso il *report*, di condurre un'analisi degli scostamenti efficace ai fini dell'implementazione dei meccanismi del controllo di gestione. Il *report*, infatti, essendo un documento destinato a fornire informazioni di sintesi sull'andamento della gestione a un soggetto responsabile di determinate risorse e basandosi sulle informazioni derivanti dal sistema di contabilità direzionale, consente al sistema di *reporting* in generale di fungere sia da strumento informativo delle prestazioni realizzate (*reporting informativo*) sia da strumento di valutazione delle *performance* dei manager (*reporting valutativo*).¹³¹

Facendo riferimento al sistema universitario, nella maggior parte degli Atenei statali l'unico strumento di contabilità direzionale adottato è tuttora quello della contabilità, rappresentata prevalentemente dalla contabilità finanziaria. Come si vedrà nel prosieguo, il bilancio delle Università, sia preventivo che consuntivo, continua, infatti, ad essere redatto in termini finanziari; inoltre, l'intero sistema di bilancio della maggior parte degli Atenei continua ad essere ispirato ai soli principi della contabilità pubblica.

¹²⁹ Cfr. CINQUINI L., *Strumenti per l'analisi dei costi. Fondamenti di Cost Accounting*, Giappichelli, Torino, 2003.

¹³⁰ Cfr. BRUSA L., ZAMPROGNA L., *Pianificazione e controllo di gestione*, Etas, Milano, 1991.

¹³¹ DI MARCO R., *Pianificazione e controllo di gestione. La decisione come elemento strategico per una efficace gestione per l'impresa e la pubblica amministrazione*, Franco Angeli, 2002; DI STASI L., *Pianificazione e controllo di gestione. Sistemi tradizionali e strumenti innovativi: Activity Based Costing, Balanced Scorecard*, Franco Angeli, 2005; PROTTO S., *Concetti e strumenti di project management. Pianificazione e controllo*, Franco Angeli, 2006.

3.3 Il sistema di bilancio

Come evidenziato nel capitolo I, la contabilità universitaria risulta disciplinata da una miriade di disposizioni normative frammentate e disomogenee disseminate in numerosi provvedimenti rivolti sia alla generalità delle Pubbliche Amministrazioni sia a specifici settori che comunque influenzano nel complesso la disciplina delle Università.

Nell'ambito di tale quadro disorganico e complesso, il principale riferimento normativo è riconducibile alla legge n. 168/89 la quale, riconoscendo l'autonomia finanziaria e regolamentare alle Università, consente loro di adottare un proprio Regolamento 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”*.¹³²

Alle Università viene, quindi, riconosciuta la possibilità di adottare un sistema di contabilità economico-patrimoniale oppure, sulla scorta dello storico sistema pubblico di contabilità, un sistema contabile di tipo finanziario.

Nell'ambito dell'ultima opzione, che rappresenta quella maggiormente utilizzata, alle Università e, inoltre, riconosciuta la facoltà di adottare un bilancio di competenza o di cassa, ai sensi dell'art. 7, c. 8 della citata legge.¹³³

Tale autonomia viene ulteriormente confermata dal D.M. 5 dicembre 2000 riguardante i *“Criteri per la redazione dei conti consuntivi delle Università”*. Nel prevedere l'obbligo delle *omogenea redazione dei conti consuntivi*, il decreto non impone alcuna modalità di tenuta dei bilanci, di competenza o di cassa, né prevede l'obbligo di adeguamento al piano dei conti proposto dal Ministero. L'obbligo della *omogenea redazione dei conti consuntivi* ha, infatti, il tenore della riclassificazione a posteriori delle entrate e delle spese, consolidando i dati del bilancio d'Ateneo con quelli dei singoli dipartimenti,¹³⁴ al fine di consentire l'analisi della spesa finale e il

¹³² Art. 7, c. 7, legge n. 168/89.

¹³³ “Il regolamento disciplina i criteri della gestione, le relative procedure amministrative e finanziarie e le connesse responsabilità, in modo da assicurare la rapidità e l'efficienza nell'erogazione della spesa e il rispetto dell'equilibrio finanziario del bilancio, consentendo anche la tenuta di conti di sola cassa.” Art. 7, c. 8, legge n. 168/89.

¹³⁴ Il consolidamento dei dati di bilancio è un procedimento contabile solitamente utilizzato da enti pubblici non

consolidamento dei conti del settore pubblico.

Il contesto di riferimento delineato subisce inevitabilmente le influenze dell'orientamento riformatore che riguarda la contabilità degli enti pubblici in generale e il settore delle Amministrazioni dello Stato, in particolare.

Infatti, il D.Lgs. n. 279/97 da un lato, ha previsto una configurazione contabile riferita al bilancio delle amministrazioni statali che potrebbe influenzare indirettamente il contesto contabile universitario in quanto probabile evoluzione dei sistemi contabili di tutti gli enti pubblici attraverso specifiche future disposizioni normative;¹³⁵ dall'altro, lo stesso decreto prevede espressamente che anche le Università adottino un *sistema di contabilità economica fondata su rilevazioni analitiche per centri di costo* ai fini della valutazione economica dei servizi e delle attività.

Parimenti, il D.Lgs. n. 419/97 (*Riordinamento del sistema degli enti pubblici nazionali, a norma degli articoli 11 e 14 della legge 15 marzo 1997, n. 59*) e il D.P.R. n. 97/2003 (*Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70*) nel promuovere la revisione dei regolamenti contabili delle Pubbliche Amministrazioni secondo principi civilistici, costituiscono, anche per le Università, una forte spinta al superamento delle regole contabili di derivazione pubblicistica al fine di adottare criteri ispirati alle norme del codice civile e alle tecniche economico-aziendali.

Nonostante le tendenze di riforma in atto, attualmente, le norme contabili previste dal D.P.R. n. 381/82, inerenti la modalità di formazione e la struttura del bilancio di previsione, costituiscono tuttora il punto di riferimento della maggior parte degli Atenei statali italiani. A parte il riconoscimento dell'autonomia universitaria, ad opera della legge n. 168/89, non sono riscontrabili ulteriori interventi del legislatore nell'ambito della disciplina dell'ordinamento contabile delle Università.

economici articolati in strutture organizzative periferiche dotate di autonomia amministrativo-gestionale 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", MARZOT F., "La gestione contabile", in AA.VV. (a cura di MALAVOLTA A., MIRIELLO C.), *L'ordinamento universitario*, Maggioli Editore, Rimini, 2006.

¹³⁵ Il riferimento è alle *unità previsionali di base* e al *sistema unico di contabilità analitica per centri di costo*, previsti dal D.Lgs. n. 279/97.

Al riguardo, l'evidenza empirica¹³⁶ dimostra che:

- ancora oggi alcuni Atenei non hanno adottato un proprio regolamento per cui fanno ancora riferimento alle disposizioni del D.P.R. n. 371/82, rinunciando alla possibilità di adottare precise disposizioni in funzione delle specifiche esigenze gestionali ancorché contrastanti il precedente ordinamento contabile, così come previsto dalla legge sull'autonomia universitaria;
- la maggior parte degli Atenei, pur avendo adottato un regolamento per l'amministrazione, la finanza e la contabilità, continuano a far riferimento ad un ordinamento contabile improntato sugli schemi previsti dal D.P.R. n. 371/82. In particolare, il bilancio di previsione viene redatto, in prevalenza, in termini finanziari di competenza, per quanto riguarda l'amministrazione centrale, e di cassa per quanto riguarda i dipartimenti. Parimenti il bilancio consuntivo continua ad essere redatto, in prevalenza, secondo gli schemi del citato decreto.

Il sistema di bilancio in prevalenza adottato risulta, in definitiva, un bilancio pubblico contraddistinto dalle seguenti finalità fondamentali:¹³⁷

1. di tipo *politico* e di *allocazione delle risorse*, relativa all'impiego delle risorse disponibili nell'ambito delle diverse attività pubbliche, di cui gli organi politici sono chiamati a rispondere nei confronti dei portatori di interessi che rappresentano;
2. di tipo *autorizzativo* rispetto alla spese da parte dell'organo politico nei confronti della dirigenza;
3. di tipo *tecnico* in quanto rileva le entrate e le spese ed evidenzia i risultati finali di amministrazione al fine di salvaguardare le condizioni di liquidità e di solvibilità della gestione pubblica;
4. di strumento di *controllo* a posteriori dell'attività svolta rispetto alle

¹³⁶ GARLATTI A., *Bilancio e controllo economico nelle università degli studi*, Egea, Milano, 1996; CINQUINI L., *Il bilancio consuntivo delle università: verso una nuova informativa economico-finanziaria*, Giappichelli, Torino, 2002.

¹³⁷ Cfr. D'ALESSIO L., *Il budget nel sistema di bilancio dello Stato*, Giappichelli, Torino, 2002; FARNETI G., *Il bilancio dell'ente locale*, Giappichelli, Torino, 2000; MULAZZANI M., *Ragioneria pubblica*, Cedam, Padova, 1978; PUDDU L., *Il bilancio degli enti locali*, Giuffrè, Milano, 1984.

autorizzazioni concesse preventivamente;

5. di *guida e programmazione*, che tenga conto dei principi di economicità, autonomia e durabilità nella gestione dell'ente;
6. di strumento *informativo* rivolto sia all'interno dell'ente, cioè nei confronti degli organi di governo (Rettore, Consiglio di Amministrazione, Senato Accademico, ecc) e di controllo (Nuclei di Valutazione e Collegio dei Revisori, ecc), sia all'esterno (MIUR e altri *stakeholders*).

Nel caso specifico delle Università, il bilancio assume ulteriori finalità derivanti dalle specificità istituzionali di tali enti:¹³⁸ supporto alla rappresentazione trasparente delle politiche di Ateneo, supporto ai processi di controllo e di responsabilizzazione economica, visione unitaria dell'Ateneo istituzionalmente organizzato in strutture autonome di gestione, raccordo tra unitarietà aziendale e snellezza operativa dei centri decisionali autonomi.

Al pari degli altri bilanci pubblici, il bilancio d'Ateneo, sia preventivo che consuntivo, si ispira ai principi di bilancio propri della contabilità di Stato che si riconducono, in sintesi, all'*annualità* (il bilancio si riferisce ad un arco temporale coincidente con l'anno solare), l'*integrità* (il bilancio deve contenere l'indicazione di tutte le entrate e le spese nel loro importo integrale senza tenere conto di effetti rettificativi e compensazioni), l'*universalità* (il bilancio deve contenere tutte le entrate e tutte le spese cioè non sono consentite gestioni fuori bilancio), l'*unità* (tutte le entrate indicate in bilancio finanziano indistintamente tutte le spese), la *veridicità* (i valori di bilancio devono rappresentare in modo fedele e veritiero i fatti di gestione accaduti, per quanto riguarda il conto consuntivo; e in modo attendibile - evitando sottovalutazioni e/o sopravvalutazioni - i fatti di gestione che dovranno manifestarsi, per quanto riguarda il bilancio preventivo), la *prudenza* (devono essere rilevate solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili mentre le componenti negative devono essere limitate alle risorse previste), la *chiarezza* (il bilancio deve essere redatto in maniera chiara e comprensibile), la *specializzazione* (i valori di bilancio devono essere classificati in maniera specifica secondo dei criteri di

¹³⁸ GARLATTI A., *Bilancio e controllo economico nelle università degli studi*, Egea, Milano, 1996.

vota in volta individuati), il *pareggio* (il bilancio deve tendere all'equilibrio finanziario tra entrate e spese), la *pubblicità* (il bilancio è pubblico, quindi, deve essere portato a conoscenza di tutti i cittadini).

Il sistema di contabilità finanziaria, attraverso un procedimento di rilevazione contabile sistematica che utilizza il metodo della partita semplice, perviene alla determinazione del risultato di amministrazione (o di cassa) che può assumere la forma dell'avanzo o del disavanzo. Ai fini delle rilevazioni contabili hanno valenza solo le operazioni di gestione che comportano movimenti finanziari cioè entrate o uscite che aumentano o diminuiscono il patrimonio monetario a disposizione dell'ente. In tale contesto è estremamente rilevante il momento in cui avviene la rilevazione del fatto di gestione. Esso può essere riferito al momento in cui sorge il diritto a percepire una determinata somma di denaro, per le entrate, e l'obbligo di pagare una determinata somma, per le spese (*principio della competenza*); oppure può essere riferito al momento in cui si verifica l'effettivo incasso, per le entrate, e l'effettivo pagamento, per le spese indipendentemente dal momento giuridicamente rilevante in cui sorge il diritto a riscuotere o l'obbligo a pagare (*principio di cassa*).

La tenuta della contabilità pubblica comporta, in riferimento alla gestione finanziaria e patrimoniale dell'ente, la redazione di documenti contabili aventi carattere finanziario e che sono redatti secondo un iter procedurale che risente del diritto amministrativo vigente.

3.3.1 Il bilancio di previsione

Le funzioni del bilancio di previsione sono essenzialmente riconducibili alle seguenti:

- ∞ funzione *autorizzatoria*, nel senso che esso costituisce l'autorizzazione concessa dagli organi politici agli organi amministrativi a realizzare, durante l'anno di riferimento, le entrate e le spese in esso previste al fine di garantire il continuo conseguimento dell'equilibrio finanziario;
- ∞ funzione *politica*, intesa come la possibilità per l'organo politico di esercitare le funzioni di indirizzo e di controllo sulla gestione dell'ente;
- ∞ funzione *tecnica*, consistente nella rilevazione ed analisi delle risorse e del

loro impiego.

- ∞ funzione di *programmazione*. Il bilancio di previsione contiene l'indicazione di tutte le entrate che si prevede di realizzare e le spese che si prevede di sostenere durante l'esercizio finanziario di riferimento, pertanto, costituisce il principale strumento di programmazione delle spese e di individuazione delle relative fonti di copertura.

Nell'ambito delle Università, il più volte citato decreto n. 371/82 prevede che il bilancio di previsione sia di natura finanziaria, venga redatto annualmente e in termini di competenza mista.¹³⁹ In altri termini, le risultanze finanziarie derivanti dagli esercizi finanziari precedenti confluiscono nel bilancio dell'anno di riferimento contribuendo a formarne il contenuto.

Il sistema di rilevazione previsto è quello della competenza finanziaria per l'amministrazione centrale e della cassa per le strutture dotate di autonomia finanziaria (dipartimenti ed altri centri autonomi di gestione).

In termini di valenza informativa, il bilancio di competenza presenta l'indubbio vantaggio di consentire il monitoraggio e la verifica dei fatti gestionali in una fase antecedente a quella della manifestazione numeraria che rappresenta, in realtà, la fase conclusiva del processo di acquisizione dell'entrata e di sostenimento della spesa. Pertanto, esso rappresenta in maniera completa l'insieme dei crediti esigibili da terzi e gli impegni assunti verso terzi in riferimento ad un esercizio finanziario indipendentemente dal momento in cui le operazioni di gestione generano un movimento di cassa.

Di contro, il bilancio di cassa presenta il vantaggio di rappresentare l'effettivo fabbisogno di cassa dell'ente riferito al breve periodo.

¹³⁹ Il bilancio redatto sulla base di una contabilità di tipo finanziario può essere di tre tipi: di competenza, di cassa e misto. Nel bilancio redatto in termini di competenza finanziaria vengono riportate le entrate di cui si prevede di acquisire il diritto a riscuotere e le spese che ci si impegna ad erogare nel periodo considerato, indipendentemente da quella che sarà l'effettiva riscossione e l'effettivo pagamento. Nel bilancio redatto in termini di cassa vengono riportate le entrate che si prevede di riscuotere e le spese che si prevede di pagare indipendentemente dal momento in cui sorgono, rispettivamente, il diritto a riscuotere le entrate e l'obbligo a pagare le spese. Nel bilancio misto, ancorché siano considerati solo i valori di entrate e di spesa riferiti all'esercizio di riferimento così come nel bilancio di competenza e di cassa, si tiene conto anche del risultato presunto dell'esercizio precedente (avanzo o disavanzo di amministrazione). Per un maggior approfondimento si veda MUSSARI R., *I bilanci delle aziende di erogazione pubbliche: criteri di classificazione e valenza informativa*, Copinfa, Siena, 1995.

La tendenza attualmente riscontrabile nell'ambito dei bilanci pubblici è riferita all'adozione del bilancio di competenza; nel caso specifico delle Università l'evidenza empirica - esposta nel prosieguo del lavoro - rileva la necessità di adottare un modello di bilancio comune all'amministrazione centrale e ai centri autonomi di gestione per esigenze di raccordo in sede di consolidamento dei conti sia ai fini degli adempimenti previsti dal Miur (*omogenea redazione dei conti consuntivi*) e dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (*classificazione SIOPE*)¹⁴⁰ sia ai fini dell'eventuale redazione del bilancio consolidato d'Ateneo, ove previsto.

La natura finanziaria-mista del bilancio preventivo comporta che la prima posta di bilancio sia l'avanzo o il disavanzo di amministrazione (o di cassa se il bilancio è redatto in termini di cassa) presunto dell'esercizio precedente a quello a cui il bilancio si riferisce. L'avanzo così esposto può essere impegnato solo con l'approvazione del conto consuntivo allorché il risultato dell'amministrazione è da ritenersi definitivo.

Lo schema del bilancio di previsione indicato nel decreto n. 371/82 prevede la ripartizione delle entrate e delle spese in *titoli* (secondo la provenienza, per le entrate, e la finalità, per la spesa), *categorie* (secondo la natura economica), *capitoli* (secondo l'oggetto discrezionalmente definito dalle singole Università).

I titoli delle entrate sono suddivisi in:

Titolo I - Entrate contributive

¹⁴⁰ Il SIOPE (Sistema Informativo delle Operazioni degli Enti Pubblici) è un sistema di rilevazione telematica degli incassi e dei pagamenti effettuati dai cassieri/tesorieri delle Amministrazioni Pubbliche che osserva le singole operazioni elementari, rese omogenee da un sistema di codifica uniforme su tutto il territorio nazionale. I riferimenti normativi relativi a questo adempimento sono rinvenibili nell'art. 104 del Trattato istitutivo della UE (rispetto dei parametri di indebitamento/PIL <3% e debito/PIL <60%), nella Legge finanziaria 2003, art. 28, cc. 3, 4 e 5 (obbligo per le Amministrazioni Pubbliche di codificare tutti gli incassi e pagamenti), nei Decreti del M.E.F. (definizione di una codificazione uniforme), nella Legge finanziaria 2006, art. 1, c. 161 (sono tenuti alla codifica Siope tutti i soggetti inseriti nel conto economico consolidato delle Amministrazioni Pubbliche elaborato dall'ISTAT). Le motivazioni dell'elaborazione di tale sistema sono ravvisabili nel superamento dell'inadeguatezza conoscitiva e temporale della attuale rilevazione trimestrale sui flussi di cassa (art. 30 legge 468/78) e nel tentativo di risolvere le disomogeneità tra i dati rilevati dai differenti sistemi contabili delle Amministrazioni pubbliche. L'obiettivo del SIOPE è quello di raccogliere informazioni complete sull'andamento dei conti pubblici delle Amministrazioni Pubbliche italiane al fine di:

- ∞ rilevare in tempo reale il fabbisogno delle Pubbliche Amministrazioni;
- ∞ predisporre le statistiche trimestrali di contabilità nazionale per la verifica, in corso d'anno, delle regole di finanza pubblica stabilite in ambito europeo;
- ∞ verificare il rispetto del patto di stabilità interno.

Per Regioni, Enti Locali e Università la codifica gestionale prevista dal Siope, introdotta con i decreti MEF del 18 febbraio 2005, è operativa dal 2006.

- Titolo II - Entrate derivanti da trasferimenti correnti
- Titolo III - Entrate diverse
- Titolo IV - Entrate per alienazioni beni patrimoniali
- Titolo V - Entrate derivanti da trasferimenti in conto capitale
- Titolo VI - Entrate derivanti da accensioni di prestiti
- Titolo VII - Partite di giro e contabilità speciali

I titoli delle spese sono suddivisi in:

- Titolo I - Spese correnti
- Titolo II - Spese in conto capitale
- Titolo III - Estinzione di mutui e prestiti
- Titolo IV - Partite di giro e contabilità speciali

Ogni titolo è a sua volta classificato in categorie e capitoli.

In riferimento a ciascun capitolo di entrata e di spesa, il bilancio di previsione indica i valori delle previsioni definitive dell'anno in corso, le variazioni in aumento e in diminuzione e le somme risultanti che costituiscono le previsioni di competenza dell'anno considerato.

A titolo esemplificativo, si riporta il bilancio di previsione dell'Università della Calabria, relativo all'esercizio finanziario 2006, redatto ai sensi del Regolamento per l'amministrazione, la finanza e la contabilità emanato in data 17/01/1996 con D.R. n. 232 e aggiornato in data 21/12/2004 con D.R. n. 3953, con il quale si è esercitata la facoltà di prevedere uno schema di bilancio d'Ateneo differente rispetto agli schemi previsti dal D.P.R. n. 371/82.

TIT	CAT	CAP	DESCRIZIONE – PARTE SPESE	PREVISIONI DEFINITIVE DELL'ANNO IN CORSO	VARIAZIONI IN AUMENTO	VARIAZIONI IN DIMINUZIONE	TOTALI
1			RISORSE UMANE	86.618.502,80	11.914.345,56	8.002.546,93	90.530.301,43
	1		Spese per il personale docente di ruolo	50.238.506,21	11.343.469,54	2.613.253,75	58.968.722,00
	2		Spese per il personale docente a contratto	1.721.963,30	24.763,00	1.448.123,30	298.603,00
	3		Supporto alla didattica	3.948.650,82	470.178,05	1.381.275,87	3.037.553,00
	4		Spese per il Direttore Amministrativo	206.221,49	12.820,82	-	219.042,31
	5		Spese per il personale dirigente di ruolo	224.327,21	36.114,15	4.537,96	255.903,40
	6		Spese per il personale dirigente a contratto	636.970,97	-	210.465,30	426.505,67
	7		Spese per il personale tecnico amministrativo a tempo indeterminato	24.300.271,06	-	1.136.382,01	23.163.889,05
	8		Spese per il personale tecnico amministrativo a tempo determinato	4.302.814,34	-	771.814,34	3.531.000,00
	9		Altre spese per il personale	1.038.777,40	27.000,00	436.694,40	629.083,00
2			RISORSE PER IL FUNZIONAMENTO	14.436.137,92	1.429.014,00	3.679.659,92	12.185.492,00
	10		Spese per il funzionamento degli organi statutari	933.721,00	21.376,00	41.500,00	913.597,00
	11		Acquisizione beni di consumo e servizi	4.250.585,85	318.388,15	563.624,00	4.005.350,00
	12		Altre tipologie di spese e servizi	458.957,74	-	402.957,74	56.000,00
	13		Manutenzione e gestione strutture	2.661.279,49	928.720,51	230.000,00	3.360.000,00
	14		Utenze e canoni	3.473.470,66	160.529,34	184.000,00	3.450.000,00
	15		Locazioni passive	2.252.812,29	-	2.162.267,29	90.545,00
	16		Spese per attività c/terzi	405.310,89	-	95.310,89	310.000,00
3			INTERVENTI A FAVORE DEGLI STUDENTI E DEI LAUREATI	9.081.170,50	718.885,43	2.965.387,33	6.834.668,60
	17		Borse, premi ed interventi a favore degli studenti	1.005.460,67	52.605,00	290.700,67	767.365,00
	18		Altri interventi per gli studenti	504.110,91	9.619,09	134.000,00	379.730,00
	19		Spese per attività istituzionali post laurea	7.491.220,52	656.661,34	2.460.308,26	5.687.573,60
	20		Spese per cofinanziamento programmi di didattica	80.378,40	-	80.378,40	-
4			ONERI FINANZIARI E TRIBUTARI	1.230.363,50	-	238.363,50	992.000,00
	21		Oneri finanziari	159.296,00	-	149.296,00	10.000,00
	22		Oneri tributari	1.071.067,50	-	89.067,50	982.000,00
5			ALTRE SPESE CORRENTI	3.134.984,39	706.443,65	2.354.468,39	1.486.959,65
	23		Poste correttive di entrate da terzi	550.516,00	50.000,00	-	600.516,00
	24		Poste correttive di entrate da Centri di gestione autonoma ad Amministrazione Centrale	-	-	-	-
	25		Poste correttive di entrate da Amministrazione Centrale a Centri di gestione autonoma	10.000,00	-	10.000,00	-
	26		Poste correttive di entrate relative a Centri di gestione autonoma	151.814,59	-	21.814,59	130.000,00

TIT	CAT	CAP	DESCRIZIONE – PARTE SPESE	PREVISIONI DEFINITIVE DELL'ANNO IN CORSO	VARIAZIONI IN AUMENTO	VARIAZIONI IN DIMINUZIONE	TOTALI
	27		Spese non classificabili in altre voci	2.422.653,80	656.443,65	2.322.653,80	756.443,65
6			ACQUISIZIONE E VALORIZZAZIONE BENI DUREVOLI	17.596.989,89	3.055.374,59	6.886.364,48	13.766.000,00
	28		Acquisizioni immobili ed impianti	5.990.556,92	945.374,59	2.097.931,51	4.838.000,00
	29		Interventi edilizi	3.173.501,39	-	2.175.501,39	998.000,00
	30		Acquisizione beni mobili	3.514.108,99	40.000,00	994.108,99	2.560.000,00
	31		Gestione di beni mobili	1.521.000,00	-	571.000,00	950.000,00
	32		Partecipazione e acquisizione valori mobiliari	-	-	-	-
	33		Spese per la ricerca scientifica	3.072.822,59	-	1.047.822,59	2.025.000,00
	34		Spese per la ricerca scientifica cofinanziata dal bilancio	325.000,00	2.070.000,00	-	2.395.000,00
7			SPESE PER ESTINZIONE MUTUI E PRESTITI	199.351,00	-	167.751,00	31.600,00
	35		Spese per rimborso mutui e prestiti	199.351,00	-	167.751,00	31.600,00
8			TRASFERIMENTI ED ASSEGNAZIONI	11.501.840,12	4.298.459,39	3.694.374,51	12.105.925,00
	36		Trasferimenti a soggetti esterni	286.196,00	1.795,00	50.000,00	237.991,00
	37		Assegnazione a Biblioteche e Centri non autonomi	1.595.334,99	3.722.753,01	25.000,00	5.293.088,00
	38		Trasferimenti dall'Amministrazione centrale ai Centri di gestione autonoma	9.620.309,13	573.911,38	3.619.374,51	6.574.846,00
	39		Trasferimenti dai Centri di gestione autonoma all'Amministrazione centrale	-	-	-	-
	40		Trasferimenti tra Centri di gestione autonoma	-	-	-	-
9			PARTITE DI GIRO	112.667.816,60	2.094.007,40	14.939.096,00	99.822.728,00
	41		Partite di giro	112.667.816,60	2.094.007,40	14.939.096,00	99.822.728,00

RIEPILOGO

1			RISORSE UMANE	86.618.502,80	11.914.345,56	8.002.546,93	90.530.301,43
2			RISORSE PER IL FUNZIONAMENTO	14.436.137,92	1.429.014,00	3.679.659,92	12.185.492,00
3			INTERVENTI A FAVORE DEGLI STUDENTI E DEI LAUREATI	9.081.170,50	718.885,43	2.965.387,33	6.834.668,60
4			ONERI FINANZIARI E TRIBUTARI	1.230.363,50	-	238.363,50	992.000,00
5			ALTRE SPESE CORRENTI	3.134.984,39	706.443,65	2.354.468,39	1.486.959,65
6			ACQUISIZIONE E VALORIZZAZIONE BENI DUREVOLI	17.596.989,89	3.055.374,59	6.886.364,48	13.766.000,00
7			SPESE PER ESTINZIONE MUTUI E PRESTITI	199.351,00	-	167.751,00	31.600,00
8			TRASFERIMENTI ED ASSEGNAZIONI	11.501.840,12	4.298.459,39	3.694.374,51	12.105.925,00
9			PARTITE DI GIRO	112.667.816,60	2.094.007,40	14.939.096,00	99.822.728,00
				256.467.156,72	24.216.530,02	42.928.012,06	237.755.674,68

TIT	CAT	CAP	DESCRIZIONE – PARTE ENTRATE	PREVISIONI DEFINITIVE DELL'ANNO IN CORSO	VARIAZIONI IN AUMENTO	VARIAZIONI IN DIMINUZIONE	TOTALI
1			ENTRATE PROPRIE	13.486.215,81	874.138,10	496.104,31	13.864.249,60
	1		Entrate Contributive	12.476.165,93	874.138,10	278.600,43	13.071.703,60
	2		Entrate finalizzate da attività convenzionate	187.178,40	0,00	80.378,40	106.800,00
	3		Vendita di beni e prestazioni di servizi	592.125,48	0,00	137.125,48	455.000,00
	4		Redditi e proventi patrimoniali	230.746,00	0,00	0,00	230.746,00
	5		Alienazione beni patrimoniali/riscossione crediti	0,00	0,00	0,00	0,00
	6		Entrate da accensione di prestiti	0,00	0,00	0,00	0,00
2			ENTRATE DA TRASFERIMENTI	113.172.611,52	661.293,05	5.627.315,57	108.206.589,00
	7		Trasferimenti correnti da parte dello Stato	101.328.774,98	21.115,00	2.204.983,98	99.144.906,00
	8		Trasferimenti dello Stato per investimenti	4.059.000,00	200.000,00	1.562.000,00	2.697.000,00
	9		Trasferimenti correnti da altri soggetti	2.633.013,95	440.178,05	508.509,00	2.564.683,00
	10		Trasferimenti per investimenti da altri soggetti	5.125.822,59	0,00	1.325.822,59	3.800.000,00
	11		Trasferimenti da Amministrazione Centrale ai Centri di Gestione Autonoma	0,00	0,00	0,00	0,00
	12		Trasferimenti dai Centri di Gestione Autonoma ad Amministrazione Centrale	26.000,00	0,00	26.000,00	0,00
	13		Trasferimenti tra Centri di Gestione Autonoma	0,00	0,00	0,00	0,00
3			ALTRE ENTRATE	897.842,35	4.030,00	195.161,35	706.711,00
	14		Poste correttive/compensative per attività a terzi	785.209,35	4.030,00	185.161,35	604.078,00
	15		Poste correttive/compensative spese da Centri di Gestione Autonoma ad Amministrazione Centrale	0,00	0,00	0,00	0,00
	16		Poste correttive/compensative spese da Amministrazione Centrale a Centri di Gestione Autonoma	10.000,00	0,00	10.000,00	0,00
	17		Poste correttive/compensative spese tra Centri di Gestione Autonoma	0,00	0,00	0,00	0,00
	18		Entrate non classificabili in altre voci	102.633,00	0,00	0,00	102.633,00
4			PARTITE DI GIRO	112.667.816,60	2.094.007,40	14.939.096,00	99.822.728,00
	19		Partite di giro	112.667.816,60	2.094.007,40	14.939.096,00	99.822.728,00

RIEPILOGO

1			ENTRATE PROPRIE	13.486.215,81	874.138,10	496.104,31	13.864.249,60
2			ENTRATE DA TRASFERIMENTI	113.172.611,52	661.293,05	5.627.315,57	108.206.589,00
3			ALTRE ENTRATE	897.842,35	4.030,00	195.161,35	706.711,00
4			PARTITE DI GIRO	112.667.816,60	2.094.007,40	14.939.096,00	99.822.728,00
			TOTALE ENTRATE	240.224.486,28	3.633.468,55	21.257.677,23	222.600.277,60
			Avanzo di amministrazione	31.273.030,44		16.117.633,36	15.155.397,08
			TOTALE A PAREGGIO	271.497.516,72	3.633.468,55	37.375.310,59	237.755.674,68

Al bilancio di previsione vanno allegati ulteriori documenti indicati espressamente nel decreto citato che sono rappresentati dallo Stato di previsione delle entrate e delle uscite (cioè un quadro riassuntivo dei titoli e delle categorie di entrata e di uscita); la Tabella dimostrativa del presunto avanzo o disavanzo di amministrazione e i bilanci delle gestioni autonome e dei dipartimenti.

Al fine di consentire una rappresentazione unitaria dell'intera Università, è prevista la redazione di un bilancio preventivo consolidato che raggruppa i valori del bilancio di Ateneo riferiti sia alla Amministrazione centrale sia ai bilanci dei Centri autonomi di gestione che altrimenti sarebbero solo dei documenti allegati al bilancio di Ateneo.

Il consolidamento dei conti comporta inevitabilmente problemi di omogeneità nel raffronto fra dati di competenza, per l'amministrazione centrale, e di cassa, per i dipartimenti.¹⁴¹ Infatti, in funzione della loro autonomia, i dipartimenti possono presentare schemi di bilancio differenti rispetto al bilancio d'Ateneo. Il problema è stato affrontato e risolto in diverse realtà, come si vedrà più diffusamente nel prosieguo, attraverso l'adozione di un unico schema di bilancio valido sia per l'amministrazione centrale che per i centri autonomi di gestione.

Il processo di formazione del bilancio preventivo prevede le seguenti fasi:

- ∞ i Consigli di Dipartimento presentano al Rettore le richieste di assegnazione dei fondi per il funzionamento;
- ∞ il Consiglio di Amministrazione, d'intesa con il Senato Accademico, predispone le linee programmatiche per la gestione finanziaria dell'Università attribuendo ai Dipartimenti il fondo per la dotazione ordinaria di funzionamento;
- ∞ il Direttore Amministrativo, coadiuvato dal Direttore di Ragioneria, predispone il bilancio entro il 15 ottobre;
- ∞ acquisito il parere del Senato Accademico, il bilancio viene presentato al Consiglio di Amministrazione dal Rettore con apposita relazione illustrativa che espone gli obiettivi degli stanziamenti di bilancio e i motivi delle

¹⁴¹ Cfr. TORCIVIA S., *L'autonomia dei dipartimenti universitari: un'analisi economico-aziendale*, Giappichelli, Torino, 2003.

variazioni rispetto alle previsioni dell'esercizio in corso;

- ∞ il bilancio dell'amministrazione centrale viene approvato dal Consiglio di Amministrazione entro il 30 novembre e successivamente, essendo stanziati in maniera definitiva i fondi a favore dei centri autonomi di gestione, i bilanci dei dipartimenti vengono approvati dai rispettivi Consigli entro il 15 dicembre e trasmessi, entro 5 giorni, al Consiglio di Amministrazione;
- ∞ il bilancio dell'amministrazione centrale viene inviato entro il 31 dicembre al Ministero unitamente alla Relazione del Collegio dei Revisori e ai bilanci dei dipartimenti.

Per quanto riguarda il bilancio preventivo dei dipartimenti, a seconda di quanto stabilito nell'ambito del Regolamento per l'amministrazione, la finanza e la contabilità, esso può essere redatto in termini di competenza oppure, sulla scorta di quanto stabilito dal D.P.R. n. 371/82, in termini di cassa.

Generalmente le entrate del bilancio di Dipartimento sono rappresentate da:

- ∞ entrate da trasferimenti dell'Università (assegnazioni ordinarie di funzionamento, assegnazioni per l'acquisto di attrezzature didattiche e librerie, assegnazioni per la ricerca scientifica, ecc);
- ∞ entrate contributive di spettanza del Dipartimento (tasse di iscrizione a scuole e corsi istituiti presso il dipartimento stesso, ecc);
- ∞ entrate da trasferimenti del MIUR (assegnazioni per la ricerca scientifica, ecc);
- ∞ entrate da enti pubblici e privati (contributi a titolo di liberalità, finanziamenti mediante contratti e convenzioni per attività di ricerca e consulenza, quote di proventi per prestazioni a pagamento, ecc);
- ∞ entrate per trasferimenti dall'estero (per programmi di ricerca dalla Unione Europea, per accordi di collaborazione internazionale, ecc);
- ∞ interessi attivi maturati su conti correnti bancari intestati al dipartimento.

A titolo esemplificativo, si riporta il Bilancio di previsione del Dipartimento di Elettronica, Informatica e Sistemistica (D.E.I.S.)¹⁴² dell'Università della Calabria,

¹⁴² Il Dipartimento di Elettronica, Informatica e Sistemistica si distingue nell'ambito del panorama dei Dipartimenti dell'Università della Calabria per dimensioni di bilancio e, soprattutto, per la quantità e la qualità dei

relativo all'esercizio finanziario 2006, redatto in termini di competenza, ai sensi dell'art. 4.2 del Regolamento per l'amministrazione, la finanza e la contabilità emanato in data 17/01/1996 con D.R. n. 232 e aggiornato in data 21/12/2004 con D.R. n. 3953.

progetti di ricerca gestiti sia a livello nazionale che soprattutto a livello internazionale. Attualmente afferiscono al DEIS circa 70 tra professori e ricercatori e 15 unità di personale tecnico-amministrativo. Al DEIS, inoltre, afferiscono i dottorati di ricerca in ingegneria informatica e dei sistemi, in ricerca operativa ed in ingegneria elettronica. Il DEIS promuove e coordina le attività di ricerca nell'ambito dei settori dell'Automazione e la Sistemistica, dell' Informatica, dei Campi Elettromagnetici, dell'Elettronica, la Ricerca Operativa e l'Ottimizzazione, delle Telecomunicazioni e dell'Ingegneria Gestionale. In tali settori l'attività di ricerca che viene svolta è molto ampia e articolata, testimoniata dalla ricca produzione di pubblicazioni scientifiche.



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Entrate

Voce di bilancio		Previsioni definitive dall'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
	<i>Avanzo di amministrazione presunto</i>	44.164,53		44.164,53	
	01 Tasse di iscrizione				
	02 Tassa esami di Stato				
	03 Tassa trasferimento ad altra sede universitaria				
	04 Contributo per abilitazione esercizio alla professione				
	05 Tassa per passaggio corso di laurea				
	06 Tassa di trasferimento foglio congedo studenti provenienti da altra sede universitaria				
	07 Tassa per il diritto allo studio Universitario (legge 390/91-549/95)				
	08 Contributi Universitari				
	09 Contributo per rilascio certificato di laurea				
	10 Tasse e contributi per corsi di specializzazione e di perfezionamento				
	11 Contributi per scuole di specializzazione				
	12 Contributi per partecipazione selezione ammissione studenti				
	<i>Totale Categoria "Entrate Contributive"</i>				
02	<i>Entrate finalizzate da attività convenzionate</i>				
	01 Contratti, convenzioni e accordi di programma con MIUR				
	02 Contratti, convenzioni e accordi di programma con altri ministeri		310.000,00		310.000,00
	03 Contratti, convenzioni e accordi di programma con Unione europea	100.000,00	200.000,00		300.000,00
	04 Contratti, convenzioni e accordi di programma con Enti locali				
	<i>Totale Categoria "Entrate finalizzate da attività convenzionate"</i>	100.000,00	510.000,00		610.000,00
03	<i>Vendita di beni e prestazioni di servizi</i>				
	01 Proventi per attività c/terzi				
	02 Proventi da contratti e convenzioni per attività di ricerca e consulenza	198.600,00	51.400,00		250.000,00
	03 Proventi per corsi di perfezionamento su commissioni				
	04 Contributo per attività di Preliminary English Test (P.E.T.)				
	05 Recupero servizi alloggio e mensa				
	06 Vendita di altri servizi erogati dal Centro Residenziale				
	07 Recupero vari non assoggettati ad I.V.A. erogati dal Centro Residenziale				
	08 Recupero servizi d'Ateneo assoggettati ad I.V.A.				
	09 Recupero vari non assoggettati ad I.V.A.				
	10 Servizi biblioteche e centri comuni				
	11 Vendita di altri servizi				
	<i>Totale Categoria "Vendita di beni e prestazioni di servizi"</i>	198.600,00	51.400,00		250.000,00
04	<i>Redditi e proventi patrimoniali</i>				
	01 Rendite su beni immobili				
	02 Interessi attivi su depositi	1.820,00	1.480,00		3.300,00
	03 Rendita di titoli pubblici				
	04 Interessi attivi su mutui non utilizzati C.DD.PP.				



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Entrate

Voce di bilancio		Previsioni definitive dall'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
02	Interessi attivi su depositi	1.820,00	1.480,00		3.300,00
03	Rendita di titoli pubblici				
04	Interessi attivi su mutui non utilizzati C.DD.PP.				
05	Locazioni attive				
06	Altri redditi patrimoniali				
	<i>Totale Categoria "Redditi e proventi patrimoniali"</i>	<i>1.820,00</i>	<i>1.480,00</i>		<i>3.300,00</i>
05	<i>Alienazione beni patrimoniali/riscossione crediti</i>				
01	Cessione materiali fuori uso				
02	Alienazione di immobili e diritti reali				
03	Alienazione di immobilizzazioni tecniche				
	<i>Totale Categoria "Alienazione beni patrimoniali/riscossione crediti"</i>				
06	<i>Entrate da accensione di prestiti</i>				
01	Mutui con CDDPP per edilizia residenziale				
02	Mutui con CDDPP per edilizia generale e dipartimentale				
03	Mutui con altri Istituti di credito				
04	Prestiti e altri affidamenti bancari				
	<i>Totale Categoria "Entrate da accensione di prestiti"</i>				
	Totale Titolo "ENTRATE PROPRIE"	300.420,00	562.880,00		863.300,00
02	ENTRATE DA TRASFERIMENTI				
07	<i>Trasferimenti correnti da parte dello Stato</i>				
01	Contributo funzionamento ordinario MIUR				
02	Contributo ordinario MIUR a fav. Centro Residenziale				
03	Contributo straordinario MIUR				
04	Contributo straordinario MIUR a fav. Centro Residenziale				
05	Contributo MIUR per la programmazione del sistema universitario				
06	Contributo MIUR per attività sportive e relativi impianti				
07	Contributo MIUR per scambi culturali convenz. per coop.interunivers.				
08	Contributo MIUR per miglioramento efficienza ed efficacia per servizi				
09	Contributo MIUR per progetti didattici				
10	Contributo MIUR borse di studio, Dott. Di ricerca corsi perfez. spec. univers. italiane e straniere				
11	Contributo MIUR per borse di studio Dott.Ricerca-finanziati Fondo S.E.				
12	Contrib. MIUR contratto istituz. "Socrates-Erasmus" - finanz. C.E.E.				
13	Contributi cofinanziamento F.S.E. per Borse assegni di ricerca e corso di laurea I° livello (ex DU)				
14	Contributo per borse di studio specializz.cofinanziate U.E.				



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Entrate

Voce di bilancio		Previsioni definitive dell'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
15	Contributo MIUR per il sostegno dei giovani e per favorire la mobilità degli studenti (L. 170/03)				
16	Contributo MIUR per contratti con studiosi stranieri				
	<i>Totale Categoria "Trasferimenti correnti da parte dello Stato"</i>				
08	<i>Trasferimenti dello Stato per investimenti</i>				
01	Contributo MIUR per edilizia universitaria per grandi attrezzature scientifiche				
02	Cofinanziamento MIUR per Progetti di ricerca	282.287,00		52.287,00	230.000,00
03	Contributi da Ministeri per ricerca scientifica	281.826,19	232.173,81		514.000,00
04	Contributo MIUR per edilizia sportiva				
05	Contributi per edilizia universitaria (finanziamento CIPE)				
06	Contributo MIUR per edilizia universitaria				
	<i>Totale Categoria "Trasferimenti dello Stato per investimenti"</i>	<i>564.113,19</i>	<i>232.173,81</i>	<i>52.287,00</i>	<i>744.000,00</i>
09	<i>Trasferimenti correnti da altri soggetti</i>				
01	Regione Calabria per diritto allo studio				
02	Regione Calabria - Fondo integrativo Statale				
03	Amml.ne Provinciale di Crotona per contratti pers.ricercatore				
04	Contributo da Amministrazione Comunale di Cosenza				
05	Trasferimenti da Regioni	2.000,00		2.000,00	
06	Trasferimenti da Provincie				
07	Trasferimenti da Comuni				
08	Contributo da Banca Carime S.p.A.				
09	Contributi finalizzati da Privati				
10	Contributi per scambi culturali con Università straniere				
11	Finanziamenti da Enti Pubblici per borse di studio				
12	Finanziamenti da Privati per borse di studio				
13	Contributi da Enti per Corsi di laurea primo livello (ex Diplomi)				
14	Ctb da Enti per assegni di ricerca e Ricercatori a tempo determinato				
15	Contributi da Enti per Corsi di perfezionamento				
16	Contributi da Enti per Corsi di Laurea				
17	Altri contributi da Enti				
18	Altri contributi da Privati				
19	Lasciti e donazioni finalizzate				
	<i>Totale Categoria "Trasferimenti correnti da altri soggetti"</i>	<i>2.000,00</i>		<i>2.000,00</i>	
10	<i>Trasferimenti per investimenti da altri soggetti</i>				
01	Trasferimenti da C.N.R.	15.140,00		15.140,00	
02	Trasferimenti da Regioni	111.215,00	108.785,00		220.000,00
03	Trasferimenti da Provincie				
04	Trasferimenti da Comuni				
05	Altri contributi da Enti	172.246,04		172.246,04	
06	Altri contributi da Privati				



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Entrate

Voce di bilancio		Previsioni definitive dell'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
07	Contributi per nuove costruzioni finanziate AGENSUD (Legge 64/86)				
08	Contributo centro per lo Sviluppo del Turismo Culturale (HERAKLES)				
	<i>Totale Categoria "Trasferimenti per investimenti da altri soggetti"</i>	298.601,04	108.785,00	187.386,04	220.000,00
11	<i>Trasferimenti da Amministrazione Centrale ai Centri di gestione autonoma</i>				
01	Contributo ordinario ai Dipartimenti	119.924,14		119.924,14	
02	Contributo straordinario ai Dipartimenti		119.924,14		119.924,14
03	Contributo funzionamento laboratori e biblioteca				
04	Contributo ai Dipartimenti per spese di pulizia	36.287,23	3.712,77		40.000,00
05	Contributo ai Dipartimenti per manutenzione ordinaria	4.081,55		81,55	4.000,00
06	Contributo ai Dipartimenti per manutenzione ordinaria impianti elettrici	1.300,00			1.300,00
07	Contributo per convegni e seminari				
08	Contributo per programmi di ricerca	177.719,20		37.719,20	140.000,00
09	Contributo per corsi di dottorato di ricerca	6.145,58		6.145,58	
10	Contributo per attività di ricerca finalizzati a studiosi stranieri				
11	Contributo ordinario al Centro Residenziale				
12	Contributo straordinario al Centro Residenziale				
	<i>Totale Categoria "Trasferimenti da Amministrazione Centrale ai Centri di gestione autonoma"</i>	345.457,70	123.636,91	163.870,47	305.224,14
12	<i>Trasferimenti da Centri di gestione autonoma ad Amministrazione Centrale</i>				
01	Trasferimenti da Dipartimenti				
02	Trasferimenti da Centro Residenziale				
	<i>Totale Categoria "Trasferimenti da Centri di gestione autonoma ad Amministrazione Centrale"</i>				
13	<i>Trasferimenti tra Centri di gestione autonoma</i>				
01	Tra Dipartimenti per trasferimento fondi attività di ricerca				
02	Tra Dipartimenti per altri fondi				
	<i>Totale Categoria "Trasferimenti tra Centri di gestione autonoma"</i>				
	Totale Titolo "ENTRATE DA TRASFERIMENTI"	1.210.171,93	464.595,72	405.543,51	1.269.224,14
03	ALTRE ENTRATE				
14	<i>Poste correttive/compensative per attività a terzi</i>				
01	Recupero quote da prestazioni c/terzi per utilizzo attrezzature				
02	Quote su contratti di ricerca, consulenze e convenzioni c/terzi				
03	Recupero premio pol. assicurazione infortuni studenti				
04	Recupero spese convenzione Carime tasse e contrib. Universitari				
05	Recupero e rimborsi diversi	354,84		354,84	



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Entrate

Voce di bilancio		Previsioni definitive dell'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
	<i>Totale Categoria "Poste correttive/compensative per attività a terzi"</i>	354,84		354,84	
15	<i>Poste correttive/compensative spese da Centri di gestione autonoma ad Ammin.ne Cle</i>				
01	Recuperi e rimborsi				
	<i>Totale Categoria "Poste correttive/compensative spese da Centri di gestione autonoma ad Ammin.ne C.le"</i>				
18	<i>Entrate non classificabili in altre voci</i>				
01	Entrate eventuali	139.750,37		134.734,37	5.016,00
02	Indennità ritardato pagamento tasse universitarie				
03	Riscossione di crediti diversi	289,32		289,32	
	<i>Totale Categoria "Entrate non classificabili in altre voci"</i>	140.039,69		135.023,69	5.016,00
	Totale Titolo "ALTRE ENTRATE"	140.394,53		135.378,53	5.016,00
04	PARTITE DI GIRO				
19	<i>Partite di giro</i>				
01	Recupero ritenute erariali	64.000,00			64.000,00
02	Recupero IRAP	23.000,00			23.000,00
03	Recupero ritenute e contributo c/Tesoro	2.500,00		500,00	2.000,00
04	Recupero ritenute e contributo ENPALS				
05	Recupero ritenute e contributo INPS	13.300,00		5.300,00	8.000,00
06	Recupero ritenute e contributo INAIL	2.000,00		1.000,00	1.000,00
07	Recupero contributo I.N.P.G.L.				
08	Recupero ritenute F.A.P. (operai agricoli)				
09	Recupero opere previdenziali - stipendi				
10	Recupero fondo credito	1.000,00		500,00	500,00
11	Recupero riscatto buonuscita ENPAS				
12	Recupero per riscatto pre ruolo				
13	Recupero contributo ricongiunzione - legge 29/1979				
14	Recupero riscatto laurea				
15	Recupero cessione Vø stipendio				
16	Recupero piccolo prestito				
17	Recupero ritenute su compensi a dipendenti pubblici (legge 662/1997)				
18	Quota per compensi lavoro dipendente, access. e assimil. al lav. dip. per strutture decentrate				
19	Recupero ritenute sindacali				
20	Riscossioni I.V.A.				
21	Gestione I.V.A. strutture decentrate	65.000,00		15.000,00	50.000,00
22	Recupero I.V.A. intracomunitaria				
23	Versamento depositi cauzionali				
24	Recupero anticipazioni all'Economato				
25	Recupero anticipazioni per piccola cassa	3.549,37		2.000,00	1.549,37
26	Recupero anticipazione su retribuzioni ed emolumenti				
27	Recupero somme non riscosse da terzi				



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Entrate

Voce di bilancio		Previsioni definitive dell'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
28	Recupero anticipazioni per borse di studio e dottorati di ricerca				
29	Recupero anticipazioni per terzi				
30	Recupero anticipazioni per opere edilizie finanziate dallo Stato				
31	Recupero anticipazioni a Dipartimenti, Centri e Servizi Comuni				
32	Borse di studio donazione CROCCIA				
33	Bollo virtuale per iscrizione studenti				
34	Recupero ritenute per indennità parlamentare				
35	Recupero ritenute per alimenti				
36	Recupero ritenute per debiti vari netti				
37	Recupero ritenute per pignoramenti e sequestri				
38	Recupero per arrotondamenti				
39	Recupero ritenute quota iscrizione CRUC				
40	Recupero in bilancio da depositi su c/c postale				
41	Recupero a bilancio di somme derivanti da introiti su C/Tesoreria				
42	Recupero anticipazioni fondi di ricerca				
43	Recupero anticipazioni per spese telefoniche				
44	Recupero restituzione quote appartenenti ai Dipartimenti				
45	Conto investimenti finanziari				
46	Restituzione somme residue versate dai Dipartimenti su fondi CNR				
	<i>Totale Categoria "Partite di giro"</i>	174.349,37		24.300,00	150.049,37
	Totale Titolo "PARTITE DI GIRO"	174.349,37		24.300,00	150.049,37
	Riepilogo				
01	ENTRATE PROPRIE	300.420,00	562.880,00		863.300,00
02	ENTRATE DA TRASFERIMENTI	1.210.171,93	464.595,72	405.543,51	1.269.224,14
03	ALTRE ENTRATE	140.394,53		135.378,53	5.016,00
04	PARTITE DI GIRO	174.349,37		24.300,00	150.049,37
	Totale entrate:	1.825.335,83	1.027.475,72	565.222,04	2.287.589,51
	Avanzo di amministrazione presunto:	44.164,53		44.164,53	
	Totale a pareggio:	1.869.500,36	1.027.475,72	609.386,57	2.287.589,51



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Spese

Voce di bilancio		Previsioni definitive dell'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
01	RISORSE UMANE				
01	<i>Spese per il personale docente di ruolo</i>				
01	Stipendi e assegni fissi docenti I ^a fascia				
02	Stipendi e assegni fissi docenti II ^a fascia				
03	Stipendi e assegni fissi docenti Ricercatori				
04	Stipendi e assegni fissi docenti ruolo ad esaurimento				
05	Incentivazione docenti I ^a fascia				
06	Incentivazione docenti II ^a fascia				
07	Incentivazione Ricercatori				
08	Incentivazione docenti ruolo ad esaurimento				
09	Supplenze docenti I ^a fascia				
10	Supplenze docenti II ^a fascia				
11	Supplenze Ricercatori				
12	Supplenze docenti ruolo ad esaurimento				
13	Indennità di rischio da radiazioni				
14	Altri compensi				
15	Oneri prev.li e ass.li a carico Univ. su stip. e ass.fissi docenti e ricerc.				
	<i>Totale Categoria "Spese per il personale docente di ruolo"</i>				
02	<i>Spese per il personale docente a contratto</i>				
01	Professori a contratto				
02	Affidamenti e supplenze				
03	Spese per contratti finanziati dal MIUR - Studiosi stranieri				
04	Ricercatori a tempo determinato				
05	Ricercatori a tempo determinato finanziato da Enti				
	<i>Totale Categoria "Spese per il personale docente a contratto"</i>				
03	<i>Supporto alla didattica</i>				
01	Stipendi e assegni fissi collaboratori ed esperti linguistici				
02	Oneri prev.li e ass.li a carico Università collab. ed esperti linguistici				
03	Retribuzioni lettori di scambio				
04	Contratti con Tutor				
05	Contratti con Tutor per progetti inerenti la realizzazione dell'autonomia didattica				
06	Contratti con Esercitori				
07	Contratti con tecnici				
08	Personale di supporto all'apprendimento delle lingue				
09	Spese per corsi di laurea di I ^o livello finanziati da Enti				
10	Spese per attività di Preliminary English Test (PET)				
11	Spese per corsi di laurea finanziati da Enti				
	<i>Totale Categoria "Supporto alla didattica"</i>				
04	<i>Spese per il Direttore amministrativo</i>				
01	Stipendi e assegni fissi Direttore amministrativo				



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Spese

Voce di bilancio		Previsioni definitive dell'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
02	Retribuzione accessoria Direttore amministrativo				
03	Oneri prev.li e ass.li a carico Univ. su stip. e ass.fissi Dir. Amm.vo				
	<i>Totale Categoria "Spese per il Direttore amministrativo"</i>				
05	<i>Spese per il personale dirigente di ruolo</i>				
01	Stipendi e assegni fissi Dirigenti di ruolo				
02	Retribuzione accessoria Dirigenti di ruolo				
03	Oneri prev.li e ass.li a carico Univ. su stip. e ass.fissi Dirigenti ruolo				
	<i>Totale Categoria "Spese per il personale dirigente di ruolo"</i>				
06	<i>Spese per il personale dirigente a contratto</i>				
01	Stipendi e assegni fissi Dirigenti a contratto				
02	Retribuzione accessoria Dirigenti a contratto				
03	Oneri prev.li e ass.li a carico Univ. su stip. e ass.fissi dir. a contr.				
	<i>Totale Categoria "Spese per il personale dirigente a contratto"</i>				
07	<i>Spese per il personale tecnico amministrativo a tempo indeterminato</i>				
01	Stipendi e assegni fissi personale tecnico amministrativo				
02	Retribuzione accessoria personale tecnico amministrativo				
03	Incentivazione personale tecnico amministrativo				
04	Oneri su stip. e ass.fissi pers. tecnico amm.vo tempo indeterminato				
05	Oneri prev.li e ass.li su ind. Access. E incentivo				
06	Indennità di funzione ai Segretari Amministrativi	4.131,00		4.131,00	
07	Altri compensi	19.060,00		14.929,00	4.131,00
	<i>Totale Categoria "Spese per il personale tecnico amministrativo a tempo indeterminato"</i>	23.191,00		19.060,00	4.131,00
08	<i>Spese per il personale tecnico amministrativo a tempo determinato</i>				
01	Stipendi e assegni fissi pers. tecnico amm.vo tempo determinato				
02	Oneri su stip. e ass.fissi pers. tecnico amm.vo tempo determinato				
03	Retribuzione accessoria pers. tecnico amm.vo tempo determinato				
04	Incentivazione personale tecnico amministrativo				
05	Personale agricolo				
06	Stipendi e assegni fissi pers. tecnico amm.vo tempo determinato - finanziati da Enti				
07	Oneri prev.li e ass.li su ind. Access. e incentivo pers.tec. Amm.vo tempo determinato				
08	Assegni di ricerca	72.213,80		62.213,80	10.000,00
09	Assegni di ricerca finanziati da Enti				
	<i>Totale Categoria "Spese per il personale tecnico amministrativo a tempo determinato"</i>	72.213,80		62.213,80	10.000,00
09	<i>Altre spese per il personale</i>				
01	Vestiaro al personale dipendente				
02	Accertamenti sanitari				



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Spese

Voce di bilancio		Previsioni definitive dell'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
03	Sussidi al personale universitario				
04	Iscrizione agli albi professionali				
05	Contributo al Circolo Ricreativo dipendenti				
06	Posizioni assicurative, equo indennizzo				
07	Compensi per partecipazione a commissioni				
08	Spese ed incentivi art. 18 - legge 109/94				
09	Spese per interventi formativi				
10	Indennità e compensi componenti commissioni di concorso				
11	Indennità di rischio, da radiazione e centralinisti non vedenti				
12	Indennità di missione e rimborso spese	1.500,00	1.500,00		3.000,00
	<i>Totale Categoria "Altre spese per il personale"</i>	<i>1.500,00</i>	<i>1.500,00</i>		<i>3.000,00</i>
	Totale Titolo "RISORSE UMANE"	96.904,80	1.500,00	81.273,80	17.131,00
02	RISORSE PER IL FUNZIONAMENTO				
10	<i>Spese per il funzionamento degli organi statutari</i>				
01	Indennità di carica al Rettore				
02	Indennità di carica al pro-Rettore				
03	Gettoni di presenza membri Consiglio di Amministrazione				
04	Gettoni di presenza membri Senato Accademico				
05	Compenso componenti Nucleo di Valutazione d'Ateneo				
06	Compenso e rimb. missioni membri Collegio dei Revisori dei conti				
07	Indennità di carica Presidi di Facoltà				
08	Indennità di carica Direttori di Dipartimento				
09	Compenso Commissione scarto d'archivio				
10	Compensi e indennità Presidente Collegio arbitrale disciplina				
11	Indennità commissioni consiliari				
12	Indennità di carica Presidente del Centro Residenziale				
13	Indennità di carica Presidente del Comitato di Garanzia				
14	Spese per le elezioni degli organi statutari e di rappresentanza				
15	Spese per il funzionamento del Consiglio degli studenti				
16	Spese per il funzionamento del Nucleo di Valutazione d'Ateneo				
	<i>Totale Categoria "Spese per il funzionamento degli organi statutari"</i>				
11	<i>Acquisizione beni di consumo e servizi</i>				
01	Premi di assicurazione				
02	Spese di rappresentanza				
03	Spese per i delegati del Rettore				
04	Giardinaggio e pulizia aree esterne				
05	Organizzazione fiere, mostre e convegni	28.500,00		22.500,00	6.000,00



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Spese

Voce di bilancio		Previsioni definitive dell'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
06	Gestione e manutenzione attrezzature informatiche	11.914,30		2.814,30	9.100,00
07	Spese per pubblicità				
08	Servizi di vigilanza				
09	Mezzi di trasporto				
10	Servizio mensa studenti				
11	Materiale di corredo per gli alloggi				
12	Publicazioni e stampe universitarie	1.456,00		1.456,00	
13	Spese per ammissione studenti				
14	Gestione e manutenzione ordinaria degli automezzi				
15	Traslochi e facchinaggi				
16	Materiale igienico-sanitario	3.000,00	2.000,00		5.000,00
17	Cancelleria e stampati	21.550,00		6.450,00	15.100,00
18	Servizio mensa personale				
19	Spese di lavanderia				
20	Gestione servizi di foresteria				
21	Registrazione atti				
22	Valori bollati				
23	Acquisto quotidiani e periodici				
24	Materiale bibliografico per gli uffici				
25	Materiale didattico				
26	Spese postali e spedizioni	800,00			800,00
27	Comunicazione, orientamento e promozione dell'immagine dell'Ateneo				
28	Contratti per consulenze	5.000,00		5.000,00	
	<i>Totale Categoria "Acquisizione beni di consumo e servizi"</i>	<i>72.220,30</i>	<i>2.000,00</i>	<i>38.220,30</i>	<i>36.000,00</i>
12	<i>Altre tipologie di spese e servizi</i>				
01	Quote associative	100,00		100,00	
02	Servizi in Campus				
03	Spese per le pari opportunità				
04	Spese legali				
05	Spese di funzionamento su fondi piano triennale				
	<i>Totale Categoria "Altre tipologie di spese e servizi"</i>	<i>100,00</i>		<i>100,00</i>	
13	<i>Manutenzione e gestione strutture</i>				
01	Pulizia locali	40.326,83	3.673,17		44.000,00
02	Gasolio per riscaldamento				
03	Smaltimenti rifiuti speciali e radioattivi				
04	Manutenzione ordinaria e riparazione impianti, attrezzature e macchin.				
05	Manutenzione ordinaria e riparazione immobili ed impianti	15.381,55	1.918,45		17.300,00
06	Spese per il funzionamento dei laboratori	3.038,53		2.038,53	1.000,00
07	Manutenzione ordinaria e riparazione mobili e attrezzature d'ufficio				
	<i>Totale Categoria "Manutenzione e gestione strutture"</i>	<i>58.746,91</i>	<i>5.591,62</i>	<i>2.038,53</i>	<i>62.300,00</i>
14	<i>Utenze e canoni</i>				
01	Energia elettrica				
02	Canone acqua				
03	Spese telefoniche	22.300,00	2.700,00		25.000,00



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Spese

Voce di bilancio		Previsioni definitive dell'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
04	Gas metano <i>Totale Categoria "Utenze e canoni"</i>	22.300,00	2.700,00		25.000,00
15	<i>Locazioni passive</i>				
01	Fitto locali e spese condominiali				
02	Noleggio fotocopiatrici ed altre attrezzature				
	<i>Totale Categoria "Locazioni passive"</i>				
16	<i>Spese per attività c/terzi</i>				
01	Attività c/terzi				
02	Spese su contratti e convenzioni per attività di ricerca e consulenza	176.540,00	73.460,00		250.000,00
03	Corsi di perfezionamento su commissioni				
04	Master su commissioni				
05	Contratti C.E. (ai sensi dell'art. 72 del DPR. 633/72) su commissioni				
	<i>Totale Categoria "Spese per attività c/terzi"</i>	176.540,00	73.460,00		250.000,00
	Totale Titolo "RISORSE PER IL FUNZIONAMENTO"	329.907,21	83.751,62	40.358,83	373.300,00
03	INTERVENTI A FAVORE DEGLI STUDENTI E DEI LAUREATI				
17	<i>Borse, premi ed interventi a favore degli studenti</i>				
01	Part-time studenti				
02	Borse di studio - art. 8, legge 390/91				
03	Borse di studio per figli di italiani residenti all'estero				
04	Borse di studio finanziate da enti pubblici e privati				
05	Spese per partecipazione a stages				
06	Programmi di mobilità e scambi culturali (ERASMUS, SOCRATES)				
07	Scambi culturali per cooperazione interuniversitaria				
08	Conferenze, congressi e convegni				
09	Viaggi di istruzione studenti	1.000,00			1.000,00
10	Altre forme di assistenza agli studenti				
11	Sussidi in denaro agli studenti				
12	Spese per il sostegno dei giovani e per favorire la mobilità degli studenti				
13	Attività di tirocinio per studenti				
	<i>Totale Categoria "Borse, premi ed interventi a favore degli studenti"</i>	1.000,00			1.000,00
18	<i>Altri interventi per gli studenti</i>				
01	Iniziativa studentesche				
02	Attività sociali, culturali e ricreative				
03	Miglioramento servizi agli studenti				
04	Centro Universitario Sportivo				
05	Borse di studio per Premi di laurea				
06	Altre forme di assistenza agli studenti				
	<i>Totale Categoria "Altri interventi per gli studenti"</i>				
19	<i>Spese per attività istituzionali post laurea</i>				



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Spese

Voce di bilancio		Previsioni definitive dell'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
01	Scuola di specializzazione				
02	Borse di studio per scuole di specializzazione cofinanziate da U.E.				
03	Borse di studio per perfezionamento all'estero				
04	Borse di studio per dottorati di ricerca				
05	Borse di studio per dottorati di ricerca (fondi S.E.)				
06	Borse di studio per dottorati di ricerca (finanziati da Enti)				
07	Spese di funzionamento per lo svolgimento dei dottorati di ricerca	22.145,58		16.145,58	6.000,00
08	Corsi di perfezionamento post laurea				
09	Tirocinio per laureati				
10	Spese cofinanziate FSE (borse, assegni e lauree di primo livello)				
	<i>Totale Categoria "Spese per attività istituzionali post laurea"</i>	22.145,58		16.145,58	6.000,00
20	<i>Spese per cofinanziamento programmi di didattica</i>				
01	Spese cofinanziate per programmi nazionali ed internazionali				
	<i>Totale Categoria "Spese per cofinanziamento programmi di didattica"</i>				
	Totale Titolo "INTERVENTI A FAVORE DEGLI STUDENTI E DEI LAUREATI"	23.145,58		16.145,58	7.000,00
04	ONERI FINANZIARI E TRIBUTARI				
21	<i>Oneri finanziari</i>				
01	Interessi passivi				
02	Spese e commissioni bancarie				
	<i>Totale Categoria "Oneri finanziari"</i>				
22	<i>Oneri tributari</i>				
01	Imposte, tasse e tributi vari				
	<i>Totale Categoria "Oneri tributari"</i>				
	Totale Titolo "ONERI FINANZIARI E TRIBUTARI"				
05	ALTRE SPESE CORRENTI				
23	<i>Poste correttive di entrate da terzi</i>				
01	Rimborso tasse, soprattasse e contributi universitari				
02	Restituzioni e rimborsi diversi	644,16		644,16	
03	Utilizzo quote da prestazioni c/terzi per utilizzo attrezzature				
04	Utilizzo quote su contratti di ricerca, consulenze e convenzioni c/terzi	3.000,00		3.000,00	
	<i>Totale Categoria "Poste correttive di entrate da terzi"</i>	3.644,16		3.644,16	
24	<i>Poste correttive di entrate da Centri di gestione autonoma ad Amministrazione Centrale</i>				
01	Restituzioni e rimborsi diversi				



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Spese

Voce di bilancio		Previsioni definitive dall'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
25	<i>Totale Categoria "Poste correttive di entrate da Centri di gestione autonoma ad Amministrazione Centrale"</i>				
	<i>Poste correttive di entrate da Amministrazione Centrale a Centri di gestione autonoma</i>				
01	Restituzioni e rimborsi diversi				
26	<i>Totale Categoria "Poste correttive di entrate da Amministrazione Centrale a Centri di gestione autonoma"</i>				
	<i>Poste correttive di entrate relative a Centri di gestione autonoma</i>				
01	Utilizzo restituzioni e rimborsi diversi				
27	<i>Totale Categoria "Poste correttive di entrate relative a Centri di gestione autonoma"</i>				
	<i>Spese non classificabili in altre voci</i>				
01	Fondo di riserva	10.885,99		10.885,99	
02	Spese legali ed esecuzione di giudicati				
03	T.F.R.				
04	Fondo di accantonamento	33.278,54		33.278,54	
	<i>Totale Categoria "Spese non classificabili in altre voci"</i>	<i>44.164,53</i>		<i>44.164,53</i>	
	Totale Titolo "ALTRE SPESE CORRENTI"	47.808,69		47.808,69	
06	ACQUISIZIONE E VALORIZZAZIONE BENI DUREVOLI				
28	<i>Acquisizione immobili ed impianti</i>				
01	Acquisto immobili				
02	Nuove costruzioni a carico del bilancio				
03	Nuove costruzioni finanziate da mutui C.DD.PP. (edilizia residenziale)				
04	Nuove costruz. finanziate da mutui C.DD.PP. (edilizia gen.le e dip.le)				
05	Espropri				
06	Nuove costruz. finanziate Agen. Prom. Svil. Mezz. (legge 64/86)				
07	Edilizia generale.dipartimentale e residenziale finanziata dal MIUR				
08	Edilizia sportiva finanziate dal MIUR				
09	Edilizia universitaria (finanziamento CIPE)				
	<i>Totale Categoria "Acquisizione immobili ed impianti"</i>				
29	<i>Interventi edilizi</i>				
01	Ricostruz., riprist., trasform. e messa a norma immobili finanziata dal bilancio				
02	Ricostruz., riprist., trasform. e messa a norma immobili finanziata dal MIUR				
03	Manutenzione straordinaria immobili ed impianti	14.451,28	5.548,72		20.000,00
04	Manutenzione edilizia generale finanziate dal MIUR				
05	Spese progettazione di opere che rientrano nel parco progetti				
	<i>Totale Categoria "Interventi edilizi"</i>	<i>14.451,28</i>	<i>5.548,72</i>		<i>20.000,00</i>
30	<i>Acquisizione beni mobili</i>				



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Spese

Voce di bilancio		Previsioni definitive dell'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
01	Acquisto mobili e arredi per uffici	3.500,00	2.609,14		6.109,14
02	Acquisto mobili e arredi per residenze				
03	Arredi e attrezzature per gli spazi comuni				
04	Acquisto automezzi				
05	Acquisto impianti, attrezzature e macchinari				
06	Acquisizione materiale bibliografico				
07	Attrezzature didattiche e scientifiche				
08	Acquisto software per automazione servizi				
09	Spese investimento attuazione piano triennale				
10	Potenziamento sistema informatico d'Ateneo				
11	Acquisto attrezzature informatiche				
12	Progettazione impianti				
13	Spese di investimento per la didattica				
14	Acquisto grandi attrezzature scientifiche (finanziamento MIUR)				
15	Spese di investimento per la ricerca di base				
16	Spese per biblioteche finanziamento da Enti (POP) Calabria				
17	Acquisto Mezzi ecologici				
	<i>Totale Categoria "Acquisizione beni mobili"</i>	3.500,00	2.609,14		6.109,14
31	<i>Gestione di beni mobili</i>				
01	Manutenzione straordinaria impianti, attrezzature e macchinari				
02	Messa in sicurezza del patrimonio universitario				
	<i>Totale Categoria "Gestione di beni mobili"</i>				
32	<i>Partecipazione e acquisizione valori mobiliari</i>				
01	Acquisto di titoli emessi o garantiti dallo Stato				
02	Acquisto di altri titoli di credito				
03	Depositi in buoni postali				
	<i>Totale Categoria "Partecipazione e acquisizione valori mobiliari"</i>				
33	<i>Spese per la ricerca scientifica</i>				
01	Spese per la ricerca universitaria finanziata dal bilancio (ex 60%)	139.519,20	480,80		140.000,00
02	Spese per ricerca universitaria (progetti giovani ricercatori)				
03	Spese per Progetti di Ricerca di Interesse Nazionale finanz. MIUR	160.000,00		40.000,00	120.000,00
04	Spese su cofinanziamento Ateneo per Progetti di Ricerca di Interesse Nazionale	38.200,00		38.200,00	
05	Spese per progetti FIRB finanziati dal MIUR	122.287,00		12.287,00	110.000,00
06	Spese per progetti FIRB cofinanziati dall'Ateneo				
07	Spese per Centri di eccellenza finanziati dal MIUR				
08	Cofinanziamento Ateneo per Centri di eccellenza				
09	Spese per altri progetti nazionali ed europei finanziati dal MIUR	220.826,19	293.173,81		514.000,00
10	Cofinanziamento Ateneo per altri progetti nazionali ed Internazionali				
11	Spese per la Ricerca finanziata dalla CE	100.000,00	200.000,00		300.000,00
12	Spese per la Ricerca finanziata da Enti pubblici e/o privati	344.461,04	185.538,96		530.000,00



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Spese

Voce di bilancio		Previsioni definitive dell'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
13	Spese per la ricerca finanziata da contributi CNR	15.140,00		15.140,00	
14	Spese per la ricerca finanziata da Contratti CNR				
15	Spese per la ricerca finanziata da Ministeri				
16	Spese per la pubblicazione di ricerche scientifiche				
17	Spese per il trasferimento tecnologico				
18	Spese per lo sviluppo del turismo culturale (Herakles)				
19	Spese per la ricerca scientifica finanziata dai Dipartimenti	39.000,00		39.000,00	
	<i>Totale Categoria "Spese per la ricerca scientifica"</i>	<i>1.179.433,43</i>	<i>679.193,57</i>	<i>144.627,00</i>	<i>1.714.000,00</i>
34	<i>Spese per la ricerca scientifica cofinanziata dal bilancio</i>				
01	Spese per la ricerca universitaria finanziata dal bilancio				
02	Cofinanziamento programmi nazionale ed internazionali				
	<i>Totale Categoria "Spese per la ricerca scientifica cofinanziata dal bilancio"</i>				
	Totale Titolo "ACQUISIZIONE E VALORIZZAZIONE BENI DUREVOLI"	1.197.384,71	687.351,43	144.627,00	1.740.109,14
07	SPESE PER ESTINZIONE MUTUI E PRESTITI				
35	<i>Spese per rimborso mutui e prestiti</i>				
01	Rimborsi di mutui C.DD.PP.				
02	Rimborsi di anticipazioni				
03	Estinzione di debiti diversi				
	<i>Totale Categoria "Spese per rimborso mutui e prestiti"</i>				
	Totale Titolo "SPESE PER ESTINZIONE MUTUI E PRESTITI"				
08	TRASFERIMENTI ED ASSEGNAZIONI				
36	<i>Trasferimenti a soggetti esterni</i>				
01	A Enti esterni				
02	Al CUS Cosenza				
03	A Università consorziate (per dottorati di ricerca)				
04	Partecipazione a società ed Enti di ricerca				
05	Trasferimenti a privati				
	<i>Totale Categoria "Trasferimenti a soggetti esterni"</i>				
37	<i>Assegnazione a Biblioteche e Centri non autonomi</i>				
01	Dotazione ordinaria Centro Sanitario				
02	Dotazione ordinaria Centro Arti, Musica e Spettacolo				
03	Dotazione ordinaria Centro Radio Televisivo				
04	Dotazione ordinaria Centro Editoriale e Libreria				



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Spese

Voce di bilancio		Previsioni definitive dell'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
05	Dotazione ordinaria Centro dei Servizi linguistici d'Ateneo				
06	Dotazione ordinaria Centro Sportivo				
07	Dotazione ordinaria Biblioteche				
08	Dotazione ordinaria Museo di Storia Naturale ed Orto botanico				
09	Spese per il funzionamento delle Facoltà				
10	Ai Centri interdipartimentali				
	<i>Totale Categoria "Assegnazione a Biblioteche e Centri non autonomi"</i>				
38	<i>Trasferimenti dall'Amministrazione centrale ai Centri di gestione autonoma</i>				
01	Contributo Ordinario ai Dipartimenti				
02	Al Centro Residenziale				
03	Assegnazioni straordinarie				
04	Ai Dipartimenti per spese di pulizia				
05	Ai Dipartimenti per manutenzione ordinaria				
06	Ai Dipartimenti per cofinanziamento FSE dottorati di ricerca				
07	Ai Dipartimenti per corsi di dottorato di ricerca				
08	Ai Centri di Gestione Autonoma per altri interventi				
09	Ai Dipartimenti per programmi di ricerca cofinanziati				
10	Ai Dipartimenti per attività di ricerca finalizzati a studiosi stranieri				
11	Spese per la ricerca universitaria finanziata dal bilancio				
12	Cofinanziamento programmi nazionali ed internazionali				
13	Contributi per investimenti				
	<i>Totale Categoria "Trasferimenti dall'Amministrazione centrale ai Centri di gestione autonoma"</i>				
39	<i>Trasferimenti dai Centri di gestione autonoma all'Amministrazione centrale</i>				
01	Dai Dipartimenti all'Amministrazione Centrale				
02	Dal Centro residenziale all'Amministrazione Centrale				
	<i>Totale Categoria "Trasferimenti dai Centri di gestione autonoma all'Amministrazione centrale"</i>				
40	<i>Trasferimenti tra i Centri di gestione autonoma</i>				
01	Dai Dipartimenti al Centro Residenziale				
02	Dal Centro Residenziale ai Dipartimenti				
	<i>Totale Categoria "Trasferimenti tra i Centri di gestione autonoma"</i>				
	Totale Titolo "TRASFERIMENTI ED ASSEGNAZIONI"				
09	PARTITE DI GIRO				
41	<i>Partite di giro</i>				
01	Versamento ritenute erariali	64.000,00			64.000,00



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Spese

Voce di bilancio		Previsioni definitive dell'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
02	Versamento IRAP	23.000,00			23.000,00
03	Versamento ritenute e contributi c/Tesoro	4.500,00		2.500,00	2.000,00
04	Versamento ritenute e contributo ENPALS				
05	Versamento ritenute e contributo INPS	11.300,00		3.300,00	8.000,00
06	Versamento ritenute e contributo INAIL	2.000,00		1.000,00	1.000,00
07	Contributo I.N.P.G.I.				
08	Versamento ritenute F.A.P. (operai agricoli)				
09	Versamento opere previdenziali - stipendi				
10	Versamento fondo credito	1.000,00		500,00	500,00
11	Riscatto buonuscita ENPAS				
12	Versamento per riscatto pre ruolo				
13	Versamento contributo ricongiunzione - legge 29/1979				
14	Versamento riscatto laurea				
15	Versamento cessione Vø stipendio				
16	Versamento per piccolo prestito				
17	Versamento ritenute su compensi a dipendenti pubblici (legge 662/1997)				
18	Quota per compensi lavoro dipendente, access. e assimil. al lav. dip. per strutture decentrate				
19	Versamento ritenute sindacali				
20	Pagamenti I.V.A.				
21	Gestione I.V.A. strutture decentrate	65.000,00		15.000,00	50.000,00
22	Versamento I.V.A. intracomunitaria				
23	Versamento depositi cauzionali				
24	Anticipazioni all'Economio				
25	Anticipazioni per piccola cassa	3.549,37		2.000,00	1.549,37
26	Anticipazioni su retribuzioni ed emolumenti				
27	Somme non riscosse da terzi				
28	Anticipazioni per borse di studio e dottorati di ricerca				
29	Anticipazioni per terzi				
30	Anticipazioni per opere edilizie finanziate dallo Stato				
31	Anticipazioni a Dipartimenti, Centri e Servizi Comuni				
32	Borse di studio donazione CROCCIA				
33	Bollo virtuale per iscrizione studenti				
34	Versamento ritenute per indennità parlamentare				
35	Versamento ritenute per alimenti				
36	Versamento ritenute per debiti vari netti				
37	Versamento ritenute per pignoramenti e sequestri				
38	Versamento per arrotondamenti				
39	Versamento ritenute quota iscrizione CRUC				
40	Versamenti in bilancio da depositi su c/c postale				
41	Versamento in bilancio di somme derivanti da introiti su C/Tesoreria				
42	Anticipazioni fondi di ricerca				
43	Anticipazioni per spese telefoniche				
44	Restituzione quote appartenenti ai Dipartimenti				
45	Conto investimenti finanziari				



Bilancio di previsione per l'Esercizio 2006

Parte Spese

Voce di bilancio		Previsioni definitive dell'anno in corso	Previsioni di competenza per l'anno al quale si riferisce il bilancio		
Codice	Denominazione		Variazioni		Totali
			In aumento	In diminuzione	
46	Restituzione somme residue versate dai Dipartimenti su fondi CNR <i>Totale Categoria "Partite di giro"</i>	174.349,37		24.300,00	150.049,37
	Totale Titolo "PARTITE DI GIRO"	174.349,37		24.300,00	150.049,37
Riepilogo					
01	RISORSE UMANE	96.904,80	1.500,00	81.273,80	17.131,00
02	RISORSE PER IL FUNZIONAMENTO	329.907,21	83.751,62	40.358,83	373.300,00
03	INTERVENTI A FAVORE DEGLI STUDENTI E DEI LAUREATI	23.145,58		16.145,58	7.000,00
04	ONERI FINANZIARI E TRIBUTARI				
05	ALTRE SPESE CORRENTI	47.808,69		47.808,69	
06	ACQUISIZIONE E VALORIZZAZIONE BENI DUREVOLI	1.197.384,71	687.351,43	144.627,00	1.740.109,14
07	SPESE PER ESTINZIONE MUTUI E PRESTITI				
08	TRASFERIMENTI ED ASSEGNAZIONI				
09	PARTITE DI GIRO	174.349,37		24.300,00	150.049,37
	Totale spese:	1.869.500,36	772.603,05	354.513,90	2.287.589,51

3.3.2 La gestione del bilancio di previsione

Sulla base del sistema di contabilità pubblica, il regime giuridico delle entrate e delle spese è caratterizzato dalle seguenti fasi:

∞ entrate

- previsione, consiste nello stanziamento dell'entrata in bilancio;
- accertamento, consiste nel momento giuridico rilevante in cui sorge il diritto a riscuotere. In questa fase, l'ufficio contabile verifica la ragione e l'ammontare del credito ed identifica il debitore sulla base di idonea documentazione indi esegue una registrazione contabile con imputazione dell'entrata ad uno o più capitoli di bilancio;
- riscossione, consiste nel momento dell'incasso effettivo del credito ad opera dell'istituto di credito che gestisce il servizio di tesoreria. Concretamente questa fase viene gestita a mezzo emissione di un documento denominato *ordinativo* o *reversale di incasso*;
- versamento, consiste nel trasferimento o accredito delle somme a qualsiasi titolo introitate presso l'istituto cassiere, nel conto dell'Università (o del dipartimento).

∞ spese

- previsione, consiste nello stanziamento della spesa in bilancio;
- impegno, consiste nel momento giuridico rilevante in cui sorge l'obbligo a pagare.¹⁴³ Nello specifico, gli uffici contabili provvedono alla registrazione dell'impegno previa
 - verifica della legittimità della spesa e della regolarità della documentazione,
 - individuazione del creditore e dell'esatta imputazione al capitolo di bilancio,
 - verifica della disponibilità dei fondi nel bilancio di previsione.

L'assunzione dell'impegno è di norma di competenza del Consiglio di

¹⁴³ Gli impegni si differenziano in *definitivi* (nel caso in cui siano certi e già perfezionati) e *provvisori* o *prenotazioni di impegno* (nel caso in cui si riferiscono a procedimenti ancora in corso).

Amministrazione o, su delega, del Rettore o del Direttore Amministrativo i quali possono delegare la competenza al Dirigente dell'Area finanziaria o ai singoli Dirigenti competenti per area organizzativa;

- liquidazione, consiste nella determinazione dell'esatto ammontare del debito certo e liquido, nei limiti dell'impegno preso precedentemente;
- ordinazione, consiste nell'emissione dell'*ordinativo di pagamento* (o *mandato di pagamento*) trasmesso all'istituto cassiere a favore del creditore;¹⁴⁴
- pagamento, consiste nella materiale erogazione della somma di denaro al creditore.

Un aspetto particolare della gestione del bilancio delle Università riguarda i rapporti finanziari tra amministrazione e dipartimenti. In particolare, nonostante il dipartimento goda di autonomia nella gestione delle proprie entrate (trasferimenti del Miur relativi alle assegnazioni per la ricerca scientifica, entrate acquisite da terzi a titolo di cofinanziamento progetti di ricerca o per contratti di ricerca, interessi maturati sui conti correnti bancari), tra le tipologie di entrate comunemente riscontrabili nell'ambito dei bilanci dei dipartimenti vi rientrano le voci "entrate da trasferimenti dell'Università" (è il caso del fondo di dotazione ordinaria) e "entrate contributive di spettanza del dipartimento" (ad esempio tasse di iscrizione di corsi di perfezionamento istituiti presso il dipartimento). In questi ultimi due casi, il dipartimento riscuote le entrate per il tramite dell'amministrazione centrale pertanto, a livello di bilancio, l'amministrazione centrale rileva i trasferimenti tra le voci "Trasferimenti correnti" o "Trasferimenti in c/capitale" a seconda della tipologia di contributo. Contestualmente, nel bilancio d'Ateneo le entrate e le uscite relative alla gestione dipartimentale vengono rilevate contestualmente nelle *partite di giro e*

¹⁴⁴ In riferimento al processo di informatizzazione che interessa tutta la pubblica amministrazione, il D.P.R. n. 367/94 ha disciplinato l'informatizzazione delle fasi della spesa ed il mandato informatico. Pertanto, attualmente si assiste, anche nelle università, al graduale passaggio all'utilizzo del mandato informatico come strumento ordinario di pagamento delle spese in sostituzione degli ordinativi cartacei. Il processo di informatizzazione trova il suo naturale completamento con il recepimento delle disposizioni sulla firma digitale introdotta nel nostro ordinamento con il D.P.R. 513/97 successivamente confluito nel testo unico sulla documentazione amministrativa (D.P.R. n. 445/2000).

contabilità speciali sia in entrata che in uscita al fine di non “inquinare” il bilancio di movimenti che hanno carattere di mero trasferimento interno tra amministrazione centrale e centri autonomi di gestione. La problematica è particolarmente avvertita in sede di consolidamento dei conti allorquando nel raggruppamento delle voci del bilancio d’Ateneo e dei bilanci dei dipartimenti è necessario depurare preliminarmente i bilanci dai movimenti che hanno esclusiva valenza interna al fine di non duplicare i valori in essi contenuti.

La presenza di un sistema di bilancio redatto per competenza comporta inevitabilmente la gestione dei *residui*. Infatti, le entrate accertate e non riscosse oppure riscosse e non versate al tesoriere entro l’esercizio costituiscono i *residui attivi* mentre le spese impegnate e non pagate entro l’esercizio costituiscono *residui passivi*. La gestione dei residui comporta, ai fini di una corretta evidenziazione degli stessi nell’ambito dei documenti contabili, una operazione annuale di *riaccertamento dei residui* compiuto preliminarmente alla predisposizione del conto consuntivo e consistente nella verifica delle ragioni del mantenimento degli stessi nell’ambito del bilancio (esistenza del credito o del debito, perenzione amministrativa¹⁴⁵).

Al pari di ogni processo di programmazione, la gestione del bilancio di previsione necessita di strumenti di flessibilità che consentano ad uno strumento rigido ed autorizzatorio qual è il bilancio preventivo, di affrontare le eventuali sopravvenute esigenze di spesa non previste. A tal fine, le norme sulla contabilità pubblica prevedono due tipologie di strumenti: il *fondo di riserva* e le *variazioni di bilancio*.

Il primo è riferito alle spese imprevedute e alle maggiori spese, aventi carattere di imprevedibilità ed inderogabilità, che si verificano nel corso dell’anno. L’ammontare massimo del *fondo di riserva* è pari al 5% del totale delle spese correnti previste e il suo utilizzo comporta una variazione di bilancio in diminuzione dello stanziamento del fondo ed in aumento della previsione della spesa impreveduta ed inderogabile che

¹⁴⁵ La *perenzione amministrativa* è un istituto speciale previsto nell’ambito della contabilità pubblica che consiste nella eliminazione contabile di un residuo passivo una volta trascorso un determinato periodo di tempo. Ad esempio i residui delle spese correnti non pagati entro il secondo esercizio successivo a quello cui si riferiscono si considerano perenti agli effetti amministrativi. Tuttavia, esistono meccanismi contabili per cui il titolare del credito eliminato dal bilancio per perenzione può chiederne il pagamento entro il termine previsto dal Codice Civile per la prescrizione del suo diritto. Tali meccanismi consistono nella reinscrizione del credito in bilancio in conto competenza.

ha generato l'utilizzo.

Il secondo strumento di flessibilità, cioè le *variazioni di bilancio*, possono essere adottate dal Consiglio di Amministrazione e, in caso di urgenza, dal Rettore o dal Direttore Amministrativo.

3.3.3 Il conto consuntivo

Nell'ambito dei sistemi contabili adottati dalle Pubbliche Amministrazioni, il bilancio di previsione ha assunto da sempre un ruolo di preminenza data la sua funzione politica di programmazione e la sua natura autorizzatoria.

Pertanto, tradizionalmente il conto consuntivo è stato relegato ad una sorta di rilevazione di sintesi con scopi puramente rappresentativi della gestione svolta e di controllo a posteriori delle attività poste in essere in relazione alle autorizzazioni preventivamente concesse con la gestione del bilancio di previsione.

Attualmente, le tendenze dottrinali ed amministrative verso approcci economico-aziendali del bilancio consuntivo, tendono ad evidenziarne il ruolo informativo piuttosto che di mero riscontro contabile della gestione svolta rispetto alle previsioni.¹⁴⁶ In tal senso, l'approccio manageriale riconduce il rendiconto della gestione nell'alveo dei documenti fondamentali per lo svolgimento delle attività decisionali dell'ente pubblico.¹⁴⁷ Infatti, attraverso l'analisi dei risultati della gestione in esso contenuti ed il loro confronto con le previsioni stabilite in sede di programmazione, è possibile individuare gli scostamenti e le relative cause al fine di alimentare il processo di controllo direzionale analizzato nel capitolo precedente, e di influenzare notevolmente anche la pianificazione strategica. Pertanto, in un'ottica aziendale, il conto consuntivo costituisce lo strumento fondamentale per l'implementazione di adeguati processi di pianificazione, programmazione e controllo. Così inquadrato, il conto consuntivo rappresenta lo strumento con cui l'ente pubblico, da un lato, rende conto del grado di raggiungimento degli obiettivi programmati e di realizzazione dei programmi (cioè la realizzazione degli indirizzi di governo),

¹⁴⁶ Cfr. BORGONOV E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2005.

¹⁴⁷ Cfr. FARNETI G., *Gestione e contabilità dell'ente locale*, Maggioli Editore, Rimini, 2005.

dall'altro, persegue principi di trasparenza dell'amministrazione nell'ottica dei principi di *accountability*.¹⁴⁸

Il rendiconto, in quanto documento contabile consuntivo, è caratterizzato da due funzioni: una *contabile* relativa alla rappresentazione dei risultati effettivamente ottenuti al termine dell'esercizio in relazione ai valori presunti indicati nel bilancio di previsione; ed una funzione di *controllo* ex post sulla gestione autorizzatoria deliberata in sede di bilancio preventivo.¹⁴⁹

Il Conto consuntivo è predisposto entro il 15 aprile di ogni anno dagli uffici di Ragioneria e successivamente approvato, entro il 30 dello stesso mese, dal Consiglio di Amministrazione. Il conto consuntivo viene, quindi, trasmesso al MIUR, unitamente alla Relazione del Collegio dei Revisori e del Nucleo di valutazione nonché alla Corte dei Conti ai soli fini della relazione al Parlamento. Il conto consuntivo dei dipartimenti, invece, viene approvato dal Consiglio di Dipartimento entro il 31 marzo di ciascun anno e poi trasmesso all'amministrazione centrale per il consolidamento con tutti i rendiconti di Ateneo.

Secondo le disposizioni contenute nel D.P.R. n. 371/82, il conto consuntivo si compone dei seguenti documenti:

- *rendiconto finanziario*, composto dalle medesime voci di entrata e di spesa indicate nel bilancio di previsione con l'indicazione, per ciascun capitolo, dei valori riferiti alla gestione di competenza (somme previste, accertate, riscosse e da riscuotere, per le entrate; somme previste, impegnate, pagate e da pagare, per le spese) e alla gestione dei residui (somme riscosse e da riscuotere, per le entrate; somme pagate e da pagare, per le spese);
- *situazione patrimoniale*, riferita alla consistenza degli elementi patrimoniali attivi e passivi all'inizio e alla fine dell'esercizio, evidenziando le variazioni intervenute nel corso dell'esercizio. In altri termini, essa può essere espressa come una ricognizione, in termini monetari, dei beni di proprietà

¹⁴⁸ L'*accountability* è intesa come "l'esigenza che coloro che hanno ruoli di responsabilità rendano conto del loro operato e delle loro azioni.", in AA.VV. (a cura di PEZZANI F.), *Logiche e strumenti di accountability per le Amministrazioni Pubbliche*, Egea, Milano, 2005.

¹⁴⁹ Cfr. CINQUINI L., *Il bilancio consuntivo delle università: verso una nuova informativa economico-finanziaria*, Giappichelli, Torino, 2002.

dell'Università che risultano dai registri inventariabili;

- *conto economico*, espone le rendite e le spese della gestione di competenza, le variazioni intervenute nei residui attivi e passivi e le modificazioni degli elementi patrimoniali. Nonostante la terminologia utilizzata dal legislatore, che richiama alla mente il documento di contabilità generale, il conto economico è un documento di derivazione finanziaria in quanto non considera i componenti positivi e negativi di reddito rilevati sulla base del principio della competenza economica e i valori patrimoniali in esso contenuti non rappresentano compiutamente il “capitale di funzionamento”.¹⁵⁰

Le Università sono tenute a trasmettere il conto consuntivo alla Corte dei Conti per il controllo di regolarità unitamente alla seguente documentazione:

- la *situazione amministrativa* che espone il risultato di amministrazione conseguito a fine esercizio (avanzo o disavanzo di amministrazione);
- la *relazione rettorale*, che illustra l'andamento globale della gestione finanziaria, le variazioni rispetto alle previsioni, le variazioni patrimoniali e i risultati di conto economico. Nel rendiconto dei dipartimenti la relazione è predisposta dal Direttore del Dipartimento;
- la *relazione del Collegio dei Revisori*;
- la *relazione del Nucleo di Valutazione*;
- i *rendiconti finanziari* e le *situazioni patrimoniali* dei *Dipartimenti*.

A titolo esemplificativo, si riporta lo schema di Rendiconto finanziario adottato dall'Università della Calabria per la sola categoria I sia delle spese correnti che delle entrate correnti; si riportano, inoltre, la Situazione patrimoniale ed il Conto economico entrambi riferiti all'esercizio finanziario 2005.

¹⁵⁰ Cfr. CINQUINI L., *Ult. Op. Cit.*

RENDICONTO FINANZIARIO E.F. 2005 – PARTE SPESE

Tit	cat	cap	DENOMINAZIONE	GESTIONE DI COMPETENZA						GESTIONE DEI RESIDUI PASSIVI					Totale dei residui passivi al termine dell'esercizio (7 + 12)	
				PREVISIONI			SOMME IMPEGNATE			Differenze rispetto alle previsioni (8 - 5)	Residui all'inizio dell'esercizio	Pagati	Rimasti da pagare (13 - 11)	Totali (11 + 12)		Variazioni
				Iniziali	Variazioni	Definitive (3 + 4)	Pagate	Rimaste da pagare (8 - 6)	Totali impegni (6 + 7)							
1			2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1			RISORSE UMANE													
	1		Spese per il pers. doc.													
1	1	1	Stip. Doc. 1^ fascia													
1	1	2	Stip. Doc. 2^ fascia													
1	1	3	Stip. Doc. Ricercatori													
1	1	4	Stip. Doc. ruolo ad es.													
1	1	5	Incent. doc. 1^ fascia													
1	1	6	Incent. doc. 2^ fascia													
1	1	7	Incent. ricercatori													
1	1	8	Incen. doc. ruolo ad es.													
1	1	9	Suppl. doc. 1^ fascia													
1	1	10	Suppl. doc. 2^ fascia													
1	1	11	Suppl. Ricercatori													
1	1	12	Suppl. doc. ruolo ad es.													
1	1	13	Ind. rischio													
1	1	14	Altri compensi													
1	1	15	Oneri prev.li e ass.li													
			Totale categoria 01													

RENDICONTO FINANZIARIO E.F. 2005 – PARTE ENTRATE

Tit.	Cat.	Cap.	DENOMINAZIONE	GESTIONE DI COMPETENZA						GESTIONE DEI RESIDUI ATTIVI					Totale dei residui attivi al termine dell'esercizio (7 + 12)	
				PREVISIONI			SOMME ACCERTATE			Differenze rispetto alle previsioni (8 - 5)	Residui all'inizio dell'esercizio	Riscossi	Rimasti da riscuotere (13 - 11)	Totali (11+12)		Variazioni
				Iniziali	Variazioni	Definitive (3 + 4)	Riscosse	Rimaste da riscuotere (8 - 6)	Totali accertati (6 + 7)							
1			2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
			AVANZO DI AMM.NE	-	-	-										
1			ENTRATE PROPRIE													
	1		ENTRATE CONTRIBUTIVE													
1	1	1	Tasse di iscrizione													
1	1	2	Tassa esami di Stato													
1	1	3	Tassa trasf. altra sede													
1	1	4	Ctb abilitaz. es. prof.													
1	1	5	Tassa passaggio c.d.l.													
1	1	6	Tassa trasf. foglio congedo													
1	1	7	Tassa diritto allo studio													
1	1	8	Ctb universitari													
1	1	9	Ctb rilascio cert. laurea													
1	1	10	Tasse e ctb corsi specializ.													
1	1	11	Ctb scuole di specializzaz.													
1	1	12	Ctb part. selez. amm. stud.													
			Totale categoria 01													

UNIVERSITA' DELLA CALABRIA
AMMINISTRAZIONE
Situazione Patrimoniale relativa all'esercizio 2005
(Allegato al conto consuntivo di cui all'art. 4.7 del regolamento)

DESCRIZIONE	CONSISTENZA INIZIALE	AUMENTI	DIMINUZIONI	CONSISTENZA FINALE
ATTIVITA'				
Immobili				
a-b) Fabbricati e terreni edificabili	375.487.468,38			375.487.468,38
Terreni agricoli				
Mobili arredi e macchine d'ufficio	28.484.423,12	2.659.131,78	288.472,61	30.855.082,29
Materiale bibliografico	24.799.278,52	1.477.264,25	50.771,45	26.225.771,32
Collezioni Scientifiche	73.014,52			73.014,52
strumenti tecnici e attrezzature	39.390.335,72	6.499.294,68	152.955,78	45.736.674,62
Automezzi ed altri mezzi di trasporto	429.672,06	67.767,14	13.164,49	484.274,71
Fondi pubblici e privati	7.746,85			7.746,85
Altri beni mobili	132.356,18	2.620,00		134.976,18
TOTALE	468.804.295,35	10.706.077,85	505.364,33	479.005.008,87
Residui attivi	168.112.512,85	105.799.050,22	119.086.751,18	154.824.811,89
Fondo cassa	11.007.397,61	250.232.707,86	250.519.844,30	10.720.261,17
TOTALE ATTIVITA'	647.924.205,81	366.737.835,93	370.111.959,81	644.550.081,93
PASSIVITA'				
Residui Passivi	147.846.880,02	54.803.341,40	64.806.361,96	137.843.859,46
Debiti per spese patrimoniali ripartite				
Mutui				
Deficit di cassa				
TOTALE PASSIVITA'	147.846.880,02	54.803.341,40	64.806.361,96	137.843.859,46
PATRIMONIO NETTO RISULTANTE	500.077.325,79	311.934.494,53	305.305.597,85	506.706.222,47

UNIVERSITA' DELLA CALABRIA			
Amministrazione			
Conto Economico dell' esercizio 2005			
(Allegato al Conto Consuntivo di cui all'art. 4.7 del regolamento)			
I GESTIONE DI COMPETENZA			
Entrate di competenza	128.837.096,38		
Spese di competenza	104.335.004,53		
DIFFERENZA	24.502.091,85		
Spese finanziate dall'avanzo di amm.ne	- 30.841.923,45		
	DIFFERENZA	- 6.339.831,60	
II GESTIONE DEL PATRIMONIO			
Variatione dei residui			
Residui Attivi			
Aumenti (+)			
Diminuzione (-)	262.698,71		
	DIFFERENZA	-262.698,71	
Residui Passivi			
Aumenti (-)			
Diminuzione (+)	3.030.713,47		
	DIFFERENZA	3.030.713,47	
Altri aumenti o diminuzioni patrimoniali non dipendenti da operazioni finanziarie			
Aumenti (+)	10.706.077,85		
Diminuzione (-)	505.364,33		
	DIFFERENZA	10.200.713,52	
VARIAZIONE PATRIMONIALE NETTA		6.628.896,68	

3.3.4 La gestione patrimoniale

Nella quasi totalità delle Università statali italiane, la gestione patrimoniale è analizzata esclusivamente sotto l'aspetto finanziario in linea con il sistema contabile adottato che prevede la rilevazioni delle sole operazioni di gestione che hanno un risvolto finanziario tralasciando, quindi, l'aspetto economico della gestione. Tale situazione comporta inevitabili riflessi sulla rappresentazione della situazione patrimoniale dell'Università in termini economici.

La gestione patrimoniale si limita, infatti, a riassumere la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio finanziario evidenziando le variazioni intervenute nel corso dell'anno rispetto alla consistenza iniziale non considerando le componenti positive e negative che influiscono inevitabilmente sul valore economico del patrimonio dell'Università come ad esempio le rivalutazioni, le svalutazioni e gli ammortamenti. Al riguardo, il più volte citato D.Lgs. n. 279/97, con riferimento ai beni patrimoniali dello Stato, introduce criteri di valutazione economica che rilevino le suddette componenti positive e negative di reddito e indicatori di redditività della gestione patrimoniale. In attesa di una estensione delle disposizioni in materia anche alle Università, anche nell'ambito della gestione patrimoniale, si continua a far riferimento alla norme di contabilità pubblica. Pertanto, nelle Università i beni patrimoniali¹⁵¹ sono descritti in appositi "registri di consistenza" o inventari che descrivono per ogni bene immobile e bene mobile inventariabile, la denominazione, l'ubicazione, l'uso cui è destinato, gli uffici a cui è stato affidato, il titolo di provenienza, i dati identificativi (catastali se immobile), il valore iniziale e le successive variazioni, gli eventuali redditi. Le scritture contabili patrimoniali delle Università sono costituite dai *registri degli inventari*,¹⁵² che rappresentano degli atti pubblici nei quali si elencano e si descrivono i singoli beni che rientrano nella sua disponibilità, in realtà si tratta di inventari fisici e non economici.

¹⁵¹ Ai sensi dell'art. 812 del Codice Civile, i beni patrimoniali si distinguono in beni immobili e beni mobili. Questi ultimi si distinguono, a loro volta, in beni mobili inventariabili, classificati in categorie predefinite (mobili, arredi, macchine d'ufficio, materiale bibliografico, collezioni scientifiche, strumenti tecnici, automezzi, ecc) e beni mobili non inventariabili riferiti prevalentemente a materiale di consumo che, a causa della loro deperibilità, non vengono iscritti negli inventari ma in appositi libri di carico e scarico.

¹⁵² I registri inventariali si movimentano attraverso i *buoni di carico*, in caso di acquisizione di un bene (acquisto o donazione) e i *buoni di scarico*, in caso di dismissione (cessione, smarrimento, ecc).

Le norme sulla contabilità pubblica, infatti, privilegiano gli aspetti descrittivi e ricognitivi dei beni senza realizzare alcun collegamento tra la gestione finanziaria e la situazione patrimoniale. La gestione finanziaria incide sulla situazione patrimoniale unicamente in termini di incrementi e diminuzioni del patrimonio derivanti da acquisti, donazioni, cessioni. Mentre nessun rilievo contabile è attualmente attribuito al criterio economico nella gestione patrimoniale. Basti pensare all'assenza del riparto economico del valore dei beni ad utilità pluriennale attraverso il procedimento di ammortamento tipico della contabilità generale che adotta il principio della competenza economica, teso a ripartire il costo di acquisto del bene ad utilità pluriennale sugli esercizi di competenza attraverso l'imputazione della quota di ammortamento.

Le norme sulla contabilità pubblica prevedono, al contrario, la registrazione dei beni patrimoniali secondo modalità puramente descrittive che non tengono conto dell'effettivo deperimento del bene derivante dall'utilizzo e dall'obsolescenza. Infatti, generalmente i beni vengono registrati al prezzo d'acquisto oppure di stima o di mercato se i beni sono pervenuti a mezzo donazione.

Uno dei principi fondamentali delle norme sulla contabilità pubblica prevedono la figura dell'*agente consegnatario* che risulta personalmente responsabile dei beni ricevuti in consegna.

3.4 Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale

Come più volte affermato, i cambiamenti istituzionali ed organizzativi interni agli Atenei e le variabili esterne legate alla complessità e alla crescente competitività dell'ambiente in cui operano, hanno determinato un'accelerazione del passaggio da una responsabilizzazione dell'agire amministrativo di tipo legale basata sui comportamenti di spesa ad una responsabilizzazione di tipo gestionale basata sui risultati. Al fine di implementare sistemi di monitoraggio dei risultati che fungano da supporto alla programmazione e valutazione economica della gestione ed al controllo direzionale, le Pubbliche Amministrazioni ricorrono in misura sempre maggiore all'adozione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale sia per imposizione

normativa sia per scelta di gestione.

Al riguardo, il contesto evolutivo di riferimento finora analizzato e lo stato dell'arte delle norme di contabilità pubblica impongono una riflessione.

Da un lato, i sistemi e i metodi contabili sono fortemente legati ai modelli di amministrazione. Pertanto, è ovvio ritenere che in contesti aziendali orientati all'efficienza, all'efficacia e all'economicità – indipendentemente dalla finalità di lucro – la responsabilizzazione del *management* si esplica attraverso le sue funzioni di programmazione aziendale e di controllo di gestione. In tal senso, i sistemi di contabilità generale, di contabilità analitica e di contabilità direzionale in generale, costituiscono il supporto “naturale” alle funzioni dirigenziali. Di conseguenza, un'evoluzione dei sistemi contabili determina un miglioramento dei modelli di *governance* e delle *performance* aziendali.

Dall'altro lato, proprio perché i metodi contabili sono fortemente interrelati ai modelli di amministrazione adottati, è altrettanto ovvio ritenere che le innovazioni manageriali in termini di modifica dei principi di amministrazione delle aziende pubbliche (così come accade nell'ambito del processo di aziendalizzazione) determinino la necessità di nuovi e diversi sistemi di rilevazioni contabili.

Pertanto, contestualmente all'evoluzione dei sistemi di amministrazione e della dirigenza pubblica verso modelli manageriali, alla transizione verso sistemi di finanziamento più autonomi, all'ampliamento delle responsabilità dirigenziali, si assiste all'inevitabile focalizzazione sui sistemi di controllo e sugli strumenti da sempre utilizzati dalle imprese (controllo strategico e piani, programmazione e *budget*, ecc).¹⁵³ Primo fra tutti il sistema di contabilità economico-patrimoniale in quanto strumento congruo per il monitoraggio dell'efficacia, dell'efficienza e della economicità dell'azione amministrativa nell'ambito di un sistema più ampio di responsabilizzazione sui risultati di tutti i soggetti coinvolti.

¹⁵³ Cfr. MULAZZANI M. (a cura di), *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, 2002.

3.4.1 La contabilità generale

Secondo la dottrina e la prassi contabile aziendale, la rilevazione dei fatti di gestione può avvenire secondo due sistemi contabili:

- ∞ uno basato sulla *contabilità finanziaria* che, come visto nel paragrafo precedente, considera solo valori riferiti ad entrate e spese che generano movimenti finanziari;
- ∞ l'altro basato sulla *contabilità generale* che si fonda sul principio della competenza economica e sull'analisi della gestione economico-patrimoniale.

Tradizionalmente nota a tutto il comparto della pubblica amministrazione, la contabilità finanziaria si è storicamente affermata in questo contesto in funzione dell'approccio giuridico alla gestione degli enti pubblici.¹⁵⁴ In tal senso, le rilevazioni contabili finanziarie sono orientate alla regolazione dei rapporti tra la collettività amministrata e agli organi rappresentativi e fra questi ultimi e gli organi amministrativi piuttosto che all'osservazione delle condizioni di svolgimento della gestione.¹⁵⁵ In definitiva, la funzione autorizzatoria della spesa da parte degli organi politici nei confronti del *management* è da ritenersi la motivazione centrale per cui nell'ambito della contabilità pubblica, si è sviluppata e radicata la contabilità finanziaria.¹⁵⁶ Pertanto, più che un sistema di rilevazione, la contabilità finanziaria è da ritenersi un modello per la gestione ed il controllo dell'ente.

Mentre nelle imprese, il sistema di rilevazione nasce e si sviluppa come sistema di osservazione e rappresentazione dei risultati della gestione, nelle Pubbliche Amministrazioni il sistema di rilevazione nasce e si sviluppa come strumento "autorizzativo con finalità primaria di predefinire gli spazi operativi entro cui si può svolgere l'azione degli organi di amministrazione. Finalità talmente rilevante da porre in secondo piano la stessa esigenza di corretta rappresentazione della gestione".¹⁵⁷

¹⁵⁴ Cfr. GARLATTI A., PEZZANI F., *I sistemi di programmazione e controllo negli enti locali. Progettazione, sviluppo e impiego*, Etas, Milano, 2000.

¹⁵⁵ DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA (a cura di MUSSARI R.), *Manuale operativo per il controllo di gestione*, Rubettino, Catanzaro, 2001.

¹⁵⁶ Cfr. ANSELMI L., "Verso contabilità integrate per le amministrazioni pubbliche", in FARNETI G., POZZOLI S., *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, 2005.

¹⁵⁷ BORGONOVÌ E., "Gli strumenti informativo-contabili per le decisioni nella pubblica amministrazione", in AA.VV., *Strumenti informativo-contabili per le decisioni aziendali*, Atti del Convegno AIDEA (Verona, 1987),

I principali limiti presentati dalla contabilità finanziaria riguardano soprattutto la sua limitata capacità informativa. In primis, il risultato dell'esercizio finanziario non evidenzia l'incremento o il decremento subito dal patrimonio per effetto della gestione. In riferimento al conto del bilancio, esso non è collegabile al conto del patrimonio. Inoltre la contabilità finanziaria non consente una facile individuazione dei costi ad utilità pluriennale. Infine, l'analisi della gestione ai vari livelli operativi o centri di responsabilità, comporterebbe la necessità di frazionare il bilancio in corrispondenti unità di tipo autorizzativi con la conseguente moltiplicazione di atti contabili.

Attualmente, il legislatore sembra prendere progressivamente atto dei limiti anzidetti. Infatti, nell'ambito del processo di evoluzione normativa individuato nel capitolo I del presente lavoro, il decreto n. 136587 del 30 dicembre 2002, nell'espone i principi fondamentali e le regole contabili relative al sistema unico di contabilità economica delle Pubbliche Amministrazioni, prevede che “per consentire la valutazione economica della gestione, il sistema contabile prende a riferimento il costo cioè il valore delle risorse umane e strumentali – beni e servizi – effettivamente utilizzate, anziché la spesa, che rappresenta l'esborso monetario legato alla loro acquisizione. Diversamente dalla spesa, infatti, il costo sorge quando la risorsa viene impiegata: pertanto viene valorizzato in relazione all'effettivo consumo della risorsa stessa ed è attribuito al periodo amministrativo in cui esso si manifesta, indipendentemente dal momento in cui avviene il relativo esborso finanziario”.¹⁵⁸

E', pertanto, chiaro il riferimento alla contabilità generale. Esso rappresenta un sistema di rilevazioni, sia cronologiche che sistematiche, aventi per oggetto i fatti di gestione esterna in termini di dati economico-finanziari.¹⁵⁹ La sua finalità è

Clueb, Bologna, 1988.

¹⁵⁸ Sulla stessa linea si pone il Principio Contabile n. 1 per gli enti locali predisposto ed approvato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti Locali in data 4 luglio 2003, che fa esplicito riferimento al principio di competenza economica in forza del quale l'effetto delle operazioni di gestione deve essere attribuito all'esercizio a cui tali eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari. Cfr. OSSERVATORIO PER LA FINANZA E LA CONTABILITÀ DEGLI ENTI LOCALI, *I principi contabili per gli enti locali*, Documento n. 1 “Programmazione e Previsione nel sistema del bilancio”, Ministero dell'Interno, Roma, 2004.

¹⁵⁹ Le rilevazioni contabili hanno per oggetto sistemi di valori che riflettono aspetti qualitativo-quantitativi di fenomeni gestionali i quali vengono analizzati sotto un duplice aspetto: numerario ed economico. I valori numerari attengono il denaro, i crediti e i debiti; i valori economici attengono a poste del patrimonio netto, a costi e a ricavi

riconducibile alla determinazione periodica del risultato economico di esercizio e del connesso capitale di funzionamento sia in un'ottica di gestione interna sia in un'ottica esterna di tipo civilistico-fiscale.¹⁶⁰ Il risultato economico così determinato, sia esso positivo che negativo, è generalmente inteso sotto due aspetti. Da un lato esso misura la ricchezza rispettivamente prodotta o consumata nell'esercizio di riferimento, dall'altro rappresenta l'incremento o il decremento subito dal patrimonio netto per effetto della gestione misurabile attraverso la variazione tra la dotazione iniziale di patrimonio e quella finale.

In contabilità generale le rilevazioni si basano sul metodo della partita doppia¹⁶¹ e sul criterio della competenza economica secondo il quale i ricavi ed i proventi derivanti dalle prestazioni effettuate nell'esercizio di riferimento sono correlati ai costi sostenuti per lo svolgimento della gestione cioè per il conseguimento dei ricavi anzidetti. In altri termini, in contabilità generale gli effetti delle operazioni di gestione vengono imputati all'esercizio nel quale è rinvenibile la cessione o l'acquisizione de "l'utilità economica"¹⁶² anche se diverso da quello in cui si concretizzano i connessi movimenti finanziari, contrariamente a quanto accade nell'ambito della contabilità finanziaria.

In tale ottica, i costi rappresentano le risorse utilizzate o consumate per la produzione di beni e per l'erogazione di servizi rientranti nell'ambito delle attività istituzionali dell'ente. La contabilità generale fonda, pertanto, le sue rilevazioni sul concetto di consumo delle risorse nel senso che gli effetti delle operazioni di gestione assumono rilevanza contabile, in termini di costi e di ricavi, nel momento in cui le risorse vengono consumate nel processo di produzione dei beni o di prestazione dei servizi.

Pertanto, sono generalmente considerati ricavi di competenza di un esercizio, le

(cioè si tratta di valori che derivano da processi di valutazione o che traggono origine da variazioni dei valori numerari). Per un maggior approfondimento si veda FABBRINI G., MONTRONE A. (a cura di), *Economia Aziendale*, Volume I, Franco Angeli, Milano, 2006; FABBRINI G., MUSAIO A. (a cura di), *Contabilità e bilancio. Fondamenti e disciplina*, Franco Angeli, Milano, 2004.

¹⁶⁰ Cfr. MARCHI L., *I sistemi informativi aziendali*, Giuffrè, Milano, 1988.

¹⁶¹ Le rilevazioni di contabilità generale sono ordinate in sistemi di scritture ai quali si applica il metodo della partita doppia. Tale metodologia consiste nel far funzionare in modo simultaneo ed opposto due serie di conti per osservare ciascun fatto gestionale sia sotto l'aspetto numerario che economico. Ne consegue che ciascun fatto di gestione viene rilevato contabilmente attraverso l'iscrizione di una partita in due conti (o serie di conti) distinti.

¹⁶² MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO, *Principi contabili per il bilancio di previsione ed il rendiconto generale degli enti pubblici istituzionali*, 2001.

componenti positive di reddito per le quali il soggetto giuridico ha già effettuato la relativa prestazione (principio della realizzazione dei ricavi). Sono, invece, considerati costi di competenza di un esercizio, le componenti negative di reddito correlate alle prestazioni effettuate (principio dell'inerenza dei costi).

Sulla base dei principi illustrati, nell'ambito della contabilità generale si rendono necessarie una serie di operazioni di fine periodo rappresentate dalle scritture di assestamento, che consentono di trasformare i costi sostenuti ed i ricavi conseguiti durante il periodo amministrativo rispettivamente in costi e ricavi di competenza.¹⁶³

La contabilità finanziaria, invece, basa le sue rilevazioni sul concetto di spesa che misura l'impiego dei fondi necessari a dare copertura alle uscite finanziarie derivanti dalle operazioni di gestione dell'esercizio finanziario di riferimento.

Uno strumento fondamentale per la tenuta della contabilità generale è il *piano dei conti* che costituisce l'insieme di tutti i conti di un'azienda (e delle norme che regolano il funzionamento dei conti stessi e la contabilizzazione degli eventi gestionali) il cui numero e la cui denominazione dipende dalla struttura organizzativa, dalla tipologia di attività svolta e dagli obiettivi conoscitivi perseguiti. Per queste ragioni non esiste un unico piano dei conti valido per tutte le realtà aziendali tuttavia esistono delle regole e principi ispiratori a cui fare riferimento nella predisposizione del piano dei conti.

Il documento contabile di sintesi emergente dalla contabilità generale è rappresentato dal *bilancio d'esercizio* disciplinato dal Codice Civile. Esso fornisce informazioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria aziendale nonché sul risultato economico d'esercizio ed è composto dallo *Stato Patrimoniale*, che rappresenta la composizione qualitativa e quantitativa del patrimonio dell'ente attraverso l'esposizione e la valorizzazione dei suoi elementi attivi e passivi, dal *Conto Economico*, che esprime il processo di formazione del risultato economico d'esercizio attraverso la

¹⁶³ Le scritture di assestamento si suddividono in scritture di *integrazione*, che consistono nell'iscrizione di valori economici (costi e di ricavi) di presumibile manifestazione numeraria futura ma correlabili a costi e ricavi già rilevati nel corso dell'esercizio in chiusura (ad esempio ratei attivi e passivi) e scritture di *rettifica o storno e rinvio* che consentono di rinviare al futuro valori economici correlati a costi e ricavi che hanno già avuto la loro manifestazione numeraria ma che non hanno trovato nell'esercizio i correlativi costi e ricavi (ad esempio le rimanenze di magazzino, risconti attivi e passivi, ammortamenti).

contrapposizione dei costi e dei ricavi di periodo, e dalla *Nota Integrativa*, che fornisce l'analisi, l'illustrazione e l'integrazione dei dati iscritti nei due documenti precedenti al fine di garantire una maggiore intelligibilità e comprensibilità del bilancio stesso.¹⁶⁴

3.4.2 Il sistema budgetario

Secondo il modello di *Anthony* visto in precedenza, i sistemi di programmazione e controllo di gestione possono essere articolati in quattro fasi principali:

1. programmazione;
2. formulazione del *budget*;
3. svolgimento e misurazione dell'attività;
4. *reporting* e valutazione.

Nell'ambito di tale modello, la formulazione del *budget* costituisce il momento in cui i piani ed i programmi aziendali generali, elaborati su base pluriennale, vengono tradotti in termini quantitativi – di norma in termini monetari - su base annuale e nel rispetto dell'articolazione delle responsabilità interne aziendali (piano dei centri di responsabilità).¹⁶⁵ Pertanto, il *budget* è definito come “un piano espresso in termini quantitativi (solitamente monetari), riferito ad un periodo di tempo determinato (generalmente un anno ma, in alcune organizzazioni, anche sei o tre mesi) e articolato per centri di responsabilità”.¹⁶⁶

Le finalità dello strumento budgetario sono riconducibili essenzialmente alle seguenti funzioni:¹⁶⁷

¹⁶⁴ Per un approfondimento sul bilancio di esercizio secondo la disciplina nazionale ed internazionale si veda FABBRINI G., MUSAIO A. (a cura di), *Contabilità e bilancio*, Franco Angeli, 2006 e FERRARO O., *Principi, struttura e forma del bilancio nei principi contabili internazionali*, Franco Angeli, 2005.

¹⁶⁵ CASATI G. (a cura di), *Programmazione e controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, McGraw-Hill, Milano, 2000.

¹⁶⁶ ANTHONY R.D., YOUNG D.W., *Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit*, McGraw-Hill, Milano, 1992. Per un approfondimento sul tema si veda anche BRUSA L., DEZZANI F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983; WELSCH G.A., *I budget*, Franco Angeli, Milano, 1985; BASTIA P., *Il budget d'impresa*, Clueb, Bologna, 1989; BOCCHINO U., *Controllo di gestione e budget*, Cosa & Come, Milano, 1994; TEODORI C., *Le tecniche di costruzione del budget d'esercizio*, in BARALDI S., DEVECCHI C. (a cura di), *I sistemi di pianificazione, programmazione e controllo*, Giappichelli, Torino, 1995; SELLERI L., *Il budget d'esercizio*, Etas Libri, Milano, 1997.

¹⁶⁷ Cfr. AMIGONI F., *I sistemi di controllo direzionale*, Giuffrè, Milano, 1988; BRUSA L., DEZZANI F., *Ult. Op cit.*; BASTIA P., *Ult. Op. Cit.*; ARCARI A., *Introduzione al budget d'esercizio*, Etas Libri, Milano, 1991; BOCCHINO U.,

- ∞ *Programmazione*: il *budget* è lo strumento formale con cui si quantificano i programmi di azione, se ne verifica la fattibilità reddituale, tecnica e finanziaria e si allocano le risorse coerentemente con gli obiettivi da perseguire;
- ∞ *Guida e motivazione*: il *budget* è inteso in termini di guida in quanto fornisce ai dirigenti una “mappa”¹⁶⁸ degli obiettivi da raggiungere e dei mezzi da utilizzare per il loro conseguimento. Il *budget* è, altresì, da intendersi in termini di strumento di motivazione in quanto, attraverso l’attribuzione degli obiettivi ai dirigenti dei Centri di Responsabilità contribuisce all’implementazione di sistemi premianti attraverso i sistemi di valutazione delle prestazioni dirigenziali previsti dalla normativa vigente;
- ∞ *Controllo e valutazione*: il *budget* fornisce i parametri rispetto ai quali confrontare i risultati della gestione al termine del periodo di riferimento consentendo l’adozione delle necessarie azioni correttive a fronte degli eventuali scostamenti rilevati attraverso l’attivazione dei meccanismi di *feedback* e di *feedforward*;¹⁶⁹
- ∞ *Coordinamento e integrazione*: attraverso la formulazione del *budget* si realizza la contrattazione degli obiettivi da perseguire e delle risorse assegnate a ciascun responsabile di Centro di Responsabilità pertanto vengono definiti a priori gli elementi che potrebbero essere causa di conflitto tra i centri di responsabilità verificando, altresì, che gli obiettivi e le decisioni dei singoli Centri di Responsabilità siano coerenti con gli obiettivi generali d’azienda;
- ∞ *Apprendimento e formazione*: la previsione di uno strumento di programmazione comporta necessariamente l’assunzione da parte della

Ult. Op cit ; TEODORI C., *Ult. Op cit.*; SELLERI L., *Ult. Op cit.*

¹⁶⁸ BASTIA P., *Ult. Op. Cit.*

¹⁶⁹ Secondo la sistemistica, nell’ambito dei processi di pianificazione rientra la messa in scena di azioni le quali vengono assoggettate a continui monitoraggi nel tempo e nello spazio. Un processo monitorato richiede un controllo permanente e flessibile attraverso retro-azioni (*feedback*) e pre-azioni (*feedforward*). Una Retro-azione (*Feedback*) è la rettifica di una situazione in risposta ad informazioni relative il suo stato attuale e in relazione a decisioni concernenti il suo stato preferito. Una Pre-azione (*Feedforward*) consiste nella rettifica di una situazione (attraverso una azione preventiva) in risposta ad una previsione concernente il suo stato futuro probabile e in relazione a decisioni riguardo il suo stato futuro preferibile. Cfr. G. MARRO, *Teoria dei sistemi e del controllo*, Zanichelli, 1989.

dirigenza di un atteggiamento più manageriale cioè basato sulla capacità di prevedere, programmare e coordinarsi con gli altri managers e non più solo di doti tecniche tipiche del proprio ruolo specialistico.

L'obbligo di redazione del *budget* nella pubblica amministrazione è stato introdotto dal D.Lgs. n. 279/97, successivamente esplicitato con la circolare del Ministro del Tesoro n. 32 del 1999 dal titolo "Sistema unico di contabilità analitica per centri di costo: Titolo III del D.Lgs. 7 agosto 1997, n. 279 – Amministrazioni centrali dello Stato: *budget* economici per l'anno 2000" ed più di recente ribadito dal D.P.R. n. 97/03.

La citata circolare formula indicazioni per la formulazione di *budget* economici in alcuni settori della pubblica amministrazione e fissa criteri omogenei per la determinazione delle diverse tipologie di costo e per la loro imputazione ai diversi centri di costo. In particolare, la costruzione del *budget* avviene sulla base delle seguenti fasi:

1. programmazione e definizione degli obiettivi generali dell'ente che discendono dal piano strategico;
2. identificazione dei centri di costo in coerenza con i centri di responsabilità amministrativa;
3. attribuzione di obiettivi specifici a ciascun centro di costo e, quindi, a ciascun dirigente responsabile;
4. quantificazione delle risorse umane e finanziarie attribuite a ciascun centro di costo per il perseguimento degli obiettivi assegnati;
5. valorizzazione del *budget* economico attraverso l'identificazione dei costi che si prevede di sostenere, classificati per natura;
6. consolidamento dei *budget* operativi con la costruzione del *budget* economico, del *budget* finanziario e di quello patrimoniale.¹⁷⁰

¹⁷⁰ Il *budget operativo* è riferito alla unità organizzativa la cui attività rientra nell'ambito della gestione tipica o caratteristica d'azienda. Il *budget economico* espone il risultato economico del centro di responsabilità a cui si riferisce contrapponendo i ricavi ai costi secondo un raggruppamento per gestioni (caratteristica, finanziaria e straordinaria). Il *budget finanziario* evidenzia l'impatto finanziario dei programmi di azione previsti in termini di entrate ed uscite. Il *budget patrimoniale* rappresenta la situazione patrimoniale preventiva attraverso l'esposizione degli elementi patrimoniali attivi e passivi. Cfr. TEODORI C., *Ult. Op. Cit.*

Negli enti pubblici il *budget* economico è fortemente interrelato con il bilancio preventivo di contabilità finanziaria; infatti, le previsioni economiche di ogni centro di costo devono essere effettuate in coerenza con gli stanziamenti del corrispondente centro di responsabilità amministrativa previsti nel bilancio finanziario di previsione, ai sensi di quanto disposto dalla citata circolare n. 32.

3.4.3 La contabilità analitica

La contabilità analitica costituisce l'insieme degli strumenti tecnico-contabili finalizzati a rilevare ed interpretare sia le informazioni economico-finanziarie sia le informazioni non monetarie in relazione ad oggetti di calcolo predeterminati.¹⁷¹

In termini più concreti, la contabilità analitica può definirsi come il complesso di rilevazioni sistematiche, a periodicità infrannuale, volto alla determinazione di costi, ricavi e risultati analitici riguardanti strutture organizzative dell'Ente, singoli prodotti o servizi e centri di responsabilità.¹⁷² Tradizionalmente, le funzioni della contabilità analitica sono riconducibili ad una funzione di supporto alla redazione del bilancio civilistico, il cui esame viene in questa sede tralasciato, e ad una funzione informativa che, attraverso il ricorso a rilevazioni contabili ed extracontabili, è sostanzialmente orientata all'espressione di giudizi di efficienza interna e di redditività, a determinazioni di convenienza economica comparata tra diverse combinazioni produttive, a congetture sui prezzi di vendita al fine di individuare le configurazioni maggiormente remunerative. In relazione a questa seconda funzione, la contabilità analitica rappresenta lo strumento con cui gli organi di governo e di direzione possono verificare il corretto funzionamento della organizzazione nonché assumere le proprie decisioni sulla base di informazioni economiche rilevanti. Sotto tale ottica, lo strumento della contabilità analitica assume estrema rilevanza nell'ambito dei processi controllo direzionale precedentemente descritti, indipendentemente dalle finalità lucrative o non lucrative dell'azienda. La qualificazione di azienda *non profit oriented*, infatti, non giustifica l'esonero dall'orientamento gestionale ai principi di

¹⁷¹ Cfr. BUBBIO A., "La contabilità analitica: definizione e ambiti di applicazione", in BUBBIO A., *Contabilità analitica per l'attività di direzione*, Unicopli, Milano, 1989.

¹⁷² MALAVOLTA A., MIRIELLO C. (a cura di), *L'ordinamento universitario*, Maggioli editore, 2006.

efficienza ed efficacia.¹⁷³ Piuttosto, in un contesto caratterizzato da aziende erogatrici di servizi pubblici attraverso l'utilizzo di risorse prevalentemente pubbliche, oltre a costituire un utile strumento di controllo gestionale, la contabilità analitica rappresenta un mezzo potenzialmente molto efficace di controllo pubblico e sociale. Nell'ambito della dottrina prevalente è, inoltre, chiarita l'importanza dell'introduzione di sistemi di contabilità dei costi nell'ambito delle Pubbliche Amministrazioni quale elemento propulsore del processo di aziendalizzazione. Soprattutto nella considerazione che in un contesto in cui per lungo tempo ci si è ispirati a logiche finanziarie inevitabilmente mancano *ab origine* i concetti della razionalità economica.¹⁷⁴

L'implementazione di un sistema di contabilità analitica necessita della definizione degli oggetti di costo e dei metodi di misurazione. In realtà esistono diverse tipologie di misurazione comunque riconducibili a due modelli alternativi: uno basato sui centri di responsabilità ed uno basato sui prodotti e servizi che costituiscono l'output dell'attività dell'ente.

Il *centro di responsabilità* è individuabile nella sub unità dell'azienda di cui un manager è responsabile per una specifica serie di attività. In questo caso, la contabilità a supporto delle attività di programmazione e controllo è definita *responsibility accounting*: essa misura i programmi attraverso i *budget* e le azioni attraverso i risultati effettivi di ciascun centro di responsabilità ricorrendo a parametri quali i costi, i ricavi, il reddito, il livello di investimenti.¹⁷⁵ La dottrina¹⁷⁶ individua diverse tipologie di centri di responsabilità sulla base del principale fattore critico cui è riferita la responsabilità dirigenziale del titolare del centro ed in base agli obiettivi assegnati e alle logiche gestionali. Pertanto, in linea massima vale la seguente

¹⁷³ Cfr. BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000.

¹⁷⁴ BORGONOV E., "Il controllo economico interno come tipico sistema di gestione del manager pubblico", in FARNETI G., *Il controllo economico dell'ente locale*, Maggioli editore, Rimini, 1992.

¹⁷⁵ Cfr. HONGREN C., FOSTER G., DATAR S.M., *Contabilità per la direzione*, Isedi, Torino, 1998.

¹⁷⁶ Secondo Anthony e Young "Il Centro di Responsabilità è costituito da un gruppo di persone che opera per raggiungere un obiettivo dell'azienda, ed è guidato da un dirigente che si assume la responsabilità delle azioni intraprese", in ANTHONY R.D., YOUNG D.W., *Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit*, McGraw-Hill, Milano, 1992.

classificazione:¹⁷⁷

- ∞ *centro di costo*, che costituisce una unità organizzativa nell'ambito della quale sono svolte attività dirette od ausiliarie che per il loro carattere di omogeneità consentono di imputare al Centro i vari costi sostenuti,¹⁷⁸
- ∞ *centro di ricavo*, che costituisce l'unità organizzative in cui i ricavi assumono un ruolo incisivo e, pertanto, il dirigente è responsabilizzato alla loro ottimizzazione;
- ∞ *centro di profitto*, costituito da un'unità organizzativa in cui l'autonomia decisionale influisce in maniera significativa sul risultato economico quindi sia sui ricavi che sui costi;
- ∞ *centro di investimento*, costituito dall'articolazione organizzativa in cui il dirigente viene responsabilizzato non solo sul profitto ma anche sul capitale investito e, quindi, sulla redditività degli investimenti.

Le attività costituiscono, d'altro canto, l'insieme di operazioni elementari di un processo la cui aggregazione in un unico elemento di osservazione è rilevante ai fini del calcolo e monitoraggio dei costi e del miglioramento delle *performance* aziendali in generale.

La scelta della periodicità delle rilevazioni di contabilità analitica costituisce oggetto di particolare attenzione nell'ambito dell'organizzazione dei processi amministrativi. Tale scelta dipende notevolmente dalla complessità organizzativa e dalle modalità di rilevazione e di imputazione dei costi ai centri di costo e ai prodotti e servizi. Una contabilità analitica tenuta con periodicità infrannuale richiede, infatti, una rilevazione dei costi e dei proventi che difficilmente si conviene ad una realtà organizzativa particolarmente complessa.

¹⁷⁷ Cfr. ANSELMI L. (a cura di), *Elementi di management e dinamica aziendale*, Giappichelli editore, Torino, 2006; BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991; BRUSA L., ZAMPROGNA L., *Pianificazione e controllo di gestione*, Etas, Milano, 1991; SELLERI L., *Il budget d'esercizio*, Etas, Milano, 1990.

¹⁷⁸ I centri di costo possono classificarsi in *reali* (che coincidono con una unità organizzativa dell'ente) e *fittizi* (che rappresentano delle astrazioni contabili create appositamente come aggregazioni omogenee di costi). I primi si differenziano, a loro volta, in *centri diretti* (che realizzano i prodotti finali o che erogano i servizi destinati agli utenti finali cioè i centri in cui avviene la produzione di didattica e di ricerca, ad esempio i dipartimenti, le facoltà, ecc) ed *indiretti* (che forniscono servizi di supporto a più centri diretti – definiti *centri indiretti ausiliari*- o che forniscono servizi di supporto sia a centri diretti che ausiliari – definiti *centri indiretti comuni*).

L'individuazione dei costi può avvenire, quindi, sulla base di due oggetti finali di riferimento.¹⁷⁹ Nel caso in cui si utilizzano i centri di responsabilità, in una prima fase i costi vengono attribuiti ai centri e successivamente imputati ai prodotti secondo criteri convenzionali di riparto.¹⁸⁰ Il sistema di contabilità analitica comporta inizialmente la definizione di un piano dei conti e di un piano dei centri di costo, il primo è costituito dai conti accesi a costi e ricavi o proventi che tengono conto delle esigenze conoscitive dei destinatari delle informazioni; il secondo è costituito dall'individuazione di unità organizzative sulla base dell'autonomia decisionale sull'uso delle risorse disponibili. I documenti emanati dall'Osservatorio per la valutazione del sistema universitario¹⁸¹ prevedono che per ciascuna delle tre aree di attività universitaria – cioè didattica, ricerca e attività amministrativa – i centri di costo siano individuati dall'incrocio tra la struttura organizzativa (centri di responsabilità) e le attività poste in essere (macroattività). In particolare, si suggerisce di individuare i centri di costo secondo un duplice criterio:

- ∞ il primo passaggio è prendere in considerazione le funzioni che concorrono alla formazione di prodotti didattici, amministrativi e scientifici e le ripartizioni organizzative coinvolte;
- ∞ il secondo passaggio è individuare, per ciascuna funzione, i singoli processi sintetici e i relativi prodotti al fine di pervenire al costo unitario di prodotto e/o di attività.

Dalla prassi amministrativo-contabile emergente nell'ambito delle Università, le funzioni-obiettivo da considerare al primo livello di analisi sono quelle della didattica, della ricerca, delle prestazioni conto terzi e dei servizi di supporto.

¹⁷⁹ I costi imputabili ai centri si differenziano in *costi diretti di centro* (attribuibili in modo esclusivo al centro in quanto esiste la possibilità di misurare oggettivamente il consumo del fattore produttivo impiegato in quel centro) e *costi indiretti di centro* (attribuibili al centro utilizzando criteri di ripartizione soggettiva per imputare il valore del fattore produttivo consumato).

¹⁸⁰ La prassi amministrativo-contabile adottata nelle università prevede tre fasi: la localizzazione dei costi dei fattori produttivi ai centri di costo in cui sono stati sostenuti; il ribaltamento ovvero l'addebito ai centri diretti dei costi imputati ai centri ausiliari e comuni e, infine l'imputazione finale dei costi diretti e dei costi dei centri diretti ai diversi output. Per un approfondimento sul funzionamento della contabilità analitica per centri di responsabilità si veda MIOLO VITALI P. (a cura di), *I sistemi di misurazione economico-finanziaria nelle università italiane: problemi e prospettive*, Cedam, Padova, 2001.

¹⁸¹ OSSERVATORIO PER LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA UNIVERSITARIO, *La stima dei costi delle diverse attività istituzionali delle Università*, documento n. 2, 1999. _____

Nel caso di utilizzo delle attività, si fa riferimento alla metodologia definita in dottrina come “*activity based costing*” che prevede in una prima fase i costi delle risorse vengono attribuiti mediante i cosiddetti “*resource driver*”, successivamente si allocano i costi delle attività a prodotti o servizi attraverso “*activity cost driver*”. In questa ultima ipotesi è necessario definire preliminarmente la mappa delle attività.¹⁸² In via molto generale, la citata dottrina economico-aziendale individua alcuni elementi di specificità riferiti alle due metodologie descritte che consentono di chiarire i contesti organizzativi maggiormente orientati all’utilizzo dell’uno o dell’altro metodo. In particolare, l’*activity based-costing* consente la definizione di costo di prodotto maggiormente attendibile e sofisticata ed è maggiormente adeguata in contesti molto competitivi in cui i costi indiretti sono elevati e difficilmente attribuibili secondo criteri meramente volumetrici. Nel contesto universitario, al pari di tutte le imprese di servizi, la presenza di costi indiretti è rilevante data la natura di pubblica amministrazione deputata all’erogazione di servizi pubblici anche se i livelli di competitività raggiunti non sono da ritenersi elevati rispetto ad altri settori. D’altro canto, la contabilità per centri di responsabilità è da ritenersi la più efficace in termini di controllo di gestione in quanto è fondata su unità organizzative il più delle volte riconducibili ai centri di responsabilità.¹⁸³ Pertanto, in strutture organizzative complesse, il ricorso alla contabilità per centri di responsabilità è da ritenersi la più idonea ai fini degli obiettivi conoscitivi predeterminati. Al contrario, l’*activity based costing* si rivela particolarmente efficace nella rappresentazione di valori di costo di prodotto molto precisi che costituiscono l’informazione rilevante nell’ambito di contesti molto differenziati e competitivi. Pertanto, se da un lato l’*activity based costing* consente un monitoraggio dei costi molto sofisticato che consentirebbe il controllo delle cause che determinano i costi, dall’altro la sua implementazione

¹⁸² Per un approfondimento sull’*activity based costing*, si veda ORELLI R.L., “Activity based costing e activity based management”, in FARNETI G., *Ragioneria pubblica. Il “nuovo” sistema informativo delle aziende pubbliche*, Franco Angeli, Milano, 2004; CUGINI A., FAGOTTO F., *La metodologia ABC nelle università: punti di forza e debolezza*, Relazione presentata al XIII seminario di studio “La misurazione della performance negli Atenei: concetti, metodi ed esperienze”, Bressanone, 12-13 settembre 2005; MITCHELL M., “Activity based costing in Uk universities”, *Public Money & management*, Jan-March, 1996; RUSSEL J., “Activity based management for colleges and universities”, *Management Accounting Quarterly*, 2000.

¹⁸³ DEL SORDO C., *Op. Cit.*

potrebbe non condurre agli effetti pratici desiderati in termini di impatto comportamentale. Date queste premesse, nel contesto universitario non è pensabile una sostituzione della contabilità per centri di responsabilità con una contabilità per attività piuttosto ad una integrazione della seconda rispetto alla prima.

Nel tentativo di definire un sistema di contabilità implementabile nella gestione universitaria è necessario considerare una serie di elementi di specificità.

In primis, la natura di azienda di servizi in cui i processi produttivi sono, in prevalenza, concomitanti a quelli distributivi.

In secondo ordine, l'output della gestione caratteristica costituito dalla didattica e dalla ricerca, è fortemente interdipendente e connesso determinando così difficoltà di misurazione del loro costo. Trattandosi di un'azienda *multibusiness* (didattica e ricerca) e multi prodotto (corsi di laurea e progetti di ricerca) è inevitabile la cospicua presenza di costi indiretti connessi al funzionamento di strutture adibite alle diverse attività svolte e prodotti offerti.

Al pari delle altre Pubbliche Amministrazioni, nelle Università è riscontrabile, inoltre, una prevalenza dei costi fissi rappresentata soprattutto dai costi del personale che è immodificabile nel breve ed indipendente dal volume produttivo.

Infine, le forti interrelazioni esistenti tra facoltà e dipartimenti comporta inevitabilmente la diffusione di un uso promiscuo dei fattori produttivi per i processi di produzione della didattica e della ricerca determinando ulteriori difficoltà nel riparto dei costi indiretti. Si pensi, al riguardo, al costo rappresentato dal personale docente che rappresenta la risorse principale della didattica ma anche il mezzo propulsore dell'attività di ricerca.

Nel contesto delineato, oltre ai citati elementi di criticità rispetto all'implementazione di un sistema di contabilità analitica, sono da considerare le difficoltà derivanti dall'assenza di una contabilità generale obbligatoria che può costituire il principale ostacolo alle determinazioni analitiche dei costi.

Benché la contabilità generale rappresenti il punto di partenza per le elaborazioni di contabilità analitica, sono ravvisabili numerose differenze tra i due sistemi di rilevazione contabile:

- ∞ in ordine ai destinatari, la contabilità generale rappresenta, nel caso delle imprese, la contabilità ufficiale d'azienda e, pertanto, tenuta nel rispetto di disposizioni civilistiche e fiscali. La contabilità analitica, per contro, costituisce una contabilità interna che non deve essere tenuta secondo regimi imposti dall'esterno.
- ∞ in ordine all'oggetto e alla temporalità delle rilevazioni, la contabilità generale analizza gli aspetti finanziari, economici e patrimoniali riferiti all'azienda nel suo complesso e ad un arco temporale generalmente riferito all'anno. La contabilità analitica, invece, analizza il solo aspetto economico delle operazioni di gestione con riferimento a singole articolazioni organizzative o a prodotti e servizi con cadenza generalmente infrannuale.
- ∞ con riferimento alle finalità, la contabilità generale fornisce elementi conoscitivi rivolti all'esercizio di un controllo complessivo del soggetto giuridico, mentre la contabilità analitica consente di controllare l'andamento economico di specifici elementi produttivi od organizzativi.
- ∞ rispetto alla classificazione dei dati, la contabilità generale si limita a classificare i costi in base alla loro natura mentre la contabilità analitica li riclassifica secondo la destinazione (per centri di responsabilità o prodotti).
- ∞ rispetto alla metodologia di rilevazione, la contabilità generale è basata sul metodo della partita doppia mentre la contabilità analitica utilizza il metodo della partita semplice.

Tuttavia, l'opportunità di implementare la contabilità generale in maniera propedeutica allo sviluppo della contabilità analitica non esclude la possibilità alternativa di attuare meccanismi di controllo basati sulla contabilità finanziaria e sulla successiva elaborazione extracontabile dell'informazione economica che consentano, quindi, l'adozione di un unico sistema integrato, meno costoso e più efficiente rispetto all'implementazione di una pluralità di sistemi di rilevazione distinti e indipendenti. In tal senso, l'assenza di rilevazioni di contabilità economica non pregiudica la validità del controllo di gestione che può essere implementato sulla

base dei dati tratti dalla contabilità finanziaria.¹⁸⁴

Considerata tale ipotesi, non va comunque dimenticato che la contabilità analitica è “naturalmente” raccordabile con una contabilità generale di tipo economico patrimoniale che rileva la stessa tipologia di valori con riferimento all’intera azienda. Risulta, invece, particolarmente complesso il raccordo con la contabilità finanziaria la quale non rileva i costi sostenuti per l’impiego dei fattori produttivi in quel periodo, bensì i movimenti finanziari avvenuti in quel periodo per l’acquisizione di fattori produttivi impiegati. Pertanto, nel caso in cui vi sono fattori produttivi ad utilità pluriennale impiegati in periodi diversi da quelli nei quali si sono manifestati i movimenti finanziari, in contabilità finanziaria manca la rilevazione della frazione di fattore produttivo impiegata in ogni periodo.¹⁸⁵ Inoltre, in contabilità finanziaria sono considerate come spese anche le somme derivanti da impegni già deliberati per i quali non si è ancora ricevuta la sottostante prestazione e, pertanto, non rilevanti dal punto di vista economico.

Oltre a rappresentare un obbligo di legge, l’integrazione dei sistemi contabili degli Atenei con la contabilità analitica è da ritenersi ulteriormente necessaria se si considera il punto di vista del monitoraggio delle condizioni di equilibrio che caratterizzano il concetto di economicità delle Università, analizzate nel primo capitolo.

Infatti, da un lato, la contabilità finanziaria per sua natura non riesce a fornire le informazioni necessarie al monitoraggio dell’equilibrio economico e di quello patrimoniale nonostante sia possibile ricorrere ad integrazioni e derivazioni contabili di dubbia efficacia; dall’altro, risulta molto utile nel monitoraggio dell’equilibrio finanziario e monetario, in quanto rileva valori di natura finanziaria anche in via preventiva descrivendone, per quanto possibile, l’andamento.

La contabilità economico-patrimoniale, invece, se da un lato risulta essenzialmente finalizzata al monitoraggio generale dell’equilibrio economico e di quello

¹⁸⁴ Cfr, FICI L., *Il controllo di gestione negli atenei: dalla valutazione al governo aziendale*, FrancoAngeli, Milano, 2001.

¹⁸⁵ Si pensi al caso degli ammortamenti dei fattori produttivi a fecondità ripetuta e delle giacenze dei fattori produttivi presenti in magazzino.

patrimoniale, dall'altro si presta ad essere integrata con altri strumenti (rendiconto finanziario, *budget* economico, patrimoniale e finanziario) per supportare anche il monitoraggio dell'equilibrio finanziario e monetario.

La principale motivazione che dovrebbe indurre le Università a dotarsi di sistemi analitici è legata al miglioramento del processo di allocazione delle risorse tra le varie unità organizzative per superare definitivamente la logica incrementale che tradizionalmente ha contraddistinto i processi di allocazione delle risorse pubbliche dal Ministero verso le periferie e all'interno dell'ente pubblico fra le singole unità organizzative. Le esigenze di miglioramento in tal senso sono ancora più percepibili se si considera il grado di autonomia di cui godono le Università nei confronti dell'utilizzazione dei fondi assegnati dal Miur.

Un sistema di contabilità analitica determinerebbe, inoltre, una pianificazione per singoli centri di responsabilità dei ricavi o proventi percepibili in funzione dell'attività svolta (ad esempio derivanti dalle tasse di iscrizione, dalle sponsorizzazioni e dai contratti di ricerca), al fine di supportare le decisioni operative quali ad esempio l'attivazione di un corso di laurea o la scelta dei progetti di ricerca più redditizi sui quali concentrare le risorse di un dipartimento.¹⁸⁶

Nonostante il potenziale innovativo dello strumento della contabilità analitica nell'ambito dei processi decisionali delle Università, dimostrato dalla dottrina aziendale e dalle evidenze empiriche, il *management* universitario è costretto a rapportarsi quotidianamente con la pressoché totale assenza di un quadro normativo vigente specifico al riguardo. Come già esposto nell'ambito della prima parte del lavoro, il primo riferimento alla contabilità analitica a supporto del controllo direzionale trova fondamento nella legge n. 168/89 che, all'art. 7, attribuisce al Regolamento di Ateneo per l'amministrazione, la finanza e la contabilità il compito di disciplinare “*le forme di controllo interno sull'efficienza e sui risultati di gestione complessiva dell'Università, nonché dei singoli centri di spesa*”.¹⁸⁷ Successivamente,

¹⁸⁶ Cfr. FICI L., *Ult. Op. Cit.*

¹⁸⁷ Al riguardo giova menzionare l'istituzione presso il Miur del *Gruppo di lavoro per il controllo dei Regolamenti di Amministrazione e contabilità delle università, per la revisione dei medesimi, nonché della rielaborazione dello schema tipo per la omogenea redazione dei conti consuntivi delle citate istituzioni,*

mentre per alcuni comparti della pubblica amministrazione, la materia diviene oggetto di specifiche disposizioni legislative (ad esempio nel Tuel per quanto riguarda gli Enti Locali e nei singoli interventi normativi regionali per quanto riguarda le aziende sanitarie ed ospedaliere pubbliche), per il comparto universitario non vengono emanate specifiche disposizioni di riferimento. L'unico riferimento normativo è rinvenibile nel D.Lgs. n. 279/97 che nell'introdurre, per le amministrazioni dello Stato, le "unità revisionali di base" nell'ambito delle classificazioni di bilancio, prevede l'implementazione di un sistema unico di contabilità economica analitica per centri di costo al fine di supportare il controllo di gestione e al processo di formazione del bilancio, previa adozione di tutte le misure organizzative necessarie.

Le successive circolari ministeriali – n. 32/99 e n. 34/03 - ribadiscono la necessità di introdurre un sistema unico di contabilità analitica per centri di costo nelle Pubbliche Amministrazioni senza peraltro fare alcuna menzione specifica al comparto universitario. Nella stessa direzione va il *Manuale dei principi e delle regole contabili del sistema unico di contabilità economica delle pubbliche amministrazioni – Anno 2004*¹⁸⁸ che richiama l'attenzione sul concetto di costo come valore delle risorse impiegate correlato, oltre alla natura, alla struttura organizzativa e alla destinazione per cui le risorse sono impiegate.

In definitiva, il generale processo di riforma della pubblica amministrazione delinea un sistema di contabilità pubblica di tipo economico a cui è collegata una contabilità dei costi al fine di ottenere migliori risultati.

Ancorché non espressamente contemplata dall'ordinamento universitario, l'introduzione di strumenti aziendali a supporto di decisioni secondo criteri di razionalità economica è attualmente stimolata dalla necessità di un migliore utilizzo delle risorse e dalla crescente pressione competitiva del comparto universitario.

Pertanto, la necessità di un'estensione espressa delle previsioni normative riferite alle amministrazioni statali al comparto universitario scaturirà probabilmente

presieduto dal Prof Muraro, che ha espresso specifiche proposte sul tema che non hanno trovato tuttora accoglimento in alcun intervento legislativo da parte del Ministero.

¹⁸⁸ Approvato con decreto del 22/04/2004, n. 85, pubblicato in G.U. n. 106/2004.

dall'evidenza empirica che riporta casi di *responsability accounting* ¹⁸⁹

3.4.4 Sistemi contabili a confronto e modelli alternativi

In sintesi, i due modelli contabili descritti - contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale - si differenziano sotto i seguenti punti di vista:

- ✓ dal punto di vista della funzione espletata, la contabilità finanziaria ha una funzione prevalentemente autorizzatoria (ex ante) e di responsabilizzazione formale finalizzata alla verifica della legittimità formale degli atti amministrativi. La contabilità economico-patrimoniale, invece, è finalizzata alla rilevazione del risultato economico della gestione e al monitoraggio della dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa (ex post).
- ✓ dal punto di vista dell'oggetto delle rilevazioni, la contabilità finanziaria misura esclusivamente i movimenti finanziari, cioè l'esborso monetario per le spese e l'introito monetario per le entrate. La contabilità economica, invece, misura i costi cioè il valore delle risorse umane e strumentali utilizzate e i ricavi cioè il valore dei beni e dei servizi prodotti. Dal punto di vista economico-aziendale, il costo, rispetto alla spesa, sorge quando la risorsa a cui fa riferimento viene impiegata nel processo di produzione del servizio; pertanto, esso viene valorizzato in funzione del consumo della risorsa nel periodo amministrativo in cui si manifesta indipendentemente dall'esborso finanziario sostenuto per acquisire la risorsa (che rappresenta la spesa). Esiste, inoltre, una serie di costi e di ricavi che non sono correlati a uscite ed entrate finanziarie e che, pertanto, sfuggono alle rilevazioni in contabilità finanziaria. Ciò in quanto, la contabilità finanziaria rileva solo i fatti di gestione che comportano movimenti finanziari non considerando, ad esempio, altre operazioni che pur non comportando movimenti finanziari incidono sulla determinazione del risultato economico della gestione, ad esempio gli

¹⁸⁹ Sulla tematica relativa alla implementazione di una contabilità analitica per centri di responsabilità di Ateneo e alle specificità in termini di struttura organizzativa universitaria, si veda DEL SORDO C., *Op. Cit.*, pag. 172 e segg.

ammortamenti, le rimanenze di magazzino, i ratei e i risconti, le svalutazione e rivalutazioni patrimoniali, le sopravvenienze e le insussistenze, ecc.

- ✓ dal punto di vista dei criteri di classificazione utilizzati, in contabilità finanziaria le entrate vengono classificate in base alla loro natura o alla loro provenienza e le spese in base alla loro finalizzazione. Nella contabilità economica, invece, i costi e i ricavi vengono classificati elusivamente in base alla loro natura cioè in base alle loro caratteristiche fisiche o economiche.
- ✓ dal punto di vista del momento di rilevazione del fatto di gestione, la contabilità finanziaria si basa sul principio della competenza finanziaria che presuppone che le entrate e le spese vengano rilevate nell'esercizio finanziario in cui sorge, rispettivamente, il diritto a riscuoterle (accertamento dell'entrata) e l'obbligo a pagarle (impegno di spesa) sulla base di un credito e di un debito documentato. La contabilità economica, invece, si basa sul principio della competenza economica che presuppone che le operazioni di gestione vengano rilevate contabilmente e attribuite all'esercizio a cui gli effetti di tali operazioni si riferiscono indipendentemente dal verificarsi di operazioni di incasso o pagamento. Ciò significa che i ricavi vengono rilevati quando il processo produttivo dei beni e/o servizi è completato ed è avvenuto il passaggio di proprietà; in altri termini, secondo il principio della realizzazione dei ricavi, un ricavo è di competenza dell'esercizio quando la relativa prestazione viene erogata al destinatario. I costi, invece, sono di competenza dell'esercizio se correlati ai ricavi d'esercizio, secondo il principio dell'inerenza dei costi. La correlazione di un costo ad un ricavo può sussistere in funzione del rapporto causa-effetto, oppure in funzione della ripartizione dell'utilità pluriennale di un bene, ecc.
- ✓ dal punto di vista del metodo di registrazione dei valori, la contabilità finanziaria è tenuta con il metodo della partita semplice che si basa sulla contrapposizione delle entrate e delle spese e sul principio del pareggio del bilancio. La contabilità economica, invece, è tenuta con il metodo della partita doppia che rileva simultaneamente sia l'aspetto finanziario che quello

economico consentendo il monitoraggio dell'equilibrio finanziario, economico e patrimoniale.

- ✓ dal punto di vista degli schemi contabili utilizzati, la contabilità finanziaria si fonda sull'utilizzo del bilancio preventivo e del conto consuntivo. La contabilità economico-patrimoniale, invece, basa le sue rilevazioni nei documenti predisposti a consuntivo rappresentati dallo stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa.

Secondo la dottrina economico-aziendale¹⁹⁰ e la prassi vigente nella generalità degli enti pubblici, l'implementazione di un sistema contabile di tipo economico patrimoniale può avvenire secondo tre modalità:

- ∞ *modello minimale*, fondato sulla adozione di un sistema di contabilità finanziaria considerato come base di partenza per la definizione a fine esercizio, in via extracontabile, di informazioni economiche;
- ∞ *modello integrato*, fondato sulla presenza di rilevazioni che tengono conto contemporaneamente dell'aspetto finanziario, economico e patrimoniale;
- ∞ *modello parallelo*, fondato sulla presenza di due sottosistemi di rilevazioni autonomi e privi di collegamento, uno di contabilità finanziaria in partita semplice ed uno di contabilità generale in partita doppia.

Il passaggio da un sistema di rilevazioni su base finanziaria ad uno su base economica è funzione degli obiettivi conoscitivi strettamente connessi al processo di decisionale e di controllo dei risultati tipici del controllo direzionale.¹⁹¹ Pertanto, la finalità predetta viene decisamente meno se l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale passa attraverso la derivazione dei dati economici dalla contabilità finanziaria attraverso strumenti di riconciliazione extra-contabile. E' ovvio ritenere, infatti, che non si creerebbero in tale situazione i presupposti della responsabilizzazione gestionale sui risultati bensì si continuerebbe ad avere, da un lato, la prevalenza del carattere autorizzatorio, ancorché ineliminabile, dei documenti contabili (bilancio di

¹⁹⁰ Cfr. MULLAZZANI M. (a cura di), *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, 2002.

¹⁹¹ Cfr. MUSSARI R., "Il mutamento dei sistemi contabili pubblici locali: valenze informative e culturali", in FARNETI G., POZZOLI S. (a cura di), *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, 2005.

previsione) e dall'altro, un monitoraggio generale in funzione della raccolta di dati richiesti dagli *stakeholders* governativi (conto consuntivo) attribuendo alla contabilità generale un ruolo marginale sul piano della sua vera natura di supporto informativo al controllo direzionale.

Oltre a non consentire la rilevazione dell'aspetto economico di una operazione di gestione nel momento in cui essa si verifica, in concreto, la derivazione di dati economico-patrimoniali dai dati finanziari consuntivi - che si rendono, quindi, disponibili a fine periodo amministrativo - significa non consentire l'implementazione del controllo concomitante¹⁹² sulla formazione dei valori economici e patrimoniali determinando, altresì, un conto economico e uno stato patrimoniale redatti secondo derivazioni contabili e quadrature il più delle volte forzate.

Secondo una parte della dottrina,¹⁹³ in tale contesto evolutivo è indispensabile considerare i rischi connessi alla totale eliminazione della contabilità finanziaria derivanti dalle tipicità gestionali delle Pubbliche Amministrazioni che possono riassumersi nelle seguenti considerazioni:

- ∞ una trasposizione automatica e acritica della contabilità generale secondo i meccanismi utilizzati nelle imprese comporterebbe il rischio di divenire un mero e forzato adempimento contabile al pari di altri adempimenti di volta in volta richiesti alle Università;
- ∞ nell'ambito delle Pubbliche Amministrazioni, oltre alla funzione di strumento di rilevazione dei fatti di gestione, la contabilità finanziaria rappresenta, altresì, una modalità di gestione dell'ente che coincide, pertanto, con la gestione del bilancio che rappresenta, contemporaneamente, un obiettivo, uno

¹⁹² In altri termini, non si realizzerebbero né i cosiddetti meccanismi di *feed-back* (controllo a consuntivo delle operazioni di gestione al fine di influenzare le operazioni future ed eliminare gli eventuali scostamenti rilevati) e *feed-forward* (controllo concomitante al processo che consente di modificare l'azione quando è ancora in corso di svolgimento) né il controllo *ex ante* mediante i processi di pianificazione e programmazione. Cfr. ANSELMI L., "Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche: un approccio aziendale", in ANSELMI L., DEL BENE L., DONATO F., GIOVANNELLI L., MARINÒ L., ZUCCARDI MERLI M. (a cura di), *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli editore, Rimini, 1997.

¹⁹³ GARLATTI A., PEZZANI F., *I sistemi di programmazione e controllo negli enti locali. Progettazione, sviluppo e impiego*, Etas libri, Milano, 2000. POZZOLI S., *Il controllo direzionale degli enti locali. Dall'analisi dei costi alla Balanced Scorecard*, Franco Angeli, Milano, 2001. AZZONE G., DENTE B. (a cura di), *Valutare per governare. Il nuovo sistema dei controlli nelle pubbliche amministrazioni*, Etas libri, Milano, 1999.

strumento e un vincolo;

- ∞ la contabilità finanziaria rappresenta un ottimo strumento di controllo della spesa in quanto la funzione autorizzatoria del bilancio consente di evitare che si verificino impegni di spesa eccedenti gli stanziamenti previsti. Pertanto, la sua eliminazione *tout court* ridurrebbe inevitabilmente il grado di controllo della spesa.

Di conseguenza, secondo alcuni autori, l'analisi economico-patrimoniale deve integrarsi a quella finanziaria senza doverla necessariamente sostituire. Pertanto, un'analisi integrata di tipo economico-finanziario permetterebbe di esprimere dei giudizi di sintesi sugli andamenti della gestione partendo dal controllo giuridico formale sulle attività poste in essere per giungere al controllo manageriale di tipo economico-aziendale.¹⁹⁴

In realtà, nel contesto universitario, al pari degli altri enti pubblici, la contabilità economico-patrimoniale costituisce un valido supporto alla gestione delle responsabilità nel senso che consente di gestire le responsabilità dirigenziali nell'ottica del perseguimento di una maggiore razionalità economica. Tuttavia, nell'ottica delle rappresentazioni di sintesi, la contabilità economico-patrimoniale fornisce informazioni di rilevanza limitata nell'ambito del contesto di riferimento. Mentre nelle imprese il risultato economico esprime, oltre all'effetto delle attività produttive sul capitale, il grado di conseguimento del fine dell'impresa in termini di accrescimento dei mezzi aziendali derivante dallo scambio con i mercati di riferimento (approvvigionamento e di sbocco), nelle aziende non lucrative, come è da intendersi l'Università complessivamente intesa, tali informazioni non raggiungono gli stessi obiettivi conoscitivi. Infatti, il risultato economico derivante dalla contabilità economico-patrimoniale tenuta presso un Ateneo non è da considerarsi né una sintesi della capacità di effettuare scambi vantaggiosi da un punto di vista economico con terze economie né un indicatore dell'economicità dei processi produttivi. Infatti un risultato economico negativo potrebbe essere espressione di una

¹⁹⁴ Cfr. ANSELMINI L., "Esperienze di programmazione nelle amministrazioni pubbliche", in MIOLO VITALI P., ANSELMINI L., *La programmazione nelle pubbliche amministrazioni*, Giuffrè, Milano, 1989.

limitata capacità di investimento o di un “immobilismo gestionale” senza dover necessariamente rappresentare una scarsa economicità della gestione.¹⁹⁵

D’altro canto, la completa assenza di rilevazioni economiche nell’ambito della contabilità finanziaria comporta rilevanti criticità informative. A titolo esemplificativo, nell’ambito dei lavori in corso su ordinazione connessi a contratti di ricerca pluriennali e all’impiego di fattori produttivi a fecondità ripetuta, l’assenza di operazioni di rettifica e di completamento a fine periodo amministrativo comporta conseguenze sfavorevoli in riferimento al principio della competenza economica. Mentre la stessa osservazione non è rilevante nell’ambito delle rimanenze che, nel contesto universitario, risultano minime per via della particolare natura dell’output prodotto.

L’assenza di rilevazioni economiche di integrazione e rettifica, in contabilità finanziaria, determina, di conseguenza, il sopraggiungere del fenomeno delle cosiddette *riserve latenti* connesse al sostenimento di costi pluriennali che gravano per intero come spese nel periodo di sostenimento mentre, nell’ambito di una contabilità economico-patrimoniale, graverebbero nel periodo di sostenimento della spesa in misura proporzionale alla rispettiva quota di ammortamento.¹⁹⁶

In termini di politiche di bilancio, la contabilità finanziaria consente ampi margini di discrezionalità riferiti sostanzialmente:¹⁹⁷

- ∞ alla sovrastima delle entrate finalizzata a stanziamenti superiori in uscita,
- ∞ alla sottostima delle entrate finalizzata all’ottenimento di maggiori finanziamenti esterni se connessi al disavanzo previsto,
- ∞ alla sovrastima delle uscite finalizzata all’ottenimento di finanziamenti se connessi al livello delle uscite,
- ∞ alla sottostima delle uscite per spese obbligatorie al fine di aumentare gli stanziamenti previsti in altre voci di spesa.

¹⁹⁵ Cfr. DEL SORDO C., *Il controllo direzionale nelle università. Dal sistema di bilancio alla Balanced Scorecard*, Franco Angeli, Milano, 2006, pag. 114.

¹⁹⁶ Cfr. CAPODAGLIO G., “Considerazioni generali sull’adozione nelle Università di una contabilità c.d. economico-patrimoniale”, in CAPODAGLIO G. (a cura di), *L’introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle università italiane. Metodologie e soluzioni operative*, Atti del Convegno, Rirea, 2004.

¹⁹⁷ Cfr. BORGONOVÌ E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2002.

In definitiva, si può ritenere che il supporto informativo derivante dalla tenuta di una contabilità economico-patrimoniale costituisce la “piattaforma ideale”¹⁹⁸ su cui costruire una efficace contabilità direzionale al fine di misurare e regolare i risultati prodotti. In virtù di tale considerazione è opportuno precisare, altresì, che la sua adozione esclusiva non costituisce l’unica alternativa contabile efficace sia ai fini della misurazione e del controllo dei risultati sia ai fini del rispetto degli adempimenti obbligatori imposti dalla normativa vigente, così come dimostrato dalla evidenza empirica esaminata nel prosieguo del lavoro.

3.5 Il modello della *balanced scorecard*

Secondo la dottrina, la sola dimensione economico-finanziaria risulta inadeguata a valutare le *performance* aziendali soprattutto in contesti ambientali particolarmente complessi ed imprevedibili.

In termini di pianificazione, la trasposizione del piano strategico in un sistema di *budget* solo finanziario non consente di implementare realmente il piano strategico e di monitorare l’adeguatezza della strategia nel periodo di riferimento.¹⁹⁹ Infatti, nell’ambito del controllo budgetario gli obiettivi sono evidenziati solo in termini finanziari e riferiti ad un arco temporale riferito all’anno. Vengono ignorati, piuttosto, gli altri obiettivi di carattere non finanziario che comunque risultano essenziali per il conseguimento degli obiettivi generali dell’azienda. Pertanto, gli strumenti analizzati (bilancio, *budget*, contabilità analitica, sistemi di *reporting*) pur rappresentando la base fondamentale del controllo direzionale non sono esaustivi in contesti instabili.

Nel contesto universitario, in cui gli obiettivi aziendali sono per natura di vasta portata e di variegata e mutevole forma, risulta indispensabile ricorrere all’uso di parametri - non solo finanziari e di breve periodo - che consentano di misurare il grado di realizzazione degli obiettivi di lungo periodo e, quindi, non solo quelli riferiti al primo anno.

Per far fronte alla necessità di correlare la strategia a lungo termine con le azioni di

¹⁹⁸ Cfr. RICCABONI A., “L’introduzione della contabilità generale negli atenei: l’esperienza dell’Università degli studi di Siena, in CAPODAGLIO G., *U It. Op. Cit.*

¹⁹⁹ Cfr. PALETTA A., *Il governo dell’università tra competizione e accountability*, Il Mulino, Bologna, 2004.

breve periodo, alcuni studiosi elaborano il modello della *balanced scorecard*²⁰⁰ che costituisce un sistema di valutazione bilanciata delle *performance* nel quale trovano posto una serie di indicatori di *performance* sia economico-finanziari che fisico-tecnici.

Attraverso tale modello è possibile elaborare un sistema completo di indicatori multidimensionali, a disposizione del *management*, che traduce gli obiettivi strategici in un insieme coerente di misure delle *performance*.

Secondo il modello della *Balanced Scorecard* le prospettive con cui analizzare l'azienda sono quattro:

- ∞ la prospettiva *economico-finanziaria*, finalizzata a monitorare il rapporto tra impresa ed azionisti;
- ∞ la prospettiva del *cliente*, riguarda la misurazione del rapporto con il mercato;
- ∞ la prospettiva dei *processi interni*, riguarda l'individuazione dei processi operativi chiave cioè che hanno l'impatto più consistente sul cliente;
- ∞ la prospettiva dell'*apprendimento e crescita*, rivolta ad evidenziare gli obiettivi e le misure di innovazione, di crescita, di acquisizione di nuove competenze.

L'efficacia del modello si realizza attraverso la traduzione delle strategie e, quindi, degli obiettivi di lungo periodo, in obiettivi di breve periodo e successivamente in indicatori.

In altri termini, l'utilizzo del modello consente di costruire una mappa informativa contenente diverse variabili determinanti per l'andamento dell'azienda e fra loro bilanciate al fine di arricchire le conoscenze necessarie alla gestione in senso strategico dell'azienda stessa. Lo strumento per ricostruire le relazioni causa-effetto

²⁰⁰ Cfr. KAPLAN R.S., NORTON D.P., "Il balanced scorecard. Indicatori per migliorare le performance", in *Sistemi & Impresa*, n. 1, 1994; KAPLAN R.S., NORTON D.P., "L'uso strategico della balanced scorecard", in *Harvard Business Review*, n. 5, 1996; KAPLAN R.S., NORTON D.P., "Non solo finanziarie le misure del successo", in *Harvard Business Review*, n. 5, 1994; KAPLAN R.S., "Overcoming the barriers to Balanced Scorecard Use in the public sector", in *Harvard Business School*, Boston, 2000; DONNA G., RICCABONI A. (a cura di), *Manuale del controllo di gestione. Analisi dei costi, budget, reporting, ERP, balanced scorecard: applicazioni e soluzioni innovative*, Ipsoa, Milano, 2005; DI STASI L., *Pianificazione e controllo di gestione. Sistemi tradizionali e strumenti innovativi: Activity Based Costing, Balanced Scorecard*, Franco Angeli, 2005; KAPLAN R.S., NORTON D.P., *Allineamento strategico. Come usare la Balanced Scorecard per aumentare la competitività*, Isedi, Torino, 2006.

tra le diverse variabili è chiamato “mappa strategica”. Ogni misura della *balanced scorecard* viene inserita in una catena logica di rapporti causa-effetto che collega i risultati previsti dalla strategia con i *driver* che porteranno ai risultati strategici. Nell’ambito del contesto universitario, la sua applicabilità è testimoniata dall’elevato numero di casi a livello internazionale.²⁰¹ In realtà, lo strumento direzionale di cui necessitano gli organi di governo d’Ateneo deve consentire il monitoraggio del grado di realizzazione degli obiettivi istituzionali ritenuti prioritari disponendo contemporaneamente di una visione d’insieme e sintetica circa l’andamento globale dell’Ateneo e il suo posizionamento strategico all’interno dell’intero sistema universitario che diviene sempre più competitivo. Per rispondere a queste esigenze appare superfluo pensare ad un classico sistema di *reporting* ricco di informazioni a volte eccessive e ridondanti. La *Balanced Scorecard* può rappresentare lo strumento ideale in quanto fornisce un numero limitato di indicatori, personalizzati e collegati da una logica sistemica. Mancando un contesto di mercato, i soli risultati economico-finanziari perdono di valenza in termini di capacità di dimostrare la realizzazione delle finalità aziendali. La *Balanced Scorecard* permette, invece, di analizzare aspetti multidimensionali della misurazione quali il capitale relazionale ed intellettuale, la capacità di produrre e trasmettere conoscenza che contraddistinguono le realtà universitarie.²⁰²

²⁰¹ Per un’analisi quantitativa relativa all’applicazione del modello si veda il sito internet www.balancedscorecard.org/adopters/index.asp.

²⁰² Per un approfondimento dei casi di applicazione della *Balanced Scorecard* al contesto universitario si veda DEL SORDO C., *Op. Cit.*, pag. 219 e segg.

I SISTEMI CONTABILI ADOTTATI NEGLI ATENEI ITALIANI. UNA ANALISI EMPIRICA

“Insomma, il principio fondamentale che deve essere alla base della valutazione è rispettare le diversità. E’ questo il metodo della ricerca, che è anche il metodo della democrazia e della convivenza.”

GUIDO TROMBETTI,
Presidente della CRUI
9 novembre 2006

SOMMARIO

4.1 Il progetto di ricerca: premesse introduttive - 4.2 Il mantenimento della contabilità finanziaria. Il caso dell’Università della Calabria - 4.3 L’introduzione della contabilità economico-patrimoniale. Il caso dell’Università degli studi di Trento - 4.4 L’adozione parallela della contabilità finanziaria ed economica. Il caso dell’Università degli studi del Piemonte Orientale “Amedeo Avogadro” - 4.5 La riforma contabile negli Atenei: un’analisi quantitativa

4.1 Il progetto di ricerca: premesse introduttive

Nell’ambito del generale processo di riforma delineato nei capitoli precedenti, il panorama delle Università italiane è contraddistinto da alcune primissime esperienze di introduzione della contabilità economico-patrimoniale e della contabilità analitica a cui si affiancano, in prevalenza, casi di sistemi di contabilità direzionale ancora basati su logiche prettamente finanziarie.

In particolare, l’evidenza empirica dimostra la presenza di tre configurazioni principali di sistemi contabili universitari che fanno richiamo ai modelli contabili

individuati dalla dottrina nell'ambito degli enti locali:²⁰³ *modello minimale*, *modello integrato* e *modello parallelo*.

Il capitolo si pone l'obiettivo di esporre i risultati dell'analisi empirica, oggetto della presente tesi di dottorato, condotta sui sistemi contabili degli Atenei statali italiani nell'ambito dei modelli di pianificazione, programmazione e controllo adottati.

L'*ipotesi* della ricerca è che non esiste una unica soluzione contabile assolutamente valida ma che è possibile individuare dei sistemi emergenti di contabilità che tengono conto dei fattori di criticità e specificità di ogni realtà universitaria di riferimento. Del resto, nell'ottica dell'autonomia universitaria e della conseguente differenziazione organizzativa e gestionale, e considerata la dimensione non eccessiva dell'intera popolazione statistica di riferimento (attualmente composta da 57 Atenei statali), è ragionevole pensare alla possibilità operativa di riscontrare tanti sistemi contabili differenti per modalità organizzative e operative quanti sono gli Atenei purché orientati ai medesimi principi contabili ispiratori.

Sulla base dell'analisi del *contesto teorico di riferimento* riferito ai profili evolutivi del sistema universitario esposti nei primi capitoli introduttivi del lavoro di tesi, gli *assunti* della ricerca sono individuabili nei seguenti punti:

1. esiste un obbligo ad adottare, a latere della contabilità finanziaria, una contabilità analitica per centri di costo, la quale necessariamente richiede l'applicazione di criteri diversi da quelli utilizzati nell'ambito della contabilità finanziaria;
2. permangono degli obblighi di rendicontazione finanziaria periodica richiesti dal MIUR e dagli altri organismi governativi per fini diversi;
3. nonostante si assista ad un orientamento legislativo verso sistemi contabili pubblici improntati ai principi economico-patrimoniali, per gli Atenei statali esistono imprescindibili elementi di specificità rispetto alla generalità degli enti

²⁰³Cfr. MULLAZZANI M. (a cura di), *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, 2002. Nell'ambito degli enti locali sono individuabili tre modelli emergenti:

- ∞ *modello minimale*, fondato sulla adozione di un sistema di contabilità finanziaria considerato come base di partenza per la definizione a fine esercizio, in via extracontabile, di informazioni economiche;
- ∞ *modello integrato*, fondato sulla presenza di rilevazioni che tengono conto contemporaneamente dell'aspetto finanziario, economico e patrimoniale;
- ∞ *modello parallelo*, fondato sulla presenza di due sottosistemi di rilevazioni autonomi e privi di collegamento, uno di contabilità finanziaria in partita semplice ed uno di contabilità generale in partita doppia.

- pubblici;
4. si assiste alla tendenza generalizzata del sistema universitario italiano verso forme di contabilità economico-patrimoniale che consta di diversi casi di *best-practises*;
 5. la scelta del sistema contabile costituisce il momento fondamentale per realizzare il raccordo tra la contabilità finanziaria e la contabilità per centri di costo. Esistono, al riguardo, le seguenti tre soluzioni alternative:
 - a. partire dalla contabilità finanziaria e da questa, attraverso opportune soluzioni, generare una contabilità economico-patrimoniale dalla quale derivare la contabilità analitica;
 - b. abbandonare completamente la contabilità finanziaria e, come per un'azienda privata, registrare tutte le operazioni in contabilità generale. Da quest'ultima generare le rendicontazioni finanziarie richieste dal MIUR e dagli altri organismi governativi;
 - c. adottare parallelamente sia la contabilità finanziaria che la contabilità economico-patrimoniale con la conseguente necessità di creare un meccanismo di raccordo tra le due contabilità.

La *metodologia* utilizzata nella conduzione della ricerca empirica è strutturata su due livelli: il primo livello è di tipo *qualitativo*, basato sullo *studio di casi* rappresentativi dei tre modelli emergenti, orientato all'individuazione degli elementi di specificità e di criticità di ciascun modello; il secondo livello, invece, è basato su un'analisi *quantitativa* rivolta alla rilevazione di dati statistici inerenti le caratteristiche dei sistemi contabili adottati dall'intera popolazione degli Atenei statali italiani e le percezioni del *management* universitario verso l'opportunità di una soluzione contabile piuttosto che un'altra in termini di vantaggi e svantaggi.

Pertanto, la prima parte del capitolo farà riferimento all'aspetto qualitativo della ricerca formulato sulla base di un *approccio induttivo* costituito dalle seguenti fasi:

- 1) individuazione di un *campione rappresentativo* composto da tre Università appartenenti ognuna ad uno dei tre su menzionati modelli di contabilità. La scelta dei componenti del campione è avvenuta sulla base dei seguenti criteri:

- a) *L'Università della Calabria* rappresenta uno dei numerosi casi di mantenimento della contabilità finanziaria nell'ambito di un generale percorso di riforma amministrativo-contabile avviato negli ultimi anni e tuttora in itinere. La scelta è stata dettata, altresì, da motivi di appartenenza dell'autore della ricerca alla struttura organizzativa dell'Ateneo che, da un lato, ha consentito una maggiore facilità nell'acquisizione della documentazione, dall'altro, potrebbe determinare un maggiore impatto del risultato scientifico prodotto sulle *performance* dell'Ateneo stesso.
 - b) *L'Università degli studi di Trento* rappresenta un caso di eccellenza, da più parti citato dalla dottrina economico-aziendale, in quanto è tuttora l'unico Ateneo in Italia ad aver adottato la contabilità economico-patrimoniale ancorché trattasi di una realtà di medio-piccole dimensioni e riferita ad un bacino di utenza non molto ampio rispetto ad altri Atenei. Esso presenta un più elevato grado di autonomia finanziaria rispetto agli altri Atenei, pertanto, il suo studio contribuisce a verificare un eventuale legame dell'adozione di strumenti manageriali con il grado di autofinanziamento riscontrato.
 - c) *L'Università degli studi del Piemonte Orientale* rappresenta uno dei pochi casi di adozione di contabilità parallele adottati nel nostro Paese, come dimostrerà la successiva analisi quantitativa contenuta nella seconda parte del capitolo. Il *management* contattato ha dimostrato da subito una pressoché totale disponibilità a collaborare alla ricerca dimostrando un'elevata propensione all'innovazione e alla managerialità nell'implementazione di una riforma contabile tuttora in corso.
- 2) acquisizione della documentazione informativo-contabile di ogni Ateneo appartenente al campione (Statuti e Regolamenti di contabilità, verbali gruppi di studio e commissioni, bilanci ed altri documenti contabili);
 - 3) eventuale erogazione di questionari di approfondimento attraverso interviste (dirette, telefoniche e a mezzo posta elettronica) rivolte alla dirigenza dei singoli Atenei.

Il primo modello contabile oggetto di analisi sarà quello *minimale* cioè inerente

all'utilizzo della sola contabilità finanziaria con l'eventuale derivazione di informazioni economiche in via extracontabile a fine esercizio, attraverso lo studio del caso dell'Università della Calabria.

L'esame del caso, che presenta tuttora il maggior grado di diffusione tra le Università statali italiane, consentirà l'emersione dei principali aspetti positivi del mantenimento del sistema adottato: il contenimento dei costi di impianto e di formazione e il mantenimento delle modalità di assunzione delle decisioni e delle responsabilità. Gli aspetti negativi emergenti, invece, riguarderanno la non coerenza tra le modalità del processo decisionale e l'analisi dei risultati, le difficoltà di *feed-back* rapidi tra analisi degli scostamenti e interventi correttivi, la mancata modifica delle modalità di assunzione delle decisioni e delle responsabilità.

Il secondo modello esaminato riguarderà l'utilizzo della sola contabilità economico-patrimoniale, integrata da strumenti di programmazione economico finanziaria (*budget* economico, patrimoniale e finanziario) attraverso lo studio del caso dell'Università di Trento.

L'analisi farà emergere tra le motivazioni di tale scelta la rilevanza ad essa attribuita come mezzo di introduzione e sviluppo degli strumenti tipici del controllo di gestione (*budget*, contabilità analitica, analisi degli scostamenti e reporting) e, di conseguenza, come mezzo per disporre di informazioni utili a valutare gli effetti economici delle decisioni. Tra le principali conseguenze emergerà, altresì, il ruolo di supporto al processo di motivazione del *management* al raggiungimento degli obiettivi e di valutazione dei risultati conseguiti (nell'ambito dei processi di programmazione e controllo) così come sostenuto dalla dottrina economico-aziendale.²⁰⁴ Tuttavia, non verranno tralasciati i rischi collegati al totale abbandono della contabilità finanziaria – e, quindi, del bilancio di previsione finanziario – soprattutto in termini di diminuzione del grado di controllo della spesa alla quale si fa generalmente fronte attraverso l'utilizzo del *budget* che considera contemporaneamente gli aspetti economici, finanziari e patrimoniali e, pertanto, richiama il ruolo svolto dal bilancio preventivo

²⁰⁴ GARLATTI A., PEZZANI F., *I sistemi di programmazione degli enti locali*, Etas, Milano, 2000.

nel sistema di contabilità finanziaria.²⁰⁵

Il terzo modello esaminato riguarderà l'utilizzo contemporaneo della contabilità finanziaria e della contabilità economico-patrimoniale attraverso lo studio del caso dell'Università degli studi del Piemonte Orientale "Amedeo Avogadro".

L'esame del caso dimostrerà, da un lato, la possibilità di mantenere le rilevazioni necessarie per soddisfare le richieste di informazioni da parte del MIUR e per garantire il rispetto formale dei principi della contabilità di Stato previsti dalla legge n. 168/89 e, dall'altro, la possibilità di adottare, contestualmente, la contabilità economico-patrimoniale con tutti i vantaggi in termini economico-aziendale. L'analisi del caso consentirà la valutazione dei principali elementi di difficoltà operativa di tale sistema contabile in relazione alle seguenti problematiche emergenti da studi specifici.²⁰⁶

- presenza di una pluralità di bilanci interateneo - derivante dalla peculiare struttura organizzativa universitaria - che genera una grande mole di movimenti contabili interni;
- difficoltà di collegamento tra i capitoli finanziari relativi alla spesa e le corrispondenti voci di costo, che renderebbe più agevole la derivazione delle scritture di contabilità economica da quelle di contabilità finanziaria, soprattutto in riferimento ai capitoli della ricerca che accolgono spese di varia natura;
- assenza di chiarezza su quale dei due sistemi debba perseguire un dato obiettivo informativo e necessità di gestione di due diverse chiusure contabili da parte di una molteplicità di operatori spesso non adeguatamente formati.

La seconda parte del capitolo riguarderà, invece, l'aspetto quantitativo della ricerca che consentirà di integrare le considerazioni derivanti dallo studio dei casi con l'analisi di alcuni fattori strettamente connessi al grado di "managerialità" della

²⁰⁵ Come si vedrà meglio nel prosieguo del lavoro, affinché possa considerarsi tale, è necessario che il budget sia "rigido", i cui valori costituiscano dei limiti insuperabili, le cui disponibilità in termini di risorse correnti e di investimenti vengono utilizzate a fronte dell'assunzione degli atti amministrativi tipicamente derivanti dall'attività degli enti pubblici. Inoltre, le variazioni del budget in aumento devono essere sottoposte ad un preciso processo di autorizzazione pur garantendo la flessibilità necessaria a non pregiudicare la rapidità dei processi decisionali e l'efficienza della gestione.

²⁰⁶ CORAN G., SOSTERO U., *I sistemi contabili per le università: ruolo, evoluzione e prospettive*, in Atti del Seminario di studio *La misurazione delle performance negli atenei: concetti, metodi, esperienze*, Bressanone, 12-13 settembre 2005.

dirigenza universitaria quali la percezione della rilevanza della contabilità economico-patrimoniale ai fini dell'implementazione di adeguati sistemi di pianificazione, programmazione e controllo da parte del *management* intervistato attraverso l'erogazione di questionari on line.

In definitiva, il presente capitolo esporrà lo stato dell'arte della riforma contabile in atto nell'ambito della contabilità direzionale delle Università con particolare riferimento ai sistemi contabili che ne costituiscono lo strumento indispensabile.

Partendo dall'assunto che non sussiste, allo stato attuale, un chiaro ed univoco quadro normativo di riferimento, l'analisi dei casi dimostrerà il tentativo attuato dagli Atenei statali italiani, seppur lento e poco efficace, di orientare i sistemi informativi interni verso l'acquisizione di informazioni economiche e l'adozione di primordiali tecniche di controllo di gestione facendo riferimento al solo sistema di contabilità finanziaria, senza modificare la struttura del processo decisionale e le modalità di allocazione delle risorse.²⁰⁷ Tuttavia, l'analisi quantitativa dimostrerà che non mancano esperienze di rilievo di introduzione di sistemi di contabilità economico-patrimoniale (Università Cattolica del Sacro Cuore, Università degli Studi di Trento ed Università degli Studi di Camerino). Complessivamente, il dato empirico emergente confermerà le precedenti indagini realizzate dal Miur, circa la prevalenza di realtà universitarie che mantengono la contabilità finanziaria quale contabilità istituzionale e che derivano da essa una contabilità economico-patrimoniale che si pone da tramite per l'impianto di una contabilità analitica per centri di costo e servizi erogati.

Nel complesso, l'indagine quali-quantitativa oggetto della ricerca – da ritenersi ancora non completamente conclusa - tenderà a confermare il *risultato atteso* rappresentato da una propensione al mantenimento della contabilità finanziaria dovuta sia all'opportunità che essa offre di esaltare il carattere autorizzatorio del bilancio previsionale di tipo finanziario sia alla circostanza che il MIUR continua a

²⁰⁷ La necessità di evadere le richieste del Miur - che hanno carattere finanziario - anche ai fini del finanziamento delle Università, è decisiva sul mantenimento di sistemi contabili finanziari. Infatti, nel caso delle Università private, in cui il problema del finanziamento pubblico non sussiste, il punto di riferimento del sistema contabile adottato è rappresentato dal principio della competenza economica e, complessivamente, dai principi contabili nazionali del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti e Ragionieri. E' il caso dell'Università Bocconi di Milano.

riferirsi a scritture di tipo finanziario.

Il *contributo* della ricerca – che confluirà nel successivo V capitolo - è dimostrare:

- ∞ la eventuale validità degli due modelli, meno frequentemente utilizzati, in termini di rispetto degli obblighi di legge e di contributo all'aziendalizzazione delle Università;
- ∞ le eventuali potenzialità del sistema di contabilità economico-patrimoniale in termini di vantaggi e svantaggi rispetto alle principali esigenze informative sviluppatasi negli ultimi anni nell'ambito del sistema universitario italiano;
- ∞ che nonostante ciascun modello sia idoneo a rispondere agli adempimenti imposti dalla legge, i modelli improntati a criteri di valutazione economica delle attività e dei servizi prodotti, consentendo la misurazione dell'economicità dell'azienda universitaria, contribuiscono maggiormente allo sviluppo di logiche di pianificazione, programmazione e controllo da più parti definite l'elemento imprescindibile per lo sviluppo di logiche manageriali-aziendali volute dal processo di aziendalizzazione introdotto nel nostro Paese.

4.2 Il mantenimento della contabilità finanziaria. Il caso dell'Università della Calabria

L'Università della Calabria venne istituita con la legge del 12 marzo 1968 n. 442 e localizzata nel comune di Rende (CS), frazione di Arcavacata. Vantando circa 35.000 studenti iscritti, si posiziona tra le principali istituzioni accademiche del nostro Paese.²⁰⁸ Nonostante la sua costituzione sia da considerarsi ancora recente, l'Università della Calabria ha già prodotto oltre 15.000 laureati. La sua peculiarità è la formula vincente dell'idea di “*Campus*”, ad alto contenuto residenziale dove gli studenti possono vivere e studiare all'interno dell'Università e dove anche i docenti fuori sede possono trovare alloggio soprattutto grazie al servizio foresteria attivato di recente. La gestione e l'organizzazione dei servizi residenziali sono di competenza del *Centro Residenziale* che costituisce un Centro autonomo di gestione al pari dei Dipartimenti universitari ma con compiti esclusivamente orientati all'organizzazione e all'erogazione sei servizi residenziali di alloggio e mensa. In termini di personale, l'Università della Calabria conta 800 docenti (di cui oltre 500 di ruolo) e 770 fra dirigenti, amministrativi e tecnici.²⁰⁹

Si tratta, in sintesi, di un Ateneo giovane che comunque si trova a gestire una quantità considerevole di risorse finanziarie in relazione all'ampia gamma di servizi offerti. A titolo esemplificativo, il totale delle entrate di competenza riferite al Conto consuntivo dell'anno 2005 ammonta a € 128.837.096,38 a fronte di spese di competenza pari a € 104.335.004,53. Il patrimonio netto risultante al 31/12/2005 ammonta a € 506.706.222,47, mentre il bilancio di previsione per l'anno 2006 evidenzia un avanzo di amministrazione presunto ammontante a € 15.155.397,08, il totale delle entrate previste ammonta a € 222.600.277,60 (al netto delle partite di

²⁰⁸ In termini numerici l'Università della Calabria conta 6 Facoltà, 44 corsi di studio, 23 dipartimenti, 2 scuole di specializzazione, 13 centri interdipartimentali, 3 centri di servizi comuni, il museo di Storia Naturale della Calabria e l'orto botanico, il centro dei servizi linguistici, le strutture sportive, circa 3.000 posti letto, oltre 1.300 posti mensa che servono quotidianamente 3.500 pasti, servizi di trasporti pubblici per oltre 33.000 studenti al giorno, 170 aule per 14.500 posti complessivi, la struttura bibliotecaria più grande del Mezzogiorno (oltre 390.000 volumi, 660 postazioni di lavoro e 300 accessi telematici), un Centro Arti Musica e Spettacolo che organizza oltre 30 eventi annui fra concerti, rassegne cinematografiche, rappresentazioni teatrali e mostre, un Centro Sportivo che ha attivato oltre 25 corsi per varie discipline.

²⁰⁹ NUCLEO DI VALUTAZIONE DELL'UNIVERSITÀ DELLA CALABRIA, *Relazione finale anno 2004*, in sito internet www.unical.it

giro).

L'evoluzione del sistema di bilancio dell'Ateneo calabrese passa attraverso alcune tappe fondamentali che vanno dalla prima adozione del Regolamento per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità, che prevedeva un sistema contabile pressoché coincidente con il sistema disegnato dal D.P.R. 371/82, fino alla sua versione vigente approvata con D.R. 3953 del 21.12.2004.

Il percorso evolutivo del sistema contabile dell'Università della Calabria è contraddistinto da alcuni momenti cruciali in ordine alla determinazione verso forme di contabilità economica.

Il primo momento forte in tal senso riguarda l'adesione dell'Ateneo al progetto di formazione PASS *"Verso la Contabilità Economica e il controllo di gestione nelle Università. Vincoli, opportunità, metodologie di sperimentazione per il trasferimento delle innovazioni organizzative in alcune Università del Sud"* avviato nel 1999 dal Politecnico di Torino in collaborazione con l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano con l'obiettivo di attivare, nelle Università destinatarie, un processo di evoluzione dei comportamenti e dei meccanismi organizzativi, al fine di accrescere l'efficacia e l'efficienza dell'attività di gestione e di creare, quindi, le necessarie premesse per l'implementazione dei principi del Decreto Legislativo n. 279/97, con il quale si è avviata l'introduzione della valutazione degli aspetti economici della gestione nelle Pubbliche Amministrazioni.

L'obiettivo operativo del progetto è stato quello di consolidare in primo luogo i presupposti culturali, ed in secondo luogo di fornire un supporto tecnico ed organizzativo, necessari per affrontare con successo la complessa evoluzione verso l'adozione di sistemi di contabilità economica e di controllo di gestione che gli Atenei destinatari dell'azione di formazione intendevano avviare.

L'articolazione del progetto si è basata su quattro azioni tese al raggiungimento dell'obiettivo specifico:

- un'azione di informazione finalizzata alla diffusione della cultura dell'innovazione, cioè a rendere consapevoli i destinatari dell'intervento della necessità e delle opportunità offerte dall'introduzione di opportune

innovazioni organizzative, tecniche e contabili;

- un'azione di formazione finalizzata a fornire le conoscenze tecniche necessarie per l'implementazione di sistemi contabili di tipo economico - patrimoniale e per la definizione di un adeguato sistema di controllo;
- un'azione di affiancamento in termini di consulenza finalizzata a fornire il necessario supporto ai partecipanti per la definizione della modalità di introduzione dell'innovazione;
- un'azione di informazione finalizzata alla divulgazione dei risultati a funzionari e dirigenti delle altre Università italiane non coinvolte nel progetto, appartenenti all'Area Obiettivo 1 e non.

Alla fase di formazione ed affiancamento, in termini di consulenza, parteciparono circa 28 tra dirigenti e funzionari dell'Università di Catania, l'Università della Calabria, l'Università di Lecce e l'Università di Salerno. L'interesse successivo manifestato da molti Atenei italiani a partecipare al progetto ha portato ad offrire a 7 uditori la possibilità di accedere ad una parte delle azioni previste. Il progetto si è concluso nel 2001 ed ha rappresentato un ottimo punto di partenza per introdurre innovazioni di carattere gestionale all'interno delle Università e per avviare in questa direzione i quattro Atenei coinvolti compresa, quindi, l'Università della Calabria.

La fase finale del progetto ha riguardato la presentazione dei progetti di fattibilità realizzati dai quattro Atenei destinatari dell'innovazione. L'Università della Calabria presentò uno studio denominato "Presentazione dello Studio di Fattibilità" dal quale è derivata la produzione dei seguenti documenti specifici:

1. Le Coordinate Strutturali e Ambientali dell'Unical;
2. Manuale di Ragioneria per gli Operatori contabili;
3. Piano dei Conti;
4. Piano della formazione;
5. Bilancio;
6. Mappa dei Controlli Interni;
7. Tabella di Conversione Contabilità Economica - Contabilità Finanziaria;

8. Mappa dei Centri di Attività.

Successivamente, con decreto rettorale n. 1514 del 28/10/2002 fu costituito il *Gruppo di Studio per l'impianto della contabilità economico-patrimoniale nel sistema informativo-contabile dell'Università della Calabria* costituito dal Direttore Amministrativo, da Dirigenti e funzionari dell'Ateneo, Dirigenti di altre Pubbliche Amministrazioni, docenti ordinari di Economia e consulenti aziendali.

I lavori del gruppo di studio si sono svolti sulla base di tre direttrici fondamentali:

1. Esame preliminare della normativa vigente in materia, al fine di individuare gli adempimenti amministrativo-contabili da porre in essere;
2. Individuazione delle modifiche da attuare nell'ambito del sistema amministrativo-contabile dell'Università della Calabria;
3. Elaborazione di una ipotesi di impianto di sistema di pianificazione, programmazione e controllo pervasivo a tutte le attività dell'Ateneo.

Dopo la prima fase di definizione del contesto normativo di riferimento, il gruppo di lavoro ha incentrato la sua attenzione sulla scelta della soluzione contabile idonea a supportare il sistema informativo d'Ateneo in riferimento alle sue specificità organizzative.

La scelta avrebbe dovuto compiersi all'interno delle tre alternative individuate nell'ambito dei casi di *best practises* rappresentate da:

- 1) “generare dalla contabilità finanziaria, attraverso opportune correzioni, una contabilità economico-patrimoniale, dalla quale derivare successivamente la contabilità analitica;
- 2) registrare, sull'esempio dell'Università di Trento, tutte le operazioni secondo le modalità di una contabilità economico-patrimoniale; da quest'ultima generare le rendicontazioni finanziarie richieste dal MIUR e da eventuali altri organismi ministeriali;
- 3) adottare sia la contabilità finanziaria che la contabilità economico-patrimoniale creando un meccanismo di raccordo tra i due sistemi.”²¹⁰

²¹⁰ GRUPPO DI STUDIO PER L'IMPIANTO DELLA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE NEL SISTEMA INFORMATIVO DELL'UNIVERSITÀ DELLA CALABRIA, *Relazione finale*, Arcavacata di Rende, 20/04/2006, pag. 4, in sito web

La scelta ricadde sul mantenimento della contabilità finanziaria quale contabilità istituzionale e sulla successiva derivazione da essa di una contabilità economico-patrimoniale. Le motivazioni fondamentali di tale scelta furono rappresentate da:

- “opportunità di esaltare il carattere autorizzatorio che si ascrive ad un bilancio previsionale di tipo finanziario (nell’ambito di un ente pubblico in cui più componenti si configurano ordinatori di spesa a vari livelli);
- nella circostanza che il MIUR continua a riferirsi a tale tipo di documento.”²¹¹

A livello contabile ed organizzativo, la soluzione prospettata richiese alcuni passaggi fondamentali rappresentati da:

- la redazione di un unico bilancio di previsione finanziario di competenza, per tutto l’Ateneo (pertanto anche le rilevazioni dei Centri autonomi di gestione sono state configurate in termini di competenza piuttosto che di cassa);
- la redazione di un piano dei conti per la contabilità economico-patrimoniale, di riferimento sia per l’Amministrazione centrale che per i Centri autonomi di gestione;
- la definizione di un piano di raccordo tra Contabilità finanziaria e Contabilità economica;
- la definizione della mappa dei centri di costo e dei centri di responsabilità con l’individuazione dei servizi erogati e il collegamento con le funzioni obiettivo (in prima applicazione a ciascun centro di costo si fece coincidere un centro di responsabilità);
- la determinazione dei criteri per la redazione della situazione patrimoniale iniziale;
- la determinazione dei criteri di ribaltamento dei costi congiunti;
- la determinazione di *standard* di riferimento per la valutazione delle *performance* dei centri di responsabilità;
- il piano di formazione del personale;
- la definizione delle caratteristiche della procedura informatica da utilizzare.

A livello operativo, le prospettate procedure di riforma del sistema informativo-contabile vennero implementate attraverso i seguenti atti amministrativi:

www.unical.it
²¹¹ *Ibidem*

- modifica del Regolamento di Amministrazione Finanza e Contabilità approvata dal C.d.A. in data 06/10/2003 a cui fece seguito l'acquisizione del parere favorevole del Miur ottenuto in data 14/07/04;
- affidamento, allo stesso gruppo di lavoro, dell'incarico "di individuare, tra i sistemi integrati di contabilità per le Università già esaminati (Cineca, Oracle, Data Management, Software and More), quello che più soddisfa le esigenze dell'Ateneo";
- individuazione delle seguenti linee guida per il lavoro della commissione:
 - 1) identificazione degli strumenti della contabilità economica intesa come sistema avente per fine il monitoraggio delle unità organizzative;
 - 2) predisposizione di un modello di controllo di gestione;
- approvazione, in data 09/11/2004, da parte del Senato Accademico, dello schema di bilancio unico d'Ateneo e nella successiva adozione con D.R. n. 3435 del 12/11/04;
- individuazione, per il sistema di contabilità economica, di un Piano dei Conti, di un Piano dei Centri di Responsabilità, di un Sistema operativo-infomatico capace di consentire le misurazioni necessarie al monitoraggio dei risultati conseguiti in termini di efficacia, efficienza e qualità;
- predisposizione dei requisiti funzionali da indicare nelle lettere d'invito alle aziende partecipanti alla gara d'appalto per la fornitura del *software*;
- completamento del piano dei conti per la contabilità economica;
- predisposizione delle regole di raccordo tra contabilità finanziaria e contabilità economica;
- nomina di una commissione tecnica - con Delibera CdA del 14/02/2005 - deputata alla valutazione dei pacchetti informatici;
- definizione della scelta della procedura ad evidenza pubblica più idonea (appalto concorso) per la fornitura del servizio;
- predisposizione della bozza di Capitolato d'appalto

Attualmente sono in corso le operazioni di predisposizione della procedura ad evidenza pubblica per la scelta del fornitore del *software* di contabilità.

Pertanto, il sistema contabile implementato, ancorché ridefinito sulla base della riforma individuata dal Gruppo di lavoro incaricato, non trova ancora interfaccia nelle procedure amministrativo-contabili ed informatiche effettivamente in uso nell'Ateneo. Il disegno complessivo di riforma del sistema informativo-contabile dell'Università della Calabria, si è ulteriormente ampliato con riferimento all'ipotesi di istituzione nel medio/lungo periodo di un sistema di programmazione e controllo in funzione delle esigenze di monitoraggio dei processi decisionali degli organi di governo dell'Ateneo e di un sistema di pianificazione strategica d'Ateneo che includa ogni attività dell'Università della Calabria, così come emerso nell'ambito dei lavori del Gruppo di studio citato.²¹²

4.2.1 La gestione dei bilanci

Il modello contabile adottato dall'Università della Calabria prevede l'adozione della sola contabilità finanziaria quale contabilità istituzionale e la derivazione da essa di una contabilità economico-patrimoniale.

Ai sensi del Regolamento per l'Amministrazione, la Finanza e la Contabilità, approvato con D.R. 3953 del 21.12.2004, il modello contabile adottato si fonda sulla predisposizione dei seguenti documenti contabili da parte di ogni Centro autonomo di gestione (Amministrazione, Centro Residenziale e Dipartimenti):

- ❖ **BILANCIO DI PREVISIONE.** Trattandosi di un sistema contabile sostanzialmente di tipo finanziario pubblico, il documento contabile principale è rappresentato dal bilancio di previsione, formulato in termini finanziari di competenza, predisposto dal Rettore, coadiuvato dal Dirigente dell'Area Finanziaria sulla base delle procedure indicate dallo Statuto e del Regolamento per l'Amministrazione, la finanza e la contabilità e in conformità alle linee programmatiche indicate dal Senato Accademico. L'unità elementare del bilancio è rappresentata dal capitolo.

²¹² “In funzione delle esigenze di monitoraggio dei processi decisionali degli organi di governo dell'Ateneo, si è ritenuto opportuno impiantare un sistema di programmazione e controllo. A conclusione del percorso descritto nei punti precedenti, si è ipotizzata l'istituzione di un sistema di pianificazione strategica, all'interno del quale ricomprendere ogni attività dell'Unical”, in GRUPPO DI STUDIO PER L'IMPIANTO DELLA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE NEL SISTEMA INFORMATIVO DELL'UNIVERSITÀ DELLA CALABRIA, *Relazione finale*, Arcavacata di Rende, 20/04/2006, pag. 8.

Per ciascun capitolo di entrata e di spesa il bilancio indica l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle spese che si prevede di impegnare nell'esercizio cui il bilancio si riferisce. Tra le entrate è iscritto come prima posta l'ammontare presunto dell'avanzo di amministrazione all'inizio dell'esercizio cui il bilancio si riferisce così come emerge dal prospetto della situazione finanziaria presunta. Tra le uscite viene iscritto come prima posta l'eventuale disavanzo presunto dell'esercizio precedente. In tale ipotesi, il Consiglio di Amministrazione deve indicare nella delibera di approvazione del bilancio preventivo i criteri adottati per ripianare detto disavanzo. Il bilancio così predisposto viene presentato dal Rettore al Consiglio di Amministrazione accompagnato da apposita relazione illustrativa. Tale relazione dovrà porre in evidenza, tra l'altro, gli obiettivi dell'azione da svolgere mediante l'impiego degli stanziamenti ed i motivi delle variazioni proposte rispetto alle previsioni dell'esercizio in corso nonché la consistenza del personale in servizio. Alla relazione rettorale è allegata quella del Collegio dei Revisori. Entro il 10 dicembre, il Consiglio di Amministrazione approva il bilancio di previsione dell'Ateneo. Allo stesso sono allegati i bilanci approvati dai Centri di Gestione Autonoma. Copia del bilancio e dei relativi allegati viene inviata, entro 30 giorni dall'avvenuta approvazione, al MIUR ed al Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Nella struttura del bilancio di previsione le *Entrate* sono così classificate:

Titolo I – Entrate proprie

Categoria 1 – Entrate contributive

Categoria 2 – Entrate finalizzate da attività convenzionate

Categoria 3 – Vendita di beni e prestazioni di servizi

Categoria 4 – Redditi e proventi patrimoniali

Categoria 5 – Alienazione beni patrimoniali/riscossione crediti

Categoria 6 – Entrate da accensione di prestiti

Titolo II – Entrate da trasferimenti

Categoria 7 – Trasferimenti correnti da parte dello Stato

Categoria 8 – Trasferimenti dello Stato per investimenti

Categoria 9 – Trasferimenti correnti da altri soggetti

Categoria 10 - Trasferimenti per investimenti da altri soggetti

Categoria 11 – Trasferimenti da Amministrazione Centrale a Centri di Gestione Autonoma

Categoria 12 - Trasferimenti da Centri di Gestione Autonoma a Amministrazione Centrale

Categoria 13 – Trasferimenti tra Centri di Gestione Autonoma

Titolo III – Altre Entrate

Categoria 14 – Poste correttive/compensative per attività a terzi

Categoria 15 - Poste correttive/compensative spese da Centri di Gestione Autonoma ad Amministrazione Centrale

Categoria 16 - Poste correttive/compensative spese da Amministrazione Centrale a Centri di Gestione Autonoma

Categoria 17 – Poste correttive/compensative spese tra Centri di Gestione Autonoma

Categoria 18 – Entrate non classificabili in altre voci

Titolo IV – Partite di giro

Categoria 19 – Partite di giro

Le *Spese*, invece, risultano classificate nel modo seguente:

Titolo I – Risorse umane

Categoria 1 – Spese per il personale docente di ruolo

Categoria 2 – Spese per il personale docente a contratto

Categoria 3 – Supporto alla didattica

Categoria 4 – Spese per il Direttore Amministrativo

Categoria 5 – Spese per il personale dirigente di ruolo

Categoria 6 – Spese per il personale dirigente a contratto

Categoria 7 – Spese per il personale tecnico amministrativo a tempo indeterminato

Categoria 8 - Spese per il personale tecnico amministrativo a tempo determinato

Categoria 9 – Altre spese per il personale

Titolo II – Risorse per il funzionamento

Categoria 10 – Spese per il funzionamento degli organi statutari

Categoria 11 – Acquisizione beni di consumo e servizi

Categoria 12 – Altre tipologie di spese e servizi

Categoria 13 – Manutenzione e gestione strutture

Categoria 14 – Utenze e canoni

Categoria 15 – Locazioni passive

Categoria 16 – Spese per attività c/terzi

Titolo III – Interventi a favore degli studenti e dei laureati

Categoria 17 – Borse, premi ed interventi a favore degli studenti

Categoria 18 – Altri interventi per gli studenti

Categoria 19 – Spese per attività istituzionali post-laurea

Categoria 20 – Spese per il cofinanziamento programmi di didattica

Titolo IV – Oneri finanziari e tributari

Categoria 21 – Oneri finanziari

Categoria 22 – Oneri tributari

Titolo V – Altre spese correnti

Categoria 23 – Poste correttive di entrate da terzi

Categoria 24 – Poste correttive di entrate da Centri di Gestione Autonoma ad Amministrazione Centrale

Categoria 25 – Poste correttive di entrate da Amministrazione Centrale a Centri di Gestione Autonoma

Categoria 26 – Poste correttive di entrate relative ai Centri di Gestione Autonoma

Categoria 27 – Spese non classificabili in altre voci

Titolo VI – Acquisizione e valorizzazione beni durevoli

Categoria 28 – Acquisizione immobili ed impianti

Categoria 29 – Interventi edilizi

Categoria 30 – Acquisizione beni mobili

Categoria 31 – Gestione di beni mobili

Categoria 32 – Partecipazione e acquisizione valori mobiliari

Categoria 33 – Spese per la ricerca scientifica

Categoria 34 – Spese per la ricerca scientifica cofinanziata dal bilancio

Titolo VII – Spese per estinzione mutui e prestiti

Categoria 35 – Spese per rimborso mutui e prestiti

Titolo VIII – Trasferimenti ed assegnazioni

Categoria 36 – Trasferimenti a soggetti esterni

Categoria 37 – Assegnazione a Biblioteche e Centri non autonomi

Categoria 38 – Trasferimenti dall'Amministrazione Centrale ai Centri di Gestione Autonoma

Categoria 39 – Trasferimenti dai Centri di Gestione Autonoma all'Amministrazione Centrale

Categoria 40 – Trasferimenti tra i Centri di Gestione Autonoma

Titolo IX – Partite di giro

Categoria 41 – Partite di giro

Nell'ambito di ciascuna delle categorie summenzionate, le entrate e le spese si ripartiscono, secondo il rispettivo oggetto, in capitoli che possono essere, di volta in volta, ridotti o integrati in relazione alle peculiari esigenze dell'Università.

Le partite di giro comprendono le entrate e le spese che si effettuano per conto di terzi e che perciò costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'Università.

Trattandosi di un bilancio di previsione avente carattere autorizzatorio, il Regolamento predetto prevede gli idonei strumenti di flessibilità tipici della contabilità pubblica. Infatti, nei bilanci è iscritto in apposito capitolo, fra le altre spese correnti, un fondo di riserva per le maggiori spese derivanti dalle necessità che si presentano nel corso dell'esercizio. L'ammontare di tale fondo non può superare il 5% delle spese complessive previste, ad esclusione di quelle relative alle retribuzioni del personale, a quelle per investimenti ed alle partite di giro. Il fondo di riserva può essere utilizzato per aumentare l'importo degli stanziamenti

la cui entità si sia dimostrata insufficiente ovvero per istituire nuovi capitoli. Su tale fondo non possono essere emessi mandati di pagamento.

Tra gli strumenti di flessibilità del bilancio rientrano, altresì, le variazioni e gli storni di bilancio. Nel caso in cui, nel corso della gestione finanziaria, gli stanziamenti di previsione sui capitoli non risultassero sufficienti o rispondenti alle effettive esigenze, il Rettore, il Presidente del Centro Residenziale o il Direttore del Centro di gestione autonoma autorizzano con proprio provvedimento lo storno nell'ambito della stessa categoria. Tale provvedimento sarà inviato al Collegio dei Revisori. Gli storni di bilancio fra categorie sono autorizzati dal Consiglio di Amministrazione e dall'Organo Collegiale del Centro di Gestione Autonomo su proposta del Rettore, del Presidente del Centro Residenziale o del Direttore del Centro che hanno facoltà di richiedere preventivo parere al Collegio dei Revisori. Il provvedimento sarà, comunque, inviato al predetto Collegio dei Revisori. Le variazioni per nuove o maggiori spese possono proporsi soltanto se è assicurata la necessaria copertura finanziaria. Al riguardo, sono vietati gli storni tra residui e competenza, tra capitoli di spesa finanziati con vincoli di destinazione. Le proposte di deliberazione riguardanti le variazioni di bilancio sono presentate agli organi collegiali dal Rettore, dal Presidente del Centro Residenziale e dal Direttore del Centro Autonomo, con motivata relazione ed accompagnate dalla relazione del Collegio dei Revisori. In caso di necessità e di urgenza le variazioni e gli storni possono essere disposti, anche a mezzo prelievo dal fondo di riserva, con provvedimento del Rettore, del Presidente del Centro Residenziale o del Direttore del Centro Autonomo di spesa. Di ciò sarà data immediata comunicazione al Collegio dei Revisori. Tali provvedimenti sono sottoposti a ratifica da parte del Consiglio nella prima adunanza successiva.

A seguito della riforma del sistema contabile verso l'introduzione del principio della competenza economica, viene previsto l'istituto dell'ammortamento dei beni patrimoniali. Infatti, l'Ateneo iscrive in apposito capitolo di bilancio di ciascun esercizio, l'importo dell'ammortamento da accantonare per i beni patrimoniali relativi ai beni mobili afferenti all'Amministrazione Centrale (Amministrazione –

Area Didattica - Presidenze) e al Centro Residenziale nonché alla manutenzione straordinaria sia dei beni mobili che dei beni immobili. La misura degli ammortamenti viene fissata per tutte le categorie al 10%. Analogo procedimento è adottato dai Centri Autonomi di spesa. Tuttavia, tale disposizione regolamentare entrerà in vigore dall'esercizio successivo a quello in cui saranno effettuati gli aggiornamenti degli inventari conseguenti ad una ricognizione reale di tutti i cespiti che risulta tuttora in corso.

- ❖ **CONTO CONSUNTIVO.** Il documento finale di sintesi, denominato Conto consuntivo, si compone del *Rendiconto finanziario*, della *Situazione patrimoniale*, del *Conto economico*, della *Situazione amministrativa* e della *Situazione dei residui* ed è accompagnato da una *Relazione* del Rettore, del Presidente del Centro Residenziale e del Direttore del Centro di gestione autonoma volta ad illustrare l'andamento della gestione finanziaria e i fatti economicamente rilevanti verificatisi anche dopo la chiusura dell'esercizio nonché la consistenza del personale in servizio.

In dettaglio, il *Rendiconto finanziario* comprende i risultati della gestione del bilancio per l'entrata e per la spesa; in esso debbono risultare le previsioni iniziali, le variazioni apportate durante l'anno, le somme accertate ed impegnate, le somme rimosse e pagate, nonché quelle rimaste da riscuotere e da pagare. Per i residui sono indicati l'ammontare all'inizio dell'anno finanziario; le variazioni in più o in meno per riaccertamenti; le somme rimosse o pagate in conto residui; le somme rimaste da riscuotere e da pagare.

La *Situazione patrimoniale* indica la consistenza dei beni mobili all'inizio e al termine dell'esercizio e pone in evidenza le variazioni intervenute con l'incremento o la diminuzione del patrimonio iniziale per effetto della gestione del bilancio e per altre cause.

La *Situazione amministrativa* mette in evidenza il risultato di amministrazione conseguito (avanzo, disavanzo o pareggio).

La *Situazione dei residui* riepiloga l'ammontare dei residui - distinti per capitolo - all'inizio dell'anno finanziario, le variazioni, le somme rimaste da riscuotere e da

pagare.

Il Conto consuntivo, predisposto dal Direttore Amministrativo coadiuvato dal Responsabile dell'Area Finanziaria, e dal Direttore del Centro autonomo di gestione coadiuvato dalla Giunta e dal Segretario Amministrativo per la parte tecnico-contabile e patrimoniale, è trasmesso all'organo collegiale corredato dalla relazione del Collegio dei Revisori dei Conti. In particolare, il Conto consuntivo dei Centri autonomi di gestione, deliberato dall'Organo Collegiale entro il 10 aprile, è trasmesso all'Amministrazione Centrale per allegarlo al conto consuntivo dell'Ateneo entro i successivi 5 giorni. Il Conto consuntivo dell'Ateneo, invece, è predisposto dal Direttore Amministrativo ed è sottoposto all'esame del Collegio dei Revisori, che redige l'apposita relazione da allegare al conto stesso.

Il Conto consuntivo è deliberato entro il 30 aprile successivo alla chiusura dell'esercizio finanziario, con allegati i conti delle gestioni autonome; esso è trasmesso, entro 30 giorni dalla data di deliberazione, al MIUR, alla Delegazione Regionale della Corte dei Conti e al Ministero dell'Economia e delle Finanze. In una seduta successiva viene sottoposto al Consiglio di Amministrazione il *Conto consuntivo consolidato* d'Ateneo corredato della relazione del Nucleo di Valutazione d'Ateneo.

Trattandosi di una contabilità finanziaria, la gestione delle entrate avviene attraverso le fasi tipiche della contabilità pubblica e cioè l'accertamento e la riscossione. L'entrata è accertata quando, appurata la ragione del credito e il debitore, è iscritta nel corrispondente capitolo di bilancio come competenza dell'esercizio finanziario per l'ammontare del credito accertato. I documenti che comportano accertamento di entrate sono comunicati agli uffici finanziari per le annotazioni nelle apposite scritture. Le entrate accertate e non riscosse entro il termine dell'esercizio costituiscono i *residui attivi* nonché crediti di bilancio e sono compresi tra le attività del conto patrimoniale. Le entrate di importo inferiore a € 50.000,00 sono riscosse dall'Istituto Cassiere dell'Ateneo, mediante *reversali di incasso* firmate dal Direttore Amministrativo e dal Dirigente dell'Area Finanziaria o da persona che legittimamente li sostituisce o in caso di necessità

dai rispettivi delegati. Per le reversali superiori a € 50.000,00 si aggiunge la firma del Rettore o di chi legittimamente lo sostituisce. Le reversali non riscosse a chiusura esercizio sono annullate e rimesse in conto residui.

Analogamente, la gestione delle spese avviene attraverso le tradizionali fasi dell'impegno, dell'obbligazione, della liquidazione, dell'ordinazione e del pagamento.

Gli impegni di spesa, a carico e nei limiti degli stanziamenti dei singoli capitoli, sono assunti:

- dal Rettore per gli atti di gestione della ricerca e della didattica che incidono sul bilancio generale dell'Ateneo, previa dichiarazione di disponibilità dei fondi fornita dal Responsabile dell'Area Finanziaria;
- dal Presidente del Centro Residenziale, previa dichiarazione della disponibilità dei fondi fornita dal Responsabile dell'Area Finanziaria;
- dai Dirigenti, nell'ambito delle rispettive competenze, per tutti gli atti di gestione di altra natura che comunque incidono sul bilancio generale dell'Ateneo, previa dichiarazione di disponibilità dei fondi fornita dal Responsabile dell'Area Finanziaria;
- dal Direttore per i Centri di Gestione Autonoma.

Costituiscono impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute in base alla legge, a contratto o ad altro titolo giuridicamente valido. Le somme stanziare e non impegnate entro la fine dell'esercizio costituiscono economia di bilancio. E' possibile l'assunzione di impegni pluriennali della durata massima di 9 anni, da annotare in apposito registro per:

- a) spese per investimenti ripartite in più esercizi;
- b) spese per l'estinzione di mutui;
- c) spese correnti indispensabili per assicurare la continuità del servizio derivanti da stipula di appositi contratti.

Le spese impegnate e non pagate entro la chiusura dell'esercizio costituiscono i *residui passivi*, i quali sono compresi tra le passività del conto patrimoniale.

La liquidazione della spesa consiste nella determinazione dell'esatto importo

dovuto al soggetto creditore; essa è effettuata sul titolo comprovante il diritto, dei creditori previa verifica dell'esistenza dell'obbligazione, della documentazione comprovante la regolarità della fornitura e dei servizi. La liquidazione è effettuata:

- per l'Amministrazione Centrale dal Direttore Amministrativo, previa sottoscrizione degli uffici competenti;
- per i Centri di Gestione Autonoma dal Direttore e dal Segretario Amministrativo;
- per i Centri di Gestione non dotati di autonomia dal Direttore del Centro.

Il pagamento delle spese è ordinato mediante l'emissione di *mandati di pagamento* numerati in ordine progressivo e tratti sull'Istituto di Credito incaricato del servizio di cassa. I mandati di pagamento di importo inferiore a € 250.000,00 sono firmati dal Dirigente dell'Area Finanziaria e dal Direttore Amministrativo o da chi legittimamente li sostituisce o dai rispettivi delegati. Per i mandati superiori a € 250.000,00 e per le reversali connesse si aggiunge la firma del Rettore o di chi legittimamente lo sostituisce. I mandati dei dipartimenti sono firmati dal Segretario Amministrativo e dal Direttore del dipartimento o da chi legittimamente li sostituisce.

I mandati contengono le seguenti indicazioni:

- a) esercizio finanziario;
- b) capitolo del bilancio;
- c) codice meccanografico del capitolo;
- d) nome e cognome o denominazione del creditore e codice fiscale;
- e) causale del pagamento.

Per la tenuta delle scritture finanziarie e patrimoniali, l'Università della Calabria si avvale di un sistema di elaborazione automatica dei dati. Le fasi delle entrate e delle spese fanno richiamo alla contabilità finanziaria pubblica. Pertanto, le scritture contabili hanno necessariamente carattere finanziario e patrimoniale. Le scritture finanziarie, relative alla gestione del bilancio, devono consentire di rilevare per ciascun capitolo, sia per la competenza che per i residui, la situazione degli accertamenti di entrata e degli impegni di spesa a fronte dei relativi stanziamenti, nonché la situazione delle somme riscosse e pagate e di quelle

rimaste da riscuotere e da pagare. Le scritture patrimoniali devono consentire la dimostrazione del valore del patrimonio all'inizio dell'esercizio finanziario, le variazioni intervenute nel corso dell'anno per effetto della gestione del bilancio o per altre cause nonché la consistenza del patrimonio alla chiusura dell'esercizio.

In particolare, sono previste le seguenti scritture:

- a) un partitario delle entrate e delle spese, contenente per ciascun capitolo lo stanziamento iniziale, le variazioni, le somme accertate o impegnate, quelle riscosse o quelle pagate e quelle rimaste da riscuotere e da pagare;
- b) un partitario dei residui, contenente per capitolo ed esercizio di provenienza, la consistenza dei residui all'inizio dell'esercizio, le somme riscosse o pagate, le somme rimaste da riscuotere o da pagare, le variazioni intervenute;
- c) un giornale cronologico delle reversali e dei mandati emessi che evidenziano, separatamente, riscossioni e pagamenti in conto competenza da riscossioni e pagamenti in conto residui;
- d) i registri degli inventari;
- f) scritture fiscali.

4.2.2 La gestione patrimoniale

La gestione del patrimonio prevede che i beni si distinguono in immobili e mobili secondo le norme del Codice Civile. Essi sono descritti in separati inventari. L'inventario dei beni immobili deve evidenziare:

- a) la denominazione, l'ubicazione, l'uso cui sono destinati e gli uffici cui sono affidati;
- b) il titolo di provenienza, le risultanze dei registri immobiliari, i dati catastali e la rendita imponibile;
- c) le servitù, i pesi e gli oneri da cui sono gravati;
- d) il valore iniziale e le eventuali successive variazioni;
- e) gli eventuali redditi.

I beni immobili sono dati in consegna ad *agenti* dell'Università i quali sono personalmente responsabili dei beni loro affidati nonché di qualsiasi danno che possa derivare dalla loro azione od omissione e ne rispondono secondo le norme di

contabilità generale dello Stato.

I beni mobili si classificano nelle seguenti categorie:

- 1) mobili, arredi, macchine d'ufficio, computer d'ufficio;
- 2) materiale bibliografico (anche su supporto non cartaceo), collezioni scientifiche;
- 4) strumenti tecnici, apparecchiature scientifiche, attrezzature in genere, computer ed accessori ad uso esclusivamente didattico-scientifico e calcolatori;
- 5) automezzi ed altri mezzi di trasporto;
- 6) fondi pubblici e privati;
- 7) altri beni mobili.

L'inventario generale dei beni mobili deve contenere le seguenti indicazioni:

- a) il luogo in cui si trovano;
- b) la denominazione e la descrizione secondo la natura e la specie;
- c) la quantità e il numero;
- d) il valore.

Per quanto riguarda la valutazione dei beni mobili e le macchine, sono valutati per il prezzo di acquisto ovvero di stima o di mercato se trattasi di oggetti pervenuti per altra causa. I titoli e i valori pubblici e privati sono valutati al prezzo di acquisto o, in mancanza, al valore di borsa del giorno precedente a quello dell'inventariazione. Essi sono descritti con l'indicazione della natura dei titoli, del loro numero di identificazione, della scadenza, del valore nominale e della rendita annuale. Per i libri ed il materiale bibliografico viene tenuto un separato inventario con autonoma numerazione. I libri singoli e le collezioni di libri sono inventariati al loro prezzo di copertina, anche se pervenuti gratuitamente, o al valore di stima se non è segnato alcun prezzo. Le riviste e pubblicazioni periodiche sono iscritte sotto un solo numero all'inizio di raccolta.

4.3.2 Il sistema dei controlli

In materia di controllo di gestione, l'art. 4.19 del Regolamento per l'Amministrazione, la finanza e la contabilità testualmente recita: "Al fine di garantire la realizzazione degli obiettivi programmati, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche,

l'imparzialità ed il buon andamento della pubblica amministrazione e la trasparenza dell'azione amministrativa, l'Università applica il controllo di gestione secondo le modalità stabilite dal Decreto Legislativo 3 febbraio 1993, n. 29, dal presente Regolamento e dallo Statuto.”²¹³

Secondo le disposizioni del Regolamento, l'obiettivo del controllo di gestione è la verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati e, attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità e qualità dei servizi offerti, della funzionalità dell'organizzazione dell'Ente, l'efficacia, l'efficienza, ed il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi.

Il controllo di gestione ha per oggetto l'intera attività amministrativa e gestionale dell'Università ed è svolto con cadenza periodica. Esso si articola almeno in tre fasi:

- a) predisposizione di un piano dettagliato di obiettivi;
- b) rilevazione dei dati relativi ai costi ed ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti;
- c) valutazione dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurare l'efficacia, l'efficienza ed il grado di economicità dell'azione intrapresa.

Il controllo di gestione è svolto in riferimento ai singoli servizi e centri di costo, ove previsti, verificando in maniera complessiva e per ciascun servizio i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei singoli fattori produttivi, i risultati qualitativi e quantitativi ottenuti e, per i servizi a carattere produttivo, i ricavi.

La verifica dell'efficacia, dell'efficienza e della economicità dell'azione amministrativa è svolta rapportando le risorse acquisite ed i costi dei servizi, avendo riguardo agli obiettivi programmati.

La struttura operativa alla quale è assegnata la funzione del controllo di gestione fornisce le conclusioni del predetto controllo agli amministratori ai fini della verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati, al Direttore Amministrativo ed ai dirigenti dei servizi affinché questi ultimi abbiano gli elementi necessari per

²¹³ Il riferimento al D.Lgs. n. 29/93 è obsoleto in quanto la disciplina del controllo di gestione è attualmente riferibile al D.Lgs. n. 286/99 nonché ad altra normativa specifica di settore.

valutare l'andamento della gestione dei servizi di cui sono responsabili.

In tema di controlli di regolarità amministrativo contabile, il Regolamento per l'Amministrazione, la finanza e la contabilità prevede un impianto generale di valutazioni preventive di merito e di legittimità, un controllo sulla gestione finanziaria dell'Amministrazione Centrale e dei Centri di gestione, verifiche di funzionalità da parte di organismi interni all'Ateneo ed il controllo successivo di legittimità sulla base dei consuntivi annuali, da parte della Corte dei Conti.

In particolare, ogni atto amministrativo emanato, sia dall'Amministrazione Centrale che dai Centri di Gestione, comporta una valutazione di merito in relazione ad opportunità, efficacia e convenienza della decisione assunta; di tale valutazione deve esserne data indicazione nello stesso atto. La valutazione preventiva di legittimità degli atti amministrativi è svolta dai Dirigenti per l'Amministrazione Centrale e dal Segretario Amministrativo per i Centri di Gestione.

Nell'ambito del sistema dei controlli disegnato dal Regolamento, viene previsto apposito Nucleo di Valutazione nominato dal Consiglio di Amministrazione che svolga i compiti di cui all'art. 20, comma 2, del D.Lgs. n. 29/93 e successive integrazioni.²¹⁴

Per il controllo della gestione finanziaria dell'Amministrazione Centrale e dei Centri di Gestione è istituito il Collegio dei Revisori avente durata triennale, costituito da n. 5 membri di cui uno designato dal Rettore, uno indicato dall'Assessore Regionale pro-tempore della Pubblica Istruzione che abbia delega all'Università e 3 componenti e uno supplente nominati dal Consiglio di Amministrazione. Il Presidente del Collegio è scelto tra i Magistrati della Corte dei Conti oppure tra i revisori iscritti all'albo ufficiale dei Revisori dei Conti e gli altri componenti tra esperti in materia, compreso personale dirigente della Pubblica Amministrazione. Il Collegio dei Revisori svolge le seguenti funzioni:

a) vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente alla acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività

²¹⁴ Anche in questo caso il riferimento legislativo è obsoleto in quanto la disciplina del Nucleo di valutazione, introdotta per la prima volta dal citato decreto n. 29/93, è stata innovata dalla legge n. 370/99.

contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali e alla tenuta della contabilità;

b) esamina il bilancio di previsione dell'Ateneo, del Centro Residenziale e dei Centri di gestione nonché le eventuali variazioni agli stessi redigendo apposita relazione;

c) esamina il conto consuntivo dell'Ateneo, del Centro Residenziale e dei Centri di Gestione. La relativa relazione dovrà contenere l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione;

d) effettua verifiche periodiche di cassa;

e) riferisce al Consiglio di Amministrazione su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità.

Al fine di garantire l'adempimento delle funzioni di cui al precedente comma, l'organo di revisione ha diritto di accesso agli atti e documenti dell'Ente e può partecipare all'assemblea dell'organo consiliare per l'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto di gestione.

I Revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario. Devono inoltre conservare la riservatezza sui fatti e documenti di cui hanno conoscenza per ragioni del loro ufficio.

4.2.4 Verso la riforma amministrativo-contabile

Nell'ambito del sistema contabile delineato e alla luce del percorso di riforma intrapreso nell'Ateneo calabrese, esistono dei concreti, seppur lievi, segnali verso un approccio economico-patrimoniale quali la previsione di una procedura di ammortamento dei beni patrimoniali che entrerà in vigore solo successivamente ad una ricognizione reale dei cespiti e, quindi, all'aggiornamento degli inventari.

In realtà, non essendo ancora adottata una contabilità basata sul principio della competenza economica, la procedura di ammortamento prevista rappresenta essenzialmente una modalità con cui accantonare le risorse necessarie al reintegro dell'utilità dei beni nonché una modalità di rappresentazione formale dei costi che il

legislatore fiscale riconosce come detraibili dalle imposte gravanti sugli Atenei. La previsione, inoltre, di un coefficiente di ammortamento unico per tutte le categorie di beni (pari al 10%) indipendente dall'effettivo grado di utilizzo del bene nei processi produttivi, conferma questa considerazione.

Come evidenziato nelle premesse, la derivazione dei dati economico-finanziari trae necessariamente le basi dalla presenza di un piano di raccordo tra la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale e dall'utilizzo di un *software* di contabilità capace di gestire tale passaggio cruciale. A tal fine assume rilevanza fondamentale la formazione del personale chiamato a gestire le operazioni di bilancio. Attualmente la procedura di transizione verso l'adozione di strumenti contabili di tipo economico-patrimoniale è pervenuta alla definizione della procedura di evidenza pubblica per la scelta del fornitore del *software*.

Complessivamente il quadro delineato dalla regolamentazione interna risente ben poco della riforma contabile in atto disegnata dai lavori del *Gruppo di studio per la contabilità economica*. Pertanto, attualmente, il quadro del sistema contabile dell'Ateneo si presenta disorganico e confuso soprattutto in ordine ai più generali sistemi di pianificazione, programmazione e controllo. Non è trascurabile, inoltre, la quasi totale assenza di un adeguato sistema di controlli interni. Al riguardo, mentre l'implementazione dei sistemi di pianificazione, programmazione e controllo, attraverso il supporto della contabilità direzionale, risente dell'assenza di una normativa specificamente riferita alle Università, il secondo aspetto è da ritenersi un obbligo di legge in quanto dettato dal D.Lgs. n. 286/99 che fa espresso riferimento alla generalità degli enti pubblici. Il Regolamento per l'Amministrazione, la finanza e la contabilità in vigore prevede forme di controllo riconducibili ad una normativa non aggiornata (si veda il continuo riferimento al D.Lgs. n. 29/93) e, di conseguenza, non contempla gli istituti riferiti al controllo strategico e alla valutazione del personale con qualifica dirigenziale,²¹⁵ ricompresi in maniera approssimata nelle funzioni del

²¹⁵ “Per quanto riguarda la valutazione dei dirigenti, l'Ateneo non dispone di meccanismi di valutazione formalizzati. Ciò nonostante, sono state applicate fedelmente le disposizioni contrattuali del comparto attribuendo sia l'indennità di posizione che quella di risultato sulla base di valutazioni del Direttore Amministrativo”, in RELAZIONE DEL NUCLEO DI VALUTAZIONE PER L'ANNO 2004, pag. 120, in sito web www.unical.it

Nucleo di valutazione.

Contestualmente, lo Statuto dell'Università della Calabria, aggiornato con il D.R. n. 3648 del 1/12/2006, all'art. 2.11, sulla base delle prescrizioni dell'art. 1 della legge n. 370/99, disciplina la figura del Nucleo di Valutazione prevedendo, tra i suoi compiti, la verifica dell'efficienza e della economicità, il corretto utilizzo delle pubbliche risorse, il buon andamento dell'efficacia dell'azione gestionale svolta dalle strutture amministrative dell'Ateneo anche “attraverso analisi comparative dei costi e dei rendimenti”. Vengono previsti, inoltre, compiti inerenti la valutazione dell'efficienza, efficacia e congruità della didattica nonché la qualità e il grado di produttività delle ricerche scientifiche.

Ai sensi delle predette prescrizioni statutarie, il Nucleo si pone come organo di “raccordo tra gli organi di vertice e gli apparati di gestione dell'Università. Dal punto di vista funzionale la sua attività ha carattere di accertamento direzionale e si inserisce tra la pianificazione strategica e l'esame dei risultati”.²¹⁶

Nessun altro riferimento specifico viene disposto nei confronti del processo di pianificazione strategica in senso stretto e del conseguente esame dei risultati - e degli eventuali scostamenti – in prospettiva strategica. Contestualmente, nessuna esplicitazione concreta è rivolta nei confronti delle citate attività di “accertamento direzionale”.

Nel descritto quadro dei controlli interni d'Ateneo, si colloca opportunamente il suggerimento fornito dal Nucleo di Valutazione dell'Università della Calabria nell'ambito della *Relazione per l'anno 2004*. Il Nucleo, infatti, sia in relazione all'analisi dei costi e dei rendimenti sia in riferimento ai fattori critici individuati in base al nuovo modello di valutazione della ripartizione del Fondo di Finanziamento Ordinario (docenti e strutture, capacità di attrazione dell'Ateneo, mobilità tra Atenei, tasso di abbandono, tempo di completamento degli studi, qualità della didattica, tasso di successo dei PRIN, entrate da finanziamenti esterni), suggerisce, tra gli altri, l'implementazione di un sistema di contabilità economica di Ateneo al fine principale di “tenere sotto controllo i costi di gestione”.

²¹⁶ Art. 2.11 dello Statuto dell'Università della Calabria.

4.3 L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale. Il caso dell'Università degli studi di Trento

L'Università di Trento nacque nel 1962 come Istituto Universitario Superiore di Scienze Sociali (divenuto poi Facoltà di Sociologia) per iniziativa di Bruno Kessler, allora presidente della Provincia. Per ampliare l'offerta formativa, nel 1972 fu istituita la Facoltà di Scienze (con annesso biennio di Ingegneria) e nel 1973 quella di Economia.

Il progetto accademico venne rafforzato nel 1984 con le Facoltà di Lettere e di Giurisprudenza e nel 1985 con quella di Ingegneria. Nel frattempo, l'iniziale Istituto fu dapprima trasformato in Libera Università degli Studi (nel 1973) e poi in Università Statale (1983) con uno Statuto che garantisse competenze di autogoverno. Più recentemente, nel 2004 è stata istituita la Facoltà di Scienze Cognitive con sede a Rovereto.

L'Università di Trento in poco più di 40 anni di storia è andata caratterizzandosi per una accentuata mobilità di studenti e docenti da e verso l'estero, per la qualità della ricerca e della didattica. La dimensione internazionale è tra gli aspetti che hanno permesso all'Ateneo di Trento di conquistare negli anni posizioni di primissimo piano nei *ranking* delle Università italiane.²¹⁷ L'Università di Trento conta circa 15.000 studenti, 500 tra docenti e ricercatori e altrettanti fra tecnici e amministrativi, 7 facoltà, 27 Corsi di Laurea Triennale, 27 Corsi di Laurea Specialistica, 6 Master, 14 Dipartimenti, 15 Centri studio, 2 Centri di Eccellenza, 23 Centri di ricerca, 50 Laboratori, 367.588 Monografie in biblioteca, 15.336 Periodici in biblioteca.²¹⁸

Secondo i dati forniti dal Nucleo di Valutazione dell'Ateneo e riferiti all'anno 2005, i

²¹⁷ La misurazione della qualità delle *performance* delle Università viene sintetizzata con la compilazione di classifiche grazie ad una estrema operazione di sintesi. Al confronto con il sistema universitario statunitense e anglosassone, il sistema universitario italiano gode di un'immagine di grande debolezza, in particolare sul piano della competitività internazionale, ma anche su quello della produttività. Le due classifiche "generaliste" più note sono l'*Academic Ranking of World Universities* (ARWU) 2006 dell'Università di Shanghai e la *World University Rankings* 2006 pubblicata dal *The Times Higher Supplement*. Tali classifiche "generaliste" dovrebbero consentire di confrontare le performance ottenute dalle singole università in un contesto di scambio e di confronto globale. Ciò però risulta valido soltanto nella misura in cui gli indicatori utilizzati siano rappresentativi della realtà istituzionale e organizzativa adottata in ciascun Paese. Cfr. ROSSI F., *Osservazioni sui ranking internazionali di Università*, in sito web www.cru.it

²¹⁸ NUCLEO DI VALUTAZIONE DELL'UNIVERSITÀ DI TRENTO, *Relazione finale anno 2005*, in sito internet www.unitn.it

principali finanziatori dell'Ateneo sono, in ordine di incidenza, lo Stato, la Provincia Autonoma di Trento, la Fondazione Cassa di Risparmio di Trento e Rovereto e l'Unione Europea.²¹⁹

Nell'ambito dei principi generali definiti dall'art. 1 del Regolamento d'Ateneo per la finanza e la contabilità, emanato con D.R. 1609 del 28 dicembre 2000,²²⁰ vengono sancite le linee guida che devono ispirare l'attività amministrativa dell'Università di Trento: i processi amministrativo-contabili si ispirano ai criteri di legalità, trasparenza, speditezza ed economicità, e tendono alla responsabilizzazione nella gestione delle risorse e al conseguimento degli obiettivi prefissati.²²¹

In coerenza con tale principio - che evidenzia i concetti di economicità, responsabilità ed obiettivi - il sistema contabile costituisce la risposta applicativa all'esigenza del monitoraggio e misurazione dell'economicità, della responsabilizzazione delle risorse e del controllo del conseguimento degli obiettivi prefissati. Infatti, il sistema contabile disegnato dal citato Regolamento fa riferimento ai principi propri della contabilità economico-patrimoniale, integrandoli con alcuni principi della contabilità finanziaria pubblica. Nello specifico, il sistema implementato è di tipo *integrato*, all'interno del quale la contabilità finanziaria viene derivata dalla contabilità economico-patrimoniale (sistema unico per contabilità generale e analitica, sistema duplice integrato per contabilità generale-analitica e finanziaria).

Il sistema contabile nel suo complesso risponde alle seguenti esigenze:

- a. disporre di una strumentazione tecnico-contabile adeguata alla misurazione dell'efficienza e dell'efficacia della gestione nell'utilizzo delle risorse;
- b. garantire l'efficacia dei processi di programmazione, gestione e analisi di gestione;

²¹⁹ *Ibidem*.

²²⁰ Il Regolamento d'Ateneo per la finanza e la contabilità dell'Università di Trento, emanato con DR. 1609 del 28 dicembre 2000 viene adottato in attuazione degli artt. 6 e 7 della Legge 9 maggio 1989, n. 168. Esso definisce il sistema contabile, la sua struttura e le sue finalità, i diversi processi contabili (programmazione, gestione, analisi di gestione, consuntivazione, revisione della previsione) ed infine il sistema dei controlli. I dettagli della struttura e delle procedure operative del sistema contabile sono descritti nel Manuale di contabilità emesso nel mese di febbraio 2001.

²²¹ "La volontà di gestire l'Ateneo per obiettivi è oramai ribadita in tutti i documenti ufficiali sia a livello di organi di governo dell'Ateneo che nei documenti prodotti dalle varie Direzioni.", in RELAZIONE DEL NUCLEO DI VALUTAZIONE PER L'ANNO 2003, reperibile sul sito web www.unitn.it, pag. 295.

- c. consentire meccanismi di decentramento e responsabilizzazione nell'uso delle risorse;
- d. monitorare l'equilibrio finanziario della gestione;
- e. garantire il controllo preventivo di disponibilità delle risorse finanziarie.

Dal punto di vista organizzativo, il sistema contabile si collega alla struttura organizzativa dell'Ateneo attraverso la definizione di *entità di imputazione* dei risultati della gestione economico-patrimoniale e, in via derivata, della gestione finanziaria. Le entità di imputazione sono rappresentate dai *Centri Gestionali*, dai *Centri di Costo* e dai *Progetti e Attività*.

I *Centri Gestionali* sono unità organizzative formalmente definite che utilizzano le risorse messe a loro disposizione e rispondono della corretta gestione di queste e del raggiungimento degli obiettivi programmati.²²² A ciascun Centro Gestionale è associato uno più Centri di Costo e/o uno o più Progetti-Attività.

I *Centri di Costo* sono entità contabili cui sono riferiti direttamente costi e proventi e che possono essere identificati con riferimento a unità organizzative formalmente definite oppure rappresentare aggregati di costi e proventi, utili ai fini della rilevazione analitica di valori contabili che non corrispondono ad alcuna unità organizzativa reale.

I *Progetti* individuano iniziative originali e non ripetibili, svolte in un arco di tempo stabilito con obiettivi, *budget* e risorse assegnati.

Le *Attività* vengono definite con riferimento a specifiche esigenze di analisi contabile nell'ambito della normale gestione delle risorse.

²²² Le tipologie di Centri Gestionali sono i Centri Istituzionali e i Centri di Servizio. Sono Centri Istituzionali:

- a. le Facoltà;
- b. i Dipartimenti;
- c. i Centri interdipartimentali;
- d. i Centri interfacoltà.

Ulteriori Centri Istituzionali possono essere definiti con riferimento a particolari strutture o iniziative didattico-scientifiche aventi carattere progettuale. Per ciascun Centro Istituzionale deve essere chiaramente identificata la persona o l'organo collegiale, definito responsabile del Centro stesso.

Sono Centri di Servizio:

- a. le Direzioni dell'area tecnico-amministrativa;
- b. il Sistema bibliotecario d'Ateneo.

Ulteriori Centri di Servizio possono essere definiti con riferimento a particolari strutture o iniziative aventi carattere progettuale. Per ciascun Centro di Servizio deve essere chiaramente identificata la persona responsabile del Centro stesso.

Le *entità di rilevazione* del sistema contabile identificano la natura e la destinazione delle risorse acquisite e impiegate. Le entità di rilevazione della contabilità economico-patrimoniale sono i *Centri di Costo*, i *Progetti/Attività* e i *Conti*.

I *Centri di Costo* dettano la destinazione di costi e proventi all'interno dei Centri Gestionali. I *Progetti* e le *Attività* rappresentano entità contabili a cui possono essere attribuiti direttamente costi e proventi in associazione con l'attribuzione ai Centri di Costo. I *Conti* individuano la natura del costo, del provento, delle attività e delle passività. Il piano dei conti è unico per la contabilità generale e analitica e permette di specificare per ciascun Conto l'appartenenza a conti di contabilità solo generale, solo analitica o ad entrambi. L'insieme di queste entità costituisce la *chiave contabile economico-patrimoniale*.

Le entità di rilevazione della contabilità finanziaria sono i *Centri Gestionali*, i *Fondi* e le *Posizioni Finanziarie*.

I *Centri Gestionali* identificano la destinazione e corrispondono alla struttura organizzativa. Dal punto di vista contabile, l'attribuzione dei valori economico-patrimoniali e finanziari ai Centri Gestionali avviene in via indiretta attraverso l'aggregazione dei Centri di Costo che competono alla sfera di responsabilità del Centro stesso. Il piano dei Centri Gestionali è condiviso con la contabilità economico-patrimoniale.

I *Fondi* individuano la destinazione della spesa e costituiscono le entità a livello delle quali il sistema verifica la disponibilità di spesa per i singoli Centri Gestionali.

Le *Posizioni Finanziarie* definiscono aggregati di spesa e di entrata dal punto di vista della contabilità finanziaria.

L'insieme di queste entità costituisce la *chiave contabile finanziaria*.

L'esercizio contabile ha la durata di un anno e coincide con l'anno solare. In relazione agli scopi delle diverse contabilità, il sistema contabile gestisce:

- a. periodo contabile corrispondente all'esercizio contabile (annualità);
- b. periodo contabile corrispondente a suddivisioni dell'esercizio contabile (infrannualità);
- c. periodo contabile corrispondente a più esercizi contabili (pluriennialità).

Gli eventi contabili generano registrazioni all'interno della contabilità economico-patrimoniale e/o della contabilità finanziaria; essi sono correlati agli eventi dei cicli di *acquisizione* e di *utilizzo delle risorse*, nonché al *processo di programmazione*.

Gli eventi contabili e le tipologie di registrazione correlati all'*utilizzo delle risorse* sono i seguenti.

L'approvazione di un provvedimento di spesa emanato da un organo interno autorizzato (decreto, delibera, atto di recepimento di ordinanze di enti esterni o di leggi) genera in contabilità finanziaria alternativamente due tipi di registrazione: la *prenotazione* o l'*impegno* di risorse finanziarie. La *prenotazione* sorge nel caso in cui il provvedimento non permetta di definire compiutamente l'impegno di spesa oppure nel caso in cui al provvedimento faccia seguito una formalizzazione della spesa con ordine o contratto di acquisto. L'*impegno* si origina nel caso in cui il provvedimento permetta di definire immediatamente la spesa in tutti i suoi elementi, senza necessità di una ulteriore formalizzazione. Concretamente, l'ordine o il contratto di acquisto genera un impegno di spesa in contabilità finanziaria. Il ricevimento dei beni ordinati o l'attestazione di avvenuta prestazione dei servizi ordinati genera la registrazione di un *elemento negativo di reddito (costo)* o di *patrimonio* in contabilità economico-patrimoniale e di una *contabilizzazione* di spesa in contabilità finanziaria. Al ricevimento della documentazione contabile del fornitore (in forma di fattura passiva, richiesta di pagamento o altro documento idoneo), viene registrato un *debito* nella contabilità economico-patrimoniale. Il pagamento del debito verso il fornitore genera una registrazione di contabilità economico-patrimoniale (*variazione del debito*) e in contabilità finanziaria (*pagamento*).

Gli eventi contabili e le tipologie di registrazione correlati all'*acquisizione delle risorse* sono i seguenti.

La stipula di un contratto di vendita o la formale comunicazione di un finanziamento subordinato all'effettuazione di una prestazione genera in contabilità finanziaria un *accertamento* di entrata. L'emissione di un atto di recepimento di entrata da parte di un organo interno autorizzato, ovvero la formale comunicazione di un'assegnazione contributiva, genera la registrazione di un *elemento positivo di reddito (provento)* o di

patrimonio in contabilità generale e di una contabilizzazione di entrata in contabilità finanziaria. Parimenti, con l'emissione della fattura attiva o del rendiconto di avvenuta prestazione si genera la registrazione di un *elemento positivo di reddito (provento)* o di *patrimonio* in contabilità economico-patrimoniale e di una *contabilizzazione* di entrata in contabilità finanziaria. L'incasso del credito genera una registrazione di *incasso* in contabilità economico-patrimoniale e in contabilità finanziaria (*incasso*).

Gli eventi contabili e le tipologie di registrazione correlati al *processo di programmazione* sono i seguenti.

La previsione di un'uscita o di un'entrata finanziaria e di un costo o di un provento genera una registrazione in contabilità finanziaria (*stanziamento*) e una registrazione in contabilità economico – patrimoniale (*budget*).

Le modalità di registrazione prevedono che gli eventi contabili sono rilevati nel sistema contabile una sola volta, producendo le opportune registrazioni per i diversi tipi di contabilità.

In definitiva, il sistema contabile adottato dalla Università di Trento integra al proprio interno due tipi di contabilità:

- a. contabilità economico-patrimoniale:
 - la contabilità generale e le contabilità sezionali clienti e fornitori;
 - la contabilità analitica (consuntivo e previsionale);
- b. contabilità finanziaria pubblica.

La *contabilità generale* si svolge secondo il metodo della partita doppia e registra le variazioni del patrimonio, i costi e i proventi in base al principio della competenza economica; essa rileva gli eventi contabili a consuntivo ed è finalizzata alla classificazione di elementi del patrimonio (attività e passività), costi e proventi secondo la loro natura. Le contabilità sezionali clienti e fornitori accolgono le registrazioni riferite ai rapporti di credito e debito verso terzi, riepilogate in contabilità generale. I riepiloghi delle registrazioni di contabilità generale consentono, a fine esercizio, la determinazione dei risultati economici consuntivi e della consistenza del patrimonio dell'Ateneo nel suo complesso.

La *contabilità analitica* classifica costi e proventi in base alla loro destinazione, in parte riclassificando costi e proventi registrati in contabilità generale e, in parte, in base a rilevazioni proprie. I riepiloghi delle registrazioni di contabilità analitica consentono, in corso d'anno e a fine esercizio, di determinare i risultati economici consuntivi con riferimento ai Centri Istituzionali, ai Centri di Servizio, ai Centri di Costo, ai Progetti e alle Attività, oltre che all'Ateneo nel suo complesso. Essa ha primariamente lo scopo di supportare le analisi economiche volte alla verifica e al miglioramento dell'efficienza e dell'efficacia della gestione. In sede previsionale, la contabilità analitica è utilizzata per accogliere i valori contabili preventivi.

La *contabilità finanziaria* si svolge secondo il metodo della partita semplice e rileva, attraverso registrazioni proprie, gli eventi contabili precedenti alla manifestazione economico-patrimoniale. Gli eventi contabili successivi a tale manifestazione, invece, sono accolti in via derivata dalla contabilità economica e analitica. La contabilità finanziaria ha principalmente un fine autorizzativo, volto al controllo delle disponibilità di spesa per singolo Fondo nell'ambito dei singoli Centri Gestionali. I riepiloghi della contabilità finanziaria consentono di verificare l'equilibrio finanziario dell'Ateneo nel suo complesso. La contabilità finanziaria si conforma ai principi della contabilità pubblica.²²³

4.3.1 I documenti contabili

I documenti contabili di sintesi contemplati dal Regolamento per la contabilità dell'Università di Trento si dividono in due categorie: *documenti pubblici* (a rilevanza

²²³ *Annualità*: l'unità temporale della gestione è l'anno finanziario che comincia il 1° gennaio e termina il 31 dicembre dello stesso anno; *Integrità*: tutte le entrate devono essere iscritte in bilancio al lordo delle spese ad esse connesse e tutte le spese devono essere iscritte nel bilancio, senza alcuna riduzione delle correttive entrate; *Universalità ed Unità*: sono vietate le gestioni dei fondi al di fuori del bilancio, ad eccezione dei casi consentiti e regolati dalle leggi; *Equilibrio economico*: il totale delle spese correnti e delle spese per rimborso prestiti non può essere superiore al totale delle entrate correnti; *Finalità autorizzativa* delle previsioni di spesa: le previsioni di spesa costituiscono il limite autorizzativo all'assunzione di impegni di spesa; *Pareggio finanziario*: il totale delle spese iscritte a bilancio in ciascun anno non può essere superiore al totale delle entrate ivi iscritte per il medesimo periodo; *Separata evidenza* degli elementi contabili provenienti da esercizi precedenti da quelli generati nell'esercizio; *Applicazione*, all'esercizio finanziario successivo, del risultato finale dell'anno precedente; *Individuazione* delle fasi delle entrate e delle uscite, *Effettuazione*, da parte degli organi di controllo interno, di un controllo sulla legalità della spesa. Le modalità di concreta applicazione dei predetti principi sono esplicitate nel Manuale di Contabilità dell'Ateneo.

esterna) e *documenti gestionali* (ad uso primariamente interno). Le due tipologie di documenti si differenziano sotto diversi punti di vista. I documenti contabili di sintesi pubblici sono redatti esclusivamente per l'Ateneo nel suo complesso, mentre quelli gestionali attengono ai Centri Gestionali. I documenti contabili di sintesi pubblici hanno valenza informativa sia interna sia esterna e sono caratterizzati da un iter di formazione e da regole di approvazione specifici, delineati nel Regolamento e dettagliati nel Manuale di contabilità. I documenti contabili di sintesi gestionali hanno valenza primariamente interna, di informativa e di strumento di gestione, e sono soggetti a procedure di formazione e di valutazione meno strutturate.

I *documenti contabili di sintesi pubblici* sono redatti per l'Ateneo nel suo complesso, sia a livello preventivo che consuntivo, secondo il criterio contabile dei valori effettivi. Essi costituiscono il Bilancio di Previsione di Ateneo e il Bilancio Consuntivo di Ateneo.

In particolare, i documenti contabili di sintesi pubblici sono rappresentati da:

- a) *Conto Economico* (di previsione e consuntivo), che evidenzia i costi e i proventi dell'esercizio o di un periodo contabile pluriennale in base ai principi della competenza economica. Esso è redatto secondo uno schema a struttura scalare.

Si riporta, a titolo esemplificativo, il conto economico del bilancio di previsione 2006 approvato dal Consiglio di Amministrazione dell'Università di Trento in data 15 dicembre 2005. Per la disamina del conto economico consuntivo si veda l'appendice n. 1 (Bilancio consuntivo anno 2005 dell'Università di Trento).

CONTO ECONOMICO PREVISIONALE 2006

A. VALORE DELLA PRODUZIONE		
1) PROVENTI PROPRI		25.698.535 €
a) <i>Tasse e contributi</i>	<u>9.889.726 €</u>	
b) <i>Ricavi per attività commerciale</i>	<u>15.808.809 €</u>	
2) VARIAZIONE DELLE RIMANENZE DI PRODOTTI IN CORSO DI LAVORAZIONE, SEMILAVORATI E FINITI		
3) VARIAZIONE DEI LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE		
4) INCREMENTI DI IMMOBILIZZAZIONI PER LAVORI INTERNI		
5) CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO E ALTRI RICAVI E PROVENTI		124.200.965 €
a) Contributi in conto esercizio	<u>92.734.543 €</u>	
b) Contributi in conto capitale	<u>6.077.281 €</u>	
c) Contributi alla ricerca e alla didattica	<u>11.827.163 €</u>	
d) Altri ricavi e proventi	<u>13.561.977 €</u>	
Totale valore della produzione (A)		<u>149.899.500 €</u>
 B. COSTI DELLA PRODUZIONE		
6) PER MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E MERCI	<u>1.950.494 €</u>	1.950.494 €
7) PER SERVIZI		69.496.488 €
a) Prestazioni di servizi, consulenze e collaborazioni	<u>45.121.820 €</u>	
b) Gestione immobili e utenze collegate	<u>5.698.859 €</u>	
c) Interventi a favore di studenti laureati	<u>2.669.718 €</u>	
d) Interventi a favore della ricerca e formazione avanzata	<u>6.054.918 €</u>	
e) Servizi a favore del personale	<u>1.050.716 €</u>	
f) Servizi diversi	<u>6.326.102 €</u>	
g) Accantonamento a fondo di riserva	<u>2.574.356 €</u>	
8) PER GODIMENTO DI BENI DI TERZI	<u>5.035.846 €</u>	5.035.846 €
9) PER IL PERSONALE		67.091.396 €
a-b) Salari, stipendi e oneri sociali	<u>67.091.396 €</u>	
c) Trattamento di fine rapporto		
d) Trattamento di quiescenza e simili		
e) Altri costi		
10) AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI		6.077.281 €
a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	<u>382.915 €</u>	
b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	<u>5.694.367 €</u>	
c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni		
d) Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide		
VARIAZIONE DELLE RIMANENZE DI MATERIE PRIME, SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E MERCI		
11) SUSSIDIARIE, DI CONSUMO E MERCI		
12) Accantonamenti per rischi		
13) Altri accantonamenti		
14) Oneri diversi di gestione	<u>497.742 €</u>	497.742 €
Totale costi della produzione (B)		<u>150.149.248 €</u>
 DIFFERENZA TRA VALORE E COSTI DELLA PRODUZIONE (A - B)		 <u>- 249.748 €</u>

C. PROVENTI E ONERI FINANZIARI		651.000 €
15) Proventi da partecipazioni		
16) Altri proventi finanziari	<u>800.000 €</u>	
17) Interessi e altri oneri finanziari	<u>149.000 €</u>	
Totale proventi e oneri finanziari (C)		<u>651.000 €</u>
D. RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE		
18) Rivalutazioni		
19) Svalutazioni		
Totale rettifiche di valore di attività finanziarie (D)		<u> </u>
E. PROVENTI E ONERI STRAORDINARI		
20) Proventi straordinari		
a) Plusvalenze da alienazione		
b) Altri proventi straordinari		
21) Oneri straordinari		
a) Minusvalenze da alienazione		
b) Imposte relative a esercizi precedenti		
c) Altri oneri straordinari	<u> </u>	
Totale delle partite straordinarie (E)		<u> </u>
RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)		<u>401.252 €</u>
22) Imposte sul reddito d'esercizio		- 71.000 €
a) Imposte correnti	<u>71.000 €</u>	
b) Imposte differite		
RISULTATO D'ESERCIZIO		<u>330.252 €</u>

b) *Conto del Patrimonio* (di previsione e consuntivo), che espone la consistenza degli elementi patrimoniali attivi e passivi al termine di un determinato esercizio contabile. Esso è redatto secondo uno schema a sezioni contrapposte (attività contrapposte a passività e capitale interno). Il patrimonio dell'Università è costituito dal complesso delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, e dei diritti di credito dell'Università (attività), nonché dal complesso delle obbligazioni dell'Università nei confronti di soggetti terzi (passività). La loro rappresentazione contabile determina la consistenza netta della dotazione patrimoniale (capitale interno) come differenza tra attività e passività.

Si riporta, a titolo esemplificativo, la situazione patrimoniale del bilancio di previsione 2006 approvato dal Consiglio di Amministrazione dell'Università di Trento in data 15 dicembre 2005. Per la disamina del conto patrimoniale a consuntivo si veda l'appendice n. 1 (Bilancio consuntivo anno 2005 dell'Università di Trento).

Situazione Patrimoniale Previsionale al 31/12/2006

Attivo

	31/12/2006
B) Immobilizzazioni	
I. Immobilizzazioni Immateriali	
3. Diritti Brevetto Industriale	188.270
4. Concessioni Licenze Marchi e Dir. Simili	15.333
6. Immobilizzazioni in Corso e Acconti	827.339
7. Altre	11.611.429
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI (B.I.)	12.642.371
II. Immobilizzazioni Materiali	
1. Terreni e Fabbricati	37.344.773
2. Impianti e Macchianri	1.800.764
3. Attrezzature	7.367.054
4. Altri Beni	1.714.828
5. Immobilizzazioni in Corso e Acconti	52.799.298
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI (B.II.)	101.026.717
III. Immobilizzazioni Finanziarie	
1. Partecipazioni	544.437
TOTALE PARTECIPAZIONI (B.III.1)	544.437
2. Crediti	
TOTALE CREDITI (B.III.2)	
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE (B.III.)	544.437
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B.)	114.213.525
C) Attivo Circolante	-
I. Rimanenze	-
Lavori in corso su ordinazione	-
2. Lavori in Corso su Ordinazioni	-
TOTALE RIMANENZE (C.I.)	-
II. Crediti	
1. Crediti verso Stato	14.744.095
2. Crediti verso Enti Locali	4.500.000
3. Crediti verso altri Enti Pubbl. e Priv.	2.463.817
7. Crediti verso altri	939.191
TOTALE CREDITI (C.II.)	22.647.103
III. Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	
TOTALE ATTIVITA' FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZAZIONI (C.III.)	
IV. Disponibilità Liquide	
1. Depositi Bancari e Postali	8.901.532
2. Assegni	
3. Denaro e valori in cassa	18.916
TOTALE DISPONIBILITA' LIQUIDE (C.IV.)	8.920.448
TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C.)	31.567.551
D) Ratei e Risconti	-
TOTALE ATTIVO	145.781.076

Situazione Patrimoniale Previsionale al 31/12/2006

Passivo

	31/12/2006
A) Patrimonio Netto	
Fondo di dotazione	-414.991
<i>I. Fondo di Dotazione</i>	-414.991
Altre riserve	
<i>VII. Altre riserve</i>	-14.588.220
<i>VIII. Risultato esercizi precedenti</i>	
<i>IX. Risultato d'esercizio</i>	-330.252
TOTALE PATRIMONIO NETTO (A.)	-15.333.463
B) Fondo Rischi e Oneri	-
<i>3. Altri Fondi</i>	-3.048.028
TOTALE FONDI PER RISCHI ED ONERI (B.)	-3.048.028
C) TFR Lavoro Subordinato	
<i>1. TFR Lavoro Subordinato</i>	
TOTALE TFR Lavoro Subordinato (C.)	-
D) Debiti	
<i>2. Debiti verso Banche a medio e lungo termine</i>	-1.344.417
<i>4. Acconti</i>	-9.865.644
<i>5. Debiti verso Fornitori</i>	-11.093.914
<i>8. Debiti verso Imprese Collegate</i>	-50.898
<i>10. Debiti Tributari</i>	-1.986.840
<i>11. Debiti verso Ist. Previd.e Sic. Sociale</i>	-3.500.000
<i>12. Altri Debiti</i>	-481.117
TOTALE DEBITI (D.)	-28.322.830
E) Ratei e Risconti Passivi	-99.076.755
TOTALE PASSIVO E PATRIMONIO NETTO	-145.781.076

Situazione Patrimoniale Previsionale al 31/12/2006
Conti d'ordine

A CREDITO	
<i>Terzi debitori per limiti d'impegno</i>	46.800.00
A DEBITO	
<i>Terzi creditori per sottoscrizione obbligazioni</i>	46.800.00

L'evidenza si riferisce all'emissione di un prestito obbligazionario attualmente in corso di realizzo da parte dell'Università per finanziare la costruzione di nuove sedi. Il prestito è emesso a smobilizzo di limiti d'impegno iscritti dalla Provincia Autonoma di Trento nel suo bilancio pluriennale.

Il ricavo del prestito è previsto in euro 43.700.000 e, a fronte dello stesso, figurano iscritti nel bilancio della Provincia limiti d'impegno per la durata di dieci anni nella misura di euro 5.500.000 il primo anno e euro 5.200.000 per i successivi nove anni.

L'iscrizione a conti d'ordine è conseguente al fatto che, pur restando a tutti gli effetti l'Università il debitore principale, la Provincia ha accettato una delega irrevocabile dell'Università stessa a rimborsare direttamente i sottoscrittori del prestito con l'utilizzo dei limiti d'impegno, condizione sulla quale i sottoscrittori del prestito si sono detti d'accordo.

L'operazione rientra comunque nei limiti previsti dalla legge sull'autonomia delle Università sia per quanto riguarda la destinazione del ricavo del prestito (costruzione di sedi universitarie), sia per gli eventuali limiti di impegno annuale sul bilancio nell'ipotesi, teorica, di un regolamento diretto del prestito.

- c) *Conto Finanziario* (di previsione e consuntivo), che evidenzia, in termini di entrate e uscite, tutto ciò che ha dato o darà luogo a manifestazione finanziaria, relativamente all'esercizio o ad un periodo contabile pluriennale. Esso è redatto secondo uno schema a sezioni contrapposte (entrate contrapposte a uscite e avanzo finanziario di competenza). Il Conto Finanziario di Ateneo espone le entrate e le uscite, derivandole dal Conto Economico di Ateneo e dai movimenti di Conto Patrimoniale di Ateneo secondo le seguenti regole:
- ∞ sono acquisite tutte le poste del Conto Economico di Ateneo ad eccezione di quelle figurative che non danno luogo a esborsi finanziari;
 - ∞ sono acquisiti i movimenti di Conto Patrimoniale di Ateneo che determinano variazioni, in aumento o diminuzione, di attività o passività e che sono correlate a incassi o esborsi finanziari.

La differenza (positiva o negativa) tra entrate e uscite finanziarie così determinate genera l'*avanzo* o il *disavanzo* di competenza.

Il Conto Finanziario è redatto, per la propria sezione, a livello di Centro Gestionale, sia come preventivo sia come consuntivo.

Si riporta, a titolo esemplificativo, il conto finanziario di previsione relativo al bilancio di previsione per l'anno 2006 approvato dal Consiglio di Amministrazione dell'Università di Trento in data 15 dicembre 2005. Per la disamina del conto finanziario consuntivo si veda l'appendice n. 1 (Bilancio consuntivo anno 2005 dell'Università di Trento).

CONTO FINANZIARIO PREVISIONALE 2006

	Stanziamiento	
	ENTRATE (€)	USCITE (€)
A. ATENEO - ENTRATE E SPESE COMUNI		
A.1. Entrate comuni di Ateneo		
a) Stato (MURST)	67.107.634	
b) Provincia Autonoma di Trento (esclusa edilizia) ex Accordo di Programma	22.905.806	
c) Dalla Provincia Autonoma di Trento e dai MURST per l'edilizia (Accordo di Programma)	12.604.000	
d) Altri enti pubblici e privati	1.699.160	
e) Avanzo di contabilità esercizi precedenti non vincolato	11.855.838	
f) Avanzo di contabilità esercizi precedenti vincolato		
g) Accensione di nuovi mutui e altri prestiti	29.145.000	
h) Utilizzo fondo comune di Ateneo		
i) Altre entrate	1.975.067	
j) Tasse studenti	9.773.053	
Totale entrate di Ateneo	157.065.558	
A.2. Spese di Ateneo		
a) Disavanzo di contabilità esercizi precedenti		
b) Fondo di riserva di Ateneo		2.574.356
c) Accantonamento a fondi di Ateneo		
d) Rimborsi e interessi su mutui		360.000
e) Esoneri tasse e spese diverse di Ateneo		349.500
Totale spese di Ateneo		3.283.856
A.3. Spese per il personale dipendente		
a) Personale docente e ricercatore		42.367.798
b) Personale tecnico-amministrativo		23.601.324
Totale Spese per il personale dipendente		65.969.123
A.4. Anticipazioni di cassa		
c) Anticipazioni di cassa	80.000.000	80.018.000
Totale Anticipazioni di cassa	80.000.000	80.018.000
TOTALE ENTRATE E SPESE COMUNI DI ATENEO	237.065.558	149.270.979
B. RETTORATO - PROGETTI DI ATENEO		
B.1. Rettorato		
a) Spese di funzionamento Rettorato		563.800
b) Progetti e nuove iniziative Rettorato (trasversali)		1.507.250
Totale Rettorato		2.071.050
TOTALE RETTORATO - PROGETTI DI ATENEO		2.071.050

d) *Relazione Integrativa* composta da due parti. La prima parte è di tipo gestionale ed è finalizzata ad illustrare gli indirizzi e gli obiettivi della gestione, in fase preventiva, e i risultati conseguiti a fronte degli obiettivi stabiliti, in sede consuntiva. La seconda parte è di tipo contabile e fornisce informazioni complementari a quelle riportate nei documenti sopra descritti, necessarie a dare una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e dell'andamento economico, nonché a illustrare i criteri di valutazione adottati, sia a preventivo che a consuntivo. La Relazione Integrativa è redatta dal Rettore, coadiuvato dalle strutture amministrativo-contabili. Si riporta, a titolo esemplificativo, la relazione integrativa al bilancio di previsione 2006 approvato dal Consiglio di Amministrazione dell'Università di Trento in data 15 dicembre 2005. Per la disamina della relazione integrativa al Bilancio Consuntivo si veda l'appendice n. 1 (Bilancio consuntivo anno 2005 dell'Università di Trento).

RELAZIONE INTEGRATIVA

A) Valore della produzione

Descrizione	Importo
Ricavi propri e delle prestazioni	25.698.535 €
Contributi in conto esercizio, in conto capitale e altri ricavi e proventi	124.200.965 €
Totale	149.899.500 €

Ricavi propri e delle prestazioni

I "Ricavi propri e delle prestazioni" sono così ripartiti:

Tasse e contributi

Si tratta delle tasse e dei contributi (anche non sistematici come la tassa di laurea) versati da chi usufruisce dei servizi di istruzione resi dall'Università. Nella categoria sono comprese anche le eventuali indennità di mora; gli importi risultano al netto dei rimborsi e degli esoneri.

Il totale di questa voce ammonta a	9.889.726 €
------------------------------------	-------------

Ricavi per attività commerciale

Questa voce accoglie i proventi derivanti da tutte quelle attività rilevanti ai fini dell'I.V.A., che, quindi, presuppongono l'osservanza degli adempimenti fiscali di legge (fatturazione, registrazione delle fatture...)

Descrizione	Importo
Ricavi per attività commerciale	13.212.508 €
Ricavi per progetti commissionati da UE	2.593.301 €
Ricavi da opere dell'ingegno e da utilizzo di diritti di Ateneo	3.000 €
Totale	15.808.809 €

Contributi in conto esercizio, contributi in conto capitale e altri ricavi e proventi

Contributi in conto esercizio

In questa categoria trovano collocazione i contributi erogati da soggetti terzi all'Ateneo per la copertura di spese correnti o di costi per altre attività specificatamente previste. Tali entrate vanno a coprire principalmente i costi delle attività istituzionali svolte dall'Università e quindi ricerca e didattica.

Descrizione	Importo
Contributi dallo Stato	67.649.734 €
Contributi dalla Provincia Autonoma di Trento	19.106.362 €
Contributi da Fondazione Cassa di Risparmio di Trento e Rovereto	1.600.000 €
Contributi dalla UE	3.097.706 €
Contributi da altri	1.280.741 €
Totale	92.734.543 €

Nella voce "Contributi dallo Stato" vengono rilevate le somme erogate dal MIUR utilizzando gli strumenti di legge (FFO – Fondo di Finanziamento Ordinario, contributo di funzionamento e altri interventi a favore della ricerca, dell'incentivazione dell'impegno didattico, dell'internazionalizzazione e di altre iniziative).

Già nel 2005 Il Fondo di Finanziamento Ordinario ha segnato un interessante incremento legato a nuovi metodi di calcolo che hanno premiato le peculiarità dell'Ateneo nella didattica e nella ricerca.

L'ammontare del Fondo ha avuto pertanto la seguente evoluzione:

ANNO	Fondo Funzionamento Ordinario consolidato	Fondo Funzionamento Ordinario
2004	43.498.823	43.531.827
2005	52.617.220	52.688.367
2006	52.617.220	53.017.220

Per quanto riguarda i contributi dalla Provincia Autonoma di Trento e dalla Fondazione Cassa di Risparmio di Trento e Rovereto è da precisare che l'Ateneo ha stipulato con la Provincia stessa e con la Fondazione un Accordo di Programma pluriennale, che prevede il finanziamento a favore di una serie di attività relative a didattica, internazionalizzazione, ricerca, sostegno agli studenti, funzionamento della biblioteca e interventi di edilizia. La voce "Contributi dalla Provincia" evidenzia i ricavi derivanti dall'Accordo per i finanziamenti destinati alle spese di funzionamento con l'ovvia esclusione di quelli destinati agli investimenti.

Le altre voci di ricavo comprese in questo gruppo si riferiscono a convenzioni stipulate a fronte di accordi sullo sviluppo di specifici progetti.

Contributi in conto capitale

Importo residuale dei contributi in conto capitale che sono stati riscantati. L'ammontare è pari al totale degli ammortamenti del periodo.

Descrizione	Importo
Contributi in conto capitale	6.077.281 €
Totale	6.077.281 €

Contributi alla ricerca e didattica

Descrizione	Importo
Contributi dallo Stato	7.550.216 €
Contributo dalla Regione	109.845 €
Contributi dalla Provincia	345.721 €
Contributi dal Comune di Trento	19.982 €
Contributi da altri enti locali	123.008 €
Contributi dal CNR	45.120 €
Contributi dall'UE	1.357.111 €
Contributi da altri enti o privati	2.276.160 €
Totale	11.827.163 €

I "Contributi dallo Stato" si riferiscono, principalmente, al finanziamento in partecipazione su una serie di progetti che annualmente vengono sottoposti all'esame del MIUR. Il conto raccoglie i ricavi conteggiati sulla base dei costi sostenuti nel periodo per lo sviluppo dei progetti finanziati (sulla base della percentuale di partecipazione fissata dal Ministero).

Le restanti voci vengono alimentate da contributi definiti sulla base di progetti specifici, di volta in volta concordati con gli enti finanziatori.

Altri ricavi e proventi

Questa voce raccoglie altri componenti positivi di reddito di natura accessoria o esclusi dalle voci sopra indicate.

In particolare è compreso l'avanzo di amministrazione, definito in euro 11.855.838.

Nel definire detto avanzo si sono confrontati i costi e i ricavi previsti per l'anno 2005 con l'avvertenza che per i risultati dei Dipartimenti si è limitata la verifica ai movimenti dei fondi che figurano in tutto o in parte finanziati dall'Ateneo. Questo tenuto conto del fatto che i progetti finanziati dall'esterno sono autobilanciati e rimangono nella loro espressione costi e ricavi di pertinenza esclusiva dei Dipartimenti senza avere nessun riflesso nella definizione dell'avanzo libero.

Descrizione	Importo
Altri ricavi	13.561.977 €
Totale	13.561.977 €

B) Costi della produzione

Descrizione	Importo
Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	1.950.494 €
Per servizi	69.496.488 €
Per godimento di beni di terzi	5.035.846 €
Per il personale	67.091.396 €
Ammortamento e svalutazioni	6.077.281 €
Oneri diversi di gestione	497.742 €
Totale	150.149.248 €

Costi per materie prime, sussidiarie e di consumo e merci

In questa categoria trovano collocazione i valori degli acquisti di beni di consumo (cancelleria, prodotti di consumo EDP, materiale per laboratori, ecc.) destinati al funzionamento della struttura universitaria e alla realizzazione dell'attività didattica e della ricerca.

Costi per servizi

Il raggruppamento di conti facenti capo a questa categoria raccoglie tutti i costi derivanti dall'acquisizione di servizi nell'esercizio dell'attività ordinaria dell'Ateneo.

Di seguito sono forniti gli importi totali previsti per l'esercizio 2006.

Descrizione	Importo
Prestazioni di servizi, consulenze e collaborazioni	45.121.820 €
Gestioni immobili e utenze collegate	5.698.859 €
Interventi a favore degli studenti e laureati	2.669.718 €
Interventi a favore della ricerca e della formazione avanzata	6.054.918 €
Servizi a favore del personale	1.050.716 €
Servizi diversi	6.326.102 €
Accantonamento a fondo di riserva	2.574.356 €
Totale	69.496.488 €

Nel dettaglio comprende:

Costi per prestazioni di servizio, consulenze e collaborazioni.

Si tratta dell'insieme delle attività relative alle consulenze e collaborazioni esterne in campo legale, tecnico e amministrativo prestate da professionisti esterni, nonché all'intervento di docenti esterni per attività didattiche o di ricerca. La voce infine raccoglie anche i costi relativi alle prestazioni degli studenti e ad oneri accessori (mobilità, convegni, ecc.).

Di seguito si fornisce il dettaglio della categoria:

Descrizione	Importo
Prestazioni servizio e collaborazioni legali	133.465 €
Prestazioni servizio e collaborazioni tecnico-gestionali	272.440 €
Prestazioni servizio e collaborazioni informatiche	1.060.323 €
Altre prestazioni di servizi per attività tecnico-amministrative	334.800 €
Attività didattiche (docenza, esercitazioni, supplenze)	1.532.607 €
Attività didattiche	855.536 €
Attività di ricerca	35.255.450 €
Relatori	173.060 €
Visiting Professor	97.747 €
Docenti di chiara fama	290.092 €
Supplenze esterne	125.151 €
Esercitazioni esterne	1.256.819 €
Didattica integrativa	1.652.844 €
Altre prestazioni servizi per attività ricerca e didattica	385.254 €
Prestazioni di servizio	185.296 €
Prestazioni d'opera studenti	445.760 €
Mobilità collaboratori - diaria	8.750 €
Iscrizione convegni e congressi collaboratori	650 €
Altre collaborazioni varie	760.172 €
On.acc.prestazioni di servizio	295.604 €
Totale	45.121.820 €

Gestione immobili e utenze collegate.

Raccoglie l'insieme dei costi sostenuti per la manutenzione ordinaria degli immobili, per il servizio di vigilanza e portierato e per l'acquisizione di tutti i servizi inerenti la telefonia fissa e mobile (canoni per le linee e per i consumi, manutenzione), le forniture di acqua, gas ed energia elettrica ed altri servizi accessori.

Di seguito si fornisce il dettaglio della categoria:

Descrizione	Importo
Manutenzione ordinaria immobili e costruzioni leggere	707.976 €
Accesso al pubblico e vigilanza locali	2.005.420 €
Spese per smaltimento rifiuti ordinari	10.200 €
Servizi di smaltimento rifiuti speciali	31.863 €
Spese di pulizia interni ed esterni	891.480 €
Spese acqua	232.480 €
Spese gas	668.776 €
Spese energia elettrica	741.261 €
Spese riscaldamento	7.780 €
Canoni per linee telefoniche e di rete telematica	257.040 €
Consumi per telefonia e rete telematica	125.084 €
Altre utenze	9.500 €
Lavori su impianti e apparati di telefonia e rete tel.	10.000 €
Totale	5.698.859 €

Interventi a favore di studenti e laureati.

Questo gruppo di conti registra i costi sostenuti per le varie iniziative assunte a favore degli studenti (borse di studio, contributo all'attività sportiva, mobilità). La voce principale è rappresentata dai costi per le borse di studio Socrates ed Erasmus destinate a favorire l'internazionalizzazione dell'apprendimento.

Di seguito si fornisce il dettaglio della categoria:

Descrizione	Importo
Mobilità studenti e laureati	226.505 €
Borse di studio a studenti e laureati finanziate da terzi	193.600 €
Borse di studio studenti e laureati	367.017 €
Borse mobilità studenti e laureati	1.572.973 €

Contributi per attività culturali e sportive	24.000 €
Contributi al CUSI	200.000 €
Altri interventi a favore degli studenti	6.000 €
On. acc. su interventi a favore di studenti e laureati	79.623 €
Totale	2.669.718 €

Interventi a favore della formazione e della ricerca avanzata

Si rilevano in tal caso i costi sostenuti per interventi mirati a sostenere la formazione post universitaria con indirizzo alla ricerca.

Di seguito si fornisce il dettaglio della categoria:

Descrizione	Importo
Mobilità dottorandi, borsisti e assegnisti	85.567 €
Borse di studio dottorato di ricerca	4.080.461 €
Borse di studio corsi di perfezionamento	93.900 €
Borse di studio dottorato in adesione	333.667 €
Borse di studio post dottorato	29.948 €
Assegni di ricerca	287.344 €
Contributo per residenzialità	362.063 €
Contributi div. per ricerca e formazione avanzata	235.553 €
On. acc. su interventi per la formazione avanzata	546.415 €
Totale	6.054.918 €

Servizi a favore del personale

Questa voce accoglie i costi sostenuti per il servizio mensa ed altri interventi ivi compresi quelli relativi alla sicurezza degli ambienti e delle attrezzature.

Di seguito si fornisce il dettaglio della categoria:

Descrizione	Importo
Iscrizione ordini professionali e albi	890 €
Provvidenze a favore del personale	25.000 €
Servizio mensa	656.430 €
Gestione asilo nido	135.000 €
Spese per sicurezza degli ambienti e del personale	92.036 €
Iscrizione corsi, convegni e congressi personale docente e ricercatore	14.400 €
Iscrizione corsi, convegni e congressi personale amministrativo e tecnico	91.960 €
Acquisto beni e servizi attività culturali ricreative personale	35.000 €
Totale	1.050.716 €

Servizi diversi

Sotto questa voce si ritrova il compendio dei costi relativi a manutenzione di macchinari, iniziative promozionali e pubblicitarie, rimborsi spese per trasferte ed altre attività accessorie.

Di seguito si fornisce il dettaglio della categoria:

Descrizione	Importo
Manutenzione ordinaria, impianti e macchinari tecnico-scientifici	3.500 €
Manutenzione ordinaria attrezzature tecnico-scientifiche	99.452 €
Manutenzione ordinaria attrezzature informatiche	137.071 €
Manutenzione ordinaria mobili e arredi	48.450 €
Manutenzione ordinaria automezzi e altri mezzi	11.930 €

locomozione	
Manutenzione ordinaria altri beni	13.104 €
Adesione ad associazioni culturali e scientifiche	130.649 €
Servizi per pubblicazione bandi, annunci e simili	21.676 €
Servizi di pubblicità e promozione	175.250 €
Servizi di pubblicazione e stampa editoria	191.097 €
Altri servizi di pubblicazione pubblicità e promozione	43.863 €
Servizi bibliotecari	836.650 €
Servizi informatici	864.059 €
Servizi di trasporto	7.500 €
Spese postali e corriere	213.599 €
Altri servizi assicurativi (non per personale)	251.000 €
Rimborsi spese	856.355 €
Compenso Nucleo di Valutazione e Collegio Revisori dei Conti	81.215 €
Gettoni di presenza - organi accademici (esterni)	21.590 €
Contributi ad enti o privati	25.000 €
Altre utenze	
Altri servizi vari	2.291.092 €
Altre spese finanziarie	2.000 €
Totale	6.326.102 €

Accantonamento a fondo di riserva in c/esercizio

L'ammontare accantonato a fondo di riserva è pari a **500.000 €**

Accantonamento a fondo di riserva vincolato

L'ammontare accantonato a fondo di riserva è pari a **2.074.356 €**

L'ammontare evidenziato a fondo di riserva vincolato si riferisce per euro 1.592.935 all'importo accantonato ai sensi del decreto legge 194 del 06/09/02 convertito dalla legge 246 del 31/10/02 e per euro 481.421 al decreto legge 211 del 17/10/05 "Misure urgenti per il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica e disposizioni in materia aeroportuale".

Detti importi verranno versati entro il 30 Giugno 2006 secondo le indicazioni espressamente previste nel citato Decreto Legge 211 del 17/10/05 (art.4) e nell'art.11 del disegno di legge n.3613 (legge finanziaria 2006) all'entrata del bilancio dello Stato al capo X capitolo 2961.

Costi per godimento di beni di terzi

Tale voce registra i costi relativi al godimento di beni di terzi e quindi i noleggi di apparecchiature e affitti di immobili destinati alla attività istituzionale o alla residenzialità di docenti. La voce principale si riferisce agli affitti di unità immobiliari.

Descrizione	Importo
Costi per godimento di beni di terzi	5.035.846 €
Totale	5.035.846 €

Costi per il personale

In questa categoria trovano collocazione i conti attinenti ai costi del personale per stipendi, oneri sociali, trattamento di fine rapporto, trattamento quiescenza e simili compensi aggiuntivi (attività didattiche, supplenze, mobilità) nonché alle indennità di carica e gettoni di presenza corrisposti secondo il dettaglio di seguito illustrato:

Costi per il personale (stipendi e oneri sociali)

Descrizione	Importo
Docente e ricercatore	40.973.034 €

Esperti linguistici	1.420.000 €
Tecnico- amministrativo	23.459.734 €
Totale	65.852.767 €

Costi per il personale per compensi aggiuntivi

Descrizione	Importo
Mobilità	85.021 €
Supplenze	803.658 €
Commissioni di concorso	68.500 €
Altre attività didattiche	213.544 €
Altri costi	67.906 €
Totale	1.238.628 €

Da rilevare un incremento delle retribuzioni del personale docente e ricercatore rispetto al budget assestato 2005 di euro 3.818.314 relativo a:

- i costi di trascinarsi delle assunzioni 2005 (nel corso del 2005 il numero dei ricercatori è passato da 146 a 171 e il numero dei professori da 319 a 347),
- la prevista assunzione in corso d'anno di 19 ricercatori, 2 professori associati per chiamata diretta e 1 professore ordinario per chiamata diretta,
- 17 concorsi nelle fasce più alte,
- gli effetti dei bandi che saranno emessi nel corso del 2006 sulla base della programmazione con il Ministero di 18 punti POE.

Ammortamenti e svalutazioni

Descrizione	Importo
Amm. immobilizzazioni immateriali	382.915 €
Amm. immobilizzazioni materiali	5.694.367 €
Totale	6.077.281 €

La voce evidenzia i costi di competenza dell'esercizio per gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali.

Sia per le immobilizzazioni sia per i crediti e le disponibilità liquide non sono state previste svalutazioni.

Accantonamenti per rischi

Si tratta di accantonamenti a fronte di potenziali passività su vertenze in essere ed altri esborsi dovuti, ma non ancora esattamente quantificati.

Per il presente esercizio la voce non è stata valorizzata in sede previsionale.

Oneri diversi di gestione

In questa categoria trovano collocazione un insieme di costi che comprendono le spese di rappresentanza le tasse sui rifiuti e le altre imposte e tasse diverse a carico dell'esercizio.

Descrizione	Importo
Altri oneri diversi di gestione	497.742 €
Totale	497.742 €

Differenza tra valore e costi della produzione - 249.748 €

C) Proventi e oneri finanziari

Descrizione		Importo
Interessi e altri oneri finanziari		651.000 €
	Totale	651.000 €

D) Rettifiche di valore delle attività finanziarie

Per il presente esercizio la voce non è stata valorizzata in sede previsionale.

E) Proventi e oneri straordinari

Per il presente esercizio la voce non è stata valorizzata in sede previsionale.

Risultato d'esercizio prima delle imposte

Il risultato d'esercizio prima delle imposte risulta pari a **401.252 €**

Imposte sul reddito d'esercizio

Descrizione		Importo
IRPEG		71.000 €
	Totale	- 71.000 €

Risultato d'esercizio

Il risultato dell'esercizio dopo le imposte risulta pari a **330.252 €**

I *documenti contabili di sintesi gestionali* sono redatti secondo criteri gestionali sia a preventivo (*budget*) sia a consuntivo. E' definito documento contabile di sintesi gestionale il seguente *Conto Economico gestionale* (di *budget* e consuntivo) che evidenzia i costi e i proventi dell'esercizio o di un periodo contabile pluriennale o infrannuale in base ai principi della competenza economica.

Si riportano, a titolo esemplificativo, la determinazione analitica dell'avanzo di amministrazione per centro gestionale relativa all'anno 2005 distinta per valori di *budget* e valori a consuntivo nonché il quadro sinottico relativo al *budget* 2006 dell'Università di Trento.

DETERMINAZIONE ANALITICA PER CENTRO GESTIONALE

Codice	Descrizione	USCITE		ENTRATE		SALDO (ENTRATE - USCITE)		Consuntivo
		Budget	Consuntivo	Budget	Consuntivo	Budget	Consuntivo	
A10150101	Trasferimenti dallo Stato	-	-	60.549.655	64.457.655	60.549.655	64.457.655	64.457.655
A10150102	PAT - Accordo di Programma (ecclasia Edilizia)	-	-	21.685.783	21.685.783	21.685.783	21.685.783	21.685.783
A10150104	Altri Enti	-	-	1.558.695	2.155.027	1.558.695	2.155.027	2.155.027
A10150106	Tasse studentil (compense indennità di mora) - esoneri e rimborsi tasse	-	-	10.163.716	9.861.361	10.163.716	9.861.361	9.861.361
A10150105	Altre entrate proprie	-	-	1.325.245	805.029	1.325.245	805.029	805.029
A102501	Personale docente e ricercatore	36.733.938	37.255.401	-	-	-	-	-
A102502	Personale tecnico-amministrativo	21.823.343	21.699.507	-	-	-	-	-
A100501T	Costi Comuni Ateneo (fasce varie, interessi mutui)	492.318	492.318	-	-	-	-	-
10400000	Gestione Prestito Obbligazionario	479.500	211.640	-	-	-	-	-
FM	Avanzo di amministrazione non vincolato	-	6.801.079	6.801.079	7.629.970	6.801.079	7.629.970	7.629.970
FMU00002	Fondo riserva d'esercizio	867.909	-	-	-	-	-	-
FMU00005	Rimborso mutui e altri prestiti (quota capitale)	734.268	734.268	-	-	-	-	-
A10	Totale entrate e uscite comuni d'Ateneo	60.638.958	64.793.995	102.064.173	106.869.308	41.425.215	42.075.312	42.075.312
A15	Rettorato	1.405.110	564.116	-	-	-	-	-
A20	Direzione generale	186.939	186.939	-	-	-	-	-
A25	Direzione affari generali	748.000	748.000	-	-	-	-	-
A30	Direzione risorse umane e organizzazione	2.625.760	2.209.879	15.516	4.569	-	-	-
A35	Ateneo Isilo-Tedesco	-	155.193	-	-	-	-	-
A40	Direzione pianificazione programmazione bilancio	202.750	168.085	-	-	-	-	-
A60	Direzione patrimonio immobiliare e appalti	8.363.597	7.926.997	403.111	367.478	-	-	-
A70	Direzione informatica e telecomunicazioni	3.785.248	3.520.509	66.680	76.507	-	-	-
A80	Direzione servizi e comunicazioni	9.993.922	7.790.023	2.564.158	2.517.545	-	-	-
A90	Sistema bibliotecario d'Ateneo	3.574.684	3.551.926	24.684	13.068	-	-	-
	Totale Area Amministrazione	30.901.661	26.814.180	3.466.149	3.224.909	-	-	-
D05	Centro Interfacoltà per l'Apprendimento delle Lingue	436.620	214.620	34.000	84.004	-	-	-
D20	Facoltà di economia	1.333.201	915.405	302.963	383.913	-	-	-
D30	Facoltà di giurisprudenza	1.215.106	690.741	378.995	458.235	-	-	-
D40	Facoltà di ingegneria	2.331.191	2.172.074	463.191	708.438	-	-	-
D60	Facoltà di lettere	716.596	716.596	80.085	164.428	-	-	-
D60	Facoltà di scienze	860.309	799.711	301.235	467.465	-	-	-
D70	Facoltà di sociologia	655.963	657.214	199.678	197.428	-	-	-
D80	Corsi di Studi Interdisciplinari	194.000	194.000	-	-	-	-	-
D90	Scuola di Scienze Cognitive	340.682	340.682	-	-	-	-	-
	Totale Area Didattica	8.364.140	6.847.583	1.740.187	2.767.951	-	-	-
C10	Direzione Polo di Rovereto	-	-	-	-	-	-	-
C20	Scuola di spec. insegnamento secondario	997.895	1.099.456	81.014	137.431	-	-	-
C30	CaBSM	304.128	294.911	264.802	263.030	-	-	-
	Totale Rovereto	1.302.024	1.394.367	375.816	400.470	-	-	-
P43	Progetto ESSE3	-	90.324	-	-	-	-	-
	Totale Progetti speciali	-	90.324	-	-	-	-	-
	Totale (esclusi progetti Edilizia e area ricerca)	101.296.773	99.735.448	107.446.325	113.262.639	6.349.552	13.527.190	13.527.190
	Progetti Edilizia	56.689.992	56.029.081	56.689.992	54.743.510	-	-	-
R04	Costi comuni ricerca	1.557.199	-	-	-	-	-	-
R05	Dipartimento economia	980.789	1.115.376	400.176	723.826	-	-	-
R10	Dipartimento informatica e studi scientifici	960.494	687.592	499.031	1.053.807	-	-	-
R15	Dipartimento scienze giuridiche	1.428.253	871.456	859.009	739.377	-	-	-
R20	Dipartimento ingegneria civile e ambientale	2.747.069	1.814.540	2.505.655	1.929.379	-	-	-
R25	Dipartimento ingegneria dei materiali	3.598.074	2.104.753	3.133.065	2.701.684	-	-	-
R30	Dipartimento ingegneria meccanica e strutturale	2.328.183	1.098.170	2.068.583	1.464.566	-	-	-
R35	Dipartimento scienze biologiche e storiche	667.096	637.599	283.990	791.479	-	-	-
R40	Dipartimento fisica	3.029.445	1.651.636	2.468.652	1.871.311	-	-	-
R45	Dipartimento matematica	637.201	386.851	417.100	282.628	-	-	-
R50	Dipartimento scienze umane e sociali	812.008	461.418	685.374	368.442	-	-	-
R55	Dipartimento sociologia e ricerca sociale	3.105.979	1.850.149	2.694.954	1.841.751	-	-	-
R60	Centro interdisciplinare Transcrime	2.277.011	1.070.830	2.258.815	1.977.857	-	-	-
R65	CUDAM	655.391	440.711	676.309	583.380	-	-	-
R70	Dipartimento informatica e telecomunicazioni	4.244.249	3.776.313	3.170.560	3.170.560	-	-	-
R75	Dipartimento scienze della cognizione e della formazione	988.960	750.212	771.072	700.001	-	-	-
R80	Centro di ricerca CIRREM	10.000	5.615	-	13.706	-	-	-
R85	Totale Area Ricerca	30.026.466	17.232.205	23.879.908	20.214.379	-	-	-
	Ammortamenti	-	-	-	-	-	-	-
	TOTALE ATENEI	168.015.624	174.995.734	188.015.924	186.220.527	-	-	13.223.793

Avanzo vincolato spese dipartimenti 96.660
 Avanzo vincolato spese progetti 6.000
 Avanzo vincolato spese cierz e progetti di ricerca 8.650.396
 Avanzo vincolato a nuovo 2005 8.653.086

CONTO FINANZIARIO DI PREVISIONE 2006

Codice	Descrizione	COSTI/USCITE			RICAVI/ENTRATE			SALDO (ENTRATE/USCITE)	
		Budget iniziale 2005	Budget assestato 2005	Budget 2006	Budget iniziale 2005	Budget assestato 2005	Budget 2006	Budget iniziale 2005	Budget 2006
	(dati espressi in EURO)								
	Trasferimenti dallo Stato		60.349.655	60.313.896		67.107.654	60.349.655	60.313.896	67.107.654
	PAT - Accordo di Programma (esclusa edilizia)		21.665.783	23.322.117		22.906.806	21.665.783	23.322.117	22.906.806
	MI/Enti		1.553.685	1.349.160		1.694.100	1.553.685	1.349.160	1.694.100
	Tasse studentesche (compensazione indennità di moria) - esonerati e imborghi tasse		10.163.716	10.263.716		9.773.055	10.163.716	10.263.716	9.773.055
	Altre entrate proprie		1.325.245	1.475.245		888.204	1.325.245	1.475.245	888.204
	Personale docente e ricercatore	35.331.976	36.267.797	40.066.111			35.331.976	36.267.797	40.066.111
	Fondo punti PDE			851.687					851.687
	Bollo Riscatto Residuo	140.568	140.568				140.568	140.568	
	Export Linguistici	1.261.393	1.261.393	1.420.000			1.261.393	1.261.393	1.420.000
	Personale tecnico-amministrativo tempo indeterminato (fisc.)	13.079.075	13.660.422	14.794.510			13.079.075	13.660.422	14.794.510
	Personale tecnico amministrativo tempo determinato (fisc.)	4.080.539	3.660.217	3.240.131			4.080.539	3.660.217	3.240.131
	Adeguamento incrementi biennio economico 2004-2005 (punti) nuovo contratto 2006	623.208	721.945	831.388			623.208	721.945	831.388
	Fisco dipendenti	702.090	702.090				702.090	702.090	
	Accantonamenti a fronte di aumenti contrattuali e altre variazioni	3.333.461	3.348.159	3.602.402			3.333.461	3.348.159	3.602.402
	Costi Comuni/Altrecoi (tasse varie, interessi mutui)	479.500	481.460	492.500			479.500	481.460	492.500
	Entrate Comuni Alleanza								
	Avanzo di amministrazione non vincolato				6.801.079	7.629.970	6.801.079	7.629.970	7.629.970
	Fondo riserva vincolato (FNU/00011)			2.074.356					2.074.356
	Fondo riserva clesnetico	887.509	962.053	900.000			887.509	962.053	900.000
	Fondo riserva ospedale			235.000					235.000
	Ribonori mutui e altri prestiti (quote capitali)	734.286	734.286				734.286	734.286	
	Fondo riserva Alleanza vincolato								
A 10	ATENEO COMUNE	80.838.959	81.941.343	69.270.979	102.884.172	115.316.558	41.425.215	62.312.721	48.045.590
A 15	RETTORATO	1.405.110	2.036.443	2.071.050			-1.405.110	-2.036.443	-2.071.050
A20	DIR GENERALE	182.500	203.897	1.339.929			-182.500	-203.897	-1.339.929
A35	DIR AFFARI GENERALI	765.090	924.110				-765.090	-924.110	
A30	DIR RISORSE UMANE e ORGANIZZAZIONE	2.625.790	2.609.790	3.384.988	15.516	15.516	-2.610.274	-2.593.274	-3.380.986
A35	ATENEO ITALO-TEDESCO	470.000	470.000	240.000			0	-230.000	-190.000
A40	DIR PIAN. PROGRAMM. e BILANCIO	202.750	202.750	130.713			-202.750	-202.750	-130.713
A40	DIR PA TRINOMIO IMMOB. E APPALTI	8.363.597	8.363.597	9.688.300	403.111	403.111	-7.960.485	-7.960.485	-9.236.672
A70	DIR INFORMATICA E TELECOMUNICAZIONI	3.785.248	3.816.559	3.797.568	68.680	61.991	-3.716.568	-3.733.568	-3.822.204
A80	DIR SERVIZI E COMUNICAZIONE	4.345.731	4.352.971	5.160.500	1.435.368	1.435.366	-2.910.965	-2.922.602	-3.070.264
A80	Dottorati di ricerca	5.648.191	5.648.191	6.456.472	1.918.792	1.918.792	-4.139.980	-4.120.360	-3.988.976
A90	SISTEMA BIBLIOTECARIO D'ATENEO	3.574.684	3.622.420	3.683.172	24.684	24.684	-3.550.000	-3.597.736	-3.668.112
	Totale Area Amministrazione	30.901.662	32.258.718	34.932.732	3.466.164	3.719.461	-27.455.512	-28.534.294	-30.759.958

D05	CIAL	439.820	439.820	453.989	34.000	34.000	34.000	113.000	-405.820	-405.820	-340.000
D10	COSTI COMUNI DIDATTICA								0	0	0
D20	FACOLTA DI ECONOMIA	1.333.201	1.372.828	1.083.148	302.983	281.868	281.868	142.348	-1.090.665	-1.090.665	-928.800
D30	FACOLTA DI GIURISPRUDENZA	1.215.106	1.243.305	1.365.688	375.995	403.925	403.925	542.203	-936.111	-936.311	-814.495
D40	FACOLTA DI INGEGNERIA	2.331.191	2.650.253	2.703.044	463.191	870.937	870.937	968.801	-1.878.000	-1.776.306	-1.839.240
D50	FACOLTA DI LETTERE E FILOSOFIA	715.590	800.198	798.531	80.085	254.100	254.100	62.023	-633.495	-630.008	-644.509
D60	FACOLTA DI SCIENZE MM.FF.NN.	860.309	831.669	788.046	301.295	292.641	292.641	205.834	-569.054	-530.038	-652.212
D70	FACOLTA DI SOCIOLOGIA	835.983	700.860	793.523	189.678	54.405	54.405	136.846	-646.285	-646.295	-647.477
D80	SCUOLA DI STUDI INTERNAZIONALI	284.000	284.000	300.000					-384.000	-384.000	-300.000
D90	FACOLTA DI SCIENZE COGNITIVE	349.000	486.000	638.688		150.000	150.000	225.963	-349.000	-346.000	-411.400
	Totale Area Didattica	8.364.140	8.911.592	8.785.478	1.740.198	2.341.991	2.341.991	2.293.322	-6.823.959	-6.699.541	-6.472.156

C20	Scuola Spec. Insegn. Secondario	997.896	1.146.369	1.023.603	81.014	120.365	120.365	12.703	-916.873	-1.026.013	-1.016.800
C30	Caedism	384.120	396.205	400.785	284.802	296.926	296.926	293.342	-493.326	-580.208	-407.435
	Totale Rettorato	1.382.016	1.542.574	1.424.388	375.816	417.392	417.392	306.644	-1.410.199	-1.606.221	-1.424.235

TOTALE GENERALE (ESCLUSA EDILIZIA E DIPARTIMENTI)											
		10.129.875	104.649.868	114.393.488	107.846.328	111.332.877	111.332.877	122.088.894	6.349.551	6.893.711	7.896.213
PROGETTI EDILIZIA											
		56.689.592	56.689.592	41.746.000	56.689.592	56.689.592	56.689.592	41.746.000	0	0	0

R04	COSTI COMUNI RICERCA	1.557.196	922.172	3.144.878					-1.557.196	-922.172	-3.144.878
R04	Piano ricerca PAT	980.708	1.162.914	991.106	400.176	511.219	511.219	351.098	0	0	-400.000
R06	CENTRO INTERDISCIPLINARE MENTE-CERVELLO (Sbirt-UP)	960.494	1.071.471	1.347.895	498.031	553.804	553.804	886.163	-580.583	-651.862	-948.400
R10	DIP. INFORMATICA E STUDI AZIENDALI	1.429.293	1.594.859	1.710.094	859.009	801.621	801.621	1.216.718	-461.483	-517.667	-480.375
R20	DIP. ING. CIVILE E AMBIENTALE	2.747.098	3.401.300	3.993.307	2.305.665	3.079.546	3.079.546	3.359.673	-241.444	-321.761	-309.833
R25	DIP. ING. DEI MATERIALI E TECN. IND.	3.988.074	3.383.954	3.904.277	3.313.065	3.170.541	3.170.541	3.788.862	-885.009	-213.012	-116.419
R30	DIP. ING. MECCANICA E STRUTTURALE	2.328.183	2.342.251	2.177.999	2.038.983	2.043.817	2.043.817	1.961.723	-259.801	-338.735	-196.188
R35	DIP. SCIENZE FILOLOGICHE E STORICHE	661.036	988.827	861.627	283.960	489.633	489.633	3.949.685	-377.046	-488.974	0
R40	DIP. DI FISICA	3.029.445	4.190.149	4.219.917	2.468.852	3.519.478	3.519.478	3.949.685	-690.594	-670.670	-370.185
R45	DIP. DI MATEMATICA	637.291	729.270	666.514	417.100	424.438	424.438	388.674	-220.191	-304.838	-106.940
R50	DIP. DI SCIENZE UMANE E SOCIALI	812.908	894.300	609.626	895.374	686.897	686.897	612.911	-127.534	-188.402	-96.714
R55	DIP. DI SOCIOLOGIA E RICERCA SOCIALE	3.105.979	3.099.479	3.687.245	2.694.964	2.601.903	2.601.903	2.779.499	-411.414	-497.497	-307.748
R60	CENTRO DI RICERCA TRANSORME	2.277.011	2.183.668	2.114.808	2.258.815	2.224.303	2.224.303	2.043.194	-18.187	71.185	-71.411
R65	CENTRO DI ECCELLENZA CUDAM	655.391	617.858	639.017	676.309	611.058	611.058	639.014	209.18	-6.468	3.596
R70	DIP. INFORMATICA E TELECOMUNICAZ.	4.244.249	4.899.440	3.985.079	3.778.319	4.210.545	4.210.545	3.433.029	-665.936	-647.897	-431.554
R75	DIP. SCIENZE DELLA COGN. E DELLA FORMAZ.	988.360	1.132.970	982.888	771.072	876.193	876.193	800.200	-217.289	-256.777	-152.859
R80	CIUM	10.000	0	46.768	0	0	0	36.298	-10.000	-10.000	-10.000
R85	CPREM	7.715	35.281	11.578	0	25	0	0	-7.715	-35.256	-11.578
R90	DIP. STUDI LETT. LINGUISTICI FILOLOGICI			499.807				378.619	0	0	-11.188
R95	DIP. FILOSOFIA STORIA E BENI CULTURALI			894.438				758.906	0	0	-126.132
	Totale Area Ricerca	30.029.457	32.577.891	34.910.243	28.879.902	28.894.179	28.894.179	27.215.720	-8.349.551	-6.893.711	-7.896.213

TOTALE ATENEO (escluse anticipazioni di cassa)											
		188.015.824	183.916.648	191.053.429	188.015.824	193.916.648	193.916.648	191.053.429	0	0	0
FM Anticipazioni di cassa											
		50.000.000	50.000.000	80.000.000	50.000.000	50.000.000	50.000.000	80.000.000	0	0	0
TOTALE ATENEO (incluse anticipazioni di cassa)											
		238.015.824	233.916.648	271.053.429	238.015.824	243.916.648	243.916.648	271.053.429	0	0	0

4.3.2 I processi contabili

I processi contabili attengono alla definizione e allo svolgimento delle attività necessarie al perseguimento delle finalità del sistema contabile e sono tra loro correlati costituendo, nel loro insieme, il macro-processo contabile di Ateneo. Essi sono necessariamente correlati alla struttura organizzativa adottata. Pertanto, in via preliminare, occorre individuare l'attuale assetto organizzativo dell'Università degli studi di Trento che, nello specifico, è in vigore dal 1° gennaio 2001 dopo un processo molto ampio di ristrutturazione organizzativa e di adeguamento della struttura.

Maggiormente funzionale alla sua *mission* e orientata all'autonomia delle sedi periferiche, la struttura tecnico-amministrativa dell'Ateneo favorisce lo sviluppo razionale e coordinato dei servizi tecnico-amministrativi in modo da garantire un elevato livello di servizio alle attività istituzionali (didattica e ricerca) ed un supporto adeguato ai centri di responsabilità decentrati (Facoltà e Dipartimenti). La struttura tecnico-amministrativa è organizzata in 8 Direzioni (Generale, Risorse Umane e Organizzazione, Pianificazione Programmazione e Bilancio, Patrimonio Immobiliare a Appalti, Informatica e Telecomunicazioni, Servizi e Comunicazione, Polo di Rovereto, Sistema Bibliotecario di Ateneo), configurate al loro interno in Divisioni e Uffici. Le Direzioni sono coordinate dal Direttore Generale.

Tralasciando le altre Direzioni, la *Direzione Pianificazione Programmazione e Bilancio* presidia i processi di pianificazione, programmazione e controllo di gestione, facilitando l'attivazione di flussi informativi *top-down*, *bottom-up* e trasversali. La stessa supporta gli Organi di Governo d'Ateneo e il *Management* nel processo decisionale, fornendo informazioni adeguate e tempestive. La Direzione gestisce il bilancio unico d'Ateneo, a preventivo e a consuntivo, nella sua forma finanziaria, economico-patrimoniale e analitica; gestisce la tesoreria d'Ateneo ed ottempera gli adempimenti fiscali e di sostituto d'imposta. La Direzione è strutturata nella *Divisione Programmazione Pianificazione e Reporting*, *Divisione Bilancio* e nei *Presidi Amministrativi*.

All'interno della *Divisione Programmazione Pianificazione e Reporting* opera l'*Ufficio Programmazione* che si occupa delle seguenti attività:

- elaborazione del *budget* iniziale economico e finanziario e presidio dei relativi rapporti con le strutture interessate nella fase di predisposizione dello stesso;
- formazione del preconsuntivo economico e finanziario;
- assestamento del *budget* iniziale in sede di consuntivo;
- controllo budgetario in corso d'anno nella contabilità economico patrimoniale e finanziaria: manutenzione *budget*, allocazione dei costi e dei ricavi pianificati ed effettivi, variazioni di bilancio, determinazione percentuale di *Overhead* e percentuale FFO;
- supporto all'analisi dell'andamento e dei risultati della gestione;
- predisposizione del Piano Attuativo per l'esercizio di *budget* relativamente alle attività finanziate nell'ambito dell'Accordo di Programma con Provincia Autonoma di Trento e Caritro;
- predisposizione del Rendiconto Annuale alla Provincia Autonoma di Trento e Caritro relativamente alle attività finanziate nell'ambito dell'Accordo di Programma;
- monitoraggio dell'evoluzione dei costi del personale (TA e docente/ricercatore);
- monitoraggio entrate dallo Stato e verifica del rispetto dei vincoli di natura economico-finanziaria imposti per legge alle Università;
- sviluppo e manutenzione di una serie di banche dati contenenti informazioni rilevanti a fini gestionali non altrimenti gestite da altri Sistemi Informativi di Ateneo;
- presidio del sistema di contabilità analitica nel suo complesso;
- supporto ad altre Strutture dell'Ateneo per l'elaborazione di dati economici e finanziari e/o di documentazione tecnica di competenza.

La *Divisione Bilancio* si occupa dei processi amministrativo-contabili generali per l'Ateneo, e di attività di presidio amministrativo-contabile per le Direzioni. La Divisione si articola in:

- ❖ *Ufficio Contabilità Generale* che segue tutto il ciclo della contabilità. Per le Direzioni si occupa delle registrazioni di tutti gli eventi contabili, tranne le registrazioni attive. Gestisce gli adempimenti connessi alle chiusure di bilancio, curando la programmazione e il monitoraggio delle attività, e fornendo le necessarie istruzioni tecniche per la redazione del Bilancio di Ateneo. Definisce i trattamenti contabili, aggiorna la modulistica, il Manuale di contabilità, il Manuale delle Procedure e il Piano dei conti. Risponde a richieste di dati contabili a fini statistici/controllo.
- ❖ *Ufficio Gestione Finanziaria* che si occupa, per le strutture centrali di Ateneo, delle registrazioni di tutti gli eventi contabili relativi a ricavi; gestisce, inoltre, il fondo cassa. A livello generale di Ateneo gestisce incassi e pagamenti, collabora nella pianificazione dei flussi di cassa e nella gestione dei rapporti con l'Istituto cassiere, la Banca d'Italia, gli organismi di controllo ministeriale. Segue le procedure per il rilascio delle carte di credito aziendali, l'inserimento/modifica delle anagrafiche clienti, dei mutui; fornisce documentazione per le rendicontazioni di progetti; partecipa ad alcune attività connesse alle chiusure di bilancio.
- ❖ *Ufficio Contabilità Fiscale* che cura, a livello di Ateneo, l'inserimento/modifica delle anagrafiche dei fornitori con ritenute. Si occupa degli adempimenti fiscali di Ateneo (Iva, Iva intracomunitaria, sostituto d'imposta, imposte varie) provvedendo alla tenuta dei registri, versamenti, certificazioni, dichiarazioni mensili ed annuali, ecc.. Cura i rapporti con gli Enti previdenziali-assistenziali. Gestisce il programma di elaborazione dei redditi assimilati a lavoro dipendente, predisponendo la relativa programmazione delle attività. Svolge attività di consulenza in materia fiscale;

predisporre certificazioni per rendicontazioni di progetti.

I *Presidi Amministrativi* costruiti da Economia, Giurisprudenza, Ingegneria, Lettere Rovereto, Scienze e Sociologia, si occupano delle seguenti attività:

- supporto alla Divisione Pianificazione Programmazione e Reporting nei processi di pianificazione e programmazione per le unità di competenza;
- tenuta della contabilità delle unità di competenza (generale/analitica, clienti e fornitori);
- collegamento con la Divisione Bilancio per gli adempimenti fiscali;
- gestione del processo di approvvigionamento e stipula contratti individuali per importi sotto soglia comunitaria delle strutture periferiche (Dipartimenti e Facoltà);
- gestione del fondo cassa delle unità di competenza;
- predisposizione di tutta la documentazione necessaria per consentire la liquidazione dei fornitori di beni e servizi nonché delle missioni e dei compensi vari.

Nell'ambito dell'assetto organizzativo delineato, i processi contabili di Ateneo sono riconducibili alla seguenti fasi :

1. programmazione e previsione;
2. gestione;
3. analisi di gestione;
4. consuntivazione;
5. revisione della previsione.

1. *Processo di programmazione e previsione.* Le strutture organizzative con *funzioni di programmazione* sono:

- a. *Consiglio di Amministrazione*, le cui responsabilità sono riconducibili a valutare e approvare gli indirizzi strategici di Ateneo proposti dal Rettore; valutare e approvare il Bilancio di Previsione d'Ateneo; valutare a consuntivo l'andamento della gestione in corso d'anno; valutare e approvare il Bilancio

Consuntivo di Ateneo.

- b. *Rettore*, le cui responsabilità sono riconducibili a definire gli indirizzi strategici di Ateneo, tenendo conto delle istanze provenienti dagli Organi d'Area, proponendoli poi al Consiglio di Amministrazione; diffondere ed ulteriormente dettagliare gli indirizzi strategici approvati dal Consiglio di Amministrazione attraverso la definizione di linee guida per la programmazione; verificare le esigenze e proporre l'assegnazione di adeguate risorse; monitorare l'andamento generale della gestione economica di Ateneo.
- c. *Organi d'Area*, sono gli organi di governo delle finalità istituzionali dell'Università (ricerca e didattica). Tali organi, con riferimento all'attuale Statuto, sono il Senato Accademico e la Commissione per la Ricerca Scientifica. Relativamente allo svolgimento dei processi contabili, le responsabilità che attengono agli Organi d'Area sono rappresentate dalla collaborazione con il Rettore nella definizione di strategie e obiettivi per l'area di competenza; definizione dei criteri per ripartire le risorse assegnate all'area; monitoraggio dell'andamento generale della propria gestione economica.
- d. *Centri Istituzionali*, con il compito di collaborare con il Rettore e gli Organi di Area nella definizione di strategie e obiettivi per l'area di competenza; formulare previsioni sull'andamento della propria gestione economica (in particolare, tali Centri dispongono di autonomia gestionale nell'ambito del *budget* assegnato e sono direttamente responsabili della gestione delle risorse in relazione agli obiettivi prefissati); monitorare l'andamento generale della propria gestione economica.
- e. *Direttore Amministrativo*, con responsabilità nell'ambito dei processi contabili riconducibili a collaborare con il Rettore nella definizione di strategie e obiettivi per l'area dei servizi tecnico-amministrativi; definire criteri per ripartire le risorse assegnate all'area dei servizi tecnico-

amministrativi; monitorare l'andamento generale della gestione economica.

Le *funzioni di gestione* sono riconducibili alle seguenti strutture organizzative, che pertanto godono di autonomia e responsabilità gestionale:

- a. *Rettore*;
- b. *Organi d'Area*;
- c. *Centri Istituzionali*;
- d. *Centri di Servizio*, le cui responsabilità, in termini di processi contabili, sono relativi alla collaborazione con il Rettore e il Direttore Amministrativo nella definizione di strategie e obiettivi per l'area di competenza; formulazione di previsioni sull'andamento della propria gestione economica coerenti con le strategie e gli obiettivi delineati e con i bisogni evidenziati dai Centri Istituzionali e dagli altri Centri di Servizio; gestione, nell'ambito del *budget* assegnato, delle risorse in relazione agli obiettivi prefissati; monitoraggio dell'andamento generale della propria gestione economica.

Le seguenti strutture organizzative assumono invece un ruolo di *supporto e garanzia del corretto svolgimento dei processi contabili* nel senso che svolgono nei confronti dei Centri una funzione di supporto e coordinamento, sia con riferimento al corretto svolgimento dei processi contabili sia con riferimento all'applicazione della normativa fiscale:

1. *Settore Contabilità e Bilancio* (struttura centrale e strutture periferiche), svolge nell'ambito dei processi contabili le seguenti attività:
 - ∞ cura la tenuta delle scritture contabili economico-patrimoniali, finanziarie e di analisi di gestione;
 - ∞ coordina e assicura il corretto svolgimento dei processi contabili di gestione e di consuntivazione;
 - ∞ cura la tenuta delle scritture non obbligatorie, finalizzate all'analisi di gestione;
 - ∞ cura la predisposizione dei documenti contabili di sintesi;

- ∞ cura la gestione della liquidità.
2. *Settore Programmazione e Analisi di Gestione* coadiuvato dal Settore Contabilità e Bilancio, svolge nell'ambito dei processi contabili le seguenti attività:
- ∞ presidia la metodologia, il sistema e gli *standard* relativamente alla componente analitica del sistema contabile;
 - ∞ avvia, coordina e garantisce il corretto funzionamento dei processi contabili di programmazione e analisi di gestione;
 - ∞ supporta i Centri nella formulazione delle previsioni e nell'analisi della gestione;
 - ∞ supporta il Rettore, il Direttore Amministrativo e i responsabili dei Centri nella individuazione di rischi e nella soluzione dei problemi che possono influenzare la efficace ed efficiente gestione economica dell'Ateneo.

In merito al processo di programmazione implementato nell'ambito dell'Ateneo trentino, esso è finalizzato a definire i programmi operativi dell'Ateneo e dei Centri Gestionali. I risultati di tale processo sono riassunti nei documenti gestionali dei Centri Gestionali e nel Bilancio di Previsione di Ateneo.

Le linee guida per la programmazione sono definite e condivise dal Rettore, dagli Organi di Area e dal Direttore Amministrativo, rispettivamente per l'Ateneo e per le aree di riferimento – ricerca, didattica e servizi tecnico-amministrativi.

Il Rettore definisce le linee guida di Ateneo sulla base degli indirizzi strategici individuati dal Consiglio di Amministrazione, nonché delle proposte formulate dagli Organi di Area, dal Direttore Amministrativo e dai Centri Istituzionali.

Gli Organi di Area definiscono le linee guida di area sulla base delle indicazioni generali di Ateneo e delle proposte dei propri Centri Istituzionali.

Il Direttore Amministrativo definisce le linee guida dell'area dei servizi tecnico-amministrativi sulla base delle indicazioni generali di Ateneo e delle proposte degli Organi d'Area o dei Centri Istituzionali.

Le linee guida di Ateneo e di Area riportano le indicazioni relative a obiettivi, indirizzi e vincoli generali e di settore.²²⁴

Ciascun Centro Istituzionale, sulla base delle linee guida fornite da Rettore e Organi di Area, predispone, entro il 10 ottobre di ciascun anno, la prima versione dei propri documenti gestionali di *budget*. Questi devono individuare:

- a. le necessità di risorse finanziarie per le singole azioni programmate, per il funzionamento ordinario della struttura e per gli investimenti;
- b. le previsioni dei proventi derivanti da attività verso terzi e da attribuzioni dirette da parte di soggetti esterni all'Università.

Sulla base degli elementi emersi durante le reiterazioni del processo, ciascun Centro Istituzionale, predispone, entro il 10 novembre di ciascun anno, ed approva i propri documenti gestionali di *budget* definitivi. In relazione alle caratteristiche di ciascun Centro Istituzionale, le informazioni di previsione sono articolate in documenti che assumono la forma di:

- a. Conti Economici gestionali di *budget* di progetto;
- b. Conti Economici gestionali di *budget* di Centro di Costo;
- c. Piano degli Investimenti di Centro Istituzionale.

Per ognuno dei Centri Istituzionali vengono prodotti tre documenti contabili di sintesi, il Conto Economico gestionale di *budget*, la sezione del Conto Finanziario di previsione, la Relazione Integrativa che deve contenere indicazioni sui risultati attesi e sui modi di misurazione.

Ciascun Centro di Servizio, sulla base delle linee guida fornite da Rettore e dal Direttore Amministrativo e dei bisogni emersi dai Centri Istituzionali e dagli altri Centri di Servizio, predispone, entro il 10 ottobre, la prima versione dei propri documenti gestionali di *budget*. Questi devono individuare:

- a. le necessità di risorse finanziarie per le singole azioni programmate, per il

²²⁴ Esse sono formalizzate in documenti che devono essere distribuiti ai rispettivi destinatari entro il 15 luglio di ciascun anno.

- funzionamento ordinario della struttura e per gli investimenti;
- b. le previsioni di eventuali proventi derivanti da attività verso terzi e da attribuzioni dirette da parte di soggetti esterni all'Università.

Ciascun Centro di Servizio, sulla base degli elementi emersi durante le reiterazioni del processo, predispone, entro il 30 ottobre, i propri documenti gestionali di *budget* definitivi. In relazione alle caratteristiche di ciascun Centro di Servizio, le informazioni di previsione sono articolate in documenti che assumono la forma di:

- a. Conti Economici gestionali di *budget* di progetto;
- b. Conti Economici gestionali di *budget* di Centro di Costo;
- c. Piano degli Investimenti di Centro di Servizio.

Per ognuno dei Centri di Servizio vengono prodotti tre documenti contabili di sintesi, il Conto Economico gestionale di *budget*, la sezione del Conto Finanziario di previsione, la Relazione Integrativa che deve contenere indicazioni sui risultati attesi e sui modi di misurazione.

Tali documenti costituiscono la base sulla quale il Direttore Amministrativo predispone entro il 10 novembre il Conto Economico gestionale di *budget*, la sezione del Conto Finanziario di previsione e la Relazione Integrativa dei Servizi tecnico-amministrativi dell'Ateneo.

I documenti contabili di sintesi previsionali dei Centri Gestionali, nella loro versione definitiva, costituiscono la base per la definizione, attraverso un processo di integrazione e aggregazione, dei documenti contabili di sintesi previsionali di Ateneo.

I documenti previsionali di Ateneo sono destinati all'informativa interna ed esterna, e costituiscono il *Bilancio di Previsione di Ateneo*. Il Bilancio di Previsione di Ateneo è composto da: Conto Economico di previsione, Conto del Patrimonio di previsione, Conto Finanziario di previsione e Relazione integrativa.²²⁵

²²⁵ Il Bilancio di Previsione di Ateneo viene presentato dal Rettore al Consiglio di Amministrazione entro il 30 novembre. Il Consiglio di Amministrazione, sentito il parere degli Organi di Area, lo approva entro il 15 dicembre. Il Bilancio di Previsione approvato è ufficializzato dal Rettore, che ne cura la diffusione presso le

2. Processo contabile di gestione. Il processo di gestione ha lo scopo di registrare, all'interno del sistema contabile, gli eventi che hanno rilevanza sotto il profilo della gestione economico-patrimoniale, della gestione finanziaria e della gestione della liquidità. Tale processo deve essere condotto in modo da garantire il rispetto dei principi del sistema contabile e amministrativo, nonché delle norme e dei regolamenti di riferimento.²²⁶ La registrazione degli eventi contabili correlati al ciclo di utilizzo delle risorse è subordinato alla disponibilità di spesa, che viene contestualmente verificata a livello di Centro Gestionale e di Fondo. La gestione della liquidità avviene in maniera unitaria per tutto l'Ateneo e fa capo al Settore Contabilità e Bilancio. Esso è responsabile della programmazione e della gestione operativa dei pagamenti e degli incassi dell'Ateneo in relazione alle esigenze di tutti i Centri Gestionali.
3. Processo di analisi di gestione. Il processo di analisi di gestione rappresenta un importante momento di informazione e di riflessione sull'efficacia delle azioni programmate. Esso ha primariamente la finalità di consentire la gestione anticipata dei rischi e dei problemi che si possono presentare nel corso dell'esercizio attraverso l'individuazione e l'attuazione delle opportune azioni correttive.
- Trimestralmente il Settore Programmazione e Analisi di Gestione redige i documenti contabili di sintesi gestionali ed i prospetti di dettaglio la cui struttura è definita nell'ambito del Manuale di contabilità. Essi sono finalizzati all'analisi dell'andamento della gestione dell'Ateneo e alla verifica degli obiettivi della programmazione. Tali documenti riportano il confronto fra i dati previsionali e consuntivi relativi al periodo considerato e sono destinati al Rettore, agli Organi di Area, al Direttore Amministrativo e ai Centri Gestionali per quanto di competenza di ciascuno. Le analisi degli scostamenti obiettivi-risultati sono curate dai Centri

strutture interessate e lo trasmette per conoscenza ai Ministeri competenti, alla Provincia Autonoma di Trento e agli altri Enti indicati dal Consiglio di Amministrazione.

²²⁶ La rilevazione degli eventi contabili avviene in modo continuativo, secondo le procedure e le regole descritte dal Manuale di contabilità.

Gestionali. Tali analisi sono condotte al fine di identificare le cause degli scostamenti ed individuare le opportune azioni correttive necessarie a riportare i risultati in linea con quanto stabilito in sede previsionale, ovvero a rivedere le previsioni iniziali qualora emerga l'impossibilità di raggiungere gli obiettivi definiti. Le risultanze delle analisi degli scostamenti vengono comunicate al Rettore e agli Organi d'Area accompagnate da una relazione a commento predisposta dal Settore Programmazione e Analisi di Gestione.

Sulla base dell'esame dei dati relativi al confronto obiettivi-risultati e degli esiti delle successive analisi degli scostamenti, il Rettore, anche in concorso con gli Organi d'Area e il Direttore Amministrativo, può:

- a) valutare come congrue le eventuali azione correttive indicate dai Centri Gestionali;
- b) suggerire e concordare con i responsabili dei Centri Gestionali azioni correttive diverse da quelle eventualmente indicate dagli stessi;
- c) promuovere un processo di revisione totale o parziale del Bilancio di Previsione, qualora ravvisi la necessità o l'opportunità di modificare sostanzialmente la programmazione annuale originaria per l'Ateneo nel suo complesso o per aree specifiche.

Il Rettore informa il Consiglio di Amministrazione sull'andamento periodico della gestione e sulle proprie valutazioni in merito al raggiungimento degli obiettivi della programmazione mediante una "Relazione sull'andamento della gestione".

4. Processo di consuntivazione. Il processo di consuntivazione ha lo scopo di determinare i valori da inserire a consuntivo nei documenti contabili di sintesi riguardanti i Centri Gestionali e l'Ateneo nel suo complesso. I documenti consuntivi dei Centri Gestionali sono documenti gestionali e sono costituiti dal Conto Economico gestionale consuntivo, dalla sezione del Conto Finanziario consuntivo e dalla Relazione Integrativa. I documenti consuntivi di Ateneo sono costituiti da documenti pubblici, per l'informativa interna ed esterna, e costituiscono il Bilancio

Consuntivo di Ateneo, il quale è composto dal Conto Economico consuntivo, dal Conto del Patrimonio consuntivo, dal Conto Finanziario consuntivo e dalla Relazione integrativa.

Le registrazioni contabili di chiusura sono utilizzate per la corretta determinazione dei valori da inserire nei documenti contabili di sintesi e si suddividono in scritture contabili di assestamento e scritture finali.²²⁷

Le *scritture contabili di assestamento* hanno il fine di rettificare e integrare i valori rilevati nella contabilità economico-patrimoniale ai fini della corretta determinazione della competenza economica. Tali scritture, quindi, stornano dalla contabilità di esercizio quote di costi e proventi già contabilizzati nell'esercizio, ma di competenza di esercizi futuri (risconti) e imputano alla contabilità di esercizio quote di costi e proventi che verranno contabilizzate in esercizi futuri, ma di competenza dell'esercizio corrente (ratei). Con esse si provvede, inoltre, a determinare le quote di ammortamento e gli accantonamenti ai fondi che sono di competenza dell'esercizio.

Le *scritture finali* hanno lo scopo di chiudere i conti e di iscrivere i relativi saldi nei conti riepilogativi di Conto Economico e Conto del Patrimonio.

Il processo di consuntivazione si esplica in modo completo al termine dell'esercizio. Le consuntivazioni trimestrali in corso di esercizio (infrannuali), volte ad espletare il predetto processo di analisi della gestione, con particolare riferimento alle scritture di assestamento, possono adottare meccanismi di registrazione semplificati, così da garantire il requisito della tempestività dell'informazione.

La procedura amministrativa per la redazione ed approvazione dei documenti di consuntivazione prevede che il Settore Contabilità e Bilancio (struttura centrale e strutture periferiche) predispona il Conto Economico consuntivo, il Conto del Patrimonio consuntivo ed il Conto Finanziario consuntivo di Ateneo entro il 31 marzo successivo alla chiusura dell'esercizio. La Relazione Integrativa viene redatta

²²⁷ Il Manuale di contabilità esplicita e dettaglia i criteri e le modalità di effettuazione delle registrazioni contabili di chiusura.

entro il 30 aprile. Predisporre, altresì, i Conti Economici gestionali consuntivi e i Conti Finanziari consuntivi, che sono sottoposti alla valutazione dei responsabili dei Centri stessi. Il Rettore presenta il Bilancio Consuntivo di Ateneo, accompagnato dalla relazione del Collegio dei Revisori dei conti, al Consiglio di Amministrazione che lo approva entro il 31 maggio.

I valori del Conto del Patrimonio consuntivo costituiscono i valori iniziali del nuovo periodo contabile. All'inizio del nuovo esercizio contabile, quindi, si provvede alla riapertura dei conti del Conto del Patrimonio consuntivo.

L'apertura del Conto Finanziario si attua azzerando i dati di *contabilizzato* e di *pagato* e riportando al nuovo esercizio i dati di *impegnato*. Questi ultimi possono essere riferiti a: impegni operati nell'esercizio trascorso e non ancora conclusi (impegni residui); impegni eseguiti nell'esercizio chiuso di competenza dell'anno in apertura (impegni pluriennali). Entrambe le tipologie di impegno sono riportate nel nuovo Conto Finanziario come dato di impegnato.

5. Processo di revisione della previsione. Il processo di revisione della previsione ha lo scopo di aggiornare i dati contenuti nel Bilancio di Previsione di Ateneo, in relazione all'andamento della gestione in corso d'anno, verificato attraverso il processo di analisi di gestione, e in relazione al consolidamento delle informazioni riferite all'esercizio precedente.

Alcune revisioni sono riconducibili ad una vera e propria modifica della programmazione (sia con riferimento agli obiettivi che ai tempi di raggiungimento degli stessi); altre sono semplici assestamenti che non modificano sostanzialmente la programmazione iniziale.

Sulla base dei documenti contabili di sintesi consuntivi di Ateneo, il Settore Contabilità e Bilancio (struttura centrale e strutture periferiche) d'intesa con il Settore Programmazione e Analisi di Gestione, provvede a definire le variazioni al Conto Finanziario di previsione derivanti unicamente da una situazione consuntiva diversa rispetto a quella ipotizzata in sede previsionale (preconsuntivo). Tali

modifiche sono di natura prettamente contabile e danno luogo al Conto Finanziario Assestato.²²⁸

In corso d'anno, il Bilancio di Previsione può essere oggetto di:

- a. *variazioni* che comportano la predisposizione di una nuova versione del Conto Economico di previsione e/o del Conto di Patrimonio di previsione nonché del Conto Finanziario di previsione da essi derivato;
- b. *modifiche* che intervengono solo sulla consistenza del Conto Finanziario di previsione.

Le *variazioni* sono effettuate a fronte di nuove necessità oppure a fronte dell'accertamento di nuove disponibilità di risorse, che possono modificare sostanzialmente gli obiettivi iniziali di programmazione. Le *modifiche* sono effettuate esclusivamente al fine di autorizzare spese ed entrate, nuove o variate nella composizione, a obiettivi di programmazione invariati.

In funzione dei processi contabili di Ateneo, finora individuati (programmazione e previsione; gestione; analisi di gestione; consuntivazione; revisione della previsione) si rendono applicabili i seguenti principi.

In riferimento al processo di programmazione, i documenti contabili di sintesi previsionali devono essere redatti con chiarezza, rispettando gli schemi definiti all'interno del Manuale di contabilità, nonché rappresentare in modo vero e corretto:

- a. la situazione patrimoniale dell'Ateneo che si prevede avere al termine dell'esercizio in oggetto;
- b. l'evoluzione della gestione prevista nell'esercizio;
- c. la situazione finanziaria dell'Ateneo prevista nell'esercizio;
- d. la consistenza prevista dell'avanzo o disavanzo di contabilità.

Al fine di pervenire a tale veritiera e corretta rappresentazione si applicano le linee

²²⁸ Il Conto Finanziario Assestato è predisposto entro il 30 aprile e viene presentato, accompagnato da una relazione del responsabile del Settore Bilancio e Contabilità, al Consiglio di Amministrazione che provvede alla sua valutazione e approvazione congiuntamente all'esame del Bilancio Consuntivo di Ateneo. Preventivamente, le sezioni del Conto Finanziario Assestato per i Centri Gestionali sono valutate dal responsabile del Centro.

guida per la previsione, che derivano dai seguenti principi contabili generali:

- a. si devono iscrivere in bilancio di previsione tutti i costi, anche quelli con bassa probabilità di manifestazione, e solo le entrate caratterizzate da un'elevata probabilità di manifestazione;
- b. proventi, costi, entrate e spese vanno previsti nel periodo a cui si riferiscono;
- c. la continuazione dell'attività dell'Ateneo guida la definizione dei criteri da adottare nella previsione delle quote di spese pluriennali e nella previsione delle poste di bilancio che richiedono valutazione.

In riferimento al processo di consuntivazione, i documenti contabili di sintesi consuntivi devono essere redatti con chiarezza, rispettando gli schemi definiti all'interno del Manuale di contabilità, nonché rappresentare in modo vero e corretto:

- a. la situazione patrimoniale dell'Ateneo;
- b. l'evoluzione della gestione nell'esercizio;
- c. la situazione finanziaria dell'Ateneo;
- d. la consistenza dell'avanzo o disavanzo di contabilità.

Al fine di pervenire a tale veritiera e corretta rappresentazione sono riportati i seguenti principi:

- a. *principio della prudenza*, volto ad evitare una sopravvalutazione dei proventi e delle entrate e una sottovalutazione dei costi e delle spese, nonché la definizione di criteri valutativi dei rischi e delle perdite presunte;
- b. *principio della competenza*, in base al quale proventi, costi, entrate e spese vanno attribuiti al periodo a cui si riferiscono;
- c. *principio della continuazione dell'attività dell'Ateneo*, che guida la definizione dei criteri da adottare nella ripartizione delle spese pluriennali e nella determinazione delle poste di bilancio che richiedono valutazione.

4.3.3 Il sistema dei controlli

L'art. 59 del Regolamento per la finanza e la contabilità dell'Università di Trento

prevede che i controlli esterni, finalizzati a garantire l'imparzialità e la funzionalità della gestione in termini di economicità, efficienza ed efficacia dell'Ateneo nel suo complesso e delle singole strutture, siano eseguiti dai seguenti organi:

- ❖ il *Nucleo di Valutazione*, che valuta, ai sensi della normativa vigente, l'andamento della gestione dell'Ateneo e il conseguimento degli obiettivi programmatici e ne riferisce al Consiglio di Amministrazione. In particolare, il Nucleo:
 - a. valuta il grado di conseguimento degli obiettivi programmatici dell'Ateneo;
 - b. valuta il corretto utilizzo delle risorse, la produttività ed il perseguimento della qualità della ricerca e della didattica, l'imparzialità e il buon andamento dell'azione amministrativa;
 - c. valuta l'imparzialità, la trasparenza e l'efficacia dei meccanismi di valutazione della qualità posti in essere dal Rettore;
 - d. effettua ogni altra indagine valutativa affidatagli dal Consiglio di Amministrazione.
- ❖ il *Collegio dei Revisori dei conti*²²⁹ i cui poteri di controllo si esplicano nella predisposizione delle relazioni:
 - a. al Bilancio di Previsione di Ateneo;
 - b. al Bilancio Consuntivo di Ateneo;
 - c. alle variazioni del Bilancio di Previsione di Ateneo.

Il Collegio dei Revisori dei conti compie tutte le verifiche necessarie per assicurare il regolare andamento della gestione finanziaria, contabile e patrimoniale, vigilando sull'osservanza della legge, dello Statuto e del presente Regolamento, nonché sulla corrispondenza del bilancio consuntivo alle risultanze dei libri e delle scritture contabili.

²²⁹ La composizione e i compiti del Nucleo di Valutazione nonché la composizione del Collegio dei Revisori sono meglio specificati all'interno dello Statuto dell'Università degli Studi di Trento reperibile sul sito web www.unitn.it

Nell'ambito del generale processo di *auditing*, il Regolamento per la finanza e la contabilità prevede che il Consiglio di Amministrazione possa decidere di avvalersi di società di revisione qualificate.

Nell'ottica dei sistemi di controllo interno, sulla base della documentazione acquisita e delle analisi condotte sulla normativa interna all'Ateneo, è possibile rinvenire, seppur in maniera molto vaga, attività di controllo strategico nell'ambito dei compiti affidati al Nucleo di valutazione (*valutare il grado di conseguimento degli obiettivi programmatici dell'Ateneo*). La valutazione dei dirigenti e delle risorse umane, in generale, risulta, invece, attuata attraverso un *Sistema di valutazione* supportato dalla Direzione Risorse Umane che elabora annualmente un *Rapporto consuntivo per il Nucleo di Valutazione* al fine di consentire l'assegnazione delle indennità di risultato ai titolari di incarichi dirigenziali e di responsabilità. Infine, è possibile rinvenire un sistema di controllo di gestione implementato nell'ambito dei citati compiti assegnati alla *Divisione Programmazione Pianificazione e Reporting*.

In riferimento alla particolare attenzione riposta dall'Università di Trento verso l'applicazione di logiche manageriali alla gestione delle Università e all'introduzione di idonei sistemi di valutazione, è opportuno sottolineare che l'Ateneo trentino è stato uno tra i primi Atenei ad aderire alla ricerca promossa nel 2000 dal Comitato Nazionale per la Valutazione del Sistema Universitario, denominata *Progetto Good Practice*, ed affidata ad un gruppo di ricerca del Dipartimento di ingegneria gestionale del Politecnico di Milano.²³⁰

²³⁰ Il Progetto *Good Practice* è articolato sulla base di diverse edizioni. La prima edizione della ricerca ha coinvolto 10 Università; attualmente gli Atenei aderenti sono Bologna, Calabria, Camerino, Catania, Ferrara, Firenze, Genova, Macerata, Milano Politecnico, Milano Statale, Roma La Sapienza, Padova, Pavia, Torino Politecnico, Trento, Venezia Ca' Foscari. Le motivazioni del progetto sono riconducibili alla scarsa attenzione - rispetto all'importanza che rivestono - riposta alle attività di tipo "amministrativo" all'interno delle Università. Di fatto, l'attenzione degli organi di governo degli Atenei si è normalmente concentrata sulla risorsa "docenti" e sui risultati ottenuti nelle attività istituzionali (ricerca e di didattica), mettendo in secondo piano le attività di supporto e di servizio alla realizzazione di questi obiettivi (ufficio concorsi, ufficio tecnico, ragioneria, acquisti). Questo quadro è stato ulteriormente influenzato dall'evoluzione delle modalità di finanziamento del sistema universitario, che ha aumentato il grado di autonomia delle Università, lasciandole libere di decidere come allocare le proprie risorse tra i diversi tipi di personale e permettendo loro di riutilizzare al proprio interno gli eventuali risparmi di risorse derivanti da un incremento dell'efficienza. Le possibilità di recupero di efficienza nel campo delle attività amministrative risultano, da questo punto di vista, sicuramente significative. Inoltre, le

attività amministrative possono influenzare pesantemente la qualità ed efficacia del servizio erogato dalle università. Per tradurre in pratica il potenziale di miglioramento delle attività amministrative, tuttavia, sono necessari sistemi in grado di misurare le prestazioni, di individuare le soluzioni migliori attualmente implementate (*best practice*) e di agevolare la diffusione di queste soluzioni tra i diversi Atenei. Il Progetto, in concreto, ha individuato due filoni di ricerca da cui partire per identificare un sistema di indicatori di prestazione per le attività amministrative delle Università: la misura dei risultati delle attività universitarie e il controllo di gestione nella Pubblica Amministrazione. Il tema della misura delle prestazioni delle attività universitarie ha ricevuto, negli anni recenti, una notevole attenzione. In particolare, per quanto riguarda le attività amministrative, uno dei contributi più rilevanti è costituito dal rapporto di ricerca curato da Angelo Riccaboni per l'*Osservatorio per la valutazione del sistema universitario* (Doc. n. 2/99), dove si propone un modello generale per l'individuazione dei costi delle attività istituzionali delle Università, al cui interno trovano spazio anche considerazioni sulle attività amministrative. Il secondo filone di ricerca è rappresentato dalle esperienze di controllo nella Pubblica Amministrazione; infatti, molti dei problemi che caratterizzano le attività amministrative nelle Università (difficoltà di individuare un "prodotto fisico" come output della attività; difficoltà di individuare una relazione standard tra input e output; difficoltà di identificare clienti "esterni" per l'attività; mancanza di una misura "economico-finanziaria" dei risultati dell'attività) sono comuni a molte amministrazioni pubbliche. Pertanto, la ricerca si basa sui seguenti assunti: è possibile realizzare un controllo di gestione delle attività di tipo amministrativo; in particolare, si registrano esperienze di successo non solo nelle amministrazioni che producono servizi rivolti direttamente ai cittadini (come gli enti locali e le ASL), ma anche in quelle che svolgono attività di tipo prevalentemente strumentale o di coordinamento; le soluzioni di successo non costituiscono una mera riproposizione delle logiche di controllo di gestione tradizionalmente impiegate dalle imprese private, ma rappresentano elaborazioni originali; molte delle esperienze di successo si basano su uno schema di riferimento comune, che utilizza come unità elementari di analisi le attività e i processi; tale schema di riferimento deve però essere adattato alle specificità delle singole tipologie di amministrazioni; ad esempio, i modelli messi a punto per gli enti locali e per le amministrazioni centrali non sono immediatamente adottabili nelle Università.

Il progetto si propone, quindi, di:

- Mettere a punto un sistema per l'analisi e la misura delle prestazioni delle attività amministrative nelle università basato sulla logica "per attività e processi";
- Confrontare le prestazioni delle attività amministrative in un panel di Università, con riferimento a un gruppo di attività rappresentativo delle specificità del sistema universitario;
- Identificare una o più *best practice* per ciascuna di tali attività.

La metodologia di analisi alla base del progetto fa riferimento alle più recenti esperienze di controllo di gestione nella Pubblica Amministrazione. Tali esperienze utilizzano come unità elementare di analisi l'"attività", che viene rappresentata come una sorta di "microimpresa", cui possono essere associati:

- Risorse, intese come tutte le risorse di personale, servizi, tecnologie, materiali, utilizzati per realizzare l'attività;
- Clienti, interni all'amministrazione se l'attività è di tipo strumentale, esterni ad essa se l'attività è finale;
- Fornitori, interni all'amministrazione o esterni ad essa.

Se l'attività si configura come una microimpresa, è ad essa che possono essere associati indicatori di efficacia (in particolare, in termini di qualità del servizio e tempi di risposta alle richieste dell'utente) e di efficienza (in termini di volume di output realizzato per unità di input); in modo del tutto analogo, è dal confronto tra i risultati ottenuti dagli Atenei relativamente a una specifica attività che è possibile identificare la *best practice*, ovvero soluzione organizzativa migliore, che deve costituire un punto di riferimento per gli altri Atenei.

La ricerca si è inizialmente articolata in 5 fasi principali:

1. Individuazione delle attività amministrative svolte all'interno di una Università;
2. Definizione del modello di analisi delle diverse attività, identificando, per ciascuna di esse, le prestazioni fondamentali, gli indicatori relativi, e le modalità operative per calcolarli distinguendo, da un lato, tra attività di natura ripetitiva (ad esempio, la gestione delle carriere degli studenti) e attività di natura progettuale (il supporto alla progettazione di nuovi insediamenti), dall'altro, tra attività maggiormente orientate all'efficienza e attività per le quali sia più importante il monitoraggio dell'efficacia;
3. Sperimentazione del modello proposto in un panel di Università;
4. Ritaratura del modello per tenere conto di problemi emersi in fase di sperimentazione;
5. Confronto tra i risultati ottenuti nei diversi Atenei e scelta delle *best practice* nel panel di Università analizzate.

Il gruppo di ricerca originario del Politecnico di Milano è coordinato dal *prof. Giovanni Azzone*, ordinario di Sistemi di Controllo di Gestione presso la II Facoltà di Ingegneria del Politecnico di Milano, e comprende *Giuliano Noci*, professore associato di Economia applicata all'ingegneria, e *Raffaella Bianchi*, Dottore di ricerca

La ricerca aveva i seguenti obiettivi:

- ❖ sviluppare un modello condiviso per la valutazione delle attività amministrative delle Università basato su indicatori di efficacia e di efficienza e su una logica di calcolo dei costi pieni “*Activity Based*”, cioè basata sull’analisi dei processi e delle attività a cui si imputa il relativo consumo di risorse, in modo tale da individuare il costo dei servizi;
- ❖ attuare una metodologia innovativa in cui gli Atenei sono parte attiva dell’indagine cioè nelle scelte della metodologia di analisi e nella discussione dei risultati;
- ❖ attivare, a partire da tale modello, un processo di *benchmarking* tra gli Atenei, che si sono proposti come soggetti della sperimentazione;
- ❖ favorire la diffusione, all’interno del sistema universitario, di strumenti manageriali e soluzioni organizzative innovative, nell’ambito delle attività amministrative.

I dati raccolti hanno consentito l’elaborazione dei punteggi normalizzati sia per quanto riguarda l’efficienza che l’efficacia. La loro combinazione, che tiene conto della dimensione dei singoli Atenei, ha determinato, oltre che la conoscenza degli elementi di costo per unità di prodotto, la individuazione di *Good practices* per le attività e la realizzazione di un *Cruscotto gestionale* che rappresenta un applicazione informatica a disposizione dell’Ateneo per il monitoraggio dell’efficienza e dell’efficacia delle aree in modo organico ed immediato.

in Ingegneria gestionale. Ogni altra informazione sul progetto è reperibile sul sito web www.miur.it/osservatorio/bestprac.htm

Anche altri atenei hanno attivato progetti simili come nel caso del progetto VAI (*Valutazione delle Attività istituzionali dell’ateneo: didattica e ricerca*) attuato dall’Università di Siena al fine di identificare, a partire dall’esperienza condotta, possibili *best practices* da diffondere ad altri atenei. Il progetto mira ad una promozione della qualità, apre la possibilità di creare forme di raccordo nazionali, anche per quanto attiene l’utilizzazione di procedure ed indicatori omogenei e confrontabili, di sicuro interesse per tutti gli attori esterni interessati al processo formativo (imprese, enti locali, fondazioni, organizzazioni ecc.), perché in grado di fornire indicazioni anche sulle capacità di programmazione, cambiamento ed innovazione dell’organizzazione universitaria. Per un approfondimento sul progetto si veda sito web www.unisi.it/progettovai e RICCABONI A., *Potenzialità e limiti della valutazione integrata della didattica e della ricerca. Alcune riflessioni sui primi risultati del progetto VAI*, (working paper n. 1), Copinfax, Siena, 2003.

Esiste, inoltre, allo stato attuale una serie di programmi di ricerca attivati dal CNVSU in collaborazione con diversi Atenei italiani, riguardanti diversi specifici ambiti istituzionali, consultabili sul sito web www.cnvsu.it

Dai risultati emersi dall'indagine, l'Università di Trento presenta alti valori di efficacia in quasi tutte le aree considerate tanto da essere inclusa nelle *Good Practices* per le segreterie studenti, per la gestione degli approvvigionamenti e la contabilità.

4.4 L'adozione parallela della contabilità finanziaria ed economica. Il caso dell'Università degli studi del Piemonte Orientale "Amedeo Avogadro"

La storia dell'Università degli Studi del Piemonte Orientale "Amedeo Avogadro" iniziò ufficialmente nel 1998 - anche se le sue origini risalgono al Medioevo²³¹ - dopo un periodo vissuto sotto l'egida dell'Università di Torino.

La denominazione "Piemonte Orientale" fa riferimento ad un territorio più vasto rispetto ai singoli centri urbani e rispecchia la pari dignità riconosciuta alle tre sedi in cui l'Ateneo si articola, realizzando così una struttura tripolare unica in Italia. Con la sua istituzione, vennero contestualmente istituite sette facoltà: Economia, Farmacia e Medicina e Chirurgia a Novara; Lettere e Filosofia a Vercelli; Giurisprudenza, Scienze Matematiche, Fisiche e Naturali e Scienze Politiche ad Alessandria. Dallo scorporo dall'Università di Torino vennero trasferiti alla nuova Università tutti i beni immobili e mobili, le dotazioni, il personale, gli studenti e i rapporti giuridici che facevano capo all'Ateneo di partenza.

L'iter di costituzione dell'Ateneo si considerò concluso con l'emanazione dello Statuto, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il 4 gennaio 2002.

L'Università degli Studi del Piemonte Orientale ha ormai raggiunto un livello stabilizzato di funzionamento e di inserimento nella rete universitaria nazionale ed europea ed ha iniziato a svolgere con forza il ruolo di produzione scientifica, di didattica e di dibattito culturale.

I dati e le statistiche riflettono la sua natura di Ateneo giovane e in piena espansione. Il personale docente, ricercatore e tecnico-amministrativo è aumentato in modo esponenziale, con un picco di crescita nell'anno 2001 mentre i servizi si potenziano di anno in anno. L'offerta formativa è composta da 30 corsi di laurea triennale, 15 corsi di laurea magistrale, 2 corsi di laurea specialistica a ciclo unico, 13 master, 16

²³¹ Infatti, Jacques Verger, nella *History of the University in Europe* (1992), nell'elaborare la lista cronologica delle Università europee, pone, dopo Salerno, Bologna, Reggio Emilia, Vicenza (1204), Palencia (1208), Parigi, Oxford e Montpellier (secondo decennio del sec. XIII), Cambridge (1218-19), Padova (1222), Napoli (1224), l'Università di Vercelli (1228). Ulteriori informazioni sulle origini dell'Ateneo sono reperibili sul sito web www.unipmn.it

scuole di specializzazione di area medica nonché la scuola unica di alta formazione per i dottorati di ricerca, istituita di recente. Sono presenti, inoltre, 54 partneriariati con Università straniere per la didattica e 38 per la ricerca. Secondo i dati Miur, gli studenti iscritti al 31/01/2006 risultano pari a 9.743.

Come evidenziato nelle premesse, nell'ambito del presente contributo, l'Università del Piemonte Orientale assume rilevanza come caso di studio in quanto rappresenta uno dei pochi casi nel nostro Paese di adozione di un sistema contabile di tipo *parallelo*, inserito nell'ambito di un sistema di pianificazione, programmazione e controllo complessivamente ben strutturato e formalizzato benché non ancora a regime in quanto la sua effettiva implementazione è prevista per il 1° gennaio 2007. Pertanto, attualmente l'Ateneo è impegnato nella fase di passaggio da una contabilità esclusivamente finanziaria ad una contabilità parallelamente tenuta in termini finanziari ed in termini economico-patrimoniali.

Il nuovo sistema contabile prevede un sistema di rilevazione integrato, in cui le due contabilità coesisteranno in maniera parallela. I dati verranno inseriti una sola volta e verranno condivisi ma non derivati, nel rispetto dei diversi criteri di competenza economica e competenza finanziaria-amministrativa. Le operazioni maggiormente impegnative di questa fase sono rappresentate dalla preparazione dei valori di apertura per il bilancio economico del nuovo anno. Alla luce della situazione descritta, le esemplificazioni dei documenti contabili dell'Ateneo a contenuto economico-patrimoniale saranno, per ovvi motivi, riferiti esclusivamente alla previsione per l'esercizio 2007.

La maggior parte dell'analisi sarà condotta con riferimento al Regolamento di Ateneo per l'amministrazione, la finanza e la contabilità emanato con decreto rettorale n. 475 del 30 dicembre 2003.

La motivazione principale che ha determinato la scelta del riformato sistema contabile, emersa dai contatti intercorsi con l'Ateneo - nella persona del Responsabile dell'Ufficio Bilancio e Controllo di Gestione - è la *maggior*

significatività dei dati nell'utilizzo delle risorse, riconducibile, pertanto, alla funzione generalmente riconosciuta ad una contabilità di tipo economico-patrimoniale.

Ai sensi del Regolamento citato, il sistema contabile è organizzato in forma integrata, finanziaria, economico-patrimoniale e analitica anche per i centri di gestione autonoma. Il sistema contabile risponde complessivamente alle seguenti esigenze:

- ∞ assicurare l'efficacia dei processi di programmazione e gestione;
- ∞ assicurare l'analisi e il controllo sulla legittimità e sulla economicità della gestione;
- ∞ disporre di una strumentazione tecnico-contabile adeguata alla misurazione dell'efficienza e dell'efficacia della gestione nell'utilizzo delle risorse;
- ∞ monitorare l'equilibrio finanziario ed economico della gestione.

I dettagli della struttura e delle procedure operative del sistema contabile sono descritte nel Manuale operativo di contabilità, redatto con l'osservanza, in quanto compatibili, dei principi contabili nazionale ed internazionali redatti dai competenti organismi.

Il sistema contabile integra al proprio interno i seguenti tipi di contabilità:

- ∞ *contabilità finanziaria pubblica*;
- ∞ *contabilità generale*;
- ∞ *contabilità analitica*.

La *contabilità finanziaria pubblica* si svolge secondo la partita semplice e registra gli eventi contabili secondo la loro natura e secondo il principio della competenza finanziaria. Essa ha principalmente finalità autorizzative ed è rivolta al controllo delle disponibilità di spesa esistenti per singola voce. I riepiloghi da essa derivanti consentono di verificare l'equilibrio finanziario dell'Ateneo del suo complesso e di ogni singolo Centro di gestione autonoma.

La *contabilità generale* si svolge secondo il metodo della partita doppia e registra le variazioni di patrimonio, i costi e di proventi in base al principio della competenza economica. Rileva gli eventi contabili a consuntivo ed è finalizzata alla

classificazione degli elementi del patrimonio (attività e passività), dei costi e proventi secondo la loro natura. I riepiloghi delle registrazioni di contabilità generale consentono, a fine esercizio, la determinazione dei risultati economici consuntivi e della consistenza del patrimonio dell'Ateneo nel suo complesso.

La *contabilità analitica* ha primariamente lo scopo di supportare le analisi economiche volte alla verifica del miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza della gestione. La contabilità analitica classifica i costi ed i proventi in base alla loro destinazione. I riepiloghi delle registrazioni di contabilità analitica consentono, in corso d'anno e di fine esercizio, di determinare i risultati economici consuntivi con riferimento ai centri di costo.

L'esercizio contabile ha la durata di un anno e coincide con l'anno solare. In relazione agli scopi delle diverse contabilità il sistema contabile gestisce:

- ∞ il periodo contabile corrispondente all'esercizio contabile (annualità);
- ∞ il periodo contabile corrispondente a suddivisione dell'esercizio contabile (infrannualità);
- ∞ il periodo contabile corrispondente a più esercizio (pluriennialità).

Gli eventi contabili generano registrazioni all'interno dei tipi di contabilità predetti, sono rilevati nel sistema contabile una sola volta producendo le opportune registrazioni per diversi tipi di contabilità.

Le scritture finanziarie relative alla gestione del bilancio di previsione consentono di rilevare, per ciascuna voce di bilancio, distintamente per il conto competenza e per il conto residui, la situazione degli accertamenti di entrata e degli impegni di spesa a fronte dei relativi stanziamenti, nonché la situazione delle somme riscosse e pagate e di quelle rimaste da riscuotere e da pagare.

Le scritture patrimoniali consentono la dimostrazione del valore del patrimonio all'inizio dell'esercizio, le variazioni intervenute nel corso dell'esercizio per effetto della gestione del bilancio o per altre cause, nonché la consistenza del patrimonio alla chiusura dell'esercizio.

Tutte le rilevazioni contabili devono essere tenute secondo le regole di una ordinata contabilità nel rispetto delle modalità e dei principi contenuti nel Manuale operativo di contabilità.

Il sistema delle rilevazioni contabili si avvale dei sistemi informativi di elaborazione e archiviazione dei dati.

I *libri contabili* dell'Ateneo sono:

- ∞ il *libro giornale*, che rappresenta il registro cronologico in cui devono essere indicate giornalmente le operazioni di gestione. Le operazioni devono essere annotate in modo separato senza procedere alla registrazione aggregata di operazioni omogenee anche se verificatesi nel medesimo giorno;
- ∞ il *libro mastro*, in cui vengono classificati in gruppi omogenei predeterminati i valori rappresentanti gli stessi fatti di gestione rilevati cronologicamente nel libro giornale. Il libro mastro raccoglie sinteticamente tutti i conti di contabilità generale con le relative scritture;
- ∞ il *sistema dei partitari*, che comprende un partitario delle entrate, un partitario delle spese e un partitario dei residui;
- ∞ il *giornale cronologico* per le reversali e per i mandati emessi (*giornale di cassa*);
- ∞ i *registri degli inventari*, che contengono l'indicazione e la valutazioni delle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie dell'Ateneo.

4.4.1 Il processo di pianificazione e programmazione

Il processo di pianificazione e programmazione dell'Ateneo è finalizzato a definire i programmi operativi dell'Ateneo ed è rappresentato dai seguenti documenti:

- ∞ la *relazione previsionale e programmatica*, redatta dai dirigenti responsabili sulla base dei piani di sviluppo dell'Ateneo approvati dal Senato accademico. Descrive le scelte strategiche, i programmi, i progetti e le attività dei singoli settori di intervento dell'Università per il periodo di riferimento del bilancio

pluriennale. La Relazione contiene, altresì, il quadro complessivo delle risorse, una descrizione delle fonti di finanziamento e delle principali voci di impegno e di costo. I piani di sviluppo, di competenza del senato accademico, dovranno contenere il quadro complessivo delle risorse, delle fonti di finanziamento e delle principali voci di impegno e di costo;

- ∞ il *piano economico dell'offerta formativa* predisposto annualmente in termini previsionali dalle facoltà per l'anno accademico successivo e sulla base delle disponibilità finanziarie assegnate per l'esercizio. Il piano deve contenere le previsioni di spesa per l'intero ciclo di ogni corso di studio compatibilmente con le risorse assegnate alle strutture di riferimento;
- ∞ il *preventivo finanziario*. Il Senato accademico approva i piani di sviluppo dell'Ateneo e i criteri per la definizione dei *budget* dei centri di gestione autonoma e delle altre strutture dell'Ateneo. I progetti di bilancio, dettati dal Direttore amministrativo coadiuvato dal dirigente competente, sono approvati dal Consiglio di amministrazione. Il preventivo finanziario è composto da:
 - *bilancio pluriennale di previsione*, che fa riferimento ad un triennio ed è redatto in termini di competenza per categorie; costituisce il quadro delle risorse finanziarie e consente di valutare la correlazione tra i flussi di entrata e di spesa. Tale bilancio non ha carattere autorizzatorio benché costituisca in ogni caso il limite per gli impegni di spesa pluriennale ed è aggiornato ogni anno per scorrimento in conformità al bilancio annuale.

Si riporta, a titolo esemplificativo, il *bilancio pluriennale di previsione* dell'Università del Piemonte Orientale riferito al periodo 2007-2009.

Bilancio Pluriennale

		SPESE				
<i>tit.</i>		<i>cat.</i>		2007	2008	2009
1	RISORSE UMANE	01	SPESE PER IL PERSONALE DOCENTE	34.580.071,44	32.736.021,60	32.736.021,60
		02	SPESE PER IL PERSONALE TECNICO E AMMINISTRATIVO	12.929.071,20	12.372.515,55	12.372.515,55
		03	SPESE PER ALTRE TIPOLOGIE DI PERSONALE	3.880.945,48	947.802,00	947.802,00
		04	ALTRI ONERI PER IL PERSONALE	989.300,00	986.800,00	986.800,00
1 Totale				52.379.388,12	47.043.139,15	47.043.139,15
2	SPESE PER ATTIVITA' CULTURALI E ISTITUZIONALI	01	SPESE PER IL FUNZIONAMENTO DEGLI ORGANI	245.000,00	245.000,00	245.000,00
		02	SPESE PER ATTIVITA' CULTURALI E DI COOPERAZIONE	354.056,00	319.450,00	319.450,00
		03	SPESE PER BORSE DI STUDIO E INTERVENTI A FAVORE DEGLI STUDENTI	6.429.337,23	4.165.623,26	4.165.623,26
2 Totale				7.028.393,23	4.730.073,26	4.730.073,26
3	SPESE DI FUNZIONAMENTO	01	ACQUISTO BENI E SERVIZI	1.668.216,39	1.636.318,74	1.636.318,74
		02	SPESE PER GESTIONE EDIFICI	1.934.640,00	1.934.640,00	1.934.640,00
		03	ONERI FINANZIARI E TRIBUTARI	1.077.647,00	1.077.647,00	1.077.647,00
3 Totale				4.680.503,39	4.648.605,74	4.648.605,74
4	ALTRE SPESE	01	POSTE CORRETTIVE E COMPENSATIVE DI ENTRATE CORRENTI	20.000,00	20.000,00	20.000,00
		02	SPESE NON CLASSIFICABILI IN ALTRE VOCI	350.711,88	303.000,00	303.000,00
		03	SPESE PER L'ESTINZIONE DI PRESTITI	1.350.000,00		
4 Totale				1.720.711,88	323.000,00	323.000,00
5	ACQUISIZIONE DI BENI DUREVOLI E INTERVENTI EDILIZI	01	ACQUISIZIONE DI IMMOBILI E INTERVENTI EDILIZI	32.914.651,35	1.963.300,00	1.963.300,00
		02	ACQUISIZIONE DI BENI MOBILI	3.649.149,01	775.320,00	775.320,00
		03	ACQUISIZIONE DI TITOLI E PARTECIPAZIONI			
5 Totale				36.563.800,36	2.738.620,00	2.738.620,00
6	SPESE PER TRASFERIMENTI	01	SPESE PER TRASFERIMENTI CORRENTI	283.701,05	102.830,42	102.830,42
		02	SPESE PER TRASFERIMENTI IN CONTO CAPITALE			
6 Totale				283.701,05	102.830,42	102.830,42
7	TRASFERIMENTI INTERNI	01	TRASFERIMENTI INTERNI	8.705.392,80	6.488.630,79	6.488.630,79
7 Totale				8.705.392,80	6.488.630,79	6.488.630,79
8	PARTITE DI GIRO	01	PARTITE DI GIRO	14.300.000,00	14.300.000,00	14.300.000,00
8 Totale				14.300.000,00	14.300.000,00	14.300.000,00
TOTALE COMPLESSIVO				125.661.890,83	80.374.899,36	80.374.899,36

Bilancio Pluriennale						
tit	cat		ENTRATE	2007	2008	2009
Avanzo Presunto				45.286.991,47		
1	CONTRIBUZIONE STUDENTESCA	01 02	TASSE E CONTRIBUTI CORSI DI LAUREA TASSE E CONTRIBUTI STUDENTI ALTRI CORSI UNIVERSITARI	8.000.000,00 600.000,00	8.000.000,00 600.000,00	8.000.000,00 600.000,00
1 Totale				8.600.000,00	8.600.000,00	8.600.000,00
2	CONTRIBUTI DERIVANTI DA CONTRATTI, CONVENZIONI E ACCORDI	01	CONTRIBUTI DERIVANTI DA CONTRATTI, CONVENZIONI E ACCORDI	5.078.387,15	5.078.387,15	5.078.387,15
2 Totale				5.078.387,15	5.078.387,15	5.078.387,15
3	ENTRATE DA TRASFERIMENTI	01	ASSEGNAZIONI CORRENTI DALLO STATO	47.080.251,00	47.080.251,00	47.080.251,00
		02	TRASFERIMENTI CORRENTI DA ALTRI SOGGETTI	76.890,00	76.890,00	76.890,00
		03	ASSEGNAZIONI IN CONTO CAPITALE DALLO STATO	1.467.160,00	1.467.160,00	1.467.160,00
		04	TRASFERIMENTI IN CONTO CAPITALE DA ALTRI SOGGETTI	1.500.000,00	1.500.000,00	1.500.000,00
3 Totale				50.124.301,00	50.124.301,00	50.124.301,00
4	ALTRE ENTRATE	01	VENDITA DI BENI E SERVIZI E ENTRATE PATRIMONIALI	296.254,71	296.254,71	296.254,71
		02	REDDITI E PROVENTI VARI	170.000,00	170.000,00	170.000,00
		03	POSTE CORRETTIVE E COMPENSATIVE DI SPESE	406.163,82	406.163,82	406.163,82
		04	ACCENSIONE PRESTITI			
4 Totale				872.418,53	872.418,53	872.418,53
5	TRASFERIMENTI INTERNI	01	TRASFERIMENTI INTERNI	1.399.792,68	1.399.792,68	1.399.792,68
5 Totale				1.399.792,68	1.399.792,68	1.399.792,68
6	PARTITE DI GIRO	01	PARTITE DI GIRO	14.300.000,00	14.300.000,00	14.300.000,00
6 Totale				14.300.000,00	14.300.000,00	14.300.000,00
TOTALE COMPETENZA				80.374.899,36	80.374.899,36	80.374.899,36
AVANZO DI AMMINISTRAZIONE				45.286.991,47		
TOTALE COMPLESSIVO				125.661.890,83	80.374.899,36	80.374.899,36

○ *bilancio annuale di previsione*, formulato in termini di competenza ed ha carattere autorizzatorio. Indica, per ciascuna unità previsionale di base di primo livello, titolo e categoria, l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e l'ammontare delle spese che si prevede di impegnare. Il capitolo rappresenta l'unità elementare del bilancio ai soli fini della gestione e della rendicontazione. La previsione per capitoli è allegata al bilancio annuale di previsione ai soli fini informativi e non è oggetto di approvazione da parte del consiglio di amministrazione. Al bilancio annuale di previsione sono allegati i seguenti documenti che ne fanno parte integrante:

- il *bilancio di previsione* per la gestione articolato in capitoli;
- la *relazione illustrativa* delle singole previsioni di entrata e di spesa;
- il *piano economico dell'offerta formativa*;
- la delibera del Senato accademico contenente la determinazione dei *criteri per la definizione dei budget finanziari* dei centri di gestione autonoma

A titolo esemplificativo si riporta il *bilancio annuale di previsione* dell'Università del Piemonte Orientale riferito all'esercizio 2007.

ENTRATE				Previsioni 2007					
				UPB I livello					Totale complessivo
tit.	cat.		AMMINISTRAZIONE	ATTIVITA' COMMERCIALE	BIBLIOTECHE	DIDATTICA	RICERCA		
Avanzo Presunto				38.950.221,59	16.527,95		1.686.480,68	4.633.761,25	45.286.991,47
1	CONTRIBUZIONE STUDENTESCA	01 02	TASSE E CONTRIBUTI CORSI DI LAUREA TASSE E CONTRIBUTI STUDENTI ALTRI CORSI UNIVERSITARI				8.000.000,00 600.000,00		8.000.000,00 600.000,00
1 Totale							8.600.000,00		8.600.000,00
2	CONTRIBUTI DERIVANTI DA CONTRATTI, CONVENZIONI E ACCORDI	01	CONTRIBUTI DERIVANTI DA CONTRATTI, CONVENZIONI E ACCORDI	4.796.748,65			207.638,50	74.000,00	5.078.387,15
2 Totale				4.796.748,65			207.638,50	74.000,00	5.078.387,15
3	ENTRATE DA TRASFERIMENTI	01	ASSEGNAZIONI CORRENTI DALLO STATO	43.823.592,00			2.306.658,00	950.001,00	47.080.251,00
		02	TRASFERIMENTI CORRENTI DA ALTRI SOGGETTI				76.890,00		76.890,00
		03	ASSEGNAZIONI IN CONTO CAPITALE DALLO STATO	350.000,00				1.117.160,00	1.467.160,00
		04	TRASFERIMENTI IN CONTO CAPITALE DA ALTRI SOGGETTI	1.500.000,00					1.500.000,00
3 Totale				45.673.592,00			2.383.548,00	2.067.161,00	50.124.301,00
4	ALTRE ENTRATE	01	VENDITA DI BENI E SERVIZI E ENTRATE PATRIMONIALI		246.254,71		50.000,00		296.254,71
		02	REDDITI E PROVENTI VARI	170.000,00					170.000,00
		03	POSTE CORRETTIVE E COMPENSATIVE DI SPESE	406.163,82					406.163,82
		04	ACCENSIONE PRESTITI						
4 Totale				576.163,82	246.254,71		50.000,00		872.418,53
5	TRASFERIMENTI INTERNI	01	TRASFERIMENTI INTERNI	320.000,00		60.000,00	1.002.000,00	17.792,68	1.399.792,68
5 Totale				320.000,00		60.000,00	1.002.000,00	17.792,68	1.399.792,68
6	PARTITE DI GIRO	01	PARTITE DI GIRO	14.300.000,00					14.300.000,00
6 Totale				14.300.000,00					14.300.000,00
TOTALE COMPETENZA				65.666.504,47	246.254,71	60.000,00	12.243.186,50	2.158.953,68	80.374.899,36
AVANZO DI AMMINISTRAZIONE				38.950.221,59	16.527,95	-	1.686.480,68	4.633.761,25	45.286.991,47
TOTALE COMPLESSIVO				104.616.726,06	262.782,66	60.000,00	13.929.667,18	6.792.714,93	125.661.890,83

SPESA		Previsioni 2007							
		tit.	cat.	UPB I livello					Totale complessivo
				AMMINISTRAZIONE	ATTIVITA' COMMERCIALE	BIBLIOTECHE	DIDATTICA	RICERCA	
1	RISORSE UMANE	01	SPESA PER IL PERSONALE DOCENTE	32.796.642,58	160.312,51		1.623.116,35		34.580.071,44
		02	SPESA PER IL PERSONALE TECNICO E AMMINISTRATIVO	12.853.783,87	16.550,77		58.736,56		12.929.071,20
		03	SPESA PER ALTRE TIPOLOGIE DI PERSONALE	104.801,00	8.251,71		45.143,32	3.722.749,45	3.880.945,48
		04	ALTRI ONERI PER IL PERSONALE	981.800,00	500,00	-		7.000,00	989.300,00
1 Totale				46.737.027,45	185.614,99	-	1.726.996,23	3.729.749,45	52.379.388,12
2	SPESA PER ATTIVITA' CULTURALI E ISTITUZIONALI	01	SPESA PER IL FUNZIONAMENTO DEGLI ORGANI	245.000,00					245.000,00
		02	SPESA PER ATTIVITA' CULTURALI E DI COOPERAZIONE	37.256,00			180.700,00	136.100,00	354.056,00
		03	SPESA PER BORSE DI STUDIO E INTERVENTI A FAVORE DEGLI STUDENTI				4.309.131,07	2.120.206,16	6.429.337,23
2 Totale				282.256,00			4.489.831,07	2.256.306,16	7.028.393,23
3	SPESA DI FUNZIONAMENTO	01	ACQUISTO BENI E SERVIZI	1.126.579,11	8.740,00	200.000,00	277.897,28	55.000,00	1.668.216,39
		02	SPESA PER GESTIONE EDIFICI	1.934.640,00					1.934.640,00
		03	ONERI FINANZIARI E TRIBUTARI	1.037.500,00	39.147,00		1.000,00		1.077.647,00
3 Totale				4.098.719,11	47.887,00	200.000,00	278.897,28	55.000,00	4.680.503,39
4	ALTRE SPESE	01	POSTE CORRETTIVE E COMPENSATIVE DI ENTRATE CORRENTI	20.000,00					20.000,00
		02	SPESA NON CLASSIFICABILI IN ALTRE VOCI	350.711,88					350.711,88
		03	SPESA PER L'ESTINZIONE DI PRESTITI	1.350.000,00					1.350.000,00
4 Totale				1.720.711,88					1.720.711,88
5	ACQUISIZIONE DI BENI DUREVOLI E INTERVENTI EDILIZI	01	ACQUISIZIONE DI IMMOBILI E INTERVENTI EDILIZI	32.914.651,35					32.914.651,35
		02	ACQUISIZIONE DI BENI MOBILI	3.577.649,01			21.500,00	50.000,00	3.649.149,01
		03	ACQUISIZIONE DI TITOLI E PARTECIPAZIONI						
5 Totale				36.492.300,36			21.500,00	50.000,00	36.563.800,36
6	SPESA PER TRASFERIMENTI	01	SPESA PER TRASFERIMENTI CORRENTI	22.780,63			199.090,00	61.830,42	283.701,05
		02	SPESA PER TRASFERIMENTI IN CONTO CAPITALE						
6 Totale				22.780,63			199.090,00	61.830,42	283.701,05
7	TRASFERIMENTI INTERNI	01	TRASFERIMENTI INTERNI	4.522.489,13	7.038,67	500.000,00	870.527,00	2.805.338,00	8.705.392,80
7 Totale				4.522.489,13	7.038,67	500.000,00	870.527,00	2.805.338,00	8.705.392,80
8	PARTITE DI GIRO	01	PARTITE DI GIRO	14.300.000,00					14.300.000,00
8 Totale				14.300.000,00					14.300.000,00
TOTALE COMPLESSIVO				108.176.284,56	240.540,66	700.000,00	7.586.841,58	8.958.224,03	125.661.890,83

∞ la *tabella dimostrativa del presunto risultato di amministrazione (avanzo o disavanzo)* al 31 dicembre dell'esercizio precedente che deve dimostrare il processo di stima e mettere in evidenza l'avanzo o disavanzo di competenza; A titolo esemplificativo si riporta la *tabella dimostrativa del presunto avanzo di amministrazione* dell'Università del Piemonte Orientale relativa all'esercizio 2006.

<u>AVANZO DI AMMINISTRAZIONE PRESUNTO AL 31/12/2006</u>	
<u>Fondo di cassa presunto al 31/12/2006</u>	€ 8.794.741,36
Residui attivi di esercizi precedenti non riscossi	€ 17.965.322,21
Accertamenti dell'esercizio 2006 non riscossi	€ 61.436.804,84
Accertamenti presunti	
<u>Residui attivi presunti</u>	€ 79.402.127,05
Residui passivi di esercizi precedenti non pagati	€ 4.223.372,27
Impegni dell'esercizio 2006 non pagati	€ 25.086.195,19
Impegni presunti	€ 13.600.309,48
<u>Residui passivi presunti</u>	€ 42.909.876,94
<u>Avanzo di Amministrazione presunto</u>	€ 45.286.991,47
<u>Avanzo vincolato</u>	€ 45.239.279,59
<u>residui perenti</u>	€ 47.711,88
<u>Avanzo vincolato complessivo</u>	€ 45.286.991,47
<u>Avanzo libero</u>	€ -

∞ il *conto economico previsionale* comprende le misurazioni economiche dei costi che si prevede di sostenere per i fini istituzionali e dei proventi che si prevede di realizzare durante la gestione. Il conto economico previsionale pone a raffronto anche le poste economiche che non avranno nello stesso esercizio la contemporanea manifestazione finanziaria.

Si riporta, a titolo esemplificativo, il *Conto Economico Previsionale* (e il *Prospetto di raccordo*) dell'Università del Piemonte Orientale riferito all'anno 2007.

<u>Conto Economico Previsionale 2007</u>	<u>Importo 2007</u>
A) VALORE DELLA PRODUZIONE	
1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	€ 62.957.351,31
2) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	
3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	
4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	
5) Altri ricavi e proventi	€ 6.750.052,37
Totale valore della produzione (A)	€ 69.707.403,68
B) COSTI DELLA PRODUZIONE	
6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	€ 142.005,28
7) Per servizi	€ 17.798.304,97
8) Per godimento di beni di terzi	€ 555.000,00
9) Per il personale	€ 49.876.862,59
10) Ammortamenti e svalutazioni	€ 1.471.926,56
11) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	
12) Accantonamenti per rischi	
13) Altri accantonamenti	
14) Oneri diversi di gestione	€ 448.429,04
Totale costi della produzione (B)	€ 70.292.528,44
Diff. tra valore e costi della produzione (A - B)	-€ 585.124,76
C) PROVENTI E ONERI FINANZIARI	
15) Proventi da partecipazioni	
16) Altri proventi finanziari	€ 170.000,00
17) Interessi e altri oneri finanziari	€ 450.000,00
17bis) Utili e perdite su cambi	
Tot. prov. e oneri finanz. (15 + 16 - 17 +/- 17bis)	-€ 280.000,00
D) RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITA' FINANZIARIE	
18) Rivalutazioni	
19) Svalutazioni	
Totale rettifiche (18 -19)	€ -
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI	
20) Proventi straordinari	
21) Oneri straordinari	
Totale delle partite straordinarie (20 -21)	€ -
Risultato prima delle imposte (A-B +/- C+/-D+/-E)	-€ 865.124,76
22) Imposte sul reddito dell'esercizio	€ 50.000,00
Perdita netta	-€ 915.124,76

<u>Prospetto di raccordo</u>	<i>Preventivo finanziario</i>	<i>Conto economico previsionale</i>
1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	€ 62.957.351,31	€ 62.957.351,31
5) Altri ricavi e proventi	€ 6.750.052,37	€ 6.750.052,37
16) Altri proventi finanziari	€ 170.000,00	€ 170.000,00
Rettifiche di ricavi competenza 2007	€ 650.000,00	
Entrate finanziarie con competenza economica di esercizi successivi	€ 29.035.958,37	
Quota di avanzo di amministrazione a cui non corrisponde alcun ricavo	€ 11.798.528,78	
Partite di giro	€ 14.300.000,00	
<u>Totale</u>	€ 125.661.890,83	€ 69.877.403,68
6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	€ 142.005,28	€ 142.005,28
7) Per servizi	€ 17.798.304,97	€ 17.798.304,97
8) Per godimento di beni di terzi	€ 555.000,00	€ 555.000,00
10) Ammortamenti e svalutazioni		€ 1.471.926,56
9) Per il personale	€ 49.876.862,59	€ 49.876.862,59
14) Oneri diversi di gestione	€ 448.429,04	€ 448.429,04
17) Interessi e altri oneri finanziari	€ 450.000,00	€ 450.000,00
22) Imposte sul reddito dell'esercizio	€ 50.000,00	€ 50.000,00
Spese finanziarie con competenza economica di esercizi precedenti	€ 2.101.525,53	
Spese finanziarie con competenza economica di esercizi successivi	€ 1.389.104,18	
Spese finanziarie che corrispondono a immobilizzazioni	€ 36.563.800,36	
Spese finanziarie a cui non corrispondono costi (fondo riserva; fondo residui perenti)	€ 347.711,88	
Spese finanziarie che corrispondono a riduzioni di debiti	€ 1.639.147,00	
Partite di giro	€ 14.300.000,00	
<u>Totale</u>	€ 125.661.890,83	€ 70.792.528,44
<u>Differenza</u>	€ -	-€ 915.124,76

∞ il *piano esecutivo di gestione* definito dal Direttore amministrativo prima dell'inizio dell'esercizio in attuazione del bilancio annuale di previsione. Esso viene comunicato ai fini informativi al Nucleo di valutazione. Nel piano, in relazione agli obiettivi e ai programmi da realizzare nell'esercizio, sono individuati gli uffici ai quali è data in carico la gestione amministrativa delle diverse tipologie di spesa. Il Direttore amministrativo e i dirigenti sono direttamente responsabili del raggiungimento degli obiettivi e del corretto ed economico utilizzo delle risorse assegnate nel rispetto del principio di legalità. E' prevista la possibilità di individuare altri libri o scritture contabili richiesti dalle esigenze dell'Università.

Per quanto riguarda i Centri di gestione autonoma, i documenti previsionali sono rappresentati da:

- 1) il *bilancio annuale di previsione* articolato per categorie. Esso è informato al principio della competenza ed è redatto secondo la classificazione delle entrate e delle spese approvata dal Consiglio di amministrazione. E' integrato dai seguenti documenti che ne costituiscono parte integrante:
 - a. il *bilancio di previsione* articolato in capitoli;
 - b. il *piano economico dell'offerta formativa*;
 - c. la *relazione illustrativa* delle singole previsioni di entrata e di spesa.

2) la *tabella dimostrativa* del presunto risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio in corso.

Nell'ambito dei principi per la redazione del bilancio di previsione annuale e pluriennale, il Regolamento per la contabilità prevede espressamente il principio del pareggio del bilancio nel senso che le spese complessive devono essere contenute nei limiti delle entrate previste tenendo in considerazione l'ammontare dell'avanzo o disavanzo di amministrazione presunto per l'anno in corso.

La struttura del bilancio, così come prevista dal Regolamento, prevede che le entrate siano articolate in:

- ∞ *unità previsionale di base* di primo livello in modo che a ciascun unità corrisponda uno o più centri di responsabilità amministrativa;
- ∞ *titoli* a seconda che derivino dalla gestione corrente, in conto capitale o dalle partite di giro;
- ∞ *categorie* secondo la specifica natura dei cespiti.

Le spese, invece, sono articolate in:

- ∞ *unità previsionale di base* di primo livello in modo che a ciascun unità corrisponda uno o più centri di responsabilità amministrativa;
- ∞ *titoli* a seconda che derivino dalla gestione corrente, in conto capitale, rimborso prestiti o dalle partite di giro;
- ∞ *categorie* secondo la specifica natura economica.

Ai fini della gestione e della rendicontazione, le entrate e le spese sono articolate in *funzioni obiettivo*, individuati con riguardo alle esigenze di definire le politiche di settore e di misurare il prodotto delle attività amministrative anche in termini di servizi e prestazioni resi agli utenti, e in *capitoli* secondo il rispettivo oggetto.

Sempre ai fini della gestione e della rendicontazione, le unità previsionali di base di primo livello possono essere articolate in *unità previsionali di base di secondo livello* a cui far corrispondere, ad esempio, ciascun fondo o progetto di ricerca.

Gli strumenti di flessibilità della gestione del bilancio sono rappresentati, in primis,

dal *fondo di riserva* per le maggiori spese che potranno verificarsi durante l'esercizio e per le spese impreviste, iscritto in apposito capitolo.²³² Il fondo di riserva può essere utilizzato per aumentare stanziamenti di spesa corrente e in conto capitale la cui entità risulti insufficiente ovvero per finanziare nuove spese per esigenze sopravvenute.

Ulteriore strumento di flessibilità è costituito dalle *variazioni e storni di bilancio* ove sia necessario modificare le previsioni di spesa nel corso dell'esercizio. Le variazioni per nuove o maggiori spese possono essere proposte e deliberate quando ne sia assicurata la completa copertura finanziaria. E' consentito, salvo che per le spese con destinazione vincolata, lo storno da spese correnti a spese in conto capitale e viceversa.

Dopo l'approvazione dei documenti consuntivi del precedente esercizio è disposto l'*assestamento del bilancio* dell'esercizio in corso. Nel caso in cui risulta accertato un avanzo maggiore oppure un disavanzo minore a quello presunto, con l'assestamento sono utilizzate tali maggiori disponibilità finanziarie. Nel caso opposto, con l'assestamento sono disposte le variazioni che riportano il bilancio in pareggio.

4.4.2 La gestione economico-finanziaria

Secondo il citato Regolamento per la finanza e contabilità, la gestione dell'esercizio comporta la rilevazione, all'interno del sistema contabile, degli eventi che hanno rilevanza sotto il profilo della gestione finanziaria, economico patrimoniale e della gestione della liquidità. La gestione deve essere effettuata in modo da garantire il rispetto dei principi del sistema contabile e amministrativo nonché delle norme e dei regolamenti di riferimento. L'art. 45, c. 2, sancisce testualmente che "la gestione deve essere orientata al raggiungimento dell'equilibrio economico."

²³² L'ammontare di detto fondo non può superare il 5% delle previsioni per le spese correnti e in conto capitale, ad esclusione delle partite di giro.

La gestione del bilancio annuale di previsione si effettua mediante le tradizionali fasi dell'entrata (*accertamento, riscossione e versamento*) e della spesa (*impegno, liquidazione, ordinazione e pagamento*) previste nell'ambito delle norme sulla contabilità pubblica.

Nell'ambito della contabilità generale, la rilevazione degli eventi contabili secondo il metodo della partita doppia comporta, invece, la rilevazione simultanea dei fatti amministrativi secondo l'aspetto numerario, al fine di ottenere informazioni per il controllo dei movimenti finanziari, e sotto l'aspetto economico, al fine del calcolo del reddito.

4.4.3 La gestione patrimoniale

Il patrimonio dell'Ateneo è costituito da:

- 1) *immobilizzazioni immateriali*, costituite da brevetti, licenze, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, marchi registrati, ecc, e registrate in apposito inventario;
- 2) *immobilizzazioni materiali*, si distinguono in beni immobili e mobili secondo le norme del codice civile e sono registrati in inventari separati;
- 3) *immobilizzazioni finanziarie*, sono costituite da titoli, valori pubblici e privati e da crediti, sono descritte in separato inventario.

L'art. 67 del citato Regolamento prevede testualmente: "I criteri di iscrizione e di valutazione degli elementi patrimoniali attivi e passivi devono essere, in quanto applicabili, analoghi a quelli stabiliti per i bilanci delle imprese, dal codice civile e dai principi contabili nazionali ed internazionali redatti dai competenti Organismi".

Il riferimento a principi di natura civilistica è ricorrente. Anche in tema di ammortamento delle immobilizzazioni, infatti, viene prevista la procedura utilizzata nell'ambito della contabilità delle imprese. In particolare, è previsto che le immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, devono essere sistematicamente ammortizzate in ogni esercizio in relazione alla

residua possibilità di utilizzazione. Gli ammortamenti derivanti dall'applicazione della procedura devono essere iscritti nel conto economico e gli importi complessivi degli ammortamenti devono essere dedotti nello stato patrimoniale direttamente dal valore storico dei beni a cui si riferiscono. Tale procedura di decurtazione diretta coincide con il metodo di esposizione del fondo di ammortamento nel bilancio d'esercizio delle imprese ove compare a diretto deconto delle immobilizzazioni.

4.4.4 Le scritture di assestamento e di chiusura dei conti

Tra le scritture di assestamento e di chiusura dei conti, oltre a rientrare l'operazione di riaccertamento dei residui, tipicamente utilizzata nell'ambito della contabilità finanziaria, vengono previste le registrazioni contabili di chiusura utilizzate per la corretta determinazione dei valori da inserire nel conto economico e nello stato patrimoniale, tipicamente utilizzate nell'ambito della contabilità generale.

Le scritture contabili di chiusura previste dal Regolamento sono:

- ∞ le *scritture contabili di assestamento*, che hanno la funzione di completare, rettificare e integrare i valori rilevati nella contabilità economico-patrimoniale ai fini della corretta determinazione della competenza economica. A loro volta si suddividono in:
 - *scritture di completamento*, con la funzione di rilevare costi e ricavi di competenza economica dell'esercizio, non precedentemente rilevati in quanto la relativa manifestazione finanziaria può essere rilevata solo al termine del periodo amministrativo;
 - *scritture di integrazione*, con la funzione di rilevare costi e ricavi di competenza economica dell'esercizio, non precedentemente rilevati in quanto avranno manifestazione finanziaria in un esercizio successivo;
 - *scritture di rettifica*, con la funzione di rinviare ad esercizi successivi i costi ed i ricavi che hanno già avuto manifestazione finanziaria, ma

- o che non sono di competenza economica dell'esercizio;
 - o *scritture di ammortamento*, con la funzione di ripartire in più esercizi i costi relativi alle immobilizzazioni.
- ∞ le *scritture finali*, che hanno lo scopo di chiudere i conti e iscrivere i relativi saldi nei conti riepilogativi di conto economico e di stato patrimoniale. A loro volta, si suddividono in:
 - o *scritture di riepilogo*, con le quali si chiudono i conti accesi ai costi e ai ricavi di esercizio e si fanno confluire nel conto economico i componenti positivi e negativi di reddito di competenza economica dell'esercizio;
 - o *scritture di chiusura*, con le quali si chiudono i conti numerari, i conti di reddito diversi da quelli aperti alle variazioni di esercizio e i conti di capitale e si fanno confluire, successivamente, i relativi saldi nello stato patrimoniale.

4.4.5 Le risultanze delle gestioni economico-finanziaria e patrimoniale

Il processo gestionale si conclude con l'illustrazione dei risultati conseguiti nel *rendiconto generale* (sia d'Ateneo che dei Centri di gestione autonoma) costituito da:

- ∞ il *rendiconto finanziario*, che comprende i risultati della gestione del bilancio, distintamente per funzioni obiettivo, unità previsionali di base di primo e secondo livello, titoli, categorie e capitoli per le entrate e per funzioni obiettivo, unità previsionali di base di primo e secondo livello, titoli, categorie e capitoli per le spese.
- ∞ il *conto economico*, che rappresenta il documento contabile in cui vengono riepilogate le componenti economiche, positive e negative, della gestione attraverso le quali si giunge alla determinazione del risultato dell'esercizio secondo i criteri della competenza economica. E' redatto in forma scalare con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni del codice civile e

dei principi contabili nazionali ed internazionali.

- ∞ lo *stato patrimoniale*, che espone la consistenza, al termine dell'esercizio, degli elementi patrimoniali, attivi e passivi, ed evidenzia il patrimonio netto dell'Università. E' redatto secondo uno schema a sezioni contrapposte con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni del codice civile e dei principi contabili nazionali ed internazionali redatti dai competenti Organismi. In calce allo stato patrimoniale sono evidenziati, conformemente a quanto stabilito dai principi contabili nazionali ed internazionali redatti dai competenti Organismi, i conti d'ordine rappresentanti le garanzie reali prestate direttamente o indirettamente, i beni di terzi presso l'Università e gli impegni assunti. A titolo esemplificativo, si riporta la situazione patrimoniale dell'Università del Piemonte Orientale al 31/12/2005.

**Università degli Studi del Piemonte Orientale
"A. Avogadro"**

Amministrazione

Situazione Patrimoniale al 31/12/2005

DESCRIZIONE	Consistenza iniziale	Variazioni		Consistenza finale
		Aumenti	Diminuzioni	
ATTIVITA'				
Immobili:				
a) Fabbricati e terreni edificabili	18.884.564,36			18.884.564,36
b) Terreni agricoli				
Mobili, arredi e macchine d'ufficio	1.664.793,18	114.045,38		1.778.838,56
Materiale bibliografico	0			0,00
Collezioni scientifiche	0			0,00
Strumenti tecnici, attrezzature in genere	0			0,00
Automezzi e altri mezzi di trasporto	68.218,63			68.218,63
Altri beni mobili	397.793,63	572,40		398.366,03
Residui attivi	50.710.086,45	54.089.331,86	30.465.267,80	74.334.150,51
Fondo di cassa	18.634.863,20	53.969.021,28	65.483.744,96	7.120.139,52
Totale attività	90.360.319,45	108.172.970,92	95.949.012,76	102.584.277,61
PASSIVITA'				
Deficit di cassa	-	-	-	-
Residui passivi	27.814.372,90	24.604.494,46	14.086.047,91	38.332.819,45
Totale passività	27.814.372,90	24.604.494,46	14.086.047,91	38.332.819,45
Consistenza Patrimoniale Netta	62.545.946,55	83.568.476,46	81.862.964,85	64.251.458,16

- ∞ la *nota integrativa*, che costituisce l'elemento informativo di supporto indispensabile all'unitaria comprensione del rendiconto generale nel complesso. La definizione di nota integrativa richiama la definizione civilistica, infatti l'art. 87 del citato Regolamento così recita: “La nota integrativa fornisce le informazioni complementari necessarie a dare una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria dell'Università e del risultato economico dell'esercizio”. Anche per la redazione della nota integrativa, viene fatto espresso riferimento alle disposizioni del codice civile e ai principi contabili nazionali ed internazionali.

Al rendiconto generale si allegano:

- ∞ la *situazione amministrativa*, che mette in luce il risultato finale di amministrazione evidenziando, in particolare, la consistenza di cassa all'inizio dell'esercizio, gli incassi e i pagamenti e il saldo alla chiusura dell'esercizio, il totale complessivo delle somme rimaste da riscuotere o da pagare al termine dell'esercizio, l'avanzo o il disavanzo di amministrazione alla chiusura dell'esercizio. A titolo esemplificativo, si riporta la *situazione amministrativa* dell'Università del Piemonte Orientale al 31/12/2005.

SITUAZIONE AMMINISTRATIVA

AVANZO DI AMMINISTRAZIONE EFFETTIVO

AL 31 Dicembre 2005

<u>Fondo di cassa</u>			
Fondo di cassa al 01/01/2005		€	18.634.863,20
Riscossioni effettuate nel corso del 2005	competenza	€	23.655.707,32
	residui	€	30.313.313,96
Pagamenti effettuati nel corso del 2005	competenza	€	51.836.137,85
	residui	€	13.647.607,11
<u>Avanzo di cassa al 31/12/2005</u>		€	<u>7.120.139,52</u>

<u>Residui attivi</u>			
Residui attivi di esercizi pregressi al 01/01/2005		€	50.710.086,45
Residui attivi di esercizi pregressi riscossi		€	30.313.313,96
Residui attivi di esercizi pregressi non riaccertati		€	151.953,84
Residui attivi di esercizi pregressi riaccertati al 31/12/2005		€	20.244.818,65
Residui attivi dell'esercizio in chiusura		€	54.089.331,86
<u>Residui attivi totali</u>		€	<u>74.334.150,51</u>

<u>Residui passivi</u>			
Residui passivi di esercizi pregressi al 01/01/2005		€	27.814.372,90
Residui passivi di esercizi pregressi pagati		€	13.647.607,11
Residui passivi di esercizi pregressi non riaccertati		€	438.440,80
Residui passivi di esercizi pregressi riaccertati al 31/12/2005		€	13.728.324,99
Residui passivi dell'esercizio in chiusura		€	24.604.494,46
<u>Residui passivi totali</u>		€	<u>38.332.819,45</u>

<u>Avanzo di amministrazione effettivo</u>			
Avanzo di cassa al 31/12/2005		€	7.120.139,52
Residui attivi dell'esercizio in chiusura		€	74.334.150,51
Residui passivi dell'esercizio in chiusura		€	38.332.819,45
<u>Avanzo di amministrazione effettivo</u>		€	<u>43.121.470,58</u>

Avanzo presunto al 31/12/2005 (Bilancio preventivo 2006)		€	26.237.391,37
Avanzo effettivo al 31/12/2005		€	43.121.470,58
<u>Maggiore Avanzo</u>		€	<u>16.884.079,21</u>

		<u>Vincolato</u>	<u>Libero</u>
Avanzo presunto al 31/12/2005	€	20.052.418,37	€ 6.184.973,00
Avanzo effettivo al 31/12/2005	€	30.193.920,02	€ 12.927.550,56
<u>Maggiore Avanzo</u>	€	<u>10.141.501,65</u>	€ 6.742.577,56

- ∞ *la situazione dei residui;*
- ∞ *il prospetto di conciliazione* tra il risultato economico ed il risultato finanziario. In particolare, la riconciliazione viene effettuata tra i risultati del rendiconto finanziario e quelli dello stato patrimoniale e del conto economico.
- ∞ *la relazione tecnica sulla gestione;*
- ∞ *la relazione del Collegio dei Revisori dei Conti.*

Il sistema di bilancio dell'Università del Piemonte Orientale prevede la redazione del *rendiconto generale consolidato* rappresentando, pertanto, uno dei pochi casi nel sistema universitario italiano. Il rendiconto generale consolidato rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'Ateneo nel suo complesso ed è costituito dai medesimi documenti previsti per il rendiconto generale dell'Amministrazione redatti con riferimento a dati consolidati.

Il Regolamento contabile prevede, inoltre, per esigenze particolari connesse alla necessità di disporre delle risultanze della gestione dell'Ateneo in momenti infra annuali, possono essere predisposti bilanci consuntivi intermedi, redatti utilizzando le stesse regole osservate per la redazione del bilancio di previsione.

4.4.6 Il sistema dei controlli

L'art. 134 del Regolamento per l'amministrazione, la finanza e la contabilità dell'Università del Piemonte Orientale, disciplina il *controllo di regolarità amministrativo contabile* afferente agli uffici finanziari (nello specifico all'Ufficio Bilancio e Controllo di Gestione). In particolare, oltre ai compiti istituzionali, agli uffici finanziari spettano i compiti di riassunzione e verifica delle scritture contabili riguardanti i documenti previsionali e consuntivi nonché compiti di coordinamento contabile delle Segreterie Amministrative dei Centri di Gestione autonoma e di riassunzione e verifica degli adempimenti fiscali dell'Ateneo.

Il successivo art. 135 contempla il *controllo di gestione* definendolo come la procedura diretta a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati, la

funzionalità dell'organizzazione dell'Ateneo, l'efficacia, l'efficienza ed il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi. L'analisi dei risultati della gestione viene attuata per il tramite del sistema di *contabilità analitica*. Le componenti del sistema di contabilità analitica per centri di costo sono:

- ∞ il *piano dei conti economico-patrimoniali*, riportato nel Manuale operativo di contabilità, obbligatorio anche per i centri di gestione autonoma, è costituito dall'elenco dei conti raggruppati in gruppi e suddivisi in sottoconti, corredati dalle norme che regolano il loro funzionamento. I conti, in base alla destinazione dei valori in bilancio, si suddividono nelle seguenti macroclassi:
 - ∞ attività di bilancio;
 - ∞ passività e patrimonio netto di bilancio, costi di esercizio, ricavi di esercizio, conti riepilogativi;
 - ∞ conti d'ordine;
- ∞ i *centri di costo* che costituiscono le entità contabili cui sono riferiti direttamente i costi ed i proventi. Possono essere identificati con riferimento ad unità organizzative formalmente definite oppure rappresentare aggregati di costi e proventi, utili ai fini della rilevazione analitica di valori contabili che non corrispondono ad alcuna unità organizzativa definita (ad esempio programmi di attività, progetti o altri aggregati significativi). Il piano dei centri di costo è definito dal Manuale operativo di contabilità. L'Amministrazione centrale ed i Centri di gestione autonoma possono essere organizzati per centri di costo;
- ∞ i *servizi erogati*, che esprimono le funzioni elementari, finali e strumentali cui attendono i diversi centri di costo per il raggiungimento degli scopi dell'Università. Essi sono aggregati nelle funzioni obiettivo che esprimono le missioni istituzionali dell'Ateneo.

I dati e le informazioni risultanti dalle scritture economico-patrimoniali sono utilizzati per la rilevazione dei costi relativi ai Centri di costo.

Infine, l'art. 137 del citato Regolamento contempla la *valutazione ed il controllo strategico* avente la funzione di verificare l'effettiva attuazione delle scelte contenute nelle direttive e negli altri atti di indirizzo politico. Concretamente, l'attività di valutazione e controllo strategico consiste nell'analisi, preventiva e successiva, della congruenza e degli eventuali scostamenti tra le missioni istituzionali, gli obiettivi individuati, le scelte operative effettuate e le risorse umane, finanziarie e materiali assegnate.

Il capo II del Regolamento citato disciplina il *Collegio dei Revisori dei Conti*, composto da un magistrato della Corte dei Conti con funzioni di Presidente, un dirigente o funzionario del Ministero dell'Economia e delle Finanze, un dirigente o funzionario del Miur, fino a quattro iscritti nel registro dei revisori contabili. Ai sensi della normativa vigente, il Collegio dei Revisori vigila sull'osservanza delle leggi e dello Statuto, verifica la regolarità della gestione e la corretta applicazione delle norme di amministrazione, di contabilità e fiscali nonché ogni altro compito attribuito dallo Statuto, dalle leggi e dai regolamenti.

Il capo III disciplina il Nucleo di valutazione composto da cinque membri nominati dal Rettore e scelti tra studiosi ed esperti nel campo della valutazione di cui almeno due scelti in ambito non accademico. I compiti del Nucleo di valutazione sono riconducibili essenzialmente alla valutazione interna della gestione amministrativa, delle attività didattiche e di ricerca e degli interventi di sostegno al diritto allo studio. Concretamente ha il compito di verificare la qualità della didattica, la produttività della ricerca scientifica, l'efficienza delle strutture amministrative e l'equità degli interventi di diritto allo studio nonché ogni altro compito attribuito dallo Statuto, dalle leggi e dai regolamenti.

Il Nucleo di Valutazione invia annualmente una relazione sugli elementi raccolti al Rettore, che la trasmette agli altri Organi di Governo. Esso può, altresì, far pervenire agli Organi di Governo suggerimenti sulle procedure organizzative e sulle norme regolamentari e statutarie. Il Nucleo di Valutazione può, inoltre, essere chiamato dal

Rettore e dagli altri Organi di Governo a esprimere pareri in merito a specifici progetti riguardanti la didattica o la ricerca.

4.4.7 I principi contabili generali d'Ateneo

In definitiva il sistema di pianificazione, programmazione e controllo delineato dal Regolamento di amministrazione, finanza e contabilità dell'Università del Piemonte Orientale accoglie tutti gli elementi caratterizzanti il processo di riforma in atto utilizzando al suo interno strumenti di contabilità economico-patrimoniali paralleli alla contabilità finanziaria.

L'elemento caratterizzante il caso di studio è rappresentato dalla previsione, nell'ambito del Regolamento di amministrazione, finanza e contabilità, dei *Principi contabili generali* che contengono richiami di derivazione civilistica.

La definizione dei Principi contabili generali dell'Ateneo è avvenuta tramite la costituzione di una apposita Commissione interna, composta dal Dirigente della Divisione Risorse, dal Responsabile dell'Ufficio Bilancio e Controllo di Gestione, da un rappresentante dei Segretari Amministrativi, da un Docente di Programmazione e Controllo della Facoltà di Economia, da un Ricercatore di Ragioneria Pubblica della Facoltà di Economia e da un Docente di Economia Pubblica della Facoltà di Scienze Politiche.

Nella stesura del documento si è tenuto conto dei principi di contabilità generale, dei principi della contabilità di stato, dei principi contabili per le Pubbliche Amministrazioni emanati dalla Ragioneria Generale dello Stato e dei risultati di una ricerca condotta dalla stessa Commissione sui Regolamenti di contabilità delle Università e di Enti di Ricerca Italiani.

Nei lavori della Commissione è stato coinvolto, altresì, il personale tecnico amministrativo e docente per il tramite del Senato accademico, al fine di ricevere, dopo aver trasmesso in visione la bozza del regolamento prima della sua stesura definitiva, suggerimenti ed osservazioni.

L'adozione di Principi contabili generali per la contabilità dell'Ateneo costituisce un passo avanti rispetto ai processi di riforma contabile attuati negli altri Atenei. Essi, infatti, rappresentano l'accoglimento di principi aziendali in un ente pubblico che, come visto in precedenza, da un lato, presenta forti vincoli organizzativi e gestionali al cambiamento, dall'altro, necessita in misura sempre crescente di un approccio alla valutazione economica delle attività e dei servizi prodotti al fine di favorire l'economicità nell'utilizzo delle risorse pubbliche in ambiti, quali la ricerca e la didattica, considerati fondamentali per lo sviluppo di ogni nazione.

I principi contabili disciplinati dal Regolamento di amministrazione, finanza e contabilità dell'Università del Piemonte Orientale si rifanno, peraltro, ai punti cardine della contabilità pubblica affrontandone così i limiti e le opportunità più rilevanti ai fini di un suo affiancamento ai principi tipici dell'approccio economico-patrimoniale.

Il primo principio disciplinato (*veridicità*) parte dal presupposto che la veridicità del bilancio è ormai un principio riconosciuto a livello nazionale ed internazionale indipendentemente dalla tipologia di azienda. Negli enti pubblici si intende come il rispetto delle reali condizioni delle operazioni di gestione evitando tanto le sopravvalutazioni delle singole poste che le sottovalutazioni in sede previsionale, e fornendo una veritiera rappresentazione della situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'ente in sede consuntiva.

In riferimento ai bilanci di previsione, che presuppongono sempre un margine di incertezza, il principio di veridicità richiama inevitabilmente il *principio della prudenza* il quale impone che nei documenti revisionali devono essere imputate solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili del periodo successivo mentre le componenti negative saranno limitate alle risorse previste. Nei documenti di rendicontazione i proventi non realizzati non devono essere contabilizzati mentre tutte le perdite devono essere rendicontate, anche se non definitivamente realizzate.

Il *principio della correttezza* consiste nel formale e sostanziale rispetto delle norme che sovrintendono la redazione dei documenti contabili.

L'*imparzialità* (o *neutralità*) attiene alla indipendenza dei documenti contabili da interessi e/o esigenze di particolari gruppi di destinatari e deve interessare tutto il procedimento formativo del bilancio di previsione e consuntivo. In tal senso, l'imparzialità si esplica attraverso il “discernimento, oculatezza e giudizio” che richiedono due requisiti essenziali: la competenza e l'onestà.

Il *principio della attendibilità* – che viene disciplinato distintamente rispetto alla veridicità – prevede che le previsioni e le rendicontazioni che necessitano di una valutazione, devono essere sostenute da accurate analisi degli andamenti storici o, in mancanza, da altri parametri di riferimento obiettivi.

Il *principio della significatività e rilevanza* prevede che le informazioni contenute nei documenti contabili devono avere un effetto significativo e rilevante sul processo decisionale dei destinatari. Pertanto, nel processo di formazione del bilancio, che implica stime e previsioni, bisogna tenere conto della rilevanza dei dati.

Il *principio della chiarezza o comprensibilità*, strettamente connesso con quello della veridicità, richiede una semplice e chiara classificazione delle poste finanziarie, economiche e patrimoniali ed una struttura del bilancio di facile consultazione, sintetica e al tempo stesso analitica.

Il *principio della pubblicità* attribuisce la valenza politica e giuridica ai bilanci.

Il *principio della coerenza* implica un nesso logico fra tutti gli atti contabili preventivi e consuntivi (siano essi di natura tecnico-finanziaria che descrittiva, sia di indirizzo politico sia di breve che di medio/lungo periodo). Essa è intesa sia come coerenza interna dei bilanci (che riguarda le singole poste e la struttura dei bilanci) sia esterna (che riguarda la connessione tra il processo di programmazione dell'Ente, le direttive e il documento di programmazione economico-finanziaria del Paese nonché con i programmi pluriennali della gestione).

Il *principio dell'annualità* implica l'anno solare come unità temporale di riferimento

dei documenti contabili.

Il *principio della continuità* impone che la valutazione delle singole voci venga effettuata nella prospettiva della continuazione dell'attività istituzionale.

Il *principio della costanza* nell'applicazione dei principi generali e dei criteri particolari di valutazione nel tempo, costituisce la condizione essenziale per la comparabilità fra documenti di previsione e di rendicontazione nel medesimo anno e tra anni differenti.

Il *principio dell'universalità* prevede che nei documenti contabili vengano considerate tutte le grandezze finanziarie, patrimoniali ed economiche afferenti alla gestione dell'Ateneo al fine di fornire un quadro fedele ed esauriente del complesso dell'attività amministrativa, vietando, in sostanza, le gestioni fuori bilancio.

Il principio dell'universalità è strettamente collegato al *principio dell'integrità* il quale vieta che nel bilancio di previsione e nel rendiconto vengano iscritte delle entrate al netto delle spese sostenute per la riscossione e viceversa per le spese, al fine di disporre di dati "lordi" dell'attività svolta che consentano esatte valutazioni di convenienza sui servizi pubblici erogati.

L'*unità* prevede che il bilancio di previsione e il rendiconto devono essere unici pertanto non è possibile frazionarli al fine di individuare un nesso tra specifiche spese e le relative fonti di copertura. In sostanza è la massa delle entrate che finanzia tutte le spese dell'Ateneo.

Il *principio della flessibilità* introduce nei documenti previsionali, bilanci e *budget*, la possibilità di affrontare gli effetti derivanti da eventi straordinari o imprevedibili attraverso appositi "fondi" e particolari modalità di intervento.

Infine il *principio della competenza finanziaria ed economica* introduce la compresenza dei due approcci. La competenza finanziaria prevede che le entrate e le spese vengano imputate al bilancio rispettivamente in base alla data di accertamento e dell'impegno. Il principio della competenza economica prevede, invece, che gli effetti delle operazioni di gestione vengano imputati all'esercizio nel quale è

rivenibile l'utilità economica, ceduta o acquisita, anche se diverso da quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.

Si riporta, di seguito, il documento allegato al Regolamento di amministrazione, finanza e contabilità dell'Università del Piemonte Orientale, contenente i citati *Principi contabili generali* di Ateneo.

PRINCIPI CONTABILI GENERALI

A) VERIDICITA'

La "veridicità" dei bilanci è un principio ormai riconosciuto a livello nazionale ed internazionale con riferimento a diverse tipologie di aziende.

La veridicità di bilancio negli Enti Pubblici significa che essi devono rispecchiare le reali condizioni delle operazioni di gestione oggetto della loro analisi.

Per quanto concerne i documenti previsionali essi devono riflettere le prevedibili conseguenze delle operazioni che si svolgeranno nel periodo futuro di riferimento. Si devono perciò evitare tanto le sottovalutazioni quanto le sopravvalutazioni delle singole poste che devono, invece, essere valutate secondo una rigorosa analisi.

Per quanto concerne i documenti di rendicontazione essi devono fornire una veritiera rappresentazione della situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'Ente al termine del periodo di riferimento.

Tale principio, interpretato in maniera letterale, si presta a facili critiche: le previsioni hanno sempre un margine di incertezza e, quindi, non sono vere in assoluto. Queste, inoltre, possono essere più o meno prudenti e pertanto sorge il problema di definire il punto oltre il quale la prudenza diventa una alterazione artificiosa della valutazione.

Il principio della veridicità attiene alla rappresentazione delle valutazioni finanziarie ed economiche correttamente stimate e rappresentate dai redattori del bilancio.

Non esistendo, in assoluto, il concetto di verità del bilancio è necessario, quindi, interpretare questo principio alla luce dei principi di correttezza e di chiarezza di seguito esposti.

B) CORRETTEZZA

Il principio della correttezza è proprio di qualsiasi stato di diritto e consiste nel rispetto formale e sostanziale delle norme che, nel caso di specie, sovrintendono la redazione dei documenti contabili. Ai nostri fini questo principio deve essere esteso anche alle regole tecniche, sancite da norme giuridiche, che presidono il sistema contabile adottato dallo specifico Ente Pubblico e che trovano rappresentazione nei documenti di bilancio.

C) IMPARZIALITA' (neutralità)

I documenti contabili devono essere preparati per una moltitudine di destinatari e devono fondarsi, pertanto, su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi.

La imparzialità o neutralità deve essere presente in tutto il procedimento formativo del bilancio, sia di previsione che consuntivo, soprattutto per quanto concerne gli elementi soggettivi.

Alcune aree del procedimento di valutazione, che è fondamentale per la redazione del bilancio, implicano un processo di stima anche nell'applicazione di concetti rigidi. Ad esempio, la determinazione della vita economica (utile) degli impianti, la svalutazione del magazzino per obsolescenza, la svalutazione dei crediti per inesigibilità, la formazione e determinazione dei costi, la previsione delle entrate e delle spese, implicano un processo di stima.

La presenza di elementi soggettivi di stima non è condizione per fare venire meno l'imparzialità, la ragionevolezza e la verificabilità. Discernimento, ocularità e giudizio sono alla base dei procedimenti di ragioneria a cui la preparazione dei documenti contabili deve informarsi e richiedono due requisiti essenziali: la competenza e l'onestà.

L'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente ed onesta del processo di formazione dei documenti contabili, che richiede discernimento, ocularietà e giudizio per quanto concerne gli elementi soggettivi.

D) ATTENDIBILITA'

Il principio dell'attendibilità asserisce che le previsioni e, in generale, tutte le valutazioni, devono essere sostenute da accurate analisi degli andamenti storici o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse.

Questo principio non è applicabile solo ai documenti di previsione, ma anche a quei documenti di rendicontazione per la redazione dei quali è necessario, comunque, un processo valutativo. Il riferimento è ai conti che dimostrano la consistenza del patrimonio e del risultato economico ma, parimenti, è da estendere tale principio anche ai documenti descrittivi ed accompagnatori.

I bilanci di natura finanziaria devono rispettare anche la congruità delle spese rispetto alle risorse attendibilmente acquisibili nella logica della realizzazione degli obiettivi programmati, evidenziando, in particolare per le risorse, quelle aventi natura occasionale, non ripetitive o soggette a condizioni.

L'oggettività di questi parametri – ad integrazione di quelli previsti dalle norme – consente, quanto meno, di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio e, a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla "verità" con un migliore grado di approssimazione.

E) SIGNIFICATIVITA' E RILEVANZA

Il bilancio deve esporre soprattutto quelle informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari.

Il procedimento di formazione del bilancio implica delle stime o previsioni.

La correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla correttezza economica, alla ragionevolezza, cioè al risultato attendibile che viene ottenuto dall'applicazione oculata ed onesta dei procedimenti di valutazione, di previsione e programmazione adottati nella stesura dei bilanci.

Semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili 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.

F) CHIAREZZA O COMPRESIBILITA'

Il principio della chiarezza o comprensibilità è rafforzativo del principio della veridicità, in quanto un documento contabile chiaro è, probabilmente, più veritiero.

Affinché i bilanci rispondano a questo requisito è necessaria una semplice e chiara classificazione delle poste finanziarie, economiche e patrimoniali ed, inoltre, una adeguata struttura di bilancio che ne faciliti la consultazione e renda evidenti le informazioni in esso contenute.

Tuttavia, tanto la classificazione delle poste quanto la struttura dei documenti contabili varia da Ente ad Ente in funzione della specifica disciplina e delle specifiche necessità tecnico-operative.

Le classificazioni devono garantire contemporaneamente analiticità e sinteticità nell'esame dei fenomeni gestionali e nei valori da questi generati. Infatti, se la prima caratteristica è di fondamentale importanza per il controllo dell'organo politico su quello di governo, la seconda è indispensabile per rispettare il requisito della chiarezza.

I documenti contabili possono essere letti sotto diversi profili a seconda degli aggregati che vengono considerati, garantendo così sinteticità e, al tempo stesso, analiticità dell'informazione contenuta.

G) PUBBLICITA'

Corollario ai principi precedenti quello della pubblicità.

Affinché i bilanci assumano a pieno la loro valenza politica e giuridica devono essere resi pubblici secondo le norme vigenti.

H) COERENZA

Il principio della coerenza deve contraddistinguere tutti gli atti amministrativi, documenti contabili inclusi.

Esso implica un nesso logico, senza contraddizione alcuna, tra tutti gli atti contabili preventivi e consuntivi, siano questi strettamente tecnico-finanziari ovvero descrittivi e di indirizzo politico, sia di breve termine che di medio e lungo periodo.

La coerenza interna dei bilanci abbraccia sicuramente i criteri particolari di valutazione delle singole poste e le strutture dei conti previsionali e di rendicontazione. I criteri particolari di valutazione delle singole poste devono essere coerenti tra loro, ossia strumentali al perseguimento della medesima finalità assegnata al bilancio. Le strutture dei conti previsionali e di rendicontazione devono essere tra loro comparabili non solo da un punto di vista formale, ma anche omogenei negli oggetti di analisi e negli aspetti dei fenomeni esaminati.

La coerenza esterna comporta una connessione tra il processo di programmazione dell'Ente, le direttive e il documento di programmazione economica e finanziaria del Paese, nonché con i programmi pluriennali della gestione.

I) ANNUALITA'

I bilanci devono essere predisposti periodicamente tenendo conto che l'unità temporale di riferimento è l'anno solare.

L'attività amministrativa di tutti gli Enti Pubblici, come quella di ogni altra azienda, è unitaria nel tempo e non può essere frazionata, se non idealmente, in diversi periodi poiché è sostanzialmente continua. Tuttavia, per motivi tecnici ed amministrativi, anche nei documenti pluriennali, la gestione deve essere analizzata per intervalli regolari coincidenti con l'anno solare, essendo ormai questo l'arco di tempo universalmente accettato da tutti i sistemi contabili in Italia e all'estero.

J) CONTINUITA'

La valutazione delle voci deve essere fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività istituzionale.

Il principio della continuità è fondamentale per cogliere a pieno il significato degli altri principi contabili quali l'annualità, la prudenza, la coerenza, la costanza dei criteri di valutazione, l'unità e l'equilibrio economico.

Infatti, ove si dovesse negare la permanenza dell'Ente, non si potrebbe più fare riferimento alla documentazione ordinaria di bilancio, ma dovrebbero invocarsi documenti straordinari idonei alle particolari circostanze di commissariamento o liquidazione che l'Ente stesse fronteggiando.

K) PRUDENZA

Il principio della prudenza si estrinseca sia nei bilanci previsionali sia in quelli di rendicontazione.

Nei documenti previsionali, sia finanziari che economici, devono essere imputate solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo successivo, mentre le componenti negative saranno limitate dalle risorse previste.

Nei documenti di rendicontazione il principio della prudenza si estrinseca essenzialmente nella regola secondo la quale i proventi non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutte le perdite, anche se non definitivamente realizzate, devono essere rendicontate.

Il principio della prudenza non deve rappresentare l'arbitraria riduzione di entrate, proventi e patrimonio, bensì esprimere quella qualità di giudizi a cui deve informarsi il procedimento valutativo di formazione dei bilanci; ciò, soprattutto, nella ponderazione delle incertezze e dei rischi connessi con l'andamento operativo aziendale al fine di assicurare che ragionevoli stanziamenti vengano effettuati in previsione di perdite e passività reali e potenziali.

L) COSTANZA

La costanza di applicazione dei principi generali e dei criteri particolari di valutazione nel tempo è uno dei cardini della determinazione dei valori previsionali e dei risultati dell'esercizio.

La continuità di applicazione dei principi contabili, come definiti in precedenza, è una condizione essenziale della comparabilità tra documenti di previsione e di rendicontazione nel medesimo anno, nonché tra le previsioni e i consuntivi di anni differenti.

Da quanto detto si deduce che l'indicazione dei cambiamenti dei criteri particolari di valutazione adottati e dei loro effetti è condizione necessaria per la corretta preparazione ed esposizione delle risultanze contabili. In ogni caso, la deroga a questo principio contabile deve effettuarsi in casi eccezionali, sia per frequenza che per natura dell'evento motivante, e la causa, nonché l'effetto del cambiamento devono essere propriamente evidenziati nei documenti descrittivi.

M) UNIVERSALITA'

Con il requisito dell'universalità si intende la necessità di considerare nei documenti contabili tutte le grandezze finanziarie, patrimoniali ed economiche afferenti la gestione del singolo Ente Pubblico al fine di fornire un quadro fedele ed esauriente del complesso dell'attività amministrativa, vietando, nella sostanza, le gestioni fuori bilancio.

N) INTEGRITA'

Questo principio, collegato in maniera inscindibile con il precedente, vieta che nel bilancio di previsione e nel rendiconto finanziario vengano iscritte delle entrate al netto delle relative spese sostenute per la riscossione e, viceversa, che siano iscritte delle spese ridotte delle correlative entrate.

Con l'integrità si mira a dare una valutazione "lorda" dell'attività finanziaria dell'Ente Pubblico, evitando così che sfuggano alcune fonti di spesa. In questo modo, inoltre, si può disporre di dati esatti che consentono valutazioni di convenienza sui servizi pubblici erogati dalla specifica amministrazione.

Volendo ampliare il principio dell'integrità anche alla gestione patrimoniale ed economica, esso potrebbe essere equiparato al divieto di compensazioni tra partite imposte alle imprese nella redazione dello stato patrimoniale e del conto economico.

O) UNITA'

Il singolo Ente Pubblico è una entità giuridica unica ed unitaria, pertanto deve essere unico il suo bilancio di previsione e unico il suo rendiconto. Tali documenti contabili non possono essere frazionati in maniera tale da destinare determinate fonti alla copertura di specifiche spese. E' la massa delle entrate complessive che finanzia l'Ente Pubblico, ed è questo, poi, che sostiene la totalità delle spese, salva diversa disposizione normativa.

P) FLESSIBILITA'

Il rigore normativo dei documenti previsionali non può e non deve condurre ad una concezione di rigidità nella gestione dell'attività prevista. Gli accadimenti futuri possono essere incerti sia nel verificarsi sia nell'ammontare, perciò è necessario disciplinare anche la flessibilità dei piani previsionali.

Il principio della flessibilità è volto trovare all'interno dei documenti previsionali, bilanci e budget, la possibilità di affrontare gli effetti derivanti da circostanze straordinarie o imprevedibili che possono modificare i valori a suo tempo approvati dall'organo politico.

Le norme di contabilità pubblica prevedono varie modalità di intervento riconducibili, in definitiva, a due categorie:

1. predisposizione, all'interno del bilancio previsionale e del budget, di appositi "fondi", ossia di stanziamenti non attribuibili ad uno specifico oggetto di spesa, ma sottoposti anch'essi ad approvazione;
2. particolari modalità di intervento dopo l'approvazione dei documenti previsionali, solo qualora si verificassero fatti eccezionali per i quali non è stato previsto alcun "fondo", in particolare si fa riferimento anche alla "autonomia di spesa" attribuita ai dirigenti pubblici nell'ambito dei budget loro assegnati.

Queste tipologie di intervento riguardano sia i documenti finanziari, sui quali transita la funzione autorizzativa, sia i documenti di programmazione e di budget sui quali si fonda la gestione ed il relativo controllo interno.

Q) COMPETENZA FINANZIARIA ED ECONOMICA

Il principio della competenza consiste nella identificazione del periodo di pertinenza di un determinato valore economico o finanziario.

La competenza finanziaria è il criterio con il quale, in base alla data dell'accertamento o dell'impegno, vengono imputate le entrate e le spese ad un servizio piuttosto che ad un altro.

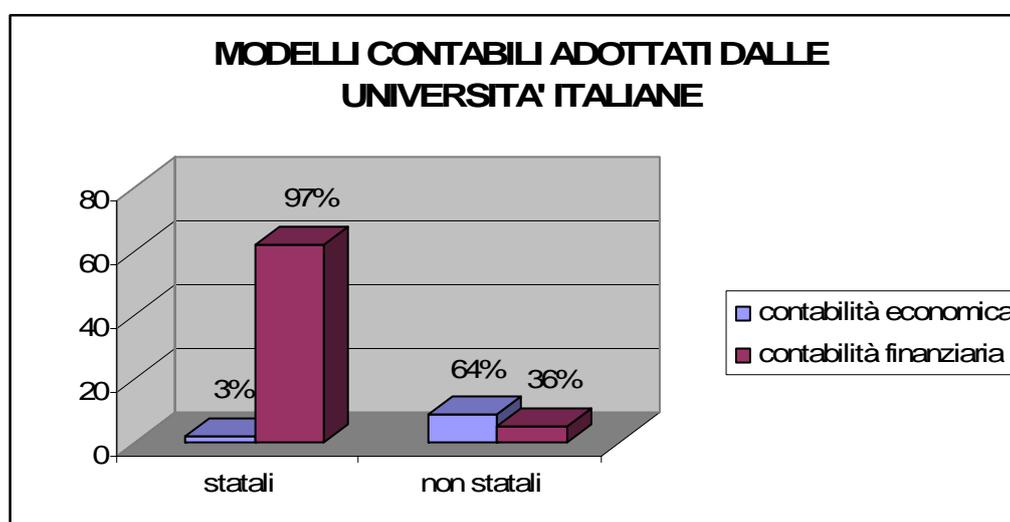
La competenza economica imputa gli effetti delle operazioni e degli altri eventi all'esercizio nel quale è rinvenibile "l'utilità economica", ceduta o acquisita, anche se diverso da quello in cui si concretizzano i relativi momenti finanziari.

La determinazione dei risultati di esercizio implica un procedimento di identificazione, di misurazione e di correlazione tra entrate e spese nei documenti finanziari, e tra proventi e costi nei documenti economici.

L'analisi economica dei fatti amministrativi pubblici richiede, in via preliminare, una distinzione tra i fatti gestionali direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) e fatti gestionali non caratterizzati da questo stesso processo i quanto finalizzati ad una o più attività erogative (contribuzioni e trasferimenti di risorse, prestazioni ed erogazioni di servizi).

4.5 La riforma contabile negli Atenei: un'analisi quantitativa

Sulla base dei dati empirici messi a disposizione dal Miur, le percentuali di ricorso alla contabilità economico-patrimoniale riscontrate nell'ambito delle Università italiane statali e non, sono nettamente inferiori rispetto al mantenimento della contabilità finanziaria. Il grafico seguente mostra i dati rilevati distinguendo tra Università statali e non.



Fonte: Indagine Miur

Come si evince dal grafico, le Università statali che attualmente adottano la contabilità economica rappresentano il 3% del totale delle Università statali. Si tratta, nello specifico, dell'Università di Trento e dell'Università di Camerino. Il dato conferma, quindi, l'orientamento generale al mantenimento della contabilità finanziaria descritto nelle pagine precedenti.

Sul fronte delle Università private, invece, prevale il ricorso alla contabilità economica per ovvie ragioni riconducibili all'assenza della natura pubblica che le assoggetterebbe alle norme contabili statali.

L'obiettivo del presente paragrafo è quello di integrare l'analisi empirica, di tipo

qualitativo, esposta nei paragrafi precedenti, con un'indagine quantitativa riferita all'intero sistema della Università statali.

Nello specifico, da un lato, l'analisi qualitativa precedentemente esposta evidenzia, attraverso il metodo dei casi, le caratteristiche rilevanti in termini economico-aziendali dei *case studies* rappresentativi dei sistemi contabili emergenti nel sistema universitario italiano; da un lato, l'analisi quantitativa che segue, consente di verificare gli elementi di criticità e specificità emersi per ciascun sistema contabile.

4.5.1 Gli elementi distintivi della ricerca quantitativa

L'*obiettivo* della ricerca quantitativa è quello di analizzare il potenziale contributo della contabilità economico-patrimoniale allo sviluppo delle logiche manageriali nelle Università con particolare riferimento ai sistemi di pianificazione, programmazione e controllo, così come viene percepito dai Dirigenti dei servizi finanziari.

Il *metodo* utilizzato per la raccolta dei dati si è basato sulla erogazione di un *questionario on line* ad un campione di riferimento.

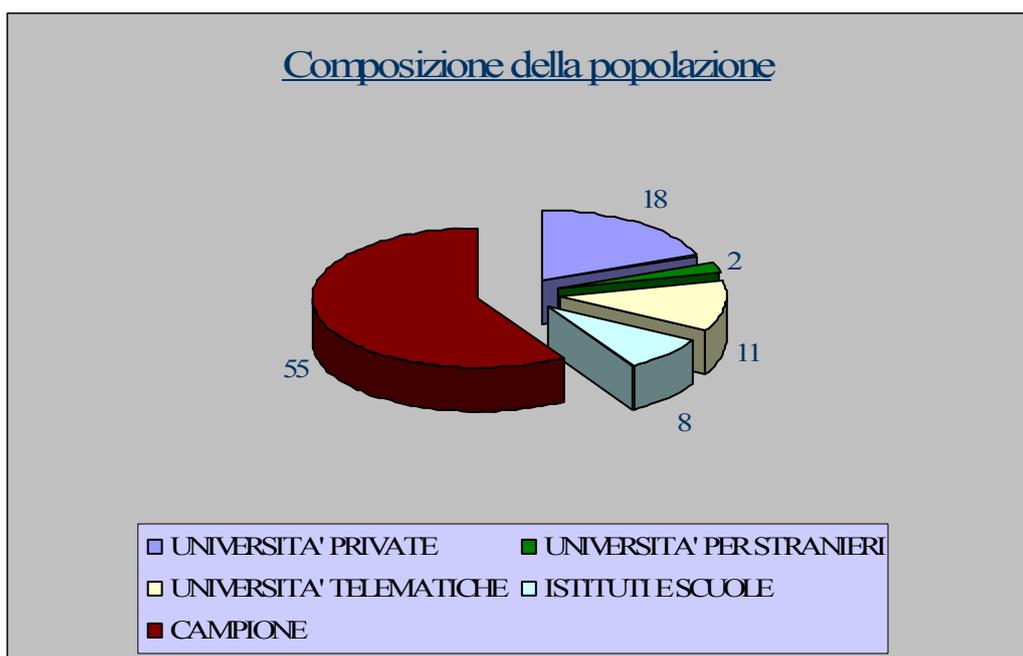
La procedura operativa utilizzata consta delle seguenti fasi:

- 1) *definizione del campione*. Il campione di riferimento della popolazione statistica oggetto della ricerca è rappresentato dalla quasi totalità degli Atenei statali italiani.²³³ In particolare, rispetto all'intera popolazione di riferimento del sistema universitario italiano, sono state escluse le Università private, che non costituiscono oggetto di studio della presente ricerca, le Università telematiche che per ovvi motivi legati all'assenza di una propria autonoma struttura organizzativa, non rientrano nell'ambito di indagine, le Università per stranieri, le scuole ed istituti universitari avente carattere specialistico che per motivi istituzionali e dimensionali non sono ritenute significative ai fini

²³³ L'elenco delle università italiane, statali e non, è reperibile al seguente indirizzo internet <http://php3.cineca.it/sitocineca/strutture/universita.php3>

della ricerca.

Il grafico seguente mostra la composizione del sistema universitario italiano, attualmente costituito da n. 94 Atenei tra statali e privati, e del *campione*, costituito da n. 55 Atenei statali.



La composizione del campione, a cui è stato somministrato il questionario *on line*, è riportata nella tabella seguente la quale indica, altresì, per ciascun Ateneo, l'avvenuta successiva adesione - o meno - alla ricerca.

ATENEIO	RISPOSTA AL QUESTIONARIO
Università degli studi di Bari	NO
Politecnico di Bari	SI
Università degli studi della Basilicata	NO
Università degli studi di Bergamo	SI
Università degli studi di Bologna	NO
Università degli studi di Brescia	NO
Università degli studi di Cagliari	NO
Università della Calabria	SI
Università degli studi di Camerino	SI
Università degli studi di Cassino	NO
Università degli studi di Catania	SI
Università degli studi “Magna grascia” di Catanzaro	SI
Università degli studi “G. D’Annunzio” Chieti-Pescara	NO
Università degli studi di Ferrara	NO
Università degli studi di Firenze	SI
Università degli studi di Foggia	NO
Università degli studi di Genova	NO
Università degli studi Insubria Varese-Como	NO
Università degli studi de L’Aquila	NO
Università degli studi di Lecce	NO
Università degli studi di Macerata	SI
Università degli studi di Messina	NO
Università degli studi di Milano	NO
Università degli studi di Milano-Bicocca	SI
Politecnico di Milano	NO
Università degli studi di Modena e Reggio Emilia	NO
Università degli studi del Molise	NO
Università degli studi di Napoli “Federico II”	NO
Università degli studi di Napoli	NO
Università degli studi di Napoli “Parthenope”	NO
Università degli studi di Padova	NO
Università degli studi di Palermo	NO
Università degli studi di Parma	NO
Università degli studi di Pavia	NO
Università degli studi di Perugia	NO
Università degli studi del Piemonte Orientale “A. Avogadro”	SI
Università degli studi di Pisa	SI
Università Politecnica delle Marche	NO
Università degli studi Mediterranea di Reggio Calabria	NO
Università degli studi di Roma “La Sapienza”	NO
Università degli studi di Roma “Tor Vergata”	NO
Università degli studi di Roma Tre	NO

Università degli studi di Salerno	SI
Università degli studi del Sannio di Benevento	NO
Università degli studi di Sassari	SI
Università degli studi di Siena	NO
Università degli studi di Teramo	NO
Università degli studi di Torino	SI
Politecnico di Torino	NO
Università degli studi di Trento	NO
Università degli studi di Trieste	NO
Università degli studi della Tuscia	NO
Università degli studi di Udine	NO
Università "Cà Foscari" di Venezia	NO
Università degli studi di Verona	NO

2) *predisposizione del questionario*, di seguito riportato, sulla base dei risultati empirici del precedente studio dei casi. Nel questionario, infatti, vengono riproposti gli emergenti elementi di opportunità – e le conseguenti implicazioni gestionali - derivanti dall’adozione di una contabilità economico-patrimoniale sia ai fini dell’implementazione di adeguati sistemi di programmazione e controllo previsti dalla normativa in vigore, sia ai fini del rispetto degli altri adempimenti richiesti agli Atenei da parte di diversi organismi governativi i cui contenuti informativi hanno prevalentemente carattere finanziario.

Agli intervistati è stato chiesto, in alcuni casi, di indicare uno dei seguenti livelli crescenti di soddisfazione della domanda: “scarso”, “rilevante” o “fondamentale”. In altri casi, agli intervistati è stato chiesto di esprimere dei giudizi e/o opinioni in merito alla domanda riportando le osservazioni in calce nell’apposito spazio.

Nel questionario sono state inserite, altresì, alcune domande di controllo al fine di verificare l’attendibilità delle risposte fornite.

**I SISTEMI CONTABILI EMERGENTI NELL'AMBITO DEI MODELLI DI PIANIFICAZIONE.
PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO DEGLI ATENEI ITALIANI**

- QUESTIONARIO -

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE

Nel caso di risposte chiuse, è possibile contrassegnare più alternative purché non siano escludibili a vicenda (in questo caso nella domanda sarà richiesto di scegliere una sola alternativa).

Quando richiesto, per ogni alternativa prescelta sarà necessario indicare il livello di soddisfazione della domanda, in questo caso sarà possibile contrassegnare 1 per "scarso", 2 per "rilevante" e 3 per "fondamentale".

In presenza di un'alternativa "altro" da specificare, limitarsi, per quanto possibile, ad un massimo di 20 parole.

Nel caso di risposta aperta, indicare, in maniera concisa (max 20 parole), le informazioni reputate determinanti al fine di esporre compiutamente la propria opinione.

Per quanto possibile, rispondere a tutte le domande al fine di permettere una migliore elaborazione dei dati.

Riportare ogni altra informazione giudicata rilevante ai fini della ricerca, ancorché non richiesta in nessuna domanda, alla fine del questionario, nel riquadro "Note e suggerimenti".

DATI IDENTIFICATIVI DELL'INTERVISTATO

Nome e Cognome

Università di appartenenza

Posizione ricoperta

Titolo di studio

Rif. telefonici ed e-mail

DATI RELATIVI AL SISTEMA CONTABILE ADOTTATO

1. Qual è il sistema di contabilità adottato presso l'Ateneo? *(scegliere una sola alternativa)*

- Contabilità finanziaria (con derivazione dei dati economico-patrimoniale ai fini dell'implementazione della contabilità per centri di costo)

- Contabilità economico-patrimoniale (con derivazione dei dati finanziari richiesti dal Miur e dagli altri organismi governativi)
- Contabilità parallela (con contemporanea adozione della contabilità finanziaria e di quella economica)

2. A quale anno risale l'adozione dell'attuale sistema contabile?

3. Quali sono state, in sintesi, le motivazioni di tale scelta? (max 20 parole)

4. Sulla base della Sua esperienza e del contesto in cui opera, su quale delle seguenti variabili (e in che misura) ha incidenza il sistema contabile adottato nelle Università?

- ◆ ottimizzazione delle risorse (contributo ai principi dell'efficacia, efficienza ed economicità) attraverso il monitoraggio delle risorse

1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale
- ◆ adempimenti Miur ed altri organismi

1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale
- ◆ monitoraggio equilibrio finanziario e monetario (entrate e uscite rispettivamente nel medio/lungo e nel breve periodo)

1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale
- ◆ monitoraggio equilibrio economico-patrimoniale

1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale
- ◆ supporto informativo alla pianificazione e programmazione

1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale
- ◆ supporto informativo ai controlli interni (controllo strategico, controllo di gestione, controllo di regolarità amministrativo-contabile, valutazione della dirigenza)

1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale
- ◆ trasparenza e semplificazione amministrativa

1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale

5. Ai fini dell'introduzione della contabilità per centri di costo prevista dal D.Lgs. 279/97, quali sono le principali difficoltà applicative riscontrate nel contesto amministrativo-contabile in cui opera?

- ◆ assenza di una contabilità economico-patrimoniale (che rileva valori economico-reddituali) che costituisce il presupposto "naturale" per l'implementazione della contabilità analitica

1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale
- ◆ difficoltà di raccordo con la contabilità finanziaria

1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale
- ◆ particolare natura dei processi produttivi degli Atenei (didattica, ricerca, attività c/terzi) che rendono impossibile una obiettiva ripartizione delle risorse condivise

- 1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale
- ◆ assenza di norme di riferimento specifiche per il contesto universitario
- 1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale
6. In che misura incidono i seguenti presupposti fondamentali per l'introduzione di un sistema di contabilità per centri di costo?
- ◆ adozione di un unico bilancio d'Ateneo nel rispetto dell'autonomia dei Dipartimenti e delle altre strutture (e, quindi, adozione di un piano dei conti unico)
- 1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale
- ◆ piano di formazione del personale
- 1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale
- ◆ adozione di un software contabile integrato
- 1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale
- ◆ adozione di una contabilità economico-patrimoniale
- 1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale
- ◆ definizione di un piano di raccordo tra contabilità finanziaria ed economica
- 1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale
7. Come giudica un eventuale intervento esterno nella definizione delle regole contabili per le Università (ad esempio tramite dei Principi contabili elaborati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Ragionieri) *(scegliere una sola alternativa)*
- positivo purché si tratti di raccomandazioni - non di obblighi di legge
- negativo in quanto si tratta di un ambito riferito all'autonomia universitaria in cui ogni Ateneo ha autonomo potere decisionale
- positivo purché l'adozione di tali regole venga imposto direttamente dal Ministero e sia seguita da una verifica esterna
- Altro (specificare)
8. Quali sono i **vantaggi** derivanti dal passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale?
- maggiore responsabilizzazione da parte della dirigenza sull'uso delle risorse
- gestione ottimale dell'equilibrio finanziario e monetario
- supporto al monitoraggio dell'equilibrio economico-patrimoniale grazie alla rilevazione di valori economici
- sviluppo della contabilità analitica e del controllo di gestione

presenza di informazioni aggiuntive rispetto agli obblighi di legge a supporto del controllo direzionale

maggiore trasparenza sull'uso delle risorse

adozione di un unico sistema contabile di ateneo, quindi un unico piano dei conti, un'unica anagrafica clienti e fornitori, e di conseguenza un bilancio consolidato d'Ateneo

altro (specificare) _____

9. Quali sono gli **svantaggi** derivanti dall'abbandono della contabilità finanziaria e in che misura incidono sulla gestione ottimale dei processi amministrativo-contabili?

◆ aggravo dei costi e dei tempi a causa delle difficoltà operative nel passaggio dalla regole di un sistema all'altro

1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale

◆ impossibilità di desumere direttamente i dati di natura prevalentemente finanziaria richiesti dal Miur ma solo attraverso opportuni accorgimenti contabili

1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale

◆ assenza del limite alle spese rappresentato dalla funzione autorizzativa del bilancio di previsione

1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale

◆ difficoltà di cambiamento di cultura organizzativa e approccio culturale degli operatori coinvolti

1 scarsa 2 rilevante 3 fondamentale

◆ altro (specificare)

10. In quanto tempo, in termini di mesi, stima il periodo transitorio necessario per l'implementazione di un eventuale nuovo sistema contabile? (indicare una sola risposta)

fino a 12 mesi da 12 a 24 mesi da 24 a 36 mesi oltre i 36 mesi

11. Come giudicherebbe un eventuale intervento legislativo che obbliga all'adozione della contabilità economico-patrimoniale nell'ambito degli Atenei? (*scegliere una sola alternativa*)

fondamentale per la valutazione economica dei servizi e delle attività prodotti attraverso l'adozione della contabilità per centri di costo (ai sensi del D.Lgs. 279/97);

un incentivo, non indispensabile, verso l'utilizzo di strumenti di valutazione economica;

limitativo dell'autonomia universitaria.

12. Quale dei seguenti obiettivi vengono raggiunti attraverso il mantenimento della contabilità finanziaria?

maggiore responsabilizzazione da parte del management sull'uso delle risorse

gestione ottimale dell'equilibrio finanziario e monetario

trasparenza sull'uso delle risorse

allineamento nazionale dei sistemi contabili nel rispetto dell'autonomia universitaria

controllo della spesa grazie alla presenza del bilancio finanziario di previsione a carattere autorizzativo

altro

13. Quali sono i principali **vantaggi** del mantenimento della contabilità finanziaria rispetto alla transizione verso la contabilità economico-patrimoniale?

- contenimento dei costi di impianto e di formazione
- mantenimento del controllo sulla spesa (carattere autorizzatorio del bilancio preventivo)

altro (specificare)

14. Quali sono i principali **svantaggi** del mantenimento della contabilità finanziaria rispetto alla transizione verso la contabilità economico-patrimoniale?

- difficoltà di feed-back tra i risultati raggiunti e gli obiettivi programmati con conseguente difficoltà di adottare rapidi interventi correttivi
- mantenimento delle modalità di assunzione delle decisioni e delle responsabilità
- difficoltà di monitoraggio dei costi

altro (specificare) _____

15. Quale dei seguenti obiettivi vengono raggiunti attraverso l'adozione di una contabilità parallela (contemporanea adozione della contabilità finanziaria e di quella economico-patrimoniale)?

- maggiore responsabilizzazione da parte del management sull'uso delle risorse
- gestione ottimale dell'equilibrio finanziario e monetario e dell'equilibrio economico-patrimoniale
- stimolo all'implementazione e sviluppo della funzione controllo di gestione attraverso lo sviluppo della contabilità analitica
- presenza di informazioni aggiuntive rispetto agli obblighi di legge
- trasparenza sull'uso delle risorse

altro (specificare)

16. Quali sono i principali **vantaggi** di un sistema di contabilità parallela?

- si soddisfano contemporaneamente sia le richieste del Miur (di natura finanziaria) sia le regole della contabilità di Stato sia l'obbligo di tenuta di una contabilità per centri di costo
- si evita di modificare integralmente il sistema contabile adottato in precedenza (contabilità finanziaria) integrandolo con la contabilità economico-patrimoniale
- si evitano i processi di riconciliazione di fine esercizio
- si fa fronte gradatamente alla formazione del personale in merito alla contabilità economico-patrimoniale

altro (specificare) _____

17. Quali sono i principali svantaggi di un sistema di contabilità parallela?

- duplicazione di risorse, di costi e tempi

- il sistema delle rilevazioni è appesantito dalla grande mole di movimenti contabili interni derivanti dalla presenza di una pluralità di bilanci
 - difficoltà di collegamento tra i capitoli finanziari relativi alla spesa e le corrispondenti voci di costo
 - necessità di due diverse chiusure contabili da parte di una molteplicità di operatori che necessitano, quindi, di un complesso percorso di formazione
- altro(specificare)

NOTE E SUGGERIMENTI

Invia Reimposta

- 3) Invio di una *e-mail* – il cui testo è di seguito riportato - ai Dirigenti degli Uffici finanziari degli Atenei appartenenti al campione contenente la richiesta di adesione all'indagine quantitativa attraverso la compilazione del questionario direttamente sulla pagina *web* indicata²³⁴ nonché l'*abstract* del progetto di ricerca.

Gent. ma/o Dott.ssa /Dott.,

Le scrivo per chiedere la sua preziosa collaborazione nell'ambito della ricerca dal titolo **“I sistemi contabili emergenti nell'ambito dei modelli di pianificazione, programmazione e controllo degli atenei italiani”** che costituisce oggetto della mia tesi di dottorato.

Il tema della riforma dei sistemi contabili degli enti pubblici risulta oggi di rilevanza fondamentale ai fini di una corretta implementazione dei processi di pianificazione, programmazione e controllo. A tal fine, la ricerca in oggetto si pone l'obiettivo di individuare i sistemi contabili emergenti negli Atenei italiani e di focalizzare, per ognuno:

- gli ambiti di applicazione, i vantaggi e gli svantaggi in un'ottica economico-aziendale;
- il loro contributo allo sviluppo dei processi e delle logiche manageriali nelle pubbliche amministrazioni.

Al riguardo, ho predisposto un questionario *on line* rivolto ai dirigenti degli uffici finanziari degli Atenei italiani a cui è possibile accedere semplicemente cliccando sul *link* appresso indicato.

Le chiedo, pertanto, di dedicare alcuni minuti della Sua attenzione alla compilazione del questionario precisandoLe di essere fin d'ora a sua completa disposizione per eventuali richieste di assistenza e/o chiarimenti:

http://www.sociologia.unical.it/question/cont_atenei.htm

Con l'occasione invio, in allegato, l'*abstract* della ricerca a cui seguirà il resoconto dei dati empirici appena saranno completamente elaborati.

Ringraziandola anticipatamente, Le invio i miei migliori saluti.

LM

Lidia Malizia

Dottorando di Ricerca in *Economia e gestione delle amministrazioni pubbliche*

Dipartimento di Scienze Aziendali dell'Università della Calabria

Via Pietro Bucci - 87036 Arcavacata di Rende (CS)

TEL. 0984/795572 - CELL. 3491098721 - E-MAIL l.malizia@unical.it

²³⁴ La somministrazione del questionario è avvenuta con la tecnica CAWI (*Computer Aided Web Interview*) che costituisce un'evoluzione della tecnica C.A.T.I. (*Computer Aided Telephone Interview*). La tecnica C.A.W.I. utilizza i sistemi computerizzati composti da personal computer, linee telefoniche e sofisticati software che guidano la somministrazione del questionario. Il sistema C.A.W.I. è una tecnica di rilevazione in cui all'intervistato compaiono a video le domande del questionario in una successione predefinita e regolata da salti logici e coerenze dipendenti dalle risposte ottenute. Il sistema consente, dunque, la gestione completa della logica interna del questionario, consente la randomizzazione di liste di *items* e di domande e la codifica, in caso di interviste, di domande aperte. La tecnica prescelta come modalità di rilevazione consente di ottenere i dati in tempi rapidi e a costi limitati; ridurre il numero di risposte non pertinenti; effettuare controlli di compatibilità sempre corretti; avere i dati direttamente su supporto magnetico e, quindi, immediatamente elaborabili dal calcolatore escludendo di conseguenza gli errori per una successiva trascrizione dei dati altrimenti indispensabile; raggiungere soggetti da intervistare indipendentemente dalla distanza. Cfr. FIORELLI S., *Telefono computer e indagine sociale*, Rubettino, Catanzaro, 2003.



PROGETTO DI RICERCA

I SISTEMI CONTABILI EMERGENTI NELL'AMBITO DEI MODELLI DI PIANIFICAZIONE, PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO DEGLI ATENEI ITALIANI

- ABSTRACT -

AUTORE:

LIDIA MALIZIA

DOTTORANDO DI RICERCA IN *“Economia e gestione delle amministrazioni pubbliche”*

DIPARTIMENTO DI SCIENZE AZIENDALI
UNIVERSITÀ DELLA CALABRIA

DOTTORE COMMERCIALISTA – REVISORE CONTABILE
CELL. 3491098721 E-MAIL l.malizia@unical.it

AMBITO
DELLA RICERCA:

Il D.Lgs. 279/97 prevede, per la generalità delle Pubbliche Amministrazioni – e, quindi, anche per le università -, l’obbligo dell’adozione di un sistema di contabilità fondato su rilevazioni analitiche per centri di costo al fine di consentire la valutazione economica dei servizi e delle attività prodotti. Tuttavia, in tale inquadramento legislativo, non viene espressamente individuata la modalità di raccordo della contabilità per centri di costo con la contabilità finanziaria e, peraltro, neanche le circolari esplicative del citato decreto – tendenti verso l’adozione del sistema di Contabilità Generale quale sistema di raccordo – risolvono il dubbio interpretativo in quanto risultano non direttamente riferibili alle università. Di conseguenza, si pone da tempo, nel contesto delle università italiane, l’inevitabile problema di individuare, tra le possibili alternative, quale soluzione contabile adottare al fine di adempiere all’obbligo imposto dal D.Lgs. 279/97 senza tralasciare obblighi di rendicontazione finanziaria periodica richiesti dal MIUR e dagli altri organismi per fini diversi.

OBIETTIVO
DELLA RICERCA:

L’obiettivo della ricerca è quello di esporre il modello di contabilità emergente nelle università italiane. Oltre a tenere conto dei fattori di criticità e specificità derivanti dal principio dell’autonomia universitaria, il modello dovrà rappresentare le variabili chiave che determinano, di volta in volta, la scelta verso una soluzione contabile piuttosto che un’altra (rigidità organizzativa, cultura manageriale della dirigenza, esigenze di rendicontazione finanziaria, ecc) nonché gli effetti di ciascun sistema contabile sui processi di pianificazione, programmazione e controllo.

METODOLOGIA:

La metodologia della ricerca è sia di tipo qualitativo (orientata allo studio dei casi maggiormente rappresentativi dei modelli emergenti) sia quantitativo (orientata all’acquisizione di dati statistici su un campione costituito da tutte le Università statali italiane attraverso l’erogazione di questionari a mezzo posta elettronica rivolti ai dirigenti dei servizi finanziari dei singoli Atenei).

- 4) *Verifica*, a distanza di circa due settimane dall'invio della prima *mail*, dello stato delle *adesioni* e *invio* di altri due messaggi di *sollecito* ad intervalli settimanali;
- 5) *Verifica* ed *elaborazione dei dati* raccolti alla data prevista di chiusura della ricerca.²³⁵

4.5.2 I risultati della ricerca quantitativa

Allo stato attuale, le risposte pervenute sono pari a 14 che rappresentano il 25% del campione contattato.

L'elaborazione dei dati raccolti ha prodotto i seguenti risultati.

Le prime domande chiedevano di fornire dati istituzionali che verranno tralasciati in questa sede.

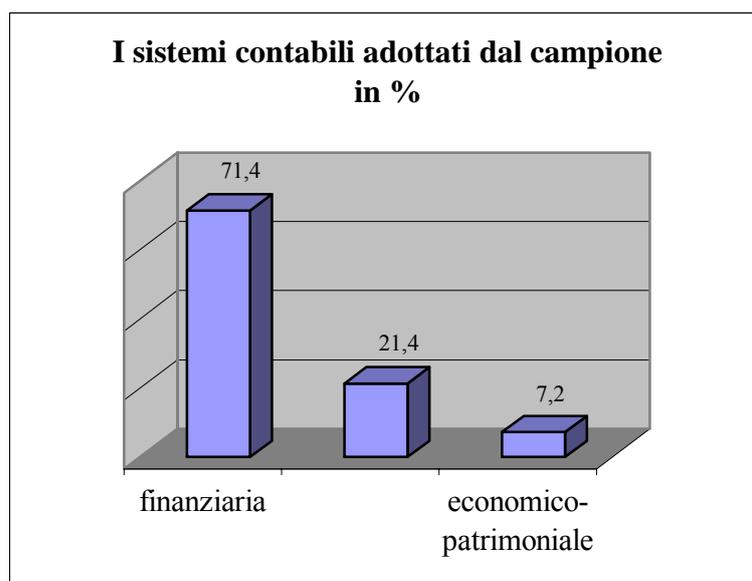
La domanda n. 1 - *Qual è il sistema di contabilità adottato?* – ha prodotto i seguenti risultati:

TIPO DI CONTABILITÀ	FREQUENZA	PERCENTUALE
Contabilità finanziaria	10	71,4
Contabilità economico-patrimoniale	1	7,2
Contabilità parallela	3	21,4
Totale	14	100,0

Il dato emergente conferma il *trend* rilevato dalle precedenti indagini ministeriali: esiste tuttora una netta prevalenza del mantenimento della contabilità finanziaria rispetto alle altre due forme di contabilità. In particolare, il 71,4 % degli Atenei intervistati adotta la contabilità finanziaria, il 21,4% adotta una contabilità parallela

²³⁵ Le operazioni di somministrazione *on line* del questionario e di elaborazione dei dati raccolti sono avvenute attraverso l'ausilio del *Laboratorio Caty* dell'Università della Calabria (Responsabile Prof Santino FIORELLI). L'elaborazione dei dati è avvenuta attraverso l'utilizzo del software SPSS versione 14.0.

(si tratta della Università del Piemonte Orientale, Università degli studi di Torino e Università degli studi di Bergamo) e solo il 7,1% adotta la contabilità economico-patrimoniale (si tratta dell'Università di Camerino).²³⁶



La domanda n. 3 del questionario somministrato chiedeva di indicare, per esteso, le motivazioni della scelta compiuta in ordine al sistema contabile adottato. La maggior parte degli Atenei intervistati ha risposto alla domanda (12 su 14). Di seguito, sono riportate le risposte fornite.

²³⁶ Al riguardo è opportuno precisare che l'unico altro caso di adozione della contabilità economico-patrimoniale è rappresentato dall'Università di Trento che alla data attuale non ha ancora risposto al questionario e che costituisce caso di studio nella parte precedente della ricerca.

TIPO DI CONTABILITÀ ADOTTATA	MOTIVAZIONE
<i>Contabilità finanziaria</i>	Adeguare la contabilità al nuovo regolamento per l'amministrazione, finanza e contabilità
	Obblighi normativi (n. 2 ricorrenze)
	Adozione della contabilità analitica: per i risvolti contabili e per l'utilizzo della stessa ai fini dei vari modelli (ISTAT, D.I. sull'omogenea redazione dei conti consuntivi, SIOPE)
	Il mutato contesto economico e sociale ha portato le istituzioni ad una ridefinizione dell'intervento pubblico nella distribuzione delle risorse finanziarie
	Introduzione della rilevazione finanziaria per Centri di Responsabilità con l'articolazione del Preventivo Finanziario Decisionale per U.P.B.
	Migliore controllo dei processi di indebitamento
	Adeguare lo schema di bilancio a quello fornito dal Miur con il riclassificato
<i>Contabilità parallele</i>	Maggiore significatività dei dati nell'utilizzo delle risorse
	Disporre di un miglior sistema informativo e direzionale
	Sostituzione del precedente (non aggiornabile) sistema operativo di (sola) contabilità finanziaria dovuto all'introduzione dell'Euro
<i>Contabilità economico-patrimoniale</i>	Disporre di strumentazione tecnico-contabile adeguata alla misurazione dell'efficienza e dell'efficacia della gestione nell'utilizzo delle risorse

Dall'analisi delle risposte fornite, gli Atenei che adottano la contabilità finanziaria sono mossi da motivazioni di ordine normativo (*adozione della contabilità analitica, introduzione rilevazioni per centri di responsabilità, adeguamento degli schemi di bilancio*) e di necessità di disporre di strumenti capaci di fornire dati di tipo finanziario agli organismi richiedenti (*Miur, Istat, Ministero delle Finanze*).

Al riguardo, le risposte date esprimono un certo grado di confusione in ordine alla strumentalità della contabilità finanziaria rispetto alla adozione della contabilità analitica. Infatti, come affermato e dimostrato in precedenza, l'adozione di una contabilità finanziaria non è necessaria ai fini dell'implementazione di una contabilità analitica e di rilevazioni per centri di responsabilità.

Risultano, invece, plausibili le motivazioni che riguardano la necessità di disporre di strumenti contabili capaci di produrre i dati di natura finanziaria richiesti dal Miur e da altri soggetti.

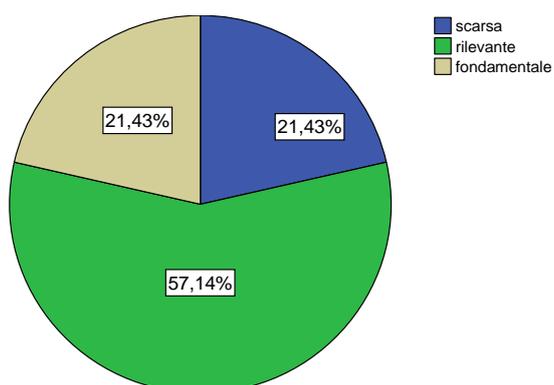
Una motivazione "anomala" dell'adozione della contabilità finanziaria, rispetto alle problematiche tradizionalmente affrontate dal *management* attraverso questo tipo di contabilità, è rappresentata dal *migliore controllo dei processi di indebitamento*. In realtà, il monitoraggio dei flussi finanziari che viene attuato attraverso l'utilizzo di una contabilità finanziaria consente di conoscere il grado di disponibilità di bilancio per affrontare le scelte di indebitamento. Tuttavia, non è da sottovalutare la considerazione che, tralasciando l'aspetto economico, non si è in grado di monitorare il costo dell'indebitamento in termini di oneri finanziari derivanti dalle singole operazioni e con riferimento ai singoli prodotti offerti e servizi erogati.

Per quanto riguarda gli Atenei che adottano una contabilità parallela, a parte una motivazione di opportunità tecnica (*Sostituzione del precedente - non aggiornabile - sistema operativo di sola contabilità finanziaria dovuto all'introduzione dell'Euro*), emergono concetti aziendali del tipo "utilizzo delle risorse" e "sistema informativo direzionale" (*Maggiore significatività dei dati nell'utilizzo delle risorse e Disporre di un miglior sistema informativo e direzionale*).

Infine, l'Ateneo che ha adottato il sistema di contabilità economico-patrimoniale, attribuisce il motivo di tale scelta alla necessità di *Disporre di strumentazione tecnico-contabile adeguata alla misurazione dell'efficienza e dell'efficacia della gestione nell'utilizzo delle risorse.*

Alla domanda n. 4 - *Sulla base della Sua esperienza e del contesto in cui opera, su quale delle seguenti funzioni (e in che misura) ha incidenza il sistema contabile adottato nelle Università?* - sono state fornite le risposte rappresentate dai grafici seguenti:

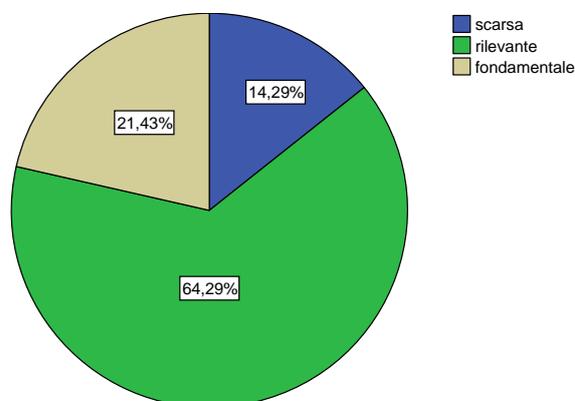
In che misura incide il sistema contabile adottato sull'ottimizzazione delle risorse



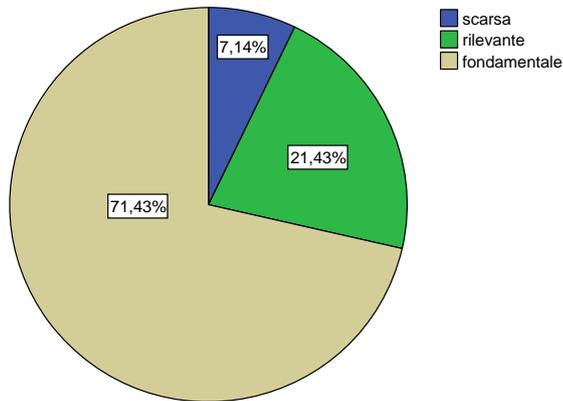
❖ ottimizzazione delle risorse (contributo ai principi dell'efficacia, efficienza ed economicità) attraverso il loro monitoraggio

❖ adempimenti verso il Miur ed altri organismi

In che misura incide il sistema contabile adottato sugli adempimenti verso il Miur e gli altri organismi



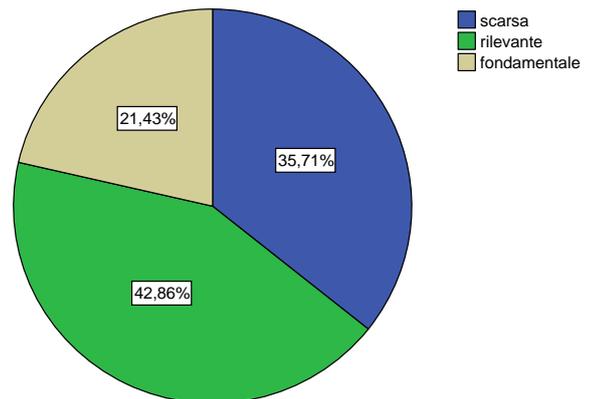
In che misura incide il sistema contabile adottato sull'equilibrio finanziario e monetario



❖ monitoraggio equilibrio finanziario e monetario (entrate e uscite rispettivamente nel medio/lungo e nel breve periodo)

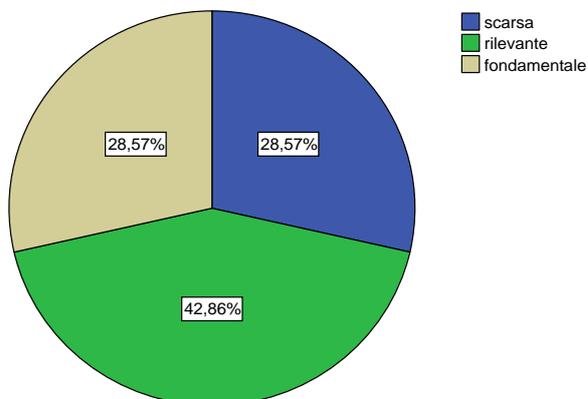
❖ monitoraggio equilibrio economico-patrimoniale

In che misura incide il sistema contabile adottato sul monitoraggio dell'equilibrio economico e patrimoniale



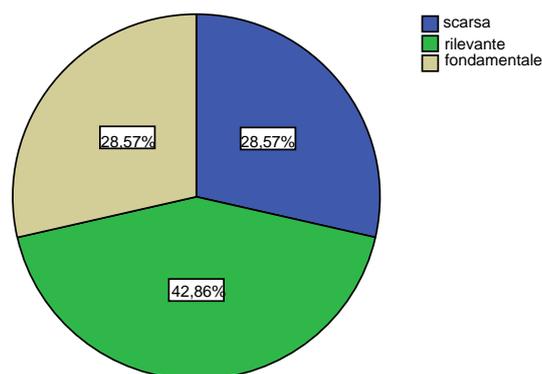
❖ supporto informativo alla pianificazione e programmazione

In che misura incide il sistema contabile adottato sul supporto informativo alla pianificazione

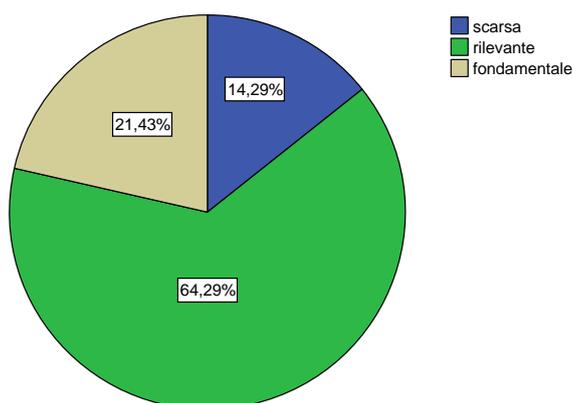


In che misura incide il sistema contabile adottato sul supporto informativo ai controlli interni

❖ supporto informativo ai controlli interni (controllo strategico, controllo di gestione, controllo di regolarità amministrativo-contabile, valutazione della dirigenza)



In che misura incide il sistema contabile adottato sulla trasparenza e semplificazione



❖ trasparenza e semplificazione amministrativa

Commento alle risposte fornite alla domanda n. 4.

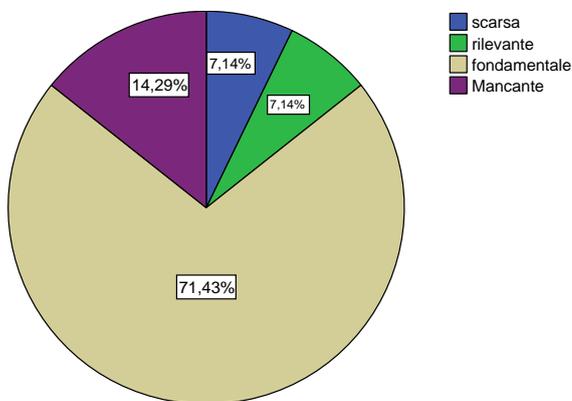
Dall'esame delle risposte emerge una prevalente importanza assegnata alla funzione di *monitoraggio dell'equilibrio finanziario e monetario* (quindi, delle entrate e delle uscite rispettivamente nel medio/lungo e nel breve periodo) svolto dal sistema contabile - giudicata *fondamentale* dal 71% circa degli intervistati - rispetto all'*ottimizzazione delle risorse (contributo ai principi dell'efficacia, efficienza ed economicità) attraverso il loro monitoraggio*, al rispetto degli *adempimenti verso il Miur ed altri organismi*, al *monitoraggio dell'equilibrio economico-patrimoniale*, al

supporto informativo alla pianificazione e programmazione, al supporto informativo ai controlli interni, alla trasparenza e semplificazione amministrativa – giudicati tutti come funzioni su cui il sistema contabile incide in misura *rilevante* ma non *fondamentale*.

Il dato più significativo riguarda il modo con cui incide il sistema contabile sul *monitoraggio dell'equilibrio economico-patrimoniale*: secondo il 43% circa degli intervistati il sistema contabile incide in misura *rilevante* mentre secondo il 36% circa in misura *scarsa* e solo secondo il 21% circa in misura *rilevante*.

Alla domanda n. 5 - *Ai fini dell'introduzione della contabilità per centri di costo prevista dal D.Lgs. 279/97, quali sono le principali difficoltà applicative riscontrate nel contesto amministrativo-contabile in cui opera?* - sono state fornite le seguenti risposte:

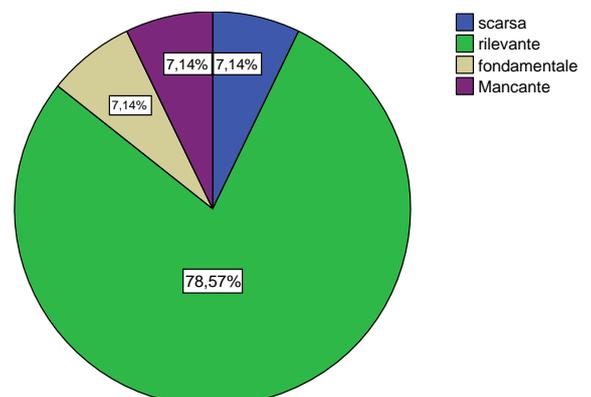
In che misura incide l'assenza della contabilità economico-patrimoniale sull'introduzione della contabilità analitica



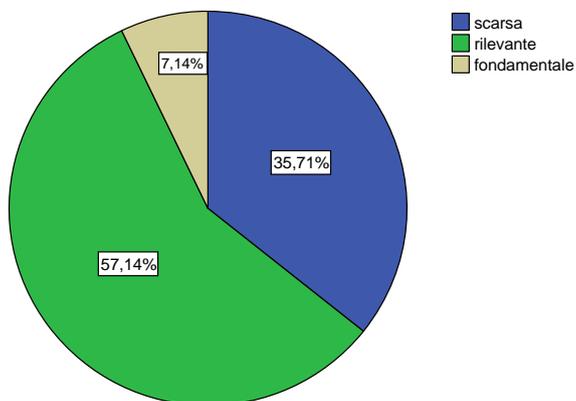
❖ assenza di una contabilità economico-patrimoniale che, rilevando valori economico-reddituali, costituisce il presupposto “naturale” per l’implementazione della contabilità analitica

❖ difficoltà di raccordo con la contabilità finanziaria

In che misura incide la "difficoltà di raccordo con la contabilità finanziaria" sull'introduzione della contabilità analitica



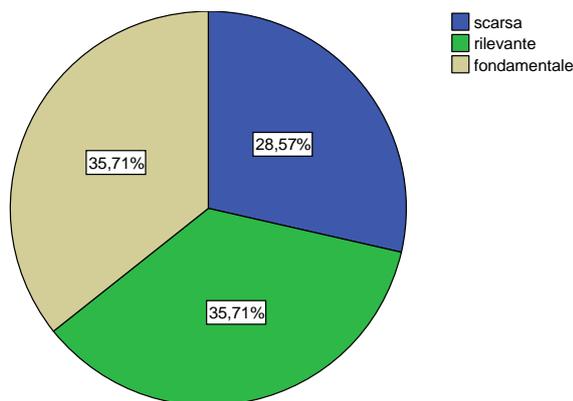
In che misura incide la natura dei processi produttivi sull'introduzione della contabilità analitica



❖ particolare natura dei processi produttivi degli Atenei (didattica, ricerca, attività c/terzi) che rendono impossibile una obiettiva ripartizione delle risorse condivise

❖ assenza di norme di riferimento specifiche per il contesto universitario

In che misura incide l'assenza di norme di riferimento sull'introduzione della contabilità analitica



Commento alle risposte fornite alla domanda n. 5

Secondo i dati raccolti, la principale difficoltà operativa riscontrata al fine di implementare la contabilità per centri di costo, prevista dal D.Lgs. n. 279/97, è l'assenza di una contabilità economico-patrimoniale che, rilevando valori economico-redдитuali, costituisce il presupposto "naturale" per l'implementazione della contabilità analitica.

Infatti, il 71% circa degli intervistati giudica l'implementazione della contabilità economico-patrimoniale *fondamentale* per l'implementazione della contabilità

analitica.

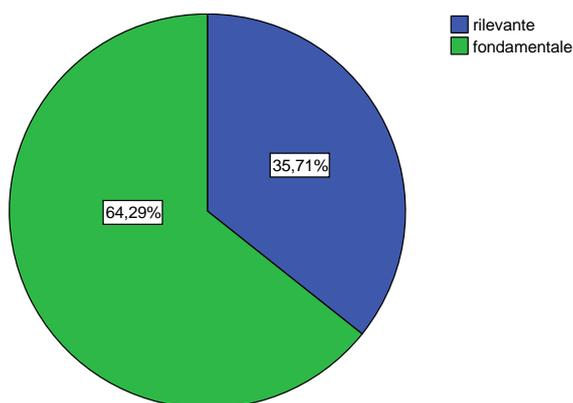
La *difficoltà di raccordo con la contabilità finanziaria* è considerata come difficoltà operativa *rilevante* dal 79% degli intervistati e *fondamentale* solo dal 7% degli intervistati.

La *particolare natura dei processi produttivi degli Atenei (didattica, ricerca, attività c/terzi)* che rendono impossibile una obbiettiva ripartizione delle risorse condivise, è considerata una difficoltà operativa *rilevante* dal 57% e *fondamentale* solo dal 7%.

Il dato significativo è l'incidenza dell'*assenza di norme di riferimento specifiche per il contesto universitario*, che costituisce una difficoltà operativa fortemente determinante per il 71% circa degli intervistati (considerando sia le percentuali riferite alla risposta *rilevante* che *fondamentale*).

Alla domanda n. 6 - *In che misura incidono i seguenti presupposti fondamentali per l'introduzione di un sistema di contabilità per centri di costo?* - sono state fornite le seguenti risposte:

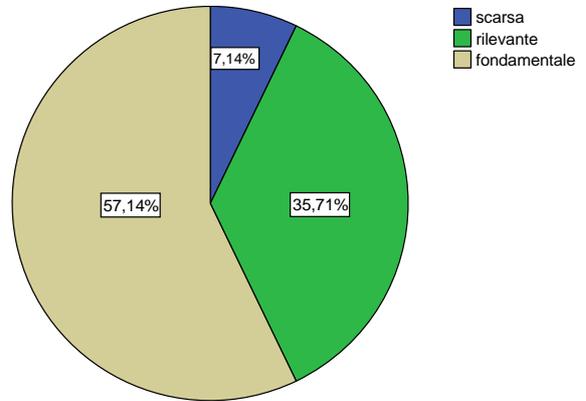
In che misura l'adozione di un bilancio unico d'Ateneo incide sull'introduzione della contabilità per centri di costo



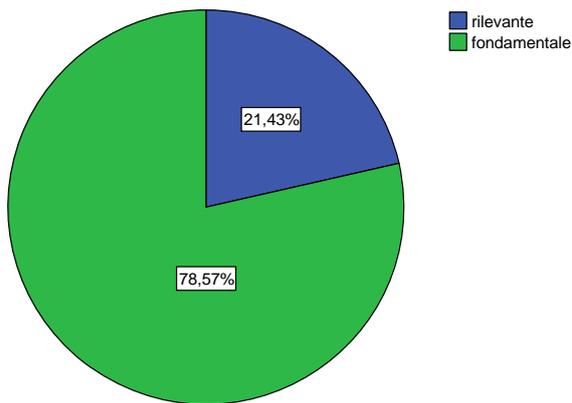
❖ adozione di un unico bilancio d'Ateneo nel rispetto dell'autonomia dei Dipartimenti e delle altre strutture (e, quindi, adozione di un piano dei conti unico)

❖ piano di formazione del personale

In che misura incide la formazione del personale sull'introduzione della contabilità per centri di costo



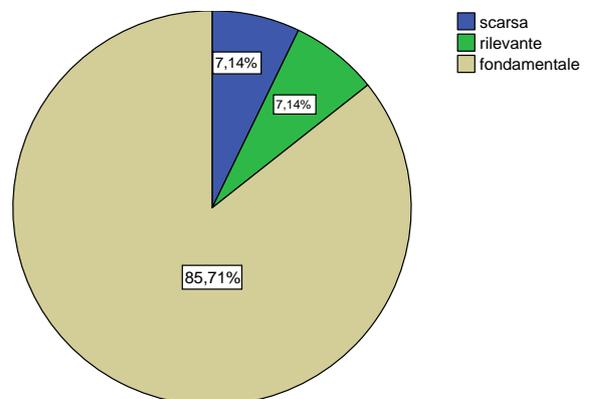
In che misura incide l'adozione di un software contabile integrato sull'introduzione della contabilità per centri di costo



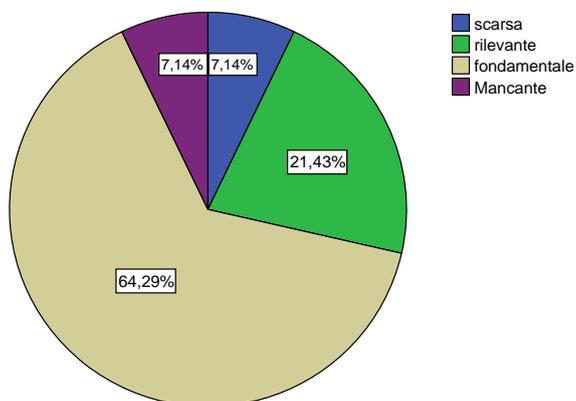
❖ adozione di un software contabile integrato

❖ adozione di una contabilità economico-patrimoniale

In che misura incide l'adozione di una contabilità economico-patrimoniale sull'introduzione della contabilità per centri di costo



In che misura incide la definizione di un raccordo tra contabilità finanziaria ed economica sull'introduzione della contabilità per centri di costo



❖ definizione di un piano di raccordo tra contabilità finanziaria ed economica

Alla predetta domanda sono state fornite, altresì, le seguenti risposte aperte:

- ∞ *riorganizzazione degli uffici contabili, delle competenze e delle responsabilità*
- ∞ *da un apposito corso ministeriale (PASS) è stato rilevato che il passaggio più naturale è: finanziaria vs economica*
- ∞ *individuazione delle risorse non finanziarie (personale, beni mobili e immobili, etc.) assegnate ed utilizzate da ciascun centro di costo*

Commento alle risposte fornite alla domanda n. 6

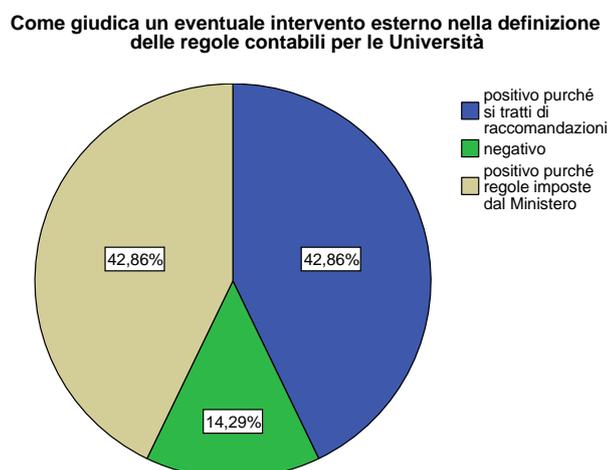
Secondo il 64% circa degli intervistati l'adozione di un unico bilancio d'Ateneo nel rispetto dell'autonomia dei Dipartimenti e delle altre strutture (e, quindi, adozione di un piano dei conti unico) incide in misura *fondamentale* sull'introduzione della contabilità analitica, così come la *formazione del personale*, per il 57% circa, e l'adozione di un *software integrato* per il 79% circa.

Per l'86% circa degli intervistati assume un ruolo *fondamentale* l'adozione di una *contabilità economico-patrimoniale* e, per il 64% circa, la *definizione di un piano di raccordo tra contabilità finanziaria ed economica*.

La presenza di risposte aperte denota l'esigenza di ulteriori presupposti ai fini dell'implementazione della contabilità analitica cioè l'elemento organizzativo (*una riorganizzazione degli uffici contabili*), l'elemento evolutivo (transizione da

contabilità finanziaria ad economica come passaggio *naturale*) e l'elemento responsabilizzazione (collegamento della responsabilità per centro di costo con le risorse assegnate, non solo finanziarie).

Alla domanda n. 7 - *Come giudica un eventuale intervento esterno nella definizione delle regole contabili per le Università (ad esempio tramite dei Principi contabili elaborati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Ragionieri)?* - sono state fornite le seguenti risposte:



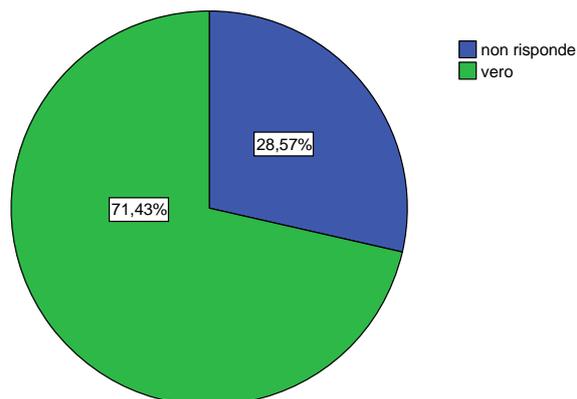
Commento alle risposte fornite alla domanda n. 7

Complessivamente, un eventuale intervento esterno di definizione di regole e/o principi contabili da applicare al contesto universitario è giudicato positivamente. Infatti, il 43% circa degli intervistati lo giudica *positivo, purché si tratti di raccomandazioni e non di obblighi di legge* e un altro 43% circa lo giudica *positivo, purché l'adozione di tali regole venga imposto direttamente dal Ministero e sia seguita da una verifica esterna*. Solo il 14% circa degli intervistati giudica la definizione di *standard* contabili per le Università in maniera *negativa in quanto si tratta di un ambito riferito all'autonomia universitaria in cui ogni Ateneo ha autonomo potere decisionale*.

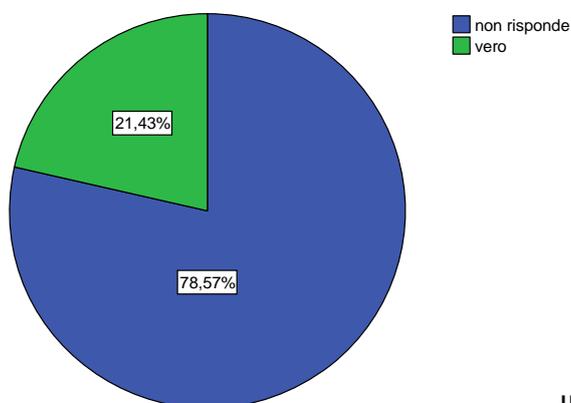
Alla domanda n. 8 - *Quali sono i vantaggi derivanti dal passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale?* - sono state fornite le seguenti risposte:

❖ maggiore responsabilizzazione da parte della dirigenza sull'uso delle risorse

Uno dei vantaggi derivanti dal passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale è la maggiore responsabilizzazione sull'uso delle risorse

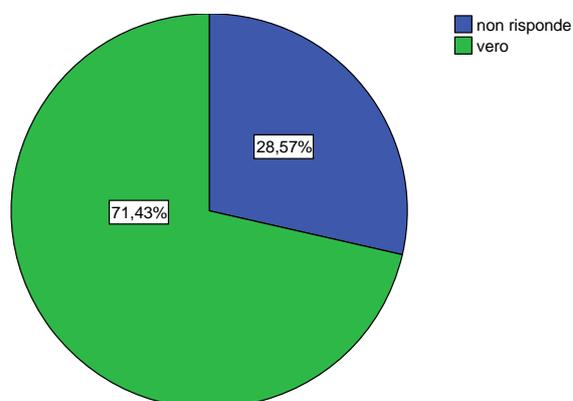


Uno dei vantaggi derivanti dal passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale è la gestione ottimale equilibrio finanziario e monetario



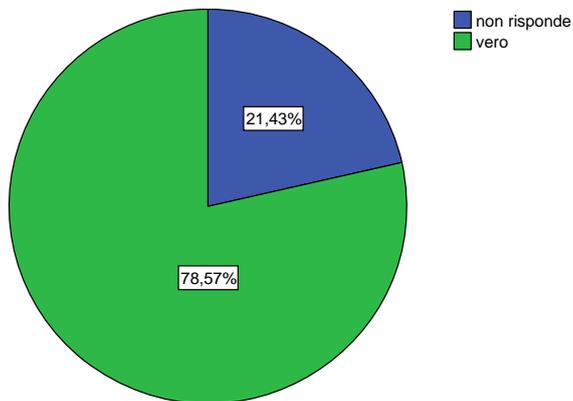
❖ gestione ottimale dell'equilibrio finanziario e monetario

Uno dei vantaggi derivanti dal passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale è il supporto al monitoraggio equilibrio economico patrimoniale



❖ supporto al monitoraggio dell'equilibrio economico-patrimoniale grazie alla rilevazione di valori economici

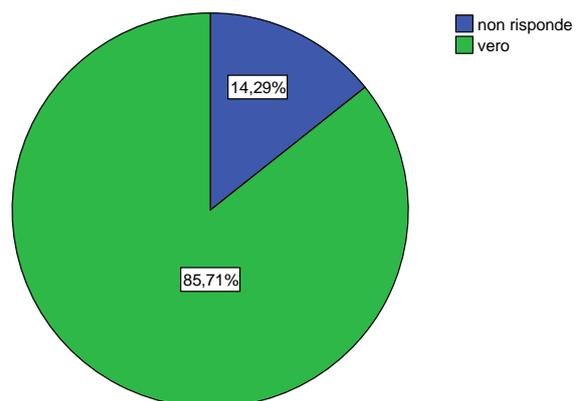
Uno dei vantaggi derivanti dal passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale è lo sviluppo contabili analitica e controllo di gestione



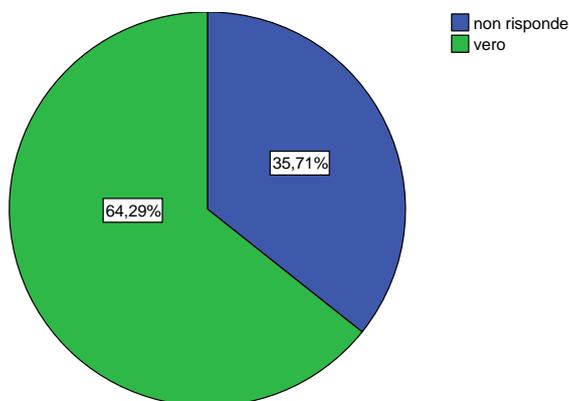
❖ sviluppo della contabilità analitica e del controllo di gestione

Uno dei vantaggi derivanti dal passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale è il supporto al controllo direzionale

❖ presenza di informazioni aggiuntive rispetto agli obblighi di legge a supporto del controllo direzionale

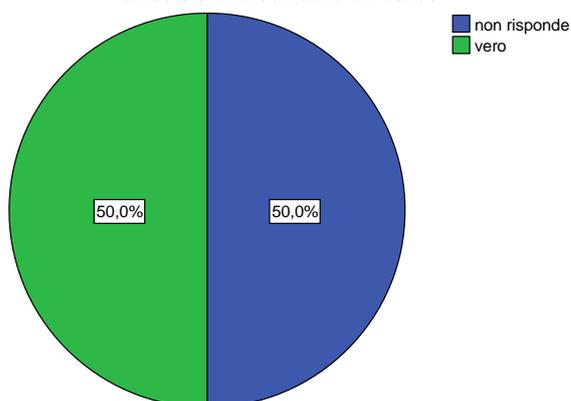


Uno dei vantaggi derivanti dal passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale è una maggiore trasparenza sull'uso delle risorse



❖ maggiore trasparenza sull'uso delle risorse

Uno dei vantaggi derivanti dal passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale è l'adozione di un unico sistema contabile di Ateneo



-
- ❖ adozione di un unico sistema contabile di Ateneo, quindi un unico piano dei conti, un'unica anagrafica clienti e fornitori, e di conseguenza un bilancio consolidato d'Ateneo
-

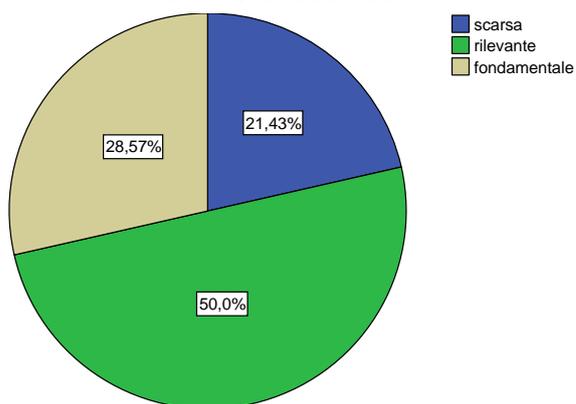
Commento alle risposte fornite alla domanda n. 8

Le risposte fornite evidenziano che la contabilità economico-patrimoniale comporta i seguenti *vantaggi* esposti in ordine di importanza attribuita dagli intervistati:

- ❖ per l'86% circa la *presenza di informazioni aggiuntive rispetto agli obblighi di legge a supporto del controllo direzionale,*
- ❖ per il 79% circa lo *sviluppo della contabilità analitica e del controllo di gestione,*
- ❖ per il 71% circa una *maggiore responsabilizzazione da parte della dirigenza sull'uso delle risorse,*
- ❖ per il 71% circa un *supporto al monitoraggio dell'equilibrio economico-patrimoniale grazie alla rilevazione di valori economici,*
- ❖ per il 64% circa una *maggiore trasparenza sull'uso delle risorse,*
- ❖ per il 50% *l'adozione di un unico sistema contabile di Ateneo, quindi un unico piano dei conti, un'unica anagrafica clienti e fornitori, e di conseguenza un bilancio consolidato d'Ateneo,*
- ❖ per il 21% circa *una gestione ottimale dell'equilibrio finanziario e monetario.*

Alla domanda n. 9 - *Quali sono gli svantaggi derivanti dall'abbandono della contabilità finanziaria e in che misura incidono sulla gestione ottimale dei processi amministrativo-contabili?* - sono state fornite le seguenti risposte:

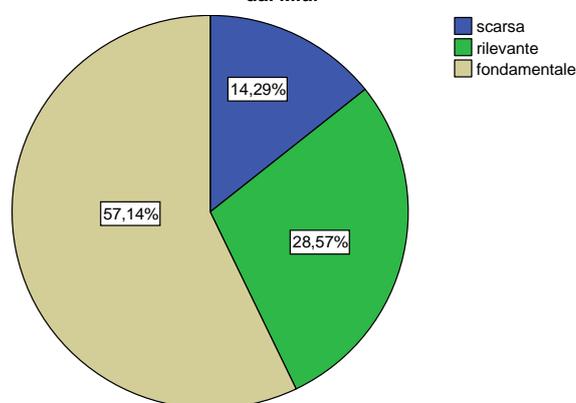
In che misura l'abbandono della contabilità finanziaria comporta un aggravio dei costi e dei tempi dei processi amministrativo-contabili



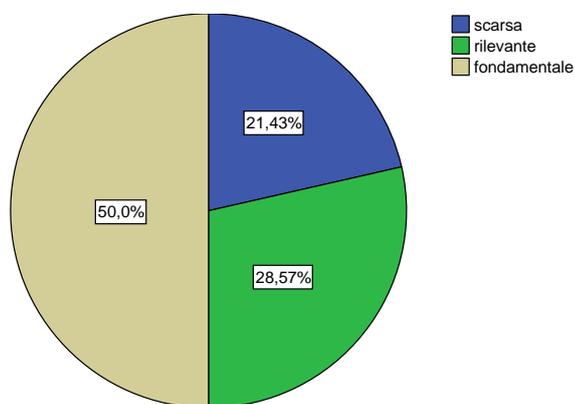
❖ aggravio dei costi e dei tempi a causa delle difficoltà operative nel passaggio dalla regole di un sistema all'altro

❖ impossibilità di desumere direttamente i dati di natura prevalentemente finanziaria richiesti dal Miur ma solo attraverso opportuni accorgimenti contabili

In che misura l'abbandono della contabilità finanziaria comporta l'impossibilità di desumere i dati finanziari richiesti dal Miur



In che misura l'abbandono della contabilità finanziaria determina l'assenza di un controllo sulle spese



❖ assenza del limite alle spese rappresentato dalla funzione autorizzativa del bilancio di previsione

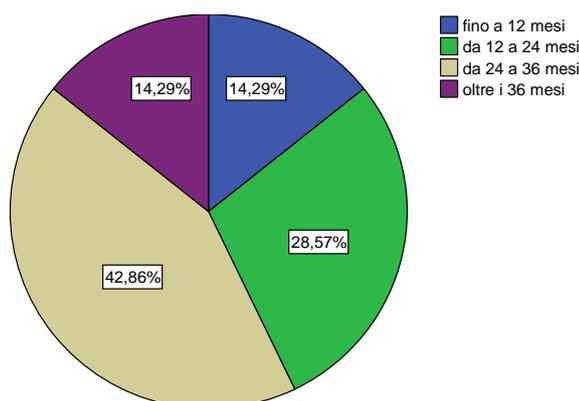
Commento alle risposte fornite alla domanda n. 9

Le risposte fornite alla domanda evidenziano i seguenti svantaggi derivanti da un eventuale abbandono della contabilità finanziaria indicati secondo l'ordine di incidenza sulla gestione ottimale dei processi amministrativo-contabili:

- ❖ l'impossibilità di desumere direttamente i dati di natura prevalentemente finanziaria richiesti dal Miur ma solo attraverso opportuni accorgimenti contabili, incide in maniera fondamentale per la maggior parte degli intervistati (57% circa) e in maniera rilevante per il 29% circa;
- ❖ l'assenza del limite alle spese rappresentato dalla funzione autorizzativa del bilancio di previsione, incide in maniera fondamentale per il 50% degli intervistati e in misura rilevante per il 29% circa ;
- ❖ l'aggravio dei costi e dei tempi a causa delle difficoltà operative nel passaggio dalla regole di un sistema all'altro incide in misura fondamentale per il 29% circa degli intervistati e in misura rilevante per il 50%.

Alla domanda n. 10 - *In quanto tempo, in termini di mesi, stima il periodo transitorio necessario per l'implementazione di un eventuale nuovo sistema contabile?* - sono state fornite le seguenti risposte:

Qual è il periodo transitorio necessario per l'implementazione di un nuovo sistema contabile



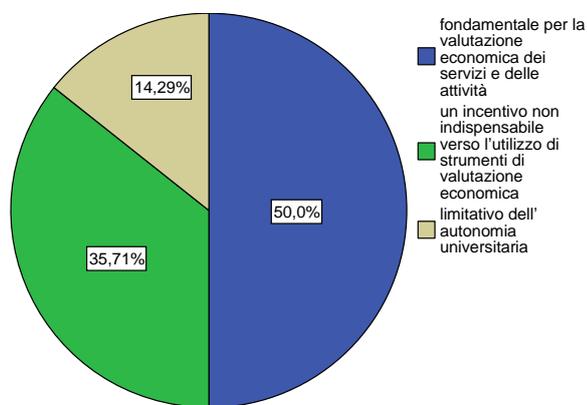
Commento alle risposte fornite alla domanda n. 10

Per il 43% circa degli intervistati l'implementazione di un eventuale nuovo sistema contabile necessita di un periodo intercorrente tra i 24 e i 36 mesi, per il 29% tra i 12

e i 24 mesi, per il 14% fino a 12 mesi e per il restante 14% oltre i 36 mesi.

Alla domanda n. 11 - *Come giudicherebbe un eventuale intervento legislativo che obbliga all'adozione della contabilità economico-patrimoniale nell'ambito degli Atenei?* - sono state fornite le seguenti risposte:

Come giudicherebbe un intervento legislativo che obbliga all'adozione della contabilità economico-patrimoniale



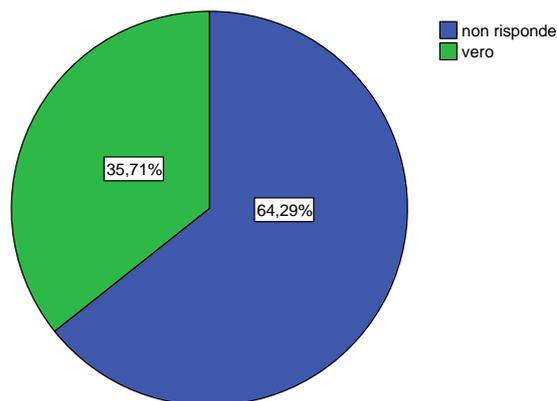
Commento alle risposte fornite alla domanda n. 11

Le risposte alla domanda n. 11, coerentemente alle risposte fornite alla precedente domanda n. 7 – secondo la quale un eventuale intervento esterno di definizione di regole e/o principi contabili da applicare al contesto universitario è giudicato positivamente – evidenziano che *l'eventuale imposizione della contabilità economico-patrimoniale da parte del legislatore* costituisce un intervento *positivo* per circa l'86% degli intervistati. In particolare, il 50% di essi reputa l'eventuale obbligo di legge come *fondamentale per la valutazione economica dei servizi e delle attività* e il 36% circa intravede in tale obbligo un *incentivo verso l'utilizzo di strumenti di valutazione economica, seppur non indispensabile*. Il restante 14% circa degli intervistati giudica un eventuale intervento legislativo in tal senso come *limitativo dell'autonomia universitaria*.

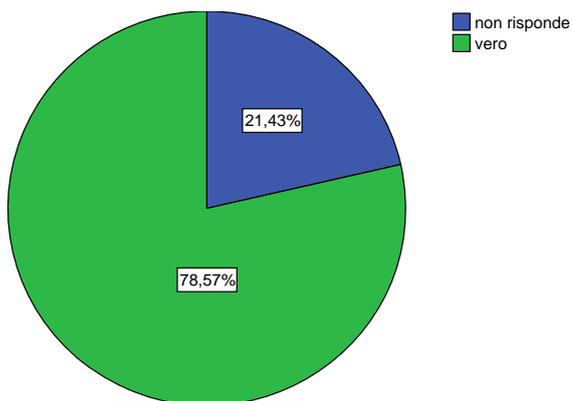
Alla domanda n. 12 - *Quale dei seguenti obiettivi vengono raggiunti attraverso il mantenimento della contabilità finanziaria?* - sono state fornite le seguenti risposte:

❖ maggiore responsabilizzazione da parte del *management* sull'uso delle risorse

Il mantenimento della contabilità finanziaria consente una maggiore responsabilizzazione sull'uso delle risorse



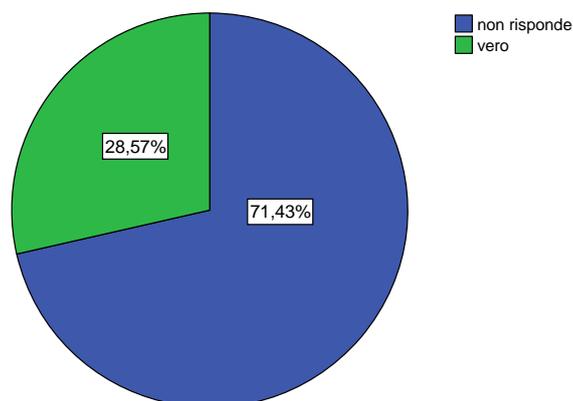
Il mantenimento della contabilità finanziaria comporta la gestione ottimale dell'equilibrio finanziario e monetario



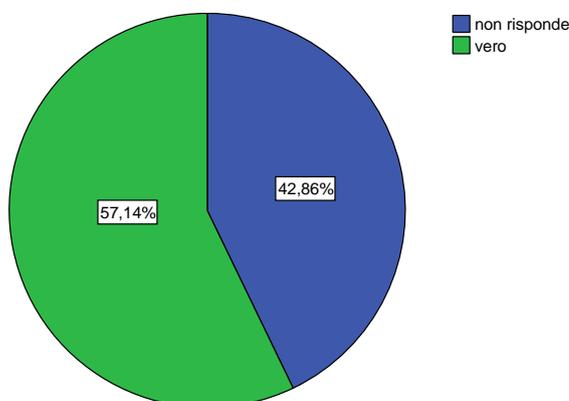
❖ gestione ottimale dell'equilibrio finanziario e monetario

❖ trasparenza sull'uso delle risorse

Il mantenimento della contabilità finanziaria consente la trasparenza sull'uso delle risorse



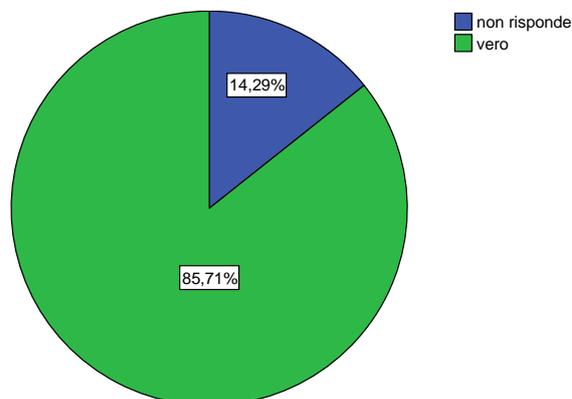
Il mantenimento della contabilità finanziaria consente l'allineamento a livello nazionale dei sistemi contabili



❖ allineamento nazionale dei sistemi contabili nel rispetto dell'autonomia universitaria

❖ controllo della spesa grazie alla presenza del bilancio finanziario di previsione a carattere autorizzativo

Il mantenimento della contabilità finanziaria consente il controllo della spesa



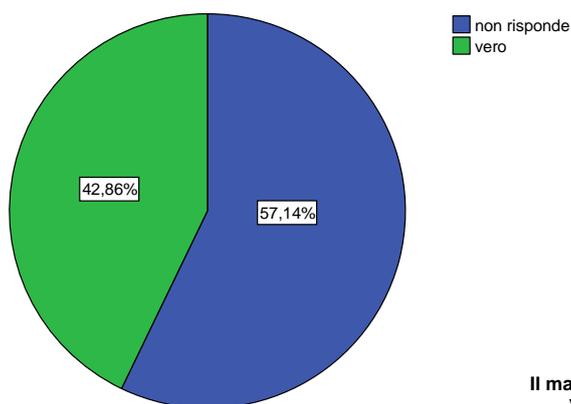
Commento alle risposte fornite alla domanda n. 12

La domanda è stata formulata con lo scopo di individuare qual è, secondo gli intervistati, il principale *obiettivo* raggiungibile attraverso *il mantenimento della contabilità finanziaria*.

Il maggior numero di preferenze è stato attribuito al *controllo della spesa grazie alla presenza del bilancio finanziario di previsione a carattere autorizzativo* (circa 86%), segue la *gestione ottimale dell'equilibrio finanziario e monetario*, segnalato da circa il 79% degli intervistati. Il 57% circa individua, invece, l'*allineamento nazionale dei sistemi contabili nel rispetto dell'autonomia universitaria*, il 36% circa ritiene che la contabilità finanziaria consente una *maggiore responsabilizzazione da parte del management sull'uso delle risorse*, e il 29% circa la *trasparenza sull'uso delle risorse*.

Alla domanda n. 13 - *Quali sono i principali vantaggi del mantenimento della contabilità finanziaria rispetto alla transizione verso la contabilità economico-patrimoniale?* - sono state fornite le seguenti risposte:

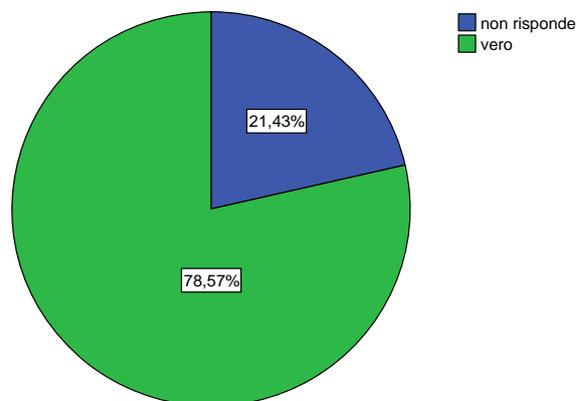
Il contenimento dei costi di impianto e di formazione costituisce il principale vantaggio del mantenimento della contabilità finanziari:



❖ contenimento dei costi di impianto e di formazione

Il mantenimento del controllo sulla spesa costituisce il principale vantaggio del mantenimento della contabilità finanziaria

❖ mantenimento del controllo sulla spesa (carattere autorizzatorio del bilancio preventivo)



Commento alle risposte fornite alla domanda n. 13

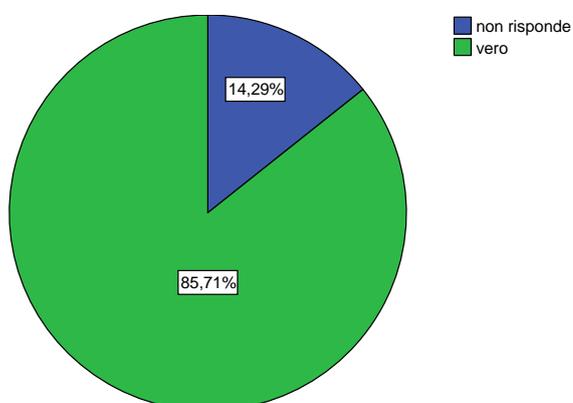
La domanda n. 13 si pone l'obiettivo di individuare quali sono i *vantaggi* percepiti dal *management* derivanti dal *mantenimento della contabilità finanziaria rispetto alla contabilità economico-patrimoniale*. Le risposte date evidenziano, in ordine di preferenze assegnate, i seguenti vantaggi:

- ❖ *mantenimento del controllo sulla spesa (carattere autorizzatorio del bilancio preventivo)*, secondo il 79% circa degli intervistati;

- ❖ *contenimento dei costi di impianto e di formazione*, secondo il 43% circa degli intervistati.

Alla domanda n. 14 - *Quali sono i principali svantaggi del mantenimento della contabilità finanziaria rispetto alla transizione verso la contabilità economico-patrimoniale?* - sono state fornite le seguenti risposte:

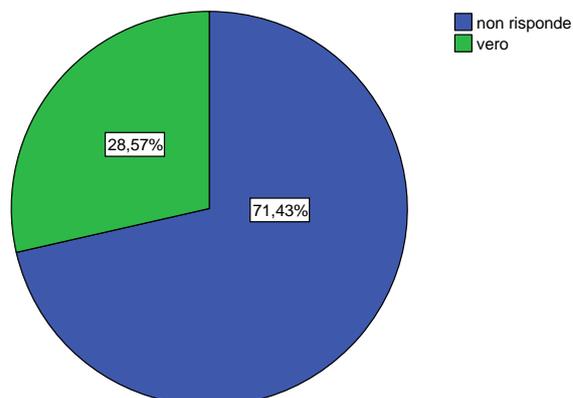
La difficoltà di feed-back costituisce il principale svantaggio del mantenimento della contabilità finanziaria



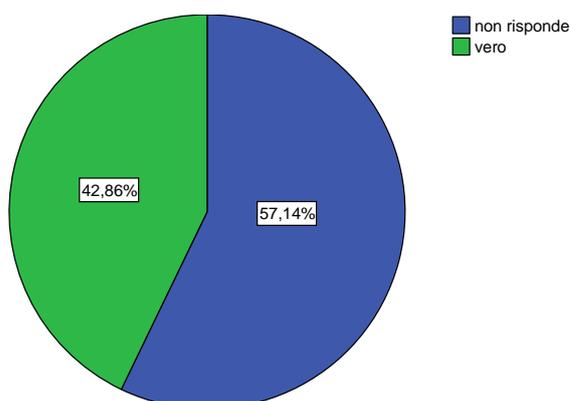
- ❖ difficoltà di feed-back tra i risultati raggiunti e gli obiettivi programmati con conseguente difficoltà di adottare rapidi interventi correttivi

- ❖ *mantenimento delle modalità di assunzione delle decisioni e delle responsabilità*

Il mantenimento delle modalità decisionali e di assunzione di responsabilità costituisce il principale svantaggio del mantenimento della contabilità finanziaria?



La difficoltà nel monitoraggio dei costi costituisce il principale svantaggio del mantenimento della contabilità finanziaria



- ❖ difficoltà di monitoraggio dei costi

Alla predetta domanda è stata fornita la seguente ulteriore risposta di tipo aperto: *mancanza di informazioni sulla creazione di valore.*

Commento alle risposte fornite alla domanda n. 14

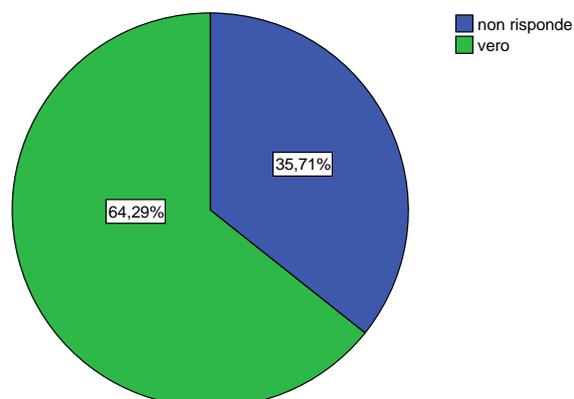
Parallelamente alla domanda precedente, la domanda n. 14 tenta di evidenziare i principali *svantaggi* del *mantenimento della contabilità finanziaria* percepiti dagli intervistati. Le risposte date evidenziano, in ordine di preferenze assegnate, i seguenti svantaggi:

- ❖ *difficoltà di feed-back tra i risultati raggiunti e gli obiettivi programmati con conseguente difficoltà di adottare rapidi interventi correttivi*, secondo l'86% circa degli intervistati;
- ❖ *difficoltà di monitoraggio dei costi*, secondo il 43% circa degli intervistati;
- ❖ *mantenimento delle modalità di assunzione delle decisioni e delle responsabilità*, secondo il 29% circa degli intervistati;
- ❖ *mancanza di informazioni sulla creazione di valore*, secondo il 7% circa degli intervistati.

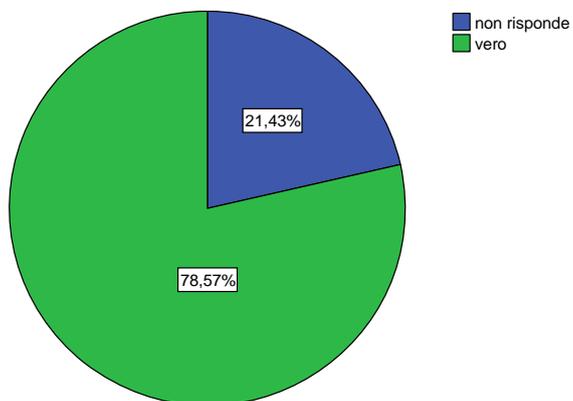
Alla domanda n. 15 - *Quale dei seguenti obiettivi vengono raggiunti attraverso l'adozione di una contabilità parallela (contemporanea adozione della contabilità finanziaria e di quella economico-patrimoniale)?* - sono state fornite le seguenti risposte:

-
- ❖ *maggior responsabilizzazione da parte del management sull'uso delle risorse*
-

L'adozione di una contabilità parallela consente una maggiore responsabilizzazione nell'uso delle risorse



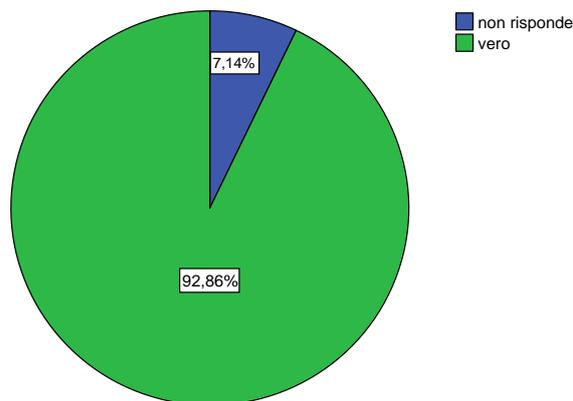
L'adozione di una contabilità parallela consente la gestione ottimale dell'equilibrio finanziario-monetario ed economico-patrimoniale



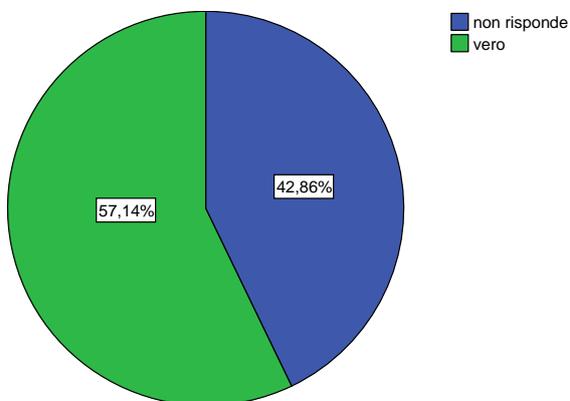
❖ gestione ottimale dell'equilibrio finanziario e monetario e dell'equilibrio economico-patrimoniale

L'adozione di una contabilità parallela consente lo sviluppo del controllo di gestione

❖ stimolo all'implementazione e sviluppo della funzione controllo di gestione attraverso lo sviluppo della contabilità analitica

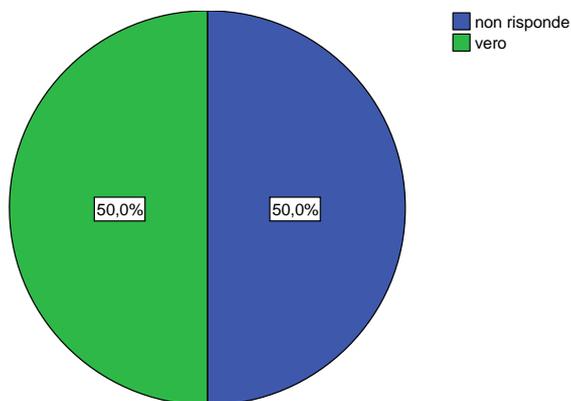


L'adozione di una contabilità parallela consente l'acquisizione di informazioni aggiuntive



❖ presenza di informazioni aggiuntive rispetto agli obblighi di legge

L'adozione di una contabilità parallela consente la trasparenza nell'uso delle risorse



❖ trasparenza sull'uso delle risorse

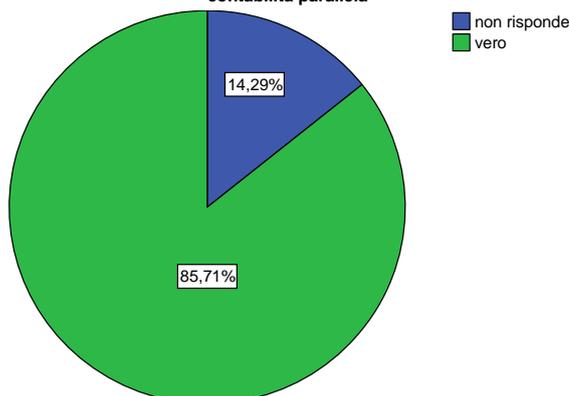
Commento alle risposte fornite alla domanda n. 15

La domanda tenta di individuare qual è il principale *obiettivo* perseguibile attraverso l'adozione di una *contabilità parallela*. Le risposte fornite evidenziano i seguenti obiettivi, esposti in ordine di preferenze assegnate:

- ❖ *stimolo all'implementazione e sviluppo della funzione controllo di gestione attraverso lo sviluppo della contabilità analitica*, secondo il 93% circa degli intervistati;
- ❖ *gestione ottimale dell'equilibrio finanziario e monetario e dell'equilibrio economico-patrimoniale*, secondo il 79% degli intervistati;
- ❖ *maggiore responsabilizzazione da parte del management sull'uso delle risorse*, secondo il 64% degli intervistati;
- ❖ *presenza di informazioni aggiuntive rispetto agli obblighi di legge*, secondo il 57% circa degli intervistati;
- ❖ *trasparenza sull'uso delle risorse*, secondo il 50% degli intervistati.

Alla domanda n. 16 - *Qual è il principale vantaggio di un sistema di contabilità parallela?* - sono state fornite le seguenti risposte:

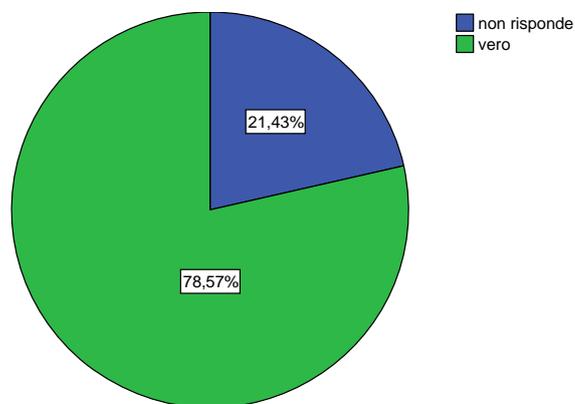
Il contemporaneo soddisfacimento delle richieste del Miur, delle regole della contabilità di Stato e dell'obbligo di una contabilità per centri di costo costituisce il principale vantaggio di un sistema di contabilità parallela



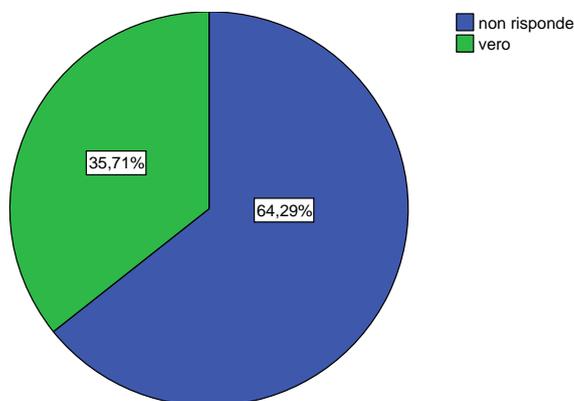
❖ si soddisfano contemporaneamente sia le richieste del Miur (di natura finanziaria) sia le regole della contabilità di Stato sia l'obbligo di tenuta di una contabilità per centri di costo

❖ si evita di modificare integralmente il sistema contabile adottato in precedenza (contabilità finanziaria) integrandolo con la contabilità economico-patrimoniale

Evitare un integrale modifica del sistema contabile costituisce il principale vantaggio di un sistema di contabilità parallela?



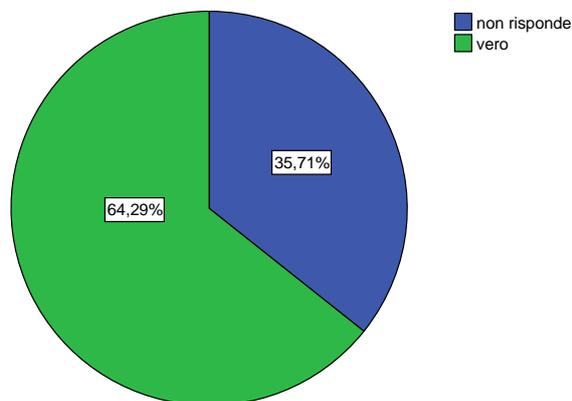
Evitare i processi di riconciliazione di fine esercizio costituisce il principale vantaggio di un sistema di contabilità parallela?



❖ si evitano i processi di riconciliazione di fine esercizio

-
- ❖ si fa fronte gradatamente alla formazione del personale in merito alla contabilità economico-patrimoniale
-

La possibilità di far fronte gradatamente alla formazione del personale costituisce il principale vantaggio di un sistema di contabilità parallela



Alla predetta domanda è stata fornita, inoltre, la seguente risposta di tipo aperto: *l'impatto sulla riorganizzazione è meno violento.*

Commento alle risposte fornite alla domanda n. 16

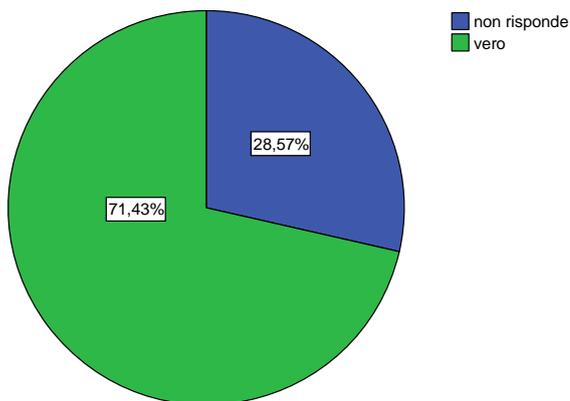
La domanda n. 16 si pone l'obiettivo, in stretta relazione alla domanda precedente, di individuare i principali *vantaggi* derivanti dall'adozione di una *contabilità parallela* secondo le considerazioni del *management* intervistato. Le risposte fornite evidenziano il seguente ordine di vantaggi:

- ❖ *si soddisfano contemporaneamente sia le richieste del Miur (di natura finanziaria) sia le regole della contabilità di Stato sia l'obbligo di tenuta di una contabilità per centri di costo*, secondo l'86% circa degli intervistati;
- ❖ *si evita di modificare integralmente il sistema contabile adottato in precedenza (contabilità finanziaria) integrandolo con la contabilità economico-patrimoniale*, secondo il 79% circa degli intervistati;
- ❖ *si fa fronte gradatamente alla formazione del personale in merito alla contabilità economico-patrimoniale*, secondo il 64% circa degli intervistati;
- ❖ *si evitano i processi di riconciliazione di fine esercizio*, secondo il 36% circa

degli intervistati.

Alla domanda n. 17 - *Qual è il principale svantaggio di un sistema di contabilità parallela?* - sono state fornite le seguenti risposte:

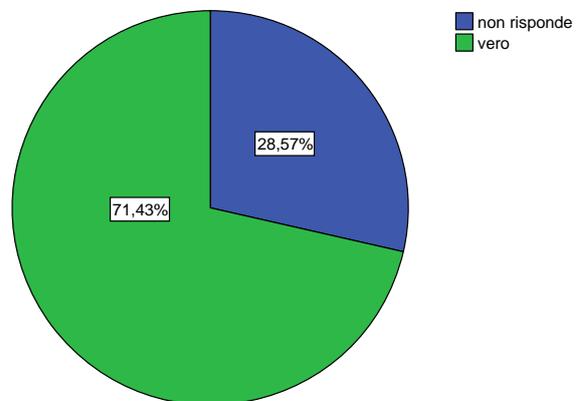
La duplicazione di risorse, costi e tempi costituisce il principale svantaggio di un sistema di contabilità parallela



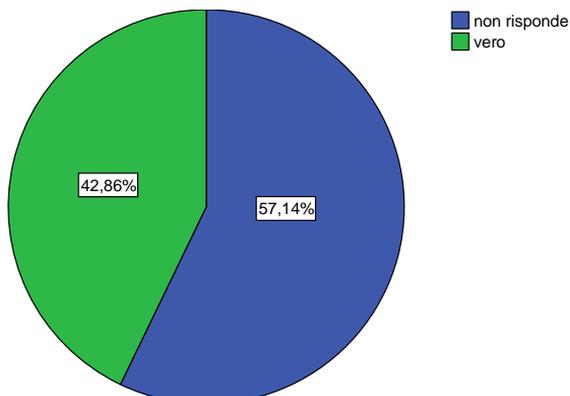
❖ duplicazione di risorse, di costi e tempi

L'appesantimento delle rilevazioni contabili costituisce il principale svantaggio di un sistema di contabilità parallela

❖ il sistema delle rilevazioni è appesantito dalla grande mole di movimenti contabili interni derivanti dalla presenza di una pluralità di bilanci

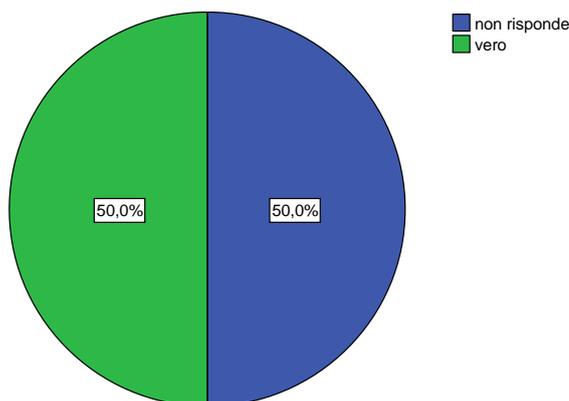


La difficoltà di collegamento tra capitoli di spesa e voci di costo costituisce il principale svantaggio di un sistema di contabilità parallela



❖ difficoltà di collegamento tra i capitoli finanziari relativi alla spesa e le corrispondenti voci di costo

La necessità di due diverse chiusure contabili costituisce il principale svantaggio di un sistema di contabilità parallela



-
- ❖ necessità di due diverse chiusure contabili da parte di una molteplicità di operatori che necessitano, quindi, di un complesso percorso di formazione
-

Commento alle risposte fornite alla domanda n. 17

La domanda n. 17, nel tentativo di completare il quadro della contabilità parallela, ne individua i principali svantaggi. Sulla base delle risposte fornite, i principali svantaggi della contabilità parallela, espressi in ordine di preferenze date, sono i seguenti:

- ❖ *duplicazione di risorse, di costi e tempi*, secondo il 71% circa degli intervistati;
- ❖ *il sistema delle rilevazioni è appesantito dalla grande mole di movimenti contabili interni derivanti dalla presenza di una pluralità di bilanci* secondo il 71% circa degli intervistati;
- ❖ *necessità di due diverse chiusure contabili da parte di una molteplicità di operatori che necessitano, quindi, di un complesso percorso di formazione* secondo il 50% degli intervistati;
- ❖ *difficoltà di collegamento tra i capitoli finanziari relativi alla spesa e le corrispondenti voci di costo* secondo il 43% circa degli intervistati.

Nella parte finale del questionario, ove è stata prevista la possibilità di esprimere dei *commenti e/o suggerimenti*, sono stati forniti i seguenti commenti:

*“L'introduzione delle contabilità economico-patrimoniale comporta necessariamente uno sforzo riorganizzativo non indifferente, sia sotto il profilo della struttura degli uffici, sia sotto il profilo delle competenze e delle responsabilità. L'esigenza di cambiare sistema contabile deve pertanto essere sentita in primo luogo dai vertici i quali devono essere veramente consapevoli delle potenzialità del nuovo sistema, dell'impegno che ne deriva e dell'impatto che essa comporta sulla struttura amministrativa dell'Ateneo.”*²³⁷

*“In considerazione della rilevanza dell'argomento si richiede di poter essere informati sul risultato della ricerca. Grazie”*²³⁸

²³⁷ Fornito dal Responsabile dell'Ufficio Bilancio e Controllo di Gestione dell'Università del Piemonte Orientale “A. Avogadro”, dott.ssa Elisabetta Zemignani.

²³⁸ Fornito dal Capo Settore Bilancio e Controllo di Gestione dell'Università degli Studi di Milano-Bicocca, dott.ssa Paola Diamanti.

IL MODELLO ITALIANO EMERGENTE

“L’Università è un bene pubblico e vive di risorse pubbliche. Come garantire che le risorse date dallo Stato all’Università italiana siano ben spese? E’ possibile formulare regole generali che vadano bene per tutti? E’ possibile farlo lasciando contemporaneamente agli Atenei la possibilità di valorizzare le proprie specificità?”

GUIDO TROMBETTI,
Presidente della CRUI
9 novembre 2006

SOMMARIO

5.1 Il quadro evolutivo del sistema contabile universitario emergente dalla ricerca - 5.2 Le problematiche emergenti e le implicazioni prospettiche – 5.3 Le potenzialità della contabilità economico-patrimoniale negli Atenei - 5.4 Il ruolo potenziale dell’adozione di principi contabili per le Università

5.1 Il quadro evolutivo del sistema contabile universitario emergente dalla ricerca

In sede conclusiva del lavoro di ricerca, è pacifico ritenere che la riforma del sistema informativo-contabile universitario in atto – oltre ad essere dettata, seppur in maniera ambigua, dal delineato contesto normativo di riferimento - trae spunto dalle esigenze conoscitive, di carattere economico, derivanti dalla limitata capacità esplicativa del sistema di contabilità finanziaria.

La generale determinazione del legislatore verso sistemi contabili pubblici improntati ai principi economico-patrimoniali ha determinato, quindi, un inevitabile atteggiamento di maggiore interesse da parte degli Atenei italiani verso sistemi

informativo-contabili integrati (*best-practice*) di ispirazione civilistica.

In sostanza, se da un lato l'attenzione al modello contabile è imposto dalla legge come prerogativa fondamentale all'implementazione di strumenti di controllo interno (che spaziano dal controllo di regolarità amministrativa contabile, al controllo di gestione, alla valutazione della dirigenza, al controllo strategico), dall'altro esso è dettato sia dai principi guida del processo di aziendalizzazione che investe in maniera generalizzata gli enti pubblici italiani sia da altri fattori specifici legati alla complessità della gestione universitaria. Fra questi emergono in particolar modo:

- le esigenze di completamento del quadro delle informazioni sulla *performance* dell'Ateneo per struttura e per attività allo scopo di migliorare le decisioni di allocazione delle risorse;
- le opportunità di conoscenza delle cause economiche che generano fabbisogno finanziario al fine di governare la dinamica della spesa e conseguire economie ed efficienze di gestione (razionalizzazione degli acquisti, contenimento delle spese generali, ecc) soprattutto alla luce delle modalità di determinazione del finanziamento statale degli Atenei;
- la necessità di dare rilievo al modo in cui le singole strutture interne producono e consumano risorse e contribuiscono alla crescita del valore economico-sociale di Ateneo.

Com'è noto, la contabilità finanziaria, che rappresenta il tipico sistema contabile degli enti pubblici, non è in grado di dare adeguato supporto alla valutazione della *performance*; essa necessita, quindi, dell'integrazione o sostituzione con la contabilità economico-patrimoniale e dell'integrazione con la contabilità analitica.

Sulla base delle evidenze empiriche, il sistema di contabilità finanziaria consente esclusivamente il monitoraggio della gestione finanziaria e monetaria seppur in presenza di forti limitazioni. In particolare, dal punto di vista del monitoraggio dell'equilibrio finanziario, si limita a garantire che le risorse finanziarie impegnate non eccedano le entrate accertate ma non riesce a garantire una gestione finanziaria

ottimale; dal punto di vista dell'equilibrio monetario, non è idoneo a supportare un monitoraggio per periodi brevi in quanto accoglie valori che, per quanto siano frequentemente aggiornati ed assestati, sono riferiti all'intero esercizio e non a intervalli infrannuali.

Pressoché inesistente risulta, invece, il supporto della contabilità finanziaria al monitoraggio dell'equilibrio patrimoniale e di quello economico.

In tal senso, l'esame dei casi di studio ha messo in luce le seguenti considerazioni.

La soluzione basata sull'adozione di un sistema di contabilità economico patrimoniale, con la redazione di un unico bilancio per l'intero Ateneo, integrato con la strumentazione tipica del controllo di gestione - ed in particolare con la contabilità analitica e il *budget* - consente, da un lato, di evitare la frammentazione e il potenziale disallineamento degli attuali sistemi contabili universitari continuando a garantire l'autonomia dei dipartimenti all'interno di un sistema di valori tra loro originariamente coordinati; dall'altro di superare i limiti che la contabilità finanziaria geneticamente presenta riguardo al monitoraggio delle condizioni di equilibrio, il cui rispetto è parte integrante del raggiungimento dell'economicità. Solo la contabilità economico-patrimoniale, infatti, è in grado di fornire un soddisfacente supporto alle diverse dimensioni dell'equilibrio: economico, patrimoniale, finanziario e monetario.²³⁹

La contabilità economico-patrimoniale costituisce, inoltre, il presupposto per un coerente sviluppo della contabilità analitica che è condizione irrinunciabile per disporre di informazioni attendibili sull'entità dei fattori produttivi impiegati nei diversi processi e dalle diverse aree di gestione degli Atenei e, quindi, per esprimere valutazioni di efficienza per le attività istituzionali e di supporto.

Il supporto fornito dalla contabilità economico-patrimoniale ai processi di programmazione e controllo risulta, altresì, indiscutibile: poiché la natura dei valori della contabilità economico-patrimoniale è tipicamente consuntiva, la funzione di

²³⁹ Per una disamina più approfondita del concetto di economicità negli Atenei si veda il CAPITOLO I.

programmazione e allocazione delle risorse nel sistema viene svolta dal *budget* che considera gli aspetti economici, patrimoniali e finanziari, che sia opportunamente articolato sotto il profilo organizzativo e che sia tendenzialmente rigido, in modo da assolvere il ruolo di strumento di controllo della spesa.

Trattandosi di un contesto di riferimento di tipo pubblico, affinché i modelli contabili convergano verso tale impostazione, secondo parte della dottrina è necessario un intervento del legislatore in tal senso. Si consideri, al riguardo, che nel nostro Paese non sono mai stati emanati principi contabili *ad hoc* per le Università. Esiste un documento di raccomandazione elaborato dal CNDC inerente i *principi contabili e gli schemi di bilancio per gli enti non profit* che, per quanto possa costituire un punto di riferimento per le Università, tiene scarsamente conto delle specifiche problematiche contabili universitarie e propone schemi di bilancio non rappresentativi.

L'adozione di un modello comune,²⁴⁰ che risponda ai fabbisogni di monitoraggio della *performance* e degli equilibri, potrebbe rappresentare una soluzione idonea attraverso l'individuazione di principi contabili di carattere generale senza ledere l'autonomia contabile che ogni Università esercita rispettando le proprie peculiarità.²⁴¹

D'altro canto, la progettazione e l'implementazione del sistema contabile di tipo economico-patrimoniale non può prescindere dalle seguenti presupposti fondamentali:

- ∞ analisi delle strategie comunicative attuate nei confronti dei destinatari dell'informativa contabile e del fabbisogno conoscitivo di tutti gli *stakeholders*;

²⁴⁰ Che non deve avvenire necessariamente attraverso l'imposizione diretta dell'adozione di un modello ma anche attraverso un sistema di incentivi. Cfr. CORAN G., SOSTERO U., *I sistemi contabili per le università: ruolo, evoluzione e prospettive*, in Atti del Seminario di studio *La misurazione delle performance negli atenei: concetti, metodi, esperienze*, Bressanone, 12-13 settembre 2005.

²⁴¹ Sostero sostiene, inoltre, l'opportunità di prevedere una verifica esterna (certificazione) della conformità della gestione contabile ai suddetti principi. Cfr. SOSTERO, *Ult. Op.Cit.*

- ∞ esame delle caratteristiche distintive dell'Ateneo (dimensione, struttura organizzativa, ecc) e, in particolare, le risorse finanziarie, informatiche, di competenza e di conoscenza, presenti e potenziali, destinabili all'introduzione ed al perfezionamento della contabilità economico-patrimoniale.

L'evidenza empirica, sia qualitativa che quantitativa, dimostra che gli Atenei statali italiani, di fronte al panorama evolutivo descritto, hanno intrapreso uno dei seguenti percorsi di riforma contabile:

- introduzione di un sistema di contabilità integrata, attraverso il mantenimento della contabilità finanziaria e successiva derivazione di dati economici;
- sostituzione della contabilità finanziaria con la contabilità economico patrimoniale da cui estrapolare i dati finanziari richiesti dagli organismi governativi;
- introduzione della contabilità generale in parallelo alla contabilità finanziaria.

Sulla base dei dati emergenti dall'indagine empirica, il 70% degli Atenei statali italiani adotta la contabilità finanziaria integrandola con i meccanismi extracontabili di fine esercizio che consentono l'individuazione dei costi e dei ricavi di competenza. Una simile scelta, se correttamente impiegata, può condurre alle medesime risultanze finali di una contabilità economico-patrimoniale (esclusiva o parallela a quella finanziaria) ma rischia concretamente di scoraggiare la rapida introduzione di un "nuovo" sistema di rilevazione contabile basato sul ricorso a principi civilistici che, per mezzo della contabilità generale, garantirebbe un controllo di tipo concomitante sulla formazione dei valori economici e patrimoniali al fine di stimolare le opportune iniziative dei responsabili della gestione delle risorse disponibili. In un siffatto contesto verrebbe stimolata l'attività di monitoraggio dei costi e di programmazione e controllo di breve periodo (logica budgetaria).

L'osservazione delle esperienze concrete conferma, salvo rari casi di eccellenza, come non sia mutata la prospettiva di rilevazione dei fatti di gestione esterna, che resta prevalentemente finanziaria. In tale situazione, le uniche esigenze conoscitive

che diventano oggetto di attenzione da parte del *management* sono quelle relative agli adempimenti verso il Miur e gli altri soggetti esterni. Infatti, attraverso gli “aggiustamenti” di fine periodo, si redigono ulteriori documenti richiesti dalle norme interne ed esterne che, essendo comunque di derivazione finanziaria, sono inutili ai fini del controllo di gestione e, in generale, ai fini della costruzione di un efficace sistema informativo-contabile di supporto ai meccanismi decisionali interni e ai processi di pianificazione, programmazione e controllo. La produzione di dati poco attendibili da un punto di vista economico determina, inevitabilmente, una scarsa attendibilità delle comunicazioni offerte agli *stakeholders* in merito alla valutazione dei servizi offerti.

In tale contesto, una delle problematiche emergenti dall’analisi empirica è rappresentata dalla scelta del *software di contabilità* che viene giudicato di rilevanza “fondamentale” rispetto all’introduzione di una contabilità di tipo economico-patrimoniale dalla maggior parte degli intervistati. Più specificatamente, dall’evidenza empirica sono emerse due considerazioni:

- 1) il *software* di contabilità costituisce il prerequisito fondamentale per l’eventuale adozione della contabilità economico-patrimoniale e degli strumenti di contabilità direzionale;
- 2) risulta fondamentale, successivamente, la gestione delle problematiche derivanti dal passaggio al nuovo *software*, di supporto al nuovo sistema contabile, soprattutto in relazione alle esigenze formative del personale dipendente.

In realtà, esistono soluzioni informatiche idonee alla tenuta di una contabilità generale attraverso modalità di interazione con gli operatori contabili realizzate seguendo pedissequamente le procedure amministrativo-contabili in uso presso le Università, che richiederebbero, quindi, di una conoscenza della contabilità generale e dei costi, da parte del personale addetto, definibile di base piuttosto che di livello avanzato.

Coerentemente a quanto emerso dalle interviste, anche l'esame dei casi di studio ha confermato il ruolo rilevante svolto dal *software*. Non a caso, la riforma contabile delle Università della Calabria, per quanto frutto di un progetto formalizzato, permane da tempo nella fase della scelta del *software* che dovrà gestire il nuovo sistema contabile di tipo integrato.

Al riguardo, non è da sottovalutare un ulteriore elemento di criticità rappresentato dall'incidenza dei costi di acquisto e di gestione del *software* di contabilità.

In realtà, considerato che la rilevanza della valutazione economica delle *performance* universitarie è sancita dal legislatore - seppur in maniera ambigua e poco chiara - e data l'attitudine del sistema di contabilità generale, riconosciuta dalla dottrina e dalla prassi economico-aziendale, a rappresentare i fatti di gestione in un'ottica di misurazione dell'economicità e a fungere da supporto ad un sistema informativo contabile d'Ateneo capace di rispondere alle esigenze conoscitive proveniente dall'interno e dall'esterno, è necessario soffermarsi sul vero ostacolo emergente dall'analisi del contesto di riferimento e dall'indagine empirica condotta, che è di natura culturale.

In definitiva, il vero limite al cambiamento è da ricondursi alla assenza di determinazione e di motivazione dei vertici organizzativi verso la riforma amministrativo-contabile. L'indagine empirica oggetto di questo lavoro conferma la rilevanza del fattore "dirigenziale". Infatti, i dirigenti e responsabili degli uffici finanziari intervistati hanno sottolineato da più parti che "l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale comporta necessariamente uno sforzo riorganizzativo non indifferente, sia sotto il profilo della struttura degli uffici, sia sotto il profilo delle competenze e delle responsabilità. L'esigenza di riforma del sistema contabile deve, pertanto, essere sentita in primo luogo dai vertici i quali devono essere veramente consapevoli delle potenzialità del nuovo sistema, dell'impegno che ne deriva e dell'impatto che essa comporta sulla struttura

amministrativa dell'Ateneo.”²⁴²

La percezione delle particolari difficoltà organizzative derivanti da un simile passaggio emergono da un altro dato empirico: la maggior parte degli intervistati stima in 24-36 mesi il tempo necessario per l'implementazione di un nuovo sistema contabile.

L'ulteriore aspetto rilevante ai fini dell'individuazione dei vincoli all'implementazione di un sistema contabile di tipo economico-patrimoniale è rappresentato dalla formazione del personale. Al riguardo, la maggior parte dei dirigenti finanziari intervistati ritiene che la formazione del personale incida in maniera “fondamentale” sull'introduzione di una contabilità per centri di costo.

Infine, considerata l'importanza della contabilità generale quale strumento fondamentale per la realizzazione di efficaci sistemi di pianificazione, programmazione e controllo, è da ritenersi ineludibile la definizione di principi contabili generali specificamente riferiti alle realtà universitarie. Il dato empirico dimostra, al riguardo, che vi è un approccio positivo da parte del *management* alla definizione di regole contabili comuni purché non contrastino con il principio dell'autonomia universitaria.

5.2 Le problematiche emergenti e le implicazioni prospettiche

Le problematiche emergenti nell'ambito dei sistemi contabili universitari sono sostanzialmente comuni a tutti gli enti pubblici che da tempo si pongono il problema del fabbisogno informativo-contabile e per una parte dei quali il legislatore si è espresso in maniera più chiara ed univoca (Enti Locali, Sanità, Camere di Commercio).

La peculiarità emergente della riforma contabile in atto negli enti pubblici è l'atteggiamento paradossale assunto dal legislatore nel corso degli anni il quale ha mostrato un maggiore interesse verso altri comparti pubblici piuttosto che verso il

²⁴²Per un approfondimento sui dati emersi nell'ambito della ricerca, si veda il precedente CAPITOLO IV.

sistema universitario nonostante esso rappresenti, ideologicamente, il luogo di origine del pensiero economico-aziendale che ha sollecitato il processo di riforma. Infatti, si riscontrano pochi provvedimenti specifici rivolti al contesto universitario a causa di una forte resistenza al cambiamento in nome della più volte citata autonomia universitaria.

Al riguardo, la ricerca condotta nell'ambito di questo lavoro consente di fare le seguenti importanti considerazioni:

1. Da un lato è possibile implementare adeguati processi di pianificazione, programmazione e controllo ispirati a principi e linee guida comuni da validare a livello centrale attraverso appositi organismi ministeriali e/o ordini professionali competenti nel rispetto dell'autonomia universitaria. In tal senso, si verrebbero a costituire strumenti di controllo strategico e direzionale a supporto degli emergenti modelli di *public governance* basati su logiche manageriali ispirati alla separazione tra le funzioni di indirizzo e controllo politico e le funzioni gestionali di competenza del *public management*. Un esempio appropriato proviene dal comparto degli Enti Locali in cui la componente politica assume un rilievo maggiore nei processi di *governance* rispetto al contesto universitario. In questo ambito la necessità di disporre di strumenti per la gestione dei processi di *governance* è stata soddisfatta attraverso l'implementazione di modelli di pianificazione, programmazione e controllo fortemente ispirati ai principi aziendali che consentono il soddisfacimento delle esigenze conoscitive attraverso strumenti di contabilità direzionale (e, quindi, anche di sistemi di bilancio) di derivazione privatistica.

Tuttavia va rilevato che proprio in relazione alle funzioni politiche espletate sul territorio nonché per la numerosità degli enti coinvolti, il comparto degli Enti Locali è divenuto oggetto di particolari attenzioni soprattutto in funzione dell'obiettivo del contenimento della spesa pubblica derivante dalle condizioni di appartenenza del nostro Paese ad organismi sovranazionali che impongono il

rispetto di determinati parametri (parametri di Maastricht). Analoghe considerazioni valgono per le aziende appartenenti al comparto della Sanità.

2. Ancorché più limitati in termini di numerosità rispetto ad altri comparti pubblici, gli Atenei dovrebbero costituire, in linea di principio, il naturale punto di riferimento, non solo dottrinario ma anche operativo, per gli altri contesti pubblici per almeno due ordini di motivi:

- a. in termini dimensionali, la spesa per ricerca scientifica e didattica assume una incidenza importante se rapportata agli altri comparti pubblici pertanto, valgono le stesse considerazioni espresse in riferimento alla spesa pubblica derivante da altri settori e alla necessità generale del suo contenimento;
- b. poiché i prodotti e i servizi offerti dalle Università – ricerca e didattica – sono considerate le leve fondamentali dello sviluppo economico e sociale di ogni moderna nazione con un certo grado di sviluppo socio-economico, la produttività e l'economicità delle risorse pubbliche impiegate per la loro produzione dovrebbero tendere alla ottimizzazione al fine di consentirne un miglior utilizzo e, quindi, una maggiore produttività in termini di risultati raggiunti, valutabili, in tale contesto, in chiave di sviluppo economico e di benessere sociale conseguiti nel lungo periodo. In tal senso, il modello di finanziamento delle Università adottato – basato su una quota base ed una quota di riequilibrio - gioca un duplice e controverso ruolo. Da un lato, costituisce l'elemento propulsore dello sviluppo di logiche di pianificazione, programmazione e controllo che sono alla base di un corretto ed efficace processo di monitoraggio delle risorse assegnate e impiegate necessario al fine di manovrare le variabili chiave verso i valori *standard*. Dall'altro, per come emerge dalla ricerca condotta, essendo l'attuale modello di finanziamento delle Università statali italiane, basato su informazioni di carattere finanziario, diviene

decisivo sul mantenimento di sistemi contabili di natura finanziaria che non consente il salto di qualità verso strumenti direzionali capaci di monitorare l'economicità della gestione attraverso la valutazione economica delle attività svolte e dei servizi prodotti. Infatti, nel caso delle Università private, in cui il problema del finanziamento pubblico non sussiste, il punto di riferimento del sistema contabile adottato è rappresentato dal principio della competenza economica e, complessivamente, dai principi contabili nazionali del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti e Ragionieri, al pari di tutte le aziende private.

3. Come evidenziato nel lavoro, la presenza di un sistema di valutazione orientato al finanziamento delle Università non limita l'autonomia universitaria, nel senso che ogni Ateneo persegue i propri fini istituzionali secondo proprie linee strategiche e di programmazione – contenute nei piani e programmi d'Ateneo - che si traducono in scelte organizzative e gestionali autonome in cui eventuali principi e criteri generali di pianificazione, programmazione e controllo, a livello centrale (MIUR o altri organismi competenti) giocherebbero il ruolo di strumenti decisionali - a livello strategico, direzionale ed operativo - a disposizione del *management* nell'ambito della propria autonomia decisionale. La ricerca condotta evidenzia, infatti, da un lato, la necessità di regole maggiormente chiare e definite, dall'altro, la predisposizione psicologica del *management* all'accoglimento di linee guida generali (ad esempio sotto forma di principi contabili generali) riconosciuti a livello centrale da assumere come punto di riferimento nell'implementazione di efficaci processi di pianificazione, programmazione e controllo.

In definitiva, la sensazione di fondo percepita dall'evidenza empirica è quella di “navigare a vista” avendo come unico punto di riferimento il rispetto degli adempimenti verso il Miur in quanto obbligo di legge e, soprattutto, al fine di

percepire i finanziamenti ministeriali.

In questo contesto alcune realtà universitarie assurgono a casi di eccellenza come l'Università degli studi di Trento che, per prima in Italia, ha soddisfatto le emergenti esigenze conoscitive ricorrendo a logiche manageriali, soprattutto mutuando principi contabili di natura civilistica.

L'Ateneo ha, pertanto, individuato la rilevanza degli strumenti contabili basati sul principio della competenza economica nell'ambito del più generale contesto dei processi di pianificazione, programmazione e controllo in quanto capaci di soddisfare più compiutamente le esigenze informative derivanti dalla valutazione delle risorse impiegate in termini di economicità.

Il risultato emergente di immediata lettura è l'incremento del Fondo di Funzionamento Ordinario dal 2004 al 2005, destinato all'Ateneo trentino, in misura pari al 21,27% per via dell'inserimento, nel modello di calcolo del contributo agli Atenei, di parametri volti a premiare l'efficienza dei singoli Atenei sia nella didattica che nella ricerca.²⁴³

La peculiarità emergente dal caso dell'Università degli studi di Trento è la connessione risultante tra il grado di autonomia finanziaria di cui gode l'Ateneo - rispetto agli altri due casi analizzati cioè l'Università del Piemonte Orientale e, soprattutto, l'Università della Calabria nella quale, i trasferimenti statali ammontano all'87% del totale delle entrate²⁴⁴ - e la particolare propensione mostrata dal *management* verso l'adozione di strumenti di contabilità direzionale.

Sulla base del Bilancio Consuntivo relativo all'anno 2005, infatti, i contributi della Regione Trentino Alto Adige e della Provincia Autonoma di Trento, della Unione Europea e della fondazione Ca.Ri.Tro. costituiscono complessivamente circa il 20% del totale dei contributi percepiti da soggetti pubblici; mentre il contributo statale

²⁴³ *Relazione integrativa al Bilancio 2005 dell'Università degli studi di Trento*, pag. 46, in Appendice n.1

²⁴⁴ "Sui dati relativi al 2005, permane la natura di ente a finanza derivata del nostro Ateneo nonostante il regime autonomistico imposto dalla legislazione vigente.", NUCLEO DI VALUTAZIONE DELL'UNIVERSITÀ DELLA CALABRIA, *Relazione finale anno 2005*, in sito internet www.unical.it

costituisce circa il 76%. Inoltre, sul totale delle risorse incassate nel 2005, le somme provenienti dal Miur ammontano a circa il 47% del totale, mentre le risorse provenienti dalla Provincia Autonoma di Trento, dalla fondazione Ca.Ri.Tro, dall'Unione Europea ammontano a circa il 30% del totale. Alle risorse pervenute in maniera innovativa rispetto ai trasferimenti statali, che sono indice dell'autonomia finanziaria dell'Ateneo, sono da aggiungere le risorse acquisite attraverso l'emissione di un prestito obbligazionario che costituiscono circa il 7%.

La minore incidenza del finanziamento statale rispetto agli altri Atenei fa assumere inevitabilmente all'ateneo trentino la verosimiglianza con un Ateneo privato che acquisisce autonomamente le proprie risorse e le impiega nei processi di produzione al fine di raggiungere elevati livelli qualitativi che le consentono di competere nel panorama competitivo emergente sia a livello nazionale che internazionale e di perseguire, nel contempo, la necessaria condizione di economicità della gestione.

Dal canto suo, l'Università del Piemonte Orientale ha adottato una strategia di sviluppo degli strumenti di contabilità direzionale in cui implementare una contabilità di stampo economico-patrimoniale, definendo, a priori, i *principi contabili generali* a cui ispirare l'intera attività dell'Ateneo che rappresentano, chiaramente, un richiamo ai principi di contabilità pubblica e, contemporaneamente, ai principi civilistici del bilancio.

L'atteggiamento mostrato, invece, dall'Università della Calabria, rappresenta il *trend* dell'attuale sistema universitario statale italiano: il sistema contabile appare limitato nell'ottica dell'implementazione dei sistemi di pianificazione, programmazione e controllo nonostante sia esaustivo rispetto ad altre finalità. Infatti, offre informazioni strettamente connesse con gli obiettivi conoscitivi "tradizionali" legati agli adempimenti verso *stakeholders* governativi che sono esterni, tralasciando gli emergenti obiettivi conoscitivi derivanti dal contesto di riferimento esterno ma anche interno, quale il vertice direzionale nell'ambito di idonei modelli di pianificazione, programmazione e controllo.

In prospettiva, la propensione culturale verso modelli di *governance* di tipo manageriale gioca un ruolo fondamentale per l'avanzamento della riforma amministrativo-contabile delle Università.²⁴⁵ Trattandosi di enti in cui gli indirizzi politici sono rappresentati, in linea teorica, dagli autori del cambiamento culturale ed organizzativo in atto (nel senso che il processo di aziendalizzazione ha tratto origine dalla dottrina economico-aziendale), il principale limite allo sviluppo dei processi di pianificazione, programmazione e controllo (e, quindi, dei necessari strumenti di contabilità direzionale) rappresentato dall'autonomia universitaria potrebbe venire meno se il processo di riforma viene *guidato* dagli stessi protagonisti del cambiamento nel pieno rispetto della loro autonomia decisionale.

5.3 Le potenzialità della contabilità economico-patrimoniale negli Atenei

Come più volte ribadito, fino ad un recente passato, le Pubbliche Amministrazioni, incluse quelle universitarie, si limitavano a rilevare esclusivamente gli effetti finanziari dei fatti gestionali posti in essere cioè le movimentazioni dei debiti e dei crediti e, quindi, della cassa.²⁴⁶

L'evidenza empirica contenuta nel presente lavoro dimostra che ancora oggi le Università utilizzano in prevalenza, ai fini gestionali, bilanci di previsione finanziari

²⁴⁵ Al riguardo, coerentemente con il modello di *governance* adottato, l'art. 3 del *Regolamento per incarichi a livello dirigenziale* dell'Università degli studi di Trento, individua, tra i requisiti dirigenziali da valutare, l'attitudine alla managerialità e la capacità organizzativa ispirata, tra gli altri, al principio dell'economicità e di tensione al risultato. Il documento è consultabile sul sito internet www.unitn.it

²⁴⁶ L'Università, come qualsiasi altra azienda, al fine di svolgere nel modo migliore le proprie funzioni economiche pone in essere delle relazioni di scambio con altri organismi economici (studenti, famiglie, imprese, altre amministrazioni pubbliche, ecc.), cioè fatti di gestione esterna. I fatti di gestione esterna si concretizzano per lo più nei numerosissimi rapporti di scambio che una qualunque azienda mette in atto con quelle che si collocano nell'ambiente in cui essa vive ed opera. I fatti di gestione interna, invece, sono quelli inerenti all'impiego dei fattori produttivi nel processo di trasformazione attuato per fabbricare il prodotto o per apprestare il servizio. Sull'argomento si veda CATTURI G., *L'azienda universale. L'idea forza, la morfologia e la fisiologia*, Cedam, Padova, 2003. A tal riguardo, è indispensabile distinguere fra l'aspetto finanziario e quello economico della gestione. L'aspetto finanziario, od originario, si esplica mediante flussi di denaro o suoi sostituti, tanto in entrata che in uscita, dando luogo ad incassi e pagamenti, mentre l'aspetto economico si manifesta mediante flussi economici, cioè movimenti di beni o di servizi. L'intensità dei flussi economici, espressa in termini monetari, individua costi e ricavi/proventi. I fatti di gestione esterna si concretizzano per lo più nei numerosissimi rapporti di scambio che una qualunque azienda mette in atto con quelle che si collocano nell'ambiente in cui essa vive ed opera. I fatti di gestione interna, invece, sono quelli inerenti all'impiego dei fattori produttivi nel processo di trasformazione attuato per fabbricare il prodotto o per apprestare il servizio.

di competenza e/o di cassa ai quali si accompagna una contabilità finanziaria che, seguendo lo svolgimento delle previsioni, si limita a rilevare le entrate e le uscite dal sorgere della fase di diritto (accertamento delle entrate ed impegno delle uscite/spese) fino alla fase di fatto (riscossione di entrate e pagamento di uscite/spese).

Le rilevazioni contabili ed i documenti di sintesi derivanti da questo tipo di contabilità possiedono la peculiarità di essere “parziali”, di evidenziare, cioè, uno soltanto degli aspetti nei quali la gestione può essere indagata. Tale caratteristica implica, di conseguenza, un significativo limite informativo dei risultati contabili ottenuti con l'utilizzo delle risorse pubbliche. In pratica, disponendo esclusivamente delle modificazioni finanziarie, non è possibile determinare i costi e i ricavi/proventi di competenza economica e la consistenza patrimoniale al termine dell'arco temporale considerato.

La dottrina più volte citata dimostra che i limiti della tradizionale contabilità finanziaria sono stati nel tempo ampiamente evidenziati e motivati dagli studiosi di economia aziendale. Le principali considerazioni sviluppate sul tema riguardano i seguenti aspetti.

1. Trascurare la prospettiva economica delle operazioni gestionali significa, in sintesi, rinunciare ad evidenziare la sostanza delle operazioni di gestione, cioè accettare di non conoscere le “cause” dei movimenti finanziari in entrata e in uscita, quindi le modalità di formazione dei costi e dei risultati gestionali.
2. La “tradizionale” contabilità a base finanziaria pone l'attenzione sull'atto piuttosto che sul risultato, a tutto scapito dell'efficienza ed economicità dell'azione amministrativa. Tale sistema contabile non consente un'efficace verifica di rispondenza agli obiettivi, essendo finalizzata ad una responsabilizzazione meramente formale e di legittimità; in altri termini, non supporta una valutazione in itinere delle previsioni autorizzate e di esprimere giudizi sull'efficacia, efficienza ed economicità dei servizi resi.
3. Le norme di contabilità pubblica, come illustrato in precedenza, hanno reso poco

omogenei e, quindi, scarsamente comparabili i bilanci di previsione e i bilanci consuntivi, per diversità di oggetto di analisi e differente considerazione degli aspetti relativi agli andamenti considerati.

4. Il riguardo al solo aspetto finanziario è risultato storicamente quasi esclusivo rispetto ad altri aspetti gestionali (economico e patrimoniale). Le ragioni che hanno condotto a tale prevalenza sono le seguenti:²⁴⁷
 - l'interpretazione tradizionale dell'azienda pubblica come azienda di erogazione, la cui principale esigenza è ridurre gli impieghi nei limiti delle risorse acquisite;
 - la minore complessità e limitazione delle attività tradizionalmente svolte dalle Pubbliche Amministrazioni, con prevalenza dell'attività di emanazione di norme e di consumo rispetto alla produzione di beni e/o di servizi. Con lo sviluppo progressivo di queste ultime attività da parte di enti od organismi pubblici non si sono verificati contestuali adeguamenti dei sistemi contabili per la rilevazione dei fatti di gestione;
 - la presenza di organismi sovraordinati che consentivano “garanzia di sopravvivenza” delle Pubbliche Amministrazioni, come gli Atenei, e che hanno indotto a non considerare la necessità di pervenire e mantenere nel tempo l'equilibrio economico, data l'esistenza di un potere di ristabilirlo modificando i comportamenti economici degli operatori;
 - la presenza di organi politici nel sistema di *governance* degli Atenei (Rettore, Consiglio d'amministrazione e Senato accademico), maggiormente orientati al breve periodo;
 - il maggior rilievo assegnato alla valutazione delle attività delle aziende pubbliche per gli effetti esterni sul sistema economico piuttosto che per il proprio equilibrio in termini economico-aziendali.

²⁴⁷ ANESSI PESSINA E., *La contabilità delle aziende pubbliche. Contabilità finanziaria e contabilità generale negli enti locali*, Egea, Milano, 2000.

A partire dagli anni novanta, il processo di risanamento economico finanziario e le riforme della Pubblica Amministrazione, hanno evidenziato in modo inequivocabile il *gap* esistente tra le rilevazioni della tradizionale contabilità a base finanziaria e quelle necessarie per la realizzazione degli obiettivi di efficacia e di efficienza amministrativa.²⁴⁸

Il problema della completa rappresentazione della fatti di gestione esterni degli Atenei in una prospettiva economico-aziendale si è riflessa in modi sempre diversi nel tempo all'interno delle disposizioni di contabilità pubblica ed ha trovato negli ultimi tempi una significativa accelerazione non solo nel mondo universitario.²⁴⁹ Le differenti finalità conoscitive scaturenti dalla necessità di svolgere efficacemente le funzioni di indirizzo, di gestione delle risorse e di controllo dei risultati sollecitano, quindi, una rapida introduzione di cambiamenti strutturali in tema di sistemi contabili. Il termine *riforma strutturale* è quanto mai adeguato considerato che la contabilità finanziaria, che rappresenta tuttora l'elemento trainante del sistema contabile universitario considerato nel suo complesso, ha natura autorizzatoria, cioè finalità di regolazione dei rapporti tra i soggetti esterni e gli organi politici dell'Ateneo e fra questi ultimi e gli organi esecutivi e di amministrazione, mentre la contabilità generale, a cui dovrebbe tendere la riforma auspicata, si sviluppa come strumento di informazione, ossia come sistema di comunicazione e rappresentazione dei risultati della gestione che consente la rilevazione periodica e congiunta del risultato economico d'esercizio e del capitale di funzionamento dell'Ateneo.²⁵⁰

²⁴⁸ Cinquini riscontra tali carenze da due punti di vista: "uno più propriamente di politica economica, connesso all'insufficienza informativa ed alla distorsione dei risultati della finanza pubblica che le tradizionali rappresentazioni possono comportare ai fini dell'impostazione e realizzazione di politiche di risanamento del bilancio dello Stato; l'altro di tipo più economico-aziendale, connesso all'inderogabile esigenza di una strumentazione tecnico-contabile idonea alle nuove esigenze di responsabilizzazione e di misurazione dei risultati nella PA.", in CINQUINI L., *Il bilancio consuntivo delle università: verso una nuova informativa economico-finanziaria*, Giappichelli, Torino, 2002, pag. 54.

²⁴⁹ Il riferimento è al processo di riforma che ha coinvolto lo Stato, Camere di Commercio, Sanità ed Enti Locali.

²⁵⁰ In merito alle differenti finalità conoscitive, Mussari evidenzia che: "La contabilità finanziaria:

- a) permette di seguire lo svolgimento del Bilancio di Previsione Annuale con funzione autorizzatoria e di redigere il conto del bilancio;
- b) ha ad oggetto entrate ed uscite, registrate nelle fasi giuridicamente rilevanti (accertamento ed impegno);
- c) è normalmente tenuta in partita semplice (la qual cosa non esclude la possibilità che sia tenuta in partita

Pertanto, in relazione ai rinnovati bisogni conoscitivi, legati all'acquisizione di informazioni di natura economica inerenti la diversificazione quantitativa e qualitativa dei servizi gestiti alla luce del crescente modificarsi dei bisogni pubblici, anche la gestione delle Università dovrebbe fondarsi sulla ricerca di massimizzazione del rapporto tra risultati ottenuti (non soltanto economici, ma anche sociali e competitivi) e risorse utilizzate e sul mantenimento nel tempo dell'equilibrio economico e patrimoniale.

Negli ultimi anni, si è manifestato un profondo rinnovamento nella domanda di informazione alle Università, che trova le cause fondamentali nella crescente complessità e dinamicità dell'ambiente in cui essa opera e nelle sempre maggiori necessità di controllo e di monitoraggio delle risorse utilizzate dalle Pubbliche Amministrazioni, così come esposto nel primo capitolo del presente lavoro.

In tal senso, l'Università assume sempre più le caratteristiche dell'*azienda* caratterizzata da:

- un crescente grado di autonomia (finanziaria, organizzativa, contabile e di controllo);
- una definizione innovata e sufficientemente chiara delle funzioni dei diversi organi e dei corrispondenti ambiti di responsabilità per l'uso delle risorse disponibili ed i risultati conseguiti;
- l'esigenza di ricercare una concordanza dinamica fra le scelte e l'agire di tutte le componenti interne (politica ed esecutiva) e le scelte e l'agire degli altri attori economici, cioè le altre aziende (imprese, famiglie, altre Pubbliche Amministrazioni, organizzazioni culturali, enti non profit, ecc.) che,

doppia);

d) si fonda sul principio della competenza giuridico - finanziaria.

Diversamente, la contabilità generale:

e) consente la determinazione periodica e congiunta del risultato economico d'esercizio e del patrimonio di funzionamento;

f) considera congiuntamente i valori finanziari ed economici generati dai fatti di gestione esterna;

g) rileva tipicamente detti valori con il metodo della partita doppia;

h) si fonda sul principio di competenza economica”;

in MUSSARI R., *Economia dell'azienda pubblica locale*, Cedam, Padova, 2002, pagg. 288-289.

- interagendo con l'Università, ne legittimano e ne giustificano l'esistenza;
- l'esigenza di dover prendere in considerazione anche un orizzonte temporale di lungo periodo in cui attuare le diverse scelte nell'ottica della pianificazione strategica delle attività;
 - una modifica dei processi e delle logiche di reperimento delle risorse finanziarie necessarie al normale funzionamento ed allo sviluppo delle Università - cioè maggiori entrate proprie rispetto alle entrate trasferite - nell'ottica di un fenomeno che potremmo definire di "federalismo universitario" che fa chiaro riferimento alle attuali tendenze evolutive del sistema di finanziamento della generalità delle Pubbliche Amministrazioni da forme di finanza derivata a forme di finanza autonoma.

Al riguardo, il nuovo sistema di finanziamento dell'Università, assumendo la configurazione di tipo "misto", continua a fondarsi sulla componente finanziaria trasferita dallo Stato per l'organizzazione e lo svolgimento della maggior parte dei servizi universitari mentre soltanto una parte delle risorse acquisite deriva dalla produzione e dalla cessione di servizi per lo scambio sul mercato (corrispettivi di commesse esterne, fondi acquisiti direttamente su progetti, sponsorizzazione, organizzazione di convegni, ecc);

- l'incremento dei soggetti "portatori di interessi", definiti *stakeholders*, a seguito dell'evoluzione dello scenario istituzionale. Rispetto ad essi emergono differenziati problemi di *accountability*, ossia relazioni in cui un'organizzazione deve render conto ai differenziati interlocutori esterni delle decisioni assunte, delle attività gestite (direttamente e indirettamente) e dei risultati di cui è responsabile.²⁵¹

Con riferimento alle esigenze di *accountability*, nel contesto universitario, i fabbisogni informativi emergenti, che incidono direttamente ed indirettamente sui documenti contabili, sono riconducibili ai seguenti soggetti:

²⁵¹ PEZZANI F. (a cura di), *Logiche e strumenti di accountability per le amministrazioni pubbliche*, Egea, 2005.

- la direzione di Ateneo per finalità di controllo e valutazione nella logica del controllo manageriale;
- i nuclei di valutazione;
- gli altri *stakeholder* dell'Università (MIUR, Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'ISTAT, la Conferenza Permanente dei Rettori, la Regione e gli enti locali, gli studenti, le famiglie, il mercato del lavoro, la collettività).

Verso i citati portatori di interessi emerge un vero e proprio rapporto di *accountability*, in base al quale è necessario definire un rinnovato modello di rendicontazione che deve necessariamente tenere conto di adeguati strumenti contabili.

Nell'ambito di tale analisi conclusiva sulle potenzialità della contabilità economico-patrimoniale non va tralasciata la sua rilevanza nell'ambito della innovata disciplina dei controlli interni prevista dal D.Lgs. 286/1999. Essa, infatti, costituisce il punto di partenza per la definizione dei fabbisogni informativi fondamentali nelle Pubbliche Amministrazioni. Il sistema informativo-contabile risente inevitabilmente delle esigenze informative scaturenti dai processi di controllo. Tutti gli elementi di approfondimento esposti conducono alla considerazione che l'evoluzione dei sistemi contabili degli Atenei è strettamente commisurata alla loro capacità di contribuire alla redazione di documenti contabili (preventivi e consuntivi) coerenti con il rinnovato contesto di riferimento che è espressione di obiettivi conoscitivi diversificati.

In definitiva, così come avvenuto nelle altre Pubbliche Amministrazioni, un sistema contabile universitario basato sulla tradizionale contabilità finanziaria è da ritenersi inadeguato ad una completa e trasparente rappresentazione dei risultati raggiunti.

Nel settore pubblico il sistema di rilevazione contabile ha tradizionalmente esercitato una funzione autorizzatoria, ossia di vincolo *ex ante* alle decisioni relative alla spesa. Tale finalità ne ha inevitabilmente influenzato le caratteristiche, ovvero la prevalenza del momento preventivo rispetto a quello consuntivo, la diffusione della partita

semplice, la rilevazione di determinate fasi della gestione delle entrate e delle uscite, l'assenza di operazioni di completamento e di rettifica a fine periodo amministrativo. Dalla fine degli anni ottanta, però, la rilevanza assunta della dimensione economica della azione amministrativa è stata gradualmente affermata dal legislatore e tradotta, in alcuni casi divenuti oggetto di studio del presente contributo, in scelte operative. Tale necessità è rafforzata dal progressivo riconoscimento dell'autonomia alle amministrazioni universitarie, che impone alle stesse di avere a disposizione una base di dati contabili idonea a supportare un autonomo processo decisionale.

La contabilità a base economico-patrimoniale (e con essa tutti gli altri strumenti di contabilità direzionale) diventa, allora, lo strumento che offre le informazioni più adeguate per monitorare le attività esercitate con gli attori dello scenario in cui la singola amministrazione opera.

D'altro canto, le stesse informazioni costituiscono la piattaforma ideale per costruire un sistema di controllo di gestione efficace, concepito come strumento di misurazione e di responsabilizzazione.

La validità di tale impostazione è dimostrata dall'atteggiamento di alcuni Atenei che a partire dalla metà degli anni '90, accanto alla contabilità finanziaria, che resta il sistema di rilevazione cardine per tutte le Pubbliche Amministrazioni a causa della persistente natura autorizzatoria del bilancio di previsione, hanno introdotto nel proprio Regolamento di amministrazione, finanza e contabilità, la contabilità economico-patrimoniale, la redazione del Conto economico e di un Conto del patrimonio delle strutture centrali e periferiche (Dipartimenti, Istituti, Centri, ecc), di Conti consuntivi economici e/o patrimoniali di sintesi periodica (infrannuali) e la previsione di documenti contabili innovativi finalizzati alla "conoscenza consolidata dei risultati globali" (ossia il bilancio consolidato d'Ateneo).

Il legislatore, dunque, ha certamente preso coscienza del ruolo della contabilità come uno strumento essenziale per agevolare il cambiamento all'interno delle Università. Tuttavia, malgrado l'esplicitazione del ruolo della contabilità ai fini dell'attuazione

della riforma del sistema universitario, il legislatore non è riuscito ancora a stimolare adeguatamente gli Atenei nell'introdurre operativamente tutte le innovazioni contabili necessarie (in particolare, la contabilità economica e la gestione budgetaria). Infatti, l'unico riferimento legislativo al riguardo resta il D.Lgs. n. 279/97 il quale, benché rivolto alla generalità delle Pubbliche Amministrazioni, risulta concretamente attuato solo per le Amministrazioni Centrali dello Stato.²⁵²

Alla luce del quadro finora delineato e sulla base dell'analisi empirica condotta, le soluzioni tecnico-contabili in prospettiva attuabili dalle Università sono riconducibili alle seguenti alternative:²⁵³

- ∞ *adozione della sola contabilità finanziaria*, prevedendo le seguenti tre configurazioni possibili:
 - I dati finanziari vengono integrati con indicatori di utenza o di risultato. L'allocazione delle risorse avviene per mezzo del bilancio preventivo e gli strumenti di controllo direzionale si riconducono essenzialmente alle analisi del Nucleo di valutazione aventi periodicità annuale;
 - Viene attivata una contabilità analitica pur in assenza di una contabilità economico-patrimoniale. L'allocazione delle risorse avviene attraverso il bilancio preventivo e il controllo direzionale si basa anche sui dati di costo, elaborati attraverso la contabilità analitica con periodicità annuale. In tale configurazione rientra il caso analizzato dell'Università della Calabria;
 - si implementa il modello di contabilità economica delle

²⁵² Le circolari esplicative ed attuative, riferite al citato decreto legislativo, fanno esplicito riferimento al *Sistema Unico di Contabilità Analitica per Centri di Costo nelle Amministrazioni Centrali*. Cfr. MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *Circolare n. 33 del 13/07/2006 e Rilevazione dei costi dell'anno 2005. Riconciliazione con il rendiconto generale dello Stato*, Settembre 2006, reperibili sul sito web www.rgs.mef.gov.it

²⁵³ CORAN G., SOSTERO U., "I sistemi contabili universitari come strumenti per il monitoraggio dell'economicità: una evoluzione possibile?", in Atti del Seminario *La misurazione della performance negli atenei*, Padova, 10 ottobre 2006.

amministrazioni centrali dello Stato. L'allocazione delle risorse avviene tramite il bilancio preventivo a cui si affianca il *budget* per centro di costo, gli strumenti del controllo direzionale saranno, quindi, rappresentati dal *budget* e dal consuntivo per centro di costo. La periodicità del controllo, in questo caso, sarà semestrale.

∞ *utilizzo contemporaneo della contabilità finanziaria e della contabilità economico-patrimoniale* attraverso le seguenti configurazioni tecniche alternative:

- la contabilità economico-patrimoniale viene derivata dalla contabilità finanziaria. L'allocazione delle risorse avviene per mezzo della contabilità finanziaria cioè tramite il bilancio preventivo. Gli strumenti di controllo direzionale si basano sulla contabilità analitica a valori consuntivi i cui modelli di calcolo e la periodicità sono autonomamente definibili. In questa tipologia rientra il caso analizzato dell'Università del Piemonte Orientale "A. Avogadro";
- la contabilità finanziaria viene derivata dalla contabilità economico-patrimoniale. L'allocazione delle risorse avviene per mezzo del *master budget*, che rappresenta la visione complessiva di tutti i valori di previsione dell'Ateneo. Gli strumenti del controllo direzionale si basano sulla contabilità analitica a valori sia preventivi che consuntivi;

∞ *Utilizzo della sola contabilità economico-patrimoniale* che deve essere integrata da strumenti di programmazione. L'allocazione delle risorse, anche in questo caso, avviene tramite il *master budget* e il controllo direzionale è basato, come nel precedente caso, sulla contabilità analitica a valori preventivi e consuntivi. Nell'ambito di tale configurazione contabile rientra il caso analizzato dell'Università degli studi di Trento.

Indipendentemente dalla soluzione tecnica prescelta, l'adozione di una contabilità direzionale a contenuto economico-patrimoniale (ispirata, quindi, al principio della

competenza economica), oltre a rappresentare un percorso obbligato dal contesto evolutivo di riferimento, comporta importanti riflessi sulla gestione delle Università. In sintesi, alla luce delle premesse teoriche e dell'analisi empirica quali-quantitativa svolta, è possibile individuare, attraverso la tabella seguente, i vantaggi e gli svantaggi derivanti dal passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale, in ordine alle principali esigenze conoscitive avvertite dalle Università.

DALLA CONTABILITÀ FINANZIARIA ALLA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE

	VANTAGGI	SVANTAGGI
OTTIMIZZAZIONE DELLE RISORSE	Maggiore responsabilizzazione e condivisione sull'uso delle risorse	Aggravio di costi e tempi a causa delle difficoltà operative nel passaggio dalle regole di un sistema all'altro
ADEMPIMENTI VERSO IL MIUR ED ALTRI ORGANISMI	La presenza di un piano dei conti unico basato su una classificazione per natura agevola gli adempimenti SIOPE e Omogenea Redazione dei Conti Consuntivi	I dati non sono direttamente desumibili ma ricavabili attraverso opportuni accorgimenti contabili
MONITORAGGIO EQUILIBRIO FINANZIARIO E MONETARIO	Gestione ottimale grazie alla presenza dei <i>budget</i> finanziari e monetari	Assenza del limite alle spese rappresentato dalla funzione autorizzativa del bilancio di previsione, sostituibile però con <i>budget</i> "rigidi"
MONITORAGGIO EQUILIBRIO PATRIMONIALE	Possibilità di quantificare e valorizzare le immobilizzazioni immateriali - quali brevetti e partecipazioni in imprese - e di esprimere un valore dell'Ateneo	
MONITORAGGIO EQUILIBRIO ECONOMICO	Supporto al monitoraggio grazie alla rilevazione di valori economici (si pensi alla voce lavori in corso su ordinazione relativa a progetti di ricerca e attività che non hanno trovato ancora riscontro nei corrispondenti ricavi ma che costituiscono comunque un componente positivo di reddito di competenza dell'esercizio che concorre, quindi, alla definizione del risultato economico dell'esercizio)	Assenza di rilevazione di dati economico-patrimoniali ma solo valori finanziari
SUPPORTO INFORMATIVO AI CONTROLLI INTERNI	Stimolo all'implementazione e sviluppo della funzione controllo di gestione attraverso lo sviluppo della contabilità analitica	-
SUPPORTO INFORMATIVO AL CONTROLLO DIREZIONALE E STRATEGICO	<ul style="list-style-type: none"> ○ Sviluppo della contabilità analitica e del controllo di gestione; ○ Presenza della nota integrativa quale fonte di informazioni aggiuntive 	-
TRASPARENZA E SEMPLIFICAZIONE AMMINISTRATIVA	<ul style="list-style-type: none"> ○ Trasparenza sull'uso delle risorse e monitoraggio dei <i>budget</i>; ○ Allineamento dei sistemi contabili nel rispetto dell'autonomia; ○ Adozione del bilancio consolidato d'Ateneo: unico sistema contabile, piani dei conti unici, unica anagrafica clienti e fornitori. 	Difficoltà nel cambiamento di mentalità e approccio culturale degli operatori coinvolti

5.4 Il ruolo potenziale dell'adozione di principi contabili generali per le Università

Sulla base delle analisi empiriche svolte, il sistema informativo contabile delle Università statali italiane appare, in generale, inadeguato rispetto alle problematiche affrontate nell'ambito del presente lavoro.

In particolare, si possono individuare tre direttrici lungo le quali sviluppare una serie di considerazioni critiche conclusive: la *standardizzazione* dei modelli di bilancio delle Università, la *comparabilità* dei sistemi di contabilità e le caratteristiche dei *bilanci preventivi e consuntivi*.

In merito alla *standardizzazione contabile*, attraverso l'imposizione di un unico modello di bilancio per la generalità degli Atenei, si sono sviluppate da sempre innumerevoli critiche in ordine alla potenziale limitazione dell'autonomia universitaria, così come è emerso dall'analisi dei profili storico-evolutivi esposti in precedenza.

In realtà, in forza della riconosciuta autonomia universitaria si è assistito ad un proliferare di comportamenti contabili eterogenei e difficilmente comparabili che si scontrano con le esigenze di trasparenza della pubblica amministrazione²⁵⁴ e di comparabilità dei singoli Atenei ai fini della valutazione complessiva del sistema universitario.

Oltre alle esigenze evidenziate, non va trascurata la tutela dei terzi in termini di informazione resa agli *stakeholders* considerato che l'Università è una azienda pubblica e come tale ha delle responsabilità in termini di economicità e qualità dei servizi pubblici offerti nonché di equità.

Al riguardo emergono dalla dottrina rilevanti osservazioni in termini di "anomalia autonomistica della contabilità delle Università",²⁵⁵ nel senso che risulta paradossale che le imprese private siano obbligate ad uniformare le modalità di redazione dei propri bilanci in forza di norme nazionali ed internazionali che tendono alla tutela dei terzi; mentre le Università, nonostante siano finanziate con risorse pubbliche - del cui utilizzo sono tenute a rendere conto attraverso l'uso di un sistema di contabilità pubblica - e presentino un grado di autonomia

²⁵⁴ CERULLI IRELLI V., *Principi del diritto amministrativo 1 e 2*, Giappichelli, Torino, 2005.

²⁵⁵ Cfr. GARLATTI A., *Bilancio e controllo economico nelle università degli studi*, Egea, Milano, 1996, pag. 209

decisionale ed operativa decisamente inferiore a quello delle imprese, godono di ampi livelli di discrezionalità nella definizione dei propri sistemi contabili.

Sotto tale punto di vista, una maggiore armonizzazione contabile attraverso l'adozione di schemi contabili più o meno omogenei, è da ritenersi opportuna per il raggiungimento di due finalità:

- ∞ garantire maggiore trasparenza nell'uso e nella rendicontazione delle risorse verso tutti i destinatari dell'informazione contabile (Miur, Organi di governo dell'Ateneo, studenti, finanziatori di progetti di ricerca, ecc);
- ∞ consentire valutazioni nel tempo e nello spazio delle *performance* d'Ateneo al fine di implementare meccanismi di *benchmarking*, considerati dalla dottrina come fondamentali per l'introduzione di logiche concorrenziali in ambito pubblico facendo così fronte alla naturale assenza delle logiche di mercato.²⁵⁶

L'orientamento verso l'armonizzazione contabile dei bilanci pubblici è peraltro dimostrato dal D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 170, "Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, emanato a norma dell'articolo 1 della legge 5 giugno 2003, n. 131", che ha per oggetto l'omogeneità dei bilanci e dei sistemi di rilevazione contabile delle regioni e degli enti locali, rispetto al bilancio dello Stato e le conseguenziali procedure di consolidamento dei conti pubblici anche ai fini di garanzia degli equilibri di finanza pubblica e del rispetto del patto di stabilità e crescita.

In realtà, tale provvedimento, riferendosi esclusivamente ai sistemi contabili delle Regioni e agli Enti Locali, è da intendersi incompleto rispetto al contenuto della delega conferita con la legge n. 131/03. Pertanto, esso è da intendersi come il primo di una serie di provvedimenti successivi che dovrebbero ricondurre ad omogeneità la totalità dei bilanci pubblici considerato che la citata legge, nel prevedere la delega al Governo ad adottare, entro un anno, uno o più decreti legislativi meramente ricognitivi dei principi fondamentali nelle materie previste

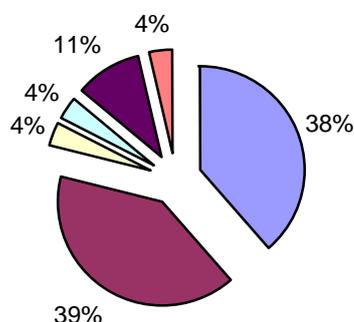
²⁵⁶ In sintesi, la tecnica del *benchmarking*, mutuata dall'ambito privatistico, consente di individuare ed applicare gli standard di performance ritenuti migliori (*best practises*) attraverso un continuo processo di misurazione dei prodotti e/o servizi e/o processi mediante il confronto con i migliori concorrenti o le aziende riconosciute leader del settore. Per un approfondimento della tematica si vedano BERETTA S., DOSSI A., MELONI G., MIROGLIO F., *Il benchmarking nei processi amministrativi*, Egea, Milano, 1999; BOCCHINO U., *Il benchmarking. Uno strumento innovativo per la pianificazione ed il controllo strategico*, Giuffrè, Milano, 1994; LUCIANELLI G., TANESE A. (a cura di), *Il benchmarking nelle aziende e nelle amministrazioni pubbliche*, Giappichelli, Torino, 2002.

dall'articolo 117, terzo comma, della Costituzione - quindi in tema di *armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario* – faceva esplicito riferimento alla generalità dei bilanci pubblici. Il decreto di armonizzazione, peraltro, non contiene alcuna innovazione contabile di rilievo avendo il legislatore interpretato alla lettera la funzione *meramente ricognitiva* prevista dal delegante.

L'esigenza dell'armonizzazione dei bilanci pubblici si ripercuote inevitabilmente sulla loro *comparabilità*. In primis, esistono problemi di raccordo e consolidamento tra bilancio dello Stato e bilancio degli Atenei che comporta problemi di analisi della spesa finale e nel consolidamento dei conti del settore pubblico allargato (funzione svolta dalla Ragioneria Generale dello Stato). Il problema del consolidamento dei dati di bilancio si presenta, altresì, all'interno dei singoli Atenei tra amministrazione centrale e centri autonomi di gestione che, da un lato, adottano schemi di bilancio differenti, dall'altro redigono, nella maggior parte dei casi, rispettivamente un bilancio di competenza mista e un bilancio di cassa. La situazione di incomparabilità dei bilanci è confermata da un'indagine condotta sui Regolamenti di 57 Università statali²⁵⁷ i cui risultati sono esposti nel grafico seguente:

²⁵⁷ CORAN G., SOSTERO U., "I sistemi contabili universitari come strumenti per il monitoraggio dell'economicità: una evoluzione possibile?", in Atti del Seminario *La misurazione della performance negli atenei*, Padova, 10 ottobre 2006.

Tipologia bilanci delle Università



■ Ateneo = Competenza e Dipartimenti = Cassa	■ Ateneo e Dipartimenti = competenza
■ Ateneo e Dipartimenti = cassa	■ Ateneo = misto e Dipartimenti = cassa
■ Ateneo e Dipartimenti = misto	■ Contabilità economico-patrimoniale

Tale situazione comporta inevitabilmente difficoltà operative nella definizione dei risultati di sintesi complessivamente riferiti all'Ateneo quali avanzo o disavanzo di amministrazione.

Una soluzione a tale problema, che consenta la comparabilità ed il raccordo dei bilanci dell'amministrazione e dei centri autonomi di gestione, può essere rappresentata dalla adozione del bilancio finanziario di competenza mista anche da parte dei dipartimenti e dalla previsione di un unico schema di bilancio e, quindi, da omogenei criteri di classificazione delle entrate e delle spese che convergano verso un unico piano dei conti così come attuato dall'Università della Calabria nell'ambito del processo di riforma contabile dell'Ateneo descritto nel capitolo precedente.

Da un punto di vista gestionale, la soluzione prospettata è resa operativa dalla disponibilità sul mercato informatico di diversi *software* di contabilità integrata appositamente realizzati per la gestione della contabilità degli Atenei che tengono conto, da un lato, della tipicità delle Università in termini di struttura organizzativa e di autonomia contabile delle diverse strutture di gestione, dall'altro, delle esigenze informative interne, dettate dallo sviluppo della contabilità direzionale, ed esterne, dettate dagli adempimenti verso enti esterni

all'Ateneo più volte citati.

In definitiva, l'esistenza di gestioni autonome non deve costituire un ostacolo alla rappresentazione unitaria della gestione universitaria che costituisce, peraltro, uno dei principi fondamentali della contabilità pubblica a cui attualmente tende la prevalenza degli Atenei italiani. Oltre ad essere un requisito fondamentale previsto dai citati principi, la rappresentazione unitaria dell'azienda costituisce il punto di partenza da cui diparte lo sviluppo dei processi di pianificazione, programmazione e controllo che necessitano della visione unitaria dell'Ateneo al fine di consentire agli organi di governo di disporre di una visione strategica complessiva nell'ottica del contemperamento delle esigenze di unitarietà aziendale con quelle di snellezza operativa afferenti ai centri autonomi di gestione. Sotto tale ottica, il bilancio di previsione d'Ateneo, che è attualmente rappresentato da un sistema di bilanci costituito dal bilancio dell'amministrazione e dai bilanci dei centri autonomi, non fornisce una rappresentazione unitaria dell'Ateneo. In tal senso, il D.P.R. n. 371/82 prevedeva la redazione di un bilancio di previsione consolidato che però ha trovato solo un modesto riscontro nell'ambito della regolamentazione universitaria. Al riguardo, la citata ricerca empirica condotta sui Regolamenti delle Università statali dimostra, altresì, che solo il 28% degli Atenei redige un bilancio consolidato preventivo mentre il 75% redige il bilancio consolidato consuntivo. A fronte di questi documenti di sintesi consolidati, solo il 16% degli Atenei che consolidano i propri conti hanno previsto nell'ambito dei propri Regolamenti di contabilità, espresse regole e principi di consolidamento.

Ulteriore limitatezza informativa del bilancio di previsione d'Ateneo è riconducibile all'orizzonte temporale di riferimento che risulta troppo breve per fornire una chiara rappresentazione degli effetti delle operazioni di gestione in esso previsti. Tale limite, nonostante sia ascrivibile alla generalità degli enti pubblici, diviene maggiormente pregnante per le Università, considerate le caratteristiche di complessità istituzionale del contesto di riferimento e le crescenti esigenze di programmazione e valutazione delle risorse e delle *performance*.

Analogamente, l'attuale modello emergente di bilancio consuntivo non è riconducibile al principio della trasparenza e del più volte citato principio di

accountability. Infatti, nonostante gli interventi legislativi volti all'omogeneizzazione dei conti consuntivi - voluti dal legislatore al fine di controllare la spesa pubblica per mezzo del consolidamento dei conti pubblici - la legislazione di riferimento è attualmente priva di regole e criteri di consolidamento tra i dati di bilancio dell'amministrazione centrale e i dipartimenti. In definitiva, l'assenza di chiare regole di riferimento per la redazione di un sistema di bilancio che rappresenti l'utilizzo delle risorse pubbliche nell'organizzazione ed erogazione dei servizi universitari, non dovrebbe essere giustificata dal concetto di autonomia universitaria. In realtà, come più volte affermato, l'autonomia ascrivibile agli Atenei italiani non va interpretata in senso assoluto ma andrebbe vista nella sua accezione di autonomia gestionale che consente ai singoli Atenei di porre in essere le operazioni di gestione delineate dai suoi organi di governo attraverso meccanismi decisionali indipendenti da fattori esterni. Ciò non significherebbe riconoscere agli Atenei un'autonomia contabile intesa in senso stretto, ma un'autonomia nella gestione del bilancio piuttosto che nella redazione dello stesso.

Pertanto, una armonizzazione minimale dei bilanci universitari potrebbe attuarsi attraverso la individuazione di regole e metodologie redazionali che, da un lato, garantirebbero uniformità contabile a livello di sistema universitario con tutte le conseguenze positive in termini di comparabilità, chiarezza, programmazione e valutazione a livello di sistema, adempimenti verso gli organismi internazionali; dall'altro, fornirebbero al *management* universitario di ogni singolo Ateneo gli strumenti direzionali riconosciuti idonei, dalla dottrina e dall'evidenza empirica, a supportare i processi decisionali senza dover incidere sull'autonomia decisionale degli stessi.

In tal senso, la ricerca empirica esposta nel capitolo precedente dimostra che il *management* universitario intervistato valuta positivamente un eventuale emanazione di principi contabili a livello nazionale specificamente riferiti alle Università. La presenza del documento emanato dalla Ragioneria Generale dello Stato e rivolto alla generalità delle Pubbliche Amministrazioni, denominato *Sistema di contabilità economica delle Amministrazioni Pubbliche. Manuale dei Principi e delle Regole Contabili*, da un lato, dimostra la particolare attenzione di

cui necessita l'argomento e, dall'altro, rappresenta uno strumento inadeguato al contesto universitario per due ordini di motivi:

- 1) si riferisce più specificatamente alle Amministrazioni Centrali dello Stato;²⁵⁸
- 2) non tiene ovviamente conto delle specificità del contesto universitario.

Il caso dell'Università degli studi del Piemonte Orientale, che allega al proprio Regolamento per l'amministrazione, la finanza e la contabilità, il documento denominato *Principi contabili generali*, costituisce, in tal senso, un chiaro segno anticipatore degli eventi attesi.

Al riguardo giova riportare l'esempio dei sistemi contabili universitari inglesi che costituiscono un caso di eccellenza in tale ambito in quanto non solo sono soggetti a specifici principi di redazione elaborati a livello nazionale²⁵⁹ ma sono assoggettati alla certificazione da parte di società di revisione esterne.

In realtà, trattandosi di un approccio culturale totalmente opposto alle logiche finanziarie tuttora vigenti in prevalenza nel nostro Paese, è necessario un passaggio preliminare teso verso un approccio manageriale della gestione da parte del *management*.

In paesi in cui i nuovi approcci ideologici del *New Public Management* hanno preso maggiormente piede, è stato posto in maniera più forte l'accento sull'esigenza della corretta ed economica gestione delle aziende pubbliche attraverso un maggiore orientamento al modello privato. Sempre in Inghilterra, ad esempio, l'evoluzione delle logiche manageriali degli enti pubblici, e delle Università, ha comportato la managerializzazione e l'orientamento al mercato, l'efficienza della gestione e la gestione del cambiamento. Tutto ciò si è tradotto nell'applicazione dei processi di *management* tipicamente utilizzati nelle imprese private (pianificazione, programmazione e controllo) in tutte le Università inglesi anche attraverso l'evoluzione delle procedure contabili. "Le Università inglesi sono state forzate a migliorare le loro capacità manageriali e contabili, attraverso

²⁵⁸ "Il presente documento ha lo scopo primario di esporre i principi fondamentali e le regole contabili, fino ad oggi emanate, relative al Sistema unico di contabilità economica delle Pubbliche Amministrazioni, istituito con D.Leg.vo n. 279/97, avviato, in prima istanza, per le sole Amministrazioni Centrali dello Stato", in MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO, *Sistema di contabilità economica delle Amministrazioni Pubbliche. Manuale dei Principi e delle Regole Contabil*, Edizione Marzo 2004, pag. 11, in sito web www.rgs.mef.gov.it

²⁵⁹ Contenuti nel documento denominato *Statement of Recommended Practise: accounting in Higher Education Institution*, in sito internet <http://lsc.wwt.co.uk/documents/othercouncilpublications/>

l'introduzione da parte del governo di nuove regole del gioco: quelle Università che non saranno capaci di sopravvivere nel mercato dell'educazione superiore potranno andare in bancarotta".²⁶⁰

Per quanto possa sembrare assurdo, anche nel nostro Paese, presto o tardi, si potrebbe parlare di competizione pura nel campo della ricerca e dell'istruzione universitaria. In ogni modo, l'analisi del contesto di riferimento, contenuta nel I° capitolo, ha descritto un sistema universitario italiano sempre più competitivo.

La riforma amministrativo-contabile di un siffatto sistema, in cui le esigenze di informazioni chiare e complete sono crescenti e diversificate, non può non passare attraverso la definizione di *principi contabili generali* di derivazione economico-aziendale capaci di guidare il cambiamento in atto verso forme di monitoraggio e valutazione delle *performance* universitarie chiare ed univoche ancorché implementate nell'ambito dell'autonomia di ciascun Ateneo.

²⁶⁰ VELTRI S., "L'evoluzione delle procedure contabili nelle aziende europee. Un confronto tra l'Università di Hertfordshire e l'Università della Calabria (seconda parte)", in *Azienda Pubblica*, n. 4, 1999, pag. 487.

CONCLUSIONI

*“Se tutti gli economisti confrontassero le loro teorie,
non raggiungerebbero mai una conclusione”*

GEORGE BERNARD SHAW

Così come affermato nelle premesse introduttive, il ruolo riconosciuto al sistema universitario nei processi di governo politico ed economico di ogni nazione è quello di garantire, da un lato, lo sviluppo e la crescita socio-economica del Paese e, dall'altro, un certo grado di competitività a livello internazionale.

Gli strumenti con cui esercitare tale ruolo sono rappresentati dai prodotti del sistema universitario (ricerca e didattica) alla cui valorizzazione, in termini qualitativi e quantitativi, ogni nazione dovrebbe attribuire una prioritaria valenza strategica per garantire livelli di benessere socio-economico crescenti, soprattutto nel lungo periodo.

Una volta individuate le linee strategiche della sua azione, il sistema universitario avverte la necessità di sviluppare al suo interno le logiche con cui gestire la traduzione dei suoi obiettivi di lungo periodo in programmi d'azione che contemplino le risorse necessarie per il raggiungimento degli stessi obiettivi programmati e che tengano in debita considerazione il contesto evolutivo di riferimento. Tali logiche di gestione, affinché producano risultati soddisfacenti, non possono non tenere conto degli emergenti criteri aziendali applicati alle Pubbliche Amministrazioni.

In altri termini, l'Università, sulla scia del percorso di aziendalizzazione degli enti pubblici in atto, presenta la necessità di introdurre ed applicare principi e criteri manageriali idonei a fare dell'*ente pubblico* – la cui amministrazione è ispirata a principi di buon andamento e imparzialità – anche una *azienda pubblica* efficace nell'attuazione delle sue politiche, efficiente nell'impiego delle risorse ed

economica nella gestione.

La ricostruzione del contesto teorico di riferimento del sistema universitario italiano, in riferimento ai modelli emergenti di pianificazione, programmazione e controllo, unitamente allo sviluppo della ricerca empirica, sono stati condotti proprio con l'obiettivo di evidenziare il processo di aziendalizzazione in atto. Essi hanno, infatti, confermato la rilevanza degli strumenti direzionali aziendali per il supporto dei meccanismi decisionali pubblici (la contabilità generale, il sistema budgetario, il sistema di *reporting*).

Tuttavia, l'implementazione di tali strumenti richiede uno studio preliminare del contesto gestionale, organizzativo e contabile di riferimento che, come esposto nell'ambito dei primi capitoli, attualmente si presenta, a livello di intero sistema universitario, complesso, dinamico e piuttosto diversificato.

L'analisi degli elementi di specificità e criticità della *performance* universitaria ha consentito l'individuazione di sistemi direzionali idonei a supportare i sistemi di *governance*, nel rispetto dell'autonomia dei singoli Atenei e al fine di evitare la trasposizione acritica di sistemi informativo contabili emergenti in altri contesti pubblici.

Tra le criticità riscontrate è emerso, in prevalenza, l'utilizzo di sistemi informativo-contabili lacunosi e caotici che, non solo impediscono la valutazione e la comparazione dei risultati raggiunti in termini di *performance* aziendali a livello di intero sistema universitario ma impediscono, altresì, l'implementazione di adeguati strumenti di controllo interno a supporto del sistema decisionale d'Ateneo.

Dall'attuale contesto evolutivo sono emerse, altresì, problematiche legate alle esigenze conoscitive degli *stakeholders* interni ed esterni. Tali obiettivi conoscitivi, avvertiti ormai da decenni e sollecitati ulteriormente dal processo di aziendalizzazione delle Pubbliche Amministrazioni, sono stati in parte soddisfatti attraverso il mantenimento delle logiche di gestione preesistenti ed in parte distolti attraverso "aggiustamenti" o "personalizzazioni" del sistema informativo-contabile in nome della riconosciuta autonomia universitaria. Una autonomia che, a parere di chi scrive, non dovrebbe giustificare siffatta anarchia contabile essendo l'Università anche una azienda pubblica finanziata in prevalenza dallo Stato e,

pertanto, tenuta a fornire, al pari delle altre Pubbliche Amministrazioni, un quadro trasparente, completo ed esaustivo sull'utilizzo delle risorse.

In realtà, il concetto di autonomia contabile è stato interpretato in maniera estensiva rispetto ad una sua accezione di autonomia di bilancio. Infatti, l'autonomia della gestione e dell'utilizzo dei fondi di bilancio, riconosciuta dalla legge n. 168/89, è stata da anni interpretata come autonomia contabile in termini di schemi di bilancio e, in generale, di sistemi informativo-contabili a supporto dei meccanismi decisionali.

Al contrario, nelle Università, come in ogni azienda, è possibile coniugare le informazioni prodotte per i terzi secondo un modello comune e condiviso, rispettando l'autonomia nella gestione dei singoli Atenei attraverso la flessibilità degli strumenti di contabilità direzionale. Risulta pacifico, infatti, che le regole contabili utilizzate non influenzano direttamente le decisioni manageriali bensì le supportano attraverso la produzione di documenti aventi un contenuto informativo idoneo a soddisfare obiettivi conoscitivi diversificati.

L'analisi successiva rivolta ai sistemi di pianificazione, programmazione e controllo ha consentito l'emersione della rilevanza del sistema di finanziamento nell'ambito delle logiche di programmazione nelle Università. Infatti, l'attuale modello di finanziamento degli Atenei – basato su una quota base ed una quota di riequilibrio - gioca un duplice e controverso ruolo. Da un lato, costituisce l'elemento propulsore dello sviluppo di logiche di pianificazione, programmazione e controllo che sono alla base di un corretto ed efficace processo di monitoraggio delle risorse assegnate e impiegate, necessario al fine di manovrare le variabili chiave verso i valori *standard*. Dall'altro, per come emerge dalla ricerca condotta, essendo basato su informazioni di carattere finanziario, diviene decisivo sul mantenimento di sistemi contabili di natura finanziaria non consentendo, pertanto, il salto di qualità verso strumenti direzionali capaci di monitorare l'economicità della gestione attraverso la valutazione economica delle attività svolte e dei servizi prodotti.

Il successivo esame della contabilità direzionale delle Università ha messo in luce, da un lato, la limitatezza del potenziale informativo del sistema di bilancio a carattere finanziario disegnato dal D.P.R. n. 382/80, a cui si ispira tuttora la

maggioranza dei Regolamenti di contabilità degli Atenei statali e, dall'altro, la potenzialità offerta da una contabilità direzionale ispirata a criteri civilistici che contempla il principio della competenza economica nell'ambito di sistemi di contabilità generale e fa uso di ulteriori strumenti quali il sistema budgetario, la contabilità analitica e il sistema di *reporting*.

Sono stati esaminati, inoltre, alcuni strumenti innovativi di contabilità direzionale che, oltre alla dimensione economico-finanziaria della *performance*, tengono conto di altre prospettive (modello della *balanced scorecard*).

Un volta completata la ricostruzione del contesto teorico di riferimento – compreso l'analisi dei modelli di pianificazione, programmazione e controllo negli enti pubblici e l'esame degli strumenti della contabilità direzionale d'Ateneo - è stata esposta la ricerca empirica oggetto della presente tesi di dottorato.

Il progetto di ricerca ha tratto le premesse dal *background* teorico di riferimento rappresentato dal panorama delle Università statali italiane, contraddistinto da alcune primissime esperienze di introduzione della contabilità economico-patrimoniale a cui si affiancano, in prevalenza, casi di sistemi di contabilità direzionale ancora basati su logiche prettamente finanziarie.

In particolare, le attuali configurazioni contabili universitarie fanno richiamo ai modelli contabili individuati dalla dottrina nell'ambito degli enti locali.²⁶¹ *modello minimale, modello integrato e modello parallelo*.

L'*ipotesi* della ricerca è stata individuata nel presupposto che non esiste una unica soluzione contabile assolutamente valida ma che è possibile individuare dei principi comuni di contabilità che tengono conto dei fattori di criticità e specificità di ogni realtà universitaria. Del resto, nell'ottica dell'autonomia universitaria e della conseguente differenziazione organizzativa e gestionale, e considerata la dimensione non eccessiva dell'intera popolazione di riferimento, è

²⁶¹Cfr. MULAZZANI M. (a cura di), *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, 2002. Nell'ambito degli enti locali sono individuabili tre modelli emergenti:

- ∞ *modello minimale*, fondato sulla adozione di un sistema di contabilità finanziaria considerato come base di partenza per la definizione a fine esercizio, in via extracontabile, di informazioni economiche;
- ∞ *modello integrato*, fondato sulla presenza di rilevazioni che tengono conto contemporaneamente dell'aspetto finanziario, economico e patrimoniale;
- ∞ *modello parallelo*, fondato sulla presenza di due sottosistemi di rilevazioni autonomi e privi di collegamento, uno di contabilità finanziaria in partita semplice ed uno di contabilità generale in partita doppia.

ragionevole pensare alla possibilità operativa di riscontrare tanti sistemi contabili differenti per modalità organizzative e operative quanti sono gli Atenei ancorché orientati ai medesimi principi ispiratori.

Gli *assunti* della ricerca sono stati individuati nei seguenti punti:

1. esiste un obbligo, sancito dal D.Lgs. n. 279/97, ad adottare, a latere della contabilità finanziaria, una contabilità analitica per centri di costo;
2. permangono obblighi di rendicontazione finanziaria periodica richiesti dal MIUR e dagli altri organismi governativi per fini diversi;
3. esistono, per gli Atenei statali, imprescindibili elementi di specificità rispetto alla generalità degli enti pubblici, nonostante si assista ad un orientamento legislativo verso sistemi contabili pubblici improntati ai medesimi principi economico-patrimoniali;
4. si assiste alla tendenza generalizzata del sistema universitario italiano verso forme di contabilità economico-patrimoniale che consta di diversi casi di *best-practises*;
5. la scelta del sistema contabile costituisce il momento fondamentale per realizzare il raccordo tra la contabilità finanziaria e la contabilità per centri di costo. Esistono, al riguardo, le seguenti tre soluzioni alternative:
 - ❖ partire dalla contabilità finanziaria e da questa, attraverso opportune soluzioni, generare una contabilità economico-patrimoniale dalla quale derivare la contabilità analitica;
 - ❖ abbandonare completamente la contabilità finanziaria e rilevare tutte le operazioni utilizzando un modello di contabilità economico-patrimoniale. Da quest'ultima è possibile generare successivamente le rendicontazioni finanziarie richieste dal MIUR e dagli altri organismi governativi;
 - ❖ adottare parallelamente sia la contabilità finanziaria che la contabilità economico-patrimoniale con la conseguente necessità di creare un meccanismo di raccordo tra le due contabilità.

La *metodologia* utilizzata nella conduzione della ricerca empirica è articolata in due livelli: il primo livello è di tipo *qualitativo*, basato sullo *studio di casi* rappresentativi dei tre modelli emergenti, orientato all'individuazione degli

elementi di specificità e di criticità di ciascun modello; il secondo livello, invece, è basato su un'analisi *quantitativa* rivolta alla rilevazione di dati statistici inerenti le caratteristiche dei sistemi contabili adottati dall'intera popolazione degli Atenei statali italiani e le percezioni del *management* universitario verso l'opportunità di una soluzione contabile piuttosto che un'altra in termini di vantaggi e svantaggi.

L'aspetto qualitativo della ricerca, formulato sulla base di un *approccio induttivo*, si è articolato nelle seguenti fasi:

- 1) individuazione di un *campione rappresentativo* composto da tre Università appartenenti ognuna ad uno dei tre su menzionati modelli di contabilità. La scelta dei componenti del campione è avvenuta sulla base dei seguenti criteri:
 - a) L'*Università della Calabria* rappresenta uno dei numerosi casi di mantenimento della contabilità finanziaria nell'ambito di un generale percorso di riforma amministrativo-contabile avviato negli ultimi anni e tuttora in itinere.
 - b) L'*Università degli studi di Trento* rappresenta un caso di eccellenza, da più parti citato dalla dottrina economico-aziendale, in quanto è tuttora l'unico Ateneo statale in Italia ad aver adottato la contabilità economico-patrimoniale ancorché trattasi di una realtà di medio-piccole dimensioni e riferita ad un bacino di utenza non molto ampio rispetto ad altri Atenei.
 - c) L'*Università degli studi del Piemonte Orientale* rappresenta uno dei pochi casi di adozione di contabilità parallele adottati nel nostro Paese e di esplicitazione formale di principi contabili generali d'Ateneo.
- 2) acquisizione della documentazione informativo-contabile di ogni Ateneo appartenente al campione (Statuti e Regolamenti di contabilità, verbali gruppi di studio e commissioni, bilanci ed altri documenti contabili);
- 3) erogazione di questionari di approfondimento attraverso interviste (dirette, telefoniche e a mezzo posta elettronica) rivolte alla dirigenza dei singoli Atenei.

Il primo modello, di tipo *minimale*, rappresentato dal caso dell'Università della Calabria, presenta tuttora il maggior grado di diffusione tra le Università statali italiane. Lo studio del caso ha consentito l'emersione dei principali aspetti positivi del mantenimento del sistema adottato: il contenimento dei costi di impianto e di

formazione e il mantenimento delle modalità di assunzione delle decisioni e delle responsabilità. Gli aspetti negativi emergenti, invece, sono riconducibili alla non coerenza tra le modalità del processo decisionale e l'analisi dei risultati, alle difficoltà di *feed-back* rapidi tra analisi degli scostamenti e interventi correttivi, alla mancata modifica delle modalità di assunzione delle decisioni e delle responsabilità.

Il secondo modello esaminato ha interessato l'utilizzo della sola contabilità economico-patrimoniale, integrata da strumenti di programmazione economico finanziaria (*budget* economico, patrimoniale e finanziario) attraverso lo studio del caso dell'Università degli studi di Trento.

Le motivazioni di tale scelta, emerse dal lavoro di ricerca, sono riconducibili alla rilevanza attribuita alla contabilità economico-patrimoniale come mezzo di introduzione e sviluppo degli strumenti tipici del controllo di gestione (*budget*, contabilità analitica, analisi degli scostamenti e *reporting*) e, di conseguenza, come mezzo per disporre di informazioni utili a valutare gli effetti economici delle decisioni. Tra le principali motivazioni è emerso, altresì, il ruolo di supporto al processo di motivazione del *management* al raggiungimento degli obiettivi e di valutazione dei risultati conseguiti (nell'ambito dei processi di programmazione e controllo) così come sostenuto dalla dottrina economico-aziendale. Tuttavia, nella scelta del sistema contabile sono stati tenuti in debita considerazione i rischi collegati al totale abbandono della contabilità finanziaria – e, quindi, del bilancio di previsione finanziario – soprattutto in termini di diminuzione del grado di controllo della spesa alla quale si è fatto fronte attraverso l'utilizzo del *budget* che considera contemporaneamente gli aspetti economici, finanziari e patrimoniali e, pertanto, richiama il ruolo svolto dal bilancio preventivo nel sistema di contabilità finanziaria.

Il terzo modello esaminato ha interessato l'utilizzo contemporaneo della contabilità finanziaria e della contabilità economico-patrimoniale attraverso lo studio del caso dell'Università degli studi del Piemonte Orientale “Amedeo Avogadro”.

L'esame del caso ha dimostrato, da un lato, la possibilità di mantenere le rilevazioni necessarie per soddisfare le richieste di informazioni da parte del

MIUR e per garantire il rispetto formale dei principi della contabilità di Stato previsti dalla legge n. 168/89 e, dall'altro, la possibilità di adottare, contestualmente, la contabilità economico-patrimoniale con tutti i vantaggi in termini economico-aziendale. L'analisi del caso ha consentito la valutazione dei principali elementi di difficoltà operativa nell'implementazione di tale sistema contabile rappresentati da:

- presenza di una pluralità di bilanci interateneo - derivante dalla peculiare struttura organizzativa universitaria - che genera una grande mole di movimenti contabili interni;
- difficoltà di collegamento tra i capitoli finanziari relativi alla spesa e le corrispondenti voci di costo, che renderebbe più agevole la derivazione delle scritture di contabilità economica da quelle di contabilità finanziaria, soprattutto in riferimento ai capitoli della ricerca che accolgono spese di varia natura;
- assenza di chiarezza su quale dei due sistemi debba perseguire un dato obiettivo informativo e necessità di gestione di due diverse chiusure contabili da parte di una molteplicità di operatori spesso non adeguatamente formati.

Lo studio dei casi ha messo in luce due aspetti di rilievo:

1. nonostante sia tuttora in prevalenza adottata la contabilità finanziaria, il modello contabile emergente tende all'adozione della contabilità economico-patrimoniale sia ad integrazione che in parallelo alla contabilità finanziaria, mentre rarissimi sono i casi di completa sostituzione.
2. tutti i modelli soddisfano le esigenze conoscitive emergenti dal complesso contesto di riferimento seppur con valenze informative più o meno limitate ai singoli adempimenti piuttosto che orientate alla costruzione di un supporto al più ampio quadro dei processi di pianificazione, programmazione e controllo.

L'aspetto quantitativo della ricerca ha consentito di integrare le considerazioni derivanti dallo studio dei casi con l'analisi di alcuni fattori strettamente connessi al grado di "managerialità" della dirigenza universitaria quali la percezione della rilevanza della contabilità economico-patrimoniale ai fini dell'implementazione di

adeguati sistemi di pianificazione, programmazione e controllo da parte del *management* intervistato attraverso l'erogazione di questionari *on line*.

L'evidenza empirica ha dimostrato il tentativo attuato dagli Atenei statali italiani, seppur lento e poco efficace, di orientare i sistemi informativi interni verso l'acquisizione di informazioni economiche e l'adozione di primordiali tecniche di controllo di gestione facendo riferimento al solo sistema di contabilità finanziaria, senza modificare la struttura del processo decisionale e le modalità di allocazione delle risorse. Contemporaneamente, l'analisi condotta ha dimostrato che non mancano esperienze di rilievo di introduzione di sistemi di contabilità economico-patrimoniale (Università Cattolica del Sacro Cuore, Università degli Studi di Trento ed Università degli Studi di Camerino). Complessivamente, il dato empirico emergente conferma le precedenti indagini realizzate dal Miur, circa la prevalenza di realtà universitarie che mantengono la contabilità finanziaria quale contabilità istituzionale e che derivano da essa una contabilità economico-patrimoniale che si pone da tramite per l'impianto di una contabilità analitica per centri di costo e servizi erogati.

Di conseguenza, l'indagine quali-quantitativa, oggetto della ricerca, conferma il *risultato atteso* rappresentato da una propensione al mantenimento della contabilità finanziaria dovuta sia all'opportunità che essa offre di esaltare il carattere autorizzatorio del bilancio previsionale di tipo finanziario sia alla circostanza che il MIUR continua a riferirsi a scritture di tipo finanziario.

Il *contributo* della ricerca è riconducibile alla dimostrazione:

- ∞ della validità degli due modelli, meno frequentemente utilizzati, in termini di rispetto degli obblighi di legge e di contributo all'aziendalizzazione delle Università;
- ∞ delle potenzialità del sistema di contabilità economico-patrimoniale in termini di vantaggi e svantaggi rispetto alle principali esigenze informative sviluppatesi negli ultimi anni nell'ambito del sistema universitario italiano;
- ∞ che i modelli improntati a criteri di valutazione economica delle attività e dei servizi prodotti, consentendo la misurazione dell'economicità dell'azienda universitaria, contribuiscono maggiormente allo sviluppo di logiche di pianificazione, programmazione e controllo da più parti definite

elemento imprescindibile per lo sviluppo di logiche manageriali-aziendali ormai da tempo presenti nelle Pubbliche Amministrazioni del nostro Paese. La riscontrata preponderanza dei vantaggi derivanti dall'adozione di una contabilità economico-patrimoniale rispetto agli svantaggi derivanti dal mantenimento della contabilità finanziaria, dettagliatamente esposti nell'ultimo capitolo del lavoro, trova interfaccia nel comportamento adottato dal legislatore di riforma degli altri comparti pubblici. Questi, infatti, ha giudicato la contabilità economico-patrimoniale la soluzione più idonea a rappresentare i fatti di gestione in relazione a finalità non solo autorizzative (imprescindibili per un ente pubblico) ma altresì valutative di supporto ai processi di pianificazione, programmazione e controllo.

Pertanto, in sintesi, è possibile formulare le seguenti osservazioni conclusive.

Com'è noto, la contabilità finanziaria, tipico sistema contabile degli enti pubblici, non è in grado di dare adeguato supporto alla valutazione della *performance*; esso necessita dell'integrazione o sostituzione con un sistema a contenuto economico-patrimoniale e, quindi, dell'integrazione con la contabilità analitica.

Sulla base delle evidenze empiriche, il sistema di contabilità finanziaria consente esclusivamente il monitoraggio della gestione finanziaria e monetaria seppur in presenza di forti limitazioni. Pressoché inesistente risulta, invece, il supporto della contabilità finanziaria al monitoraggio dell'equilibrio patrimoniale al pari di quello economico.

In prospettiva, la soluzione basata sull'adozione di un sistema di contabilità economico patrimoniale, con la redazione di un unico bilancio per l'intero Ateneo, integrato con la strumentazione tipica del controllo di gestione - ed in particolare con la contabilità analitica e il *budget* - consente, in primis, di evitare la frammentazione e il potenziale disallineamento degli attuali sistemi contabili universitari. Contemporaneamente garantisce l'autonomia dei dipartimenti all'interno di un generale sistema di valori condivisi e, tra loro, originariamente coordinati. Tale soluzione consente, altresì, di superare i limiti che la contabilità finanziaria geneticamente presenta riguardo al monitoraggio delle condizioni di equilibrio, il cui rispetto è parte integrante del raggiungimento dell'economicità. Solo la contabilità economico-patrimoniale, infatti, è in grado di fornire un

soddisfacente supporto alle diverse dimensioni dell'equilibrio: economico, patrimoniale, finanziario e monetario.

L'impostazione contabile di tipo economico-patrimoniale comporta, inoltre, un coerente sviluppo della contabilità analitica che è condizione irrinunciabile per disporre di informazioni attendibili sull'entità dei fattori produttivi impiegati nei diversi processi e dalle diverse aree di gestione degli Atenei e, quindi, per esprimere valutazioni di efficienza per le attività istituzionali e di supporto.

Il supporto ai processi di programmazione e controllo fornito dalla contabilità economico-patrimoniale risulta, altresì, indiscutibile. Il sistema contabile di tipo economico-patrimoniale contempla, infatti, sia l'aspetto preventivo che consuntivo della gestione consentendo l'implementazione delle logiche della pianificazione, della programmazione e del controllo. In particolare, la funzione di programmazione e allocazione delle risorse nel sistema aziendale viene svolta dal *budget* che considera contemporaneamente gli aspetti economici, patrimoniali e finanziari delle operazioni gestionali, secondo una articolazione coerente con la struttura organizzativa e seguendo delle metodologie di gestione delle operazioni in esso contenute tendenzialmente rigide, in modo da assolvere il ruolo di strumento di controllo della spesa.

Dal punto di vista delle problematiche emergenti nel contesto universitario è possibile individuare i seguenti *fattori* incidenti sull'adozione di sistemi contabili ispirati agli aspetti economico-patrimoniali:

- *fattore tecnico*: la scelta del *software di contabilità* assume rilevanza fondamentale rispetto all'introduzione di una contabilità di tipo economico-patrimoniale e rappresenta lo strumento indispensabile per la sua attuazione;

- *fattore culturale-manageriale*: l'assenza di determinazione e di motivazione dei vertici organizzativi verso la riforma amministrativo-contabile è fondamentale. L'indagine empirica oggetto di questo lavoro conferma la rilevanza del fattore "dirigenziale".

- *fattore umano*: essendo l'Università una azienda di servizi, la formazione e l'aggiornamento professionale del personale verso l'utilizzo di un modello contabile di stampo civilistico, innovativo rispetto alla tradizionale cultura contabile delle Pubbliche Amministrazioni, richiede l'impiego di notevoli risorse.

- *fattore finanziario*: come affermato in precedenza, il modello di finanziamento delle Università adottato, da un lato, costituisce l'elemento propulsore dello sviluppo di logiche di pianificazione, programmazione e controllo in quanto richiede, indirettamente, l'implementazione di un corretto ed efficace processo di monitoraggio delle risorse assegnate e impiegate al fine di manovrare le variabili chiave verso valori *standard*; dall'altro, essendo basato su informazioni di carattere finanziario, diviene decisivo sul mantenimento di sistemi contabili di natura finanziaria.

- *fattore contabile*: è possibile implementare adeguati processi di pianificazione, programmazione e controllo attraverso principi e linee guida comuni da validare a livello centrale attraverso appositi organismi ministeriali e/o ordini professionali competenti nel rispetto dell'autonomia universitaria. In tal senso, si vengono a costituire strumenti di controllo strategico e direzionale a supporto degli emergenti modelli di *public governance* basati su logiche manageriali e ispirati alla separazione tra le funzioni di indirizzo e controllo politico e le funzioni gestionali di competenza del *public management*.

Sotto tale punto di vista, una maggiore armonizzazione contabile attraverso l'adozione di schemi contabili più o meno omogenei, è da ritenersi opportuna per il raggiungimento di due finalità:

- ∞ garantire maggiore trasparenza nell'uso e nella rendicontazione delle risorse verso tutti i destinatari dell'informazione contabile (Miur, Organi di governo dell'Ateneo, studenti, finanziatori di progetti di ricerca, ecc);
- ∞ consentire valutazioni nel tempo e nello spazio delle *performance* d'Ateneo al fine di implementare meccanismi di *benchmarking*, considerati dalla dottrina come fondamentali per l'introduzione di logiche concorrenziali in ambito pubblico facendo così fronte alla naturale assenza delle logiche di mercato.

L'analisi empirica condotta ha dimostrato che la lentezza dell'evoluzione contabile verso forme aziendali è causata soprattutto dall'approccio culturale del *management* universitario ancora scarsamente orientato alla cultura dei risultati anche perché non è ben chiara negli attori del processo quale sia la *mission* dell'Università. Il potenziale favorevole accoglimento di un eventuale intervento

esterno da parte di organismi contabili specializzati, come gli ordini professionali o appositi organismi governativi, dimostra, da un lato, la scarsa propensione ad attuare strumenti manageriali in maniera autonoma, dall'altro, la consapevolezza della necessità di disporre di linee guida omogenee e condivise.

La presenza di comuni principi manageriali per le Università è auspicabile sotto una duplice prospettiva:

1. *prospettiva esterna*, consistente nell'esigenza di allineamento al comportamento contabile adottato dalla generalità degli enti pubblici tendente all'adozione di sistemi contabili di tipo economico-patrimoniale nell'ambito del più generale processo di aziendalizzazione;
2. *prospettiva interna*, consistente nell'esigenza di supportare moderni ed avanzati sistemi di controllo strategico e direzionale che necessariamente prendono le mosse dai sottesi processi di pianificazione e programmazione e che necessitano di un adeguato e coerente sistema informativo-contabile.

Uno studio più accurato, che la scrivente auspica di poter successivamente svolgere, potrebbe evidenziare l'opportunità del superamento dei sistemi tradizionali di controllo attraverso la costruzione di modelli più completi che tengano conto della componente qualitativa delle attività svolte attraverso l'utilizzo di strumenti innovativi (ad esempio la *balanced scorecard* e le relative mappe strategiche), particolarmente adatti al contesto universitario, che in ogni caso fondano le basi su informazioni adeguate derivanti da sistemi contabili di tipo economico-patrimoniale.

In definitiva, poiché i sistemi e i metodi contabili sono fortemente collegati ai modelli di *governance*, una evoluzione dei primi necessariamente contribuisce al miglioramento dei secondi. Tuttavia è vero anche il contrario e, in questa precisa fase storica, l'innovazione e l'ampliamento dei principi di amministrazione derivanti, ad esempio, dal *New Public Management*, appaiono fondamentali per l'implementazione di adeguati modelli di pianificazione, programmazione e controllo.

Pertanto, la riforma amministrativo-contabile costituisce un passaggio naturale a supporto dei meccanismi decisionali che restano ancorati al principio

dell'autonomia universitaria pur nel riconoscimento dell'importanza del ruolo degli ormai nascenti principi contabili generali per le Università.

In prospettiva, non è esclusa la possibilità di estendere la ricerca ad un confronto internazionale orientato, in particolare, all'analisi dei sistemi universitari ritenuti più competitivi ed autonomi da un punto di vista finanziario.

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Strumenti informativo-contabili per le decisioni aziendali*, Clueb, Bologna, 1988.
- AA.VV., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Giappichelli, Torino, 2004.
- AA.VV. (a cura di PEZZANI F.), *Logiche e strumenti di accountability per le Amministrazioni Pubbliche*, Egea, Milano, 2005.
- AA.VV. (a cura del DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA – PROGRAMMA CANTIERI), *Misurare per decidere. La misurazione delle performance per migliorare le politiche pubbliche e i servizi*, Rubbettino Editore, Catanzaro, 2006.
- ADINOLFI P., *Il mito dell'azienda. L'innovazione gestionale e organizzativa nelle amministrazioni pubbliche*, McGraw Hill, Milano, 2005.
- AIROLDI G., BRUNETTI G., CODA V., *Lezioni di Economia Aziendale*, Bologna, Il Mulino, 1989.
- AIROLDI G., BRUNETTI G., CODA V., *Economia aziendale*, Il Mulino, Bologna, 1994.
- ALTBACH P.G., *Academic freedom: International realities and challenges*, Higher Education, 41, 2001.
- AMADUZZI A., *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Utet, Torino, 1953.
- AMADUZZI A., *Le aziende di erogazione*, Principato, Messina, 1955.
- AMIGONI F., *I sistemi di controllo direzionale*, Giuffrè, Milano, 1979.
- AMOROSO C., "La valutazione nelle Università: il sistema degli indicatori", in *Azienda Pubblica*, n. 1/2 - 1999.
- ANDREWS K., *The concept of Corporate Strategy*, Dow Jones-Irwin, Homewood, 1980.
- ANESSI PESSINA E., "Alcune considerazioni in tema di sistema informativo contabile dell'azienda composta pubblica", in AA.VV. (a cura di), *Scritti in onore di Carlo Masini*, Vol.2, Egea, Milano, 1993.
- ANESSI PESSINA E., *La contabilità delle aziende pubbliche. Contabilità finanziaria e contabilità generale negli enti locali*, Egea, Milano, 2000.

- ANSELM L., “Esperienze di programmazione nelle amministrazioni pubbliche”, in MIOLO VITALI P., ANSELM L., *La programmazione nelle pubbliche amministrazioni*, Giuffrè, Milano, 1989.
- ANSELM L., *Il processo di trasformazione della pubblica amministrazione. Il percorso aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995.
- ANSELM L., “Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche: un approccio aziendale”, in ANSELM L., DEL BENE L., DONATO F., GIOVANNELLI L., MARINÒ L., ZUCCARDI MERLI M. (a cura di), *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli editore, Rimini, 1997.
- ANSELM L., *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*, Giappichelli, Torino, 2003.
- ANSELM L., “Verso contabilità integrate per le amministrazioni pubbliche”, in FARNETI G., POZZOLI S., *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, 2005.
- ANSELM L., *Elementi di management e dinamica aziendale*, Giappichelli editore, Torino, 2006.
- ANSELM L., MIOLO VITALI P., *La programmazione nelle pubbliche amministrazioni. Linee evolutive*, Giuffrè, Milano, 1999.
- ANTHONY R.N., *Planning and Control Systems: a framework for analysis*, Harvard Business School, Division of research, Boston, 1965.
- ANTHONY R.N., *Principi di contabilità aziendale*, Etas Libri, Milano, 1976.
- ANTHONY R.N., *The Management Control Function*, Harvard Business School Press, Boston, 1988.
- ANTHONY R.N., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Etas, Milano, 1993 (trad. it. COSSA CAPOSAVI A., VASTA M.).
- ANTHONY R.N., YOUNG D.W., *Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit*, McGraw Hill, Milano, 1992.
- ARCARI A., *Introduzione al budget d'esercizio*, Etas Libri, Milano, 1991.
- ARCARI A., "L'evoluzione in corso nei sistemi contabili degli Atenei italiani", *Quaderni dell'Università degli studi dell'Insubria, Facoltà di Economia*, n.11, 2002.
- ARCARI A., *Il controllo di gestione negli Atenei*, Egea, Milano, 2003.

- AZZONE G., *Sistema di controllo di gestione. Metodi, strumenti e applicazioni*, Etas libri, Milano, 2006.
- AZZONE G., DENTE B. (a cura di), *Valutare per governare. Il nuovo sistema dei controlli nelle pubbliche amministrazioni*, Etas libri, Milano, 1999.
- AZZONE G., CARLUCCI P., ARANBOLDI M., “La misura delle prestazioni delle attività amministrative: un'applicazione al sistema universitario italiano”, in *Economia & Management*, n. 5, 2004.
- BARETTONI ARLERI A., MATARAZZO F., D'ADDONA G., DI RUSSO M., *L'autonomia finanziaria e contabile delle Università*, Minerva medica, Torino, 1990.
- BARETTONI ARLERI A., *Considerazioni sull'origine e sull'evoluzione delle Università e delle Istituzioni accademiche*, Giuffrè, Milano, 1999.
- BARTOCCI L., *Gestione, programmazione e controllo nell'azienda dello stato*, Giappichelli, Torino, 2000.
- BARZELAY M., “How to argue about the New Public Management”, in *International Public Management Journal*, n. 2, 1999.
- BASTIA P., *Il budget d'impresa*, Clueb, Bologna, 1989.
- BASTIA P., *Sistemi di pianificazione e controllo*, Il Mulino, Bologna, 2001.
- BERETTA S., DOSSI A., MELONI G., MIROGLIO F., *Il benchmarking nei processi amministrativi*, Egea, Milano, 1999.
- BERGAMIN BARBATO M., *Il controllo di gestione nelle imprese italiane*, Etas Libri, Milano, 1983.
- BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991.
- BERGAMIN BARBATO M., "La valutazione della didattica", in CRUI, *La valutazione: un indispensabile strumento di garanzia e governance*, 2003.
- BESTA F., *Lezioni di contabilità di Stato*, La Linotipo, Padova, 1913.
- BIGGERI L., “La valutazione ed il finanziamento pubblico delle Università, in *Sinergie*, n. 48, 1999.
- BOCCHINO U., *Controllo di gestione e budget*, Cosa & Come, Milano, 1994.
- BOCCHINO U., *Il benchmarking. Uno strumento innovativo per la*

- pianificazione ed il controllo strategico*, Giuffrè, Milano, 1994.
- BODEN R., *Governance and Managerialism, Symposium 2001: The University in the New Corporate World*, Critical Perspective on Accounting Journal and School of Accounting and Information Systems Conference, University of South Australia, Adelaide, 18 July 2001, in sito internet <http://business.unisa.edu.au/symposium/papers.htm>.
- BORGONOVI E., *Introduzione all'economia delle amministrazioni pubbliche*, Cedam, Padova, 1984.
- BORGONOVI E., "Il sistema contabile negli istituti pubblici territoriali: caratteristiche, valutazioni, prospettive", in AA. VV., *Studi e ricerche della Facoltà di Economia e commercio dell'Università di Parma*, Patron, Bologna, 1984.
- BORGONOVI E., *Il controllo di gestione nella pubblica amministrazione*, Maggioli, Rimini, 1988.
- BORGONOVI E., "Gli strumenti informativo-contabili per le decisioni nella pubblica amministrazione", in AA.VV., *Strumenti informativo-contabili per le decisioni aziendali*, Atti del Convegno AIDEA (Verona, 1987), Clueb, Bologna, 1988.
- BORGONOVI E., "Il controllo economico interno come tipico sistema di gestione del manager pubblico", in FARNETI G., *Il controllo economico dell'ente locale*, Maggioli editore, Rimini, 1992.
- BORGONOVI E., *Il controllo della spesa pubblica: aspetti istituzionali di politica economica e di sistemi contabili*, Egea, Milano, 1995.
- BORGONOVI E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 1996.
- BORGONOVI E., "Il rapporto tra controllo di gestione e funzione dirigenziale in un contesto di mistione dei poteri amministrativi", in LOMBRANO A. (a cura di), *Il controllo di gestione negli enti locali*, Maggioli, Rimini, 2001.
- BORGONOVI E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2002.
- BORGONOVI E., *Ripensare le amministrazioni pubbliche. Tendenze evolutive e percorsi di approfondimento*, Egea, Milano, 2004.

- BORGONOV E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2005.
- BORGONOV E., ONGARO E., *La riforma del management pubblico*, Egea, Milano, 2002.
- BOYCE G., "Now and then: revolutions in Higher learning", *Critical Perspective on Accounting*, 13, Number 5-6, 2002.
- BRUNETTI G., *Il controllo in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1985.
- BRUNI G., "Le attività e gli strumenti del controllo di gestione nelle Pubbliche Amministrazioni: caratteristiche generali", in FARNETI G., VAGNONI E., *I controlli nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli Editore, Rimini, 1997.
- BRUSA L., DEZZANI F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983.
- BRUSA L., ZAMPROGNA L., *Pianificazione e controllo di gestione*, Etas, Milano, 1991.
- BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, 1995.
- BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000.
- BUBBIO A., "Attività di direzione, sistemi di pianificazione, controllo e contabilità direzionale", in Bubbio A. (a cura di), *Contabilità analitica per l'attività di direzione*, Unicopli, Milano, 1989.
- BUBBIO A., "La contabilità analitica: definizione e ambiti di applicazione", in BUBBIO A., *Contabilità analitica per l'attività di direzione*, Unicopli, Milano, 1989.
- BUCCELLATO A., *Il sistema informativo delle aziende pubbliche*, Cedam, Padova, 1992.
- CAFFERATA R., "L'Università: potenzialità e limiti di una struttura dai legami deboli", in *Sinergie*, n. 48, 1999.
- CANDIANO V.C., *L'azienda pubblica. Gestione, rilevazione, programmazione, controllo*, Rubbettino, Catanzaro, 2004.
- CAPANO G., *La politica universitaria*, Il Mulino, Bologna, 1998.

- CAPANO G. , *L'Università in Italia*, Il Mulino, Bologna, 2000.
- CAPERCHIONE E., "La finalizzazione al controllo della spesa nei diversi sistemi di contabilità pubblica", in BORGONOVÌ E., *Il controllo della spesa pubblica*, Egea, Milano, 1984.
- CAPODAGLIO G., "Considerazioni generali sull'adozione nelle Università di una contabilità c.d. economico-patrimoniale", in CAPODAGLIO G. (a cura di), *L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle Università italiane. Metodologie e soluzioni operative*, Atti del Convegno, Rirea, 2004.
- CARAMIELLO C., *L'azienda: operazioni di gestione e dinamica dei valori*, Giuffrè, Milano, 1986.
- CASATI G., *Programmazione e controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, McGraw-Hill, Milano, 2000.
- CASATI G., *Manuale di contabilità direzionale nelle aziende sanitarie*, Egea, Milano, 1996.
- CASCIOLI S., *La gestione manageriale degli enti locali. Il processo di programmazione e i relativi strumenti manageriali*, Franco Angeli, Milano, 2004.
- CASSANDRO P.E. , "Sulle rilevazioni amministrative nelle aziende pubbliche", in *Saggi di economia aziendale e sociale in memoria di Gino Zappa*, Milano, Giuffrè, 1968.
- CASSANDRO P.E., "Sul concetto di economicità aziendale", in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n. 5-6, 1980.
- CASSESE S., "L'Università e le istituzioni autonome nello sviluppo politico dell'Europa", *Rivista Trimestrale di diritto pubblico*, Il Mulino, Bologna, 1990.
- CASSESE S., "Dal controllo sul processo al controllo sul prodotto", *Rivista I.N.P.D.A.P.*, n. 3, 1993.
- CASSESE S., " L'autonomia e il testo unico sulle Università", in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 5, 2001.
- CASTELLANO E., "Guida operativa alla realizzazione dei sistemi di pianificazione e controllo", in JOHNSON H.T., KAPLAN R.S., *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, Isedi, Torino, 1989.

- CATALANO G., *La valutazione delle attività amministrative delle Università: il progetto "Good practices"*, Il Mulino, Bologna, 2002.
- CATALANO G., *Chi paga l'istruzione universitaria? Dall'esperienza europea una nuova politica di sostegno agli studenti in Italia*, Franco Angeli, Milano, 2003.
- CATALANO G., *Gli strumenti finanziari e la valutazione*, documento prodotto dal CNVSU, 2003.
- CATALANO G., *Valutare le attività amministrative delle Università. Aspetti metodologici e buone pratiche*, Il Mulino, Bologna, 2005.
- CATALANO G., SILVESTRI P., "Finanziamento e distribuzione delle risorse nel sistema universitario italiano", in *Economia pubblica*, n. 3, 1993.
- CATALANO G., SILVESTRI P., "Regolazione e competizione nel sistema universitario italiano: effetti e problemi del nuovo sistema di finanziamento", in FABBRI D., FIORENTINI G. (a cura di), *Regolamentazione e finanziamento dei servizi pubblici*, Carocci, Bologna, 1999.
- CATTURI G., *Lezioni di economia aziendale*, Cedam, Padova, 1984.
- CATTURI G., *L'impresa pubblica: efficienza, efficacia e qualità*, Quaderni senesi di Economia Aziendale e di Ragioneria, Serie Interventi, 39, Siena, 1996.
- CATTURI G., *Teorie contabili e scenari economico-aziendali*, II ed., Cedam, Padova, 1997.
- CATTURI G., "Distorsioni, interferenze e rumori di fondo nella gestione del segnale informativo contabile", *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 3-4, 2001.
- CATTURI G., *L'azienda universale. L'idea forza, la morfologia e la fisiologia*, Cedam, Padova, 2003.
- CATTURI G., RICCABONI A., "Economia aziendale e teoria istituzionale: affinità concettuali ed implicazioni operative per il controllo di gestione", in *Contabilità e cultura aziendale*, col. I, n. 2, anno 2001.
- CATTURI G., GROSSI G., RICCABONI A., "Evoluzione storica e prospettive della contabilità degli Atenei italiani", in *Annali di storia delle Università italiane*, n. 8, 2004.

- CAVALLINI CADEDDU L., *L'autonomia delle Università: aspetti finanziari e contabili*, Giappichelli, Torino, 1998.
- CAVALLINI CADEDDU L., GALLO C.E., GIUSTI M., LADU G., LUPÒ AVAGLIANO V. (a cura di), *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Giappichelli, Torino, 2005.
- CECCHERELLI A., *Il problema dei costi nelle prospettive economiche e finanziarie delle imprese*, Seeber, Firenze, 1936.
- CERULLI IRELLI V., *Principi del diritto amministrativo 1 e 2*, Giappichelli, Torino, 2005.
- CHIAPPINELLI C., CONDEMI L., *Programmazione e controlli nelle pubbliche amministrazioni*, Giuffrè, Milano, 2004.
- CINQUINI L., “Quale ruolo per la contabilità direzionale nelle Università?”, in MIOLO VITALI P. (a cura di), *I sistemi di misurazione economico-finanziaria nelle Università italiane: problemi e prospettive*, Padova, Cedam, 2001.
- CINQUINI L., *Il bilancio consuntivo delle Università*, Giappichelli, Torino, 2002.
- CINQUINI L., *Strumenti per l'analisi dei costi. Fondamenti di Cost Accounting*, Giappichelli, Torino, 2003.
- CINQUINI L., MARELLI A., MIOLO VITALI P., *Cost accounting practises in Italian Universities*, Relazione in The 23rd Annual Congress of the European Accounting Association, Monaco, 2000.
- CINQUINI L., MIOLO VITALI P., “Le informazioni economico-finanziarie nel nuovo contesto universitario italiano: i risultati di una ricerca sulla contabilità direzionale”, in *Azienda pubblica*, n. 5, 2000.
- CIVR, *Linee guida per la valutazione della ricerca*, documento disponibile su www.civr.it, 2003.
- CODA V., “La cultura economico-aziendale nell'Università e nella società in cambiamento”, in AA.VV. (a cura di), *La cultura economico-aziendale nell'Università e nella società in cambiamento*, Atti del XXIV Convegno AIDEA, 2002.
- COMITATO NAZIONALE PER LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA UNIVERSITARIO, *Proposte per la costruzione di un nuovo modello per la*

- ripartizione "teorica" del FFO alle Università statali*, Doc. n. 1, 2004.
- COMITATO NAZIONALE PER LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA UNIVERSITARIO, *Il modello di ripartizione del Fondo di Finanziamento Ordinario (FFO) all'interno del sistema universitario: riflessioni a valle dell'applicazione sperimentale prevista dal D.M. 28 luglio 2004*, Doc. n. 4, 2005.
- COMITATO NAZIONALE PER LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA UNIVERSITARIO, *Programma di attività*, Doc. n. 19, Anno 2005.
- COMITATO NAZIONALE PER LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA UNIVERSITARIO, *Settimo rapporto sullo stato del sistema universitario*, 2006.
- COMPAGNINO A., GORI E., *L'Università in Toscana: evoluzione, problemi e prospettive*, Franco Angeli, Milano, 1995.
- COMPAGNO C., "Governance e assetti organizzativi dell'Università", in STRASSOLDO M. (a cura di), *L'azienda Università: le sfide del cambiamento*, Isedi, Torino, 2001.
- CORAN G., SOSTERO U., "I sistemi contabili per le Università: ruolo, evoluzione e prospettive", relazione presentata al XIII Seminario di studio *La misurazione delle performance negli Atenei: concetti, metodi ed esperienze*, Bressanone, 12-13 settembre 2005.
- CORAN G., SOSTERO U., "I sistemi contabili universitari come strumenti per il monitoraggio dell'economicità: una evoluzione possibile?", relazione presentata al Seminario di studio *La misurazione delle performance negli Atenei: concetti, metodi ed esperienze*, Padova, 10 ottobre 2006.
- COSTABILE M., "Il marketing dell'azienda universitaria" in AA. VV., *Atti del primo convegno permanente dei dirigenti amministrativi delle Università italiane*, Università della Calabria, Campus di Arcavacata, 1997.
- CRUI, "Organizzazione e metodi dei nuclei di valutazione nelle Università italiane. Le proposte della Conferenza dei Rettori", *UR Università Ricerca*, n.5-6, 1995.
- CRUI, *Prima Relazione sullo Stato delle Università Italiane*, Roma, 2003.
- CRUI, *Dati sul sistema universitario. Allegati alla Relazione sullo Stato delle*

- Università Italiane*, Roma, 21 settembre 2004.
- CRUI, *Relazione sullo Stato delle Università Italiane*, Roma, 2004.
- CRUI, *Relazione sullo Stato delle Università Italiane*, Roma, 2006.
- CUGINI A., FAGOTTO F., “La metodologia ABC nelle Università: punti di forza e debolezza”, Relazione presentata al XIII seminario di studio *La misurazione della performance negli Atenei: concetti, metodi ed esperienze*, Bressanone, 12-13 settembre 2005.
- CURRIE J., VIDOVICH L., “Privatization and competition policies for Australian universities”, in *International Journal of Educational Development*, 20, 2000.
- CUSINA L., “Le "tre e" e i nuclei di valutazione delle Università”, in *Sinergie*, n. 60, 2003.
- D'ALESSIO L., *La gestione delle aziende pubbliche*, Giappichelli, Torino, 1992
- D'ALESSIO L., *La funzione del controllo interno negli Enti Locali. Riflessioni per un cambiamento direzionale*, Giappichelli, Torino, 1997.
- D'ALESSIO L., “ La funzione di programmazione nello Stato e la funzione di controllo nella gestione delle aziende pubbliche”, *Rivista I.N.P.D.A.P.*, n. 4, 1997.
- D'ALESSIO L., “ La funzione di programmazione nel contesto normativo del bilancio dello Stato: la fase del cambiamento”, *Azienda Pubblica*, n. 3, 1998.
- D'ALESSIO L., *Il budget nel sistema di bilancio dello Stato*, Giappichelli, Torino, 2002.
- D'ALESSIO L., "Lo Stato e le Regioni", in FARNETI G., *Ragioneria Pubblica. Il 'nuovo' sistema informativo delle aziende pubbliche*, Franco Angeli, Milano, 2004.
- DAY R., "The 'Public Interest' in the context of Accounting Regulation", in MCLEAY S., RICCABONI A., *Contemporary Issue in Accounting Regulation*, Kluwer Academic Publishers, Norwell, 2001.
- DE LUCA A., RICCI P., *La contabilità analitica per centri di costo nel sistema di bilancio dello Stato*, Franco Angeli, Milano, 2003.
- DEL SORDO C., "Le Università", in FARNETI G., *Ragioneria Pubblica. Il*

- 'nuovo' sistema informativo nelle aziende pubbliche, Franco Angeli, Milano, 2004.
- DEL SORDO C., *Il controllo direzionale nelle Università. Dal sistema di bilancio alla Balanced Scorecard*, FrancoAngeli, Milano, 2006.
- DEL VECCHIO M., *Dirigere e governare le amministrazioni pubbliche. Economicità, controllo e valutazione dei risultati*, Egea, Milano, 2001.
- DELLUZIO M., "La riforma universitaria: i primi esiti e il ruolo della valutazione", *Azienda Pubblica*, n.5-6, 2003.
- DE MARCO R., LANZANI W., SALVO V., *Balanced Scorecard: dalla teoria alla pratica. Metodi e strumenti per orientare le iniziative aziendali al raggiungimento dei risultati strategici*, Franco Angeli, Milano, 2004.
- DI MARCO R., *Pianificazione e controllo di gestione. La decisione come elemento strategico per una efficace gestione per l'impresa e la pubblica amministrazione*, Franco Angeli, 2002.
- DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA, a cura di MUSSARI R., *Manuale operativo per il controllo di gestione*, Rubettino, Catanzaro, 2001.
- DI STASI L., *Pianificazione e controllo di gestione. Sistemi tradizionali e strumenti innovativi: Activity Based Costing, Balanced Scorecard*, Franco Angeli, 2005.
- DONNA G. (2002), "L'evoluzione dell'offerta universitaria e i bisogni formativi delle aziende", in AA.VV., *La cultura economico-aziendale nell'Università e nella società in cambiamento*, Atti del XXIV Convegno AIDEA, 2002.
- DONNA G., RICCABONI A. (a cura di), *Manuale del controllo di gestione. Analisi dei costi, budget, reporting, ERP, balanced scorecard: applicazioni e soluzioni innovative*, Ipsoa, Milano, 2005.
- D'ORSOGNA M., *Programmazione strategica e attività decisionale della pubblica amministrazione*, Giappichelli, Torino, 2001.
- FABBRINI G., MONTRONE A. (a cura di), *Economia Aziendale*, Volume I, Franco Angeli, Milano, 2006.
- FABBRINI G., MONTRONE A. (a cura di), *Economia aziendale. Fondamenti ed evoluzione della disciplina*, Franco Angeli, Milano, 2002.

- FABBRINI G., MUSAIO A. (a cura di), *Contabilità e bilancio. Fondamenti e disciplina*, Franco Angeli, Milano, 2004.
- FARNETI G., *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica. Il sistema, i principi, i valori*, Giappichelli, Torino, 1995;
- FARNETI G., *Il bilancio dell'ente locale*, Giappichelli, Torino, 2000.
- FARNETI G., "Diffusione dei sistemi di controllo gestionale negli enti locali e nelle aziende pubbliche", in GIUSEPPONI K. (a cura di), *L'evoluzione del controllo di gestione nelle relatà pubbliche e non profit*, Esselibri, Napoli, 2003.
- FARNETI G., "Il ruolo della contabilità dei costi nel New Public Management", in CINQUINI L., MIRAGLIA R.A., RIZZOTTI D., *Strumenti di cost accounting e cost management per gli enti locali: prime riflessioni sulle possibilità d'impiego*, Sspal, Roma, 2003
- FARNETI G., "Il new public management", in *Azienditalia*, n. 8, 2003.
- FARNETI G., *Ragioneria pubblica. Il "nuovo" sistema informativo delle aziende pubbliche*, Franco Angeli, Milano, 2004.
- FARNETI G., *Gestione e contabilità dell'ente locale*, Maggioli Editore, Rimini, 2005.
- FARNETI G., VAGNONI E., *I controlli nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli editore, Rimini, 1997.
- FERRARA G. , "La formazione economico-aziendale nella prospettiva europea", in A.V., *La cultura economico-aziendale nell'Università e nella società in cambiamento*, Atti del XXIV Convegno AIDEA, 2002.
- FERRARIS FRANCESCHI R., "Il sistema formativo e il sistema di ricerca per le esigenze della produzione", in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 11-12, 2000.
- FERRARO O., *Principi, struttura e forma del bilancio nei principi contabili internazionali*, Franco Angeli, Milano, 2005.
- FERRERO G., *Le determinazioni economico-quantitative d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1967.
- FICI L., *Il controllo di gestione negli Atenei: dalla valutazione al governo aziendale*, Franco Angeli, Milano, 2001.

- FREY L., GHIGNONI E., *L'importanza della riforma universitaria in corso in Italia*, Franco Angeli, Milano, 2002.
- GALBRAITH P.L., "When strategic plans are not enough: challenges in University management, System Dynamics", in *International Journal of Policy Modelling*, Vol. X, Nos. 1 & 2, 1998.
- GANDINI G., *La programmazione e il controllo nelle aziende del terzo settore*, Franco Angeli, 2004.
- GARLATTI A., *Bilancio e controllo economico nelle Università degli studi*, Egea, Milano 1996.
- GARLATTI A., "Il controllo di gestione nell'azienda universitaria", in STRASSOLDO M., (a cura di), *L'azienda universitaria: le sfide del cambiamento*, Isedi, Torino, 2001.
- GARLATTI A., PEZZANI F., *I sistemi di programmazione e controllo negli enti locali. Progettazione, sviluppo e impiego*, Etas libri, Milano, 2000.
- GIANNESSI E., *Le aziende di produzione originaria. Le aziende agricole*, Corsi, Pisa, 1960.
- GIANNESSI E., "Interpretazione del concetto di azienda pubblica", in AA. VV., *Saggi di economia aziendale e sociale in memoria di Gino Zappa*, Giuffrè, Milano, 1961.
- GIANNESSI E., *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, Corsi, Pisa, 1961.
- GIANNESSI E., *Appunti di economia aziendale*, Pacini, Pisa, 1979.
- GIANNESSI E., *I precursori in economia aziendale*, Giuffrè, Milano, 1980.
- GIARDA P., *Il finanziamento dell'Università italiana*, relazione presentata al II convegno CODAU (Convegno permanente dei Dirigenti Amministrativi delle Università Italiane) "Quindici anni di riforme dell'Università italiana. Quali prospettive?", Ustica, 17-19 settembre 2004.
- GIOVANELLI L., *Il controllo di gestione negli enti pubblici di ricerca. L'esperienza INFM*, Vol.II, Giappichelli, Torino, 1999.
- GORI E., *La pianificazione e il controllo strategico nelle aziende ospedaliere pubbliche*, Franco Angeli, 2004.

- GRANDIS F., JANNELLI R., RICCI P., *I documenti contabili degli enti pubblici*, Giappichelli, Torino, 1992.
- GRANDIS G.F., *La break-even analysis nelle amministrazioni pubbliche*, Giappichelli, Torino, 1999.
- GROSSI G., “Il livello di diffusione della contabilità generale negli enti locali”, *La Finanza Locale*, n. 12, 2001.
- GROSSI G., MONFARDINI P., MUSSARI R., *Le performance dell'azienda pubblica locale*, Cedam, Padova, 2005.
- GROSSI G., RICCABONI A., *L'introduzione della contabilità generale negli Atenei: l'esperienza dell'Università degli Studi di Siena*, Atti del Convegno "L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle Università italiane: metodologie e soluzioni operative", Alma Mater Studiorum, Università di Bologna, Polo Scientifico di Rimini, 27 ottobre 2003, Rirea, 2004.
- GRUENING G., “Origin and theoretical basis of New Public Management”, *International Public Management Journal*, n. 4, 2001.
- GRUENING G., “Origini e basi teoriche del New Public Management”, in MENEGUZZO M., *Managerialità, Innovazione e Governance: La Pubblica Amministrazione verso il 2000*, II ed., Aracne, 2001.
- GUTHRIE J., OLSON O., HUMPREY C., “Debating development in the New Public Financial Management: the limits of the Theorising and Some new Ways Forward”, in *Financial Accountability and Management*, Vol. 15, n. 3, 1999.
- HINNA L., *Pubbliche amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, Cedam, Padova, 2002.
- HOLMES A., BROWN S., *Internal Audit in higher education*, Kogan Page, London, 2000.
- HONGREN C., FOSTER G., DATAR S.M., *Contabilità per la direzione*, Isedi, Torino, 1998.
- HOOD C., “The "New Public Management" in the 1980's: Variations on a theme”, *Accounting Organizations and Society*, 20(2/3), 1995.

INVERNIZZI E., "Le carte dei servizi, leva manageriale per sviluppare qualità e visibilità nelle Università", *Sinergie*, n.48, 1999.

JOHNSON H.T., KAPLAN R.S., *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, Isedi, Torino, ed. or. (1987), *Relevance lost. The rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston, 1989.

JONES L.L., THOMPSON F., "L'implementazione strategica del New Public Management", in *Azienda Pubblica*, n.6, 1997 (trad. it. MUSSARI R.).

KAPLAN R.S., *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall International editions, London, 1982.

KAPLAN R.S., "Un unico sistema di contabilità dei costi non è sufficiente ", in BUBBIO A. (a cura di), *Contabilità analitica per l'attività di direzione*, Unicopli, Milano, 1989 .

KAPLAN R.S., "Limitations of Cost Accounting in Advanced Manufacturing Environments", in KAPLAN R.S. (a cura di), *Measures for Manufacturing Excellence*, Harvard Business School Press, Boston, 1990.

KAPLAN R.S., *Overcoming the Barriers to Balanced Scorecard Use in the Public Sector*, Harvard Business School, Boston, 2000.

KAPLAN R.S., NORTON D.P., "Il Balanced Scorecard. Indicatori per migliorare la performance", *Sistemi & impresa*, fasc. 1, 1994 (ed. or., "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance", *Harvard Business Review*, Jan-Feb,1992).

KAPLAN R.S., NORTON D.P., "L'uso strategico della balanced scorecard", *Harvard Business Review*, Settembre - Ottobre, 1996 (Ed. or. KAPLAN R. S., NORTON D. P., "Using the Balanced Scorecard: as a Strategic Management System", *Harvard Business Review*, Jan.-Feb, 1993).

KAPLAN R.S., NORTON D.P., *Balanced scorecard: tradurre la strategia in azione*, Isedi, Milano, 2001 (Ed. or. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School, 1996).

KAPLAN R.S., NORTON D.P., *Strategy maps. Converting intangible assets into*

- tangible outcomes*, Harvard Business School Press, Boston, 2004.
- KAPLAN R.S., NORTON D.P., *Allineamento strategico. Come usare la Balanced Scorecard per aumentare la competitività*, Isedi, Torino, 2006.
- KARATHANOS D., KARATHANOS P., "Applying the Balanced Scorecard to Education", *Journal of Education for Business*, Mar.-Apr., Vol. 80, n. 4, 2005.
- KOTLER P., *Al servizio pubblico: marketing per amministrazioni pubbliche, ospedali, enti culturali e sociali, partiti politici, associazioni*, (ed. it. a cura di RAVAZZI G.), Etas Libri, Milano, 1978.
- LAWRENCE S., SHARMA U., "Commodification of education and academic labour - using the balanced scorecard in a university setting", *Critical Perspective on Accounting*, 13(5-6), 2002.
- LIBERATORE G., "La dimensione organizzativa dei sistemi di controllo di gestione e il fabbisogno di flessibilità aziendale", in *Rivista Italiana di ragioneria e di economia aziendale*, n. 5/6, 1991.
- LIBERATORE G., *Pianificazione e controllo delle aziende di trasporto pubblico locale. Problematiche di misurazione della performance*, Franco Angeli, Milano, 2002.
- LIESCH E., "La funzione di revisione nelle Università", in GARLATTI A., *Bilancio e controllo economico nelle Università degli studi*, Egea, Milano, 1996.
- LUCIANELLI G., TANESE A. (a cura di), *Il benchmarking nelle aziende e nelle amministrazioni pubbliche*, Giappichelli, Torino, 2002.
- LUPÒ AVAGLIANO M.V., *L'efficienza della pubblica amministrazione. Misure e parametri*, Franco Angeli, Milano, 2001.
- MALAVOLTA A., MIRIELLO C. (a cura di), *L'ordinamento universitario*, Maggioli editore, Rimini, 2006.
- MARANGON M., "Dagli enti locali un modello per la riforma dei dipartimenti universitari", in *L'amministrazione italiana*, n. 2, 2002.
- MARASCA S. (a cura di), *La valutazione delle prestazioni nelle amministrazioni pubbliche locali. Teoria e best practices*, Giappichelli, Torino, 2001.

- MARCHI L., *I sistemi informativi aziendali*, Giuffrè, Milano, 1988.
- MARCON G., *Bilancio, programmazione e razionalità delle decisioni pubbliche*, Franco Angeli, Milano, 1983.
- MARELLI A., MIOLO VITALI P., "Le informazioni economico-finanziarie nel nuovo contesto universitario italiano: i risultati di una ricerca sulla potenzialità informativa dei consuntivi", in *Azienda Pubblica*, n. 6, 2000.
- MARI A., MEOLI C., "Nuovi statuti e organizzazione delle Università", in FINOCCHI R. (a cura di), *L'amministrazione universitaria*, Il Mulino, Bologna, 1993.
- MARI A., *Organizzazione e funzionamento delle Università*, Ipsoa, Milano, 2005.
- MARINIELLO L.F., *Considerazioni sull'economicità e l'efficienza dell'azienda statale*, Giannini, Napoli, 1978.
- MARONE R., "Il Bilancio dei Dipartimenti rispetto a quello generale universitario alla luce ed in attuazione dei nuovi regolamenti previsti dalla legge 9/5/1989, n. 168", in *Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale*, n. 9/10, 1992.
- MARRO G., *Teoria dei sistemi e del controllo*, Zanichelli, Bologna, 1989.
- MARZOT F., "La gestione contabile", in AA.VV. (a cura di MALAVOLTA A., MIRIELLO C.), *L'ordinamento universitario*, Maggioli Editore, Rimini, 2006.
- MASI M., *Il controllo di gestione nelle imprese di assicurazione*, Franco Angeli, Milano, 2000.
- MASIA A., SANTORO I. (a cura di), *L'autonomia statutaria delle Università*, Universitas Quaderni 18, Associazione Rui, Roma, 2005.
- MASTRAGOSTINO F., *Autonomia universitaria e assetto amministrativo-contabile*, Maggioli editore, Rimini, 1984.
- MATTEUZZI MAZZONI L. (a cura di), *Governo economico e sistemi di controllo nelle Università*, Cedam, Padova, 2002.
- MELE R., "Il controllo delle scelte strategiche, direzionali ed operative nelle imprese pubbliche", in FARNETI G., VAGNONI E. (a cura di), *I controlli nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli editore, Rimini, 1997.
- MELE R. POPOLI P. (a cura di), *La gestione delle aziende pubbliche. Principi e*

- tecniche innovative*, Maggioli Editore, Rimini, 1994.
- MELE R., POPOLI P., “La valutazione e il controllo di gestione nelle aziende-Università”, in *Economia pubblica*, 1,1999.
- MENEGUZZO M., “Ripensare la modernizzazione amministrativa e il New Public Management. L'esperienza italiana: innovazione dal basso e sviluppo della governance locale”, in *Azienda Pubblica*, n. 6, 1997.
- MENEGUZZO M., *Managerialità, Innovazione e Governance: La Pubblica Amministrazione verso il 2000*, II ed., Aracne, 2001.
- MERCHANT K. A., RICCABONI A. , *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano, 2001.
- MINELLI E., REBORA G., TURRI M., *Il valore dell'Università. La valutazione della didattica, della ricerca, dei servizi negli Atenei*, Guerini e Associati, Milano, 2002.
- MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO, *Principi contabili per il bilancio di previsione ed il rendiconto generale degli enti pubblici istituzionali*, 2001, disponibile sul sito: www.rgs.mef.gov.it
- MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, Attività dell'Ispettorato Generale di Finanza, *Relazione Annuale*, 2003, disponibile sul sito www.rgs.mef.gov.it
- MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO, *Sistema di contabilità economica delle Amministrazioni Pubbliche. Manuale dei Principi e delle Regole Contabil*, Edizione Marzo 2004, disponibile sul sito web www.rgs.mef.gov.it
- MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *Circolare n. 33 del 13/07/2006*, disponibile sul sito www.rgs.mef.gov.it
- MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *Rilevazione dei costi dell'anno 2005. Riconciliazione con il Rendiconto generale dello Stato, Settembre 2006*, disponibile sul sito www.rgs.mef.gov.it
- MINTZBERG H., *The structuring of organization*, Londra, Prentice Hall, 1979.
- MIOLO VITALI P. , "Il cost management nell'area pubblica: possibilità e limiti",

- in FARNETI G., SILVI R. (a cura di), *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende*, Giappichelli, Torino, 1997.
- MIOLO VITALI P., *Il cost management nell'area pubblica: possibilità e limiti*, Giappichelli, Torino, 1997.
- MIOLO VITALI P., "Bilanci pubblici di previsione", in ANSELMINI L., MIOLO VITALI P., *La programmazione nelle pubbliche amministrazioni*, Giuffrè, Milano, 1998.
- MIOLO VITALI P., "I cambiamenti contabili nelle Università", Relazione al convegno *L'Università come azienda: esperienze e prospettive*, Messina, 1998.
- MIOLO VITALI P. (a cura di), *I sistemi di misurazione economico-finanziaria nelle Università italiane: problemi e prospettive*, Cedam, Padova, 2001.
- MIOLO VITALI P., *Strumenti per l'analisi dei costi. Approfondimenti di cost accounting*, Vol. II, Giappichelli, Torino, 2003.
- MIRABELLA C., "Dai controlli interni al controllo sulla gestione della Corte dei Conti", in FARNETI G., *Gestione e contabilità dell'ente locale*, VII edizione, Maggioli editore, Rimini, 2005.
- MITCHELL M., "Activity based costing in Uk universities", *Public Money & management*, Jan-March, 1996.
- MONTRONE A., *Il finalismo dell'impresa*, in FABBRINI G., MONTRONE A., *Economia Aziendale*, volume I, Milano, Franco Angeli, Milano, 2006.
- MOORE M.H. (trad. it. a cura di SINATRA), *La creazione di valore pubblico: la gestione strategica nella pubblica amministrazione*, Guerini e Associati, Milano, 2003.
- MORESI G., TEDESCO M., *I sistemi informativi a supporto della Balanced Scorecard negli Enti Locali*, Franco Angeli, 2005.
- MULAZZANI M., *Pianificazione e programmazione a livello aziendale*, Corsi, Pisa, 1970.
- MULAZZANI M., *Ragioneria pubblica*, Cedam, Padova, 1978.
- MULAZZANI M., *La riforma della contabilità generale dello stato e degli enti locali con particolare riferimento al bilancio*, Cedam, Padova, 1981.
- MULAZZANI M., *Le determinazioni analitiche dei costi nella pubblica*

- amministrazione e il loro utilizzo*, Giuffrè, Milano, 1984.
- MULAZZANI M., *Le unità sanitarie locali. Lineamenti economico-aziendali*, Cedam, Padova, 1990.
- MULAZZANI M., *Ragioneria pubblica*, Cedam, Padova, 1992.
- MULAZZANI M., *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, Cedam, Padova, 2001.
- MULAZZANI M. (a cura di), *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, 2002.
- MUSSARI R., *Il management delle aziende pubbliche. Profili teorici*, Cedam, Padova, 1994.
- MUSSARI R., *I bilanci delle aziende di erogazione pubbliche: criteri di classificazione e valenza informativa*, Copinfx, Siena, 1995.
- MUSSARI R., *L'azienda comune tra autonomia e responsabilità*, Cedam, Padova, 1996.
- MUSSARI R., *Economia dell'azienda pubblica locale*, Cedam, Padova, 2002.
- MUSSARI R., "Il mutamento dei sistemi contabili pubblici locali: valenze informative e culturali", in FARNETI G., POZZOLI S. (a cura di), *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, 2005.
- NARDO M. T., *Controllo e valutazione negli enti locali. Un approccio economico aziendale*, Franco Angeli, Milano, 2005.
- NATALE F., "I caratteri generali dell'azienda universitaria", in *Azienda Pubblica*, n. 5, 2001.
- NATALE F., "La dimensione economico-aziendale della comunicazione nelle Università", in *Azienda Pubblica*, n. 4/5, 2002.
- ONGARO E., RODOLFI E., "L'innovazione della gestione nelle Università italiane: uno studio di casi di introduzione del controllo di gestione", in *Azienda Pubblica*, n. 1-2, 1998.
- ONIDA P., *Economicità, socialità ed efficienza nella amministrazione d'impresa*, Milano, Giuffrè, 1961.
- ORELLI R.L., "Activity based costing e activity based management", in

- FARNETI G., *Ragioneria pubblica. Il “nuovo” sistema informativo delle aziende pubbliche*, FrancoAngeli, Milano, 2004.
- ORLANDINI P., *La gestione efficiente del Comune. Contabilità economico patrimoniale, analitica, budget e reporting*, Il Sole 24 Ore Norme & Tributi, 2001.
- OSSERVATORIO PER LA FINANZA E LA CONTABILITA' DEGLI ENTI LOCALI, *I principi contabili per gli enti locali*, Documento n. 1 “Programmazione e Previsione nel sistema del bilancio”, Ministero dell’Interno, Roma, 2004.
- OSSERVATORIO PER LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA UNIVERSITARIO, *Ruolo, organizzazione e attività dei nuclei di valutazione interna delle Università*, Doc. n. 5, 1997.
- OSSERVATORIO PER LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA UNIVERSITARIO, *La valutazione del sistema universitario: l'organizzazione attuale e le metodologie di lavoro*, Doc. n. 6, 1997.
- OSSERVATORIO PER LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA UNIVERSITARIO, *Indicazioni per la preparazione delle relazioni dei Nuclei di valutazione interna e insieme minimo di indicatori*, Doc. n. 11, 1998.
- OSSERVATORIO PER LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA UNIVERSITARIO, *Proposta per un programma di valutazione della produzione scientifica nelle Università Programma VPS*, Febbraio, 1999.
- OSSERVATORIO PER LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA UNIVERSITARIO, *La stima dei costi delle diverse attività istituzionali delle Università*, documento n. 2, 1999.
- OSSERVATORIO PER LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA UNIVESRITARIO, *Analisi delle relazioni dei Nuclei di valutazione sulle opinioni degli studenti frequentanti in merito alle attività didattiche per il 2002*, Doc. n. 7, 2003.
- PAIS BECHER A., *La contabilità economica. Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economica*, Giuffrè, 2001.
- PAIS BECHER A., *La contabilità economica semplificata negli enti locali*,

- Maggioli, 2003.
- PALETTA A., *Assetti istituzionali ed economicità dell'azienda pubblica*, Cedam, Padova, 1999.
- PALETTA A., *Il governo dell'Università tra competizione e accountability*, Il Mulino, Bologna, 2004.
- PALETTA A., "L'impiego della contabilità economico-patrimoniale per il controllo di gestione nelle Università", in CAPODAGLIO G. (a cura di), *L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle Università italiane. Metodologie e soluzioni operative. Atti del convegno*, Rirea, 2004.
- PALUMBO R., *L'Università nella sua dimensione economico-aziendale. Evoluzione sistematica e modelli razionalizzanti*, Giappichelli, Torino, 1999.
- PAOLONE G., "L'Università e l'impresa nelle loro mutate relazioni sistematiche", *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 7-8, 1996.
- PARKER L. D., "It's been a pleasure doing business with you: a strategic analysis and critique of university change management", *Critical Perspective on Accounting*, 13, Number 5-6, 2002.
- PASTORE P., *L'organizzazione aziendale. Variabili organizzative strutturali e relazioni interaziendali*, in FABBRINI G., MONTRONE A. (a cura di), *Economia Aziendale*, Volume I, Franco Angeli, Milano, 2006.
- PAVAN A., "Pianificazione e controllo di gestione nelle aziende pubbliche", *Rivista trimestrale di Scienza dell'Amministrazione*, n. 2, 1996.
- PAVAN A., REGINATO E., *Programmazione e controllo nello Stato e nelle altre amministrazioni pubbliche. Gestione per obiettivi e contabilità economica*, Giuffrè, Milano, 2004.
- PERSIANI N., *L'introduzione della contabilità economica e il nuovo sistema di bilancio nell'azienda sanitaria*, Cedam, Padova, 1999.
- PERSIANI N., *Modelli di programmazione e sistemi di controllo interno nella pubblica amministrazione*, Franco Angeli, Milano, 2002,
- PEZZANI F., *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2003.
- PEZZANI F. (a cura di), *Logiche e strumenti di accountability per le*

- amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2005.
- POLLIFRONI M., *L'economia dell'azienda universitaria*, Giappichelli, Torino, 2001.
- POLLITT C., BOUCKAERT G., *Public Management Reform: a Comparative Analysis*, Oxford University Press, Oxford, 2000 (trad. it., BORGONOV E., ONGARO E., *La riforma del management pubblico*, Egea, Milano, 2002).
- POPOLI P., "La funzione del 'nucleo di valutazione' nelle Università italiane in teoria e in pratica: 'controllo interno' versus 'controllo esterno'", in *Azienda pubblica*, n. 4, 1999.
- PORTER M., *Competitive Strategy*, Free Press, New York, 1980.
- PORTER M., *Il vantaggio competitivo*, Comunità, Milano, 1987.
- POZZOLI S., *Il controllo direzionale degli enti locali. Dall'analisi dei costi alla Balanced Scorecard*, Franco Angeli, Milano, 2001.
- PREITE D., *Il sistema contabile per la dirigenza pubblica*, Egea, Milano, 2002.
- PRINCI G., *Il controllo di qualità e il controllo di gestione*, Centro Editoriale e Libraio dell'Unical, Rende (CS), 1997.
- PROTTO S., *Concetti e strumenti di project management. Pianificazione e controllo*, Franco Angeli, 2006.
- PUDDU L., *Il bilancio degli enti locali*, Giuffrè, Milano, 1984.
- RAVELLI G., "La contabilità economica", in BRUNO F., DELFINO F., FARNETI G., RAVELLI G. (a cura di), *Enti locali. La gestione e economico-finanziaria*, Ipsoa, Milano, 1998.
- REBORA G., "I principi dell'azienda nell'economia pubblica", in AA.VV., *Ripartire dall'azienda. Atti del convegno dedicato a Carlo Masini*, Egea, Milano, 1994.
- REBORA G., "Gli obiettivi della valutazione: miglioramento della qualità, trasparenza delle informazioni, efficienza ed efficacia dei processi", in CRUI, *La valutazione: un indispensabile strumento di garanzia e governance*, 2003.
- REBORA G., *La valutazione dei risultati nelle amministrazioni pubbliche. Proposte operative e di metodo*, Guerini e Associati, Milano, 1999.
- REBORA G., "La valutazione degli Atenei: alla ricerca della qualità", in *Azienda*

- pubblica*, n. 5/6, 2003.
- REBORA G., MENEGUZZO M., *Strategia nelle amministrazioni pubbliche*, Utet, Torino, 1990.
- REPONEN T., "Is leadership possible at loosely coupled organizations such as universities?", *Higher Education Policy*, 12, 1999.
- RICCABONI A., *Performance ed incentivi. Il controllo dei risultati nella prospettiva economico-aziendale*, Cedam, Padova, 1999.
- RICCABONI A., *Potenzialità e limiti della valutazione integrata della didattica e della ricerca. Alcune riflessioni sui primi risultati del progetto VAI*, (working paper n. 1), Copinfax, Siena, 2003.
- RICCABONI A., "La valutazione integrata della didattica e della ricerca: il progetto VAI nell'Università di Siena", in *Azienda Pubblica*, n. 5-6, 2003.
- RICCABONI A., "L'introduzione della contabilità generale negli Atenei: l'esperienza dell'Università degli studi di Siena", in CAPODAGLIO G., *L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle Università italiane. Metodologie e soluzioni operative*, Atti del Convegno, Rirea, 2004.
- RICCABONI A., "La valutazione della ricerca: profili di analisi e metodologie operative. Il caso dell'Università di Siena e il VTR del CIVR", Relazione presentata al XIII Seminario di Studio *La misurazione delle performance negli Atenei: concetti, metodi ed esperienze*, Bressanone, 12-13 settembre 2005.
- RICCI P., "La riclassificazione dei conti delle università italiane: il decreto interministeriale 5 dicembre 2000", *Finanza Locale*, n. 7-8, 2001.
- RICCI P., "Principi contabili per il bilancio di previsione ed il rendiconto generale degli enti pubblici istituzionali", *Finanza Locale*, n. 3, 2002.
- RIZZI D., SILVESTRI P., "Mercato, concorrenza e regole nel sistema universitario italiano", *Mercato Concorrenza e Regole*, n. 1, 2001.
- RODOLFI E., ONAGRO E., "L'innovazione della gestione nelle Università italiane: uno studio di casi di introduzione del controllo di gestione", in *Azienda pubblica*, n. 1/2, 1998.
- RUSSEL J., "Activity based management for collages and univesities", *Management Accounting Quarterly*, 2000.

- SALVIONI D., "Università, mercato, regole, concorrenza: elementi per una riflessione", in MATTEUZZI MAZZONI L. (a cura di), *Governo economico e sistemi di controllo nelle Università*, Cedam, Padova, 2002.
- SANDULLI A., "Scuola e Università. Tra concorrenza e uguaglianza sociale", Relazione presentata al 50° Convegno di Studi amministrativi *L'attuazione del titolo V della Costituzione*, Varenna, 16-18 settembre, 2004.
- SANTI M., *Controllo di gestione per le aziende non profit, pubbliche e sanitarie. Verso una comunicazione multi dimensionale*, Egea, Milano, 2002.
- SARAVANAMUTHU K., TINKER T., "The University in the new corporate world", *Critical Perspective on Accounting*, 13(5-6), 2002.
- SARGIACOMO M., *Comportamento manageriale dei presidi delle Facoltà di economia e scienze statistiche*, Campus Libreria, 2001.
- SARGIACOMO M., "Budgeting behaviours negli Atenei pubblici italiani: risultanze di una ricerca sulle caratteristiche di good budgeting", in *Azienda pubblica*, n. 4/5, 2002.
- SELLERI L., *Il budget d'esercizio*, Etas Libri, Milano, 1997.
- SFORZA V., *L'economia delle aziende sanitarie pubbliche*, Cedam, 2005.
- SINGH G., "Educational consumers or educational partners: a critical theory analysis", *Critical Perspective on Accounting*, 13(5-6), 2002.
- SORACE D., "L'autonomia delle Università italiane nel nuovo quadro normativo: una lettura critica", in AA.VV. (1996), *Atti del Convegno "Modelli di Università in Europa e la questione dell'autonomia"*, Fondazione Giovanni Agnelli, Torino, 1996.
- SOSTERO U., *L'economicità delle aziende. Rappresentazione e valutazione delle performance e dell'equilibrio nelle imprese, nelle aziende nonprofit e nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano, 2003.
- TEODORI C., "Le tecniche di costruzione del budget d'esercizio", in BARALDI S., DEVECCHI C. (a cura di), *I sistemi di pianificazione, programmazione e controllo*, Giappichelli, Torino, 1995.
- TERZANI S. (1999), *Lineamenti di pianificazione e controllo*, Cedam, Padova
- TILLING M.V., "The dialect of the University in times of revolution. Echoes of

- the industrial revolution?”, *Critical Perspective on Accounting*, 13, Number 5-6, 2002.
- TORCIVIA S., *L'autonomia dei dipartimenti universitari. Un'analisi economico-aziendale*, Giappichelli, Torino, 2003.
- TRENTINI B., “L'introduzione del controllo di gestione nell'azienda Università: l'analisi di un progetto pilota”, in *Budget*, n. 32, 2002.
- VAGNONI E., "Le relazioni fra Università e Territorio: il ruolo dell'attività di ricerca", in VAGNONI E. (a cura di), *Economia, Impresa ed Università. Il mutamento degli scenari. Il ruolo dello studioso*, Este Edition, Ferrara, 2004.
- VELTRI S., “L'evoluzione delle procedure contabili nelle aziende europee. Un confronto tra l'Università di Hertfordshire e l'Università della Calabria”, in *Azienda pubblica*, nn.3 e 4, 1999.
- VESCI M., “I nuclei di valutazione della gestione nelle Università”, *Azienda pubblica*, n. 3/4, 1997.
- VICHI M.C., “La misurazione dei risultati in sanità”, in CASATI G., *Programmazione e controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, McGraw-Hill, Milano, 2000.
- VILLA A., “Gli organi di revisione amministrativo-contabile e patrimoniale nelle Università”, in *Finanza Locale*, n. 5, 2001.
- WELSCH G.A., *I budget*, Franco Angeli, Milano, 1985.
- ZAMOLO V., *L'ordinamento dell'Università*, Maggioli editore, Rimini, 1998.
- ZANGRANDI A., “Processi di cambiamento e modello aziendale”, in MELE R., POPOLI P. (a cura di), *La gestione delle aziende pubbliche. Principi e tecniche innovative*, Maggioli Editore, Rimini, 1994.
- ZANGRANDI A., *Autonomia ed economicità delle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano, 1994.
- ZANGRANDI A., “Processi di cambiamento e modello aziendale”, in MELE R. POPOLI P. (a cura di), *La gestione delle aziende pubbliche. Principi e tecniche innovative*, Maggioli Editore, Rimini, 1994.

ZAPPA G., *Tendenze nuove negli studi di Ragioneria*, S.A. Istituto Editoriale Scientifico, Milano, 1927.

ZAPPA G., *Il reddito d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1937.

ZAPPA G., *Le produzioni nell'economia dell'impresa*, Giuffrè, Milano, 1956.

ZIRUOLO A., *Il supporto informativo-contabile degli enti locali nel processo di programmazione e controllo*, Giappichelli, Torino, 2000.

ZUCCARDI MERLI M., *L'introduzione di criteri economico aziendali negli enti pubblici di ricerca. L'esperienza INFM*, Vol. I, Giappichelli, Torino, 1999.

SITOGRAFIA

<http://www.unisa.edu.au>

<http://www.civr.it>

<http://www.cnvsu.it>

<http://www.codau.it>

<http://www.cruir.it>

<http://www.cun.it>

<http://www.enqa.eu/>

<http://www.eua.be>

<http://www.herts.ac.uk>

<http://www.miur.it>

<http://www.rgs.mef.gov.it>

<http://www.unical.it>

<http://www.unipmn.it>

<http://www.unitn.it>

APPENDICE N. 1

Bilancio Consuntivo anno 2005 dell'Università degli studi di Trento