

LA CONTABILITA' DELLE UNIVERSITA'

Franco Gaboardi*

Tracciare un quadro esaustivo delle fonti normative che disciplinano la gestione contabile degli Atenei risulta complesso in quanto, accanto ad alcuni testi legislativi sufficientemente organici, esistono molte disposizioni frammentate in numerosi provvedimenti normativi¹.

In base all'art. 7, comma 7, della legge n. 168 del 1989, le Università godono di una piena autonomia finanziaria e regolamentare che consente loro di *“adottare un Regolamento di Ateneo per l'amministrazione, la finanza e la contabilità, anche in deroga alle norme dell'ordinamento contabile dello Stato e degli enti pubblici, ma comunque nel rispetto dei relativi principi”*. Questo consente alle Università di optare tra l'adozione della contabilità economico-patrimoniale ovvero della contabilità finanziaria. In questo secondo caso, che rappresenta tuttora quello prevalente, le Università non sono soggette a vincoli normativi neppure per quanto riguarda la scelta tra bilancio di competenza e bilancio di cassa, dato che l'art. 7, comma 8 della legge 168/89 prevede esplicitamente che il Regolamento per l'amministrazione, la finanza e la contabilità possa consentire per i dipartimenti *“anche la tenuta di conti di sola cassa”*.

Eventuali vincoli non sono contenuti neppure nel d.m. 5 dicembre 2000 che detta disposizioni sui *“Criteri per la redazione dei conti consuntivi delle Università”*. Nel documento, il MIUR, riconoscendo l'ampio margine di autonomia concessa alle Università nella definizione del

¹ Così MARZOT F. *“La gestione contabile”* in MALAVOLTA A. – MIRIELLO C. (a cura di) *“L'ordinamento universitario”* II edizione, Maggioli Editore, Rimini, 2005.

proprio sistema di bilanci, specifica che *"l'omogenea redazione dei conti consuntivi delle Università"* deve essere in realtà interpretata come una *"riclassificazione"* a posteriori delle entrate e delle spese, secondo uno standard che rende possibile l'analisi della spesa finale ed il consolidamento dei conti del settore pubblico. Il decreto ministeriale non prevede alcun obbligo di uniformità dei bilanci delle Università al piano dei conti proposto dal Ministero e non qualifica i bilanci universitari in termini di competenza o di cassa. Il documento, infatti, richiede solo che i conti degli Atenei vengano consolidati, integrando quindi i dati del bilancio universitario con quelli dei singoli dipartimenti².

Il consolidamento acquisisce importanza per il *"controllo interno sull'efficienza e sui risultati di gestione complessiva dell'Università, nonché dei singoli centri di spesa"*. Il consolidamento dei dati di bilancio è un procedimento contabile solitamente utilizzato da enti pubblici non economici articolati in strutture organizzative periferiche dotate di autonomia amministrativo-contabile e con bilancio separato. Il bilancio consolidato consente di analizzare l'entità finanziaria unitaria dell'intero ente, superando l'articolazione organizzativa di più soggetti che costituiscono l'ente stesso.

² Eppure la sostanziale autonomia di cui godono gli Atenei potrebbe subire un cambiamento nel prossimo futuro. Infatti potrebbe essere progressivamente estesa anche alle Università l'applicazione del D.Lgs. 7 agosto 1997, n. 279 che ha previsto l'introduzione nelle Amministrazioni dello Stato delle *"unità previsionali di costo"* e, contestualmente, del *"sistema unico di contabilità economica analitica per centri di costo"*. Per l'esercizio finanziario 2000 tale sistema è stato attivato presso le Amministrazioni Statali con la circolare n. 32 del 26 maggio 1999 ed è stato poi reiterato con circolari successive. Secondo i nuovi principi introdotti, il bilancio finanziario di previsione è affiancato da un *budget economico*: il bilancio previsionale di gestione che rileva le risorse acquisibili e il fabbisogno previsto, il *budget decisionale* che misura l'utilizzazione delle risorse umane, finanziarie e strumentali. Sul d.lgs. n. 279 del 7 agosto 1997 si è espressa la Commissione, istituita presso il MURST e presieduta dal Prof. Muraro, secondo la quale la valutazione economica dei servizi e delle attività richiede a tutte le pubbliche amministrazioni, comprese le Università, di adottare *"un sistema di contabilità economica fondata su rilevazioni analitiche per centri di costo. Esso collega le risorse umane, finanziarie e strumentali impiegate con i risultati conseguiti e le connesse responsabilità dirigenziali"* (art. 10, d.lgs. 279/97). Inoltre, ai sensi dell'art. 12 del medesimo decreto, *"le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2 del d.lgs. 29/93 adottano le misure organizzative necessarie per la rilevazione e per l'analisi dei costi e dei rendimenti dell'attività amministrativa e della gestione dei singoli centri di costo"*. MARZOT F., *ibidem*

Il D.Lgs. n. 419 del 1999 e il D.P.R. n. 97 del 2003 promuovono la revisione dei regolamenti contabili delle pubbliche amministrazioni secondo i principi civilistici. La rappresentazione delle risultanze economico-patrimoniali, infatti, non può basarsi esclusivamente su regole contabili di derivazione pubblicistica, ma deve fondarsi sulle norme del codice civile e sulle tecniche economico-aziendali. Resta comunque ferma la necessità di disciplinare anche i documenti di pianificazione e programma Enti Pubblici. Come detto, attualmente solo pochi Atenei adottano la contabilità economico-patrimoniale e redigono i propri bilanci in termini economici, mentre la maggior parte di essi ha mantenuto il sistema di contabilità pubblica.

Contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale

Numerosi aspetti concorrono a differenziare il modello di contabilità finanziaria da quello di contabilità economico-patrimoniale.

La prima rilevante differenza attiene alla funzione espletata dai due diversi sistemi contabili. La contabilità finanziaria ha una funzione prevalentemente autorizzatoria e di responsabilizzazione formale: essa è finalizzata al controllo della legittimità formale degli atti amministrativi. La contabilità economico-patrimoniale, invece, è finalizzata alla rilevazione del risultato economico della gestione e al monitoraggio dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa, in un contesto di responsabilizzazione dei soggetti coinvolti.

La seconda differenza attiene all'oggetto delle rilevazioni. La contabilità finanziaria misura esclusivamente i movimenti finanziari, cioè gli esborsi sostenuti (le spese) o gli introiti realizzati (le entrate). La contabilità

economica, invece, misura il valore delle risorse umane e strumentali utilizzate da un'organizzazione (i costi) ed il valore dei beni e dei servizi generati (i ricavi). A differenza della spesa, il costo sorge quando la risorsa viene impiegata e viene quindi valorizzata in relazione al suo effettivo consumo nel periodo amministrativo in cui si manifesta, indipendentemente dal momento in cui avviene il relativo esborso finanziario. Inoltre, i ricavi e i costi fanno riferimento a tutte le componenti attive e passive del bilancio, anche se non direttamente collegate con entrate ed uscite finanziarie. Al contrario, la contabilità finanziaria non rileva i fatti di gestione che non comportano movimenti finanziari quali, ad esempio, gli ammortamenti, le rimanenze di magazzino, i ratei e i risconti, le svalutazioni e le rivalutazioni di attività e passività facenti parte del patrimonio dell'ente, le sopravvenienze e le insussistenze attive e passive che non hanno manifestazione finanziaria, ecc.

La terza differenza tra i due sistemi di rilevazione contabile attiene ai criteri di classificazione utilizzati. Nella contabilità finanziaria le entrate e le spese vengono classificate, alternativamente, in base alla loro natura o in base alla loro provenienza e alla loro finalizzazione. Nella contabilità economica, invece, i costi e i ricavi vengono classificati esclusivamente in base alla loro natura, cioè in base alle loro caratteristiche fisiche o economiche.

Ulteriore elemento di differenziazione attiene al momento di rilevazione dell'evento gestionale. La contabilità finanziaria si basa sul principio di *competenza finanziaria*, il quale presuppone che le entrate e le spese vengano rilevate nell'esercizio finanziario in cui sorge il diritto a riscuotere (accertamento) e l'obbligo a pagare (impegno), sulla base di un credito documentato o di un obbligo di pagare. L'adozione del principio in questione impone che nel bilancio siano iscritte le entrate che si

prevede di accertare e le spese che si prevede di impegnare nell'anno a cui il bilancio si riferisce. La contabilità economica, invece, si basa sul principio di competenza economica, secondo le disposizioni dell'art. 2423bis del codice civile³: gli effetti delle operazioni e degli altri eventi gestionali devono essere rilevati contabilmente ed attribuiti all'esercizio in cui tali operazioni ed eventi si riferiscono, indipendentemente dal momento in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari di incasso e pagamento. Da ciò discende che i ricavi vengono rilevati quando il processo produttivo dei beni e dei servizi è stato completato e il passaggio sostanziale del diritto di proprietà è già avvenuto. In particolare, sono ricavi e proventi di competenza di un esercizio le componenti positive di reddito per le quali il soggetto giuridico ha già effettuato la relativa prestazione (principio della realizzazione dei ricavi). I costi, invece, devono essere correlati ai ricavi dell'esercizio (principio dell'inerenza dei costi). La correlazione si realizza mediante associazione di causa ed effetto tra costi e ricavi, oppure mediante la ripartizione dell'utilità pluriennale di un bene, oppure mediante imputazione diretta al conto economico nel caso in cui venga meno l'utilità futura del bene o nel caso in cui i costi esauriscano la loro utilità nel corso dell'esercizio.

La quinta differenza tra i due sistemi di rilevazione contabile attiene al metodo di registrazione dei valori. La contabilità finanziaria è tenuta con il metodo della partita semplice che contrappone entrate e spese e che si basa sul principio del pareggio del bilancio. La contabilità economica,

³ Art. 2423 bis (Principi di redazione del bilancio) “Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi: la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività; si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio; si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento; si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo; gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente; i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro. Deroghe al principio enunciato nel n. 6 del comma precedente sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico”.

invece, è tenuta con il metodo della partita doppia che rileva simultaneamente sia l'aspetto finanziario che quello economico. Tale metodologia consente il costante monitoraggio del perseguimento dell'equilibrio finanziario, economico e patrimoniale.

La sesta differenza riguarda infine gli schemi di rendiconto utilizzati nei due sistemi. Nella contabilità finanziaria i documenti che vengono predisposti sono il bilancio preventivo e il conto consuntivo. Nella contabilità economico-patrimoniale i documenti predisposti a consuntivo sono lo stato patrimoniale, il conto economico e la nota integrativa.

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

- *differenze temporali*: questo accade quando il periodo di impiego delle risorse differisce dal momento in cui avviene l'esborso finanziario;

- *differenze strutturali*: queste si verificano quando la spesa viene sostenuta da un'articolazione organizzativa diversa rispetto a quella che impiegherà la risorsa. Tipico esempio è rappresentato dagli stipendi del personale dipendente;

- *differenze sistemiche*: tali differenze si manifestano quando ad un esborso monetario non corrisponde il sorgere di un costo per l'acquisto di risorse umane e strumentali o, viceversa, quando ad un costo non corrisponde un esborso in denaro. Tipici esempi sono le minusvalenze, plusvalenze e gli ammortamenti.

La contabilità finanziaria

La contabilità finanziaria, ancora largamente diffusa nel settore pubblico, rileva informazioni e dati al fine di rispondere ad esigenze diverse. In primo luogo, svolge una funzione politica in quanto rappresenta lo strumento per la programmazione delle spese dell'ente e per l'individuazione delle relative coperture. Inoltre, svolge una funzione autorizzativa della gestione e della spesa da parte degli organi politici nei confronti della classe dirigente. Svolge anche una funzione tecnica in quanto rileva grandezze attive (entrate) e passive (spese) e i risultati finali che trovano espressione nell'avanzo (disavanzo) di cassa e nell'avanzo (disavanzo) di amministrazione. Assicura inoltre la salvaguardia delle condizioni di liquidità e solvibilità della gestione pubblica e risponde ad esigenze informative esterne di organi ministeriali e statali e dell'intera collettività. La contabilità fornisce informazioni trasparenti ed oggettive, prive di stime e congetture. Rappresenta, infine, uno strumento di controllo a posteriori dell'attività svolta in relazione alle autorizzazioni preventivamente concesse.

La contabilità finanziaria è un procedimento di rilevazione contabile sistematica mediante il metodo della partita semplice che perviene alla determinazione dell'avanzo (disavanzo) di amministrazione o di cassa. La contabilità finanziaria rileva esclusivamente i movimenti finanziari che interessano l'ente nel corso del periodo di riferimento, ossia entrate ed uscite che comportano, rispettivamente, un incremento o un decremento del patrimonio monetario (che rappresenta l'insieme dei mezzi finanziari a disposizione dell'ente). Nell'ambito della contabilità finanziaria sono previste due modalità alternative di identificazione del momento in cui

rilevare i fatti di gestione. La manifestazione finanziaria, infatti, può essere identificata in base al principio di competenza oppure in base al principio di cassa:

- in base al principio di competenza le entrate sono rilevate nel momento in cui sorge il "diritto" a percepire una determinata somma di denaro e le spese nel momento in cui sorge "l'obbligo" di pagare un determinato importo di denaro;

- in base al principio di cassa le entrate vengono rilevate nel momento in cui si verifica l'effettivo incasso, mentre le spese nel momento in cui si verifica l'effettiva uscita di denaro, prescindendo dal momento in cui è sorto il diritto giuridico per la riscossione o il pagamento.

La contabilità economico-patrimoniale

I cambiamenti istituzionali ed organizzativi e l'ambiente fortemente competitivo e complesso in cui si trovano ad operare le Università italiane stanno accelerando il passaggio da una responsabilizzazione legale sui comportamenti di spesa ad una responsabilizzazione gestionale sui risultati. Anche nel mondo universitario, come in altri comparti della Pubblica Amministrazione, ci si sta orientando verso un ulteriore o alternativo sistema di rilevazione contabile⁴ che consenta di disporre di

⁴ Il cambiamento del sistema contabile universitario trova i suoi fondamenti nella L. 168/89, la quale ha sancito l'autonomia didattica, organizzativa, finanziaria e contabile delle Università ed ha altresì previsto l'implementazione di "forme di controllo interno sull'efficienza e sui risultati di gestione complessiva dell'Università, nonché dei singoli centri di spesa". Ad essa ha fatto seguito la L. 421/92 "Delega al Governo per la razionalizzazione e la revisione delle discipline in materia di sanità, di pubblico impiego, di previdenza e finanza locale" che attribuisce una delega generale all'introduzione del nuovo sistema contabile nella Pubblica Amministrazione. Il successivo decreto legislativo n. 29/93, "Razionalizzazione dell'organizzazione delle Amministrazioni Pubbliche e revisione della disciplina in

materia di pubblico impiego", introduce la distinzione tra funzione di indirizzo politico e funzione di amministrazione e gestione. La legge finanziaria n. 537/93 contiene disposizioni in materia di autonomia finanziaria e stabilisce l'istituzione dei Nuclei di Valutazione. Tale legge, in una fase di rilevanti problemi di finanza pubblica e di conseguente riduzione dell'ammontare delle risorse da destinare alla ricerca, ha rappresentato il superamento della destinazione vincolata dei flussi di risorse concessi dal Ministero agli Atenei, attraverso l'introduzione di un budget unico da gestire autonomamente. Il nuovo meccanismo di allocazione dei fondi ministeriali ha introdotto un'ampia autonomia gestionale sulle modalità di utilizzazione dei fondi, oltretutto una forte responsabilizzazione sui risultati conseguiti. La legge n. 20/94, "*Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei Conti*", ha limitato le funzioni di controllo esterno esercitate dalla Corte dei Conti. La legge n. 94/97, "*Norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio*", prevede l'introduzione del sistema della contabilità economica e la distinzione tra il bilancio per la decisione degli organi politici e il bilancio per la gestione con finalità legate alla misurazione dei risultati. Stabilisce, inoltre, che gli stanziamenti di bilancio debbano essere determinati in relazione alle esigenze funzionali e agli obiettivi e non con quantificazioni basate sul mero calcolo della spesa storica incrementale e dispone che il bilancio dello Stato sia articolato in "unità previsionali di base" corrispondenti a centri di responsabilità amministrativa. Il d.lgs. n. 279/97, "*Individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato, riordino del sistema di Tesoreria Unica e ristrutturazione del rendiconto generale dello Stato*", istituisce il sistema unico di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche per centri di costo, come supporto al controllo interno di gestione e al processo di formazione del bilancio di previsione. Il nuovo sistema contabile, applicabile anche alle Università ai sensi dell'art. 1, comma 2 del d.lgs. 291/93, collega le risorse finanziarie ed umane impiegate con i risultati conseguiti nel corso della gestione. Inoltre, esso introduce un processo decisionale articolato nelle seguenti fasi: - *programmazione* in cui vengono definiti gli obiettivi, programmate le risorse, assegnati i *budget* e i tempi di realizzazione; - *gestione* implementazione degli obiettivi e rilevazione degli eventi gestionali che si sono verificati; - *controllo* verifica infrannuale dello *spread* tra risultati intermedi conseguiti rispetto agli obiettivi assegnati; - *consuntivazione* rilevazione dei risultati conseguiti e confronto con gli obiettivi assegnati in sede di programmazione. La legge n. 208/99, "*Disposizioni in materia finanziaria e contabile*", stabilisce che gli enti e gli organismi pubblici devono uniformare la loro contabilità e i relativi bilanci ai principi contabili contenuti nella legge 94/97. Il d.lgs. n. 286/99, "*Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche*", introduce la differenziazione tra il controllo interno di regolarità amministrativa e contabile, il controllo di gestione, il controllo strategico effettuato da appositi uffici referenti degli organi di indirizzo politico e la valutazione della dirigenza. La legge n. 370/99, "*Disposizioni in materia di Università e di ricerca scientifica e tecnologica*", prevede per le Università un sistema di valutazione interna delle attività didattiche, di ricerca e della gestione amministrativa. La circolare n. 32/99 del Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica contiene disposizioni in materia di "*Sistema unico di contabilità economica analitica per centri di costo*". Il d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, "*Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali*", riassume e coordina la legislazione di riordino finanziario e contabile degli Enti Locali. Il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 136587 del 30 dicembre 2002 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, "*Sistema unico di contabilità economica per centri di costo delle Pubbliche Amministrazioni centrali dello Stato: rilevazione costi (I semestre) e revisione budget 2003*" ribadisce l'applicazione di regole e procedure uniformi alle Amministrazioni centrali dello Stato al fine di assicurare anche forme di consolidamento dei valori economici rilevati. Il d.P.R. n. 97/2003 invita gli enti pubblici dotati di ampia autonomia contabile a procedere ad una revisione statutaria e regolamentare secondo i principi dettati dalla L. 94/1997. Le modifiche da introdurre risultano rivolte ad "*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 (unità previsionali di base)*" (circolare n. 47, protocollo 135080 del 14 novembre 2003 del Ministero dell'Economia e delle Finanze). La revisione dell'assetto organizzativo comporta una modifica dell'impostazione contabile per unità previsionali di base che consente una più agevole lettura ai fini del corretto utilizzo delle risorse. Inoltre, la disaggregazione per funzioni obiettivo consente l'esatta quantificazione delle risorse destinate alle singole *mission* che l'ente intende perseguire, superando la logica della spesa storica incrementale. MARZOT F. "*La gestione contabile*" in MALAVOLTA A. – MIRIELLO C. (a cura di) "*L'ordinamento universitario*" II edizione, Maggioli Editore, Rimini, 2005.

una serie di strumenti per la programmazione, la valutazione economica della gestione ed il controllo direzionale.

I cardini di questo nuovo sistema sono:

- la contabilità generale;
- il budget;
- la contabilità analitica.

I suddetti strumenti, identificati cumulativamente con il termine di contabilità economico-patrimoniale, rilevano non solo i movimenti finanziari, ma anche altri fatti gestionali che, prescindendo da entrate ed uscite di denaro, concorrono a determinare il risultato economico della gestione. Di seguito sono analizzati i principali aspetti relativi al sistema di contabilità economico-patrimoniale:

- le funzioni della contabilità economico-patrimoniale;
- le fonti normative;
- la contabilità generale:
 - o il metodo della partita doppia;
 - o la definizione di attività, passività, costi e ricavi;
 - o il principio della competenza economica;
 - o il piano dei conti;
- il bilancio d'esercizio:
 - o la predisposizione del bilancio d'esercizio le operazioni di fine esercizio;
- il budget.

L'obiettivo primario di un sistema di contabilità economico-patrimoniale è il monitoraggio dell'efficacia ($RO/OA = \text{risultati ottenuti/obiettivi attesi}$), dell'efficienza ($RI/RO = \text{risorse impiegate/risultati ottenuti}$) e dell'economicità ($1/cR = \text{l'inverso del costo delle risorse}$) dell'azione

amministrativa, in un contesto di piena responsabilizzazione di tutti i soggetti coinvolti. L'adozione del nuovo sistema consente, infatti, agli Organi accademici la definizione e l'assegnazione di obiettivi e programmi che il *management* dovrà perseguire nonché la misurazione, a consuntivo, del raggiungimento degli stessi. Inoltre, questo sistema costituisce un valido supporto informativo per una migliore allocazione delle risorse e per un costante monitoraggio dell'andamento della gestione e del raggiungimento degli obiettivi prefissati. Infatti, il tradizionale bilancio finanziario di previsione non sembra essere in grado di indirizzare le scelte degli Organi accademici verso condizioni di efficienza allocativa in modo coerente con gli obiettivi strategici dell'Ateneo. Analogamente, non consente inoltre la misurazione delle *performance* realizzate nei vari settori della didattica e della ricerca, che invece si rivela sempre più l'obiettivo primario che tutte le Università devono ormai perseguire; ciò nella logica comune che “si salveranno” gli Atenei che saranno in grado di reggere la concorrenza almeno sotto due profili: l'alto profilo della ricerca e la professionalità e qualità della didattica.

*E' professore aggregato di diritto amministrativo, diritto dei servizi sociali e contabilità pubblica nella Facoltà di Scienze Politiche dell'Università di Torino.