Ubaldo Comite

**IL PROCESSO
DI AZIENDALIZZAZIONE
NELLE UNIVERSITA'**

Criticità e prospettive future

Prefazione di Franco Rubino

FrancoAngeli

*Strategie, governance
e valutazione d'azienda*

La collana *Strategie, governance e valutazione d'azienda* promuove la pubblicazione di contributi scientifici monografici incentrati sui processi di analisi strategica, di governance e di valutazione delle aziende al fine di contribuire alla riflessione e al dibattito scientifico in ambito economico aziendale.

La Collana accoglie contributi rigorosi ed originali dal punto di vista scientifico e metodologico, valorizzandoli attraverso un adeguato processo di doppio referaggio anonimo, secondo le indicazioni proprie dei sistemi di valutazione accademici, che si distinguono per le seguenti caratteristiche: originalità del tema; novità e interesse delle fonti su cui è basata la ricerca; approccio teorico innovativo; approccio metodologico rigoroso; contributo alla conoscenza e al dibattito scientifico nazionale e/o internazionale nel campo della governance, degli orientamenti strategici e delle politiche aziendali rilevanti ai fini della creazione di valore.

Particolarmente apprezzata è la contestualizzazione delle ricerche presentate in una visione internazionale e comparativa degli studi.

I coordinatori della Collana e i componenti del Comitato Scientifico garantiscono l'applicazione trasparente e corretta del processo di doppio referaggio anonimo (double-blind review).

Coordinatori

Antonio Ricciardi (Università della Calabria), Franco Ernesto Rubino (Università della Calabria)

Comitato Scientifico

Stefano Adamo, Università di Lecce

Paolo Andrei, Università di Parma

Vittorio Dell'Atti, Università di Bari

Roberto Di Pietra, Università di Siena

John Dumay, Macquarie University (Australia)

Giovanni Liberatore, Università di Firenze

Luciano Marchi, Università di Pisa

Alessandro Montrone, Università di Perugia

Manghena Musa, Nottingham Trent University

Alessandro Musai, Università Luiss Guido Carli Roma

Antonella Paolini, Università di Macerata

Michele Pizzo, Seconda Università di Napoli

Marcantonio Ruisi, Università di Palermo

Claudio Teodori, Università di Brescia

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: *www.francoangeli.it* e iscriversi nella home page al servizio “Informatemi” per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

Ubaldo Comite

**IL PROCESSO
DI AZIENDALIZZAZIONE
NELLE UNIVERSITA'**

Criticità e prospettive future

Prefazione di Franco Rubino

FrancoAngeli

Quarta Edizione. Copyright © 2015, 2020 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito www.francoangeli.it.

*A te Papà
genitore esemplare e
nonno affettuoso.*

*Grazie di tutto, per esserci stato sempre
e aver seguito ogni mio passo senza mai condizionarlo ...*

INDICE

Prefazione di Franco Rubino	pag.	9
Introduzione	»	15
Capitolo 1		
Dall'azienda all'aziendalizzazione nella pubblica amministrazione: il percorso manageriale dell'università	»	23
1.1 Il concetto di azienda: analisi paradigmatica		
1.1.1 Le aziende di erogazione	»	33
1.2 Il concetto di azienda nella pubblica amministrazione e il valore pubblico	»	38
1.3 Aspetti economico-aziendali dell'università	»	47
1.3.1 La natura giuridica delle università (cenni)	»	60
1.4 L'esperienza della contabilità economico-patrimoniale nella letteratura internazionale: l'applicazione alle amministrazioni pubbliche	»	63
1.5 L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle università: riferimenti normativi e approfondimenti dottrinari	»	73
1.6 Il tentativo di superamento delle logiche del <i>New Public Management</i>	»	81
Capitolo 2		
L'evoluzione normativa dei sistemi contabili degli atenei		
2.1 Dalla riforma Gentile agli anni Settanta	»	85
2.2 Dalle riforme degli anni Ottanta ai primi anni 2000	»	89
2.3 Le nuove norme in materia di contabilità e finanza pubblica	»	94
2.4 Il nuovo sistema contabile e di bilancio delineato dalla Legge n. 240 del 2010	»	98
2.4.1 La disciplina del bilancio nelle università italiane	»	106
2.5 Nuove tendenze in atto: il bilancio consolidato nell'università	»	118

Capitolo 3 (di Pina Puntillo)

Il ruolo della contabilità economico-patrimoniale nel sistema informativo delle università

3.1	Introduzione	pag. 129
3.2	I presupposti normativi dell'assetto contabile delle università statali italiane	» 134
3.3	I sistemi di contabilità economico-patrimoniale e analitica nelle amministrazioni pubbliche: analisi della letteratura	» 140
3.4	Il ruolo della contabilità economico-patrimoniale nel sistema informativo delle università	» 145
3.5	Analisi critica dell'implementazione della CO.GE. nelle Università	» 148
3.6	Considerazioni conclusive	» 155

Capitolo 4

Il Bilancio sociale nelle università e la sua significatività dal punto di vista dell'informazione contabile

4.1	Quali differenze tra pubblico e privato: una premessa di fondo	» 163
4.2	<i>Public Governance, accountability</i> e rendicontazione sociale	» 172
4.2.1	<i>Accountability</i> e rendicontazione sociale negli atenei	» 182
4.2.2	La prospettiva internazionale	» 190
4.2.3	Dalla <i>Social Responsibility</i> (SR) alla <i>University Social Responsibility</i> (USR)	» 194
4.3	Il Bilancio sociale nell'università: ruolo e <i>mission</i>	» 202
4.3.1	Il processo di redazione del Bilancio sociale: il <i>framework</i> di riferimento in ordine alla riclassificazione dei dati contabili	» 209
4.4	Università vs Bilancio sociale: lo stato dell'arte	» 236
4.4.1	Le altre categorie di rendicontazione sociale: un approccio <i>basic</i>	» 248

Conclusioni	» 267
--------------------	-------

Bibliografia	» 273
---------------------	-------

Riferimenti normativi	» 303
------------------------------	-------

Siti <i>web</i> consultati	» 309
-----------------------------------	-------

PREFAZIONE

di *Franco Rubino*

Alle università oggi si chiedono tante cose: diffondere cultura e saperi, sviluppare nuove conoscenze, formare la futura classe dirigente, fungere da ascensore sociale, alimentare l'economia attraverso il trasferimento tecnologico, essere necessariamente “*accountable*” e trasparenti in quanto pubbliche amministrazioni, e così via.

Queste istanze da un lato chiariscono che la missione degli atenei gravita intorno alla parola “*futuro*”, dall'altro segnalano che le università dovrebbero essere naturali protagoniste dello sviluppo economico, sociale e civile.

La competitività del sistema universitario si rispecchia in quella del “*sistema paese*”, dal momento che è proprio in forza dell'interazione tra ricerca, università ed educazione professionale che si raffinano quegli strumenti necessari ai singoli sistemi produttivi per tenere il passo con le economie rivali: l'innovazione, la tecnologia, le competenze sono considerate da tutti le uniche vere chiavi per affrontare, a lungo termine, la sfida globale, specialmente per quelle economie avanzate nelle quali la concorrenza non può condursi più in termini di “*costo dei fattori produttivi*” o in termini di “*economie di scala*”.

Pertanto, il profondo processo di cambiamento in atto nel contesto ambientale generale sta introducendo elementi di portata innovatrice, i quali sollecitano gli organi di governo accademici a mettere in discussione gli attuali sistemi di gestione ormai obsoleti, poiché conseguenza non tanto di un disegno organicamente progettato e perseguito, quanto dell'evolversi di iniziative sempre condizionate da vincoli burocratici, spesso animate da intenti opportunistici, quasi mai assistite da una regia lungimirante.

Tutto ciò al fine di garantire la sopravvivenza nel tempo di un sistema – quello universitario – che si è retto sin dalla sua nascita essenzialmente su un flusso di trasferimenti ministeriali del tutto svincolati dai risultati conseguiti dalle singole istituzioni.

Da ciò nasce l'esigenza - alla base del presente lavoro - di avviare una riflessione sulla gestione degli atenei secondo una prospettiva diversa, orientata ad una visione manageriale con l'introduzione di azioni orientate ai risultati e conseguente attenta valutazione di questi ultimi.

In questa ottica, anche se le università presentano dei caratteri che sono propri di tutte le aziende pubbliche, esse sono caratterizzate da molteplici elementi di specificità, di cui occorre tenere conto per creare i presupposti necessari al successo di questa nuova politica gestionale, che è basata sulla fissazione di obiettivi da raggiungere e successiva valutazione del loro raggiungimento.

Il presente lavoro mira, pertanto, ad analizzare il percorso manageriale avviato dalle università pubbliche, affrontando in particolare le problematiche relative all'introduzione della contabilità economico-patrimoniale, indispensabile per ottenere quelle informazioni necessarie a poter prendere delle decisioni consapevoli.

Se ci si chiede perché sia importante l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale e, più in generale, i motivi del rifarsi ad una logica più manageriale nella gestione, la risposta potrebbe risolversi nella facile retorica, che ha pervaso il sistema universitario negli ultimi anni: l'ammontare delle risorse avute in passato si è notevolmente ridotto, e, pertanto, bisogna "*efficientare*", risparmiare, e, quindi, gli organi di governo accademici devono avere contezza dell'impatto sugli equilibri di bilancio delle scelte che operano.

Ciò può anche essere vero, ma non è tutto: la consapevolezza che le università, anche con la trasmissione dei loro "*saperi*", muovano l'economia, e che a sua volta l'economia "*influenzi*" le università, non è certamente nuova agli operatori del settore.

Tenere conto di questo "*paradigma*", è, pertanto, un dovere, e, quindi, una necessità diventa "*abituare*" tutti i soggetti, che a vario titolo operano all'interno delle università, al nuovo "*linguaggio contabile*", affinché siano in grado di muoversi in maniera "*efficiente*" ed "*efficace*" nei contesti in cui agiscono.

Ma ci sono anche almeno altri due motivi, altrettanto importanti, che occorre tenere ben presenti per comprendere la necessità di muoversi nella gestione degli atenei verso la direzione sopra delineata.

In primo luogo bisogna evidenziare che le università sono alle porte di una rivoluzione radicale, che porterà a diverse e durature modifiche nel mondo dell'istruzione: intelligenza artificiale, didattica online, big data, attività in remoto, e molto altro ancora.

La curva tecnologica non solo sta "*impennando*", ma si annuncia "*disrup-*

tive” più che mai: se durante gli anni novanta le innovazioni hanno avviato il cambiamento, aumentando e modificando le opportunità culturali, scientifiche, le innovazioni attuali modificheranno in profondità gli equilibri storici tra discipline, tecnologie e utilizzo delle risorse.

In questo scenario sarà fondamentale la *“leadership”* del sistema universitario nel selezionare, orientare e implementare i processi innovativi che serviranno (come quelle inerenti la contabilità economico-patrimoniale), distinguendoli da quelli di semplice *“cosmesi”*.

Le università dovranno poter decidere con la massima consapevolezza *“quando”* e in che *“modo”* innovare, interpretando al meglio il complesso e dinamico mondo in cui si trovano a dover operare e ricercando le soluzioni più adatte a coniugare cultura, innovazione, sostenibilità economica, ambientale e sociale, unitamente alla capacità di sviluppare linguaggi e schemi per essere autorevoli su tutti i fronti.

In secondo luogo le indagini più recenti hanno evidenziato come le università, da quando hanno dovuto applicare *“ex lege”* la contabilità economico-patrimoniale registrano in media *performance* migliori rispetto al passato.

Abbiamo, quindi, un elemento in più che ci deve fare riflettere su quanto sia importante e sfidante il tema dell’introduzione – e del relativo consolidamento – della visione manageriale negli atenei pubblici.

Certo il passaggio a questa logica più aziendale, non deve far dimenticare alle istituzioni universitarie la loro *“natura pubblica”* e la loro funzione sociale: non tutto può ridursi a dei semplici *“conti”*:

Albert Einstein aveva scritto su una lavagna nera, che aveva nel suo studio: *“non tutto ciò che conta può essere contato”*.

Il passaggio ad una gestione più manageriale nella gestione delle università, quindi, non può certo considerarsi un *“punto di arrivo”*, ma semmai un *“punto di partenza”*, che porti ad una sua integrazione nell’ambito di un modello operativo complessivo, modello da sviluppare in un contesto di epocali cambiamenti sociali e di crescente responsabilità, non solo di natura economica.

In questa ottica uno dei *“fattori critici di successo”* è senza dubbio la presenza di *“caratteristiche peculiari”* nel mondo delle università: capacità di lettura dei bisogni, coordinazione, flessibilità, integrazione.

“Capacità di lettura dei bisogni”, sia a livello di *“sistema”* che in relazione alle peculiarità espresse dai territori di riferimento.

“Coordinazione”, come abilità nel saper tenere conto di tali bisogni nella scelta delle politiche da intraprendere, equilibrando tutto con le disposizioni normative e i vincoli economico-finanziari.

“Flessibilità”, intesa prima come flessibilità delle sopra citate politiche,

poi come leva di adeguamento ai cambiamenti del sistema universitario, il quale è una realtà viva e dinamica con una vastità unica di tematiche e di professionalità.

“Integrazione”, infine, come “vera sfida”, all’interno di uno sviluppo che comprenda percorsi formativi nuovi, condivisione di buone pratiche, approccio positivo verso l’innovazione tecnologica, *empowerment* delle capacità di pianificazione, monitoraggio e gestione.

Senza questi elementi, anche i migliori modelli di direzione rischiano di non trovare piena realizzazione e, nella peggiore delle ipotesi, rischiano di produrre effetti opposti a quelli attesi.

Il lavoro di Ubaldo Comite si colloca in tale “*paradigma concettuale*”, e, con profondità di analisi, affronta il ruolo e l’evoluzione in chiave manageriale delle università, soffermandosi in particolare sul tema della contabilità economico-patrimoniale.

In sintesi, come denota l’articolazione del volume, occuparsi di contabilità e bilancio delle università significa in definitiva accettare la sfida alla complessità delle regole e del contesto organizzativo pubblico, e trovare i mezzi e i modi per vincere tale sfida.

L’esposizione dei contenuti, pur essendo sostenuta da puntuali riferimenti ai testi normativi, i quali hanno segnato l’evoluzione contabile all’interno del sistema universitario pubblico, non si esaurisce nella mera analisi giuridica, ma si avvale anche in misura consistente di dati e informazioni relativi ad aspetti economici, che configurano la realtà concreta del bilancio universitario in chiave economico-patrimoniale.

Inoltre, sono richiamate, a titolo di approfondimento specifico, le nuove tendenze in atto nei sistemi contabili delle università, quali l’adozione del “*bilancio consolidato*” e del “*bilancio sociale*” nelle sue differenti articolazioni, quali il “*bilancio di mandato*” e il “*bilancio ambientale*”.

Un lavoro, dunque, di cui va apprezzato anche il rigore metodologico, che presenta caratteristiche espositive e di contenuto utili ad analizzare con completezza il panorama conoscitivo della materia trattata.

I risultati raggiunti dall’autore offrono una lucida chiave di lettura della attuale situazione gestionale delle università, evidenziando un panorama in continua evoluzione e, pertanto, tutt’altro che definito.

A proposito di ciò qualcuno scriveva: “*No man should escape our colleges without knowing how little he knows*” ovvero “*Nessun uomo dovrebbe uscire dalle nostre università senza sapere quanto sa poco*” (Oppenheimer 1950).

Non serve aggiungere altro: le università hanno bisogno di “*uomini*” competenti e capaci in grado di implementare buoni sistemi di pianificazione,

programmazione e controllo, ma non basta: quegli “*uomini*” devono unire alla loro preparazione tecnica, una grande “*motivazione*” e una grande “*carica di umanità*”, doti in assenza delle quali non sarà possibile raggiungere traguardi ambiziosi, pur in presenza di elevate capacità e competenze gestionali.

FRANCO RUBINO

Dipartimento di Scienze Aziendali e Giuridiche
Università della Calabria, giugno 2020

INTRODUZIONE

di *Ubaldo Comite*

Negli ultimi venti anni la pubblica amministrazione è stata oggetto di numerosi interventi da parte del Legislatore, tesi a migliorare l'efficacia e l'efficienza del sistema.

In particolare, ci si riferisce alla contabilità nelle pubbliche amministrazioni, tema di particolare attualità in quanto, l'obiettivo di restituire all'azione pubblica migliori livelli di efficienza, spinge verso un ripensamento degli strumenti di controllo, misurazione e valutazione della gestione su cui basare i processi decisionali del *management*.

Anche le università sono state interessate da una riforma globale (Legge 240/2010) che ha riguardato la *governance* e l'organizzazione interna e si è affiancata ad altri cambiamenti che hanno riguardato la valutazione della ricerca e la didattica, con il fine di incrementarne la capacità competitiva sia dal punto di vista finanziario che dal punto di vista della differenziazione.

Lo studio dell'assetto organizzativo, gestionale e contabile delle università, intesa come istituzione *multistakeholder* nodo cruciale di un *network* allargato di soggetti e istituzioni, nonché fonte principale di produzione e trasmissione di conoscenza all'interno di tale "rete", si confronta nel momento attuale con almeno due problemi: il cambiamento del *genus* università, il che richiede maggiore accortezza nel fronteggiarne l'evoluzione, spesso disorganica e disarmonica, ma soprattutto il momento della riscrittura delle norme contabili, che tratteggiano i connotati di un'ampia "riforma di sistema".

I sostenitori dell'opportunità di questa riforma di sistema tendono a superare la contrapposizione tra settore privato e pubblico, adottando per quest'ultimo una logica per obiettivi e promuovendo i seguenti aspetti: a) chiara assegnazione di responsabilità; b) definizione di obiettivi, *target*, uso di *standard* espliciti di *performance*, preferibilmente quantitativi; c) enfasi sui risultati piuttosto che sui processi; d) disaggregazione delle unità organizzative, in modo da individuarne le specifiche responsabilità; e) promozione della competizione; f) enfasi sulle prassi di *management* tipiche del settore priva-

to, che devono essere utilizzate anche nel settore pubblico; g) maggiore attenzione all'uso efficiente delle risorse.

Si tratta di questioni che chiamano in causa l'idea stessa di università, intesa come un modello uniforme che deve coniugare la libertà di ricerca e quella di insegnamento adempiendo quindi alle sue funzioni.

Nel nostro Paese il *trend* consolidato in corso è quello di un processo di transizione del settore pubblico verso la contabilità economico-patrimoniale, sotto la spinta da un lato di una crescente esigenza di *accountability*, dall'altro di una migliore capacità di questo tipo di contabilità a rappresentare i risultati della gestione nella produzione di beni e servizi.

Da tempo, ormai, le amministrazioni pubbliche (enti locali, camere di commercio, aziende sanitarie, ecc.) hanno introdotto nuovi sistemi contabili più attenti alla dimensione economico-patrimoniale e strumenti manageriali innovativi. Anche la normativa più recente sembra confermare questa via.

Nell'ambito di tale contesto, le università che in questo determinato momento storico stanno attraversando un delicato periodo di cambiamento indotto non solo da innovazioni istituzionali, organizzative e contabili, ma anche da esigenze collegate a nuove modalità di realizzazione dei servizi istituzionali, rappresentano da sempre il mondo del sapere dinamico, stimolante la curiosità e l'intelletto, perché a stretto contatto con intere generazioni. E' spesso attraverso l'università che si cresce, individualmente e collettivamente, e crescono anche la società e il territorio, sia a livello locale che a livello globale.

Nel corso del tempo sono stati attribuiti all'università numerosi compiti, principalmente per andare incontro ad un principio di inclusione, alla necessità che un bene così prezioso (*id est* la conoscenza) fosse alla portata di tutti e non riservato ad un'*elite*, e per rendere più consapevole la comunità accademica e la società del valore di questa istituzione nel garantire un futuro sempre migliore alle nuove generazioni.

Sono stati così introdotti il diritto allo studio per tutti, a prescindere dalla condizione economica, la necessità di *accountability* e di trasparenza da parte delle università quali pubbliche amministrazioni, il concetto di autonomia responsabile degli atenei, l'indispensabilità dell'innovazione e della valorizzazione dei risultati della ricerca, l'affermazione del ruolo trainante dell'università nei confronti della cultura e della società.

Tali e tanti compiti e ruoli, uniti all'accelerazione del cambiamento imposto dai tempi non possono che essere compresi in un sistema complesso, dove le missioni sono più di una, la gestione non è né tipicamente pubblica (come negli enti pubblici), né privata (come ad esempio nelle aziende), le attività sono multiformi e svolte da persone differenti per ruoli, funzioni, forma-

zione, contratto di lavoro, carriera, reclutamento.

L'eterogeneità di uomini e funzioni presenti in queste realtà ha condotto alla trasposizione delle tecniche manageriali tipiche del settore privato in quello pubblico, da implementare al fine di migliorare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità della gestione, pur considerando l'ambito universitario come caratterizzato da alcune peculiarità che lo distinguono dalle altre organizzazioni pubbliche, data la multidimensionalità delle attività condotte, che spaziano tra didattica, ricerca, terza missione e amministrazione.

Diviene, dunque, prevalente l'esigenza di monitorare i processi, mettendo a disposizione della *governance* dell'ateneo le informazioni necessarie per guidare il proprio comportamento, vale a dire per aiutarla ad assumere decisioni che permettano il conseguimento di obiettivi precedentemente individuati, attraverso l'impiego efficiente delle risorse disponibili.

Questo monitoraggio serve anche a soddisfare gli obiettivi di trasparenza e di responsabilità (*accountability*) nell'utilizzo delle risorse pubbliche, consentendo di fornire agli *stakeholder* esterni una visione più precisa e veritiera dell'andamento gestionale e delle modalità di utilizzo di tali risorse.

Per produrre le informazioni funzionali al buon andamento gestionale dell'ateneo sono stati adottati, tra gli altri, una serie di strumenti contabili ed *extra-contabili*.

Per quanto concerne gli strumenti contabili, vent'anni dopo la riforma del sistema contabile degli atenei, attuata con la Legge n°168 del 1989 e improntata a un'ampia autonomia regolamentare, l'introduzione della nuova disciplina contabile contenuta nella Legge n°240 del 2010, all'interno di un disegno riformatore più vasto, segna il ritorno ad un bilancio unico ove l'autonomia universitaria appare limitata alle sole scelte gestionali. Da tale normativa si evincono le finalità che il nuovo sistema di contabilità economico-patrimoniale e di contabilità analitica dovrà perseguire.

La revisione della disciplina della contabilità mira, in particolare, a garantire la coerenza con la programmazione triennale dell'ateneo, a migliorarne la conoscenza della condizione patrimoniale e dell'andamento complessivo della gestione e, infine, ad assicurare una maggiore trasparenza e omogeneità nell'applicazione delle procedure e nella classificazione dei dati contabili, anche al fine di agevolare analisi e confronti. Il nuovo sistema si pone, inoltre, l'obiettivo di garantire la stabilità economica e il controllo delle dinamiche della spesa, evidenziando, con tempestività, potenziali situazioni di criticità e di squilibrio grave, idonei a provocare come *extrema ratio* la dichiarazione di dissesto dell'ateneo e la nomina di un commissario.

Il cambiamento del sistema di *reporting* mira, dunque, a consentire una più efficace analisi delle *performance* economico-finanziarie degli atenei, in

risposta ad alcuni cambiamenti fondamentali e generalizzati, quali essenzialmente la progressiva riduzione del finanziamento pubblico e il contemporaneo aumento della competizione nazionale e internazionale. In questo processo di cambiamento, ai nuovi strumenti contabili viene attribuito un ruolo fondamentale.

L'*accrual accounting* e la contabilità analitica sono considerate funzionali all'adozione di un approccio manageriale destinato a migliorare le *performance*; inoltre, l'adozione di strumenti di *reporting* ispirati a quelli utilizzati nelle imprese, evidenziando il nesso causale tra l'adozione di strumenti manageriali e il miglioramento delle *performance*, mira ad aumentare la trasparenza e la completezza delle informazioni contabili. Si delinea, quindi, nell'ambito dell'adozione di sistemi contabili e di reporting *business-like*, un vero e proprio *New Public Financial Management* (NPFM).

Ai fini della predisposizione dei documenti contabili, le università si attengono ai principi contabili e agli schemi di bilancio stabiliti e aggiornati periodicamente con decreto MIUR/MEF.

I nuovi strumenti contabili di comunicazione economico-finanziaria e di controllo di gestione per il sistema universitario, introducono la contabilità economico-patrimoniale. Questa riforma ha seguito inizialmente, in generale il *trend* internazionale del cosiddetto *New Public Management* (NPM).

I nuovi strumenti contabili, sono stati concepiti al fine di consentire l'individuazione della situazione patrimoniale e la valutazione dell'andamento complessivo della gestione.

Le ragioni, dunque, alla base dell'introduzione del nuovo sistema sono riconducibili a due fattori.

In primo luogo ad un'esigenza esterna di comparazione e dunque di armonizzazione tra gli atenei; a tal proposito è necessario ricordare che, prima della comparazione esterna vi era anche un'esigenza di comparazione interna, in quanto precedentemente alla riforma il bilancio di ateneo non era altro che una sommatoria di grandezze prese dai singoli bilanci di dipartimento.

In secondo luogo, un'esigenza interna di *spending review*, dovuta al taglio dei finanziamenti centrali; in questo caso la contabilità economico-patrimoniale è considerata come il sistema che si presta ad una logica di rendicontazione di lungo periodo, basata sull'utilità economica e che include grandezze quali patrimonio netto, costi e ricavi.

L'esigenza di un diverso approccio contabile da adottare nel settore universitario trae anche origine dalla natura di "produttori ed erogatori di beni e servizi destinati alla vendita" che caratterizza gli atenei e che giustifica dunque l'adozione di una diversa contabilità. La produzione di servizi didattici, di ricerca, avverrà sempre con maggiore impulso da parte di *stakeholder*

esterni nei confronti dei quali la contabilità finanziaria non offre strumenti sufficientemente idonei per valutare investimenti di lungo periodo o per effettuare un'analisi della sostenibilità degli stessi.

La *ratio* ispiratrice del Legislatore volto ad introdurre nell'ambito degli atenei la contabilità economico-patrimoniale può essere ricondotta al fatto che essa rappresenta un insieme coordinato di scritture orientato verso un fine conoscitivo (risultato economico e capitale di funzionamento) in grado di esprimere, al termine dell'esercizio, l'incremento o il decremento del patrimonio. Diversamente, la contabilità finanziaria, precedentemente adottata, fondandosi su concetti di "accertamento" ed "impegno", trascurava l'aspetto economico nel senso che non si poneva il problema dell'efficienza della gestione delle risorse.

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

Esiste dunque una correlazione tra i due aspetti e, più precisamente, un rapporto di commisurazione tra uscite e costi e tra entrate e ricavi. Non sempre, tuttavia, detti aspetti risultano coincidenti sotto il profilo temporale e, mentre non sussistono problemi se gli effetti economici e finanziari di un'operazione si esauriscono entrambi nel medesimo esercizio, sorgono difficoltà di valutazione laddove tale coincidenza non si verifica.

Non può inoltre trascurarsi l'effetto reddituale della gestione, vale a dire la misurazione della remunerazione del capitale (*rectius* del patrimonio nel caso degli enti no profit). Ebbene, tale aspetto assume particolare rilievo nell'ambito universitario, in quanto si incorre nella esigenza di misurare grandezze che non possono essere misurate con gli strumenti correnti come, a titolo di esempio, l'attività di ricerca libera. Nel caso di specie la contabilità economico-patrimoniale può dunque concorrere quale strumento di indirizzo per l'adozione di comportamenti virtuosi nell'utilizzo delle risorse.

Tuttavia, la sola informativa di tipo contabile risulta insufficiente, posta soprattutto la connessa impossibilità di rilevare una serie di fattori intangibili, quali il consenso e la fiducia, di indubbia rilevanza strategica per l'effettivo assolvimento della *mission* aziendale.

Certamente di grande utilità appare, allora, il ricorso anche ad una rendicontazione di tipo sociale e soprattutto alla redazione del Bilancio sociale, la cui capacità di fornire una misura dell'intero *outcome* prodotto dalle azioni di intervento di una qualsiasi amministrazione pubblica può certamente agevolare l'orientamento verso le attese dei diversi interlocutori aziendali.