

[Pubblicazione sottoposta a doppio referaggio anonimo]

Nell'ambito di una riforma strutturale che ha interessato diversi aspetti delle condizioni di funzionamento degli atenei, la legge 30 dicembre 2010, n. 240 (c.d. Legge "Gelmini"), ha disposto l'introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, riordinando contemporaneamente la disciplina del *budget* e del bilancio.

L'innovazione dei sistemi informativo-contabili e di controllo degli atenei è un tema che ha trovato ampio spazio nel pensiero scientifico, anche prima della novella legislativa. Tuttavia, le ragioni che motivano il presente lavoro monografico traggono spunto da una duplice osservazione.

In primo luogo, i decreti attuativi della legge e la regolamentazione applicativa ministeriale hanno sinora disciplinato esclusivamente l'ambito della contabilità economico-patrimoniale e il sistema di bilancio degli atenei, che rappresentano una premessa necessaria affinché possa essere operata una razionale ed efficace definizione dei sistemi direzionali di controllo su base *accrual*. Gli atenei hanno pertanto, in questo momento, il più ampio spazio di manovra per progettare il percorso di implementazione ritenuto più funzionale rispetto alle proprie finalità conoscitive.

In secondo luogo, l'autonomia che la Legge 168/89 ha riconosciuto sul piano amministrativo-contabile alle istituzioni universitarie ha determinato una rilevante eterogeneità di pratiche contabili, rendendo complessa un'azione di confronto e la condivisione di strategie comuni per sfruttare pienamente il potenziale informativo offerto dagli strumenti introdotti dal legislatore.

Il presente lavoro vuole inserirsi nel dibattito ed offrire un contributo a quel filone della letteratura che studia le dinamiche del "*management accounting change*", anche grazie ad una indagine empirica che ha interessato diversi atenei del nostro Paese.

**VINCENZO SFORZA** è professore associato di Economia aziendale nell'Università degli Studi della Tuscia - Viterbo, dove insegna Economia aziendale e Programmazione e controllo delle amministrazioni pubbliche. Ha ricoperto l'incarico di Direttore generale nel medesimo ateneo ed ha fatto parte del gruppo di lavoro Anvur per la gestione integrata dei cicli della performance e del bilancio delle Università statali italiane.

ISBN 978 - 88 - 6659 - 105 - 4  
DOI 1017408/CA/591054  
€ 30,00

 **RIREA Aziende**  
Studi e Ricerche  
di Economia Aziendale

RIREA

39

LA CONTABILITÀ ANALITICA NEGLI ATENEI

VINCENZO SFORZA

# LA CONTABILITÀ ANALITICA NEGLI ATENEI

## MODELLI E STRUMENTI PER LA MISURAZIONE DEI RISULTATI

**VINCENZO SFORZA**



**RIREA**

**RIREA Aziende**  
Studi e Ricerche  
di Economia Aziendale

39

RIREA Aziende  
Studi e Ricerche di Economia Aziendale

Direttore Scientifico: Alessandro Mechelli

Comitato Scientifico:  
Roberto Di Pietra, Lina Mariniello, Margherita Poselli,  
Giuseppe Savioli

*La Collana accoglie Studi e Ricerche monografiche  
a carattere scientifico in ambito economico-aziendale.  
Nello specifico, essa è rivolta all'approfondimento di problematiche  
inerenti le aziende di qualsiasi tipo sotto il profilo dei caratteri  
costitutivi, istituzionali, strategici, gestionali, di rilevazione,  
valutazione, rendicontazione, governance e controllo*

Collana sottoposta a doppio referaggio anonimo  
in conformità con i criteri internazionali

accreditata AIDEA



La procedura per la presentazione, la valutazione  
e l'approvazione dei volumi è illustrata sul sito [www.rirea.it](http://www.rirea.it)

RIREA - Via delle Isole, 30 - 00198 Roma – 0039- 06 – 8417690  
[www.rirea.it](http://www.rirea.it) - [rivista@rirea.it](mailto:rivista@rirea.it)

# LA CONTABILITÀ ANALITICA NEGLI ATENEI

*MODELLI E STRUMENTI  
PER LA MISURAZIONE  
DEI RISULTATI*

VINCENZO SFORZA



*RIREA Aziende*  
*Studi e Ricerche*  
*di Economia Aziendale*

Volume realizzato con il contributo dell'Università degli Studi della Tuscia –  
Dipartimento di Economia, Ingegneria, Società e Impresa

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

---

Ai sensi della legge sul diritto d'autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro, o parte di esso, con qualsiasi mezzo (elettronico, meccanico, fotocopie, microfilms, registrazioni o altro).

Stampato in Italia, ottobre 2020

---

Tipografia Greco e Greco - Milano

*Ad Alessia*

*“Una donna virtuosa chi la troverà?  
Il suo pregio sorpassa di molto quello delle perle”.*

*Proverbi 31, 10*



## INDICE

|                                                                                                                                                                                                                  |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Introduzione.....</b>                                                                                                                                                                                         | <b>VII</b> |
| <br><b>1. La misurazione dei risultati negli atenei tra esigenze di ordine “naturale” e impulsi della normativa</b>                                                                                              |            |
| 1. Premessa.....                                                                                                                                                                                                 | 3          |
| 2. Gli stimoli al cambiamento dettati dalla riforma del sistema di finanziamento pubblico degli atenei.....                                                                                                      | 4          |
| 3. Quali risultati? Le difficoltà della misurazione del valore prodotto .....                                                                                                                                    | 8          |
| 4. La permanente tensione dell’istituto aziendale verso condizioni di efficacia strategica e di efficienza operativa.....                                                                                        | 20         |
| 5. Il “presupposto” normativo per favorire la misurazione dei risultati: l’introduzione della contabilità economico-patrimoniale e della contabilità analitica .....                                             | 27         |
| <br><b>2. L’applicazione dei sistemi tradizionali di contabilità analitica negli atenei tra pensiero scientifico e comportamenti della prassi</b>                                                                |            |
| 1. Premessa.....                                                                                                                                                                                                 | 33         |
| 2. Gli scopi conoscitivi della contabilità analitica: un’analisi della letteratura e possibili applicazioni al contesto universitario.....                                                                       | 33         |
| 3. La contabilità analitica nel quadro degli strumenti per il controllo di gestione .....                                                                                                                        | 38         |
| 4. Il processo di introduzione della contabilità analitica negli atenei alla luce della letteratura nazionale e internazionale: un inquadramento nella prospettiva del <i>management accounting change</i> ..... | 42         |
| 4.1. Il processo di introduzione della contabilità analitica negli atenei: l’evoluzione degli studi sul panorama nazionale.....                                                                                  | 54         |
| 5. Il processo di introduzione della contabilità analitica negli atenei: i risultati di un’indagine empirica.....                                                                                                | 64         |
| 5.1. Un inquadramento dell’impostazione del controllo di gestione negli atenei italiani .....                                                                                                                    | 67         |
| 5.2. Elementi di analisi della dimensione tecnico-organizzativa del controllo di gestione negli atenei italiani.....                                                                                             | 78         |
| 5.3. Le prospettive di sviluppo del controllo di gestione nella percezione dei dirigenti di area economico finanziaria delle amministrazioni universitarie .....                                                 | 87         |
| <br><b>3. Il funzionamento della contabilità per centri di costo negli atenei. Selezione dei centri e problematiche di localizzazione dei costi</b>                                                              |            |
| 1. Premessa.....                                                                                                                                                                                                 | 93         |
| 2. I possibili modelli per implementare la contabilità analitica negli atenei ....                                                                                                                               | 94         |

|                                                                                                                                             |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3. La selezione dei centri di costo negli atenei .....                                                                                      | 103 |
| 4. Problematiche di ordine generale della fase di imputazione dei costi ai centri.....                                                      | 110 |
| 4.1. Le criticità della “localizzazione” del costo del personale.....                                                                       | 116 |
| 4.2. La “localizzazione” degli ammortamenti .....                                                                                           | 138 |
| 4.3. La “localizzazione” dei consumi di materiali .....                                                                                     | 148 |
| 4.4. La “localizzazione” dei costi per acquisto di servizi e collaborazioni tecnico-gestionali .....                                        | 151 |
| 4.5. La “localizzazione” dei costi per godimento beni di terzi .....                                                                        | 154 |
| 4.6. La “localizzazione” dei costi per sostegno agli studenti.....                                                                          | 157 |
| <b>4. Il funzionamento della contabilità per centri di costo negli atenei. Il ribaltamento dei costi nella logica a <i>full costing</i></b> |     |
| 1. Premessa.....                                                                                                                            | 161 |
| 2. Il ribaltamento dei costi dei centri intermedi secondo il metodo “parallelo” o per “imputazione diretta” .....                           | 162 |
| 3. Il ribaltamento dei costi dei centri intermedi secondo il metodo “sequenziale” o “a cascata” .....                                       | 172 |
| 4. Il ribaltamento dei costi dei centri intermedi secondo il metodo “incrociato” o per “ripartizione reciproca” .....                       | 177 |
| 5. Il ribaltamento dei costi dei servizi resi dai centri intermedi .....                                                                    | 181 |
| 6. Criticità e possibili soluzioni per il ribaltamento dei costi dei servizi generali.....                                                  | 189 |
| <b>5. Contabilità analitica e costo dei corsi di studio: un modello di controllo basato sui costi <i>standard</i></b>                       |     |
| 1. Premessa.....                                                                                                                            | 199 |
| 2. Costo <i>standard</i> di formazione per studente: un percorso in movimento .....                                                         | 200 |
| 3. Un modello di riparto delle risorse per la didattica in funzione dei costi <i>standard</i> .....                                         | 212 |
| <b>Conclusioni.....</b>                                                                                                                     | 219 |
| <b>Bibliografia .....</b>                                                                                                                   | 231 |

## INTRODUZIONE

L'innovazione nei sistemi contabili e di controllo nel settore pubblico ha rivestito un ruolo fondamentale nella maggior parte delle riforme operate, sotto la spinta del *New public management*, da molti paesi dalla fine degli anni '70 <sup>(1)</sup>, nell'ambito di processi volti a migliorare la capacità delle amministrazioni pubbliche di misurare i risultati e, adottando un modello manageriale di gestione in luogo di quello burocratico <sup>(2)</sup>, accrescere l'efficacia e l'efficienza della loro azione nonché il grado di *accountability* verso gli *stakeholders* <sup>(3)</sup>.

Al contrario di nazioni <sup>(4)</sup> che hanno preferito innovare contemporaneamente la contabilità dei vari sottosettori della pubblica amministrazione, scegliendo un approccio che è stato definito "big bang" <sup>(5)</sup>, in Italia il legislatore è intervenuto progressivamente a partire dai primi anni '90 con riforme distinte, prevedendo in alcuni casi la sostituzione della contabilità finanziaria con quella economico-patrimoniale (e.g., aziende sanitarie), in altri l'affiancamento dei due sistemi (e.g., enti locali), per poi dare enfasi, su impianti *accrual-based*, all'implementazione di sistemi direzionali di controllo. Il frazionamento delle riforme per categoria, unitamente alla possibilità delle regioni di definire ordinamenti contabili specifici per le amministrazioni del

---

<sup>(1)</sup> Sul punto, ANESSI-PESSINA E., STECCOLINI I., *Evolutions and Limits of New Public Management—Inspired Budgeting Practices in Italian Local Governments*, in "Public Budgeting & Finance", Vol. 25, No. 2, pagg. 1-14, 2005; LAPSLEY I., *Accounting and the new public management: instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity?*, in "Financial Accountability & Management", Vol. 15, No. 3-4, pagg. 201-207, 1999; TER BOGT H.J., *Management accounting change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results—an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector*, in "Financial Accountability & Management", Vol. 24, No. 3, pagg. 209-241, 2008.

<sup>(2)</sup> Cfr. PAVAN A., FADDA I., *Assetti istituzionali e modelli contabili: una comparazione internazionale*, in ANSELMi A., DONATO F., GIOVANELLI L., PAVAN A., ZUCCARDI MERLI M., *I principi contabili internazionali per le amministrazioni pubbliche italiane*, Giuffrè Editore, Milano, 2009; PAVAN A., REGINATO E., *Programmazione e controllo nelle amministrazioni pubbliche. Gestione per obiettivi e contabilità integrata*, Giuffrè, Milano, 2012, pag. 43 e segg.

<sup>(3)</sup> Cfr. ELLWOOD S., NEWBERRY S., *Public sector accrual accounting: institutionalizing neoliberal principles*, in "Accounting, Auditing and Accountability Journal", Vol. 20, No. 4, pagg. 549-573, 2007.

<sup>(4)</sup> Ad esempio, Spagna e Lituania.

<sup>(5)</sup> ERNST & YOUNG, *Overview and comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU member states*, Final Report prepared for Eurostat, 2012, pag. 47.

proprio territorio, ha determinato una frammentazione dei linguaggi contabili <sup>(6)</sup> tale da richiedere l'avvio di un processo inverso di armonizzazione <sup>(7)</sup>.

Per quanto riguarda le amministrazioni universitarie, il sistema contabile è stato oggetto di innovazione solo più di recente, attraverso la legge 30 dicembre 2010, n. 240 (c.d. Legge “Gelmini”), nell’ambito di una riforma strutturale che ha riguardato, tra l’altro, la *governance*, la valutazione, l’organizzazione, lo stato giuridico e il reclutamento del personale negli atenei.

Le *Linee guida del Governo per l’università* <sup>(8)</sup> che hanno anticipato i principi ispiratori della legge, ci consentono di comprendere che la riforma abbia inteso far leva sull’autonomia e sulla responsabilità degli atenei sui risultati, valorizzando il merito quale parametro per allocare le risorse in funzione della qualità della ricerca, dell’insegnamento, dei servizi e delle strutture, nel rispetto di condizioni di sostenibilità economica della gestione universitaria.

Proprio per favorire le misurazioni nella prospettiva economica ed accrescere la razionalità delle decisioni, la legge 240/2010 ha previsto all’art. 5, c.4, lett. a), l’introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica – divenuti obbligatori a partire dal 1° gennaio 2015 –, riordinando contemporaneamente la disciplina del *budget* e del bilancio.

Tuttavia, il dibattito scientifico sull’innovazione nei sistemi informativo-contabili e di controllo degli atenei e, più in generale, sulla tensione verso una “intelligenza manageriale” <sup>(9)</sup> risulta ben anteriore alla citata riforma ed ha trovato enfasi nel riconoscimento, per le università, della personalità giuridica e della corrispondente autonomia sul piano organizzativo, finanziario e contabile da parte della legge 9 maggio 1989, n. 168 <sup>(10)</sup>, che ha offerto numerose prospettive di indagine per gli studiosi.

---

<sup>(6)</sup> Cfr. PAVAN A., *Linguaggi contabili pubblici nell’Italia del federalismo fiscale*, in “Azienda Pubblica”, Vol. 20, N. 1, 2007, pagg. 53-67.

<sup>(7)</sup> Cfr. PAVAN A., REGINATO E., ANSELMINI L., *I bilanci pubblici italiani oltre l’armonizzazione*, in “Azienda pubblica”, 2, 2015, pag. 204 e segg.

<sup>(8)</sup> *Linee guida del Governo per l’università*, 6 novembre 2008, reperibili su [www.istruzione.it](http://www.istruzione.it).

<sup>(9)</sup> MIOLO VITALI P. (a cura di), *I sistemi di misurazione economico-finanziaria nelle università italiane: problemi e prospettive*, Cedam, Padova, 2001.

<sup>(10)</sup> ARCARI A., *Il controllo di gestione negli atenei*, Egea, Milano, 2003; CANTELE S., *Contabilità, budget e controllo economico nelle università*, Rirea, Roma, 2012; CANTELE S.,

Può risultare spontaneo chiedersi, allora, quali ragioni possano motivare, oggi, un nuovo lavoro monografico sul tema della contabilità analitica, preesistendo studi che hanno già esplorato l'argomento.

Per rispondere, ci pare interessante partire dalla constatazione che i decreti attuativi della legge e la regolamentazione applicativa ministeriale hanno sinora disciplinato esclusivamente la contabilità economico-patrimoniale ed il sistema di bilancio. Allo stato attuale, pertanto, la contabilità analitica, che risulta obbligatoria dal 1° gennaio 2015, rappresenta un terreno in cui gli atenei hanno il più ampio spazio di manovra per progettare il percorso di implementazione ritenuto maggiormente funzionale allo sviluppo del controllo di gestione <sup>(11)</sup>.

Numerose ricerche del filone del *New Public Financial Management* <sup>(12)</sup> hanno dimostrato che le riforme hanno sovente assunto, in sede di implementazione, connotazioni particolari a seconda del contesto istituzionale entro il quale sono state realizzate. Non mancano peraltro evidenze sul fatto che anche all'interno di un medesimo comparto della pubblica amministrazione possano esistere micro-contesti capaci di influenzare il processo di innovazione contabile <sup>(13)</sup>.

---

MARTINI M., CAMPEDELLI B., *Gli atenei italiani e gli strumenti di pianificazione e controllo: a che punto siamo?*, in "Management control", 1, 2012; GARLATTI A., *Bilancio e controllo economico nelle università degli studi*, Milano, Egea, 1996; MARAN L., *Economia e management dell'università. La governance interna tra efficienza e legittimazione*, FrancoAngeli, Milano, 2009.

<sup>(11)</sup> L'art. 1, c. 4, del d.lgs. 27 gennaio 2012, n. 18, rubricato "Introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato nelle università, a norma dell'articolo 5, comma 1, lettera b), e 4, lettera a), della legge 30 dicembre 2010, n. 240", così recita: "Le università si dotano, nell'ambito della propria autonomia, di sistemi e procedure di contabilità analitica, ai fini del controllo di gestione".

<sup>(12)</sup> Per tutti: GUTHRIE J., HUMPHREY C., JONES L.R., OLSON O. (Eds.), *International public financial management reform: progress, contradictions, and challenges*, IAP, 2005; OLSON O., GUTHRIE J., HUMPHREY C., *International experiences with 'new' public financial management (NPFM) reforms: New world? Small world? Better world*, in OLSON O., GUTHRIE J., HUMPHREY C., *Global warning: Debating international developments in new public financial management*, Oslo, Capelen Akademisk Forlag, pagg. 17-48, 1998.

<sup>(13)</sup> Sul punto, si rinvia a PAVAN A., *Linguaggi contabili pubblici nell'Italia del federalismo fiscale*, in "Azienda Pubblica", Vol. 20, N. 1, 2007, pagg. 53-67; TORCIVIA S., *Le criticità della disarmonia contabile: il caso delle aziende sanitarie*, in "Azienda Pubblica", Vol. 25, N. 1, 2012, pagg. 41-51. In una prospettiva internazionale, si rinvia alle seguenti indagini di taglio operativo: ERNST & YOUNG, *Overview and comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU member states*, Final Report prepared for Eurostat, 2012; OECD/IFAC, *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264270572-en>, 2017; PRICEWATERHOUSECOOPERS, *Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual account-*

Allo stesso modo, numerose ricerche empiriche hanno messo in evidenza che le riforme contabili possono risultare, a conti fatti, meno efficaci di quello che si auspicava o possono rivelarsi addirittura fallimentari, per una serie di ostacoli non correttamente previsti in sede della loro pianificazione o manifestati inaspettatamente all'atto della loro implementazione <sup>(14)</sup>.

Riteniamo che tali considerazioni siano del tutto funzionali a giustificare l'attualità dell'interesse sulla tematica.

In particolare, l'autonomia riconosciuta alle istituzioni universitarie sul piano amministrativo-contabile (art. 7, c. 7, della legge 168/89) e la libertà di progettazione e implementazione della contabilità analitica lasciata agli atenei dalla legge 240/2010 e dalle sue norme attuative, fanno presupporre una marcata eterogeneità di pratiche contabili.

Il presente lavoro vuole inserirsi nel dibattito ed offrire un contributo a quel filone della letteratura che studia le dinamiche del cambiamento legato ai processi di innovazione contabile, partendo dai risultati di una indagine sperimentale. Le riflessioni contenute nel lavoro non si limitano ad una semplice descrizione dei dati emersi dall'indagine, ma tentano, alla luce dei principi economico aziendali, di dare una risposta alle istanze emerse nella discussione che ne è seguita in due "luoghi" di confronto: da un lato, presentando la ricerca ai Direttori generali degli atenei in un'Assemblea organizzata presso l'Università degli Studi di Roma "La Sapienza" nel maggio 2019, dall'altro nell'ambito di un tavolo permanente con i dirigenti di area finanziaria (programmazione e controllo, contabilità e bilancio) aperto dal Convegno dei Direttori generali delle Amministrazioni Universitarie (CoDAU).

I risultati di questo confronto hanno implicazioni sia rispetto alla letteratura sia, sul piano operativo, per le istituzioni interessate alla tematica.

Numerosi studi hanno evidenziato che la progettazione e le modalità di implementazione dei sistemi di controllo di gestione, entro cui va

---

*ing in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards*, Brussels: PricewaterhouseCoopers, 2014; PRICEWATERHOUSECOOPERS, *Support for the development of harmonised European public sector accounting standards and analysis reports to support the implementation of EPSAS*, November, 2018.

<sup>(14)</sup> Sul punto, CHRISTIAENS J., ROMMEL J., *Accrual accounting reforms: only for business-like (parts of) governments*, in "Financial Accountability & Management", Vol. 24, No. 1, 2008, pagg. 59-75.

collocato lo strumento della contabilità analitica, sono condizionate dalla storia organizzativa, dalla struttura, dal livello di tecnologia, dalla dimensione, dalla cultura, dai valori impliciti e dalle persone operanti in una data organizzazione <sup>(15)</sup>. Il presente lavoro, analizzando le pratiche di sviluppo della contabilità analitica nei sistemi di controllo di gestione degli atenei, offre una lettura delle differenti condizioni di contesto che hanno inciso nel settore dell'*Higher Education* del nostro Paese.

Sul piano operativo, questa materia si rivela particolarmente importante sia per offrire spunti di riflessione a quegli atenei che vogliono ricercare ulteriori prospettive di impiego del potenziale informativo offerto dalla contabilità analitica, sia per realizzare, come auspicato dall'Anvur, una gestione integrata dei cicli della *performance* e del bilancio delle università statali <sup>(16)</sup>.

Il volume sviluppa la tematica con una organizzazione di cinque capitoli.

Nel primo si inquadrano i presupposti normativi che hanno spinto le istituzioni universitarie a migliorare modelli e strumenti di misurazione dei risultati, a partire dalla riforma del sistema di finanziamento avvenuta nel corso degli anni '90, sino a quella che ha appunto interessato direttamente il cambiamento del sistema di contabilità e bilancio per accrescerne il grado di trasparenza e di *accountability*. Tenendo conto dei caratteri d'istituto, sono esaminati nel contempo i fattori di criticità della misurazione del valore prodotto nel contesto degli atenei statali, chiamati a creare *valore pubblico* in condizioni di equilibrio economico a valere nel tempo.

Il secondo capitolo, dopo aver considerato i possibili scopi conoscitivi della contabilità analitica e averla inquadrata negli strumenti per sviluppare il controllo di gestione negli atenei, prende in esame le po-

---

<sup>(15)</sup> AGYEMANG G., BROADBENT J., *Management control systems and research management in universities: An empirical and conceptual exploration*, in "Accounting, Auditing & Accountability Journal", Vol. 28, No. 7, 2015, pagg. 1018-1046; FERREIRA A., OTLEY D., *The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis*, in "Management Accounting Research", Vol. 20, No. 4, 2009, pagg. 263-282; OTLEY D., *Management control in contemporary organizations: towards a wider framework*, in "Management Accounting Research", Vol. 5, No. 3-4, 1994, pagg. 289-299; OTLEY D., *Performance management: a framework for management control systems research*, in "Management Accounting Research", Vol. 10, No. 4, 1999, pagg. 363-382.

<sup>(16)</sup> ANVUR, *Linee Guida per la gestione integrata dei cicli della performance e del bilancio delle Università statali italiane*, Gennaio 2019.

tenzialità e gli ostacoli del suo processo di introduzione alla luce del filone della letteratura sul *management accounting change* e presenta i risultati delle ricerche empiriche realizzate con riferimento al panorama nazionale. Il capitolo è completato dall'esame delle evidenze di una indagine condotta su 32 amministrazioni universitarie del nostro Paese.

Il terzo capitolo, dopo aver presentato i possibili modelli attraverso cui si può implementare la contabilità analitica, è dedicato all'approfondimento di quelle fasi della contabilità per centri di costo che portano alla localizzazione dei costi – diretti ed indiretti – sui centri più tipici degli atenei. L'esame del modello è completato, nel capitolo successivo, con l'analisi delle principali problematiche dei ribaltamenti, necessari in una logica a *full costing* per determinare il costo pieno dei dipartimenti e degli altri centri di prestazioni finali.

L'ultimo capitolo, infine, sposta l'attenzione sui costi *standard* di formazione per studente, determinati dal Ministero nell'ambito del finanziamento del FFO, e sul potenziale uso della contabilità analitica quale strumento di analisi rispetto al costo dei corsi di studio.

A conclusione di questi brevi note di presentazione, desidero ringraziare sinceramente i due *referee* anonimi per le indicazioni costruttive datemi per migliorare il lavoro, la Dott.ssa Simonetta Ranalli, Direttore generale dell'Università degli Studi "La Sapienza" di Roma e coordinatrice del gruppo di lavoro del CoDAU "Amministrazione e controllo", nonché il Dott. Pietro Marigonda, responsabile del servizio controllo di gestione presso l'Università Iuav di Venezia, per le numerose occasioni di confronto sulle tematiche operative affrontate nel testo.

Un ringraziamento speciale, infine, desidero indirizzarlo alla mia famiglia. A quella di origine, nella figura di mia madre, per il costante amorevole sostegno con cui mi ha incoraggiato in ogni tempo della mia vita. A mia moglie Alessia, a cui ho sottratto preziose energie ed attenzioni, che ha saputo attendermi con dolcezza e infinita pazienza. A Lei dedico questo lavoro.

La responsabilità dello scritto e delle sue manchevolezze rimane, ovviamente, interamente mia.

VINCENZO SFORZA

Viterbo, Università degli Studi della Tuscia, Ottobre 2020

## **Capitolo 1**

### **LA MISURAZIONE DEI RISULTATI NEGLI ATENEI TRA ESIGENZE DI ORDINE “NATURALE” E IMPULSI DELLA NORMATIVA**



## 1. Premessa

Dagli anni '90, il sistema universitario italiano è stato interessato da un intenso processo di trasformazione che, in più riprese, ha modificato radicalmente le logiche gestionali degli atenei.

Senza la pretesa di essere esaustivi, si pensi, a titolo indicativo, al cambiamento operato:

- a) nel sistema di finanziamento (legge 24 dicembre 1993, n. 537);
- b) nella *governance* degli atenei (legge 30 dicembre 2010, n. 240), con riguardo a composizione, durata e funzioni degli organi istituzionali;
- c) nell'organizzazione interna, con riferimento al funzionamento delle strutture <sup>(17)</sup> e alla gestione delle risorse umane <sup>(18)</sup>;
- d) nel sistema di programmazione e controllo, sia attraverso l'introduzione della pianificazione, misurazione e valutazione della *performance*, dai livelli strategici a quelli operativi (d.lgs. 27 ottobre 2009, n. 150), sia mediante l'introduzione del *budget* economico e degli investimenti unico di ateneo (d.lgs. 27 gennaio 2012, n. 18);

---

<sup>(17)</sup> La legge 240/2010, ad esempio, ha attribuito ai dipartimenti, in aggiunta alle classiche funzioni di ricerca scientifica, anche le attività didattiche e formative precedentemente spettanti alle facoltà. Ha inoltre previsto, per ragioni di contenimento dei costi, la permanenza dei dipartimenti con un numero minimo di professori, ricercatori di ruolo e a tempo determinato afferenti a settori scientifico-disciplinari omogenei. Non bisogna dimenticare, inoltre, le ricadute sull'organizzazione delle norme sulla *governance* prima richiamate nel testo, che hanno previsto, ad esempio, l'istituzione della figura del direttore generale in sostituzione del direttore amministrativo, con un allargamento della sfera di potere e responsabilità.

<sup>(18)</sup> La gestione delle risorse umane è un'area interessata da cambiamenti che hanno riguardato la programmazione, le procedure di reclutamento e lo stato giuridico/economico del personale. Rispetto alla programmazione, il d.lgs. 29 marzo 2012, n. 49 ha introdotto l'obbligo di predisporre un piano triennale per la programmazione e il reclutamento del personale (docente, ricercatore, dirigente e tecnico-amministrativo). Nell'ambito del reclutamento, poi, occorre tenere conto della nuova disciplina introdotta dalla l. 240/2010 in merito all'abilitazione scientifica nazionale dei docenti, con chiamata degli idonei – compatibilmente con le disponibilità e le regole della finanza pubblica – attraverso selezioni indette dagli atenei. Si tratta di una novità importante che ha modificato la normativa introdotta dalla legge 3 luglio 1998, n. 210, che aveva disposto il passaggio dal concorso unico su base nazionale allo svolgimento di valutazioni comparative bandite su base locale.

e) nel sistema informativo, attraverso l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale e della contabilità analitica, nonché nei documenti esterni di sintesi, mediante la formazione del bilancio unico d'ateneo e del bilancio consolidato (d.lgs. 27 gennaio 2012, n. 18);

f) nella tipologia dell'offerta formativa, attraverso il passaggio dalle lauree a ciclo unico di 4 o 5 anni alla formula «3+2» (d.m. 509/1999), ed alle regole di produzione rispetto ai CFU vincolati, ai requisiti di accesso, alla istituzione ed attivazione dei corsi di studio, al numero massimo di esami, eccetera (d.m. 270/2004);

g) nella valutazione della qualità dell'*output*, con riferimento sia ai risultati della ricerca scientifica sia all'assicurazione della qualità e dell'accreditamento degli atenei (l. 240/2010 e d.lgs. 27 gennaio 2012, n. 19).

Il filo conduttore che lega le varie dimensioni del cambiamento ci pare sia quello di stimolare il miglioramento dell'amministrazione degli atenei, in termini di efficacia strategica ed efficienza operativa, al fine di realizzare nel miglior modo possibile le finalità d'istituto. Va peraltro notato come negli ultimi anni la crisi economica globale, l'instabilità dei mercati internazionali e, soprattutto, l'eccessivo aumento del debito sovrano abbiano spinto i governi a varare politiche di *cut-back management*, che hanno interessato in modo deciso anche l'ammontare delle risorse destinate agli atenei, che si sono trovati a "dover fare meglio con meno risorse", proprio nel pieno del percorso di cambiamento.

Inizieremo, pertanto, l'analisi del tema di questo capitolo proprio considerando la riforma del finanziamento del sistema universitario, che, cambiando le "regole del gioco", ha rappresentato una chiara leva di cambiamento delle logiche gestionali degli atenei, spingendoli a dotarsi di strumenti di misurazione dei risultati per operare efficacemente in una rinnovata arena competitiva.

## **2. Gli stimoli al cambiamento dettati dalla riforma del sistema di finanziamento pubblico degli atenei**

Alla fine degli anni '80 si è dato l'abbrivio al processo legislativo sull'autonomia universitaria, con lo scopo di dare attuazione al disposto dell'art. 33 della Costituzione, in base al quale «Le istituzioni di alta

cultura, università ed accademie hanno il diritto di darsi ordinamenti autonomi nei limiti stabiliti dalle leggi dello Stato».

Tale processo ha raggiunto il suo culmine con la legge 9 maggio 1989, n. 168, istitutiva del Ministero dell'Università e della Ricerca Scientifica e Tecnologica, nonché con l'art. 5 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, che ha modificato in modo radicale i criteri di finanziamento del sistema universitario.

Prima della legge 537/93, le università statali erano destinatarie di assegnazioni vincolate a copertura di specifiche voci di spesa, tratte da circa 20 diversi capitoli di bilancio soggetti al controllo centralizzato da parte del Ministero. Gli atenei non avevano autonomia finanziaria e non potevano nemmeno disporre liberamente delle eventuali economie di spesa generate nei vari capitoli, riallocando tali valori rispetto alle voci con maggiore fabbisogno di finanziamento.

Le disposizioni normative sulla cosiddetta autonomia universitaria hanno modificato in maniera radicale le logiche di finanziamento del sistema.

In particolare, l'art. 5 della legge 537/93 ha statuito l'iscrizione dei finanziamenti dello Stato alle università in tre capitoli:

- 1) fondo per il finanziamento ordinario (d'ora in poi "FFO");
- 2) fondo per l'edilizia universitaria e per le grandi attrezzature scientifiche;
- 3) fondo per la programmazione dello sviluppo del sistema universitario.

Il fondo *sub* 1) – FFO – che assorbe la quasi totalità delle risorse in precedenza assegnate dallo Stato agli atenei, è destinato al funzionamento delle attività istituzionali, all'ordinaria manutenzione delle strutture universitarie e alla ricerca scientifica, ad eccezione della quota destinata alla ricerca di interesse nazionale <sup>(19)</sup>.

Il fondo *sub* 2) – fondo per l'edilizia universitaria e per le grandi attrezzature scientifiche – è destinato al finanziamento di infrastrutture edilizie e di grandi attrezzature scientifiche.

---

<sup>(19)</sup> Sul punto, anche l'Osservatorio per la valutazione del sistema universitario (OSSERVATORIO PER LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA UNIVERSITARIO, *Il riparto della quota di riequilibrio del fondo per il finanziamento ordinario delle università: proposte per il triennio 1998-2000*, Doc. 3/98, giugno 1998, pag. 3), divenuto dal 2000 Comitato nazionale per la valutazione del sistema universitario (CNVSU), per il quale il fondo in questione "... fa riferimento ai costi per l'organizzazione e lo svolgimento dell'attività formativa, per l'organizzazione di una *potenzialità di ricerca* e per l'amministrazione ...".

Il terzo fondo – fondo per la programmazione e lo sviluppo del sistema universitario – si riferisce, invece, al finanziamento di specifiche iniziative, attività e progetti, ivi compreso quello di nuove attività didattiche.

Con la predetta riforma si è pervenuti al cosiddetto “*budget unico*” <sup>(20)</sup>, in cui si è superata la logica della segmentazione del finanziamento statale per il funzionamento dei vari atenei, i quali sono stati dotati di un ammontare di risorse da gestire con una certa autonomia, diventando quindi liberi di disegnare i percorsi di sviluppo ritenuti più rispondenti al raggiungimento dei propri obiettivi.

Con tale stanziamento le varie università sono state chiamate a gestire le somme trasferite a loro favore dal bilancio dello Stato, nell’ambito della autonomia che l’art. 6, 1° comma, della legge 168/89, definisce non solo in termini didattici e scientifici, ma anche in termini organizzativi, finanziari e contabili.

Possiamo notare che l’innovazione del sistema di finanziamento pubblico apportata, all’epoca, dalla legge 537/93, nel lasciare autonomia alle università rispetto alle modalità di impiego dei fondi a disposizione, abbia contemporaneamente responsabilizzato al loro uso efficace ed efficiente, in modo da consentire il raggiungimento degli obiettivi senza sprecare gli scarsi mezzi disponibili. Nel sistema precedente, invece, la mancata autonomia di bilancio, unita alla logica incrementale con cui veniva programmato il finanziamento dei vari capitoli di spesa aveva, di fatto, disincentivato gli atenei ad una corretta tensione verso l’efficienza operativa <sup>(21)</sup>.

Ai fini della nostra analisi, ci preme di prendere in considerazione, in modo particolare, le modalità attraverso cui il FFO, che rappresenta la parte più cospicua del finanziamento pubblico del sistema, venga assegnato agli atenei.

La legge che ha istituito il fondo (legge 537/1993, art. 5, co. 1) ha previsto che nel FFO fossero comprese:

---

<sup>(20)</sup> Il termine non va confuso con lo strumento di programmazione introdotto nel nostro ordinamento dal d.lgs. 18/2012.

<sup>(21)</sup> Cinquini (CINQUINI L. *Il bilancio consuntivo delle Università verso una nuova informativa economico-finanziaria*, Giappichelli, Torino, 2002, pagg. 15-16) ricorda che il meccanismo adottato sino alla citata riforma aveva spinto gli atenei ad incrementare le assegnazioni sui vari capitoli, indipendentemente da valutazioni di efficacia e di efficienza nell’impiego di risorse, determinando di fatto una sperequazione nella distribuzione delle risorse sia sul piano territoriale sia rispetto alle aree disciplinari.

- una quota *base*, da assegnare agli atenei in proporzione alla somma dei trasferimenti statali e delle spese sostenute dallo Stato per ciascun ateneo nell'esercizio 1993;

- una quota di *riequilibrio*, da attribuire sulla base degli *standard* dei costi di produzione per studente e agli obiettivi di qualificazione della ricerca, tenuto conto delle dimensioni e condizioni ambientali e strutturali degli atenei.

La norma aveva previsto pure che dall'assegnazione per l'esercizio 1995 in poi, nell'ambito del livello del FFO, il peso della quota base venisse ridotto in modo graduale a favore della quota di riequilibrio, per tenere conto della domanda di formazione e dei risultati ottenuti nella didattica e nella ricerca e premiare, pertanto, le strutture capaci di realizzare le *performance* più elevate.

È importante sottolineare che il cambiamento di logica introdotto nel finanziamento pubblico ha istituito una sorta di "competizione" tra gli atenei, stimolati a gestire le proprie risorse in maniera *efficace* ed *efficiente*, pena il decadimento del loro peso nell'assegnazione della quota di riequilibrio.

In maniera *efficace*, in quanto la circostanza di modulare gradualmente il FFO in relazione alla domanda di formazione, ai risultati conseguiti nella didattica e nella ricerca, ha determinato una spinta decisa a realizzare nel più alto grado possibile gli obiettivi istituzionali degli atenei, per accrescere il volume di risorse derivanti dal riequilibrio e fronteggiare, nel contempo, la riduzione della quota base legata alla spesa storica.

In maniera *efficiente*, poiché la cronica carenza di denaro a disposizione richiede che lo stesso sia impiegato in modo razionale, secondo il principio economico del minimo mezzo.

D'altro canto, la possibilità di consentire agli atenei migliori di offrire i servizi formativi e di ricerca richiesti dal mercato, e agli altri di migliorare i propri livelli di *performance*, è strettamente connessa alla possibilità di reperire fonti di finanziamento nella qualità e quantità necessaria alla copertura del fabbisogno di capitale.

Nel tempo, soprattutto a seguito dei processi di razionalizzazione della spesa pubblica per contenere l'espansione dell'indebitamento dello Stato, è stato evidenziato da più parti il problema del sottofinanziamento dell'università, accentuato dai tempi necessari per il passaggio dal sistema di rimborso della spesa storica ad uno *performance-*

*based*, voluto con l'introduzione della quota di riequilibrio del FFO.

Tutti gli elementi sin qui raccolti ci portano a sottolineare l'esigenza degli atenei di dotarsi di strumenti, ben noti negli studi dell'Economia aziendale, per "... assicurarsi che le risorse siano acquisite e impiegate in maniera *efficiente* ed *efficace*, in vista del raggiungimento degli obiettivi di fondo della gestione, esplicitati in sede di pianificazione strategica" <sup>(22)</sup>: in sintesi, implementare il sistema del controllo di gestione. L'accezione etimologica del termine deriva infatti dall'inglese "*to control*", vale a dire "guidare", proprio a sottolineare che la funzione di questa tipologia di controllo è quella di un ausilio alla efficace ed efficiente gestione dell'azienda, e non quella di introdurre nelle università nuovi strumenti ispettivi <sup>(23)</sup>.

### 3. Quali risultati? Le difficoltà della misurazione del valore prodotto

Negli ultimi decenni, negli studi aziendali si è registrato un crescente interesse verso la stima del valore creato. I presupposti che hanno determinato il successo della tematica possono essere individuati nella diffusione della teoria di creazione del valore intorno alla seconda metà degli anni '80. Pur rinviando, per maggiori approfondimenti sui principi su cui posa detta teoria, alla letteratura specialistica che si è occupata di tale argomento <sup>(24)</sup>, desideriamo qui far presente che questa

---

<sup>(22)</sup> BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 2.

<sup>(23)</sup> Sul differente significato da attribuire al termine controllo in senso economico-aziendale si veda BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991, pag. 1 e segg.

<sup>(24)</sup> A titolo meramente indicativo citiamo: DONNA G., *La creazione di valore nella gestione dell'impresa*, Carocci, Roma, 1999; GUATRI L., *La teoria di creazione del valore. Una via europea*, Egea, Milano, 1991; GUATRI L., *Valore e "Intangibles" nella misura della performance aziendale. Un percorso storico*, Egea, Milano, 1997; GUATRI L., *Trattato sulla valutazione delle aziende*, Egea, Milano, 1998; MECHELLI A., *Creazione di valore e stima del risultato di periodo. Principi, modelli e metodologie*, Giuffrè, Milano, 2005; OTTOSSON E., WEISSENRIEDER F., *CVA – a new method for measuring financial performance*, Gothenburg Studies in Financial Economics, Study No. 1996, 1; RAPPAPORT A., *Creating Shareholder Value. A guide for managers and investors*, The Free Press, New York, 1998; STEWART III, G.B., *The Quest for Value: The EVA<sup>TM</sup> guide for senior managers*, HarperCollins, New York, 1991; STEWART III, G.B., *La ricerca del valore. Una guida per il management e gli azionisti*, Egea, Milano, 1998; TAMI A., *Soggetto economico e performance aziendale nel processo di pri-*

riconosce proprio nella creazione del valore l'obiettivo ultimo dell'attività delle aziende, sia di quelle orientate al perseguimento del profitto, sia, invece, di quelle cosiddette “*not for profit*” <sup>(25)</sup>.

Tutte le aziende pongono in essere processi di prelevamento dall'ambiente di beni e servizi, per appropriarsi attraverso il consumo, del loro valore, allo scopo di ottenere il massimo risultato possibile, vale a dire altri beni e/o servizi in grado di soddisfare nel più alto grado possibile i bisogni della collettività destinataria della produzione. In ogni tipologia di azienda, quindi, indipendentemente dalle motivazioni che muovono e condizionano il comportamento dei soggetti che le governano e che, a vario titolo, vi partecipano, occorre aggiungere valore ai fattori consumati negli atti di produzione e, affinché il processo possa compiersi, l'ambiente – che ne riceve l'*output* – deve riconoscere il valore generato dalle stesse aziende <sup>(26)</sup>.

Tale processo deve realizzarsi, peraltro, non in misura accidentale, tenuto conto della durabilità <sup>(27)</sup> che caratterizza l'istituto aziendale. Se,

---

vatizzazione, FrancoAngeli, Milano, 1996; TRIANTIS A.J., *Creating and Managing Shareholders Value: A View through a Real Options Lens*, in TRIGEORGIS L. (a cura di), *Real options and business strategy*, Risk Books, London, 1999.

<sup>(25)</sup> Sulla creazione di valore come funzione caratterizzante qualsivoglia tipologia di azienda si vedano, tra gli altri, BRUNI G., *Contabilità per l'Alta direzione. Il processo informativo funzionale alle decisioni di governo dell'impresa*, Etas Libri, Milano, 1990, pp. 5-6; CATTURI G., *L'azienda universale. L'idea forza, la morfologia e la fisiologia*, Cedam, Padova, 2003, Lezione n. 19; CATTURI G., *Oltre la dicotomia pubblico-privato: la persona al centro dell'erogazione dei servizi*, in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale”, N. 11-12, 2004, p. 645 e ss.; CATTURI G., *Principi di economia aziendale. L'Azienda universale: l'idea forza, la morfologia e la fisiologia*, Cedam, Padova, 2012, Lezione n. 19; CAVALIERI E., FERRARIS FRANCESCHI R., *Economia Aziendale*, Vol. I, *Attività aziendale e processi produttivi* (a cura di CAVALIERI E.), 2<sup>a</sup> ed., Giappichelli, Torino, 2005, pag. 47 e ss. e pag. 205 e segg.

<sup>(26)</sup> Il riconoscimento del valore è condizione indispensabile affinché possa dirsi realizzato il processo di creazione di valore. Così, G. CATTURI, *L'azienda universale. L'idea forza, la morfologia e la fisiologia*, Cedam, Padova, 2003, pag. 364 e ss.; CATTURI G., *Principi di economia aziendale. L'Azienda universale: l'idea forza, la morfologia e la fisiologia*, Cedam, Padova, 2012, pag. 318.

<sup>(27)</sup> Nella nozione d'azienda fornita da Zappa nel 1956, viene sottolineato proprio il carattere della durabilità. L'azienda, infatti, è definita come «istituto economico destinato a perdurare che, per il soddisfacimento dei bisogni umani, ordina e svolge in continua coordinazione, la produzione o il procacciamento e il consumo della ricchezza». Cfr. G. ZAPPA, *Le produzioni nell'economia delle imprese*, I, Giuffrè, Milano, 1956, p. 37. Zappa, tra l'altro, osserva ancora: «Questa è dunque l'azienda: economia ordinata a unità, unità economica ossia che, nel suo divenire, si svolge in autonomia e procede continuamente, secondo non effimeri ordinamenti, per fini di carattere non transitorio». G. ZAPPA, *Le produzioni*, cit., pag. 65. Sulla durabilità, in particolare, e sugli altri caratteri istituzionali d'azienda, si vedano anche: AIROLDI G., BRUNETTI G., CODA V., *Corso di economia aziendale*, Il Mulino, Bologna, 2005, Cap. V; CAVALIERI E.,

infatti, l'azienda è l'istituto in cui si svolge l'attività economica strumentale alla realizzazione delle motivazioni dell'uomo <sup>(28)</sup>, il suo governo deve essere valutato in relazione alla capacità di svolgere al meglio tale attività, aggiungendo valore ai differenti fattori che vengono impiegati e consumati nel processo produttivo.

La dottrina riconosce che la creazione di valore non deve essere prerogativa privilegiata di una sola categoria di *stakeholders* – ad esempio, la proprietà – quanto dell'intera comunità di soggetti che partecipano alla vita dell'azienda, che con la sopravvivenza e lo sviluppo della stessa potrà trovare, sia pure con varietà di forme, soddisfazione alle proprie aspettative <sup>(29)</sup>. Per tale ragione si può affermare che maggiore è il divario tra il valore prodotto rispetto a quello consumato, tanto più potranno trovare risposta le istanze dei differenti portatori di interessi <sup>(30)</sup>.

Se si accetta l'assunto che l'obiettivo finale di ogni azienda è quello di creare, in maniera durevole nel tempo, un differenziale tra il valore prodotto e quello consumato, si pone il problema della misurazione di questo risultato. Come opportunamente fa notare Donna nel recente volume "l'università che crea valore pubblico" <sup>(31)</sup>, tale affermazione è

---

FERRARIS FRANCESCHI R., *Economia Aziendale*, Vol. I, *Attività aziendale e processi produttivi* (a cura di CAVALIERI E.), 2<sup>a</sup> ed., Giappichelli, Torino, 2005, pag. 59 e ss.; ONIDA P., *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1971, pag. 4 e 39 ss.; SARCONI S., *L'azienda. Caratteri d'Istituto – Soggetti – Economicità*, Giuffrè, Milano, 1997, pag. 60 e segg.

<sup>(28)</sup> Onida sottolinea che "come istituto sociale l'azienda serve ad elevare il benessere dell'uomo, a favorire lo sviluppo della sua personalità ed a far meglio realizzare i fini della vita umana ... La concreta condotta delle aziende è fondamentalmente subordinata a tali fini, e quindi all'etica ..." (ONIDA P., *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1971, pag. 44). Lo studioso richiama poi il fatto di aver riscontrato talvolta erronee interpretazioni nella individuazione di finalità e oggetto nelle aziende di produzione e di erogazione. Questo avverrebbe nei casi si afferma che le prime presentano fini economici mentre le seconde finalità non economiche. A tal fine, precisa che: "da un lato l'azienda di produzione, non meno di quella di erogazione, viene costituita ed opera a servizio dell'uomo e per i fini etici della sua vita, dall'altro, l'azienda di erogazione, come quella di produzione, ha essenzialmente oggetto e problemi di indole economica" (Cfr. ONIDA P., *Economia d'azienda*, cit., pag. 44).

<sup>(29)</sup> Cfr. MECELLI A., *Creazione di valore e stima del risultato di periodo. Principi, modelli e metodologie*, Giuffrè, Milano, 2005, pag. 1 e la bibliografia ivi citata.

<sup>(30)</sup> Così Catturi, secondo cui "... la funzione universale dell'azienda è quella di creare valore economico al massimo grado possibile e distribuirlo equamente ed armoniosamente fra i vari "portatori di interesse", in modo da soddisfare i bisogni da loro avvertiti" (CATTURI G., *L'azienda universale. L'idea forza, la morfologia e la fisiologia*, Cedam, Padova, 2003, pag. 523).

<sup>(31)</sup> Cfr. DONNA G., *L'università che crea valore pubblico. Modelli di strategia, governance, organizzazione e finanza per gli atenei italiani*, il Mulino, Bologna, 2018, pag. 53.

pienamente condivisibile sul piano concettuale mentre sul piano pratico assume connotati che dipendono strettamente dalla natura dell'organizzazione di cui si vuole misurare il valore creato.

Vanno distinte, infatti, le problematiche di misurazione delle aziende orientate al profitto rispetto a quelle *not for profit*, entro cui possiamo considerare gli atenei statali. Questa discriminazione non attiene alla funzione delle aziende, che, come riferito, rimane la stessa per tutte – vale a dire la creazione di valore – ma alla modalità di misurazione della *performance* aziendale, che non può che essere diversa, stante le differenti finalità, e conseguentemente, le differenti logiche, che motivano l'azione dei soggetti che le governano.

La letteratura che si è occupata delle misure di *performance* per stimare il valore creato nelle aziende orientate al profitto ha proposto nel tempo diverse soluzioni <sup>(32)</sup>, le quali trovano un comune denominatore nel constatare (e tentare di superare) i limiti del reddito di periodo quale indicatore idoneo a determinare l'effettiva creazione di valore intervenuta in un dato periodo <sup>(33)</sup>.

Tali misure (quantitative) proposte hanno subito diverse critiche che possiamo ricondurre essenzialmente alle semplificazioni imposte agli algoritmi di calcolo del valore creato, al fine di facilitarne l'applicazione pratica. Nella consapevolezza delle difficoltà da affrontare per determinare correttamente – senza semplificazioni – l'effettiva creazione (distruzione) di valore di un dato periodo, di recente parte della letteratura si è allontanata dalla formulazione di nuove misure quantitative, presentando invece modelli che abbinano all'informazione quantitativa reddituale un numero crescente di informazioni di carattere qualitativo.

---

<sup>(32)</sup> Tra i modelli più noti ricordiamo l'EVA (STEWART III G.B., *The Quest for Value: The EVA™ guide for senior managers*, HarperCollins, New York, 1991), il Reddito Economico Integrato Residuale (GUATRI L., *Trattato sulla valutazione delle aziende*, Egea, Milano, 1998, pag. 463 e segg.), il Cash Value Added (OTTOSSON E., WEISSENRIEDER F., *CVA – a new method for measuring financial performance*, Gothenburg Studies in Financial Economics, Study No. 1996, 1; WEISSENRIEDER F., *Value Based Management: Economic Value Added or Cash Value Added?*, Gothenburg Studies in Financial Economics, Study No. 1997, 3) e, infine, il CFROI (MADDEN B.J., *CFROI Valuation. Total system approach to valuing the firm*, Butterworth-Heinemann, Oxford, 1999).

<sup>(33)</sup> Tenuto conto delle finalità del presente lavoro, per un approfondimento dei limiti del reddito di periodo per la stima del valore creato si rinvia a MECELLI A., *Creazione di valore e stima del risultato di periodo. Principi, modelli e metodologie*, Giuffrè, Milano, 2005, pag. 31 e segg.

Nelle aziende non orientate al profitto, invece, la misurazione del valore creato si pone su basi differenti e presenta diverse complicazioni; ciò nonostante l'affermazione che anche questi istituti devono realizzare processi di creazione di valore non risulta meno vera rispetto al contesto delle aziende *for profit* <sup>(34)</sup>.

Per comprendere meglio tale affermazione occorre partire dal presupposto che *in tutte le aziende* la creazione di valore si realizza mediante un processo in cui possono riconoscersi tre distinti momenti:

1. acquisizione di beni e servizi necessari per attuare i processi produttivi;
2. impiego dei fattori acquisiti al fine di ottenere nuovi beni e servizi;
3. cessione presso l'ambiente di quanto prodotto dall'azienda.

Nelle due tipologie di aziende – orientate o non orientate al profitto – le prime due fasi non presentano usualmente tratti differenziali rispetto al processo che qui stiamo considerando. Con la prima fase l'azienda preleva dall'ambiente fattori cui riconosce un valore d'uso <sup>(35)</sup>, una potenzialità intrinseca per l'utilità nell'attivazione dei processi produttivi, i quali sono combinati variamente nella seconda fase, al fine di ottenere i beni e servizi oggetto dell'attività aziendale. È invece la terza fase, che chiude il processo, a meritare un'analisi più approfondita.

La creazione di nuovo valore si realizza, infatti, a condizione che i

---

<sup>(34)</sup> Broglia e Mion, con riferimento alle pubbliche amministrazioni, ricordano che qualsiasi di queste “*può* essere un'azienda, in quanto teoricamente capace di creare valore, e *deve* essere considerata tale anzitutto da coloro che la governano affinché adottino principi e criteri gestionali idonei a liberare quel potenziale altrimenti inespresso. ... la convinzione forte che la pubblica amministrazione rientri a pieno titolo nell'unitario fenomeno aziendale non deve indurre a negare l'esistenza di alcune peculiarità, prima fra tutte la mancanza di un vero e proprio mercato, ove i prodotti della pubblica amministrazione possano essere ceduti ad un prezzo simultaneamente collegato al meccanismo di incontro tra domanda e offerta ed al loro costo di produzione. La mancanza di questo ‘misuratore ideale’ della produzione ... non coincide con l'assenza di valore della stessa, bensì fa semplicemente sorgere problematiche ulteriori in ordine alla misurazione di valore”. Cfr. BROGLIA A., MION G., *La valutazione come variabile strategica negli Atenei*, in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale”, N. 9-10, 2009, pagg. 536-537.

<sup>(35)</sup> Si prende a riferimento il noto significato di *valore d'uso* impiegato da Adam Smith nel proprio lavoro “La ricchezza delle nazioni”. Secondo l'Autore, il valore d'uso, che “esprime l'utilità di qualche particolare oggetto”, può essere definito come “una potenzialità intrinseca del bene, una sua proprietà, che dipende dalle qualità e dalle caratteristiche di un dato prodotto merce”. Cfr. SMITH A., *La ricchezza delle nazioni*, edizione a cura di BAGIOTTI A. e T., Utet, Torino, 1975, pag. 109.

nuovi beni e/o servizi prodotti siano apprezzati dall'ambiente in cui sono ceduti in relazione al loro valore d'uso, e questo avvenga in una misura superiore rispetto a quanto possano fare i beni e/o servizi prelevati e consumati negli atti di produzione<sup>(36)</sup>. Nelle aziende orientate al profitto il riconoscimento di valore dell'ambiente si manifesta, normalmente, sotto forma di una domanda espressa da acquirenti disposti a pagare un prezzo per disporre del valore d'uso dei beni e servizi realizzati. Non è sufficiente che le aziende realizzino una produzione; questa deve essere richiesta sul mercato a fronte di un corrispettivo che consenta di remunerare tutti i fattori produttivi impiegati, compreso il capitale investito, generando le risorse che saranno reimpiegate per attivare nuovi processi produttivi. Si può affermare, ancora, che l'ambiente deve riconoscere all'azienda un valore di scambio per appropriarsi della disponibilità del valore d'uso contenuto nella produzione realizzata<sup>(37)</sup>.

Nelle aziende non orientate al profitto, "perde consistenza" la logica competitiva e la possibilità di operare in mercati di scambio<sup>(38)</sup>. La cessione dell'output presso l'ambiente può avvenire infatti a titolo gratuito, a parziale pagamento o a pagamento<sup>(39)</sup>. Tra le tre ipotesi considerate, l'ultima è sicuramente quella più prossima ad una situazione di scambio di mercato, da cui si differenzia essenzialmente per il fatto che la cessione non avviene normalmente a prezzi definiti sulla base dell'incontro tra domanda e offerta – come accade nelle situazioni di libero mercato<sup>(40)</sup> – ma a tariffe determinate per coprire i costi di pro-

<sup>(36)</sup> Cfr. CATTURI G., *L'azienda universale. L'idea forza, la morfologia e la fisiologia*, Cedam, Padova, 2003, pag. 364 e segg.; CATTURI G., *Principi di economia aziendale. L'Azienda universale: l'idea forza, la morfologia e la fisiologia*, Cedam, Padova, 2012, pag. 318 e segg.

<sup>(37)</sup> Per Adam Smith il valore di scambio di un oggetto è dato dal "potere di acquistare altri beni che il possesso di questo oggetto conferisce" (SMITH A., *La ricchezza delle nazioni*, edizione a cura di BAGIOTTI A. e T., Utet, Torino, 1975, pag. 109). Nel momento in cui si afferma che l'ambiente deve riconoscere all'azienda un valore di scambio per appropriarsi del valore d'uso incorporato nella produzione, si fa riferimento al fatto che è necessario apprezzare l'output aziendale riconoscendone un valore d'uso e offrendo, in contropartita, un valore denominato di scambio, che servirà all'azienda stessa per appropriarsi del valore d'uso di altri beni.

<sup>(38)</sup> Così DONNA G., *L'università che crea valore pubblico. Modelli di strategia, governance, organizzazione e finanza per gli atenei italiani*, il Mulino, Bologna, 2018, pag. 53 e segg.

<sup>(39)</sup> Sul punto, FARNETI G., *Ragioneria pubblica. Il "nuovo" sistema informativo delle aziende pubbliche*, FrancoAngeli, Milano, 2004, pag. 10.

<sup>(40)</sup> Cfr. PAOLONI M., GRANDIS F.G., *La dimensione aziendale delle amministrazioni pubbliche*, Giappichelli, Torino, 2007, pag. 208. Sulle differenze che esistono tra i prezzi citati nel testo e quelli di mercato, anche rispetto alla funzione svolta, si veda INTERNATIONAL

duzione <sup>(41)</sup>.

Nel momento in cui le amministrazioni pubbliche cedono la loro produzione – in tutto o in parte (caso del pagamento parziale della prestazione, noto anche come compartecipazione) – senza un diretto corrispettivo, la remunerazione dell'attività produttiva è demandata – in tutto o in parte – alla collettività amministrata, o meglio a un Ente che, interpretando le finalità della collettività di riferimento, deve apprezzare per conto di essa il valore d'uso della produzione realizzata.

Diviene pertanto essenziale stabilire il valore che le aziende pubbliche creano per le comunità di riferimento, incorporato nei beni e servizi loro offerti, il quale viene definito *valore pubblico* nella misura in cui sia atto a soddisfare compiutamente i bisogni di tali comunità. Sia pure spesso la realtà dei fatti ha mostrato il contrario, il riconoscimento di questo valore resta imprescindibile affinché le politiche di assegnazione delle risorse possano favorire l'offerta di beni e servizi pubblici atta a soddisfare nel più alto grado possibile le istanze espresse dalla collettività. Laddove le risorse venissero allocate in maniera subottimale rispetto alla possibilità di soddisfare efficacemente i bisogni collettivi, sarebbe necessario rivedere quel processo di allocazione al fine di utilizzarle in modo alternativo per beni e servizi dotati di valore superiore per la collettività <sup>(42)</sup>.

---

MONETARY FUND, *Government Finance Statistics Manual 2014*, Pre-publication Draft, Washington DC, 2014, pag. 20 e segg.

<sup>(41)</sup> Cfr. FARNETI G., *Ragioneria pubblica. Il "nuovo" sistema informativo delle aziende pubbliche*, FrancoAngeli, Milano, 2004, pag. 10.

<sup>(42)</sup> Questa riflessione conduce anche al tema della sostenibilità e della responsabilità sociale nelle amministrazioni pubbliche, che deve essere dimostrata attraverso un'adeguata comunicazione esterna dei risultati. Su questo delicato aspetto, che esula dagli scopi del presente lavoro, si rinvia, tra gli altri, a: BAGNOLI L., *Responsabilità sociale e modelli di misurazione*, FrancoAngeli, Milano, 2010; BAGNOLI L., MEGALI C., *Percorsi di rendicontazione sociale nelle amministrazioni regionali: il caso della Regione Toscana*, in "Azienda Pubblica", Vol. 23, N. 4, 2010; DUMAY J., GUTHRIE J., FARNETI F., *GRI sustainability reporting guidelines for public and third sector organizations: A critical review*, in "Public Management Review", Vol. 12, No. 4, 2010; FARNETI F., GUTHRIE J., *Sustainability reporting by Australian public sector organisations: Why they report*, in "Accounting forum", Vol. 33, No. 2, 2009; GAWTHROP, L.C., *Public sector management, systems, and ethics*, Indiana University Press, Bloomington, 1984; GUTHRIE J., FARNETI F., *GRI sustainability reporting by Australian public sector organizations*, in "Public Money and management", Vol. 28, No. 6, 2008; HINNA L., *Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, FrancoAngeli, Milano, 2004; MELÉ D., *Business Ethics in action, Seeking Human Excellence in Organizations*, Macmillan International Higher Education, 2009; MOGGI S., *Il sustainability reporting nelle università. Modelli, processi e motivazioni che inducono al cambiamento*, Maggioli Editore, 2016; RICCI P. (a cura di), *Lo standard G.B.S. per la*

La misurazione del valore pubblico creato non può essere fatta ricorrendo ai medesimi strumenti impiegati per le aziende di produzione per il mercato. Occorre infatti monitorare l'utilità sociale dei beni e servizi ceduti ai cittadini <sup>(43)</sup>, misurazione rispetto a cui si pongono non pochi problemi, dato che in queste realtà è quanto mai difficile trovare un indicatore di sintesi che possa servire a tale scopo <sup>(44)</sup>.

Uno dei tratti differenziali più marcati rispetto alle aziende di produzione per il mercato è rintracciabile nella difficoltà di valutare l'efficacia delle scelte di gestione <sup>(45)</sup>, determinata a sua volta dall'impossibilità di valorizzare quanto prodotto sulla base dei proventi conseguiti. Va tenuto presente, anzitutto, che questi derivano solo in minima parte da "scambi di mercato", i quali sono normalmente valorizzati sulla base di tariffe o prezzi politici. La parte più rilevante del ciclo attivo è legata a trasferimenti di altri enti o, laddove previsto normativamente, dall'imposizione tributaria (es., enti locali), con misure non direttamente proporzionali al livello dei beni e servizi effettivamente collocati presso l'ambiente. A titolo esemplificativo, si pensi al caso delle aziende sanitarie locali, in cui vige un sistema di finanziamento a quota capitaria pesata che prevede l'attribuzione di risorse in

---

*rendicontazione sociale nella pubblica amministrazione. Riflessioni a confronto*, Atti del Convegno di Caserta 23-24 Febbraio 2006, FrancoAngeli, Milano, 2007; VOSSELMAN, E., *Accounting, accountability, and ethics in public sector organizations: Toward a duality between instrumental accountability and relational response-ability*, in "Administration & Society", Vol. 48, No. 5, 2016.

<sup>(43)</sup> Si vedano, a tal proposito, BAGNOLI L., *Responsabilità sociale e modelli di misurazione*, FrancoAngeli, Milano, 2010, Cap. IV; MOLTENI M., *Le misure di performance nelle aziende non profit di servizi alla persona. Implicazioni per la direzione aziendale e gli enti erogatori*, Cedam, Padova, 1997, pag. 171 e segg.

<sup>(44)</sup> Anthony e Young (ANTHONY R.N., YOUNG D.W., *Non profit. Il controllo di gestione*, 2<sup>a</sup> ed. italiana, McGraw-Hill Italia, Milano, 2002, pag. 39 e ss.) sottolineano che nelle aziende senza finalità di reddito manca un indicatore sintetico di economicità e tale fattore complica non poco lo sviluppo di validi sistemi direzionali di controllo. Su questo aspetto si veda anche D'ALESSIO L., *Il controllo di efficienza nelle aziende pubbliche*, Liguori Editore, Napoli, 1988, pag. 113.

<sup>(45)</sup> Si vedano, a tal riguardo, FARNETI G., *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica. Il sistema, i principi, i valori*, Giappichelli, Torino, 1995, pag. 8 e ss.; FARNETI G., *Ragioneria pubblica. Il "nuovo" sistema informativo delle aziende pubbliche*, FrancoAngeli, Milano, 2004, pag. 12; ZUCCARDI MERLI M., *Il sistema informativo contabile per la determinazione dell'equilibrio economico*, in ANSELMi L. (a cura di), *L'equilibrio economico nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1996, pag. 46 e segg.

proporzione alla popolazione residente <sup>(46)</sup>.

In termini più generali, si parla, in proposito, di “una divaricazione strutturale” tra:

- l’utilità effettiva dell’attività amministrativa e il valore misurato dai proventi dell’azienda pubblica;
- il valore complessivo della produzione per l’intera comunità ed il risultato della gestione che emerge dalla contabilità dell’azienda pubblica <sup>(47)</sup>.

Sarebbe del tutto erroneo, pertanto, associare meccanicamente una valutazione negativa in termini di valore creato a tutti quei casi in cui si presenta una situazione di “disavanzo” contabile <sup>(48)</sup>. La valutazione del valore pubblico creato va oltre le possibilità informative offerte dal sistema contabile e di bilancio delle amministrazioni pubbliche, al di là dei notevoli miglioramenti registrati negli ultimi anni dai sistemi contabili delle amministrazioni italiane, dovuti allo sviluppo di sistemi atti a misurare anche l’aspetto economico della gestione <sup>(49)</sup>, atteso che nel

---

<sup>(46)</sup> L’entità delle risorse è corretta con un meccanismo che tiene conto di fattori di ponderazione basati sui consumi di prestazioni sanitarie per fasce di età e sesso e di alcuni indicatori socio-demografici.

<sup>(47)</sup> Cfr. BORGONOV E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, 5<sup>a</sup> edizione, Egea, Milano, 2005, pag. 48.

<sup>(48)</sup> Così, sempre BORGONOV E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, 5<sup>a</sup> edizione, Egea, Milano, 2005, pag. 48.

<sup>(49)</sup> Tali miglioramenti sono una conseguenza del cambiamento contabile e, in particolare, del processo di armonizzazione stimolato dalle riforme della pubblica amministrazione ispirate al *New Public Management* (NPM), ed in particolare alla corrente denominata *New Public Financial Management* (NPMF). Per rispondere alla crescente richiesta di *accountability* e alle pressioni per un maggiore grado di economicità, tali riforme hanno introdotto logiche manageriali facendo perno, tra l’altro, sull’innovazione dei sistemi informativo-contabili e delle tecniche di misurazione dei risultati (ANSELM L., *I cambiamenti contabili nelle amministrazioni pubbliche alla luce degli International Accounting Standard per il settore pubblico*, in ANSELM A., DONATO F., GIOVANELLI L., PAVAN A., ZUCCARDI MERLI M., *I principi contabili internazionali per le amministrazioni pubbliche italiane*, Giuffrè Editore, Milano, 2009, pag. 1 e ss.). Nel nostro paese si è pertanto avuto, a partire dagli anni ’90, un progressivo passaggio dai sistemi di rilevazione di tipo *cash basis* a quelli *accrual*, ispirati al principio di competenza economica. È interessante notare che la migliore dottrina economico-aziendale italiana si è soffermata sulla rilevanza della gestione e rilevazione economica nelle amministrazioni pubbliche molto tempo prima dello sviluppo del NPM. Si vedano, tra gli altri: AMADUZZI A., *Aziende di erogazione. Primi problemi di organizzazione, gestione e rilevazione*, Stab. Lito-tipografico Vittorio Alfieri, 1936, ripreso in AMADUZZI A., *Studi di Economia aziendale*, nuova edizione delle pubblicazioni originarie in occasione della “Giornata di studio per ricordare Aldo Amaduzzi”, Kappa, Roma, 1995, pag. 128 e ss.; CAPALDO P., *Il bilancio dello Stato nel sistema della programmazione economica*, Giuffrè, Milano, 1973, pag. 61 e ss.; CASSANDRO P.E., *Le gestioni erogatrici pubbliche. Stato – Regioni – Province – Comuni – Istituzioni di assistenza e beneficenza*, 4<sup>a</sup> ed.

tempo in dette realtà si era consolidata l'impostazione di limitare la gestione e la rilevazione al solo aspetto finanziario e monetario <sup>(50)</sup>.

Le difficoltà di misurare il valore pubblico hanno interessato la letteratura in modo crescente nel tempo <sup>(51)</sup>. Secondo uno studio del 2016 di Hartley *et al.*, sul tema si registrano ormai 700 articoli all'anno. Gli autori sottolineano, però, che tali lavori sono quasi sempre di carattere teorico, mentre sono decisamente rare le ricerche empiriche <sup>(52)</sup>. Questa constatazione conferma, laddove ve ne fosse bisogno, le difficoltà a cui

---

riveduta e aggiornata, Utet, Torino, 1979, pag. 19 e ss. e, soprattutto, pag. 35 e ss.; GIANNESI E., *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, Colombo Corsi, Pisa, 1961.

Sui problemi derivanti dalla mancata rilevazione economica, a seguito dell'intensificarsi della complessità della produzione di beni e servizi pubblici, si veda, più ampiamente, GRANDIS F.G., *Il conto economico nei documenti contabili degli enti pubblici*, Kappa, Roma, 1995, pag. 29 e ss.; GUARINI A., GUARINI M., *Il bilancio degli enti pubblici*, FrancoAngeli, Milano, 1990, pag. 28 e ss.; PAOLONI M., GRANDIS F.G., *La dimensione aziendale delle amministrazioni pubbliche*, Giappichelli, Torino, 2007, pag. 419 e segg.

<sup>(50)</sup> Per maggiori approfondimenti sul punto, si rinvia, per tutti, a: ANSELMi L. (a cura di), *Modelli economico-patrimoniali per il bilancio e la contabilità di Stato*, Giuffrè, Milano, 2006; ANSELMi L., LAZZINI S., PONZO S., ZARONE V., *Contabilità per l'amministrazione economica dello Stato dal secolo XIX*, Giappichelli, Torino, 2012.

<sup>(51)</sup> Tra queste, a titolo esemplificativo e non certamente esaustivo, citiamo: ALFORD J., *The Limits to Traditional Public Administration, or Rescuing Public Value from Misrepresentation*, in "The Australian Journal of Public Administration", Vol. 67, No. 3, 2008, pagg. 357-366; ALFORD J., HUGHES O., *Public Value Pragmatism as the Next Phase of Public Management*, in "The American Review of Public Administration", Vol. 38, No. 2, 2008, pagg. 130-148; BLAUG R., HORNER L., KENYON A., LEKHI R., *Public Value and Local Communities. A Literature Review*, The Work Foundation, London, 2006; BOZEMAN B., *Public-Value Failure: When Efficient Markets May Not Do*, in "Public Administration Review", Vol. 62, No. 2, 2002, pagg. 145-161; DEIDDA GAGLIARDO E., *Il valore pubblico. La nuova frontiera delle performance*, Rirea, Roma, 2015; KELLY G., MULGAN G., MUERS S., *Creating Public Value: An Analytical Framework for Public Service Reform*, Discussion paper prepared by the Cabinet Office Strategy Unit, UK, 2002; O'FLYNN J., *From New Public Management to Public Value: Paradigmatic Change and Managerial Implications*, in "The Australian Journal of Public Administration", Vol. 66, No. 3, 2007, pagg. 353-366; PINNOCK A., *Public Value or Intrinsic Value? The Arts-Economic Consequences of Mr Keynes*, in "Public Money and Management", Vol. 26, No. 3, 2006, pagg. 173-180; SMITH R.F.I., *Focusing on Public Value: Something New and Something Old*, in "The Australian Journal of Public Administration", Vol. 63, No. 4, 2004, pagg. 68-79; SMITH R.F.I., ANDERSON E., TEICHER J., *Toward Public Value?*, in "The Australian Journal of Public Administration", Vol. 63, No. 4, 2004, pagg. 14-15; STOKER G., *Public Value Management: A New Narrative for Networked Governance?*, in "American Review of Public Administration", Vol. 36, No. 1, 2006, pagg. 41-57; TALBOT C., *Measuring Public Value. A competing values approach*, The Work Foundation, London, 2008; WILLIAMS I., SHEARER H., *Appraising public value: past, present and futures*, in "Public Administration", Vol. 89, No. 4, December 2011, pagg. 1367-1384.

<sup>(52)</sup> HARTLEY, J., ALFORD, J., KNIES, E., & DOUGLAS, S., *Towards an empirical research agenda for public value theory*, in "Public Management Review", Vol. 19, No. 5, 2017, pagg. 670-685.

abbiamo fatto cenno sin qui e che si manifestano nel momento in cui si voglia applicare un dato modello teorico per addivenire ad una misura quantitativa del valore pubblico creato.

Nel pensiero scientifico<sup>(53)</sup> emergono tre diverse concettualizzazioni del valore pubblico, secondo cui questo può essere alternativamente inteso come:

1) valore derivante dall'equilibrio simultaneo tra la *mission* di una organizzazione, le sue fonti di legittimazione e le capacità operative necessarie per realizzare le finalità d'istituto;

2) contributo offerto alla sfera pubblica in termini di benessere generale;

3) valore aggiunto o sottratto attraverso le attività poste in essere dalle istituzioni pubbliche e dai loro manager.

Il primo dei tre approcci è collegato al pensiero di Mark H. Moore<sup>(54)</sup> e rappresenta un modello *euristico*<sup>(55)</sup> che l'Autore propone per

---

<sup>(53)</sup> Cfr. BRYSON, J. M., CROSBY, B. C., & BLOOMBERG, L., *Public value governance: Moving beyond traditional public administration and the new public management*, in "Public administration review", Vol. 74, No. 4, 2014, pag. 448 e segg.; HARTLEY J., ALFORD J., KNIES E., DOUGLAS S., *Towards an empirical research agenda for public value theory*, in "Public Management Review", Vol. 19, No. 5, 2017, pag. 671 e segg.

<sup>(54)</sup> MOORE M. H., *La creazione di valore pubblico. La gestione strategica nella pubblica amministrazione*, Guerini e Associati, Milano, 2003 (trad. it. di: M. H. MOORE, *Creating Public Value: Strategic Management in Government*, Harvard University Press, Cambridge, MA, 1995). In verità, Moore aveva iniziato a sviluppare le sue considerazioni sul *public value* in un lavoro del 1994 pubblicato sull'*Australian Journal of Public Administration* (MOORE M. H., *Public value as the Focus of Strategy*, in "The Australian Journal of Public Administration", Vol. 53, No. 3, 1994, pagg. 296-303).

<sup>(55)</sup> Quello euristico (dal greco εὐρίσκω: scoprire, trovare) è un approccio che non seguendo un percorso rigoroso e predefinito, permette di condurre a nuove conoscenze e risultati scientifici basandosi sull'intuizione, cogliendo i fatti essenziali e le relazioni tra questi. B. de Finetti definisce la tendenza euristica come «l'arte, nel momento più "tecnico" (dell'"impostare" un problema), di individuare i punti di attacco, le idee-guida, le tappe intermedie prevedibilmente utili, ricorrendo più alla fantasia e alla visione d'insieme che non alla meccanica e mnemonica e pedestre ricerca di ricette standardizzate». Cfr. DE FINETTI B., *Allenamento a pensare in modo euristico!*, in "Periodico di Matematiche", Vol. 55, No. 1, 1979, pagg. 3-7. Sull'approccio euristico di Moore, con riferimento al triangolo strategico, si vedano, tra gli altri: FISHER J., GRANT B., *Strengthening Business Ethics Teaching: The Case for Moore's Theory of Public Value*, in SCHWARTZ M., HARRIS H. (ed.), *Applied Ethics: Remembering Patrick Primeaux* (Research in Ethical Issues in Organizations, Volume 8), Emerald Group Publishing Limited, 2012, pag. 90; MOORE M. H., KHAGRAM S., *On Creating Public Value. What Business Might Learn from Government about Strategic Management*, Harvard University, J.F. Kennedy School of Government, Working Paper No. 3, March 2004, pag. 23; MULGAN G., *The Art of Public Strategy. Mobilizing Power and Knowledge For the Common Good*, Oxford University Press, New York, 2009, Ch. 13; TALIENTO M., *Aziende pubbliche e*

porre le amministrazioni pubbliche sulla strada migliore, in sede di pianificazione strategica, per compiere scelte atte ad ottenere – pur senza alcuna misurazione – il più alto valore pubblico possibile.

Nel pensiero di Moore, un ruolo centrale nel sentiero di creazione del valore pubblico è assegnato al *management* <sup>(56)</sup>. L'Autore parte dal presupposto che mentre i dirigenti d'impresa si pongono l'obiettivo di creare “*private (economic) value*”, quelli pubblici devono invece orientare i propri sforzi nel creare “*public (social) value*”. Per far questo, devono ricercare costantemente un equilibrio simultaneo tra:

- *mission* dell'organizzazione in termini di valori pubblici (*Public Value*);
- fonti di sostegno e di legittimazione disponibili, le quali autorizzano l'organizzazione ad agire e, contemporaneamente, forniscono le risorse necessarie per la creazione di valore (*Legitimacy & Support*);
- capacità operative dell'organizzazione – attuali o da reperire – necessarie ad ottenere gli obiettivi attesi (*Operational Capabilities*).

Le tre dimensioni rappresentano i vertici di quello che è stato denominato “*Strategic Triangle*”. Secondo tale modello la creazione di valore inizierebbe a partire dalla definizione di obiettivi strategici potenzialmente idonei a soddisfare i bisogni della collettività. Al di fuori di tali obiettivi, le iniziative poste in essere dalle amministrazioni pubbliche sarebbero prive di utilità sociale e pertanto, invece di generare valore, sottrarrebbero risorse impiegabili più efficacemente. Non è però sufficiente che un obiettivo sia potenzialmente adatto a soddisfare le istanze collettive: è necessario che questo trovi anche legittimazione e sostegno politico. In assenza di questo requisito, un obiettivo valido e, magari, realizzabile sul piano operativo, non godrebbe dell'accettazione del sistema politico e non sarebbe in grado di attrarre le risorse finanziarie necessarie alla copertura del fabbisogno di capitale. Il triangolo si chiude con il riscontro della capacità operativa di realizzare l'obiettivo, senza cui il dato traguardo, pur valido sul piano del valore pubblico e

---

“valore pubblico”. *Riflessioni in tema di controllo strategico*, in ONESTI T., ANGIOLA N., *Il controllo strategico nelle amministrazioni pubbliche*, FrancoAngeli, Milano, 2009, pag. 136.

<sup>(56)</sup> “I manager del settore pubblico creano valore pubblico. Il problema è che non sono in grado di sapere con sicurezza che cosa sia il valore pubblico. Oggi potrebbero esserne certi, ma domani avranno dubbi in proposito, perché le aspirazioni politiche e le esigenze pubbliche che guidano i loro sforzi cambieranno certamente” (MOORE M.H., *La creazione di valore pubblico. La gestione strategica nella pubblica amministrazione*, Guerini e Associati, Milano, 2003, pag. 87).

sostenuto politicamente, sarebbe comunque irrealizzabile <sup>(57)</sup>.

#### **4. La permanente tensione dell'istituto aziendale verso condizioni di efficacia strategica e di efficienza operativa**

Per attestare la creazione di valore, è necessario che i nuovi beni e servizi realizzati dall'azienda siano apprezzati dall'ambiente che li riceve in misura superiore – in relazione al loro valore d'uso – a quanto possono fare i beni e servizi acquisiti dalla medesima azienda per avviare la funzione di produzione.

Nel caso delle amministrazioni pubbliche, però, non è possibile determinare il valore creato in funzione dei proventi iscritti in contabilità, i quali – come si è potuto riferire – derivano in gran parte dall'imposizione tributaria o da trasferimenti di altri enti e, pertanto, non hanno la medesima capacità segnaletica dei ricavi derivanti da “scambi di mercato”.

Per questa ragione Moore – iniziatore del filone di studi noto come *Public Value Management* – sostiene che occorre distinguere il “*public (social) value*” dal “*private (economic) value*” <sup>(58)</sup>, e propone un modello di ricerca del valore – lo *Strategic Triangle* – basato sull'equilibrio dinamico tra tre variabili, una delle quali è proprio la legittimazione politica, indispensabile per attrarre quelle risorse non corrisposte dagli utilizzatori in cambio dei servizi ricevuti.

Pur ammettendo le difficoltà di misurazione del valore pubblico, si può assumere che un'amministrazione sia indirizzata nel percorso di

---

<sup>(57)</sup> Gli elementi considerati da Moore per definire l'approccio del triangolo strategico hanno notevoli punti di contatto con quelli riconosciuti dalla dottrina italiana che si è occupata del soggetto economico nelle amministrazioni pubbliche e dei processi di formulazione delle strategie. Tale soggetto è riconosciuto in una coalizione di persone, espressione delle forze politiche (per la necessaria legittimazione e consenso all'azione) e dei ruoli di comando della struttura amministrativa (per le competenze professionali richieste per la conduzione del sistema aziendale). Sul punto, per tutti, si veda D'ALESSIO L., *La gestione delle aziende pubbliche. Problemi di programmazione, controllo e coordinamento*, Giappichelli, Torino, 1992, pag. 17.

<sup>(58)</sup> MOORE M.H., *La creazione di valore pubblico. La gestione strategica nella pubblica amministrazione*, La creazione di valore pubblico. La gestione strategica nella pubblica amministrazione, Guerini e Associati, Milano, 2003; MOORE M.H., KHAGRAM S., *On Creating Public Value. What Business Might Learn from Government about Strategic Management*, Harvard University, J.F. Kennedy School of Government, Working Paper No. 3, March 2004, pagg. 2 e 5.

creazione di valore nel momento in cui riesce a soddisfare nel più alto grado possibile i bisogni della comunità di riferimento (efficacia strategica), impiegando al meglio e senza sprechi le risorse a disposizione (efficienza operativa).

Si tratta di due dimensioni essenziali, ben note negli studi di Economia aziendale <sup>(59)</sup>, che congiuntamente qualificano l'economicità della gestione di qualsiasi azienda <sup>(60)</sup>.

Il legame tra le due dimensioni – efficacia strategica ed efficienza operativa – vero in generale, si ritiene assuma oggi, in un contesto di risorse pubbliche sempre più limitate, un rilievo ancora più significativo <sup>(61)</sup>.

A tal riguardo pare evidente, infatti, che solo attraverso un razionale ed efficiente impiego delle poche risorse attualmente a disposizione è possibile migliorare il volume e la qualità delle prestazioni per raggiungere il risultato di soddisfare più adeguatamente la domanda espressa dalla collettività <sup>(62)</sup>.

---

<sup>(59)</sup> Sul punto, più ampiamente, si veda CAVALIERI E., FERRARIS FRANCESCHI R., *Economia Aziendale*, Vol. I, *Attività aziendale e processi produttivi* (a cura di CAVALIERI E.), 2<sup>a</sup> ed., Giappichelli, Torino, 2005, pag. 214 e segg.

<sup>(60)</sup> Di questo avviso anche Farneti, secondo cui "... l'economicità dell'azienda, si realizza in un efficiente impiego delle scarse risorse disponibili, utilizzate nello svolgimento di un'attività che è sempre di produzione/distribuzione, pervenendo a risultati che debbono esprimere la loro efficacia nel soddisfare i bisogni, le esigenze degli individui che costituiscono il punto di riferimento dell'attività aziendale. L'economicità è pertanto sintesi, combinazione, dell'efficienza-produttività e dell'efficacia delle operazioni che danno contenuto all'attività aziendale e attraverso le quali si soddisfano i bisogni degli individui". Cfr. FARNETI G., *Ragioneria pubblica. Il "nuovo" sistema informativo delle aziende pubbliche*, FrancoAngeli, Milano, 2004, pag. 5.

<sup>(61)</sup> In letteratura si è attentamente osservato che è opportuno riflettere sui vincoli di complementarietà che legano i concetti di efficacia e di efficienza, che congiuntamente qualificano l'economicità aziendale. Cfr. ARDUINI S., *Le aziende non profit. Il controllo dell'efficacia e dell'efficienza*, Giappichelli, Torino, 1996, p. 54. La studiosa ricorda, invece, che non sono mancate occasioni in cui l'efficacia è stata considerata come una nozione indipendente da quella di efficienza, per la sua caratteristica di mirare direttamente al fine, indipendentemente dalle risorse utilizzate. Ricorda anche, con una nutrita nota bibliografica, che parte della letteratura anglosassone ritiene che efficacia ed efficienza siano elementi costitutivi non dell'economicità ma della produttività delle aziende. Sul punto, si veda ARDUINI S., *Le aziende non profit. Il controllo dell'efficacia e dell'efficienza*, cit., nota 7, pag. 54.

<sup>(62)</sup> Sembra di questo avviso il Cavalieri quando sottolinea che per le pubbliche amministrazioni l'operare con efficacia ed efficienza, di fatto, rappresenta una sorta di inversione di tendenza rispetto alle tradizionali logiche gestionali, ispirate al mero consumo di risorse per la soddisfazione dei bisogni collettivi. Secondo l'Autore: "Sostenere, insomma, che ... nelle pubbliche amministrazioni si devono produrre con efficacia ed efficienza (*rectius*: economicità) servizi utili alla collettività o ai soggetti di riferimento appare strumentalmente molto più ra-

La dimensione dell'*efficacia strategica* può essere definita come la capacità dell'azienda di raggiungere gli obiettivi che le sono assegnati. Se si accetta, poi, che la funzione di qualsivoglia realtà aziendale è quella di creare valore allo scopo di soddisfare i bisogni delle differenti categorie di soggetti che nutrono legittime aspettative nei confronti della data azienda, allora la nozione di efficacia in precedenza indicata può essere meglio precisata e definita come la capacità dell'azienda di raggiungere i propri obiettivi, e quindi di soddisfare i bisogni della collettività cui la stessa si rivolge <sup>(63)</sup>.

Questa prima semplice nozione pone subito in evidenza che non è sufficiente, per poter parlare di efficacia, limitare l'analisi alla sola dimensione della capacità dell'azienda di raggiungere i propri obiettivi (prospettiva interna), ma occorre anche considerare il momento in cui vengono fissati gli obiettivi stessi, per valutare la loro rispondenza alle istanze dei destinatari della produzione aziendale (prospettiva esterna) <sup>(64)</sup>.

Per qualificare la nozione di efficacia, appena espressa in termini generali, con riferimento alle amministrazioni pubbliche, è necessario tenere presente, poi, che queste ultime non possono essere considerate e valutate come realtà a sé stanti, ma come parti, strumenti, di un più ampio sistema dedicato ad offrire prestazioni e servizi in modo da soddisfare i molteplici bisogni (salute, cultura, giustizia, ecc.) che caratterizzano la vita della collettività.

Le amministrazioni pubbliche, infatti, sono soggette a tutta una serie di scelte di carattere politico, che vanno dalla definizione degli obiettivi e delle linee guida della politica economica nazionale alla de-

---

zionale, valido e rigoroso che parlare di consumo delle risorse per la soddisfazione dei bisogni. Sembra un gioco di parole, ma è invece un'inversione di tendenza: *anziché piegare l'economicità ai fini sociali*, di fatto mortificandola fino ad annullarla, *occorre indirizzare l'economicità verso obiettivi sociali*". Cfr. CAVALIERI E., *Considerazioni sullo sviluppo del pensiero economico-aziendale*, in Atti del VI Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria, *Contabilità e Cultura aziendale*, Istituti Editoriali e Poligrafici Internazionali, Pisa-Roma, 2003, pag. 23.

<sup>(63)</sup> In tal senso, si veda FARNETI G., MAZZARA L., SAVIOLI G., *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1996, pag. 189.

<sup>(64)</sup> Scrive, a tal riguardo, il Cavaliere, che: "L'efficacia ... non si identifica solamente nella capacità dell'azienda di realizzare obiettivi. Richiede, innanzitutto, la capacità di selezionare obiettivi che incontrino le attese degli utilizzatori (e cioè di individuare livelli qualitativi e quantitativi di produzione atti a soddisfare le esigenze di coloro ai quali le produzioni sono destinate) e, successivamente, la capacità di realizzarli". Cfr. CAVALIERI E., FERRARIS FRANCESCHI R., *Economia Aziendale*, Vol. I, *Attività aziendale e processi produttivi* (a cura di CAVALIERI E.), 2<sup>a</sup> ed., Giappichelli, Torino, 2005, pag. 214.

terminazione delle risorse da assegnare per la soddisfazione delle diverse tipologie di bisogni dei cittadini, e che – a ben vedere – non sono assolutamente appannaggio della dirigenza pubblica, che, per così dire, le subisce essendo vincolata alle stesse in maniera più o meno passiva, dovendo poi, all'interno di una cornice definita da altri, cercare di operare al meglio per raggiungere gli obiettivi che le sono stati assegnati <sup>(65)</sup>.

La dimensione dell'*efficienza operativa* può essere invece definita come la maggiore o minore capacità dell'azienda di impiegare in maniera razionale le risorse per l'ottenimento ed il collocamento sul mercato dei beni e/o servizi oggetto della propria attività.

Entrando nel dettaglio del concetto appena esposto, si ritiene utile fare riferimento ad una distinzione suggerita dalla dottrina <sup>(66)</sup>, in base alla quale si può operare una separazione, almeno sul piano concettuale, tra:

1. efficienza tecnica;
2. efficienza gestionale o economica.

Per quanto attiene all'efficienza tecnica – punto *sub* 1) – con questa denominazione si intende fare riferimento alla “... capacità dell'unità di produzione di raggiungere il massimo *output* ottenibile con la dotazione di mezzi a disposizione dato un certo livello di tecnologia” <sup>(67)</sup>.

Si tratta, ad evidenza, di una nozione che fa riferimento al rendimento dei fattori produttivi <sup>(68)</sup>, in termini di grandezze fisiche, ed

---

<sup>(65)</sup> Con questa affermazione non si vuole negare la possibilità che l'alta direzione possa assegnare obiettivi in una data amministrazione pubblica. Va ricordato, tuttavia, che la scelta “interna” degli obiettivi deve essere comunque fatta in maniera coerente con le finalità del sistema pubblico di cui la data entità fa parte.

<sup>(66)</sup> In tal senso, si veda FARNETI G., MAZZARA L., SAVIOLI G., *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1996, pag. 142.

<sup>(67)</sup> In tal senso, si veda FARNETI G., MAZZARA L., SAVIOLI G., *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1996, pag. 142.

<sup>(68)</sup> Sul tema, per maggiori approfondimenti, si vedano: D'IPPOLITO T., *Determinazioni di produttività, di rendimenti, di inefficienze e di cicli a quantità fisiche*, Abbaco, Palermo, 1951; GUATRI L., *I rendimenti*, Giuffrè, Milano, 1950; MASINI C., *I rendimenti e i costi nelle determinazioni d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1961; ONIDA P., *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1971, pag. 71 e ss.; PAGNANO S.U., *Aspetti economico-tecnici della produttività d'impresa*, Colombo Cursi, Pisa, 1955; PELLICELLI G., *I rendimenti. Aspetti di dinamica economica. Metodologie di rilevazione e di analisi con particolare riferimento all'economia delle aziende ospedaliere*, Giuffrè, Milano, 1963; PELLICELLI G., *I rendimenti. Aspetti di dinamica economica. Casi concreti tratti dall'indagine di gestioni ospedaliere*, Giuffrè, Milano, 1963; SELLERI L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etaslibri, Milano, 1996, Parte IV.

esprime la maggiore o minore, a seconda dei casi, abilità dell'azienda di realizzare il proprio processo produttivo con i mezzi a disposizione.

L'aspetto considerato dalla suddetta nozione di efficienza, come sottolinea la denominazione, è esclusivamente di carattere tecnico, non entrando nell'analisi alcun tipo di considerazione in merito alla convenienza economica del processo realizzato.

Il discorso è differente, invece, per quello che riguarda l'efficienza gestionale o economica – di cui al punto *sub* 2) – che può essere definita come “... la capacità di minimizzare il costo unitario di produzione” <sup>(69)</sup>.

Come si può agevolmente osservare, nella definizione di efficienza gestionale entra il concetto di costo di produzione, che deve essere pertanto essere individuato attraverso l'implementazione della contabilità analitica e dal quale occorre partire per ottimizzare, laddove necessario, i sottostanti processi di combinazione dei fattori della produzione <sup>(70)</sup>.

Chiariti i concetti di efficacia strategica e di efficienza operativa, è lecito sviluppare una riflessione in ordine al loro contributo nel processo di creazione di valore pubblico. Risulta utile, in proposito, richiamare un noto schema proposto da Pollitt e Bouckaert <sup>(71)</sup>, che integra le due dimensioni in un quadro concettuale più ampio di analisi della *performance* delle amministrazioni pubbliche.

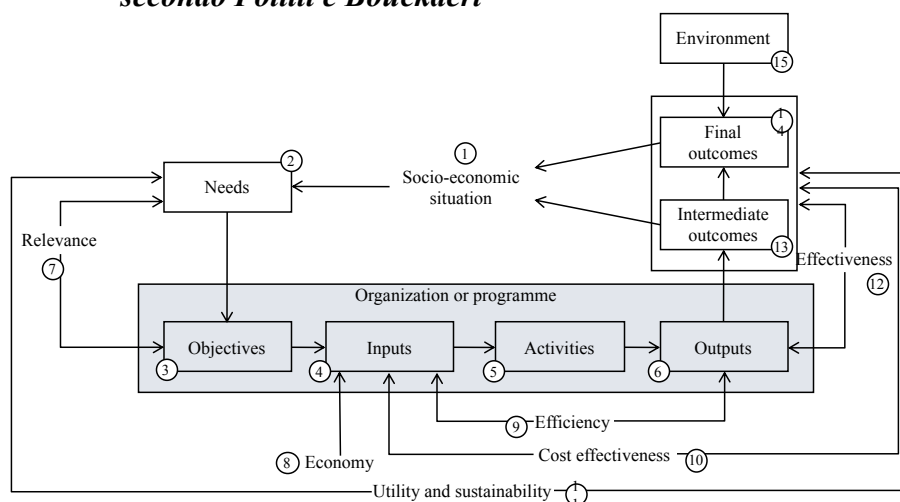
---

<sup>(69)</sup> In tal senso, si veda FARNETI G., MAZZARA L., SAVIOLI G., *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1996, pag. 142.

<sup>(70)</sup> Sembra opportuno ricordare, inoltre, come, ad avviso di alcuni, dall'efficienza vera e propria debba essere tenuta distinta, quasi a rappresentare una sorta di fase propedeutica, “l'economicità nell'acquisizione dei fattori produttivi”, che attiene alla minimizzazione del costo di acquisto dei fattori della produzione e che si limita ad analizzare il momento in cui si effettuano le attività per rendere disponibili le diverse risorse, senza entrare nel merito della fase in cui le suddette risorse cedono il loro valore. In tal senso, MUSSARI R., PONE A., *Gli indicatori di risultato*, in MUSSARI R. (a cura di), *Manuale Operativo per il Controllo di Gestione*, Rubettino, Soveria Mannelli, 2001, pag. 367.

<sup>(71)</sup> POLLITT C., BOUCKAERT G., *Public Management Reform. A Comparative Analysis into the age of austerity*, Fourth edition, Oxford University Press, Oxford, 2017, pag. 15. Una versione leggermente diversa dello schema qui sopra riportato è stata pubblicata dagli Autori nelle edizioni precedenti del volume. Tale schema, ivi denominato “modello *input/output*”, è stato ripreso, con adattamenti, in alcune pubblicazioni nazionali (per esempio, AA.VV., *Misurare per decidere: la misurazione delle performance per migliorare le politiche pubbliche e i servizi*, Rubbettino, Soveria Mannelli, 2006, pagg. 16 e 31), che hanno operato una distinzione tra efficacia *strategica* – definita in funzione dell'attitudine degli *outcome* di realizzare gli obiettivi strategici – ed efficacia *operativa* – definita, a sua volta, con riguardo alla capacità degli *outcome* di centrare gli obiettivi operativi.

*Figura 1: Il conceptual framework per l'analisi della performance secondo Pollitt e Bouckaert*



Fonte: POLLITT C., BOUCKAERT G., *Public Management Reform. A Comparative Analysis into the age of austerity*. Fourth edition, Oxford University Press, Oxford, 2017, pag. 15.

Lo schema può essere impiegato indistintamente sia per l'analisi delle *performance* realizzate dalle amministrazioni pubbliche, considerate singolarmente o a livello di sistema PA <sup>(72)</sup>, sia per l'analisi delle *performance* legate all'attuazione di determinate politiche pubbliche.

In ciascuno di questi ambiti, il punto di partenza è rappresentato dall'analisi della situazione socio-economica [1], al fine di interpretare i bisogni espressi dalla collettività [2] e decidere, in sede di pianificazione, gli obiettivi [3] più idonei verso cui saranno indirizzati gli sforzi dell'azione pubblica. Le fasi successive, riguardanti la sfera organizzativa interna alle amministrazioni, riguardano lo svolgimento del processo produttivo (fasi [4], [5] e [6]), che si conclude con la realizzazione degli *output* ceduti presso l'ambiente [6]. I beni e servizi prodotti, interagendo con altri fattori presenti nell'ambiente [15], producono un risultato di breve periodo (*intermediate outcome* [13]) ed un impatto, più ampio, di medio e lungo periodo (*final outcome* [14]) rispetto allo stato dei bisogni collettivi.

<sup>(72)</sup> Pierre, ad esempio, utilizza lo schema prendendo a riferimento l'intero apparato della pubblica amministrazione. Sul punto, PIERRE J. (a cura di), *Bureaucracy in the modern state: an introduction to comparative public administration*, Aldershot, Edward Elgar, 1995.

Lo schema consente di inquadrare con chiarezza le condizioni di efficienza (*efficiency* [9]), sintetizzata nel rapporto tra *input* e *output*, e di efficacia (*effectiveness* [12]), che Pollitt e Bouckaert determinano in relazione alla capacità dell'*output* aziendale di generare un *outcome* (intermedio e finale) tale da cambiare, nella misura necessaria, lo stato dei bisogni della collettività<sup>(73)</sup>. Soprattutto in relazione all'efficacia dell'azione pubblica, occorre sottolineare che questa dipende, tra l'altro, dalla *rilevanza* degli obiettivi assunti dalle amministrazioni (*relevance* [7]), intesa come coerenza tra i citati obiettivi e i bisogni collettivi che occorre soddisfare, di cui tali obiettivi dovrebbero essere espressione<sup>(74)</sup>. È del tutto evidente, in proposito, che un'amministrazione che in sede di pianificazione strategica o di programmazione assuma obiettivi non idonei a soddisfare i bisogni pubblici, potrà magari acquisire i fattori produttivi nella misura più economica possibile (*economy*) o utilizzarli al meglio (*efficiency*), ma non avrà la possibilità di offrire beni e servizi capaci di soddisfare, in tutto o in parte la collettività, proprio perché ha interpretato con obiettivi incoerenti i bisogni di questa.

Nella versione dello schema pubblicata nella prima edizione del volume, l'efficacia era espressa mediante una linea di collegamento tra gli *outcome* (intermedi e finali) e gli obiettivi aziendali. La versione attuale sembra più convincente rispetto a quella precedente poiché – come si è potuto riferire – per parlare di efficacia non è sufficiente limitare l'analisi alla sola capacità di conseguire gli obiettivi, in una prospettiva che è stata definita “interna”, ma occorre anche considerare il momento in cui vengono fissati gli obiettivi valutando la loro rispondenza rispetto alle istanze dei destinatari della produzione aziendale (prospettiva esterna).

Il *framework*, pur non facendo riferimento al *public value* in modo esplicito, consente di riflettere sulla circostanza che il valore creato nei confronti del sistema socio-economico è valutabile rispetto ai risultati conseguiti dall'azione pubblica per la collettività, espressi dalle linee di

(<sup>73</sup>) Lo schema considera esplicitamente anche la variabile dell'economicità dell'acquisizione dei fattori produttivi (*economy* [8]), che incide sulla disponibilità di risorse per l'attivazione dei processi produttivi, nonché il riferimento all'analisi costi-efficacia [10], strumento di valutazione dell'effetto prodotto dall'azione pubblica (in termini di *outcome*) rispetto al costo delle risorse effettivamente impiegate.

(<sup>74</sup>) Cfr. AA.VV., *Misurare per decidere: la misurazione delle performance per migliorare le politiche pubbliche e i servizi*, Rubbettino, Soveria Mannelli, 2006, pag. 33.

collegamento tra gli *outcome* intermedi e finali e la situazione socio-economica [1] da cui si era partiti, e soprattutto i bisogni della collettività [2], che l'azione pubblica mira a soddisfare <sup>(75)</sup>.

### 5. Il “presupposto” normativo per favorire la misurazione dei risultati: l'introduzione della contabilità economico patrimoniale e della contabilità analitica

Il sistema del controllo di gestione (*hinc inde*: SCdG) è stato progressivamente introdotto nella PA italiana su impulso del legislatore, il quale, di fronte alla necessità di una maggiore trasparenza, efficienza ed efficacia dei servizi pubblici, ha ritenuto di varare, a partire dagli anni '90, specifiche riforme volte ad implementare strumenti manageriali, di derivazione privatistica, ritenuti indispensabili per garantire in modo migliore il “diritto” dei cittadini ad una “buona amministrazione” <sup>(76)</sup>.

Un ruolo centrale è stato così dato all'innovazione della contabilità generale, che ha visto in alcuni casi l'affiancamento (es. enti locali), in altri la sostituzione (es. aziende sanitarie) della contabilità finanziaria con quella economico-patrimoniale, per poi dare enfasi, su nuovi impianti *accrual-based*, all'implementazione di sistemi direzionali di controllo indispensabili per ottenere quelle misurazioni necessarie a verificare il rispetto delle condizioni di efficienza e di efficacia, comunemente richiamate nei testi di riforma dei vari comparti del settore pubblico.

Il legislatore è intervenuto “direttamente” sul sistema contabile e sui sistemi di controllo delle università solamente più di recente, ad opera della Legge 30 dicembre 2010 n. 240, che ha introdotto la contabilità economico-patrimoniale e analitica <sup>(77)</sup> entro una riforma più ge-

---

<sup>(75)</sup> L'impatto dell'*outcome* – intermedio e finale – sullo stato dei bisogni della collettività amministrata è espresso dalla relazione [11], riguardante l'*utilità* e la *sostenibilità* dell'azione pubblica.

<sup>(76)</sup> CASSESE S., *Il diritto amministrativo e i suoi principi*, in CASSESE S. (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, V<sup>a</sup> ed., Giuffrè, Milano, 2015, pagg. 1-27; METCALFE L., *Accountability and effectiveness. Designing the rules of the accounting game*, Keynotespeech, EIASM Conference in Venice “Accounting for the New Public Management”, September, 1998.

<sup>(77)</sup> Più in particolare l'art. 5, c. 4, lett. a) della legge 240/2010 ha disposto “l'introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato di ateneo sulla base di principi contabili e schemi di bilancio stabiliti e aggiornati dal Ministero, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Confe-

nerale che ha interessato i modelli di *governance*, l'organizzazione, le politiche di reclutamento e incentivazione del personale, le modalità di erogazione e la qualità della didattica e della ricerca, ecc. <sup>(78)</sup>.

È interessante notare la concomitanza della citata riforma con le azioni di razionalizzazione della spesa pubblica per contrastare gli effetti della crisi finanziaria del 2008, che ha aperto per il sistema universitario nazionale una pesante stagione di contrazione del finanziamento pubblico <sup>(79)</sup>.

Come si evidenzia nella Figura 2, gli atti sinora emanati per dare seguito alla riforma – decreti legislativi, decreti interministeriali Miur-Mef e direttoriali Miur – mentre hanno disposto specifici schemi uniformi di bilancio e principi contabili di riferimento per gli atenei, in materia di controllo di gestione non sono ancora andati al di là della prescrizione, contenuta nell'art. 1, comma 4, del d.lgs. 27 gennaio 2012 n. 18, di dotarsi “nell'ambito della propria autonomia, di sistemi e procedure di contabilità analitica, ai fini del controllo di gestione” <sup>(80)</sup>-<sup>(81)</sup> e della emanazione di schemi formali per il budget economico e quello degli investimenti (decreto direttoriale 10 dicembre 2015, n. 925).

---

renza dei rettori delle università italiane (CRUI), garantendo, al fine del consolidamento e del monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche, la predisposizione di un bilancio preventivo e di un rendiconto in contabilità finanziaria, in conformità alla disciplina adottata ai sensi dell'articolo 2, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196”.

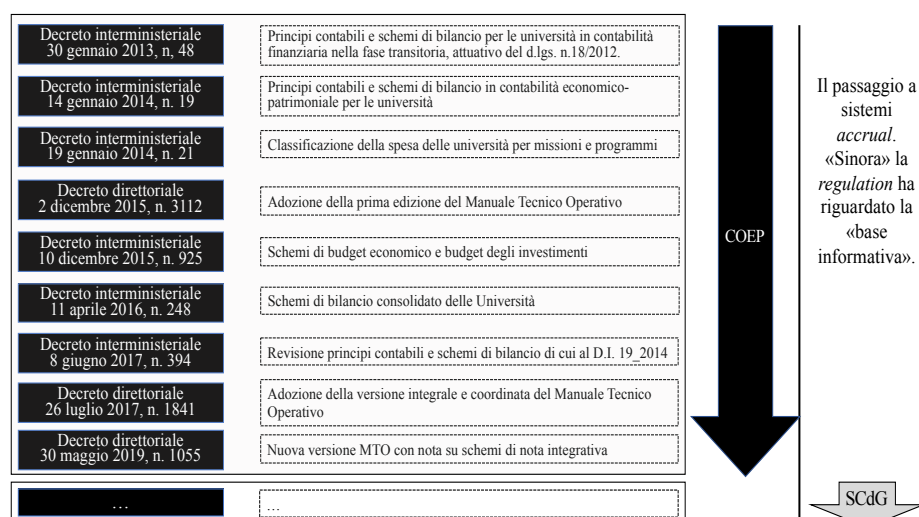
<sup>(78)</sup> MUSSARI R., D'ALESSIO L., SOSTERO U., *Il nuovo sistema contabile delle università*, in “Azienda pubblica”, Vol. 28, N. 3, 2015, pagg. 227-246.

<sup>(79)</sup> DAL MOLIN M., TURRI M., AGASISTI T., *New Public Management Reforms in the Italian Universities: Managerial Tools, Accountability Mechanisms or Simply Compliance?*, in “International Journal of Public Administration”, Vol. 40, No. 3, 2017, pagg. 256-269; GIOVANELLI L., ROTONDO F., CAFFÙ S., *Implementing accrual accounting in Italian universities: Critical aspects of an information system*, in MANCINI D., DAMERI R.P., BONOLLO E. (eds.), *Strengthening Information and Control Systems*, Springer, Cham, 2016, pagg. 185-198; TIEGHI M., ORELLI R.L., PADOVANI E., *Accounting Reform in Italian Universities. Internal Response to Accounting Change*, in “Management Control”, 1, 2018, pagg. 117-138.

<sup>(80)</sup> Per tale introduzione il decreto ha fissato il medesimo termine della contabilità economico-patrimoniale, vale a dire il 1° gennaio 2014, spostato al 31 dicembre del medesimo anno dall'art. 6, c. 2, del d.l. 150/2013 (decreto Milleproroghe).

<sup>(81)</sup> Una menzione a parte merita il recente documento che l'Anvur ha redatto per favorire la gestione integrata dei cicli della performance e del bilancio delle università statali. In tale documento, tenendo conto dell'obbligo di implementare la contabilità analitica, si evidenzia il ruolo cruciale della strumentazione per il controllo di gestione, considerata “*conditio sine qua non* di un approccio integrato (ANVUR, *Linee Guida per la gestione integrata dei cicli della performance e del bilancio delle Università statali italiane*, Gennaio 2019, pag. 7).

**Figura 2: L'evoluzione della regolamentazione sulla contabilità economico-patrimoniale ed analitica**



Fonte: ns elaborazione su regolamentazione Miur

Si tratta di una circostanza che, a nostro avviso, trova una fondata ragione nell'esigenza prioritaria di definire una base informativa che risulti attendibile, senza la quale nessun sistema di contabilità analitica potrebbe risultare efficace. Sovente negli studi di *management control* <sup>(82)</sup>, si richiama la nota espressione “*garbage in, garbage out*” (GIGO), letteralmente “spazzatura dentro, spazzatura fuori”, proprio per far presente che l'impiego di qualsiasi metodologia di calcolo, anche sofisticata, non può evidentemente correggere in uscita (*garbage out*) gli errori di dati inaccurati in entrata (*garbage in*), i quali pertanto andranno ad alterare il processo decisionale degli utilizzatori.

Considerando l'esperienza degli altri comparti del settore pubblico che, prima di quello dell'*Higher Education*, si sono trovati a dover implementare il CdG – primo fra tutti quello sanitario, che nella regolamentazione ha visto sovente privilegiare l'esigenza di controllo delle regioni su quelle gestionali interne delle aziende sanitarie – l'attuale

<sup>(82)</sup> Si vedano, in proposito, BERRY A.J., BROADBENT J., OTLEY D., *Accounting systems and control*, in *Management control. Theories, Issues and Practices* (edited by BERRY A.J., BROADBENT J., OTLEY D.), MacMillan, Hampshire, 1995, Cap. 6; GILLESPIE I., LEWIS R., HAMILTON K., *Principles of financial accounting*, Third edition, Prentice Hall, 2004, pag. 16.

quadro giuridico per gli atenei lascia loro il più ampio spazio di manovra, e quindi l'opportunità di progettare il percorso di implementazione del controllo di gestione organizzando le misurazioni secondo le modalità ritenute più funzionali al proprio fabbisogno conoscitivo.

## **Capitolo 2**

### **L'APPLICAZIONE DEI SISTEMI TRADIZIONALI DI CONTABILITÀ ANALITICA NEGLI ATENEI TRA PENSIERO SCIENTIFICO E COMPORTAMENTI DELLA PRASSI**



## **1. Premessa**

Nelle pagine precedenti abbiamo visto come il cambiamento del sistema di finanziamento avvenuto a metà degli anni '90 abbia imposto agli atenei la necessità di dotarsi di strumenti che consentano di pianificare la propria attività al fine di raggiungere al meglio e senza sprechi gli obiettivi prefissati. Tuttavia, solamente più tardi, con la legge 240/2010 si è formalmente disposto l'obbligo di introdurre la contabilità analitica unitamente a quella economico-patrimoniale.

In questo capitolo ci proponiamo di affrontare il tema dell'introduzione della contabilità analitica negli atenei, considerando sia gli studi che hanno trattato questo argomento con riferimento alle dinamiche del cambiamento contabile, sia i comportamenti della pratica aziendale emersi a margine di una specifica indagine empirica.

Partiremo, in proposito, dagli scopi conoscitivi della contabilità analitica (§ 2), utili per dare razionalità alle possibili aggregazioni di costi in funzione del fabbisogno informativo degli utilizzatori, proseguendo con l'inquadramento della contabilità analitica nell'ambito degli strumenti per sviluppare il controllo di gestione nell'ateneo (§ 3). Prenderemo poi in considerazione le potenzialità e gli ostacoli del processo di introduzione di questo sistema alla luce del pensiero scientifico, con particolare riferimento al filone degli studi sul *management accounting change* (§ 4), e delle ricerche empiriche realizzate con riferimento al panorama nazionale (4.1). Il capitolo sarà concluso dall'esame dei risultati di un'indagine empirica che ha interessato 32 atenei del nostro Paese (§§ da 5 a 5.3).

## **2. Gli scopi conoscitivi della contabilità analitica: un'analisi della letteratura e possibili applicazioni al contesto universitario**

La contabilità analitica rappresenta quello strumento di analisi economica della gestione volto a determinare in modo continuativo costi,

ricavi e margini analitici di specifici oggetti di riferimento, definiti in relazione a determinati scopi conoscitivi<sup>(83)</sup>. Attraverso rilevazioni contabili e/o extra-contabili, questa contabilità si pone a servizio del sistema delle decisioni realizzando una complessa attività di “predeterminazione, rilevazione, localizzazione, imputazione, assegnazione, controllo e analisi di costi e ricavi” sugli oggetti di calcolo ritenuti rilevanti per i destinatari<sup>(84)</sup>.

Un’analisi razionale deve pertanto individuare preventivamente i possibili scopi conoscitivi che possono essere richiesti dagli organi decisionali, i quali dovranno ispirare le aggregazioni di costo che il modello sarà chiamato ad organizzare. Come è stato opportunamente osservato, “la coerenza con gli scopi [conoscitivi] costituisce un fondamentale principio logico dell’analisi dei costi”<sup>(85)</sup>, dato che proprio in virtù di tali scopi devono essere selezionate le più opportune configura-

---

<sup>(83)</sup> Sul punto, BASTIA P., *Analisi dei costi. Evoluzione degli scopi conoscitivi*, Clueb, Bologna, II<sup>a</sup> ed., 1996, pag. 188. Per approfondimenti si vedano anche, tra gli altri, BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e controllo in un’ottica strategica*, Utet, Torino, 1991; BERGAMIN BARBATO M., *Il controllo di gestione nelle imprese italiane. Progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*, EtasLibri, Milano, 1992; BRUNI G., *Contabilità per l’Alta direzione. Il processo informativo funzionale alle decisioni di governo dell’impresa*, Etas Libri, Milano, 1990; BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995; BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000; CATTURI G., *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova, 2000; CODA V., *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1968; D’IPPOLITO T., *I costi di produzione e di distribuzione*, Abbaco, Palermo-Roma, 1962; MARCHINI I., *Costi standard e controllo dei costi di produzione*, Giappichelli, Torino, 1961; PAGANELLI O., *La contabilità analitica d’esercizio*, Patron, Bologna, 1971; SELLERI L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etaslibri, Milano, 1996.

<sup>(84)</sup> ORELLI R.L., VISANI F., *Analisi e gestione dei costi negli enti locali. Stato dell’arte, modelli e applicazioni di cost management*, FrancoAngeli, Milano, 2005, pag. 48.

<sup>(85)</sup> BASTIA P., *Analisi dei costi. Evoluzione degli scopi conoscitivi*, Clueb, Bologna, II<sup>a</sup> ed., 1996, pag. 22. L’Autore ricorda che sulla individuazione degli scopi conoscitivi, necessaria per individuare opportune configurazioni di costo, si è soffermata ampiamente la letteratura economico-aziendale italiana (AMADUZZI A., *La contabilità dei costi*, Bozzi, Genova, 1959; CODA V., *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1968; DE DOMINICIS U., *Lezioni di ragioneria generale*, Vol. IV, Azzoguidi, Bologna, 1966; D’IPPOLITO T., *I costi di produzione e di distribuzione*, Abbaco, Palermo-Roma, 1962; GIANNESI E., *Costi e prezzi-tipo nelle aziende industriali*, Giuffrè, Milano, 1943; GUATRI L., *I costi di azienda*, Giuffrè, Milano, 1954; ONIDA P., *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d’azienda*, 1960; PAGANELLI O., *La contabilità analitica svolta a costi primi variabili*, Steb, Bologna, 1962; SELLERI L., *Principi di contabilità industriale e per la direzione*, EtasLibri, Milano, 1984; SPRANZI A., *Introduzione allo studio della variabilità dei costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1964) nonché nordamericana (per tutti, VATTER W.J., *Taylor-Making Cost Data to Specific Uses*, National Association of Cost Accountants, August, 1954).

zioni di costo, le quali non possono avere validità assoluta, derivando la loro ragion d'essere dalle ipotesi di segmentazione dell'unitaria gestione aziendale che è necessario operare.

Proprio nel presupposto che non esistono configurazioni valide per tutti i possibili usi, la letteratura ha sottolineato la necessità di identificare sempre con chiarezza quali potenziali scopi possano essere assegnati al calcolo dei costi, segnalando un ampio spettro di soluzioni. La Tabella 1, senza alcuna pretesa di esaustività, riporta quelle più comuni.

**Tabella 1: Funzioni della contabilità dei costi secondo la letteratura**

| FUNZIONI                                                                                                                                                                                                                                  | AUTORI                                                                                                                                                                                                                          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1) Permettere il controllo economico della gestione con giudizi di efficienza e di produttività (calcolo del costo dei prodotti, valutazione con costi obiettivo, ...)                                                                    | Masini (1961); D'Ippolito (1962); Paganelli (1971); Brignall <i>et al.</i> (1991); Brusa (1995); Bastia (1996); Selleri (1996); Catturi (2000); Cinquini e Giannetti (2016)                                                     |
| 2) Supportare giudizi di produttività economica o redditività (calcolo del costo dei prodotti, attribuzione delle responsabilità nell'impiego delle risorse, produzione di informazioni utili all'elaborazione di piani e programmi, ...) | Paganelli (1962); Paganelli (1971); Brignall <i>et al.</i> (1991); Liberatore e Persiani (1995); Bastia (1996); Selleri (1996); Catturi (2000); Fici (2001); Cinquini e Giannetti (2016)                                        |
| 3) Supportare la formazione dei prezzi di vendita                                                                                                                                                                                         | Dean (1951); D'Ippolito (1962); Paganelli (1971); Dringoli (1980); Colombo (1982); Spranzi (1982); Brignall <i>et al.</i> (1991); Bastia (1996); Cinquini e Giannetti (2016)                                                    |
| 4) Orientare le decisioni aziendali secondo criteri di convenienza economica comparata (scelte di <i>make or buy</i> , decisioni sull'offerta produttiva, decisioni inerenti modifiche strutturali, ...)                                  | Saraceno (1970); Paganelli (1971); Selleri (1984); Horngren e Foster (1987); Brignall <i>et al.</i> (1991); Brusa (1995); Liberatore e Persiani (1995); Bastia (1996); Catturi (2000); Fici (2001); Cinquini e Giannetti (2016) |
| 5) Valutare gli elementi del patrimonio aziendale ai fini del bilancio d'esercizio                                                                                                                                                        | Paganelli (1971); Brignall <i>et al.</i> (1991); Brusa (1995); Liberatore e Persiani (1995); Bastia (1996); Selleri (1996); Cinquini e Giannetti (2016)                                                                         |
| 6) Controllare le spese generali                                                                                                                                                                                                          | Fremgen e Liao (1981); Atkinson (1987); Sostero (1991); Bastia (1996); Fici (2000)                                                                                                                                              |

- |     |                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                    |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 7)  | Esprimere giudizi di efficienza e di produttività in condizioni di flessibilità e di automazione della produzione | Foster e Horngren (1987); Phillips e Collins (1990); Bastia (1996); Hoque (2000); Nicolaou (2003); Ruiz-de-Arbulo-Lopez et al. (2013)                                              |
| 8)  | Controllare i costi di qualità                                                                                    | Nandakumar et al. (1993); Gupta e Campbell (1995); Bastia (1996); Williams <i>et al.</i> (1999); Chiadamrong (2003); Schiffauerova e Thomson (2006); Yang (2008)                   |
| 9)  | Sviluppare analisi dei costi di lungo periodo per decisioni strategiche                                           | Miller e Vollman (1985); Johnson e Kaplan (1987a, 1987b); Cooper e Kaplan (1988a); Kaplan (1988); Drury (1990); Bastia (1996); Catturi (2000); Balakrishnan <i>et al.</i> (2012)   |
| 10) | Compiere analisi dei costi per l'ecellenza competitiva                                                            | Jones e Wright (1987); Johnson (1989); Shank (1989); Shank e Govindarajan (1989); Kaplan (1990); Bastia (1996); Roslender e Hart (2002); Kaplan (2006); Cooper e Slagmulder (2017) |
| 11) | Facilitare la diffusione della "cultura del controllo" e del risultato                                            | Catturi (2000)                                                                                                                                                                     |
| 12) | Funzione informativa ai fini dell'accountability esterna e interna                                                | Azzone (2018)                                                                                                                                                                      |
| 13) | Contribuire all'implementazione del sistema premiante e alle valutazioni della performance                        | Catturi (2000); Cinquini e Giannetti (2016)                                                                                                                                        |
| 14) | Supporto per l'analisi della sostenibilità                                                                        | Wells (1978); Milne (1996); Fleischman e Tyson (1998); Lamberton (2005); Bebbington <i>et al.</i> (2007); Jones (2010); Bebbington e Larrinaga (2014)                              |

Alcuni degli scopi elencati – controllo economico della gestione, supporto ai giudizi di redditività, ausilio alla formazione dei prezzi, orientamento delle decisioni, ecc. – sono riconosciuti comunemente come funzioni tradizionali dell'analisi dei costi, mentre altri sono emersi man mano con l'evoluzione del contesto in cui si sono trovate ad operare le aziende <sup>(86)</sup>.

<sup>(86)</sup> Per tutti si veda BASTIA P., *Analisi dei costi. Evoluzione degli scopi conoscitivi*, Clueb, Bologna, II<sup>a</sup> ed., 1996, pag. 23 segg.

Salvo limitate eccezioni <sup>(87)</sup>, a nostro avviso i medesimi scopi possono ritenersi di interesse anche per le amministrazioni universitarie. Le ricerche che si sono occupate specificamente del tema confermano infatti che l'analisi dei costi può servire a:

- fornire dati per analisi comparative;
- dare evidenza delle conseguenze economiche delle decisioni sul funzionamento della struttura;
- valutare i centri di responsabilità;
- migliorare il processo di allocazione interna delle risorse;
- favorire la ricerca di più elevati livelli di efficienza;
- favorire una responsabilizzazione sui risultati, anche, ma non solo, di natura economica;
- fornire una base di discussione con le autorità ai fini del finanziamento <sup>(88)</sup>.

Risulta interessante la posizione assunta dall'Agenzia Nazionale di Valutazione del Sistema Universitario e della Ricerca (ANVUR) nelle recenti Linee guida emanate per favorire la gestione integrata dei cicli della *performance* e del bilancio nelle università italiane <sup>(89)</sup>.

L'Agenzia dedica un intero paragrafo alle opportunità e ai rischi nell'implementazione della contabilità analitica nell'ambito del controllo di gestione, sottolineando il ruolo dell'analisi dei costi quale fattore indispensabile – addirittura “*conditio sine qua non*” – di un approccio integrato (p. 7). La motivazione di questa considerazione risiede nel

---

<sup>(87)</sup> Tenuto conto delle condizioni di operatività degli atenei non è considerabile la funzione di esprimere giudizi di efficienza e di produttività con flessibilità e automazione della produzione. Perde di consistenza, invece, la funzione di supporto nella formazione dei prezzi, che riteniamo valida limitatamente ai servizi “conto terzi” svolti dagli atenei.

<sup>(88)</sup> A mero titolo esemplificativo si rinvia a: RICCABONI A., *La stima dei costi delle diverse attività istituzionali delle università*. Rapporto finale del gruppo di ricerca, MURST, Osservatorio per la valutazione del sistema universitario, 1999, pag. 48 segg.; FICI L., *Il controllo di gestione negli atenei. Dalla valutazione al governo aziendale*, FrancoAngeli, Milano, 2001, pag. 100; MIOLO VITALI P. (a cura di), *I sistemi di misurazione economico-finanziaria nelle università italiane: problemi e prospettive*, Cedam, Padova, 2001; POLLIFRONI M., *L'economia dell'azienda universitaria*, Giappichelli, Torino, 2001; MATTEUZZI MAZZONI L. (a cura di), *Governo economico e sistemi di controllo nelle università*, Cedam, Padova, 2002; CUGINI A., *La misurazione della performance negli atenei. Logiche, metodi, esperienze*, FrancoAngeli, Milano, 2007, pag. 152-153; SFORZA V., STEFANONI A., *L'impiego dei costi standard nei processi di allocazione delle risorse negli atenei*, in BUSCO C., GIOVANNONI E., RICCABONI A., *Controllo di gestione. Metodi, strumenti ed esperienze. I fondamentali e le novità*, IPSOA, Milano, 2014.

<sup>(89)</sup> ANVUR, *Linee Guida per la gestione integrata dei cicli della performance e del bilancio delle Università statali italiane*, Gennaio 2019.

fatto che la contabilità analitica, con gli altri strumenti del controllo di gestione, è riconosciuta come un supporto informativo utile agli organi di *governance* sia nel momento di selezione delle scelte (fase di programmazione) sia in quello di valutazione dei risultati. L'Agenzia ammette che in assenza di contabilità analitica un ateneo potrebbe stimare solamente il fabbisogno legato ad obiettivi che prevedono costi o investimenti aggiuntivi, come nel caso dei progetti, ma non quello connesso ad attività ordinarie di funzionamento che consumano, invece, la parte più significativa delle risorse disponibili:

*“un utilizzo adeguato della contabilità analitica – questo è il punto – annulla questa differenza, perché consente di misurare in modo più corretto (idealmente “pieno”) il valore delle risorse assorbite per la realizzazione di qualsiasi attività e obiettivo, a prescindere dalla loro natura”* <sup>(90)</sup>.

Queste riflessioni conferiscono, laddove ve ne fosse bisogno, una ulteriore conferma dell'ampio spettro di usi che possono ispirare lo sviluppo dell'analisi dei costi nell'ambito degli atenei <sup>(91)</sup>.

### **3. La contabilità analitica nel quadro degli strumenti per il controllo di gestione**

Le riforme che hanno interessato gli atenei italiani, richiamate nel corso del precedente capitolo, hanno disposto l'introduzione della contabilità analitica senza tuttavia fare riferimento esplicito al controllo di gestione. È tuttavia necessario considerare proprio il CdG per comprendere la funzionalità della contabilità analitica, del quale rappresenta solamente uno degli strumenti di riferimento.

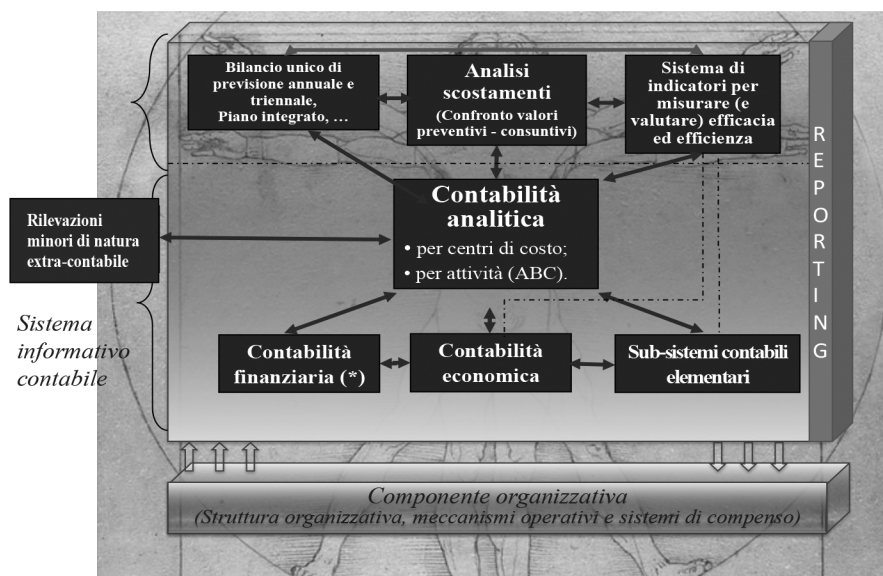
In questo paragrafo, pertanto, desideriamo ragionare su un possibile *framework* che possa risultare utile ad illustrare il ruolo della contabilità analitica nel contesto del CdG e le sue possibili interazioni con gli altri strumenti direzionali.

Consideriamo, a tal fine, lo schema della Figura 3.

---

<sup>(90)</sup> ANVUR, *Linee Guida per la gestione integrata dei cicli della performance e del bilancio delle Università statali italiane*, Gennaio 2019, pag. 7.

<sup>(91)</sup> “L'adozione della contabilità analitica nel settore universitario, dunque, oltre a rispondere a una precisa previsione di legge, appare auspicabile per una piena valorizzazione del capitale umano, finanziario e patrimoniale”. Cfr. ANVUR, *Linee Guida per la gestione integrata dei cicli della performance e del bilancio delle Università statali italiane*, Gennaio 2019, pag. 7.

**Figura 3: Un quadro sugli strumenti per l'implementazione del CdG**

Fonte: SFORZA V., *Gli strumenti del controllo di gestione*, in CoDAU, *Il controllo di gestione negli atenei: note di riflessione*, CoDAU, Sassari-Roma, 2019, pag. 27.

Lo schema si riallaccia alla nota teoria organicistica, che considera l'azienda come un organismo economico vivente<sup>(92)</sup>. Tale concezione si rivela utile, per gli scopi della nostra analisi, al fine di presentare gli strumenti del controllo di gestione nel loro distinto ruolo in capo al sistema di cui fanno parte, andando al di là di una loro semplice elencazione.

Possiamo così immaginare, facendo riferimento sia pure in modo semplificato al corpo umano, tre distinti livelli rappresentati dal sistema nervoso, dal sistema cardiovascolare e dagli organi di movimento.

Nel ruolo del sistema nervoso possiamo collocare strumenti quali il *budget* e altre misurazioni a preventivo (ivi comprese quelle legate alla pianificazione della *performance*), l'analisi degli scostamenti e gli indicatori di efficienza e di efficacia, per la loro vocazione ad elaborare e cercare di mantenere una direzione di marcia compatibile con gli *input*

<sup>(92)</sup> Sul punto, CATTURI G., *L'azienda universale. L'idea forza, la morfologia e la fisiologia*, Cedam, Padova, 2003, Lezione n. 2.

della pianificazione strategica (obiettivi di fondo, linee strategiche).

Nel ruolo del sistema cardiovascolare possiamo collocare invece il sistema informativo, sia nella dimensione contabile, sia in quella delle rilevazioni extra-contabili.

Il “cuore” della struttura informativa contabile è rappresentato dalla contabilità analitica, che – come anticipato prima nel § 2 del presente capitolo – viene comunemente intesa come quello strumento di determinazione economico-quantitativa in grado di attribuire i costi, i proventi ed i risultati economici a particolari oggetti di riferimento – prodotti, progetti, attività, aree organizzative, ecc. – selezionati in funzione di date finalità conoscitive <sup>(93)</sup>.

Proprio per la sua funzione cardine nell’ambito del sistema, si deve collocare la contabilità analitica in posizione centrale e collegare alla stessa gli altri strumenti indispensabili per l’impianto del controllo di gestione. Va puntualizzato che la medesima contabilità deve essere alimentata dal sistema di contabilità generale, di tipo “economico-patrimoniale” <sup>(94)</sup>, senza il quale non sarebbe possibile pervenire a valori economicamente significativi quanto alle risorse acquisite (proventi) e, soprattutto, consumate (costi) nello svolgimento dell’attività istituzionale.

Ambedue le contabilità menzionate, generale (economico-patrimoniale) ed analitica, considerabili come sistemi di scritture complesse (o di secondo grado), effettuano rilevazioni sulla base di altri *sub*-sistemi di scritture elementari (o di primo grado), che si occupano

---

<sup>(93)</sup> La contabilità analitica, come vedremo più ampiamente nelle pagine successive, può essere implementata secondo una metodologia più “tradizionale”, rappresentata dalla contabilità per centri di costo, che procede all’imputazione delle voci di costo agli oggetti, ed in particolare ai prodotti, facendole transitare dapprima – per l’appunto – sui centri di costo, oppure secondo il metodo più innovativo nelle amministrazioni pubbliche italiane – anche se ormai da diversi anni noto in letteratura – dell’ABC, mediante il quale i consumi dei fattori produttivi sono imputati ai diversi oggetti previo addebito alle attività necessarie all’ottenimento degli stessi.

<sup>(94)</sup> Per completezza lo schema riporta anche la contabilità generale di tipo “finanziario”, che sino all’introduzione del bilancio unico derivato dalla contabilità economico-patrimoniale, ha alimentato i tradizionali documenti finanziari del bilancio di previsione e del rendiconto di ateneo. La L. 240/2010, come noto, ha previsto il mantenimento di tali bilanci in affiancamento nuovo bilancio unico (di previsione e consuntivo) economico-patrimoniale, per i soli fini di armonizzazione e consolidamento dei conti pubblici. La normativa ha peraltro operato con una logica di affiancamento inversa rispetto a quella che la L. 196/2009 ha previsto per le (altre) amministrazioni pubbliche, in cui la contabilità finanziaria è tuttora il sistema sui cui è imperniata la logica autorizzatoria della spesa.

in modo analitico, a loro volta, di particolari tipologie di operazioni aziendali. Sono esempi di questi *sub*-sistemi la contabilità del personale, la contabilità degli acquisti e dei fornitori, la contabilità dei cespiti ammortizzabili, e via discorrendo.

I risultati dei dati che il SCdG può mettere a disposizione del *management* dipendono dalla qualità dell'informativa di base generata dalla contabilità generale e dai *sub*-sistemi elementari di un ateneo (sinteticamente "*accounting quality*"), che si può ipotizzare crescente nel tempo, con l'affinamento delle procedure amministrativo-contabili, la formazione continua del personale, eccetera. Si avvalora, in questa prospettiva, il ruolo della Commissione per la contabilità economico-patrimoniale delle università, deputata dal d.lgs. 27 gennaio 2012, n. 18 (art. 9) a supportare il Ministero nella revisione e nell'aggiornamento dei principi contabili specifici per gli atenei <sup>(95)</sup>.

Lo schema della tabella evidenzia, infine, altre due questioni.

La prima riguarda la funzione del *reporting*, che gioca un ruolo chiave nello strutturare tutte le informazioni dalle base dati del sistema, per selezionarle opportunamente (in funzione delle esigenze del destinatario) e tempestivamente affinché possano essere di supporto nel processo decisionale.

La seconda riguarda, invece, la funzione della componente organizzativa, considerata nella sua dimensione strutturale, nei meccanismi operativi e nei sistemi di compenso. Dobbiamo partire dal fatto che il controllo di gestione assolve alla funzione di guidare le scelte del *management*, responsabilizzando il medesimo verso il conseguimento degli obiettivi aziendali.

Non è sufficiente, quindi, che detto sistema di controllo predisponga solamente i dati di supporto per coloro che detengono le leve decisionali – mediante strumenti e metodologie contabili, indicatori, *report*, eccetera – dovendo, invece, influenzare i comportamenti di questi soggetti al fine di far loro assumere scelte razionali per il conseguimento dei prefissati obiettivi aziendali.

---

<sup>(95)</sup> L'accrescimento della *regulation* investe anche altre dimensioni fortemente collegate a quella che qui stiamo trattando. Si considerino, al riguardo, le prescrizioni della Circolare Ragioneria Generale dello Stato n. 20 del 5 maggio 2017, rubricata "Vademecum per la revisione amministrativo contabile degli enti e organismi pubblici". Il documento è indirizzato ai revisori e ai sindaci designati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in seno agli organi di controllo operanti presso Enti e organismi pubblici, tra cui anche gli atenei.

Nell'impianto del CdG è necessario, pertanto, conoscere la componente organizzativa del sistema aziendale, ed in particolare i suoi elementi costitutivi, rappresentati – come precisato – dalla macrostruttura organizzativa, dai meccanismi operativi e dai sistemi di compenso, che possono assolvere alla funzione degli organi di movimento di un corpo umano.

Dalla macrostruttura – che può essere considerata l'elemento statico della componente organizzativa – si può infatti rilevare la distribuzione dei ruoli e, più in generale, delle responsabilità che si è ritenuto di determinare per dare unità ai comportamenti individuali dei vari organi d'azienda, in vista del raggiungimento delle prestabilite finalità istituzionali. Dai meccanismi operativi – che rappresentano, invece, l'elemento dinamico della componente organizzativa – si possono studiare i processi di comunicazione, di decisione, di coordinamento e controllo del personale. Non meno importanti sono, in proposito, i sistemi di compenso che riguardano proprio le modalità di remunerazione del personale operante in azienda, attraverso cui l'Alta direzione può intervenire per influenzare il comportamento individuale al fine di adattarlo alle istanze dell'organizzazione. È questo un importante punto di contatto con gli elementi cardine del sistema di misurazione della *performance*.

#### **4. Il processo di introduzione della contabilità analitica negli atenei alla luce della letteratura nazionale e internazionale: un inquadramento nella prospettiva del *management accounting change***

Lo studio del cambiamento contabile nel settore pubblico trae origine dal vasto processo di rinnovamento ispirato a livello internazionale dal *New Public Management*, per migliorare la capacità delle amministrazioni di operare in condizioni di economicità e soddisfare, nel più alto grado possibile, i bisogni della collettività <sup>(96)</sup>. Tale processo si è

---

<sup>(96)</sup> Per tutti, si vedano: BARZELAY M., *The New Public Management: Improving research and policy dialogue*, University of California Press, Berkeley, 2001; HOOD C., *A Public Management for all Seasons?*, in "Public Administration", 75, 1991, pagg. 531-551; HOOD C., *The 'New Public Management' in the 1980s: Variations on a Theme*, in "Accounting, Organizations and Society", Vol. 20, No. 2/3, 1995; LAPSLEY I., *Accounting and the new public management:*

concretizzato in una serie di provvedimenti che in numerosi paesi, sia pure con intensità <sup>(97)</sup>, diversità di approcci e tempi differenti, hanno coinvolto i vari livelli di governo per implementare strumenti di derivazione privatistica, con l'auspicio – investendo anche il *management* di maggiori responsabilità sui risultati da conquistare – di governare con più razionalità le risorse pubbliche.

Per conseguire gli obiettivi desiderati, le riforme hanno generalmente assegnato un ruolo chiave alla innovazione del sistema informativo-contabile delle amministrazioni pubbliche <sup>(98)</sup>, disponendo il passaggio da un sistema di rilevazione *cash basis* ad uno *accrual basis* <sup>(99)</sup>,

---

*instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity?*, in “Financial Accountability & Management”, Vol. 15, No. 3-4, 1999, pagg. 201-207; POLLITT C., BOUCKAERT G., *Public Management Reform. A comparative analysis – into the age of austerity*, Fourth Edition, Oxford University Press, Oxford, 2017.

<sup>(97)</sup> Pavan *et al.* evidenziano che a livello internazionale i percorsi di riforma non sono stati né lineari né omogenei, distinguendo, in proposito, tra paesi che hanno operato riforme con approcci più convinti – ad esempio, Regno Unito, USA, Francia, Spagna, Australia e Nuova Zelanda – rispetto a tutti gli altri, tra cui, in ambito UE, Germania e Italia. Cfr., PAVAN A., REGINATO E., ANSELM L., *I bilanci pubblici italiani oltre l'armonizzazione*, in “Azienda pubblica”, Vol. 28, N. 2, 2015, pag. 203.

<sup>(98)</sup> GUTHRIE J., HUMPHREY C., JONES L.R., OLSON O. (Eds.), *International public financial management reform: progress, contradictions, and challenges*, IAP, 2005; GUTHRIE J., OLSON O., HUMPHREY C., *Debating developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward*, in “Financial Accountability & Management”, Vol. 15, No. 3-4, 1999, pagg. 209-228; OLSON O., GUTHRIE J., HUMPHREY C., *International experiences with 'new' public financial management (NPFM) reforms: New world? Small world? Better world*, in OLSON O., GUTHRIE J., HUMPHREY C., *Global warning: Debating international developments in new public financial management*, Oslo, Capelen Akademisk Forlag, 1998, pag. 18; ŠEVIĆ, Ž., *Accounting aspects of 'new public management': accrual accounting in the public sector*, in “The Journal of Finance and Management in Public Services”, Vol. 4, No. 1, 2004, pagg. 51-66.

<sup>(99)</sup> Sul passaggio dai sistemi *cash basis* a quelli *accrual* si rinvia, tra gli altri, a: ANSELM L., DONATO F., GIOVANELLI L., PAVAN A., ZUCCARDI MERLI M., *I principi contabili internazionali per le amministrazioni pubbliche italiane*, Giuffrè Editore, Milano, 2009; ANSELM L., PAVAN A., REGINATO E., *Cassa, competenza finanziaria e competenza economica: la scelta delle basi contabili in un sistema armonizzato di contabilità pubblica*, in “Azienda Pubblica”, Vol. 25, N. 1, 2012, pagg. 53-67; BAC A. (a cura di), *International Comparative Issues in Government Accounting*, Kluwer, Boston, 2001; BENITO B., BRUSCA I., MONTESINOS V., *The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs*, in “International Review of Administrative Sciences”, Vol. 73, No. 2, 2007, pagg. 293-317; BRUSCA I., CAPERCHIONE E., COHEN S., MANES ROSSI F. (eds.), *Public sector accounting and auditing in Europe. The challenge of harmonization*, Palgrave Macmillan, London, 2015; BRUSCA I., MARTÍNEZ J.C., *Adopting international public sector accounting standards: A challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting*, in “International Review of Administrative Sciences”, Vol. 82, No. 4, 2016, pagg. 724-744; CAPERCHIONE E., MUSSARI R. (a cura di), *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Kluwer, Boston, 2000; CARLIN

sia nella prospettiva di arricchire l'informativa contabile e il livello di *accountability* per gli *stakeholder*, sia per favorire la diffusione di sistemi direzionali di controllo su una base dati capace di rilevare la dimensione economica, finanziaria e patrimoniale della gestione <sup>(100)</sup>.

Mussari e Sostero sottolineano che la misurazione dei risultati in queste tre prospettive non rappresenta semplicemente un cambiamento tecnico, quanto un mezzo che i principi ispiratori del NPM volevano impiegare per "rivoluzionare il modo di pensare e di comportarsi della dirigenza pubblica e degli apparati politici" <sup>(101)</sup>. Uno studio accurato di una data riforma, pertanto, deve andare oltre gli aspetti tecnici legati

---

T.M., *Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector*, in "Financial Accountability & Management", Vol. 21, No. 3, 2005, pagg. 309-336; DIAMOND J., *Performance Budgeting - Is Accrual Accounting Required?*, International Monetary Fund, Vol. 2, 2002; ELLWOOD S., NEWBERRY S., *Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles?*, in "Accounting, Auditing & Accountability Journal", Vol. 20, No. 4, 2007, pagg. 549-573; FARNETI G., POZZOLI S. (a cura di), *I principi di reporting per le pubbliche amministrazioni. L'evoluzione italiana e la prospettiva internazionale*, FrancoAngeli, Milano, 2006; GIOVANELLI L., *Modelli contabili e di bilancio in uno Stato che cambia*, Giuffrè, Milano, 2000; GIOVANELLI L., *I modelli contabili pubblici nel processo di integrazione europea*, Giuffrè, Milano, 2005; GIOVANELLI L. (a cura di), *Contabilità dello Stato e sistema europeo dei conti (SEC95) nella prospettiva comunitaria*, Giuffrè, Milano, 2006; GRANDIS F.G., MATTEI G., *L'armonizzazione delle amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica*, Giuffrè, Milano, 2014; GUTHRIE J., *Application of accrual accounting in the Australian public sector - rhetoric or reality*, in "Financial Accountability & Management", Vol. 14, No. 1, 1998, pagg. 1-19; LUDER K., *The "Contingency Model" Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain*, in BUSCHOR E., SCHEDLER K. (a cura di), *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, Paul Haupt Publishers, Berna, 1994, pp. 1-15; MANES ROSSI F., COHEN S., CAPERCHIONE E., BRUSCA I., *Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box*, in "Public Money & Management", Vol. 36, No. 3, 2016, pagg. 189-196; MONTESINOS V., VELA J.M. (a cura di), *Innovations in Governmental Accounting*, Kluwer, Boston, 2002; MULAZZANI M. (a cura di), *L'armonizzazione contabile delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2018; PONZO S., *Il sistema delle informazioni per la pianificazione e il controllo nelle pubbliche amministrazioni*, Giuffrè, Milano, 2009; PUDDU L. (a cura di), *Bilancio Ipsas: sistema integrato di rilevazioni e principi contabili pubblici*, Rirea, Roma, 2008; ROBINSON M., *Accrual accounting and the efficiency of the core public sector*, in "Financial Accountability & Management", Vol. 14, No. 1, 1998, pagg. 21-37; TICKELL G., *Cash To Accrual Accounting: One Nations Dilemma*, in "International Business & Economics Research Journal", Vol. 9, No. 11, 2010; TOMASETTI A., *I sistemi contabili nelle amministrazioni pubbliche. Una prospettiva internazionale*, Cedam, Padova, 2008.

<sup>(100)</sup> McCULLOCH B., BALL I., *Accounting in the context of financial management reform*, in "Financial Accountability and Management", 8, 1992, pagg. 7-12.

<sup>(101)</sup> MUSSARI R., SOSTERO U., *Il processo di cambiamento del sistema contabile nelle università: aspettative, difficoltà e contraddizioni*, in "Azienda Pubblica", 2, 2014, pag. 129; RICCI P., *Il potenziale impatto delle nuove disposizioni contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico*, in "Azienda Pubblica", Vol. 25, N. (1), 2012, pagg. 41-51.

all'organizzazione del dato contabile <sup>(102)</sup>, dovendo verificare se, e in quale misura, i nuovi dati abbiano prodotto un cambiamento nei comportamenti manageriali e politici, influenzandoli nella prospettiva sperata dai suoi promotori <sup>(103)</sup>.

Nella corrente della letteratura che si occupa di indagare gli effetti dei processi di innovazione contabile – il *New Public Financial Management* – si registra un crescente numero di ricerche empiriche in cui è dimostrato che il cambiamento ha assunto connotazioni del tutto particolari a seconda del contesto del paese riformatore nonché del sotto-settore interessato, con effetti che possono rivelarsi contrastanti anche a livello aziendale, per l'influenza di micro-contesti di riferimento <sup>(104)</sup>. Come sottolineano Pavan *et al.*, infatti, i sistemi di informazione interagiscono con numerose variabili, quali ad esempio la cultura aziendale e i vincoli giuridici, e si innestano in un tessuto che presenta caratteristiche strutturali che rendono problematica l'introduzione di strumenti di derivazione privatistica <sup>(105)</sup>.

---

<sup>(102)</sup> Ricci sottolinea, in proposito, che la contabilità – ivi compresa quella economico-patrimoniale – non è deputata ad affrontare patologie gestionali delle amministrazioni pubbliche ma può darne conto, fornendo un contributo al loro coerente fronteggiamento: “Sistemi contabili adeguati accrescono quindi il grado di consapevolezza dell’uso delle risorse umane e finanziarie, mettono al centro dell’amministrazione il tema della corretta e piena misurazione dei suoi effetti, agevolano il rapporto con gli *stakeholder*”. Cfr. RICCI P., *Il potenziale impatto delle nuove disposizioni contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico*, in “Azienda Pubblica”, Vol. 25, N. (1), 2012, pag. 44.

<sup>(103)</sup> Sul punto, MUSSARI R., SOSTERO U., *Il processo di cambiamento del sistema contabile nelle università: aspettative, difficoltà e contraddizioni*, in “Azienda Pubblica”, 2, 2014, pag. 130.

<sup>(104)</sup> BARZELAY M., *The New Public Management: Improving research and policy dialogue*, University of California Press, Berkeley, 2001; CHRISTIAENS J., ROMMEL J., *Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments*, in “Financial Accountability & Management”, Vol. 24, No. 1, 2008, pagg. 59-75; GUTHRIE J., HUMPHREY C., *Public sector financial management developments in Australia and Britain: Trends and contradictions*, in “Research in Governmental and Non-profit Accounting”, 9, 1996, pagg. 283-302; HUMPHREY C., GUTHRIE J., JONES L.R., OLSON O., *The dynamics of public financial management change in an international context*, in GUTHRIE J., HUMPHREY C., JONES L.R., OLSON O. (Eds.), *International public financial management reform: progress, contradictions, and challenges*, IAP, 2005, pagg. 1-22; OLSON O., GUTHRIE J., HUMPHREY C., *International experiences with ‘new’ public financial management (NPFM) reforms: New world? Small world? Better world*, in OLSON O., GUTHRIE J., HUMPHREY C., *Global warning: Debating international developments in new public financial management*, Oslo, Capelen Akademisk Forlag, 1998.

<sup>(105)</sup> PAVAN A., REGINATO E., ANSELMINI L., *I bilanci pubblici italiani oltre l'armonizzazione*, in “Azienda pubblica”, Vol. 28, N. 2, 2015, pag. 202.

Prendendo atto dei risultati di studi empirici condotti da una vasta letteratura internazionale, Christiaens e Rommel<sup>(106)</sup> sottolineano che sovente le riforme contabili cercano di correggere gli effetti indesiderati di precedenti riforme e, rilevandosi poco efficaci, avviano una sorta di rincorsa cronica a colmare il *gap* rispetto agli obiettivi attesi<sup>(107)</sup>. Gli autori ammettono che le cause di inefficacia possono dipendere sia da una progettazione superficiale sia dal fatto di non aver ponderato adeguatamente le complessità presenti in sede di implementazione, per la presenza di cause ostative impreviste quanto indesiderate, che meritano pertanto l'attenzione degli studiosi al fine di aumentare le possibilità di successo di future azioni riformatrici.

Il fatto che il percorso di implementazione diverga, in concreto, rispetto al progetto formale di cambiamento, non è l'unica ragione per cui si può produrre un *gap* tra gli effetti attesi di una riforma contabile rispetto a quelli realmente prodotti<sup>(108)</sup>.

Può infatti accadere che una riforma possa risultare inefficace anche in presenza di una progettazione validamente disegnata e di un processo di implementazione correttamente realizzato. Con riferimento all'esperienza olandese, ter Bogt e van Helden hanno notato che il *management* pubblico, di fatto, non andava ad utilizzare in modo sufficiente la nuova strumentazione direzionale per il controllo, introdotta a seguito di specifiche riforme governative, ad esempio perché ai fini decisionali riteneva più importante l'informativa prodotta dalle strutture contabili preesistenti, o perché non riceveva alcun *feedback* sui dati della propria sfera di pertinenza da parte dei responsabili della funzione di programmazione e controllo<sup>(109)</sup>. A rafforzare queste considerazioni, Arnaboldi e Azzone presentano un caso di successo, riguardante

---

(106) CHRISTIAENS J., ROMMEL J., *Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments*, in "Financial Accountability & Management", Vol. 24, No. 1, 2008.

(107) "Apparently, many governmental reforms are facing difficulties with a chronic lack of compliance. These studies indicate more and more problems as time progresses and some jurisdictions are even reforming their previous reforms". Cfr. CHRISTIAENS J., ROMMEL J., *Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments*, in "Financial Accountability & Management", Vol. 24, No. 1, 2008, pag. 60.

(108) Sul punto, CACCIA L., STECCOLINI I., *Accounting change in Italian local governments: What's beyond managerial fashion?*, in "Critical Perspectives on Accounting", Vol. 17, No. 2-3, 2006, pag. 157.

(109) TER BOGT H.J., VAN HELDEN G.J., *Accounting change in Dutch government: exploring the gap between expectations and realizations*, in "Management Accounting Research", Vol. 11, No. 2, 2000, pagg. 268-269.

l'impianto di un sistema ABC da parte di un ateneo italiano che ha ritenuto di impiegarlo a supporto del processo di formazione del *budget* annuale. Proprio la trasparenza del processo di calcolo dei costi, l'uso della nuova informativa di costo nel processo di allocazione delle risorse e il coinvolgimento degli attori chiave (*top management* e direttori dei dipartimenti) si sono rivelati quali fattori di successo del progetto di cambiamento <sup>(110)</sup>.

Consapevoli della necessità di valutare attentamente il fabbisogno degli utilizzatori dell'innovazione contabile, Mussari e Sostero sottolineano che è opportuno studiare il rinnovamento dei sistemi contabili pubblici superando l'approccio funzionalista, ovvero "l'idea che la contabilità pubblica possa essere considerata come una tecnologia neutra rispetto al comportamento di chi ne dovrà utilizzare i risultati informativi a fini decisionali" <sup>(111)</sup>.

Tra i possibili *framework* teorici cui si può ricorrere per indagare il cambiamento contabile <sup>(112)</sup>, un rilevante contributo in tal senso è offer-

---

<sup>(110)</sup> ARNABOLDI M., AZZONE G., *Benchmarking university activities: an italian case study*, in "Financial Accountability & Management, Vol. 20, No. 2, 2004, pag. 212 e segg.

<sup>(111)</sup> MUSSARI R., SOSTERO U., *Il processo di cambiamento del sistema contabile nelle università: aspettative, difficoltà e contraddizioni*, in "Azienda Pubblica", 2, 2014, pag. 131. Sul medesimo punto anche Ellwood e Newberry, secondo cui: "Accounting standard-setters in the business sector have tended to represent accounting as a neutral technology intended to provide 'even-handed financial and other information that, together with information from other sources ... assists in promoting efficient allocation of scarce resources in the economy' (LEISENRING J., *Statements of Financial Accounting Concepts*, Irwin, Homewood, IL, 1987, p. ii). If such a description of accounting's nature and role has ever been appropriate for the business sector, it is certainly not appropriate for governmental accounting". Cfr. ELLWOOD S., NEWBERRY S., *Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles?*, in "Accounting, Auditing & Accountability Journal", Vol. 20, No. 4, 2007, pag. 550. Dello stesso avviso anche Broadbent, secondo cui "accounting ... is not a neutral reflector of 'reality'; instead, it is a social construction that reflects certain taken for granted assumptions". Cfr. BROADBENT J., *If you Can't Measure it, How can You Manage It? Management and Governance in Higher Educational Institutions*, in "Public Money and Management, Vol. 27, No. 3, 2007, pag. 193. Più ampiamente, si veda anche BROADBENT J., *The gendered nature of 'accounting logic': pointers to an accounting that encompasses multiple values*, in "Critical Perspective on Accounting, 9, 1998, pagg. 267-297.

<sup>(112)</sup> Sul punto, si rinvia a: CHENHALL R.H., *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*, in "Accounting, organizations and society", Vol. 28, No. 2-3, 2003, pagg. 127-168; LAPSLEY I., PALLOT J., *Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government*, in "Management Accounting Research", Vol. 11, No. 2, 2000, pag. 215 e segg.; STECCOLINI I., *Cambiamento e innovazione nei sistemi contabili pubblici: Determinanti, criticità, prospettive*, EGEA, Milano, 2012.

to dall'approccio istituzionale (*institutional theory*), il quale, rispetto a quello funzionale, estende i confini dell'analisi esplorando anche il comportamento degli individui e dei gruppi che operano all'interno delle organizzazioni nonché le loro mutue relazioni di interdipendenza con l'ambiente esterno <sup>(113)</sup>.

L'approccio in questione trae le sue origini negli scritti degli istituzionalisti americani a cavallo tra il 1800 e il 1900, oggi riconosciuti come fondatori della "*Old*" *institutional economic theory* <sup>(114)</sup>, i quali, in contrapposizione alla teoria neoclassica, confutavano l'idea che i soggetti presenti nel mercato – ivi comprese le aziende – operassero per massimizzare una data funzione di utilità, guidati da una perfetta razionalità economica, ravvisando nei loro comportamenti la presenza di condizionamenti di carattere sociale e strutturale da parte dell'ambiente istituzionale <sup>(115)</sup>. Nella consapevolezza di queste pressioni, il vecchio istituzionalismo rivolge attenzione alle scelte degli agenti economici, inquadrandole nel fitto tessuto delle relazioni esistenti con le istituzioni economiche (e.g., mercato del lavoro, sistema creditizio) e politiche (e.g., modelli di democrazia, forme di governo).

---

<sup>(113)</sup> COVALESKI M.A., DIRSMITH M.W., SAMUEL S., *Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories*, in "Journal of management accounting research", Vol. 8, 1996, pag. 9 e segg.; OLIVER C., *Strategic Responses to Institutional Processes*, in "Academy of Management Review", Vol. 16, No. 1, 1991, pagg. 145-179; SCOTT W.R., *Institutions and Organizations*, Thousand Oaks, Sage, 1995.

<sup>(114)</sup> Quella che oggi viene comunemente riconosciuta come "*Old institutional economic theory*" si riferisce alla corrente del pensiero economico che segue la tradizione dei lavori di Veblen, Commons e Mitchell, fiorita nel contesto americano tra il 1890 e il 1930. Sul punto, si rinvia a: COMMONS J.R., *Institutional Economics*, in "American Economic Review", Vol. 21, No. 4, 1931, pagg. 648-657; VEBLEN T.B., *Why Is Economics Not an Evolutionary Science?*, in "The Quarterly Journal of Economics", Vol. 12, No. 4, 1898, pagg. 373-397; VEBLEN T.B., *The theory of the leisure class: An economic study in the evolution of institutions*, Macmillan, New York, 1899. Sulla distinzione tra "*Old*" e "*New*" *institutionalism* si veda DiMAGGIO P.J., POWELL W.W., *Introduction*, in POWELL W.W., DiMAGGIO P.J. (Eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, University of Chicago Press Books, Chicago, 1991, pag. 13.

<sup>(115)</sup> Cfr. RUTHERFORD M., *The old and the new institutionalism: can bridges be built?*, in "Journal of Economic issues", Vol. 29, No. 2, 1995, pag. 443. Scapens e Arnold (SCAPENS R.W., ARNOLD J., *Economics and management accounting research*, in BROMWICH M., HOPWOOD A.G. (eds.), *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman, London, 1986, pagg. 78-102) hanno evidenziato, in proposito, che gli studi di *management accounting* si sono dovuti formare al di fuori della teoria neoclassica, la quale essendo focalizzata sullo studio del funzionamento dei mercati, non è stata in grado di spiegare il comportamento dei manager d'impresa. Sul medesimo punto, anche Burns e Scapens (BURNS J., SCAPENS R.W., *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*, in "Management Accounting Research", Vol. 11, 2000, pag. 4).

Dopo un periodo di relativa emarginazione, la scuola istituzionalista si rilancia a partire dal 1970 con il “neo-istituzionalismo”, sviluppando tre correnti di pensiero: l’istituzionalismo storico (*Historical Institutionalism*), l’istituzionalismo della scelta razionale (*Rational Choice Institutionalism*) e l’istituzionalismo sociologico (*Sociological Institutionalism*)<sup>(116)</sup>.

Ai fini degli studi dell’*accounting change* è soprattutto quest’ultima a fornire agli studiosi gli strumenti più efficaci per interpretare le cause di successo o di fallimento dei processi di cambiamento.

Tenendo conto non solo delle regole formali, delle procedure e delle norme esistenti, ma anche del sistema di simboli, delle mappe cognitive e dei modelli morali che informano l’agire umano, l’istituzionalismo sociologico supporta la tesi che le organizzazioni spesso decidono di adottare nuove pratiche per aumentare la propria legittimazione sociale nell’ambiente di riferimento e non per conseguire livelli più alti di efficienza.

Da questo punto di vista, per esaminare compiutamente il processo di cambiamento risulta essenziale comprendere le ragioni, o meglio i fattori, che possono conferire legittimazione ad un determinato provvedimento, o farlo ritenere appropriato sul piano sociale<sup>(117)</sup>.

Una delle tematiche centrali che il *Sociological Institutionalism* ha considerato per individuare gli stimoli all’adozione di nuove pratiche è rappresentata dall’*isomorfismo*<sup>(118)</sup>, i cui effetti si possono ravvisare

---

(116) Per un approfondimento su queste tre correnti di pensiero e sul loro modo di concepire le istituzioni e il loro modo di influenzare i comportamenti degli individui e delle organizzazioni, si rinvia ad HALL P.A., TAYLOR R.C., *Political science and the three new institutionalisms*, in “Political studies”, Vol. 44, No. 5, 1996, pagg. 936-957.

(117) Cfr. HALL P.A., TAYLOR R.C., *Political science and the three new institutionalisms*, in “Political studies”, Vol. 44, No. 5, 1996, pag. 949.

(118) DiMAGGIO P.J., POWELL W.W., *The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Connective Rationality in Organisational Fields*, in “American Sociological Review”, Vol. 48, No. 2, 1983, pagg. 147-160; MEYER J.W., ROWAN B., *Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony*, in “The American Journal of Sociology”, Vol. 83, 1977, pagg. 340-363; MEYER J.W., ROWAN B., *Institutional Organizations: formal Structure as Myth and Ceremony*, in POWELL W.W., Di MAGGIO P.J. (Eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, The University of Chicago Press Books, Chicago, 1991; POWELL W.W., DiMAGGIO P.J. (eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, The University of Chicago Press Books, Chicago, 1991; SCOTT W.R., DAVIS G.F., *Organizations and Organizing: Rational, Natural, and Open Systems Perspectives*, 6th ed., Routledge, London and New York, 2016.

nella tendenza delle aziende ad adottare strutture e procedure omogenee nel conformarsi alle istanze del proprio ambiente istituzionale di riferimento, dietro pressioni di tipo coercitivo, mimetico e normativo <sup>(119)</sup>.

La prima forma di isomorfismo, quello coercitivo, deriva dalle pressioni, formali e informali, esercitate su una data azienda in virtù di un'autorità esercitata da un ente giuridicamente sovrapposto o da cui quell'azienda dipende per l'acquisizione di risorse <sup>(120)</sup>. La seconda forma – isomorfismo mimetico – trova invece spazio in contesti caratterizzati da condizioni di particolare incertezza, che verrebbe fronteggiata adottando, o meglio imitando i comportamenti, le pratiche e i modelli delle aziende riconosciute come più legittimate o di successo <sup>(121)</sup>. L'ultima forma di isomorfismo, quello normativo, si determina per le pressioni esercitate da *standard*, regole e metodi di lavoro definiti dagli organismi di rappresentanza delle categorie professionali, le quali, trasmesse e mediate dal *management* e dai consulenti aziendali, sono finalizzate a migliorare l'efficacia dell'organizzazione del lavoro. Nella diffusione di queste norme a carattere organizzativo, la cui pressione è più intensa in contesti di crescente professionalizzazione del lavoro, giocano un ruolo di primo piano università, centri di formazione, società scientifiche e *network* professionali <sup>(122)</sup>.

---

<sup>(119)</sup> DiMAGGIO P.J., POWELL W.W., *The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Connective Rationality in Organisational Fields*, in "American Sociological Review", Vol. 48, No. 2, 1983, pagg. 147-160.

<sup>(120)</sup> "Coercive isomorphism results from both formal and informal pressures exerted on organizations by other organizations upon which they are dependent and by cultural expectations in the society within which organizations function. Such pressures may be felt as force, as persuasion, or as invitations to join in collusion". Cfr., DiMAGGIO P.J., POWELL W.W., *The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Connective Rationality in Organisational Fields*, in "American Sociological Review", Vol. 48, No. 2, 1983, pag. 150.

<sup>(121)</sup> "Uncertainty is also a powerful force that encourages imitation. When organizational technologies are poorly understood ..., when goals are ambiguous, or when the environment creates symbolic uncertainty, organizations may model themselves on other organizations. The advantages of mimetic behavior in the economy of human action are considerable; when an organization faces a problem with ambiguous causes or unclear solutions, problemistic search may yield a viable solution with little expense (Cyert and March, 1963)". Cfr., DiMAGGIO P.J., POWELL W.W., *The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Connective Rationality in Organisational Fields*, in "American Sociological Review", Vol. 48, No. 2, 1983, pag. 151.

<sup>(122)</sup> "A third source of isomorphic organizational change is normative and stems primarily from professionalization. ... we interpret professionalization as the collective struggle of members of an occupation to define the conditions and methods of their work, to control "the production of producers" (Larson, 1977: 49-52), and to establish a cognitive base and legitimation for their occupational autonomy". Cfr., DiMAGGIO P.J., POWELL W.W., *The Iron Cage Revisited*.

Il *framework* dell'isomorfismo, nella sua formula originale o in versioni modificate, è stato impiegato in diversi studi che hanno indagato il cambiamento nei sistemi contabili del settore pubblico<sup>(123)</sup>, i quali hanno sovente messo in evidenza che non è affatto semplice distinguere nella pratica le tre tipologie di pressione, atteso che queste possono anche operare simultaneamente<sup>(124)</sup>.

La prospettiva istituzionalista ha arricchito gli strumenti di indagine per comprendere, come sostengono Burns e Scapens, "whether management accounting has not changed, has changed, or should change"<sup>(125)</sup>.

Secondo Burns e Vaivio<sup>(126)</sup>, il cambiamento nei sistemi di controllo di gestione può ridursi a un "non-fenomeno", rivelandosi una sorta di illusione, di "miraggio organizzativo". Questo accade, come spiegano gli studiosi, nei casi in cui il cambiamento risulta "cosmetico", non sostanziale, circostanza che deve essere valutata attentamente, al di là dell'aspetto meramente formale, in quanto un'amministrazione può

---

ed: *Institutional Isomorphism and Connective Rationality in Organisational Fields*, in "American Sociological Review", Vol. 48, No. 2, 1983, pag. 152.

(<sup>123</sup>) A titolo esemplificativo, citiamo i seguenti lavori: BAKER R., RENNIE M.D., *Forces Leading to the Adoption of Accrual Accounting by the Canadian Federal Government: An Institutional Perspective*, in "Canadian Accounting Perspectives", Vol. 5, No. 1, 2006, pagg. 83-112; CHRISTENSEN M., *The 'Third Hand': Private Sector Consultants in Public Sector Accounting Change*, in "European Accounting Review", Vol. 14, No. 3, 2005, pagg. 447-474; LANDE E., *Accrual Accounting in the public sector: Between institutional Competitiveness and the search for Legitimacy*, in LANDE E., SCHEID J.C. (eds.), *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, Experts Comptables Media, Paris, 2006, pagg. 19-30; MAINGOT M., *The Evolution of the Standard Unqualified Auditor's Report in Canada*, in "Canadian Accounting Perspective", Vol. 5, No. 1, 2006, pagg. 19-36; MCSWEENEY B., DUNCAN S., *Structure or agency? Discourse or meta-narrative? Explaining the emergence of the financial management initiative*, in "Accounting, Auditing & Accountability Journal", Vol. 11, No. 3, 1998, pagg. 332-361; PARKER L., GOULD G., *Changing public sector accountability: critiquing new directions*, in "Accounting forum", Vol. 23, No. 2, 1999, pagg. 109-135.

(<sup>124</sup>) CHRISTENSEN M., *The 'Third Hand': Private Sector Consultants in Public Sector Accounting Change*, in "European Accounting Review", Vol. 14, No. 3, 2005; CZARNAWSKA B., JOERGES B., *Travel of ideas*, in CZARNAWSKA B., JOERGES B. (Eds.), *Translating Organizational Change*, pagg. 13-47, Walter de Gruyter, Berlin, 1996; MODELL S., *Institutional perspectives on cost allocations: integration and extension*, in "European Accounting Review", Vol. 11, No. 4, 2002, pagg. 653-679.

(<sup>125</sup>) BURNS J., SCAPENS R.W., *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*, in "Management Accounting Research", Vol. 11, 2000, pag. 3.

(<sup>126</sup>) BURNS J., VAIVIO J., *Management accounting change*, in "Management accounting research", Vol. 12, No. 4, 2001, pag. 393.

adottare soluzioni tali da far pensare ad una innovazione contabile reale, potendo invece aver semplicemente rivisitato modelli preesistenti.

Tanto per fare un esempio con riferimento al nostro Paese, si pensi al caso degli enti locali, a cui è stato chiesto, a partire dal d.lgs. 77/95 <sup>(127)</sup>, di redigere annualmente un bilancio economico-patrimoniale rappresentato dai prospetti di conto del patrimonio e di conto economico, da affiancare al tradizionale conto del bilancio redatto sulla base delle rilevazioni in contabilità finanziaria. Con gli spazi di autonomia riconosciuti dal d.lgs. 77/95 <sup>(128)</sup>, confermati dal successivo d.lgs. 267/00 sino all'entrata in vigore del d.lgs. 118/2011 per l'armonizzazione della contabilità <sup>(129)</sup>, gli enti locali hanno preferito fondamentalmente l'opzione del sistema semplificato <sup>(130)</sup>, che, non essendo alimentato da scritture in partita doppia, consentiva loro di adempiere formalmente al dettato normativo minimizzando gli investimenti per la produzione dell'informativa economico-patrimoniale, de-

---

<sup>(127)</sup> L'art. 69, comma 1, del d.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77 ("Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali") disponeva che la dimostrazione dei risultati di gestione dovesse avvenire mediante il rendiconto, comprendente il conto del bilancio, il conto economico e il conto del patrimonio.

<sup>(128)</sup> L'art. 74 ("Contabilità economica") del d.lgs. 77/1995 recitava: "Gli enti locali di cui all'articolo 1, comma 2, ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione, adottano il sistema di contabilità che più ritengono idoneo per le proprie esigenze". Gli enti locali, pertanto, potevano scegliere di adottare uno tra i seguenti sistemi contabili:

1. sistema *semplificato* o di *contabilità finanziaria estesa*;
2. sistema *parallelo* o *duplice contabile*;
3. sistema contabile *integrato*.

Il sistema contabile *semplificato* prevedeva la tenuta della sola contabilità finanziaria, con redazione extra-contabile – per derivazione dai dati finanziari del conto del patrimonio e del conto economico. Il sistema *parallelo* prevedeva la redazione del conto del patrimonio e del conto economico mediante un sistema di scritture in partita doppia, parallele ed autonome rispetto a quelle di contabilità finanziaria. L'ultimo sistema, quello *integrato*, prevedeva infine la rilevazione unitaria dei fatti di gestione nella prospettiva finanziaria, economica e patrimoniale, con un piano dei conti integrato abbinato ad una matrice di collegamento tra i conti necessari per le rilevazioni in contabilità finanziaria e quelli per alimentare la contabilità generale con il metodo della partita doppia.

<sup>(129)</sup> D.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42".

<sup>(130)</sup> A seguito di un'analisi empirica sui sistemi contabili di quelle amministrazioni locali individuate per la sperimentazione delle disposizioni concernenti l'armonizzazione contabile *ex* d.lgs. 118/2011, Fanelli e Ferretti evidenziano che al momento di entrata in vigore del decreto, quasi i 2/3 delle amministrazioni avevano preferito il sistema *semplificato*. Cfr., FANELLI S., FERRETTI M., *L'armonizzazione contabile negli Enti locali: primi risultati e considerazioni sulla sperimentazione nazionale*, in "Azienda Pubblica", 2, 2014, pag. 174.

rivata extra-contabilmente dai dati finanziari, opportunamente rettificati e integrati.

Tale impostazione, scoraggiata peraltro dai principi di revisione e di comportamento dell'organo di revisione negli enti locali – approvati all'epoca dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri <sup>(131)</sup> – penalizzava le amministrazioni rispetto alla tempestività e all'affidabilità della reportistica per il controllo di gestione <sup>(132)</sup>. Non sorprende, pertanto, che sia stato osservato un disallineamento tra la “produzione” dei dati economico-patrimoniali e il loro “uso” ai fini decisionali <sup>(133)</sup>, a causa di fattori culturali predominanti avversi al cambiamento, al prevalere della logica dell'adempimento formale, all'assenza di rilevanza della nuova informativa rispetto ai meccanismi di allocazione interna delle risorse, alla mancata comprensione – o addirittura alla non accettazione – delle potenzialità informative del nuovo sistema contabile.

Malmi, studiando una serie di casi di fallimento dell'introduzione nelle imprese di modelli di contabilità analitica di tipo *ABC*, ha riscontrato che l'insuccesso poteva non dipendere, di per sé, dalla tecnica contabile o, ancora, dal modo in cui era pianificato e implementato il cambiamento contabile, quanto da fattori di resistenza a carattere strutturale di varia natura <sup>(134)</sup>.

---

<sup>(131)</sup> Si veda CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI, CONSIGLIO NAZIONALE DEL RAGIONIERI COMMERCIALISTI, *Principi di revisione e di comportamento dell'organo di revisione negli enti locali*, Egea, Milano, 2003, § 6.

<sup>(132)</sup> Sul punto, si rinvia a SFORZA V., *I limiti dell'implementazione del controllo di gestione negli enti locali in assenza di “cultura manageriale”*, Quaderni Monografici Rirea, n. 50, 2006.

<sup>(133)</sup> ANESSI PESSINA E., STECCOLINI I., *Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: Evidence from Italian local governments*, in “Financial Accountability & Management”, Vol. 23, No. 2, 2007, pag. 128; CAPERCHIONE E., *Local government accounting system reform in Italy: a critical analysis*, in “Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management”, 2003, Vol. 15, No. 1, pag. 135 e segg.; MUSSARI R., SOSTERO U., *Il processo di cambiamento del sistema contabile nelle università: aspettative, difficoltà e contraddizioni*, in “Azienda Pubblica”, 2, 2014, pagg. 130-131; STECCOLINI I., *Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments*, in “Financial Accountability & Management”, Vol. 20, No. 3, 2004, pag. 344 e segg.

<sup>(134)</sup> Cfr. MALMI T., *Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization*, in “Management Accounting Research”, 8, 1997, pag. 475 e ss. Ad esempio, lo studioso ha osservato che il presunto fallimento potesse derivare dal fatto che il sistema *ABC* andava a produrre dati che l'impresa riusciva già ad ottenere da altre basi informative, e, non rivelandosi di aiuto nel miglioramento delle attività quotidiane, non ha consentito di migliorare, in concreto, il processo decisionale del *management*.

Burns e Scapens classificano i fattori di resistenza al cambiamento in tre distinte categorie:

- resistenza formale e palese per interessi concorrenti;
- resistenza dovuta alla mancanza di capacità (conoscenza ed esperienza) per far fronte al cambiamento;
- resistenza dovuta ad una “fedeltà mentale” ai modi consolidati di pensare e di fare, incarnati nelle *routine* e nelle istituzioni esistenti <sup>(135)</sup>.

Tali fattori, pur essendo distinguibili, possono operare congiuntamente e presentano nella pratica numerosi punti di interrelazione. I loro effetti sul cambiamento sono peraltro difficili da prevedere poiché dipendono, come dimostrano alcuni studi <sup>(136)</sup>, dalla storia organizzativa, dalla struttura, dal livello di tecnologia, dalla dimensione, dalla cultura, dai valori impliciti e dalle persone operanti in una data organizzazione.

#### **4.1. *Il processo di introduzione della contabilità analitica negli atenei: l'evoluzione degli studi sul panorama nazionale***

Nel precedente paragrafo abbiamo inquadrato l'introduzione della contabilità analitica negli atenei nell'ambito di quel filone di studi che si occupa di indagare gli effetti dei processi di innovazione contabile. Alla luce di questa prospettiva è stato possibile richiamare tutte le difficoltà che gli studi empirici hanno riconosciuto in analoghi processi di cambiamento, le quali – come abbiamo potuto vedere – vanno ben oltre gli aspetti tecnici della strumentazione da sviluppare, sia pure questi siano rilevanti e complessi poiché devono innestarsi su una preesistente organizzazione contabile. Il processo di introduzione è infatti influenzato da numerosi fattori di complessità che dipendono dalla storia organizzativa, dai valori e dalla cultura aziendale presente nel contesto di

---

<sup>(135)</sup> BURNS J., SCAPENS R.W., *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*, in “Management Accounting Research”, Vol. 11, 2000, pag. 17.

<sup>(136)</sup> AGYEMANG G., BROADBENT J., *Management control systems and research management in universities: An empirical and conceptual exploration*, in “Accounting, Auditing & Accountability Journal”, Vol. 28, No. 7, 2015, pagg. 1018-1046; FERREIRA A., OTLEY D., *The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis*, in “Management Accounting Research”, Vol. 20, No. 4, 2009, pagg. 263-282; OTLEY D., *Management control in contemporary organizations: towards a wider framework*, in “Management Accounting Research”, Vol. 5, No. 3-4, 1994, pagg. 289-299; OTLEY D., *Performance management: a framework for management control systems research*, in “Management Accounting Research”, Vol. 10, No. 4, 1999, pagg. 363-382.

riferimento, nonché dal grado di accettazione delle persone che sono chiamate ad operare il cambiamento all'interno della data amministrazione, che possono agire in modo da ostacolarlo – come dimostrano numerose ricerche – tanto da far fallire la riforma contabile che lo ha promosso.

Come abbiamo già riferito nelle pagine precedenti, nel caso degli atenei italiani la legge 240/2010 ha prescritto, accanto all'adozione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e alla formazione del bilancio unico di ateneo, anche l'introduzione della contabilità analitica per il controllo di gestione. Sino ad oggi i decreti attuativi della predetta legge hanno previsto una specifica regolamentazione per l'introduzione e la tenuta della contabilità economico-patrimoniale, senza invece entrare nel merito della contabilità analitica, creando i presupposti affinché le amministrazioni universitarie potessero avere il più ampio spazio di manovra per progettare il percorso di implementazione, con le modalità ritenute più funzionali a soddisfare il proprio fabbisogno conoscitivo.

La mancanza di specifiche linee di indirizzo, unitamente al fatto che l'autonomia riconosciuta alle istituzioni universitarie sul piano amministrativo-contabile (legge 168/89, art. 7, comma 7) abbia diversificato nel tempo le strutture formali di bilancio <sup>(137)</sup> e i modelli di funzionamento dei sistemi informativo-contabili <sup>(138)</sup>, fa presupporre una notevole eterogeneità di pratiche contabili.

Per rassegna la letteratura che si è occupata del caso italiano, riteniamo utile, nel prosieguo del paragrafo, distinguere le pubblicazioni avendo come riferimento temporale due momenti storici ben precisi riguardanti:

- l'entrata in vigore della legge 30 dicembre 2010, n. 240;
- la data della *first time adoption*, inizialmente fissata al 1° gennaio 2014 e poi slittata in avanti di un anno.

Si possono distinguere, così, tre fasi di studio che riguardano:

---

<sup>(137)</sup> AGASISTI T., CATALANO G., *Debate: innovation in the Italian public higher education system: introducing accrual accounting*, in "Public Money & Management", Vol. 33, No. 2, 2013, pagg. 92-94.

<sup>(138)</sup> GIOVANELLI L., ROTONDO F., CAFFÙ S., *Implementing accrual accounting in Italian universities: Critical aspects of an information system*, in MANCINI D., DAMERI R.P., BONOLLO E. (eds.), *Strengthening Information and Control Systems*, pagg. 185-198, Springer, Cham, 2016; PAOLINI A., SOVERCHIA M., *Le università statali italiane verso la contabilità economico-patrimoniale ed il controllo di gestione*, in "Management control", 3, 2013, pagg. 77-98.

- 1) il periodo precedente la legge 240/2010;
- 2) il periodo intercorrente tra la legge 240/2010 e la *first time adoption* (cd. periodo *transitorio*);
- 3) il periodo seguente la *first time adoption*.

Con riguardo alla prima fase, gli studi sugli atenei italiani hanno avuto un forte impulso soprattutto con il riconoscimento dei caratteri d'istituto tipici delle aziende, a seguito delle disposizioni normative che hanno sancito l'autonomia universitaria (legge 168/89) e che successivamente hanno riformato il sistema di finanziamento (Legge 537/93). L'interesse degli studiosi si è pertanto concentrato su tematiche generali dell'Economia aziendale, tra cui ricordiamo il finanziamento <sup>(139)</sup>, la standardizzazione dei costi <sup>(140)</sup>, la *governance* <sup>(141)</sup>, la *performance* <sup>(142)</sup> e la valutazione <sup>(143)</sup>.

---

<sup>(139)</sup> Ricordiamo, per tutti, i seguenti lavori: BIGGERI L., *La valutazione ed il finanziamento pubblico delle università*, in "Sinergie", Vol. 17, N. 48, 1999, pagg. 59-73; CATALANO G., SILVESTRI P., *Finanziamento e distribuzione delle risorse nel sistema universitario italiano*, in "Economia Pubblica", Vol. 24, N. 3, 1993, pagg. 93-106; CATTURI G., MUSSARI R., *Il finanziamento del sistema pubblico universitario dal dopoguerra all'autonomia*, Annali di storia delle università italiane, 7, Cisui, CLUEB, Bologna, 2003; PALETTA A., *Sistemi di finanziamento e governo delle Università. Il caso italiano comparativamente ad altri sistemi nazionali*, in MATTEUZZI MAZZONI L. (a cura di), *Governo economico e sistemi di controllo nelle Università*, Cedam, Padova, 2002.

<sup>(140)</sup> Per tutti, GIARDA P., PETRETTO A., CATALANO G., SILVESTRI P., *La standardizzazione di costi nel sistema universitario italiano*, in "Politica Economica", Vol. 12, N. 1, 1996, pagg. 3-48.

<sup>(141)</sup> PALETTA A., *Il governo dell'Università tra competizione e accountability*, Il Mulino, Bologna, 2004; POLLIFRONI M., *L'economia dell'azienda universitaria*, Giappichelli, Torino, 2001, Parte II.

<sup>(142)</sup> ARENA M., ARNABOLDI M., AZZONE G., CARLUCCI P., *Developing a Performance Measurement System for University Central Administrative Services*, in "Higher Education Quarterly", Vol. 63, No. 3, 2009, pagg. 237-263; ARNABOLDI M., AZZONE G., *Constructing performance measurement in the public sector*, in "Critical Perspective on Accounting", Vol. 21, No. 4, 2020, pagg. 266-282; BARNABÈ F., RICCABONI A., *Which role for performance measurement systems in higher education? Focus on quality assurance in Italy*, in "Studies in Educational Evaluation", Vol. 33, No. 3-4, 2007, pagg. 302-319; CUGINI A. (a cura di), *La misurazione della performance negli atenei*, Franco Angeli, Milano, 2007; CUGINI A., MICHELON G., PILONATO S., *Performance measurement in academic departments: the strategy map approach*, in "Public Money and Management", July, 2011, pagg. 271-277.

<sup>(143)</sup> AMOROSO C., *La valutazione nelle università: il sistema degli indicatori*, in "Azienda Pubblica", 1-2, 1999, pagg. 133-147; BARNABÈ F., *La cultura della valutazione nelle università*, Cedam, Padova, 2009; BARNABÈ F., RICCABONI A., *I risultati del CIVR per l'Area 13: implicazioni e prospettive per la ricerca economico-aziendale*, in "Azienda Pubblica", 4, 2008, pagg. 367-394; CATALANO G. (a cura di), *La valutazione delle attività amministrative delle università: il Progetto "Good Practices"*, Il Mulino, Bologna, 2002; CATALANO G. (a cura di), *Valutare le attività amministrative delle università. Aspetti metodologici e buone pratiche*, Il

Un discorso a parte può essere fatto sui temi dell'*accounting* e del *management accounting*.

All'epoca, non essendo stato ancora disposto l'obbligo della contabilità economico-patrimoniale ed analitica, gli studi che si sono occupati in questa fase di contabilità e bilancio <sup>(144)</sup> trattano fondamentalmente il ruolo dell'ordinamento contabile degli atenei alla luce del riconoscimento dell'autonomia e, grazie all'esame della regolamentazione vigente e delle pratiche contabili, rilevano il *gap* di fabbisogno informativo per il controllo economico della gestione rispetto alla strumentazione corrente <sup>(145)</sup>.

In merito alla contabilità analitica e al controllo di gestione, gli studi evidenziano soprattutto le potenzialità degli strumenti manageriali di controllo per il supporto al sistema delle scelte <sup>(146)</sup>, la cui diffusione ri-

---

Mulino, Bologna, 2005; CROCETTA C. (a cura di), *Metodi e modelli per la valutazione del sistema universitario*, CLEUP, Padova, 2006; MINELLI E., REBORA G., TURRI M., *Il valore dell'università. La valutazione della didattica, dei servizi, della ricerca negli atenei*, Guerini e Associati, Milano, 2002; MINELLI E., REBORA G., TURRI M., *La valutazione, elemento centrale del processo di riforma*, in MAZZA C., QUATTRONE P., RICCABONI A., *L'università in cambiamento tra mercato e tradizione*, pagg. 149-181, Il Mulino, Bologna, 2006; POLLIFRONI M., *L'economia dell'azienda universitaria*, Giappichelli, Torino, 2001, Parte IV; TURRI M., *La valutazione dell'università. Un'analisi dell'impatto istituzionale e organizzativo*, Guerini e Associati, Milano, 2005.

<sup>(144)</sup> A titolo di esempio, citiamo: AGASISTI T., CATALANO G., *Verso la definizione di principi contabili per il settore universitario. Riflessioni metodologiche e proposte operative*, in "Azienda Pubblica", n. 1, 2009, pagg. 89-114; CAPODAGLIO G. (a cura di), *L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle Università italiane. Metodologie e soluzioni operative*, Rirea, Roma, 2004; CATALANO G. (a cura di), *La contabilità economico-patrimoniale nelle università. Aspetti metodologici e principi contabili*, Il Mulino, Bologna, 2009; CATALANO G., TOMASI M. (a cura di), *Esperienze di contabilità economico-patrimoniale nelle università*, Il Mulino, Bologna, 2010; CATTURI G., GROSSI G., RICCABONI A., *Evoluzione storica e prospettive della contabilità negli Atenei italiani*, Annali di storia delle università italiane, 8, Cisui, CLUEB, Bologna, 2004; CINQUINI L., *Il bilancio consuntivo delle Università verso una nuova informativa economico-finanziaria*, Giappichelli, Torino, 2002; GARLATTI A., *Bilancio e controllo economico nelle università degli studi*, Egea, Milano, 1996; POLLIFRONI M., *L'economia dell'azienda universitaria*, Giappichelli, Torino, 2001, Parte III.

<sup>(145)</sup> Così, ad esempio, CINQUINI L., *Il bilancio consuntivo delle Università verso una nuova informativa economico-finanziaria*, Giappichelli, Torino, 2002; GARLATTI A., *Bilancio e controllo economico nelle università degli studi*, Egea, Milano, 1996.

<sup>(146)</sup> Si rinvia, per tutti, ai seguenti lavori: AGASISTI T., ARNABOLDI M., AZZONE G., *Strategic management accounting in universities: the Italian experience*, in "Higher education", Vol. 55, No. 1, 2008, pagg. 1-15; ARCARI A., *Il controllo di gestione negli atenei*, Egea, Milano, 2003; ARNABOLDI M., AZZONE G., *Benchmarking university activities: an italian case study*, in "Financial Accountability & Management", Vol. 20, No. 2, 2004, pagg. 205-220; CINQUINI L., MIOLO VITALI P., *Le informazioni economico-finanziarie nel nuovo contesto universitario italiano: i risultati di una ricerca sulla contabilità direzionale*, in "Azienda Pubbli-

sulta ancora limitata dall'assenza di una base informativa obbligatoria di tipo economico-patrimoniale. Nelle indagini empiriche sono quindi presentati i *case study* di quegli atenei – ancora pochi – che, avvertendo la necessità di ricercare migliori condizioni di economicità della gestione, hanno creduto nell'opportunità di una contabilità direzionale, avviandone “spontaneamente” l'implementazione.

Passiamo ora alle ricerche che si sono occupate delle medesime tematiche nel tempo intercorrente tra la Riforma Gelmini e la *first time adoption* della contabilità economico-patrimoniale ed analitica, di cui alla fase *sub 2*).

Va tenuto presente che l'approvazione degli schemi di bilancio e dei principi contabili delle università è intervenuta proprio verso la fine di questo periodo, ad opera del decreto interministeriale 14 gennaio 2014, n. 19 mentre l'emanazione della prima versione del Manuale Tecnico Operativo, recante gli *standard* per armonizzare le pratiche contabili degli atenei, è avvenuta successivamente al 1° gennaio 2015, ma entro i termini di chiusura del primo bilancio economico-patrimoniale <sup>(147)</sup>.

Alla luce di una *regulation* ancora incompleta, gli studiosi da un lato si sono occupati di concettualizzare, con lavori monografici, il passaggio dalla contabilità finanziaria a quella contabilità economico-patrimoniale <sup>(148)</sup>, e dall'altro hanno svolto indagini empiriche, sia me-

---

ca”, Vol. 13, N. 5, 2000, pagg. 563-583; CUGINI A., *La misurazione dei costi nelle unità amministrative delle facoltà: esperienze a confronto*, in CUGINI A. (a cura di), *La misurazione della performance negli atenei*, Franco Angeli, Milano, 2007; DEL SORDO C., *Il controllo direzionale nelle università. Dal sistema di bilancio alla Balanced Scorecard*, FrancoAngeli, Milano, 2005; FICI L., *Il controllo di gestione negli atenei. Dalla valutazione al governo aziendale*, FrancoAngeli, Milano, 2001; MIOLO VITALI P. (a cura di), *I sistemi di misurazione economico-finanziaria nelle università italiane: problemi e prospettive*, Cedam, Padova, 2001; ONGARO E., RODOLFI E., *L'innovazione nella gestione delle università italiane: uno studio di casi di introduzione del controllo di gestione*, in “Azienda pubblica”, Vol. 11, N. 1/2, 1998, pagg. 77-101; RICCABONI A., *La stima dei costi delle diverse attività istituzionali delle università. Rapporto finale del gruppo di ricerca MURST, Osservatorio per la valutazione del sistema universitario*, 1999.

<sup>(147)</sup> La prima versione del MTO è stata approvata – lo ricordiamo per completezza – con il Decreto Direttoriale n. 3112 del 2 dicembre 2015.

<sup>(148)</sup> Si rinvia, per tutti, ai seguenti lavori: CANTELE S., *Contabilità, budget e controllo economico nelle università*, Rirea, Roma, 2012, Cap. 2; SALVATORE C., *Il nuovo sistema contabile e di bilancio delle università: caratteristiche e criticità*, Giappichelli, Torino, 2012; RUPO D., *L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle università. Principi e logiche contabili nella fase transitoria*, Aracne, Roma, 2014.

diante analisi qualitativa a mezzo di *case study* <sup>(149)</sup>, sia mediante analisi quantitativa sulla popolazione per valutare lo stato dell'arte della configurazione dei sistemi contabili e di controllo negli atenei.

Il quadro restituito dalle ricerche empiriche sulla popolazione è di una limitata diffusione della strumentazione per il controllo di gestione.

In un primo lavoro del 2012, Cantele *et al.* <sup>(150)</sup> presentano i risultati di una *survey* condotta tra gennaio e marzo 2011, che ha avuto un tasso di risposta, tra atenei statali e non, pari al 58,95%. L'analisi di diverse variabili sulle caratteristiche del sistema informativo, sugli assetti organizzativi del sistema di controllo di gestione, nonché sull'impiego degli strumenti di pianificazione e controllo, evidenzia che gli strumenti di controllo, a un anno dall'entrata in vigore della Riforma Gelmini, non risultavano ancora generalmente diffusi, sia pure si è palesata una marcata differenziazione di casi che comprendono una maggioranza "meno evoluta" e amministrazioni più avanzate. Il loro impiego risulta prevalentemente a supporto delle decisioni degli organi politici. Rispetto ad indagini precedenti si evidenzia un maggiore tasso di adozione della contabilità economico-patrimoniale, che però solo in limitati casi risulta utilizzata a fini gestionali, prevalendo soprattutto l'impiego di determinazioni quantitative alimentate dalla contabilità finanziaria. Nei casi in cui è operativo un sistema di contabilità analitica (37,50% delle risposte), questa risulta organizzata soprattutto per centri di costo (82,5%), con modalità a *full costing* con basi di riparto multiple (42,50%). Sul piano organizzativo, le strutture deputate alla pianificazione e controllo sono collocate prevalentemente in posizione di *staff* alla direzione generale (43,48% delle risposte).

La medesima *survey* ha dato spazio ad un approfondimento della linea di ricerca per definire un *rating* degli atenei rispetto al grado complessivo di sviluppo del sistema di controllo di gestione <sup>(151)</sup>. I dati sono stati declinati rispetto a tre *cluster*, rappresentati dalla tipologia di ateneo (statale/non statale), dall'area geografica di appartenenza (nord,

---

<sup>(149)</sup> Si veda, ad esempio, AZZONE G., CAMPEDELLI B., VARASIO E. (a cura di), *Il sistema di programmazione e controllo negli atenei*, Il Mulino, Bologna, 2011.

<sup>(150)</sup> CANTELE S., MARTINI M., CAMPEDELLI B., *Gli atenei italiani e gli strumenti di pianificazione e controllo: a che punto siamo?*, in "Management control", 1, 2012, pagg. 55-83.

<sup>(151)</sup> CANTELE S., MARTINI M., CAMPEDELLI B., *Factors affecting the development of management control systems in Universities*, in "Economia Aziendale Online", Vol. 4, No. 2, 2013, pagg. 167-183.

centro e sud/isole) e dalla dimensione in funzione del numero di studenti (piccola, media, grande, molto grande).

I risultati, nel confermare il limitato sviluppo dei sistemi di controllo direzionale (punteggio medio di 67,76 rispetto al valore teorico di 200), hanno evidenziato valori medi più alti nelle statali, nelle università del nord Italia e in quelle di dimensioni maggiori, sia pure non sia stato possibile individuare una relazione statisticamente significativa tra le citate variabili (tipologia, area geografica e dimensione) e il punteggio conseguito dagli atenei. I dati delle statistiche descrittive del campione (media: 67,76; minimo: 10; massimo: 119,78; deviazione standard: 25,34, valore teorico massimo: 200) hanno spinto a ritenere che negli atenei non vi fossero ben definite evidenze di tendenze isomorfiche nel processo di implementazione del controllo di gestione.

Successivamente, Paolini e Soverchia<sup>(152)</sup> hanno presentato uno studio su contabilità e controllo di gestione negli atenei pubblici, realizzato nel primo semestre 2013 tramite *survey* (tasso di risposta: 95,5%). L'indagine è stata svolta per comprendere il comportamento delle amministrazioni universitarie a ridosso della *first time adoption* della contabilità economico-patrimoniale ed analitica. Il lavoro ha evidenziato che il 25% circa degli atenei aveva anticipato già al 2013 l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale; la metà del campione ha dichiarato inoltre di essersi "attivato" per realizzare un sistema di contabilità analitica, che nelle more del passaggio al sistema *accrual basis* è risultata prevalentemente impostata su *base finanziaria*.

Con una *survey* realizzata tra gennaio e febbraio 2014, Biondi *et al.*<sup>(153)</sup> hanno indagato le aspettative dei responsabili dell'area contabilità e bilancio (tasso di risposta: 68,2%), riscontrando – tra l'altro – che il 29% delle università risultava adottare ancora la sola contabilità finanziaria. Tra i principali fattori giudicati positivamente in relazione all'imminente introduzione della nuova contabilità su base *accrual*, è

---

(152) PAOLINI A., SOVERCHIA M., *Le università statali italiane verso la contabilità economico-patrimoniale ed il controllo di gestione*, in "Management control", 3, 2013, pagg. 77-98; PAOLINI A., SOVERCHIA M., *Public Italian Universities Towards Accrual Accounting and Management Control*, in BAGLIERI D., METALLO C., ROSSIGNOLI C., PEZZILLO IACONO M. (eds.), *Information Systems, Management, Organization and Control*, Springer, Cham, 2014, pagg. 29-45.

(153) BIONDI L., FRANCESE U., GULLUSCIO C., *Verso un sistema contabile economico-patrimoniale: prime evidenze empiriche nell'ambito delle università pubbliche italiane*, in "Azienda Pubblica", Vol. 28, N. 3, 2015, pagg. 247-267.

emersa la possibilità del monitoraggio dei costi; di contro, il *management* dei servizi finanziari ravvisava, quali potenziali fattori di ostacolo, la maggiore complessità gestionale e la resistenza al cambiamento degli attori. Lo studio, dedicato essenzialmente alla contabilità economico-patrimoniale, ha peraltro registrato la dichiarazione, da parte degli atenei rispondenti, di aver “avviato” la contabilità analitica solamente nel 58% dei casi, confermando sostanzialmente il dato restituito dalla ricerca condotta precedentemente da Paolini e Soverchia <sup>(154)</sup>.

Nel periodo concomitante e successivo alla *first time adoption* sono prevalsi gli studi sull'innovazione contabile relativi al processo di introduzione della contabilità economico-patrimoniale, per rispondere all'obbligo di redazione bilancio unico di ateneo. Su tali tematiche sono stati pubblicati sia studi di carattere teorico <sup>(155)</sup>, sia lavori con indagini empiriche mediante *case-study* <sup>(156)</sup> o analisi documentale <sup>(157)</sup>.

<sup>(154)</sup> PAOLINI A., SOVERCHIA M., *Le università statali italiane verso la contabilità economico-patrimoniale ed il controllo di gestione*, in “Management control”, 3, 2013.

<sup>(155)</sup> MUSSARI R., SOSTERO U., *Il processo di cambiamento del sistema contabile nelle università: aspettative, difficoltà e contraddizioni*, in “Azienda Pubblica”, Vol. 27, N. 2, 2014, pagg. 125-147; MUSSARI R., D'ALESSIO L., SOSTERO U., *Il nuovo sistema contabile delle università*, in “Azienda pubblica”, Vol. 28, N. 3, 2015, pp. 227-246; PUNTILLO P., FLORIO M.T., *Modelli economico-patrimoniali per la contabilità e il bilancio delle università*, Pellegrini Editore, Cosenza, 2019; ROMANO M., CIRILLO A., *La misurazione delle performance economico-finanziarie delle università pubbliche italiane. Logiche e strumenti nel nuovo sistema di contabilità*, in “Azienda Pubblica”, Vol. 28, N. 4, 2015, pagg. 377-394; POLLIFRONI M., *L'evoluzione del modello contabile e di bilancio degli atenei italiani*, in Mio C. (a cura di), *La rendicontazione sociale negli atenei italiani. Valori, modelli, misurazioni*, pagg. 123-137, FrancoAngeli, Milano, 2016; TIEGHI M., GIGLI S., *L'introduzione della Contabilità Economico-Patrimoniale negli Atenei: un commento su alcune opzioni esercitate e alcune possibili proposte di miglioramento*, in “Azienda Pubblica”, Vol. 28, N. 1, 2015, 13-31.

<sup>(156)</sup> BONOLLO E., LAZZINI S., MERLI M.Z., *Innovations in accounting information system in the public sector. Evidences from Italian public universities*, in MANCINI D., DAMERI R.P., BONOLLO E., *Strengthening information and control systems*, pagg. 199-216, Springer, Cham, 2016; GIOVANELLI L., ROTONDO F., CAFFÙ S., *Implementing accrual accounting in Italian universities: Critical aspects of an information system*, in MANCINI D., DAMERI R.P., BONOLLO E. (eds.), *Strengthening Information and Control Systems*, pagg. 185-198, Springer, Cham, 2016; TIEGHI M., ORELLI R.L., PADOVANI E., *Accounting Reform in Italian Universities. Internal Response to Accounting Change*, in “Management Control”, 1, 2018, pagg. 117-138; TREQUATTRINI R., NAPPO F., LARDO A., *L'introduzione della contabilità-economico patrimoniale nelle università tra adeguamento alle norme e nuovi paradigmi emergenti: il caso Uniclamo*, in “Azienda Pubblica”, Vol. 28, N. 3, 2015, pagg. 269-285.

<sup>(157)</sup> AGASISTI T., CATALANO G., DI CARLO F., ERBACCI A., *Accrual accounting in Italian universities: a technical perspective*, in “International Journal of Public Sector Management”, Vol. 28, No. 6, 2015, pagg. 494-508; GIGLI S., TIEGHI M., *La riforma del sistema informativo-contabile degli atenei italiani. Una proposta di analisi del nuovo modello di bilancio*, in “Management Control”, 1, 2017, pagg. 61-91.

Per quanto ci è dato di sapere, la letteratura in questa fase, tuttora aperta, ha dato limitato spazio, nello scenario di completamento del processo di avvio della contabilità economico-patrimoniale, a nuove verifiche empiriche sul grado di avanzamento dei SCdG della popolazione degli atenei italiani <sup>(158)</sup>, allargando invece la prospettiva di indagine allo sviluppo di sistemi integrati di misurazione della *performance*, al bilancio di genere, alla sostenibilità sociale e ambientale e al *reporting* integrato, nonché alla misurazione del capitale intellettuale <sup>(159)</sup>.

Nella prospettiva del CdG, può essere citato il recente studio di Sforza *et al.* <sup>(160)</sup> sulle modalità di implementazione del predetto sistema e la presenza, nelle pratiche contabili, di comportamenti isomorfistici. L'indagine è stata condotta mediante una *survey* sulla popolazione delle università (tasso di risposta: 32,65%, rappresentativo del 45,85% degli atenei su base FFO 2018), esplorando diverse dimensioni chiave del CdG <sup>(161)</sup>.

---

<sup>(158)</sup> Non sono mancati studi, invece, sulla misurazione dei miglioramenti dell'efficienza degli atenei, sviluppati con metodi quantitativi di indagine (e.g., *Data Envelopment Analysis*). Sul punto, si rinvia ai seguenti lavori e alla bibliografia ivi citata: AGASISTI T., RICCA L., *Comparing the efficiency of Italian Public and Private Universities (2007–2011): an empirical analysis*, in "Italian Economic Journal", Vol. 2, No. 1, 2016, pagg. 57-89; CANTELE S., GUERRINI A., CAMPEDELLI B., *Efficiency of Italian universities: the effect of controllable and non-controllable environmental and operational variables*, in "International Journal of Public Policy", Vol. 12, No. 3-6, 2016, pagg. 243-260; GUCCIO C., MARTORANA M.F., MAZZA I., *The efficiency change of Italian public universities in the new millennium: a non-parametric analysis*, in "Tertiary Education and Management", Vol. 23, No. 3, 2017, pagg. 222-236

<sup>(159)</sup> MANES ROSSI F., NICOLÒ G., TARTAGLIA POLCINI P., *New trends in intellectual capital reporting: Exploring online intellectual capital disclosure in Italian universities*, in "Journal of Intellectual Capital", Vol. 19, No. 4, 2018; NICOLÒ G., MANES ROSSI F., CHRISTIAENS J., AVERSANO N., *Accountability through intellectual capital disclosure in Italian Universities*, in "Journal of Management and Governance", online, 2020, pagg. 1-33; SANGIORGI D., SIBONI B., *The disclosure of intellectual capital in Italian universities*, in "Journal of Intellectual Capital", Vol. 18, No. 2, 2017, pagg. 354-372; SECUNDO G., MARGHERITA A., ELIA G., PASSIANTE G., *Intangible assets in higher education and research: mission, performance or both?*, in "Journal of Intellectual Capital", Vol. 11, No. 2, 2010, pagg. 140-157; SECUNDO G., PEREZ S.E., MARTINAITIS Z., LEITNER K.H., *An Intellectual Capital framework to measure universities' third mission activities*, in "Technological Forecasting & Social Change", 123, 2017, pagg. 229-239.

<sup>(160)</sup> SFORZA V., MARIGONDA P., BERNARDI B., DOMENICALI A., *L'impiego del controllo di gestione negli atenei: i risultati di un'indagine AssoController*, in "Management Control", 3, 2019.

<sup>(161)</sup> Le dimensioni sono state le seguenti: Complessità (1. Caratteri della dimensione organizzativa; 2. Grado di formalizzazione e comunicazione del piano strategico; 3. Portafoglio degli applicativi IT), Sistema di misurazione e valutazione (4. Caratteri del sistema informativo-contabile; 5. Caratteri del sistema di indicatori a supporto; 6. Caratteri del sistema di repor-

Mentre il lavoro ha delineato, da un lato, un quadro caratterizzato da comportamenti eterogenei, confermando in tal senso i risultati delle indagini precedenti <sup>(162)</sup>, dall'altro ha rintracciato indizi tali da far ritenere che gli atenei, in linea generale, non stiano ancora impiegando il SCdG in modo da sfruttarne le potenzialità.

Tanto per fare un esempio, l'indagine ha evidenziato che una parte non trascurabile del campione:

- ha individuato il responsabile della funzione del CdG solo di recente <sup>(163)</sup>;
- impiega nella funzione di programmazione e controllo una percentuale decisamente ridotta di personale tecnico-amministrativo <sup>(164)</sup>;
- elabora i costi rispetto a un ventaglio ancora ristretto di oggetti di riferimento <sup>(165)</sup>;
- non effettua determinazioni infrannuali per il controllo in *itinere* dei risultati <sup>(166)</sup>.

Quale ulteriore “termometro” del livello di evoluzione dei SCdG, è emerso che solo nel 9% del campione gli atenei possono contare su cruscotti direzionali alimentati automaticamente con i dati gestiti dai vari applicativi, sia pure la pratica dei cruscotti direzionali risulti diffusa nel 40% delle osservazioni.

L'indagine ha infine dimostrato che non ci sono indizi di compor-

---

ting), *Stakeholders* (7. Grado di rilevazione della *customer satisfaction* degli *stakeholders* interni ed esterni; 8. Mappatura competenze risorse umane).

<sup>(162)</sup> In particolare, CANTELE S., MARTINI M., CAMPEDELLI B., *Gli atenei italiani e gli strumenti di pianificazione e controllo: a che punto siamo?*, in “Management control”, 1, 2012; CANTELE S., MARTINI M., CAMPEDELLI B., *Factors affecting the development of management control systems in Universities*, in “Economia Aziendale Online”, Vol. 4, No. 2, 2013.

<sup>(163)</sup> Per studiare il grado di esperienza degli atenei con riferimento al SCdG, l'indagine ha rilevato l'anno in cui gli atenei hanno individuato un responsabile della funzione. È emerso che nel 40% dei casi gli atenei abbiamo provveduto in tal senso solamente tra il 2016 e il 2018, ben oltre la data della *first time adoption* della contabilità analitica.

<sup>(164)</sup> Gli Autori hanno considerato la dimensione degli investimenti per realizzare l'implementazione del CdG utilizzando come *proxy* la percentuale di personale tecnico-amministrativo che l'ateneo ha dedicato alla funzione di programmazione e controllo, percentuale che è risultata piuttosto limitata rispetto a quelle delle altre funzioni amministrative (mediana 1,42%, media 3,28%).

<sup>(165)</sup> I SCdG risultano risultati indirizzati prevalentemente alla misurazione dei costi per centro e meno frequentemente al calcolo (anche) dei costi di altri potenziali oggetti di riferimento (e.g., corsi di studio).

<sup>(166)</sup> La metà del campione ha dichiarato di circostanziare l'uso del SCdG alla sola elaborazione di *report* annuali funzionali alla predisposizione del *budget*, senza operare, pertanto, elaborazioni per misurare in *itinere* il grado di raggiungimento degli obiettivi programmati.

tamenti isomorfistici tra atenei, osservando, mediante analisi di correlazione, le differenze tra *cluster* definiti suddividendo le osservazioni secondo la scala dimensionale, l'esperienza, la tipologia di ateneo (statale/non statale) e l'area geografica di appartenenza (nord, centro, sud/isole) <sup>(167)</sup>. Gli Autori hanno spiegato tale fenomeno sia con la concomitanza del processo di introduzione della contabilità economico-patrimoniale, a cui è stata data preferenza per la necessità di approvazione dei bilanci di periodo, sia per l'incompleta percezione dell'utilità degli strumenti del CdG.

## **5. Il processo di introduzione della contabilità analitica negli atenei: i risultati di un'indagine empirica**

Nel mese di gennaio 2018, in seguito al completamento del quadro normativo relativo alla riforma della contabilità del settore universitario, il CoDAU ha rilanciato il dibattito all'interno degli atenei per aprire un tavolo di confronto sulle esperienze maturate e favorire un più rapido superamento delle problematiche comuni legate al processo di implementazione.

A tal fine si è proceduto a riorganizzare il preesistente Gruppo di Lavoro "Contabilità e Amministrazione", avviato originariamente per studiare le criticità del processo di *set-up* della contabilità economico-patrimoniale, con un allargamento della base degli atenei partecipanti e il rinnovamento della *mission*, che ha determinato la formazione di quattro sottogruppi tematici:

- Applicazione dei nuovi principi contabili;
- Gestione SIOPE e cassa;
- Fiscalità;
- Controllo di gestione.

Con riferimento al sottogruppo "Controllo di gestione", a cui hanno aderito inizialmente 22 atenei, sin dalla prima riunione sono emersi indizi di una marcata asimmetria delle pratiche in atto, che hanno stimo-

---

<sup>(167)</sup> La dimostrazione è stata realizzata determinando la matrice di Pearson e verificando l'assenza di correlazione statisticamente significativa tra variabili in comune contemporaneamente tra i *cluster* per ciascuna delle quattro modalità di ripartizione delle osservazioni. I risultati sono stati confermati anche costruendo la matrice di correlazione di Spearman, impiegata come analisi secondaria.

lato un'azione ricognitiva per individuare i punti di contatto tra i sistemi delle amministrazioni universitarie nonché le aree più comuni di maggiore criticità.

A tal fine, è stato elaborato un questionario a risposta aperta, contenente quesiti organizzati in tre aree di ricerca (identità del controllo di gestione in ateneo, dimensione tecnico-organizzativa del controllo, prospettive), completate da una sezione relativa ai parametri dimensionali del rispondente e uno spazio affinché ciascun ateneo potesse inserire almeno tre parole chiave utili per la stesura di un glossario sul controllo di gestione.

**Tabella 2: Il questionario CoDAU**

| IDENTITÀ DEL CONTROLLO DI GESTIONE IN ATENEO                                                                                                                                        |                  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| COSA → Cosa si intende nell'ateneo per controllo di gestione?                                                                                                                       | (max 200 parole) |
| QUALE → Quale fabbisogno conoscitivo si ritiene vada soddisfatto ai fini del controllo di gestione?                                                                                 | (max 400 parole) |
| COME → Quali strumenti si è deciso di sviluppare per soddisfare tale fabbisogno conoscitivo?                                                                                        | (max 200 parole) |
| CHI → Quali sono gli attori chiave maggiormente interessati agli output del controllo di gestione?                                                                                  | (max 200 parole) |
| QUANDO → Il controllo di gestione in ateneo è un processo continuo e stabile? Ci sono periodi in cui si attinge maggiormente ai dati che tale sistema restituisce?                  | (max 200 parole) |
| QUANTO → Nell'ambito degli indicatori (di efficacia, efficienza, ecc.) strutturati per il controllo di gestione, quale peso ritieni abbiano quelli previsti dalla normativa?        | (max 200 parole) |
| DIMENSIONE TECNICO-ORGANIZZATIVA DEL CONTROLLO DI GESTIONE IN ATENEO                                                                                                                |                  |
| Elencare i sistemi informatici con impatto sul controllo di gestione (U-Gov, U-budget, CSA, ...) in uso presso l'ateneo                                                             |                  |
| Quali strutture organizzative sono interessate in modo diretto dal controllo di gestione?                                                                                           |                  |
| Quante unità di personale sono dedicate (specificare se a tempo pieno o parziale) nelle strutture deputate al controllo di gestione? Indicare anche se si ricorre a figure esterne. |                  |
| Sono stati effettuati investimenti nella formazione del personale? Quali e quando?                                                                                                  | (max 200 parole) |
| Quali sono i punti di forza del sistema in uso nell'ateneo?                                                                                                                         | (max 400 parole) |
| Quali fattori critici (culturali, organizzativi, tecnici, ...) si stanno rivelando (o sono stati) di ostacolo al processo di implementazione e sviluppo del controllo di gestione?  | (max 400 parole) |
| Con riferimento al quesito precedente, quali provvedimenti si sta ipotizzando di assumere per superare i fattori di criticità?                                                      | (max 400 parole) |

## APPROFONDIMENTI E PROSPETTIVE DEL CONTROLLO DI GESTIONE

|                                                                                                                                                                                                                                                                              |                  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| Come si realizza o si intende realizzare l'integrazione tra ciclo di bilancio e ciclo della performance? (descrivere brevemente il processo, soffermandosi sull'eventuale ruolo del controllo di gestione)                                                                   | (max 400 parole) |
| Descrivi la percezione che ha l'organo politico del controllo di gestione: ne percepisce l'utilità? Lo utilizza, o intende utilizzarlo una volta a regime, a livello strategico per prendere le decisioni ed indirizzare la politica di ateneo?                              | (max 200 parole) |
| In termini di analisi costi/benefici, quali determinazioni analitiche si ritiene non siano indispensabili per la funzionalità (presente e/o futura) del controllo di gestione? Quali, invece, non siano realizzabili? (Es. mappa dei costi del personale per attività, ecc.) | (max 200 parole) |

Il questionario è stato inviato, nel mese di dicembre 2018, all'indirizzo di posta elettronica delle direzioni generali degli atenei aderenti al CoDAU, accompagnato da una lettera illustrativa del Presidente dell'associazione. Sono stati raccolti complessivamente i questionari relativi a 32 atenei, rappresentativi di circa il 52% dell'FFO assegnato nel 2018 al sistema universitario. Le schede sono state compilate dai dirigenti competenti per materia e validate dalla direzione generale di ateneo.

Ai fini dell'analisi, le osservazioni sono state convenzionalmente distinte in tre gruppi dimensionali, individuati con i metodi del legame singolo e del baricentro, considerando il numero degli iscritti di ciascun ateneo. La Tabella 3 presenta la composizione della popolazione ed il campione.

**Tabella 3: Composizione della popolazione e del campione**

|                    | Popolazione |         | Campione |         | Tasso di risposta |                    |
|--------------------|-------------|---------|----------|---------|-------------------|--------------------|
|                    | n.          | %       | n.       | %       | %                 | Peso % su FFO 2018 |
| Atenei statali     | 67          | 68,37%  | 29       | 90,63%  | 43,28%            | 52,26%             |
| Atenei non statali | 31          | 31,63%  | 3        | 9,37%   | 9,68%             | -                  |
| Piccoli            | 44          | 44,90%  | 8        | 25,00%  | 18,18%            |                    |
| Medi               | 34          | 34,69%  | 15       | 46,88%  | 44,12%            |                    |
| Grandi             | 20          | 20,41%  | 9        | 28,12%  | 45,00%            |                    |
| Tot.               | 98          | 100,00% | 32       | 100,00% | 32,65%            |                    |

Il tasso di risposta evidenzia una partecipazione che può essere considerata significativa – maggiore per gli atenei medi e grandi e inferiore

per quelli piccoli – tenuto conto della rilevante quantità di tempo stimata per la compilazione e del periodo in cui è stato somministrato per ragioni di funzionalità del tavolo di lavoro presso il CoDAU, vale a dire in coincidenza delle scadenze relative alla formazione del bilancio unico di previsione e del piano integrato (della *performance*).

I risultati principali sono esposti qui di seguito, tenendo conto delle tre aree in cui sono stati organizzati i quesiti.

### **5.1. *Un inquadramento dell'impostazione del controllo di gestione negli atenei italiani***

La prima parte del questionario è stata studiata per focalizzare i tratti distintivi dell'identità del CdG nell'ateneo.

Rispetto alla nozione (*Quesito 1: Cosa si intende nell'ateneo per controllo di gestione?*), le risposte hanno evidenziato, in linea di massima, che gli atenei riconoscono il CdG in modo coerente al pensiero scientifico<sup>(168)</sup>, vale a dire come uno strumento di governo, di guida, utile per “accertare che la gestione si stia svolgendo in condizioni di efficienza e di efficacia tali da permettere il raggiungimento degli obiettivi di fondo della gestione stessa, stabili in sede di pianificazione strategica”<sup>(169)</sup>.

In misura più limitata la nozione è stata circoscritta alla mera funzione di controllo dei costi o, con una visione strettamente “meccanicistica”<sup>(170)</sup>, a una prospettiva che sembra dare spazio prevalentemente alla struttura contabile, trascurando la variabile organizzativa<sup>(171)</sup>.

---

<sup>(168)</sup> Per tutti, si rinvia a BERGAMIN M., *Il controllo di gestione nelle imprese italiane. Progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*, Etaslibri, Milano, 1992, pag. 9 e segg.; BRUNETTI G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, FrancoAngeli, Milano, 2007, pag. 9 e segg.; BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000, pag. 1 e segg.

<sup>(169)</sup> Cfr. BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000, pag. 2.

<sup>(170)</sup> In letteratura si sottolinea che in tali circostanze si può presentare un alto rischio di non apprezzare le potenzialità direzionali dello strumento. Secondo Bergamin, “(l)a visione meccanicistica del controllo di gestione, causata da una progettazione così accentrata della struttura contabile, discende, così come la confusione tra sistema di controllo e sistema contabile, da una ancor troppo scarsa attenzione alla variabile organizzativa”. Cfr. BERGAMIN M., *Il controllo di gestione nelle imprese italiane. Progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*, Etaslibri, Milano, 1992, pag. 16.

<sup>(171)</sup> Brusa ricorda che tra gli equivoci riguardanti il controllo di gestione, vi sia quello di

In taluni casi, circoscritti alle amministrazioni con minore esperienza sul tema, nella concezione assunta dall'ateneo sono emersi elementi che dovrebbero essere invece riferiti alla pianificazione strategica ("il CdG supporta la Direzione Generale per la programmazione degli obiettivi di fondo", "... supporta la Direzione Generale nella comparazione delle diverse strategie da adottare"), al controllo strategico ("... consente il monitoraggio e valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi strategici..."), alla contabilità generale ("il CdG si sta strutturando per elaborare i preconsuntivi infrannuali") o alla progettazione organizzativa ("supporta la ridefinizione dell'organigramma sulla base della mappatura dei processi"). Tali equivoci trovano una spiegazione nel fatto che la predetta funzione direzionale di controllo risulta, in quegli atenei, una funzione in fase di definizione, per cui le potenzialità del controllo di gestione possono risultare sopravvalutate <sup>(172)</sup>.

Il quesito successivo è stato definito per inquadrare le prevalenti finalità conoscitive assegnate dagli atenei al CdG (*Quesito 2: "Quale fabbisogno conoscitivo si ritiene vada soddisfatto ai fini del controllo di gestione?"*) <sup>(173)</sup>.

La seguente Tabella 4 espone i risultati del processo di rielaborazione delle risposte rispetto agli *item* messi in evidenza dalla letteratura, richiamati in precedenza nella Tabella 1. Tale processo si è reso necessario per dare sintesi alle risposte ricevute (n. 32 osservazioni).

I dati restituiscono, in generale, una eterogeneità di vedute nella individuazione degli scopi conoscitivi. Solo in 2 osservazioni su 32 non è stato possibile in alcun modo collegare le risposte ad alcuno dei potenziali *item*, facendo pensare ad una limitata chiarezza nelle possibilità di uso da parte dei compilatori. Negli altri casi gli atenei hanno, invece, rappresentato un fabbisogno conoscitivo che è stato possibile ricondurre sino a un massimo di 5 *item*, valore che si è registrato in 3 osservazioni.

---

intenderlo "come sinonimo di contabilità o, comunque di misurazione. Si identifica cioè un sistema direzionale con la metodologia, le procedure e gli strumenti di rilevazione e, in questo modo, non si è in grado di apprezzarne le potenzialità «manageriali»". Cfr. BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000, pag. 24.

<sup>(172)</sup> Brusa, sul punto, evidenzia che il controllo di gestione è uno strumento "in grado di aiutare a «gestire meglio», ma incapace di sostituirsi al management". Cfr. BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000, pag. 24.

<sup>(173)</sup> Gli atenei sono stati inviati a formulare risposte aperte entro un determinato limite di parole. Nel caso del presente quesito, 400 parole.

**Tabella 4: Il fabbisogno chiesto alla contabilità dei costi secondo le amministrazioni universitarie**

| SCOPI CONOSCITIVI |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Piccoli<br>(n=7) | Medi<br>(n=15) | Grandi<br>(n=8) | Tot. |
|-------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|----------------|-----------------|------|
| 1)                | Orientare le decisioni aziendali secondo criteri di convenienza economica comparata (scelte di <i>make or buy</i> , decisioni sull'offerta produttiva, decisioni inerenti modifiche strutturali, ...)                                                                                                                                                                                                                  | 3                | 11             | 5               | 19   |
| 2)                | Supportare giudizi di produttività economica o redditività (calcolo del costo dei prodotti, attribuzione delle responsabilità nell'impiego delle risorse, produzione di informazioni utili all'elaborazione di piani e programmi, ...)                                                                                                                                                                                 | 4                | 11             | 3               | 18   |
| 3)                | Permettere il controllo economico della gestione con giudizi di efficienza e di produttività (calcolo del costo dei prodotti, valutazione con costi obiettivo, ...)                                                                                                                                                                                                                                                    | 3                | 5              | 4               | 12   |
| 4)                | Contribuire all'implementazione del sistema premiante e alle valutazioni della performance                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 3                | 2              | 5               | 10   |
| 5)                | Funzione informativa ai fini dell' <i>accountability</i> esterna e interna                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 1                | 3              | 2               | 6    |
| 6)                | Sviluppare analisi dei costi di lungo periodo per decisioni strategiche                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 2                | 1              | 0               | 3    |
| 7)                | Facilitare la diffusione della "cultura del controllo" e del risultato                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 0                | 1              | 0               | 1    |
|                   | Supportare la formazione dei prezzi di vendita; Valutare gli elementi del patrimonio aziendale ai fini del bilancio d'esercizio; Controllare le spese generali; Esprimere giudizi di efficienza e di produttività in condizioni di flessibilità e di automazione della produzione; Controllare i costi di qualità; Compiere analisi dei costi per l'eccellenza competitiva; Supporto per l'analisi della sostenibilità | 0                | 0              | 0               | 0    |

*Analisi frequenze: Media 2,3; Mediana 2; Min 0; Max 5*

Fonte: ns elaborazione su dati questionario CoDAU (2018). N.B.: La somma delle frequenze relative può essere superiore alla numerosità del campione poiché il quesito è a risposta aperta.

Come si può notare dalla lettura dei risultati riportati nella tabella, sono avvertiti esclusivamente quegli scopi conoscitivi che la letteratura ha definito tradizionali, come era lecito attendersi in un contesto istituzionale che sta promuovendo le logiche manageriali e che negli ultimi anni ha dovuto necessariamente concentrare i propri sforzi per introdurre e portare a regime il sistema di scritture contabili in partita doppia, sia per garantire la redazione del bilancio unico con logiche *accrual* sia per costituire quella struttura tecnico-contabile propedeutica allo sviluppo del controllo di gestione<sup>(174)</sup>. Tra gli scopi che hanno avuto il maggiore numero di frequenze, emergono il supporto all'orientamento delle decisioni secondo criteri di convenienza economica comparata, nonché quello ai giudizi di redditività e di efficienza, allo sviluppo dei sistemi premianti e alla valutazione della *performance*.

Tutte queste funzioni presentano una comune necessità di determinare il costo dei fattori produttivi consumati dai centri di responsabilità degli atenei, andando ad alimentare report analitici che, in contrapposizione ai componenti positivi di reddito, possano fornire informazioni utili a valutare se le risorse siano state impiegate in modo razionale. A tal fine, si deve comunque rammentare che il solo risultato economico dei centri non può e non deve essere considerato quale indice unitario della capacità di raggiungere gli obiettivi assegnati, che riguardano invece la didattica, la ricerca, la terza missione e i servizi ad essi correlati. Gli obiettivi che istituzionalmente accompagnano la vita dei centri di un ateneo, però, possono essere conseguiti durevolmente, a valere nel tempo, solamente con l'impiego razionale delle risorse disponibili, soprattutto considerando la contrazione dei finanziamenti pubblici che ha contraddistinto il settore dell'*Higher Education* – sia nel nostro Paese sia a livello internazionale – dopo la crisi finanziaria della seconda metà degli anni 2000.

Passiamo ora alla terza domanda, con cui si è circoscritto il “come” si è deciso di organizzare la struttura necessaria per implementare il CdG, alla luce delle finalità conoscitive prevalenti nell'ateneo (*Quesito 3: Quali strumenti si è deciso di sviluppare per soddisfare tale fabbisogno conoscitivo?*).

---

<sup>(174)</sup> BERGAMIN BARBATO M., *Il controllo di gestione nelle imprese italiane. Progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*, EtasLibri, Milano, 1992, pag. 9 e segg.

Occorre sottolineare che il controllo di gestione si avvale di componenti *strutturali*, segnatamente struttura organizzativa e struttura tecnico-contabile, e di un processo <sup>(175)</sup>. La struttura organizzativa del controllo attiene alla distribuzione delle responsabilità economiche in funzione del grado di decentramento attuato in azienda, portando alla individuazione di centri di risultato, centri di investimento, centri di costo, centri di spesa, eccetera. La struttura tecnico-contabile riguarda, invece, l'insieme degli strumenti necessari per il funzionamento della contabilità direzionale, investendo sia le determinazioni preventive (*budget* e *standard*) sia quelle consuntive (report e analisi degli scostamenti). Il processo del controllo attiene, infine, l'attività manageriale svolta nelle varie fasi del controllo, dalla definizione degli obiettivi, allo svolgimento dell'attività, pervenendo all'analisi degli scostamenti e alla selezione di azioni correttive o alla revisione degli obiettivi.

Nel rispondere al quesito, 29 atenei su 32 (91%) hanno evidenziato di aver impostato il proprio progetto di implementazione del CdG tenendo conto di almeno uno degli elementi strutturali – di natura organizzativa e contabile – o di processo che il pensiero scientifico comunemente riconosce come condizioni necessarie per garantire un efficace funzionamento del sistema <sup>(176)</sup>.

L'analisi qualitativa delle risposte consente di affermare che la dimensione contabile del controllo risulta decisamente preminente rispetto a quella organizzativa e alla componente di processo. Considerata nei questionari di 26 atenei su 32, in 22 osservazioni è risultata l'unica dimensione su cui al momento della ricerca si stava impostando il SCdG. Questi risultati sono coerenti con la fotografia dello stadio evolutivo del CdG rappresentato nello studio di Sforza *et al.* <sup>(177)</sup>, richiama-

---

<sup>(175)</sup> BRUNETTI G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, FrancoAngeli, Milano, 2007, pag. 14 e segg.; BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000, pag. 3.

<sup>(176)</sup> Rispetto alle tre osservazioni residue, emergono situazioni completamente diverse. In un caso è stato segnalata la riconsiderazione degli strumenti di programmazione e controllo a seguito dell'avvicendamento nelle cariche di vertice, in un altro la risposta non ha dato evidenza di alcuno tra gli strumenti su cui deve essere impostato il sistema di controllo di gestione mentre, infine, nell'ultimo si è dichiarato che l'ateneo doveva, al momento della risposta, ancora completare lo studio del modello di implementazione.

<sup>(177)</sup> SFORZA V., MARIGONDA P., BERNARDI B., DOMENICALI A., *L'impiego del controllo di gestione negli atenei: i risultati di un'indagine AssoController*, in "Management Control", 3, 2019.

to nelle pagine precedenti <sup>(178)</sup>. Tale studio ha presentato una serie di indizi – ad esempio, l’elevata numerosità di atenei in cui è stato individuato un responsabile della funzione di controllo solamente dopo l’emanazione del d.lgs. 27 gennaio 2012, il limitato sviluppo del sistema di *reporting* per controlli *in itinere*, la rara presenza di cruscotti direzionali con alimentazione automatica dai vari applicativi – tali da far presupporre, nel panorama nazionale, l’incompleto stato di evoluzione del sistema di controllo.

Le risposte al questionario oggetto del nostro esame, peraltro, mettono in evidenza che nella maggior parte dei casi gli strumenti tecnico-contabili che gli atenei hanno dichiarato di sviluppare non permettono di realizzare una infrastruttura completa per le finalità direzionali del controllo, che deve necessariamente mettere a “sistema” il *budget* e le altre misurazioni preventive con le misure di contabilità analitica, gli indicatori di efficacia e di efficienza, il sistema di *reporting*, eccetera <sup>(179)</sup>.

La successiva domanda (*Quesito 4: Quali sono gli attori chiave maggiormente interessati agli output del controllo di gestione?*) ha inteso conoscere la platea dei principali destinatari dell’informativa prodotta dall’impianto di controllo operante al momento della rilevazione.

Come si può notare dalla Tabella 5, l’analisi delle frequenze derivanti dalle risposte evidenziano tre *cluster* di attori, riconoscendo quali destinatari privilegiati, in ordine di frequenze assolute, il Direttore Generale, il Rettore e gli organi istituzionali (Senato e Consiglio di amministrazione), unitamente ai responsabili delle aree dirigenziali. Un secondo gruppo è rappresentato dai Direttori di dipartimento e dai responsabili delle unità organizzative oggetto di controllo, mentre con minore frequenza risultano interessati il Nucleo di valutazione, il Presidio di qualità, i Presidenti dei corsi di studio (CdS) e gli *stakeholder* esterni.

L’analisi comparativa dei profili di risposta, considerando congiuntamente il *set* di attori chiave rappresentati da ciascun ateneo, fa emergere con chiarezza 5 diversi modelli di utilizzo dell’informativa del controllo di gestione.

---

<sup>(178)</sup> Si rinvia, in proposito, al § 4.1 del presente capitolo.

<sup>(179)</sup> Sul punto si rinvia, più ampiamente, a quanto detto nel § 3 del presente capitolo.

**Tabella 5: Gli attori chiave maggiormente interessati agli output del controllo di gestione: distribuzione delle frequenze**

| Attori chiave                                                     | Dimensione |       |        | Totale |
|-------------------------------------------------------------------|------------|-------|--------|--------|
|                                                                   | Piccola    | Media | Grande |        |
| Rettore e delegati                                                | 4          | 14    | 6      | 24     |
| Senato Accademico e Consiglio di Amministrazione                  | 5          | 14    | 6      | 25     |
| Direttore Generale                                                | 8          | 15    | 9      | 32     |
| Dirigenti (responsabili aree dirigenziali)                        | 6          | 11    | 8      | 25     |
| Dirigente area economica                                          | 0          | 2     | 0      | 2      |
| Direttori di dipartimento                                         | 3          | 9     | 4      | 16     |
| Responsabili delle unità organizzative oggetto di controllo       | 3          | 5     | 4      | 12     |
| Nucleo di valutazione                                             | 1          | 3     | 1      | 5      |
| Presidio di Qualità                                               | 0          | 2     | 2      | 4      |
| Presidenti CdS                                                    | 0          | 2     | 0      | 2      |
| Componente accademica                                             | 0          | 2     | 0      | 2      |
| Stakeholders esterni (Ministero, Anvur, Studenti, Famiglie, ecc.) | 2          | 3     | 2      | 7      |

Un primo modello, che possiamo denominare “politico-manageriale accentrato”, riconosce quali utilizzatori il Rettore e i delegati, gli organi istituzionali (Senato e Consiglio di amministrazione), il Direttore Generale e i responsabili delle aree dirigenziali. In tale impostazione, l’informativa risulta circoscritta prevalentemente alla cosiddetta “amministrazione centrale”, coinvolgendo sia l’anima politica sia quella manageriale, senza interessare né centri e dipartimenti, né gli altri potenziali *stakeholder* interni o quelli esterni.

Un secondo modello, che potremmo definire invece “manageriale accentrato”, riconosce quali principali utilizzatori solo la Direzione Generale, i responsabili delle aree dirigenziali e quelli delle unità organizzative di loro pertinenza. Si tratta di una impostazione che, comparativamente alla precedente, esclude Rettore e delegati, Senato Accademico e Consiglio di amministrazione, denotando una finalizzazione delle informazioni alla sola “macchina amministrativa”.

Una terza tipologia, che possiamo chiamare “politico-manageriale estesa”, aggiunge agli utilizzatori individuati nel primo modello (“accentrato politico-manageriale”) anche i Direttori di dipartimento, che pertanto sono coinvolti nel processo di condivisione della reportistica

riguardante le proprie strutture di riferimento. Una variante – denominabile modello “politico-manageriale diffuso” – estende l’informativa a tutti i potenziali *stakeholder* interni, considerando anche Presidenti dei Corsi di studio e componente accademica, nonché a organi quali il Nucleo di valutazione e il Presidio di qualità. Infine, un’ultima impostazione – che possiamo definire di “*governance* aperta” – è rinvenibile in quegli atenei che hanno organizzato il proprio sistema di controllo per corrispondere flussi informativi sia a tutti gli *stakeholder* interni sia a quelli esterni (studenti e loro famiglie, comunità locale, imprese, istituzioni di riferimento, eccetera).

La Tabella 6, in cui riportiamo i risultati della distribuzione delle frequenze rispetto ai predetti cinque modelli, evidenzia che negli atenei medio-piccoli quello maggiormente diffuso è il modello “accentrato politico-manageriale”, al contrario degli atenei di grandi dimensioni in cui la moda è rappresentata dal modello “accentrato manageriale”.

**Tabella 6: I modelli rilevanti di utilizzo dei flussi informativi del sistema di CdG**

| Modelli                                   | Dimensione |       |        | Totale |
|-------------------------------------------|------------|-------|--------|--------|
|                                           | Piccola    | Media | Grande |        |
| Frequenze assolute                        |            |       |        |        |
| Modello “politico-manageriale accentrato” | 3          | 6     | 1      | 10     |
| Modello “manageriale accentrato”          | 2          | 1     | 3      | 6      |
| Modello “politico-manageriale esteso”     | 2          | 3     | 2      | 7      |
| Modello “politico-manageriale diffuso”    | 1          | 2     | 1      | 4      |
| Modello di “governance aperta”            | 0          | 3     | 2      | 5      |
| Totale                                    | 8          | 15    | 9      | 32     |
| Frequenze relative (% sul campione)       |            |       |        |        |
| Modello “politico-manageriale accentrato” | 37,5       | 40,0  | 11,1   | 31,2   |
| Modello “manageriale accentrato”          | 25,0       | 6,7   | 33,3   | 18,8   |
| Modello “politico-manageriale esteso”     | 25,0       | 20,0  | 22,2   | 21,9   |
| Modello “politico-manageriale diffuso”    | 12,5       | 13,3  | 11,1   | 12,5   |
| Modello di “governance aperta”            | 0,0        | 20,0  | 22,2   | 15,6   |
| Totale                                    | 100,0      | 100,0 | 100,0  | 100,0  |

Un’ulteriore dimensione dell’identità del controllo di gestione negli atenei che il questionario ha inteso approfondire è stata quella della continuità e della stabilità delle misurazioni (*Quesito 5: Il controllo di gestione in ateneo è un processo continuo e stabile? Ci sono periodi in cui si attinge maggiormente ai dati che tale sistema restituisce?*). Si tratta di due qualità affini ma distinte: la continuità fa riferimento al fat-

to che il sistema vada a produrre l'informativa, in base alle necessità degli utilizzatori, diffusamente lungo tutto il periodo amministrativo o sia concentrata, invece, in momenti precisi dell'anno; la stabilità fa riferimento alla possibilità che il sistema sia organizzato per produrre i dati tipicamente richiesti o, alternativamente, proceda con elaborazioni "on demand", prevalentemente per via extra-contabile.

Pur nella varietà delle risposte, l'analisi testuale ha messo in evidenza che in 13 osservazioni su 32 (40,6%) il CdG non ha ancora assunto i caratteri della continuità e della stabilità. Delle 17 osservazioni (53,1%) in cui gli atenei hanno dichiarato che il CdG opera in modo stabile e continuativo <sup>(180)</sup>, in 5 viene precisato che tali condizioni sono riferite alle sole funzionalità attivate, nell'ambito di un processo di implementazione in divenire.

**Tabella 7: Stabilità del processo di controllo**

| Stabilità del processo di controllo                  | Dimensione |       |        | Totale |
|------------------------------------------------------|------------|-------|--------|--------|
|                                                      | Piccola    | Media | Grande |        |
| Il controllo di gestione è un processo stabile       | 2          | 7     | 8      | 17     |
| - di cui: è stabile nelle sole dimensioni sviluppate | 0          | 1     | 4      | 5      |
| Il controllo di gestione non è un processo stabile   | 5          | 8     | 0      | 13     |
| Risposta non definita                                | 1          | 0     | 1      | 2      |
| <i>Totale</i>                                        | 8          | 15    | 9      | 32     |

Nel rispondere alla seconda parte del quesito, gli atenei hanno dichiarato di far uso prevalente dei dati soprattutto per la predisposizione del *budget*, dovendo determinare, in tale circostanza, il volume delle risorse consumate dai centri di responsabilità per alimentare il processo decisionale in merito all'allocazione delle risorse per il nuovo periodo amministrativo, nonché in vista della formazione del piano integrato, per assegnare gli obiettivi che riguarderanno il futuro ciclo della *performance*.

Questi risultati sono in linea con quelli riscontrati nel lavoro di

<sup>(180)</sup> In un solo caso risulta esplicitato in che misura viene fatto uso continuativo del CdG lungo tutto l'arco dell'anno: (Risposta) "Il fatto di avere un servizio CdG operativo da quasi 2 decenni ha consolidato le attività svolte. Per le attività ricorrenti i periodi di maggiore richiesta di dati sono quelli che riguardano (1) il ciclo performance: nov.-gen. elaborazione del piano performance; apr.-giu. elaborazione relazione performance; gen.-apr. valutazione della performance; lug. raccolta dati semestrale; (2) altre attività: lug.-set. monitoraggio acquisti ex L. 194 Consip; mag.-giu. monitoraggio indicatori PRO3; set.-ott. questionario *ranking Greenmetric*; mesi vari progetto *Good Practice*".

Sforza *et al.* <sup>(181)</sup>, in cui si è osservato che la metà del campione di atenei rispondenti al questionario ha dichiarato di elaborare *report* analitici in modo sistematico esclusivamente su base annuale. In tali realtà, pertanto, il controllo avviene essenzialmente *ex post* e non *in itinere*, come dovrebbe invece accadere affinché si possa intervenire per correggere per tempo eventuali deviazioni non desiderate rispetto agli obiettivi prefissati.

Con l'ultimo quesito della prima sezione del questionario si completa il quadro conoscitivo sulla connotazione del CdG esplorando la dimensione degli indicatori, con particolare riferimento al peso assunto da quelli previsti dalla normativa (*Quesito 6: Nell'ambito degli indicatori [di efficacia, efficienza, ecc.] strutturati per il controllo di gestione, quale peso ritieni abbiano quelli previsti dalla normativa?*).

Tra questi occorre richiamare soprattutto gli indicatori previsti dal d.lgs. 49/2012 <sup>(182)</sup>-<sup>(183)</sup>, i quali sono impiegati dal Ministero quali parametri-soglia per monitorare la sostenibilità delle attività delle amministrazioni universitarie.

Sono rilevanti, in proposito, i seguenti:

- indicatore per le spese di personale (IP);
- indicatore di indebitamento (I DEB);
- indicatore di sostenibilità economico-finanziaria (I SEF).

Il primo indice assolve la funzione di contenere le spese di personale ed è calcolato "rapportando le spese complessive di personale di competenza dell'anno di riferimento alla somma algebrica dei contribu-

---

<sup>(181)</sup> SFORZA V., MARIGONDA P., BERNARDI B., DOMENICALI A., *L'impiego del controllo di gestione negli atenei: i risultati di un'indagine AssoController*, in "Management Control", 3, 2019.

<sup>(182)</sup> D.lgs. 29 marzo 2012, n. 49, rubricato "Disciplina per la programmazione, il monitoraggio e la valutazione delle politiche di bilancio e di reclutamento degli atenei, in attuazione della delega prevista dall'articolo 5, comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 240 e per il raggiungimento degli obiettivi previsti dal comma 1, lettere b) e c), secondo i principi normativi e i criteri direttivi stabili al comma 4, lettere b), c), d), e) ed f) e al comma 5", pubblicato in G.U. n. 120 del 3 maggio 2012.

<sup>(183)</sup> Accanto a quelli dettati dal d.lgs. 42/2012, possiamo richiamare altri due indicatori di matrice "normativa" che hanno una particolare rilevanza nella gestione delle amministrazioni universitarie:

- il rapporto tra *contribuzione studentesca e FFO* (art. 5 del d.p.r. 306/1997 e ss.mm.ii.), con un limite massimo del 20%;
- l'indice dei *tempi medi di pagamento* (d.l. 66/2014, convertito in l. 89/2014, e d.p.c.m. del 22 settembre 2014).

ti statali per il funzionamento assegnati nello stesso anno e delle tasse, sopratasse e contributi universitari”<sup>(184)</sup>. Gli atenei devono mantenere il suo valore entro il limite dell’80%.

Il secondo indicatore serve invece per contenere l’entità dei debiti di finanziamento, ammessi esclusivamente per coprire il fabbisogno delle spese di investimento, ed è calcolato “rapportando l’onere complessivo di ammortamento annuo [dei mutui (capitale + interessi)], al netto dei relativi contributi statali per investimento ed edilizia, alla somma algebrica dei contributi statali per il funzionamento e delle tasse, sopratasse e contributi universitari nell’anno di riferimento, al netto delle spese complessive di personale, come definite all’articolo 5, comma 2, e delle spese per fitti passivi”<sup>(185)</sup>. Deve mantenersi entro un massimo del 15%, con una soglia critica al 10%.

L’indicatore di sostenibilità economico-finanziaria rappresenta, infine, una sintesi che tiene conto sia delle spese di personale sia delle spese per indebitamento e deve essere calcolato mediante il seguente rapporto:

$$I \text{ SEF} = E/F$$

dove,

$E = 0,82 \times (\text{Fondo finanziamento ordinario} + \text{Fondo programmazione triennale} + \text{Entrate contributive al netto dei rimborsi} - \text{Fitti passivi})$

$F = \text{Spese di personale a carico dell’ateneo} + \text{Oneri ammortamento mutui}$

L’indice non deve assumere valori inferiori all’unità<sup>(186)</sup>.

Passando all’esame delle risposte al quesito, che riportiamo nella Tabella 8, sia pure con una varietà di sfumature, gli atenei si sono fondamentalmente concentrati su due impostazioni: quella in cui gli indicatori di matrice “normativa” risultano ancora preponderanti (17 osservazioni su 32) e l’alternativa in cui lo sono stati soprattutto nelle prime

<sup>(184)</sup> Art. 5, comma 1, del d.lgs. 29 marzo 2012, n. 49.

<sup>(185)</sup> Art. 6, comma 3, del d.lgs. 29 marzo 2012, n. 49.

<sup>(186)</sup> Il superamento dei parametri soglia del d.lgs. 49/2012 avvia le limitazioni descritte all’art. 7 del predetto decreto, tra cui ricordiamo quelle inerenti le assunzioni di personale a tempo indeterminato e di ricercatori a tempo determinato con oneri a carico del bilancio di ateneo.

fasi di sviluppo del SCdG (9 osservazioni su 32), atteso che lo stadio evolutivo raggiunto permette attualmente di definire ulteriori specifiche misure di efficacia e di efficienza <sup>(187)</sup>.

**Tabella 8: L'impiego degli indicatori nel sistema di controllo di gestione**

| Peso degli indicatori                                                                          | Dimensione |       |        | Totale |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-------|--------|--------|
|                                                                                                | Piccola    | Media | Grande |        |
| Frequenze assolute                                                                             |            |       |        |        |
| Gli indicatori di matrice “normativa” hanno avuto peso rilevante solo in fase di avvio del CdG | 3          | 3     | 3      | 9      |
| Gli indicatori di matrice “normativa” rivestono (tuttora) peso rilevante                       | 3          | 11    | 3      | 17     |
| Nessuna risposta                                                                               | 2          | 1     | 3      | 6      |
| Totale                                                                                         | 8          | 15    | 9      | 32     |
| Frequenze relative (% sul campione)                                                            |            |       |        |        |
| Gli indicatori di matrice “normativa” hanno avuto peso rilevante solo in fase di avvio del CdG | 37,5       | 20,0  | 33,3   | 28,1   |
| Gli indicatori di matrice “normativa” rivestono (tuttora) peso rilevante                       | 37,5       | 73,3  | 33,3   | 53,1   |
| Nessuna risposta                                                                               | 25,0       | 6,7   | 33,3   | 18,8   |
| Totale                                                                                         | 100,0      | 100,0 | 100,0  | 100,0  |

A nostro avviso i dati possono rappresentare una *proxy* del livello di parziale maturità raggiunto nell'organizzazione del CdG degli atenei italiani, tenendo presente che senza adeguati indicatori non è possibile accertare se la gestione aziendale si stia realizzando in condizioni di efficienza e di efficacia, venendo così meno la funzione direzionale del sistema.

## **5.2. Elementi di analisi della dimensione tecnico-organizzativa del controllo di gestione negli atenei italiani**

La seconda parte del questionario è stata definita per approfondire la dimensione tecnico-organizzativa del CdG in ateneo. Di seguito si rappresentano i risultati principali.

La prima domanda della sezione ha inteso indagare l'architettura

<sup>(187)</sup> Si fa presente che la metà delle osservazioni in cui non è stata data risposta al quesito sono riferibili ad atenei non statali, per i quali non si applica il d.lgs. 42/2012.

delle tecnologie informatiche impiegate per l'organizzazione del CdG (*Quesito 7: Elencare i sistemi informatici con impatto sul controllo di gestione [U-Gov, U-budget, CSA, ...] in uso presso l'ateneo*).

Il soddisfacimento delle finalità conoscitive richieste al predetto sistema di controllo non può prescindere, infatti, dall'insieme dei mezzi e delle procedure informatiche attraverso cui raccogliere, immagazzinare e processare i dati per restituire le informazioni necessarie ad alimentare la reportistica direzionale.

L'aspetto che emerge con maggiore chiarezza dalle risposte al quesito è l'enorme varietà degli applicativi impiegati complessivamente dai 32 atenei rispondenti, ben 43 tra *software* di contabilità generale, contabilità analitica, contabilità sezionali delle risorse umane, gestione delle carriere didattiche degli studenti, gestione del patrimonio, unitamente a software per la gestione del *budget*, della programmazione *triennale*, della programmazione del fabbisogno di personale, del ciclo della *performance*, arrivando infine agli applicativi per alimentare cruscotti direzionali e gli strumenti di *business intelligence*.

La Tabella 9 restituisce un'analisi della numerosità degli applicativi riscontrata rispetto alla scala dimensionale degli atenei.

**Tabella 9: Indici di posizione relativi alla numerosità degli applicativi con impatto sul controllo di gestione**

| Numerosità degli applicativi con impatto sul controllo di gestione | Dimensione |       |        | Tutti |
|--------------------------------------------------------------------|------------|-------|--------|-------|
|                                                                    | Piccola    | Media | Grande |       |
| Media                                                              | 4,38       | 5,87  | 6,78   | 5,75  |
| Mediana                                                            | 4          | 5     | 7      | 5     |
| Min                                                                | 2          | 3     | 2      | 2     |
| Max                                                                | 10         | 12    | 11     | 12    |

Se è ipotizzabile che la numerosità possa dipendere dal concorso di numerosi fattori, quali ad esempio la maturità del SCdG, la varietà delle classi di utilizzatori dell'informativa analitica, la profondità del fabbisogno conoscitivo che ciascun ateneo intende soddisfare, i dati ci fanno osservare una relazione diretta tra la scala dimensionale e l'ampiezza del ventaglio di applicativi richiesti per alimentare l'infrastruttura informativa per il controllo.

La numerosità degli applicativi, specie se realizzati da *software*

*house* diverse, pone un problema rilevante di interoperabilità<sup>(188)</sup>, in termini di capacità di scambiare dati e favorire la condivisione delle informazioni da parte dei sistemi di *Information Technology* e dei processi che essi supportano<sup>(189)</sup>. A livello aziendale, i limiti alla modularità dei dati tra applicativi possono comportare sia una maggiore complessità nell'organizzazione del processo di elaborazione dei report analitici, con conseguenti implicazioni sulla loro onerosità, sia problemi di affidabilità dell'informativa, per i rischi di errore che si possono commettere rilevando il medesimo fenomeno nei vari applicativi. A livello super-aziendale, le medesime limitazioni possono impedire un confronto tra atenei, mancando un *framework* comune utile per facilitare le comparazioni nello spazio, che invece sarebbe strumentale per interpretare più approfonditamente i risultati della contabilità analitica alla luce dei comportamenti degli altri<sup>(190)</sup>.

Con la seconda domanda della sezione si è chiesto agli atenei di elencare quali unità organizzative fossero assegnatarie della funzione del CdG, con l'intento di comprendere se questa sia stata affidata alla responsabilità di un unico organo o impostata in modo tale da richiedere il concorso di più unità organizzative (*Quesito 8: Quali strutture organizzative sono interessate in modo diretto dal controllo di gestione?*).

Premettiamo che in 6 casi su 32 la domanda è stata interpretata in modo non conforme alle intenzioni di ricerca, andando a rappresentare quali unità organizzative fossero oggetto di rilevazione da parte del SCdG. In quasi la metà delle osservazioni (15 su 32), invece, è risultato che il SCdG viene curato prevalentemente da una sola unità organizzativa, collocata nella Direzione economico-finanziaria (7 osservazioni) o a *staff* della Direzione generale (8 osservazioni).

E presente anche l'impostazione alternativa (11 osservazioni), in cui la funzione, normalmente affidata alla responsabilità di un organo,

---

<sup>(188)</sup> DAVIS L., GAMBLE, R.F., PAYTON J., *The impact of component architectures on interoperability*, in "Journal of Systems and Software", Vol. 61, No. 1, 2002, pagg. 31-45.

<sup>(189)</sup> Sul punto, si rinvia al documento EUROPEAN COMMISSION, *Annex 2 to the Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of Regions "Towards interoperability for European public services"*, Bruxelles, 16.12.2010, COM(2010) 744 final.

<sup>(190)</sup> Naturalmente le comparazioni non dipendono solamente da un *framework* a livello di infrastrutture IT, ma anche, e soprattutto, da un modello condiviso per organizzare i dati di costo in vista di scopi conoscitivi comuni tra atenei.

impegna più unità, anche di linee gerarchiche differenti (e.g., “Direzione Sistemi operativi di gestione” e “Direzione Personale e bilancio”). Utilizziamo l’avverbio “normalmente” poiché in un numero limitato di osservazioni le attività di controllo non risultano affidate alla responsabilità di un organo specifico ma investono, potremmo dire “*on demand*”, comitati o *task force* formate da soggetti provenienti da più parti dell’organizzazione. Una conferma del fenomeno è data, nei casi riscontrati, dalle risposte alla domanda successiva (*Quesito 9: Quante unità di personale sono dedicate [specificare se a tempo pieno o parziale] nelle strutture deputate al controllo di gestione? Indicare anche se si ricorre a figure esterne*), in cui, ad esempio, viene precisato:

Ateneo 1: “Al momento nessuna unità di personale è specificamente dedicata al controllo di gestione, che viene presidiato dall’Area Risorse e bilancio e dall’Area Ricerca ... e dai Dipartimenti per quanto riguarda i progetti.”

Ateneo 2: “Ad oggi, sono 4 le unità di personale dedicate in senso lato al controllo di gestione. Si tratta, per tali persone, di impegno non esclusivo, ma secondario e da coordinare con diverse altre responsabilità. L’implementazione di un efficace CdG necessita invece, specie nella fase di avvio, dell’impiego di adeguate risorse umane e finanziarie. Si sottolinea, a tale riguardo, che l’Ateneo è attualmente in fase di riorganizzazione amministrativa.”

La Tabella 10 riporta le principali statistiche descrittive del fenomeno, presentando i dati in termini relativi quale rapporto (in %) tra il n. di unità (*full-time equivalent*) impiegate nel CdG e il numero totale di unità di personale tecnico-amministrativo.

I dati evidenziano che gli atenei impiegano una percentuale di personale decisamente bassa per lo sviluppo del SCdG, con una tendenza inversamente proporzionale rispetto alla scala dimensionale. Le evidenze confermano i risultati dell’indagine condotta da Sforza *et al.* <sup>(191)</sup>, il cui questionario – con identica numerosità campionaria ma con diversa composizione del campione rispetto a quello che stiamo esaminando – aveva rilevato il numero di soggetti impegnati complessivamente nella funzione di programmazione e controllo.

---

<sup>(191)</sup> SFORZA V., MARIGONDA P., BERNARDI B., DOMENICALI A., *L’impiego del controllo di gestione negli atenei: i risultati di un’indagine AssoController*, in “Management Control”, 3, 2019.

**Tabella 10: Indici di posizione relativi alla numerosità del personale deputato al controllo di gestione rispetto alle unità di personale tecnico-amministrativo**

| N. di unità di personale (FTE) | Dimensione |       |        | Tutti |
|--------------------------------|------------|-------|--------|-------|
|                                | Piccola    | Media | Grande |       |
| Media                          | 1,26%      | 0,71% | 0,48%  | 0,78% |
| Mediana                        | 0,78%      | 0,39% | 0,38%  | 0,39% |
| Min                            | 0,00%      | 0,09% | 0,00%  | 0,00% |
| Max                            | 4,76%      | 2,20% | 1,98%  | 4,76% |

Nota: dati unità di personale deputato al controllo di gestione in *full-time equivalent* (FTE) al 31.12.2017; unità di personale tecnico-amministrativo al 31.12.2017. Fonte dati: Questionari)

Allo stesso modo non risulta ancora adeguata la formazione del personale sul tema, che potrebbe rappresentare invece un efficace fattore su cui far leva per superare degli ostacoli che normalmente si presentano nei processi di innovazione contabile <sup>(192)</sup>.

La Tabella 11 processa i risultati delle risposte date alla specifica domanda del questionario (*Quesito n. 10: Sono stati effettuati investimenti nella formazione del personale? Quali e quando?*).

**Tabella 11: Investimenti nella formazione**

| Formazione                                               | Dimensione |       |        | Totale |
|----------------------------------------------------------|------------|-------|--------|--------|
|                                                          | Piccola    | Media | Grande |        |
| Frequenze assolute                                       |            |       |        |        |
| NO                                                       | 4          | 10    | 3      | 17     |
| SI                                                       | 3          | 4     | 6      | 13     |
| SI, svolta <i>on the job</i> sull'applicativo gestionale | 1          | 1     | 0      | 2      |
| Totale                                                   | 8          | 15    | 9      | 32     |
| Frequenze relative (% sul campione)                      |            |       |        |        |
| NO                                                       | 50,0       | 66,7  | 33,3   | 53,1   |
| SI                                                       | 37,5       | 26,7  | 66,7   | 40,6   |
| SI, svolta <i>on the job</i> sull'applicativo gestionale | 12,5       | 6,6   |        | 6,3    |
| Totale                                                   | 100,0      | 100,0 | 100,0  | 100,0  |

I dati evidenziano che poco più della metà del campione non aveva svolto, al momento della rilevazione, alcuna attività specifica in materia, con frequenze maggiori negli atenei di dimensioni medie. In linea di massima, nei casi in cui è emersa l'assenza di azioni formative, gli atenei hanno dichiarato di aver previsto imminenti interventi nei propri

<sup>(192)</sup> Si rinvia il cortese lettore a quanto detto, in proposito, nel precedente § 3 di questo capitolo.

piani annuali di formazione del personale tecnico-amministrativo.

Gli ultimi quesiti della sezione sono stati incentrati sulla descrizione dei punti di forza dei SCdG, sulla percezione dei punti di debolezza e sugli intenti per superarli.

Con riferimento ai punti di forza (*Quesito 11: Quali sono i punti di forza del sistema in uso nell'ateneo?*), in 10 casi (31,25%) non è stata data alcuna risposta o non sono stati segnalati punti di forza nel sistema in uso. Nelle rimanenti osservazioni, sono stati individuati i seguenti *item* (media: 1,64 per ateneo), che rappresentiamo nella Tabella 12 in ordine di frequenze decrescenti.

**Tabella 12: Punti di forza del sistema**

| Punti di forza                                                      | Frequenze |
|---------------------------------------------------------------------|-----------|
| ✓ Capillarità della reportistica                                    | 4         |
| ✓ Enfasi sulla produzione delle informazioni in modo automatico     | 4         |
| ✓ Coinvolgimento degli attori chiave                                | 4         |
| ✓ Impostazione di un approccio multidimensionale                    | 3         |
| ✓ Chiarezza nella impostazione e nella comunicazione delle regole   | 3         |
| ✓ Interoperabilità degli applicativi                                | 3         |
| ✓ Maturità del sistema ( <i>know how</i> consolidato)               | 3         |
| ✓ Flessibilità (capacità di risposta a richieste <i>on demand</i> ) | 2         |
| ✓ Aderenza dell'informativa alle dimensioni organizzative           | 2         |
| ✓ Professionalità del personale                                     | 2         |
| ✓ Forte volontà politica                                            | 2         |
| ✓ Integrazione con il ciclo della performance                       | 1         |
| ✓ Semplicità di comprensione della reportistica                     | 1         |
| ✓ Frequenza infrannuale della reportistica                          | 1         |
| ✓ Enfasi sulla misurazione oggettiva                                | 1         |

N.B.: La somma delle frequenze relative può essere superiore alla numerosità del campione poiché il quesito è a risposta aperta.

Riguardo alle criticità (*Quesito 12: Quali fattori critici [culturali, organizzativi, tecnici, ...] si stanno rivelando [o sono stati] di ostacolo al processo di implementazione e sviluppo del controllo di gestione?*), tutti gli atenei hanno individuato almeno un elemento di ostacolo rilevante nel proprio percorso di adozione del SCdG (media: 2,27 fattori per ateneo, min. 1, max. 7), come riportiamo nella Tabella 13.

**Tabella 13: Criticità del sistema**

| Fattori critici                                                                                                                                                   | Frequenze |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| ✓ Gap culturale (orientamento delle pubbliche amministrazioni alla legittimità e non al risultato, cultura del controllo ispettivo, ) e resistenza al cambiamento | 12        |
| ✓ Frammentazione dei dati, mancanza di integrazione / interoperabilità tra gli applicativi                                                                        | 10        |
| ✓ Scarsa consapevolezza delle potenzialità del sistema direzionale e limiti di chiarezza nell'individuazione del fabbisogno informativo                           | 9         |
| ✓ Criticità tecniche nell'impostazione e nella pulizia dei <i>database</i> in sede di impianto del sistema                                                        | 6         |
| ✓ Necessità di formazione del personale                                                                                                                           | 6         |
| ✓ Mancanza risorse per l'implementazione                                                                                                                          | 6         |
| ✓ Correttezza e tempestività dei dati a monte                                                                                                                     | 4         |
| ✓ Difficoltà di selezione e interpretazione delle metriche                                                                                                        | 4         |
| ✓ Necessità di mappare i processi                                                                                                                                 | 3         |
| ✓ Rigidità nell'innovazione della reportistica                                                                                                                    | 2         |
| ✓ Necessità di potenziare le strutture organizzative dedicate                                                                                                     | 2         |
| ✓ Ritardi del Ministero nella comunicazione del FFO                                                                                                               | 1         |
| ✓ Eccessive richieste esterne di dati già disponibili                                                                                                             | 1         |
| ✓ Scarso orientamento alla programmazione                                                                                                                         | 1         |
| ✓ Indisponibilità di dati di benchmark e di sistema                                                                                                               | 1         |
| ✓ Mancanza di collegamenti con la pianificazione strategica                                                                                                       | 1         |

N.B.: La somma delle frequenze relative può essere superiore alla numerosità del campione poiché il quesito è a risposta aperta

Le criticità comunemente più avvertite riguardano i fattori culturali, ampiamente riconosciuti negli studi che si sono occupati del *management accounting change* nella pubblica amministrazione <sup>(193)</sup>, in particolare nel passaggio dal modello burocratico a quello manageriale, nel superamento della logica del controllo come verifica ispettiva per abbracciare quella di guida verso gli obiettivi. Da collegare al fenomeno culturale vi è poi il fattore della scarsa consapevolezza sulle potenzialità degli strumenti oggetto dell'innovazione, che di per sé potrebbe compromettere il percorso di implementazione laddove gli “agenti del cambiamento” li percepissero come un mero adempimento burocratico o, addirittura, come inutili. Qui di seguito riportiamo le risposte che possono rappresentare la percezione di tali problematiche nella prospet-

<sup>(193)</sup> Sul punto rinviamo alla bibliografia presentata nel corso del precedente § 3 di questo capitolo.

tiva di tre dirigenti dell'area pianificazione e controllo:

Ateneo 1: "Il tradizionale orientamento delle pubbliche amministrazioni alla legittimità del procedimento, anziché alla logica manageriale è stato un impedimento. A questo si aggiunge la mancanza di logiche programmatiche a livello ministeriale che rende anche gli atenei miopi, cioè nell'impossibilità di condividere i dati di sistema già disponibili. Anche la resistenza al cambiamento contribuisce a depotenziare l'efficacia dell'attività valutativa che non viene colta nelle sue potenzialità premiali e di aiuto al miglioramento continuo."

Ateneo 2: "Nella fase iniziale di sviluppo del sistema la scarsa cultura del controllo di gestione nell'ateneo, una sorta di diffidenza per uno strumento inteso più come verifica ispettiva e/o burocratismo inutile.

Attualmente gli ostacoli sono legati anche a:

1. implementazione di un sistema di pianificazione strategica, in grado di fornire gli input necessari alla ridefinizione periodica del Piano strategico.
2. realizzazione di una aggiornata mappatura dei processi e delle attività svolte dai servizi, già in corso di lavorazione."

Ateneo 3: "Fattori sia culturali, sia organizzativi, sia tecnici. Impiantare il CdG richiede un significativo impegno, non solo finanziario, ed è importante che ne venga compresa la reale valenza ed utilità. La decisione di implementare il CdG deve essere condivisa sia ai vertici che nelle varie unità organizzative e ritenuta meritevole di investimento di risorse umane e finanziarie da parte sia degli organi politici che della dirigenza. La scelta impone inoltre un mutamento del comportamento amministrativo. Per sua stessa natura, il CdG è un processo che richiede una vasta partecipazione non solo allo stadio iniziale, ma anche nelle fasi successive rendendosi sempre necessario il progressivo affinamento ed adattamento delle tecniche e dei comportamenti alle mutate condizioni interne ed esterne."

Altrettanto importanti sono gli altri elementi di criticità segnalati, come ad esempio quelli che riguardano l'organizzazione del sistema informativo, l'architettura integrata degli applicativi necessari per alimentare il flusso dei dati nell'amministrazione universitaria. Tali fattori si richiamano a quanto abbiamo avuto modo di riferire in relazione al quesito sui sistemi informatici con implicazioni sul controllo di gestione, sulla loro numerosità e sulla mancanza di interoperabilità.

L'ultimo quesito della sezione ha indagato le misure scelte da ciascun ateneo per superare gli ostacoli all'implementazione del SCdG (*Quesito 13: Con riferimento al quesito precedente, quali provvedimenti si sta ipotizzando di assumere per superare i fattori di criticità?*).

Rispetto ai problemi di carattere culturale, sono previste azioni quali il coinvolgimento degli attori chiave nella progettazione condivisa delle fasi di avanzamento del SCdG, la formazione, l'affiancamento del personale, il *training on the job*, l'organizzazione di processi più efficaci di comunicazione dei risultati. Queste soluzioni sono certamente coerenti con il pensiero scientifico, che come noto ha ampiamente sottolineato l'importanza della trasparenza dei processi di calcolo e il coinvolgimento degli attori chiave nel processo di implementazione<sup>(194)</sup>, nonché della comunicazione dei risultati, soprattutto con *feedback* sui dati della propria sfera di pertinenza ai responsabili delle strutture oggetto di controllo<sup>(195)</sup>.

Risulta interessante notare, invece, come innanzi alle problematiche tecnico-informatiche segnalate in risposta alla precedente domanda, non siano state poi individuate corrispondenti misure utili per risolverle. Una possibile spiegazione può essere data dal fatto che gli applicativi – che come abbiamo visto nelle pagine precedenti sono piuttosto numerosi e realizzati da distinte *software house* – sono realizzati con logiche native non studiate per garantire un immediato scambio automatico di dati nelle molteplici combinazioni implementate dagli atenei. Questa circostanza – che implica, come abbiamo già detto, la necessità di replicare gli archivi, con plurime immissioni di dati da parte degli operatori e rischi di errori di imputazione – richiede valutazioni e investimenti che travalicano i confini dell'amministrazione universitaria, rendendosi necessario un confronto sulle impostazioni ritenute significative per il fabbisogno conoscitivo comune a livello di rete di atenei, da cui possa derivare un impulso per lo sviluppo degli applicativi nella direzione della loro interoperabilità.

---

<sup>(194)</sup> Si veda, ad esempio, ARNABOLDI M., AZZONE G., *Benchmarking university activities: an italian case study*, in "Financial Accountability & Management, Vol. 20, No. 2, 2004, pag. 212 e segg.

<sup>(195)</sup> Si veda, ad esempio, TER BOGT H.J., VAN HELDEN G.J., *Accounting change in Dutch government: exploring the gap between expectations and realizations*, in "Management Accounting Research", Vol. 11, No. 2, 2000, pagg. 268-269.

### 5.3. *Le prospettive di sviluppo del controllo di gestione nella percezione dei dirigenti di area economico finanziaria delle amministrazioni universitarie*

La terza ed ultima parte del questionario ha posto tre quesiti di “prospettiva”, inerenti rispettivamente:

1. le modalità ritenute utili per realizzare l'integrazione tra ciclo di bilancio e ciclo della *performance* (Quesito 14);
2. l'utilità del CdG percepita da parte dell'organo politico degli atenei (Quesito 15);
3. l'individuazione, in termini di costi/benefici, delle determinazioni analitiche non indispensabili per la funzionalità del CdG e di quelle non realizzabili (Quesito 16).

Il tema della integrazione tra ciclo di bilancio e ciclo della *performance* è ritenuto sfidante nell'ambito della pubblica amministrazione italiana, come dà evidenza la serie di documenti prodotti sul tema dal Dipartimento della Funzione Pubblica. Nel caso degli atenei, la predetta integrazione è stata considerata con particolare attenzione dall'Anvur, che – come noto – ha approvato proprio nel gennaio 2019 apposite Linee Guida per la gestione integrata dei cicli.

Nella Tabella 14 riportiamo i percorsi proposti dagli atenei che hanno risposto alla domanda (24 osservazioni).

**Tabella 14: Percorsi per l'integrazione dei cicli**

| Descrizione                                                                                                                               | Frequenze |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| ✓ Associazione tra risorse e obiettivi di budget                                                                                          | 12        |
| ✓ Omogeneizzazione/integrazione temporale tra le scadenze inerenti i due cicli                                                            | 9         |
| ✓ Definizione di indicatori specifici per monitoraggio della dinamica dei costi nell'ambito dei piani integrati                           | 7         |
| ✓ Sviluppo di una contabilità analitica integrata nel sistema budgetario                                                                  | 3         |
| ✓ Realizzazione di una visione integrata tra pianificazione strategica, programmazione operativa e quella di bilancio                     | 2         |
| ✓ Sviluppo di un modello di allocazione interna delle risorse simmetrico a quello del FFO e sua considerazione in sede di piano integrato | 1         |
| ✓ Realizzazione di una <i>Balanced Scorecard</i>                                                                                          | 1         |
| ✓ Creazione di un cruscotto integrato con dati analitici                                                                                  |           |

|   |                                                                                                                    |   |
|---|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| ✓ | Esplicitazione della delega di responsabilità economica nel sistema di misurazione e valutazione delle performance | 1 |
| ✓ | Studio degli scostamenti tra budget e consuntivo ed eliminazione dei <i>bias</i> dovuti al sistema autorizzatorio  | 1 |

N.B.: La somma delle frequenze relative può essere superiore alla numerosità del campione poiché il quesito è a risposta aperta

Rispetto alla percezione dell'organo politico – punto *sub* 2) – le risposte hanno restituito un quadro da cui risultano quattro possibili situazioni diverse:

- a) la presenza di una forte consapevolezza del *management* di area economico-finanziaria, che stimola con approccio *bottom-up* il vertice (15 osservazioni su 32);
- b) la presenza di un forte consapevolezza dell'organo politico, disposto a fare investimenti per promuovere – con una logica che potremmo definire *top-down* – lo sviluppo del SCdG (5 osservazioni);
- c) una situazione intermedia di moderata percezione dell'utilità da parte del vertice (10 osservazioni);
- d) una situazione di assenza di percezione dell'utilità degli strumenti direzionali di controllo da parte del vertice (1 osservazione)<sup>(196)</sup>.

La prima situazione è tipica di quegli atenei in cui il SCdG è promosso dal *management* di area, con una fase iniziale più complessa per la necessità di dimostrare all'organo politico l'utilità delle determinazioni analitiche.

Ateneo 1: “La percezione dell'utilità e quindi della necessità del controllo di gestione non è stata immediata, con una certa gradualità e non senza difficoltà, l'organo politico ha potuto sperimentarne l'efficacia del controllo di gestione nel passaggio alla contabilità economico-patrimoniale e nel processo di redazione del *budget*. Con quest'ultimo, impostato su logica bottom up, si è acquisito un grado di conoscenza sulle risorse disponibili e del loro utilizzo tale da indirizzare meglio le scelte di investimento future. Ci si auspica una crescita continua, anche verso una programmazione strategica consapevole.”

La seconda situazione è quella a “committenza forte”, in cui il vertice è perfettamente consapevole dell'utilità della strumentazione per il CdG, investe il *management* del suo sviluppo e lo sostiene nel supera-

<sup>(196)</sup> Si fa presente che hanno risposto al quesito 31 atenei.

mento delle criticità.

Ateneo 2: “L’organo politico è fortemente coinvolto nell’implementazione, miglioramento e utilizzo dei risultati del sistema di controllo di gestione anche al fine della definizione delle politiche di Ateneo”.

Ateneo 3: “L’organo politico ritiene strategico il supporto fornito dal Settore Programmazione e controllo di gestione soprattutto per prendere le decisioni ed indirizzare la politica di ateneo.”

Ateneo 4: “Gli Organi accademici negli ultimi anni hanno investito fortemente nello sviluppo di un sistema di controllo di gestione avanzato, sia rivedendo i processi di programmazione e controllo, sia investendo su nuovi strumenti informatici di business intelligence”.

La terza situazione, invece, è quella in cui, in linea di massima, il vertice valuta positivamente lo sviluppo del SCdG, senza tuttavia percepirla pienamente l’utilità a supporto delle decisioni, con un *management* di area economico-finanziaria con limitate risorse per stimolarne la diffusione.

Ateneo 5: “A livello ideale l’organo politico è consapevole dell’importanza e del ruolo che può assumere tale funzione.”

Ateneo 6: “Considerato l’attuale livello di implementazione del sistema di controllo di gestione, le misure indispensabili sono quelle minime e di base per realizzare un sistema in funzionamento capace di fornire informazioni utili e tempestive sulla gestione. Affinamenti, verticalizzazioni e sistemi evoluti, per attività o multidimensionali bilanciati, sono peraltro ritenuti realizzabili”.

Nell’ultima situazione – che nel nostro campione risulta un *outlier* – il vertice non percepisce come utili gli strumenti direzionali di controllo, non fa uso degli *output* restituiti dal sistema e non investe risorse per il suo sviluppo.

Concludiamo l’analisi con le risposte al quesito 16 – punto *sub c*) – relativo all’individuazione, in termini di costi/benefici, delle determinazioni analitiche non indispensabili per la funzionalità del CdG e di quelle non realizzabili.

Mentre in 8 osservazioni gli atenei non hanno fornito alcuna rispo-

sta, in altre 7 hanno spiegato di essere ancora in una fase evolutiva del SCdG che non permette ancora di valutare quali determinazioni siano o meno indispensabili ovvero risultino non realizzabili.

Nei restanti casi, invece, si è messo in evidenza il rischio di una eccessiva analiticità dei calcoli, potenzialmente inutile ai fini decisionali e che, in date circostanze, potrebbe addirittura rivelarsi controproducente per la crescente incertezza nell'attribuzione dei costi indiretti su oggetti di costo più ristretti. Allo stesso modo viene sottolineato che le informazioni devono essere rilevanti per il destinatario.

Ateneo 1: "L'Ateneo ritiene necessario evitare l'eccesso di informazioni (DRIP - *data rich, information poor- syndrome*). La visione di base è quella dell'impostazione analitica per strutture e per macro-processi/funzioni. Sono stati implementati anche modelli analitici semplificati in relazione a specifiche esigenze conoscitive (es. per valutare l'economicità dei corsi di studio)."

Ateneo 2: "Attualmente non si ritiene che sia necessario arrivare al calcolo dei costi per Corso di Studio in quanto le approssimazioni da effettuare sarebbero rilevanti se confrontate con i benefici e l'uso dell'informazione."

Ateneo 3: "Basandosi su analisi costi benefici al momento l'Ateneo sta valutando se accantonare il progetto ribaltamento costi per dipartimenti e per CDS."

Ateneo 4: "Non è probabilmente indispensabile ribaltare sui costi finali (di corsi, progetti, ecc.) i costi generali riferiti agli immobili. Ogni edificio potrebbe infatti avere caratteristiche differenti (es: edifici moderni vs edifici antichi) non governabili attraverso scelte politiche. Anche i driver (mq, n. utenti, ecc.) da utilizzare per l'attribuzione di tali costi ai vari oggetti rappresentano un'approssimazione non sempre utile a determinare la reale efficienza degli oggetti di costo. L'attribuzione puntuale non è realizzabile."

Ateneo 5: "Dalla esperienza maturata in Ateneo si rileva che non sono indispensabili ai fini del controllo di gestione quelle elaborazioni che si riferiscono a dati che riflettono situazioni non integralmente gestibili e controllabili dai soggetti responsabili degli elementi oggetto di analisi."

## **Capitolo 3**

### **IL FUNZIONAMENTO DELLA CONTABILITÀ PER CENTRI DI COSTO NEGLI ATENEI. SELEZIONE DEI CENTRI E PROBLEMATICHE DI LOCALIZZAZIONE DEI COSTI**



## 1. Premessa

Nel precedente capitolo abbiamo esaminato il processo di introduzione della contabilità analitica nella prospettiva del pensiero scientifico, che si è occupato di studiare le dinamiche del *management accounting change* soprattutto (ma non solo) a seguito delle riforme del settore pubblico, procedendo successivamente a considerare i comportamenti della pratica aziendale del nostro Paese, mediante un'indagine sperimentale che ha coinvolto 32 atenei.

In questo capitolo, dopo aver presentato i possibili modelli attraverso cui si può implementare la contabilità analitica (§ 2), ci soffermeremo a descrivere quello più vicino al processo in atto nelle università italiane, rappresentato dalla contabilità per centri di costo.

Secondo tale modello di contabilità dei costi, come diremo meglio più avanti, è possibile procedere alla determinazione dei costi di determinati oggetti di riferimento – ad esempio del costo di prodotto – attraverso aggregazioni di valori riferite ad oggetti intermedi, definiti centri di costo, che sono normalmente individuati in funzione delle responsabilità affidate nella progettazione organizzativa dell'azienda.

Solitamente il procedimento “tradizionale” di calcolo parte dalla selezione dei centri di costo ritenuti rilevanti per gli scopi del CdG, per imputare loro i costi dei fattori produttivi consumati. Tenendo conto della rete di relazioni tra centri – distinti in funzionali, ausiliari e produttivi – e più in particolare degli scambi di servizi che questi mettono in atto per realizzare l'oggetto finale (e.g., la produzione), si procede successivamente ad operare una serie di ribaltamenti interni in modo da addensare i costi sui centri produttivi, definendo così una configurazione di costo pieno da imputare successivamente all'oggetto finale di costo.

Avremo modo di osservare che negli atenei questo modello “tradizionale” di contabilità può essere utilmente impiegato per determinare una misura ragionevole dei costi delle varie unità organizzative – dipartimenti, aree direzionali e uffici, laboratori, eccetera – ma presenta par-

ticolari incertezze nel momento in cui si voglia definire il costo di prodotto, ad esempio per calcolare il costo dei corsi di studio (CdS).

Nel prosieguo del lavoro intendiamo procedere nel seguente modo. Nel presente capitolo ci occuperemo delle problematiche di classificazione dei centri (§ 3) e di localizzazione dei costi (§§ da 4 a 4.6), mentre nel prossimo affronteremo quelle derivanti dal processo di ribaltamento dei costi dei centri intermedi su quelli centri produttivi, in una logica a *full costing*. Nel capitolo 5 accenneremo, infine, alle problematiche legate alla determinazione dei costi dei CdS e, soprattutto, alla loro valutazione alla luce di un modello basato sui costi *standard*.

## **2. I possibili modelli per implementare la contabilità analitica negli atenei**

Qualsiasi percorso di implementazione della contabilità analitica, ai fini dell'analisi dei costi, richiede la scelta di un modello di allocazione che sia funzionale a rispondere alle esigenze conoscitive che ne hanno promosso l'attivazione. In considerazione del fatto che il fine delle metodologie di analisi dei costi è rintracciabile nella produzione di informazioni per sostenere i processi decisionali di un'azienda, la scelta di un modello deve necessariamente partire proprio dalla individuazione degli scopi conoscitivi <sup>(197)</sup>, per non privare di significatività, rilevanza e affidabilità le determinazioni quantitative che si andranno ad ottenere. Aggregazioni di costi che possono trovare giustificazione, o meglio razionalità economica, per un dato fine, possono rivelarsi incongruenti per finalità alternative, potendo addirittura alimentare, in tali casi, decisioni non corrette.

I modelli di tenuta della contabilità analitica più diffusi sono riconducibili alla seguente classificazione:

1. modelli semplificati, su base unica e su base multipla;
2. modello per centri di costo;
3. modello per attività (ABC).

I loro tratti differenziali riguardano particolarmente le modalità attraverso cui sono ripartiti i costi indiretti sugli oggetti di costo. Qui di

---

<sup>(197)</sup> BASTIA P., *Analisi dei costi. Evoluzione degli scopi conoscitivi*, Clueb, Bologna, II<sup>a</sup> ed., 1996, pag. 21.

seguito prenderemo in considerazione i tre approcci esclusivamente in punto di sintesi, per procedere ad esaminare – come detto in premessa – il modello per centri di costo.

Iniziamo con i modelli semplificati su *base unica* e su *base multipla*, di cui al punto *sub 1*).

Fissato un determinato oggetto di costo – ad esempio i vari prodotti (beni e/o servizi) realizzati da un'azienda – i modelli semplificati determinano il costo di quell'oggetto secondo un procedimento a due stadi <sup>(198)</sup>, che riguardano:

- a. l'attribuzione preliminare ai prodotti dei costi diretti;
- b. la ripartizione di tutti gli altri costi (indiretti) sulla base di uno (modello su base unica) o più parametri di riferimento (base multipla).

Mentre l'attribuzione dei costi diretti avviene con modalità oggettive, che, in quanto tali, non causano problematiche degne di analisi, l'assegnazione dei costi indiretti presenta invece il problema della scelta della(e) base(i) di riparto più adatta(e) come “determinante(i)” del sostenimento di quei costi <sup>(199)</sup>. Nella contabilità industriale delle imprese, soprattutto quelle operanti con strutture non complesse, con una offerta limitata di prodotti e con una dimensione ridotta di costi indiretti, usualmente le basi sono ricercate nel costo delle materie prime assorbitate da ciascun prodotto, nel costo della manodopera diretta inerente ciascun prodotto o, infine, nel costo primo, dato dalla sommatoria di materie prime e manodopera diretta. In questo modo, pertanto, il totale dei costi indiretti viene ripartito tra gli oggetti di riferimento in proporzione ai costi diretti – delle materie prime, della manodopera o della loro sommatoria – che è stato possibile attribuire a tali oggetti nella prima fase del procedimento di calcolo. L'unica alternativa è data dalla possibilità di raggruppare i costi indiretti in più classi omogenee al loro interno rispetto al parametro causale utile per il loro riparto, al fine di correggere la distorsione derivante dall'applicazione di un'unica base per costi – quelli indiretti – che normalmente sono decisamente disomogenei tra loro.

---

<sup>(198)</sup> BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 41 segg.; SELLERI L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etaslibri, Milano, 1996, pag. 87 segg.

<sup>(199)</sup> BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 42.

Il procedimento in analisi non sembra adatto alle esigenze del moderno contesto dell'*Higher Education*. Occorre ricordare che gli atenei:

- sono sistemi complessi <sup>(200)</sup> che operano entro contesti ambientali sempre più aperti e dinamici <sup>(201)</sup>;

- hanno visto ampliarsi lo spettro dei soggetti portatori di interessi <sup>(202)</sup>, con un deciso aumento della pressione verso servizi di maggiore qualità e ad alto contenuto professionale <sup>(203)</sup>;

- svolgono attività tra loro diversificate, alcune delle quali (ad esempio, la ricerca) hanno forte valenza progettuale, mentre altre (ad esempio, la didattica) sono più standardizzabili <sup>(204)</sup>;

- rivestono un ruolo di promotori dello sviluppo economico, sociale e civile <sup>(205)</sup> che determina un elevato fabbisogno di capitale per realizzare continui investimenti in innovazione tecnologica <sup>(206)</sup>.

Le relazioni dinamiche con l'ambiente hanno determinato anche una costante spinta verso la professionalizzazione amministrativa, sia per effetto dell'accresciuta esigenza di *accountability* <sup>(207)</sup>, sia a seguito delle numerose riforme che negli ultimi anni hanno interessato l'assicurazione della qualità, gli appalti pubblici, le politiche di contrasto alla corruzione, la protezione dei dati sensibili, l'attivazione del ciclo della *performance* e l'integrazione con il ciclo di bilancio, eccetera.

Tali fattori hanno determinato un irrigidimento della struttura dei costi, confermata dalla prevalente presenza dei costi fissi ascrivibile al

<sup>(200)</sup> MIOLO VITALI P. (a cura di), *I sistemi di misurazione economico-finanziaria nelle università italiane: problemi e prospettive*, Cedam, Padova, 2001, pag. 5.

<sup>(201)</sup> 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*, Cedam, Padova, 2001, pag. 161 e segg.

<sup>(202)</sup> 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*, Cedam, Padova, 2001, pag. 162.

<sup>(203)</sup> ARCARI A., *Il controllo di gestione negli atenei*, Egea, Milano, 2003, pag. 25.

<sup>(204)</sup> ARNABOLDI M., *Il sistema universitario e della ricerca*, in AZZONE G., *Controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche. Decisioni e accountability per Ministeri, Enti locali e Università*, EtasLibri, Milano, 2008, pag. 220.

<sup>(205)</sup> DONNA G., *L'università che crea valore pubblico. Modelli di strategia, governance, organizzazione e finanza per gli atenei italiani*, il Mulino, Bologna, 2018, pag. 11.

<sup>(206)</sup> HEINZL J., KOR A.L., ORANGE G., KAUFMANN H.R., *Technology transfer model for Austrian higher education institutions*, in "The Journal of Technology Transfer", Vol. 38, No. 5, 2013, pagg. 607-640.

<sup>(207)</sup> ARNABOLDI M., AZZONE A., CARLUCCI P., *Misurare le performance nel settore pubblico: un'applicazione alle università*, in CUGINI A. (a cura di), *La misurazione delle performance negli atenei. Logiche, metodi, esperienze*, FrancoAngeli, Milano, 2007, pag. 197 e segg.

personale dipendente, e soprattutto un marcato aumento, in termini di volume e di varietà, dei costi di natura indiretta, per effetto della crescita dei servizi di supporto alle aree strategiche della didattica e della ricerca <sup>(208)</sup>.

L'applicazione negli atenei del modello semplificato determinerebbe, pertanto, inevitabili approssimazioni di calcolo a causa dell'impossibilità di "spiegare" l'andamento di tutti i costi indiretti mediante una sola o più (limitate) basi di ripartizione <sup>(209)</sup>.

Le limitazioni a cui abbiamo fatto cenno sono superate, invece, sia dal modello di contabilità per centri di costo, sia da quello, più recente, per attività.

Il modello per *centri di costo*, di cui al precedente punto *sub 2*), passa per un'analisi dell'organizzazione e dei processi realizzati in una data azienda <sup>(210)</sup>. Tale analisi è funzionale per selezionare, in una mappa, i centri reali (corrispondenti all'articolazione organizzativa) e fittizi (di mera imputazione contabile) su cui vanno allocati i costi indiretti, prima del loro eventuale ribaltamento sui prodotti <sup>(211)</sup>.

---

<sup>(208)</sup> Dello stesso avviso, anche Fici (FICI L., *Il controllo di gestione negli atenei. Dalla valutazione al governo aziendale*, FrancoAngeli, Milano, 2001, pag. 101). In letteratura si sottolinea come il problema dei costi indiretti è destinato a crescere per effetto di una serie di fenomeni legati all'evoluzione tecnologica, alla domanda di miglioramento sistematico della qualità della produzione, alla necessità di acquisire e poi consolidare posizioni di vantaggio competitivo fondate sulla differenziazione di prodotto, eccetera. Sul punto, anche FONTANA F., ROSSI M., *La contabilità analitica nell'ente locale. Finalità, strumenti e metodi*, Giuffrè, Milano, 2003, pag. 83 segg.; ORELLI R.L., VISANI F., *Analisi e gestione dei costi negli enti locali. Stato dell'arte, modelli e applicazioni di cost management*, FrancoAngeli, Milano, 2005, pag. 100 e segg.

<sup>(209)</sup> Brusa (BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 44) sottolinea, in proposito, che: "Al limite si potrebbero adottare tante basi quante sono le voci di costo indiretto, classificate per natura, ma difficilmente questo modo di procedere condurrebbe a risultati soddisfacenti sotto il profilo dell'attendibilità delle misurazioni. Infatti, esso ignora le *reali condizioni di svolgimento dei processi produttivi* e, più in generale, dei processi gestionali".

<sup>(210)</sup> BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 44.

<sup>(211)</sup> L'analisi può avere anche la finalità di determinare, quale oggetto di costo finale, il valore delle risorse consumate dai centri di costo, nell'ottica della *responsibility accounting*. Sul punto, ANTLE R., DEMSKI J.S., *The controllability principle in responsibility accounting*, in "Accounting Review", 1988, pagg. 700-718; BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 51; CHOUDHURY, N., *Responsibility accounting and controllability*, in "Accounting and Business Research", Vol. 16, No. 63, 1986, pagg. 189-198; HILTON R.W., PLATT D.E., *Managerial accounting*, McGraw-Hill Education, 2008.

La prassi presenta differenti soluzioni operative per il funzionamento della contabilità per centri di costo. Nell'ipotesi più ricorrente, di implementazione al fine di pervenire al calcolo del costo dei prodotti, il procedimento normalmente segue le seguenti fasi:

- a) selezione dei centri di costo cui imputare il consumo dei fattori produttivi e definizione della relativa mappa;
- b) imputazione del costo relativo al consumo dei fattori produttivi al centro in cui questi sono stati sostenuti;
- c) ribaltamento dei costi allocati nei centri di prestazioni intermedie su quelli finali;
- d) imputazione ai prodotti dei costi diretti e ribaltamento dei costi allocati in precedenza (con la fase *sub c*) sui centri finali <sup>(212)</sup>.

Con la fase *sub a*), l'azienda individua i centri che, in ottica di fabbisogno conoscitivo, saranno oggetto del sistema di misurazione ai fini del CdG nonché le loro relazioni rispetto ai processi realizzati. I centri potranno corrispondere o meno alle unità presenti nella macrostruttura organizzativa <sup>(213)</sup> e – con riferimento alle loro relazioni – possono operare “dietro le quinte”, offrendo prestazioni all'interno dell'azienda (centri di prestazioni intermedie) o, al contrario, a diretto contatto con l'utenza finale a cui, per loro tramite, l'azienda rivolge il proprio *output* (centri di prestazioni finali).

Il presente modello di contabilità prevede che dopo aver definito la mappa dei centri si proceda – punto *sub b*) – alla imputazione dei costi dei fattori produttivi a quelli che ne hanno effettivamente fatto uso, in proporzione al consumo degli stessi fattori. È una fase del procedimento in cui risulta determinante la possibilità di misurare oggettivamente i consumi dei fattori comuni a più centri. Più alta è tale possibilità, minore sarà l'incertezza delle stime dei costi da allocare sui centri.

Il processo prosegue – punto *sub c*) – con il cosiddetto “ribaltamento” dei costi allocati sui centri intermedi verso quelli finali. La *ratio* di questa fase è rinvenibile nella necessità di calcolare il “costo pieno” dei centri finali, che cedono l'*output* all'utenza finale anche grazie alle prestazioni ricevute, all'interno, dai centri di prestazioni intermedie. I costi di queste prestazioni sono stati imputati ai centri che li hanno sostenuti nella seconda fase del processo e devono essere ora (ri)allocati, per *de-*

---

<sup>(212)</sup> Si veda, più ampiamente, BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 51 ss..

<sup>(213)</sup> Si parla, rispettivamente, di centri reali e fittizi.

*stinazione*, nei centri che realizzano i prodotti finali ceduti all'utenza.

Sul piano tecnico, in questa fase diviene rilevante considerare le relazioni tra i centri rispetto ai processi realizzati, in quanto proprio in virtù di tali relazioni occorrerà selezionare:

- la metodologia di ribaltamento;
- i *driver* per trasferire i costi.

La selezione dei metodi di ribaltamento può avvenire, come vedremo più avanti, tra diverse alternative che differiscono tra loro in funzione delle semplificazioni di calcolo che si ritengono accettabili nel considerare le possibili interrelazioni esistenti tra centri di costo intermedi <sup>(214)</sup>. La scelta deve essere attentamente ponderata poiché, a causa delle semplificazioni di calcolo, il risultato dell'allocazione tra i centri finali sarà differente a seconda dei metodi effettivamente implementati.

Tra l'altro, va ricordata la possibilità che il ribaltamento possa essere omesso per quei centri intermedi che non sono legati in modo specifico con i centri finali <sup>(215)</sup>. In tale caso, tenendo conto della finalità di addivenire al costo del prodotto, l'imputazione dei costi di questi centri può avvenire direttamente ai prodotti, nella fase di cui al punto *sub d*).

Con riferimento alla selezione dei *driver*, occorre effettuare la scelta maggiormente coerente con il principio "causale" (detto anche funzionale o tecnico) <sup>(216)</sup>, facendo in modo di imputare i costi nella misura in cui i centri finali hanno richiesto prestazioni ai centri intermedi, "consumandone" i relativi servizi per apprestare l'*output* da destinare all'utenza.

Nei percorsi di calcolo del costo del prodotto, la contabilità per centri di costo prevede un ultimo passaggio – punto *sub d*) – in cui vie-

<sup>(214)</sup> Le metodologie più comuni sono quelle del ribaltamento parallelo, del ribaltamento sequenziale (o a cascata) e del ribaltamento incrociato.

<sup>(215)</sup> Brusa fa presente, infatti, che il ribaltamento dei costi sui centri produttivi può avvenire anche solamente per alcuni centri funzionali. Più in particolare il ribaltamento dei centri funzionali su quelli produttivi "ha un senso quando è misurabile il servizio dato dai primi ai secondi, una volta dimostrato che i centri funzionali operano al servizio dei centri produttivi (ad esempio un ufficio di amministrazione del personale): se però i centri funzionali operano per l'azienda nel suo insieme o erogano servizi che con i centri produttivi non hanno alcun nesso causale, è più opportuno e semplice evitare il ribaltamento in questione". Cfr. BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 51 segg.

<sup>(216)</sup> AMODEO D., *Le gestioni industriali produttrici di beni*, Utet, Torino, 1960, pag. 605; BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 46; CODA V., *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1968, pag. 232 ss.; DE MINICO L., *Lezioni di Ragioneria*, Pironti, Napoli, 1945, pagg. 118-119.

ne effettuata l'imputazione finale ai prodotti:

- dei costi diretti;
- degli altri costi (diretti e indiretti) non transitati per i centri;
- dei costi (pieni) allocati sui centri finali, che dovranno pertanto essere ribaltati sulla produzione.

Nel caso, più raro, di produzioni omogenee, l'allocazione è facilitata dalla possibilità di dividere il costo totale di ciascun centro per la quantità di produzione realizzata, in modo da pervenire ad un valore unitario. Nei casi di produzioni multiple, come quello di un dipartimento universitario che eroga più corsi di laurea con differenti strutture di costo, tale divisione porterebbe invece ad un valore medio che con ogni probabilità non sarebbe espressivo del costo unitario per alcuna delle tipologie di prestazioni offerte. In tal caso, per pervenire alla stima dei costi per tipologia di prodotto si devono ricercare specifiche soluzioni di calcolo, in funzione delle possibilità offerte dal sistema informativo a supporto della contabilità analitica <sup>(217)</sup>.

L'iter logico che abbiamo descritto può trovare rappresentazione nello schema di cui alla Figura 4.

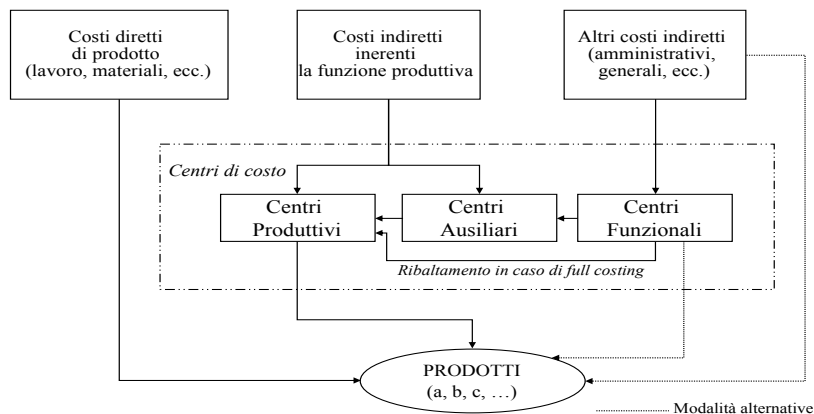
Laddove il fine conoscitivo non risieda nel calcolo del costo del prodotto ma nella valorizzazione a *"full cost"* delle risorse consumate nei centri produttivi, il processo di allocazione visto sin qui potrebbe essere replicato saltando l'ultimo passaggio, di cui al punto *sub d)*, come evidenziato nella Figura 5.

Vale la pena di ricordare che cambiando gli oggetti di costo – rappresentati, nel caso, dai centri anziché dai prodotti – si sposterebbe anche il confine che separa i costi diretti e indiretti. La distinzione tra questi, infatti, non ha carattere assoluto ma relativo, dipendendo dal rapporto tra il costo e l'oggetto di riferimento. In linea generale, più ampio è l'oggetto di riferimento, maggiore sarà la quantità di costi che potranno considerarsi diretti e, di conseguenza, più alta l'attendibilità dei valori allocati.

---

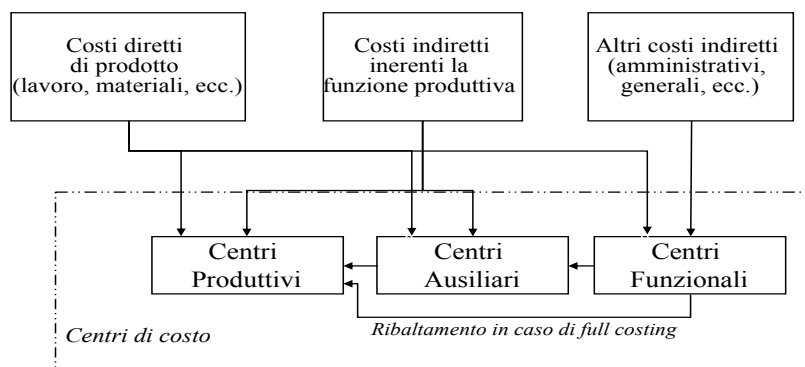
<sup>(217)</sup> Tra queste, più avanti, parleremo del sistema dei pesi e dei coefficienti equivalenti, diffuso soprattutto in ambito sanitario per il calcolo del costo dei DRG prodotti entro ciascun reparto ospedaliero. Sul punto, più ampiamente, MECHELLI A., *Processo di aziendalizzazione e analisi dei costi nelle aziende ospedaliere. Un'interpretazione economico-aziendale della riforma del sistema ospedaliero*, Cedam, Padova, 2000, pag. 323 e segg.

**Figura 4: Il processo di allocazione dei costi nell'ipotesi di calcolo del costo di prodotto**



Fonte: Riadattamento da BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, 1995, pag. 52.

**Figura 5: Il processo di allocazione dei costi nell'ipotesi di calcolo del costo dei centri**



Esaminato il caso della contabilità per centri di costo, passiamo al modello per attività, di cui al precedente punto *sub 3*). L'approccio *Activity-based* trova diffusione nella seconda metà degli anni '80, attraverso alcuni articoli scientifici e casi di studio dell'Harvard Business

School<sup>(218)</sup>, come proposta per superare le complicazioni che i sistemi di contabilità tradizionali – come quello per centri di costo – hanno manifestato nel tempo in occasione della determinazione del costo dei prodotti.

Tra i fattori che hanno spinto parte della letteratura a mettere in discussione la razionalità dei modelli tradizionali, hanno inciso particolarmente l'aumento della complessità derivante dai processi di differenziazione della produzione nella ricerca del vantaggio competitivo, il cambiamento dettato dal progressivo impiego di *Information e Communication Technology* (ICT), la necessità della (ri)progettazione organizzativa con *focus* sui processi aziendali, i mutamenti nella struttura dei costi con una crescente incidenza di costi fissi e indiretti<sup>(219)-(220)</sup>.

Per determinare il costo del prodotto, l'alternativa dell'ABC ha proposto di partire dall'idea di fondo che qualsiasi tipo di produzione richiede tutta una serie di attività che consumano le risorse disponibili. La filosofia è pertanto incentrata sul fatto che non sono i prodotti a consumare le risorse ma le attività che vengono poste in essere per realizzarli.

---

<sup>(218)</sup> COOPER R., *The Rise of Activity-Based Costing - Part One: What is an Activity-Based Cost System?*, in "Journal of Cost Management", Summer 1988, pagg. 45-58; COOPER R., *The Rise of Activity-Based Costing - Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System?*, in "Journal of Cost Management", Fall, 1988, pagg. 41-48; COOPER R., *The Rise of Activity-Based Costing - Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How Do You Select Them?*, in "Journal of Cost Management", Winter, 1989, pagg. 34-46; COOPER R., KAPLAN R.S., *Measure Costs Right: Make the Right Decisions*, in "Harvard Business Review", September-October, 1988. Sul punto si vedano anche: JOHNSON H.T., KAPLAN R.S., *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987; JOHNSON H.T., KAPLAN R.S., *The Importance of Long-Term Product Costs*, in "The McKinsey Quarterly", Vol. 23, No. 4, 1987, pagg. 36-48; COOPER R., KAPLAN R.S., *How cost accounting distorts product costs*, in "Management Accounting", Vol. 69, April, 1988; JOHNSON H.T., *Activity-Based Information: A Blueprint for World-Class Man*, in "Management Accounting", June, 1988; COOPER R., KAPLAN R.S., *The Design of Cost Management Systems*, Prentice Hall, 1991.

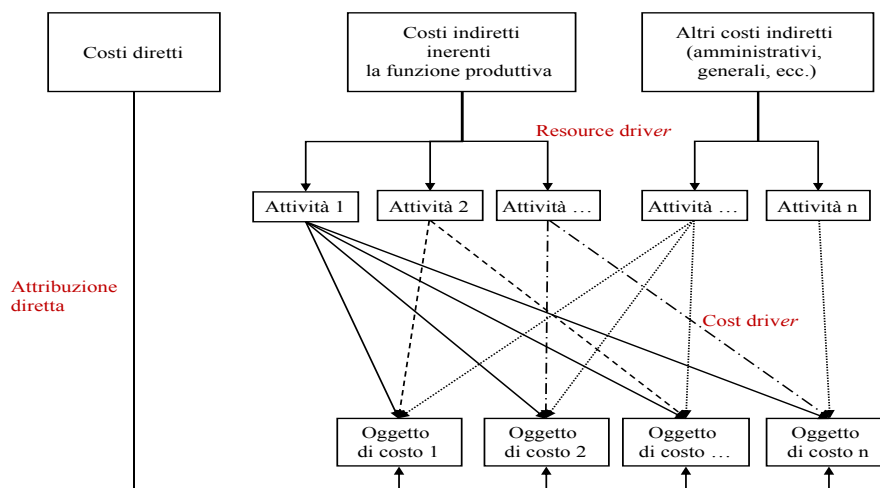
<sup>(219)</sup> Con i mutamenti a cui si è fatto cenno, la letteratura ha sottolineato come l'attribuzione dei costi indiretti non sia più razionalmente "spiegabile" in funzione del costo o delle ore della manodopera diretta, come proposto nei sistemi tradizionali.

<sup>(220)</sup> Salvo riprendere il tema per maggiori approfondimenti sui motivi che hanno messo in discussione i sistemi contabili tradizionali, rinviamo a: MILLER J., VOLLMAN, T.E., *The Hidden Factory*, in "Harvard Business Review", September/October, 1985, pagg. 142-150; COOPER R., *Does your company need a new cost system?*, in "Journal of Cost Management", Spring, 1987, pagg. 45-49; COOPER R., KAPLAN R.S., *Measure Costs Right: Make the Right Decisions*, in "Harvard Business Review", September-October, 1988; INNES J., MITCHELL, F., *A survey of activity-based costing in the UK's largest companies*, in "Management accounting research", Vol. 6, No. 2, 1995, pagg. 137-153.

Coerentemente con questa filosofia, dal punto di vista procedurale l'ABC provvede ad allocare i costi indiretti sulle attività attraverso parametri denominati *resource driver*, per imputare poi le attività ai prodotti in base a parametri che prendono il nome di *cost driver*. Rispetto al modello per centri di costo cambia, pertanto, l'aggregato intermedio su cui vengono allocati i costi prima di essere imputati all'oggetto finale, rappresentati appunto dalle attività necessarie per realizzare un dato oggetto di costo.

L'iter logico può trovare rappresentazione nel seguente schema:

**Figura 6: Il processo di allocazione dei costi con l'ABC**



Nella figura volutamente non si sono precisati gli oggetti di costo, che possono essere rappresentati semplicemente dai prodotti, così come previsto inizialmente dalle pubblicazioni scientifiche che si sono occupate di ABC, o da oggetti di altra natura quali, ad esempio, servizi, clienti, canali distributivi, su cui invece nel tempo la letteratura ha proposto applicazioni della tecnica.

### 3. La selezione dei centri di costo negli atenei

Dopo aver illustrato gli aspetti procedurali dei tre principali modelli per la determinazione dei costi, proseguiamo il nostro percorso – come

già riferito in premessa – approfondendo le problematiche di implementazione negli atenei della contabilità per centri di costo.

La progettazione di questo modello richiede in via preliminare la definizione della cosiddetta mappa dei centri di costo, che individua le unità analitiche, i “contenitori”, su cui il sistema andrà ad effettuare le misurazioni.

La scelta deve prendere l’abbrivio dalla struttura aziendale e dalle unità organizzative che la compongono, tenendo conto delle aree di responsabilità che si intendono misurare con il sistema di controllo. La costituzione delle unità organizzative in centri dipende dall’omogeneità delle operazioni compiute e dalla rilevanza delle risorse gestite <sup>(221)</sup>. Nella costruzione della mappa possono pertanto essere aggregate in un unico centro più unità organizzative, magari per ricomporre processi di gestione frammentati nella struttura organizzativa <sup>(222)</sup>; viceversa, può accadere che date unità organizzative siano frazionate in più centri in relazione alla necessità di misurare il consumo di risorse delle varie partizioni.

La mappa dei centri di costo non si esaurisce meramente in un elenco di centri su cui il sistema andrà ad allocare i componenti di reddito. Nei sistemi di contabilità a *full costing*, come quello che qui ci interessa considerare, è infatti rilevante anche la rete di scambi di prestazioni offerte tra centri. Come vedremo meglio più avanti, la conoscenza dell’intelaiatura di connessioni tra centri sarà utile per impostare il processo di ribaltamento dei costi e per assicurarlo, selezionando i *driver* più adeguati rispetto al principio causale.

Tenendo conto delle relazioni tra centri, la letteratura ha proposto due criteri di classificazione <sup>(223)</sup>:

---

<sup>(221)</sup> BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 50.

<sup>(222)</sup> ARNABOLDI M., *Il sistema universitario e della ricerca*, in AZZONE G., *Controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche. Decisioni e accountability per Ministeri, Enti locali e Università*, EtasLibri, Milano, 2008, pag. 174.

<sup>(223)</sup> Sulle classificazioni dei centri nella contabilità dei costi si vedano, tra gli altri, BASTIA P., *Analisi dei costi. Evoluzione degli scopi conoscitivi*, Clueb, Bologna, II<sup>a</sup> ed., 1996, pag. 199 e segg.; BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 46 ss.; CARLES G., *Programmazione e controllo. Modelli e strumenti in prospettiva sistemica*, Cedam, Padova, 1997, pag. 208 segg.; SELLERI L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etaslibri, Milano, 1996, pag. 90 e segg.

- in base al ruolo assunto riguardo al perseguimento delle finalità dell'organizzazione;
- secondo una logica funzionale.

Il primo criterio <sup>(224)</sup> – ruolo assunto rispetto al perseguimento delle finalità dell'organizzazione – determina una classificazione in centri di *prestazioni finali* (*mission center*) e centri di *prestazioni intermedie* (*service center*) <sup>(225)</sup>. La classificazione fa perno sulla relazione, diretta o indiretta, che il risultato dell'attività di un centro produce rispetto alle finalità d'istituto. Seguendo tale logica, i centri di prestazioni finali rappresentano quelle unità che, cedendo il loro *output* all'esterno, “contribuiscono direttamente al perseguimento delle finalità dell'organizzazione”, mentre le altre “forniscono servizi di supporto ai centri di prestazioni finali e/o ad altri centri di prestazioni intermedie” entro i confini aziendali <sup>(226)</sup>, assumendo così una relazione indiretta, seppur strumentale, rispetto alle finalità d'istituto.

Negli atenei si possono considerare finali i dipartimenti (o le aree dipartimentali), le scuole di dottorato, i musei; sono intermedi, ad esempio, tutti centri della cosiddetta “amministrazione centrale”, che accomuna i servizi di carattere tecnico e amministrativo generali e di supporto a didattica, ricerca e terza missione.

Va richiamata la possibilità di individuare centri *misti*, rappresentati da unità organizzative che svolgono la loro attività sia all'interno, offrendo servizi ad altri centri intermedi o finali, sia verso l'esterno, con produzione di ricavi. In tali casi, come ricordano Anthony e Young, la “distinzione tra oggetto di costo intermedio e un centro di costo di prestazioni finali è molto sottile, in quanto entrambi corrispondono alle finalità conoscitive per le quali si raccolgono i costi” <sup>(227)</sup>. Negli atenei sono misti quei laboratori che consentono a ricercatori e professori di

---

<sup>(224)</sup> ANTHONY R.N., YOUNG D.W., *Non profit. Il controllo di gestione*, 2<sup>a</sup> ed. italiana, McGraw-Hill Italia, Milano, 2002, pag. 139; CODA V., *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1968.

<sup>(225)</sup> Anthony e Young, cogliendo l'attitudine dei centri di prestazioni finali a cedere l'output presso l'ambiente e, per questo, a realizzare direttamente le finalità d'istituto, li denominano *mission center*. Con la medesima chiave di lettura, i centri intermedi sono denominati *service centers* per il supporto dato ad altri centri interni. Cfr. ANTHONY R.N., YOUNG D.W., *Non profit. Il controllo di gestione*, 2<sup>a</sup> ed. italiana, McGraw-Hill Italia, Milano, 2002, pag. 9.

<sup>(226)</sup> Cfr. ANTHONY R.N., YOUNG D.W., *Non profit. Il controllo di gestione*, 2<sup>a</sup> ed. italiana, McGraw-Hill Italia, Milano, 2002, pag. 139.

<sup>(227)</sup> Cfr. ANTHONY R.N., YOUNG D.W., *Non profit. Il controllo di gestione*, 2<sup>a</sup> ed. italiana, McGraw-Hill Italia, Milano, 2002, pag. 140.

realizzare quelle analisi e sperimentazioni indispensabili per le pubblicazioni scientifiche e che, contemporaneamente, cedono prestazioni agli utenti esterni. Queste possono essere offerte all'esterno direttamente come prodotto finito, vale a dire sotto forma di analisi o servizi resi dietro tariffario, sia sotto forma di utilizzo a pagamento – sempre con tariffario (a orario o a sessione) – delle attrezzature e delle piattaforme tecnologiche a disposizione (microscopia, spettrometria, genomica, eccetera). Può accadere che il centro misto possa far pagare le proprie attività di supporto anche all'interno dell'organizzazione, a tariffe minori rispetto a quelle richieste ad utenti esterni, al fine di far partecipare ricercatori e professori utenti alla copertura del fabbisogno legato alle manutenzioni (soprattutto quelle straordinarie) e, nel tempo, alla sostituzione delle attrezzature scientifiche. L'ateneo dovrà tenere conto della presenza dei centri misti nell'ambito del processo di ribaltamento dei costi ai centri finali.

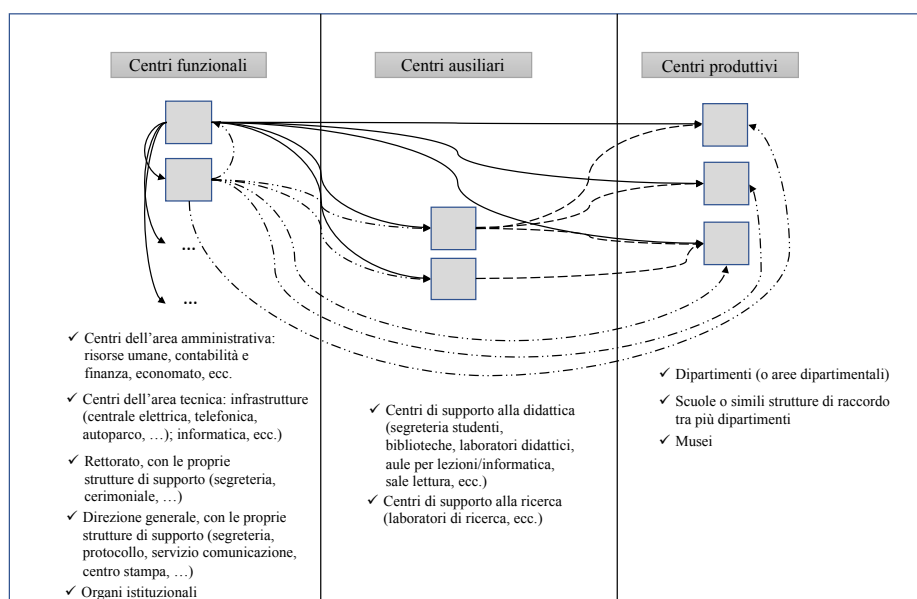
Detto del primo criterio di classificazione, passiamo ora al secondo, che distingue i centri in relazione alla funzione svolta, che può riguardare quella tecnico-produttiva, i servizi ausiliari a questa e, infine, quelli residuali. In questa prospettiva i centri sono distinti in *produttivi*, *ausiliari* e *funzionali*. I centri produttivi si occupano delle attività di carattere operativo strettamente connesse alla realizzazione dei prodotti finali. I centri ausiliari erogano servizi a supporto dei centri produttivi, fornendo uno degli *input* che questi ultimi utilizzano per apprestare la produzione. Sono funzionali, invece, quei centri esterni all'area produttiva che svolgono tutte le attività necessarie per il funzionamento dell'azienda nel suo complesso, anche senza un legame diretto con i prodotti.

Possiamo notare che il criterio funzionale e quello del ruolo, pur diversi nelle logiche di classificazione, conducono a risultati sovrapponibili. I centri ausiliari e quelli funzionali, prestando servizi all'interno dei confini aziendali, contribuiscono all'attività svolta da altri centri di responsabilità (finali o intermedi) senza operare a diretto contatto con l'utenza; per questa ragione, rientrano nella categoria dei centri di prestazioni intermedie o *service center*. I centri denominati "produttivi" perché adempiono alla funzione tecnico-produttiva, realizzando beni e servizi che verranno ceduti all'ambiente esterno rientrano, invece, nei centri di prestazioni finali o *mission center*.

Una possibile declinazione del criterio funzionale negli atenei è of-

ferta dalla Figura 7, che richiama anche una recente proposta del sottogruppo di lavoro CoDAU “Controllo di gestione” <sup>(228)</sup>:

**Figura 7: Una possibile declinazione dei centri secondo il criterio funzionale**



Sia pure con possibilità di denominazioni diverse <sup>(229)</sup>, possiamo notare che tutti i centri indicati nella Figura 7 possono trovare corrispondenza con le unità organizzative usualmente presenti negli atenei,

<sup>(228)</sup> CoDAU, *Il controllo di gestione negli atenei: note di riflessione*, CoDAU, Sassari-Roma, 2019, pag. 33.

<sup>(229)</sup> Rispetto alla possibilità di trovare denominazioni diverse a seconda delle scelte che ciascun ateneo può compiere in sede di progettazione organizzativa, è interessante qui citare i risultati di una indagine svolta dall'Anvur sui contenuti delle Relazioni dei nuclei di valutazione 2017 e sulle macrostrutture degli atenei. L'Anvur ha notato, in particolare, che gli atenei hanno adottato denominazioni diverse per “etichettare” i vari livelli gerarchici (sino a 3) in cui è stata articolata l'organizzazione al momento dell'indagine. Ad esempio, le strutture di primo livello sono state denominate “Aree” nel 61,4% dei casi, “Direzioni” nel 17,5% dei casi, o in altro modo (Area/direzione, Ripartizione, Unità speciale o Servizio speciale) nei restanti casi. Si veda, più ampiamente, ANVUR, *Giornate di incontro con i nuclei di valutazione*, 3<sup>a</sup> edizione, 2018, pag. 45.

o con loro articolazioni <sup>(230)</sup>. In tal caso, i centri sono definiti *reali* proprio in virtù di questa corrispondenza. A questi centri è preposto un responsabile a cui sono affidati obiettivi e risorse (umane, finanziarie e strumentali) da combinare nelle modalità più efficaci per consentirne il conseguimento.

In sede di progettazione della strumentazione tecnica per l'analisi dei costi può essere valutata l'opportunità di inserire nella mappa anche centri di mera imputazione contabile, i quali, non avendo corrispondenza con unità organizzative, sono comunemente denominati *fittizi*. La presenza di questi centri può essere giustificata dall'esigenza di allocare in appositi "contenitori contabili":

- costi che possono rivelarsi utili a determinare informazioni di supporto a calcoli di convenienza economica;
- costi comuni che non trovano una precisa allocazione nei centri reali;
- costi utili per scopi particolari.

In merito al primo caso – costi che possono rivelarsi utili a supporto dei calcoli di convenienza economica – possiamo richiamare la possibilità di istituire centri per i servizi affidati in appalto esterno. In questa ipotesi, il costo del servizio appaltato sarebbe di più immediata lettura, non dovendo essere determinato riaggregando i valori imputati nei conti economici analitici dei singoli centri utenti, e potrebbe essere monitorato più facilmente in ottica "*make or buy*", vale a dire per consentire di valutare nel futuro l'opportunità di gestione diretta (laddove possibile) o per selezionare alternative in nuove gare di appalto <sup>(231)</sup>.

Per quanto riguarda il secondo punto – costi comuni che non trovano una precisa allocazione nei centri reali – occorre far presente che l'ateneo potrebbe scegliere di non attribuire un dato costo o, addirittura, il costo di un centro intermedio nei confronti dei centri utenti, laddove non sia possibile trovare un parametro "ragionevole" di imputazione. In tali condizioni, piuttosto che tentare il riparto, il quale determinerebbe un'assegnazione di quote di costi con modalità certamente arbitrarie,

---

<sup>(230)</sup> In sede di progettazione della struttura tecnico-contabile per il controllo di gestione, un ateneo può decidere di declinare i centri in sottolivelli, in relazione alla rilevanza delle risorse impiegate o, più in generale, all'interesse ad analizzarne il comportamento economico.

<sup>(231)</sup> Altri esempi di centri fittizi motivati da scelte di convenienza economica possono rinvenirsi nella possibilità di voler evidenziare i costi per singolo immobile o per singola sede universitaria. Nel caso i centri sarebbero, rispettivamente "Edificio X", "Sede Y", eccetera.

può essere decisa la creazione di un apposito centro fittizio che fungerebbe da contenitore di costi comuni, sostenuti nell'interesse generale.

I centri fittizi possono essere attivati – passiamo all'ultimo punto – anche per scopi particolari. Possono essere tali, ad esempio, quelli relativi ad analisi che mirano a valutare l'efficienza di un centro, anche ai fini della misurazione della *performance* individuale del responsabile. Nel momento in cui i dipendenti dovessero assentarsi dal proprio lavoro per un arco di tempo piuttosto lungo, anche non continuativo, il costo della retribuzione che andrebbe loro riconosciuta in punto di diritto non corrisponderebbe a prestazioni lavorative realmente prestate. In tale circostanza, sarebbe opportuno non imputare al centro in cui svolgono la propria opera le quote di costo corrispondenti a tali assenze, che dovrebbero essere allocate invece nel centro fittizio “lunghe assenze”. Il centro fungerebbe pertanto da contenitore di costi del lavoro sostenuti dall'ateneo nell'interesse generale, non corrispondenti però a controprestazioni lavorative, e pertanto non imputabili – nelle ipotesi di analisi dell'efficienza – ai centri di costo in cui operano i dipendenti “lungamente assenti” <sup>(232)</sup>.

Chiarite le possibili cause che possono motivare la creazione di centri fittizi, desideriamo concludere le nostre riflessioni sulla fase di individuazione dei centri di costo facendo presente che ai fini dell'implementazione della fase di ribaltamento, i centri “lunghe assenze”, i costi “comuni” e i costi dei centri che svolgono le attività necessarie per il funzionamento dell'azienda nel suo complesso, possono essere riuniti in un unico centro, che la prassi usa denominare “servizi generali”. Gli elementi componenti dei servizi generali meritano una particolare attenzione nel processo di calcolo poiché per loro le possibilità di individuare il *driver* più coerente rispetto al principio causale possono influire significativamente sui risultati del processo di ribaltamento.

---

<sup>(232)</sup> Pur rinviando a quanto diremo nel § 4.1 con riferimento alla localizzazione del costo del personale, anticipiamo che ciascuna amministrazione, dopo aver valutato l'opportunità della istituzione del centro “lunghe assenze”, dovrà individuare la soglia entro cui le assenze potranno essere considerate fisiologiche e pertanto imputabili ai centri senza alterare le analisi di efficienza. Oltre quel limite, il costo delle assenze, anche svolte non continuativamente, dovrà essere stornato dai centri di costo di appartenenza dei dipendenti. Va segnalato che nella fissazione della soglia va valutata anche l'onerosità della gestione delle rilevazioni necessarie per il calcolo puntuale del costo durante il periodo di assenza.

#### 4. Problematiche di ordine generale della fase di imputazione dei costi ai centri

Individuati i centri su cui imputare il costo relativo all'utilizzo dei fattori produttivi, occorre procedere alla materiale imputazione dei costi, che va operata, naturalmente, nei confronti dei centri che ne hanno determinato il sostenimento.

In questa fase, come vedremo meglio nel corso del paragrafo, occorre superare le criticità derivanti dalla presenza di costi per fattori produttivi comuni a più centri di costo, per i quali occorre cercare, nei limiti del possibile, di misurarne il consumo secondo modalità oggettive, per non alterare la significatività dei valori che andranno inseriti nel *report* analitico di ciascun centro.

Per approfondire le criticità, può essere utile richiamare una classificazione dei costi ben nota negli studi aziendali <sup>(233)</sup> secondo cui, rispetto alle possibilità di imputazione ad un oggetto di riferimento, i costi possono essere:

- speciali o comuni;
- diretti o indiretti.

Un costo è *speciale* quando è possibile *misurare in modo oggettivo* la quantità di fattore produttivo effettivamente impiegata per un dato oggetto di riferimento (e.g., unità organizzativa, prodotto); in caso contrario, ovvero nell'impossibilità di effettuare una misurazione oggettiva, si sarebbe in presenza di costi *comuni*. Va tenuto presente che affinché un costo possa essere speciale rispetto a un oggetto di costo, non è necessario che il relativo fattore produttivo sia utilizzato esclusivamente da un unico centro, potendo essere speciale anche il costo relativo a un fattore produttivo utilizzato da più centri, laddove fosse imputabile a ciascuno di questi in modo oggettivo. Un tipico esempio è rappresentato dalle spese telefoniche nel momento in cui la fattura da parte del gestore del servizio accomuni più utenze telefoniche, per ciascuna delle quali, però, è possibile rilevare i consumi, che quindi potranno essere imputati oggettivamente ai vari centri di costo. Nei casi in cui mancasse una possibilità di misurazione oggettiva, il costo del fattore produttivo consumato ricadrebbe nella classe dei costi comuni. Si pensi, in propo-

---

<sup>(233)</sup> Sul punto, per tutti, BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 7 e segg.

sito, ai costi della vigilanza, per i quali non esiste un parametro oggettivo di misurazione dei servizi offerti nei confronti di tutti gli altri centri di un ateneo <sup>(234)</sup>.

La distinzione dei costi in diretti e indiretti rappresenta un'evoluzione della precedente classificazione poiché sconta l'esigenza di valutare la convenienza economica a misurare oggettivamente il consumo dei fattori produttivi da parte degli oggetti di riferimento. In questa prospettiva sono *diretti* tutti quei costi per i quali si verifica contemporaneamente la *possibilità* e la *convenienza economica* di misurare l'oggettivo impiego del fattore produttivo rispetto all'oggetto di riferimento, mentre sono indiretti tutti gli altri costi.

Prima di proseguire, desideriamo far presente che, in concreto, la classificazione dei costi in diretti ed indiretti potrà dipendere anche dal grado di decentramento amministrativo attuato dalle università e dalle conseguenti procedure di sostenimento delle spese da parte di ciascuna unità organizzativa. L'autonomia riconosciuta agli atenei a partire dall'art. 6, comma 1 e dall'art. 7 della legge 168/89 <sup>(235)</sup>, fa ipotizzare una varietà di casi entro le due alternative teoriche di massimo decentramento amministrativo e di massimo accentramento. Entro questo *range*, si può ragionevolmente presumere che un maggiore accentramento delle spese presso l'amministrazione centrale, al fine di elevare

---

<sup>(234)</sup> Vedremo più avanti che in tali casi occorre individuare un parametro di riparto che sia il più ragionevole possibile rispetto al principio "causale". Nel caso della localizzazione delle spese di vigilanza, usualmente si utilizza il parametro dei metri quadri, ipotizzando un consumo del servizio proporzionale alla superficie dei locali occupati dai centri dell'amministrazione.

<sup>(235)</sup> Ricordiamo ancora che la legge 9 maggio 1989, n. 168, rubricata "Istituzione del Ministero dell'Università e della Ricerca Scientifica e Tecnologica", all'art. 6 ha disposto l'autonomia delle università. In particolare, il comma 1 ha specificato che: "Le università sono dotate di personalità giuridica e, in attuazione dell'articolo 33 della Costituzione, hanno autonomia didattica, scientifica, organizzativa, finanziaria e contabile; esse si danno ordinamenti autonomi con propri statuti e regolamenti". L'art. 7 disciplina l'autonomia finanziaria e contabile delle università. In particolare, i commi 7 e 8 specificano quanto segue: "7. A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge, le università possono adottare un regolamento di ateneo per l'amministrazione, la finanza e la contabilità, anche in deroga alle norme dell'ordinamento contabile dello Stato e degli enti pubblici, ma comunque nel rispetto dei relativi principi. 8. 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 ... Il regolamento disciplina altresì le procedure contrattuali, 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".

il grado di economicità negli acquisti con bandi di gara costruiti per soddisfare potenzialmente i fabbisogni di tutte le unità organizzative centrali e dipartimentali, possa ampliare anche la quantità di costi indiretti rispetto ai centri.

Fatta questa premessa, riteniamo si debbano affrontare ora le questioni riguardanti:

- 1) le categorie di costi che devono essere imputate ai centri;
- 2) l'influenza della *mission* degli atenei sul fabbisogno conoscitivo e sulla suddivisione dei costi nei centri.

Rispetto al primo punto – categorie di costi da imputare ai centri – quale premessa generale, occorre ricordare che l'ipotesi che qui stiamo considerando è quella di organizzare i calcoli al fine di misurare i consumi dei centri di responsabilità, che rappresentano gli oggetti di costo a base del nostro sistema di misurazione. Sotto tale ipotesi, non dovendo pervenire al calcolo del costo di prodotto, si dovrà procedere, *ove possibile*, all'allocazione di *tutti* i costi sui centri <sup>(236)</sup>, affinché si possa determinare successivamente il “costo pieno” dei centri finali, mediante il ribaltamento su di questi del costo dapprima imputato ai centri intermedi <sup>(237)</sup>.

L'operazione di imputazione può risultare semplice solo per alcune tipologie di costi che, in particolare, riguardano quei fattori utilizzati unicamente da un unico centro o che si prestano, in caso di utilizzo congiunto da parte di più centri <sup>(238)</sup>, ad una misurazione oggettiva del loro consumo da parte di ognuno di questi. Per le altre tipologie di costi, invece, l'imputazione presenta incertezze, più o meno rilevanti a seconda dei casi, dovendosi ricercare, di volta in volta, la migliore base di imputazione che consenta di rispettare il cosiddetto principio “causale”, secondo cui, come noto, i costi riferibili a più oggetti di riferimento de-

---

<sup>(236)</sup> Il modello tradizionale di contabilità per centri di costo, nell'ipotesi di calcolo del costo del prodotto, prevede invece che i costi diretti di prodotto non transitino per i centri. Sul punto, per tutti, BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 51 e segg.

<sup>(237)</sup> Tale fase sarà esaminata più dettagliatamente nel corso del prossimo capitolo.

<sup>(238)</sup> Desideriamo far presente che la possibilità di misurare tecnicamente un costo comune a più centri dipende anche dalle modalità di rilevazione contabile in uso nella prassi. Non è così infrequente, ad esempio, che i costi delle manutenzioni – usualmente rilevati presso le unità operative dell'area tecnica che gestiscono le risorse preventivate nel *budget* di ateneo – non possano essere allocati per destinazione in modo oggettivo a causa di semplificazioni nei procedimenti di contabilizzazione, spesso ascrivibili alla mancata proceduralizzazione dei flussi informativi tra uffici tecnici e le unità operative deputate alla contabilità analitica.

vono essere ripartiti tra questi assegnando “ad ogni oggetto di costo, valori che siano espressione quanto più significativa del ‘concorso’ offerto da ciascun fattore produttivo all’oggetto medesimo” <sup>(239)</sup>, cercando di riflettere la causa che ne ha provocato il sostenimento.

Generalizzando, osserviamo che le possibilità di imputazione dei costi dei fattori produttivi ai centri che li hanno utilizzati sono diverse a seconda del fatto che i costi si riferiscano a:

- a) fattori utilizzati da un solo centro;
- b) fattori utilizzati contemporaneamente da più centri.

Il primo caso non presenta problemi di imputazione, dal momento che il costo del fattore produttivo sarebbe imputabile senza incertezze all’unico centro che ne ha determinato il sostenimento. Un esempio potrebbe essere rappresentato dall’acquisto, da parte di un dipartimento, di attrezzature informatiche necessarie per lo svolgimento di un progetto di ricerca.

Nel secondo caso, invece, occorre operare una distinzione tra i costi dei fattori:

b1) per i quali è possibile determinare il consumo da parte dei centri in modo oggettivo e tale misurazione risulta accettabile sul piano economico;

b2) per i quali è possibile determinare il consumo da parte dei centri in modo oggettivo, ma la misurazione non è economicamente conveniente;

b3) per i quali non è possibile determinare in modo oggettivo il consumo da parte dei centri <sup>(240)</sup>.

La prassi vuole, al riguardo, che i costi (diretti) di cui ai punti *sub a)* e *sub b1)* siano allocati ai centri di riferimento in modo immediato, mentre per i costi (indiretti) di cui ai punti *sub b2)* e *sub b3)* sorge un problema di misurazione che va risolto ricercando, di volta in volta, il loro determinante, la causa che ne ha provocato il sostenimento, applicando il noto principio causale <sup>(241)</sup>.

Va precisato che tale ricerca presenta, a seconda dei casi, gradi di

---

<sup>(239)</sup> Cfr. CODA V., *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1968, pag. 232.

<sup>(240)</sup> Rispetto alle classificazioni che abbiamo esaminato in precedenza, i costi di cui ai punti a), b1) e b2) sono speciali, mentre quelli di cui al punto b3) sono comuni. I costi di cui ai punti a) e b1) sono diretti, mentre quelli di cui ai punti b2) e b3) sono indiretti.

<sup>(241)</sup> BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 54 e segg.

difficoltà differenti. Si apre così una duplice possibilità, derivante dal fatto che l'ateneo riesca o meno ad individuare il corretto determinante per i costi indiretti di centro. In caso affermativo <sup>(242)</sup>, tali costi devono essere imputati impiegando quel determinante, andandosi ad aggiungere a quelli (diretti) allocati in modo immediato. Nel caso in cui, invece, non sia in alcun modo possibile disporre di un *driver* razionale, tali costi andrebbero imputati ad un centro di costo "fittizio", ovvero non corrispondente ad alcuna reale unità organizzativa, per essere ribaltati soltanto nell'ultima fase del processo di calcolo, scegliendo nel caso concreto la soluzione migliore rispetto alle finalità conoscitive che guidano l'analisi dei costi. Questa soluzione salverebbe la possibilità di pervenire al costo pieno dei centri finali, consentendo di rappresentare separatamente i costi imputati nella presente fase, che avrebbero un grado di oggettività maggiore rispetto a quella dei costi ribaltati nell'ultima fase del procedimento di calcolo. Resta, infine, la possibilità che si possa decidere di non procedere affatto alla imputazione per talune categorie di costi, come ad esempio gli oneri finanziari. In tali casi, i costi pieni della contabilità analitica *non coinciderebbero* con quelli della contabilità generale <sup>(243)</sup>.

Dopo aver considerato le categorie di costi che devono essere imputate ai centri, passiamo all'influenza della *mission* degli atenei sul fabbisogno conoscitivo e sulla suddivisione dei costi nei centri, di cui al punto *sub* 2).

Nella prospettiva di fornire una reportistica che possa essere utile ai fini dei processi decisionali, riteniamo che per i "*mission center*" di ateneo non sia sufficiente misurare semplicemente costi e, ove possibile, ricavi e margini, tenuto conto che le diverse "anime" della *mission* aziendale richiedono una distinzione, anche in termini di *disclosure*, tra attività didattica, di ricerca e di terza missione. Un *report* economico-

<sup>(242)</sup> Dal 1999 è attivo, sotto il coordinamento del Politecnico di Milano, il progetto "*Good Practice*", finalizzato a misurare e comparare la *performance* dei servizi amministrativi e di supporto delle università quanto a efficacia percepita (in termini di *Customer Satisfaction*), costi ed efficienza. I *driver* individuati per gli scopi del progetto sono divenuti, nel tempo, di uso comune per gli atenei partecipanti anche per le proprie impostazioni di contabilità analitica.

<sup>(243)</sup> Sul punto, più ampiamente, BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 69. In proposito lo studioso fa presente che, pertanto, il concetto di costo pieno non è assoluto ma relativo. Nella prassi aziendale, soprattutto quella con minore grado di evoluzione dei sistemi di controllo direzionale, è tuttavia raro non riscontrare la coincidenza tra costi pieni della contabilità analitica rispetto a quelli della contabilità generale.

analitico sui fattori consumati da un dipartimento può anche essere di interesse per il Direttore della struttura, che per gestire in modo efficace, però, avrebbe bisogno di conoscere quantomeno:

- quali siano, in primo luogo, i costi della didattica e, in secondo luogo, i margini economici di ciascun corso di studio, da interpretare, con comparazioni nel tempo e nello spazio, alla luce di opportune misure non economiche legate alle prestazioni didattiche (n. iscritti, n. laureati, % di studenti iscritti entro la durata normale che abbiano acquisito almeno 40 cfu, eccetera);

- quali siano i costi, ricavi e margini delle attività di ricerca, da interpretare, con comparazioni nel tempo e nello spazio, alla luce di opportune misure non economiche legate alla produzione scientifica (e.g., % di prodotti attesi su quelli totali di ateneo), ai progetti vinti, eccetera;

- quali siano i costi, i ricavi e i margini delle attività di trasferimento tecnologico.

La conoscenza dei costi non sarebbe fine a sé stessa ma dovrebbe ispirare un'analisi delle condizioni che hanno determinato quei risultati economici per valutare con maggiore fondatezza la politica di allocazione interna delle risorse e le potenziali iniziative di miglioramento in relazione agli obiettivi da conseguire.

Nel momento in cui si accetti la necessità di spingere l'analisi a livello di aree di *mission* <sup>(244)</sup>, va riconosciuto che il grado di dettaglio cui si vuole giungere rende decisamente più complessa l'imputazione ai centri finali. Una parte dei costi diretti di centro, infatti, risulterebbe indiretta per le aree di *mission*, imponendo, anche in questo caso, la ricerca di un criterio capace di rispettare il principio causale. Nell'ipotesi in cui non si riuscisse ad attribuire il costo ad una delle tre aree di *mission* con un *driver* razionale, piuttosto che tentare una imputazione con parametri arbitrari, sarebbe preferibile lasciare indivisi i costi "comuni", come evidenzia il prospetto di conto economico esposto nella Tabella 15.

---

<sup>(244)</sup> Va peraltro ricordato che per gli atenei la suddivisione dell'informativa per queste aree di *mission* non risulta una novità assoluta, avendo già esperienza con la c.d. "omogenea redazione dei conti", flusso informativo diretto al Ministero per esigenze di consolidamento dei conti pubblici. Si veda, a titolo di esempio, il decreto interministeriale 1° marzo 2007, recante "Criteri per l'omogenea redazione dei conti consuntivi delle università", e in particolare la declinazione dello schema di consuntivo per funzioni (servizi formativi istituzionali, ricerca, assistenziale, interventi diritto allo studio, altri servizi di supporto).

**Tabella 15:** *La struttura di conto economico dei centri finali*

| Conto economico del Dipartimento | Importi parziali | Importi totali |
|----------------------------------|------------------|----------------|
| <i>Area didattica</i>            |                  |                |
| Ricavi                           | ...              |                |
| ...                              | ...              |                |
| Costi direttamente imputati      | ...              |                |
| ...                              | (...)            |                |
| ...                              | (...)            |                |
| Risultato area didattica         |                  | ...            |
| <i>Area ricerca</i>              |                  |                |
| Ricavi                           | ...              |                |
| ...                              | ...              |                |
| Costi direttamente imputati      | ...              |                |
| ...                              | (...)            |                |
| ...                              | (...)            |                |
| Risultato area ricerca           |                  | ...            |
| <i>Area Terza missione</i>       |                  |                |
| Ricavi                           | ...              |                |
| ...                              | ...              |                |
| Costi direttamente imputati      | ...              |                |
| ...                              | (...)            |                |
| ...                              | (...)            |                |
| Risultato area Terza missione    |                  | ...            |
| Costi generali del dipartimento  |                  | (...)          |
| <b>Risultato netto</b>           |                  | ...            |

#### 4.1. Le criticità della “localizzazione” del costo del personale

Dopo aver analizzato le problematiche di ordine generale che caratterizzano la seconda fase del processo di determinazione dei costi, consideriamo ora quelle di ordine particolare, legate al processo di imputazione ai centri dei fattori produttivi più rilevanti rispetto ai conti economici degli atenei. Ricordiamo, in proposito, che tali problematiche devono essere affrontate in modo adeguato affinché il processo di imputazione non determini valori poco attendibili e quindi non utili o, addirittura, controproducenti rispetto all’esigenza di supportare i processi decisionali.

Le voci di costo che andremo a considerare sono:

- Personale;

- Ammortamenti;
- Materiali;
- Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico-gestionali;
- Costi per godimento beni di terzi;
- Costi per sostegno agli studenti.

In questo paragrafo ci occuperemo delle criticità legate all'imputazione del costo del personale, rinviando ai successivi l'analisi delle altre voci di costo.

Va premesso che quella del personale rappresenta la voce di costo più rilevante nelle pubbliche amministrazioni e quelle universitarie non fanno eccezione, essendo deputate ad offrire prestazioni (didattiche, di ricerca e di terza missione) di alto contenuto professionale tramite le competenze scientifiche di professori e ricercatori e i servizi di supporto del personale tecnico-amministrativo.

Per una corretta imputazione del costo del personale ai centri, l'ateneo dovrà affrontare le problematiche riguardanti:

- 1) la misurazione della quantità di tempo dedicata dal personale accademico a didattica, ricerca, terza missione e alle attività amministrative;
- 2) la possibilità di utilizzo congiunto da parte di più centri delle prestazioni lavorative del personale;
- 3) i periodi di lunga assenza del personale;
- 4) la mobilità dei dipendenti all'interno dell'ateneo.

*1) La misurazione della quantità di tempo dedicata dal personale accademico a didattica, ricerca, terza missione e alle attività amministrative*

La misurazione della quantità di tempo dedicata dal personale accademico alle tre aree che caratterizzano la *mission* degli atenei, a cui riteniamo di aggiungere anche quella per funzioni amministrative, è una delle aree più critiche da affrontare in sede di implementazione del sistema di misurazione dei costi, anche per il suo impatto strategico nei processi evolutivi condotti dalla comunità di persone chiamate a creare e diffondere nuova conoscenza.

La *European University Association* (EUA), che rappresenta più di 800 atenei e conferenze nazionali di rettori di 48 paesi europei, ha avuto modo di precisare che nella prassi la misurazione del tempo impiegato dal personale accademico nelle varie attività istituzionali rappresenta

spesso la parte “più controversa” del funzionamento di una contabilità a costi pieni nel settore dell’*Higher Education* <sup>(245)</sup>.

L’Associazione ha affrontato il tema del “*time allocation*” in due pubblicazioni, nel 2008 e nel 2013 <sup>(246)</sup>, restituendo, in ambedue le occasioni, un’immagine di marcata eterogeneità delle metodologie impiegate dagli atenei europei.

Le soluzioni a cui possono *potenzialmente* ricorrere gli atenei per procedere all’imputazione si estendono entro un *range* che va da quella più semplificata di selezionare percentuali forfettarie sino alla misurazione dell’impegno effettivo del personale tramite *time-sheet* da compilare periodicamente <sup>(247)</sup>.

Il primo estremo è caratterizzato dalla scelta, da parte di un ateneo, di ripartire il costo retributivo complessivo dei docenti secondo percentuali fisse, per semplificare il procedimento di calcolo evitando qualsiasi potenziale difficoltà legata alla misurazione dell’impegno effettivo. Diversi studi hanno evidenziato che negli atenei tali difficoltà traggono origine da fattori più di ordine culturale che tecnico, in quanto si collegano all’accettazione da parte della comunità accademica di forme di misurazione delle attività poste in essere <sup>(248)</sup>.

---

<sup>(245)</sup> “For universities, the most relevant driver is people’s time. Capturing that time and allocating it to the various activities, be they teaching or research, is often the most controversial part of full costing”. Cfr. ESTERMANN T., CLAEYS-KULIK A., *Financially Sustainable Universities. Full Costing: Progress and Practice*, European University Association, 2013, pag. 28.

<sup>(246)</sup> EUROPEAN UNIVERSITY ASSOCIATION, *Financially sustainable universities. Towards full costing in European Universities*, European University Association, 2008; ESTERMANN T., CLAEYS-KULIK A., *Financially Sustainable Universities. Full Costing: Progress and Practice*, European University Association, 2013. Quest’ultima pubblicazione si è avvalsa di un’indagine sperimentale condotta in 13 paesi dell’area Euro (Austria, Belgio, Croazia, Finlandia, Francia, Germania, Irlanda, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Svezia e Turchia), affrontando il tema della contabilità a costi pieni secondo la logica ABC.

<sup>(247)</sup> Per quanto ci è dato sapere, nel nostro Paese non ci sono evidenze di amministrazioni universitarie che adottino rilevazioni puntuali con *time-sheet* periodici, sia pure esistono, come diremo più avanti, forme intermedie di stima basate sul diario delle attività didattiche dei docenti.

<sup>(248)</sup> CROPPER P., COOK R., *Activity based costing in universities—five years on*, in “Public Money & Management”, Vol. 20, No. 2, 2000; ESTERMANN T., CLAEYS-KULIK A., *Financially Sustainable Universities. Full Costing: Progress and Practice*, European University Association, 2013, pag. 29; HEFCE, *Management Information for Decision-Making: Costing Guidelines for Higher Education Institutions*, Bristol, 1997; KPMG MANAGEMENT CONSULTING AND JOINT FUNDING COUNCILS, *Management Information for Decision-Making: Costing Guidelines for Higher Education Institutions*, HEFCE, Bristol, 1997; MCCHLERY S., MCKENDRICK J., ROLFE T., *Activity-based management systems in higher education*, in “Public Money and Management”, Vol. 27, No. 5, 2007, pag. 317; REICH F., ABRAHAM A., *Activity based costing and activity data*

Di contro, l'adozione di percentuali forfettarie, se da un lato si presta ad una più facile applicazione operativa, non producendo un impatto "politico" sulla comunità accademica, dall'altro comporta il problema dell'affidabilità dei risultati del processo di imputazione, a causa degli spazi di arbitrarietà nella selezione delle percentuali di riparto<sup>(249)</sup>. Per ovviare, l'ateneo può adottare soluzioni che possono spingersi sino all'estremo di misurare l'impegno effettivo dei docenti mediante la compilazione periodica di *time-sheet*.

La prassi italiana ha messo in evidenza che nei casi in cui gli atenei non dispongono di elementi utili a differenziare le percentuali di riparto, anche in relazione all'incompleto stato di implementazione della contabilità analitica<sup>(250)</sup>, abbiano preferito suddividere l'impegno in didattica e ricerca con l'identica percentuale del 50%<sup>(251)</sup>. Questa impostazione trova conforto nelle indicazioni che il Manuale Tecnico Operativo (MTO), di cui all'art. 8 del decreto ministeriale 14 gennaio 2014, n. 19, fornisce per dare applicazione al decreto interministeriale 19 gennaio 2014, n. 21 in materia di classificazione della spesa delle università per missioni e programmi, ai fini della redazione del prospetto dei flussi finanziari per il consolidamento dei conti pubblici. L'art. 5 di quest'ultimo decreto richiede che le spese per assegni fissi del personale accademico debbano essere appunto imputate alle missioni e ai programmi codificati per gli atenei<sup>(252)</sup>, "tenendo conto dell'effettivo im-

---

collection: *A case study in the higher education sector*, paper, University of Wollongong, Australia, 2006.

<sup>(249)</sup> CROPPER P., COOK R., *Activity based costing in universities—five years on*, in "Public Money & Management", Vol. 20, No. 2, 2000, pag. 62.

<sup>(250)</sup> Sul punto, si rinvia a SFORZA V., MARIGONDA P., BERNARDI B., DOMENICALI A., *L'impegno del controllo di gestione negli atenei: i risultati di un'indagine AssoController*, in "Management Control", 3, 2019.

<sup>(251)</sup> Sul punto si rinvia a MARIGONDA P., *L'imputazione dei costi ai centri*, in CoDAU, *Il controllo di gestione negli atenei: note di riflessione*, CoDAU, Sassari-Roma, 2019, p. 35.

<sup>(252)</sup> Il decreto interministeriale 19 gennaio 2014, n. 21, rubricato "Classificazione della spesa delle università per missioni e programmi", ha disposto una classificazione delle spese del sistema universitario in 5 Missioni (di cui una residuale per voci non classificabili altrove) e 9 Programmi (di cui uno residuale). Nell'ottica dell'armonizzazione contabile necessaria per il consolidamento dei conti pubblici, l'art. 2 ha previsto la seguente tabella di corrispondenza con la classificazione internazionale della spesa pubblica per funzione (COFOG) secondo il Sistema europeo dei conti SEC95:

pegno, in coerenza a quanto previsto dall'articolo 6, commi 1 e 2, della legge 30 dicembre 2010, n. 240".

Il MTO precisa ulteriormente che:

a) per le spese comuni a più programmi (ad esempio, "Istruzione superiore" e "Ricerca di base"), deve trovare applicazione il principio generale di cui all'art. 3, comma 2, del d.i. n. 21/2014, secondo cui queste spese devono essere imputate attraverso i "sistemi e le procedure di contabilità analitica";

b) nelle more dell'implementazione della contabilità analitica, per garantire la confrontabilità delle rilevazioni per missioni e programmi, sia opportuno adottare *in via sperimentale* percentuali fisse, che riguardo al personale accademico prevedono:

– per il costo fisso dei professori, il riparto in due quote pari al 50% ciascuna rispettivamente per i programmi "Istruzione superiore" e "Ricerca di base";

**Tabella 16:** *Tabella di corrispondenza tra classificazione della spesa in missioni e programmi con quella COFOG (SEC95)*

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

– per il costo fisso dei professori che prestano attività in regime convenzionale con il SSN, il riparto in tre quote identiche – pari, quindi, ad 1/3 – per ciascuno dei programmi “Istruzione superiore”, “Ricerca di base” e “Servizi ospedalieri”;

– per il costo fisso dei professori che prestano assistenza in materia veterinaria, il riparto in tre quote identiche – pari, quindi, ad 1/3 – per ciascuno dei programmi “Istruzione superiore”, “Ricerca di base” e “Servizi di sanità pubblica”;

– per il costo fisso dei ricercatori, il cui regime giuridico prevede un impegno didattico più limitato di quello dei professori, il riparto nella misura del 25% al programma “Istruzione superiore” e in quella del 75% al programma “Ricerca di base”;

– per il costo fisso dei ricercatori che prestano attività in regime convenzionale con il SSN, il riparto per il 17% al programma “Istruzione superiore”, per il 50% al programma “Ricerca di base” e per il rimanente 33% al programma “Servizi ospedalieri”;

– per il costo fisso dei ricercatori che prestano assistenza in materia veterinaria, il riparto per il 17% al programma “Istruzione superiore”, per il 50% al programma “Ricerca di base” e per il rimanente 33% al programma “Servizi di sanità pubblica”.

Va sottolineato che le indicazioni offerte dal MTO definiscono una serie di regole per imputare le spese nell’ottica di un prospetto contabile finalizzato al consolidamento dei conti pubblici; di più, partendo dal presupposto di una condizione di asimmetria nel processo di impianto della contabilità analitica per il controllo di gestione, privilegiano l’esigenza di conferire uniformità al processo di calcolo nel sistema universitario nazionale, in modo da favorire la comparabilità dei risultati tra atenei.

L’adozione dei citati parametri per finalità di calcolo ulteriori rispetto a quelle riguardanti la redazione del prospetto delle spese per missioni e programmi, può essere accettata negli atenei soltanto in via provvisoria – per la mancanza di alternative più valide – e avendo contezza dei rischi derivanti dall’approssimazione nel riparto dei costi della più rilevante voce economica degli atenei. Si pensi, ad esempio, all’ipotesi in cui gli organi di governo dell’ateneo debbano valutare l’offerta formativa tenendo conto anche del costo dei corsi di laurea, che nella realtà potrebbe rivelarsi distante da quello stimato allocando i costi del personale accademico tra didattica e ricerca con il rapporto

50%-50%.

Vanno in questa direzione i tentativi di affinare la misurazione della distribuzione dell'impegno dei docenti impiegando i dati che devono essere raccolti per accertare l'assolvimento degli obblighi previsti ai commi 2 e 3 dell'art. 6 della legge 240/2010. Tali norme individuano gli impegni orari minimi a cui, rispettivamente, devono attenersi annualmente professori e ricercatori<sup>(253)</sup>, che gli atenei hanno disciplinato con appositi regolamenti sui compiti didattici dei docenti.

Risulta interessante la proposta fatta dall'Università di Studi di Siena, che, tenendo conto del n. di ore figurative annue complessive previste dall'art. 6, comma 1, della legge 240/2010 ai fini della rendicontazione dei progetti di ricerca, ha sviluppato alcune formule per suddividere l'impegno temporale di professori e ricercatori in base ai dati del "diario elettronico"<sup>(254)</sup>.

L'ateneo ha prescritto che ciascun docente vada a dichiarare nel diario le ore dedicate annualmente alle attività di didattica frontale, assistenza per tesi, orientamento e tutorato, esami di profitto, partecipazione agli organi collegiali di gestione della didattica, prova finale (es. seduta di laurea) e ricevimento studenti.

Considerando il numero "figurativo" di ore annue per ricerca, studio, insegnamento e per le attività a queste connesse – pari, rispettivamente, a 1.500 ore per docenti (professori e ricercatori) a tempo pieno e a 750 ore per quelli a tempo definito<sup>(255)</sup> – risulta possibile definire la

---

<sup>(253)</sup> "I professori svolgono attività di ricerca e di aggiornamento scientifico e, sulla base di criteri e modalità stabiliti con regolamento di ateneo, sono tenuti a riservare annualmente a compiti didattici e di servizio agli studenti, inclusi l'orientamento e il tutorato, nonché ad attività di verifica dell'apprendimento, non meno di 350 ore in regime di tempo pieno e non meno di 250 ore in regime di tempo definito. I ricercatori di ruolo svolgono attività di ricerca e di aggiornamento scientifico e, sulla base di criteri e modalità stabiliti con regolamento di ateneo, sono tenuti a riservare annualmente a compiti di didattica integrativa e di servizio agli studenti, inclusi l'orientamento e il tutorato, nonché ad attività di verifica dell'apprendimento, fino ad un massimo di 350 ore in regime di tempo pieno e fino ad un massimo di 200 ore in regime di tempo definito". Cfr. art. 6, commi 2 e 3, della legge 30 dicembre 2010, n. 240.

<sup>(254)</sup> Le possibilità di una stima razionale del *time allocation* dipendono, evidentemente, dal numero dei docenti che compilano il diario elettronico.

<sup>(255)</sup> Come abbiamo già detto nel testo, tali valori sono fissati convenzionalmente dall'art. 6, comma 1, della legge 30 dicembre, n. 240 ai fini della rendicontazione dei progetti di ricerca: "Il regime di impegno dei professori e dei ricercatori è a tempo pieno o a tempo definito. Ai fini della rendicontazione dei progetti di ricerca, la quantificazione figurativa delle attività annue di ricerca, di studio e di insegnamento, con i connessi compiti preparatori, di verifica e organizzativi, è pari a 1.500 ore annue per i professori e i ricercatori a tempo pieno e a 750 ore per i professori e i ricercatori a tempo definito".

percentuale di tempo dedicato alla didattica attraverso le seguenti formule:

$$\%DID_{tp} = \frac{\text{N. ore totali dedicate alla didattica}}{1.500} \quad [1]$$

$$\%DID_{td} = \frac{\text{N. ore totali dedicate alla didattica}}{750} \quad [2]$$

dove  $\%DID_{tp}$  e  $\%DID_{td}$  rappresentano le aliquote di imputazione del costo del personale docente alla didattica, rispettivamente nel caso di tempo pieno (tp) e tempo definito (td).

L'aliquota relativa alla ricerca viene ottenuta quale complemento ad unità dell'aliquota della didattica, come evidenziano le relazioni metodologiche [3] e [4]:

$$\%RIC_{tp} = 1 - \%DID_{tp} \quad [3]$$

$$\%RIC_{td} = 1 - \%DID_{td} \quad [4]$$

in cui  $\%RIC_{tp}$  e  $\%RIC_{td}$  rappresentano le aliquote di imputazione del costo del personale docente alla ricerca, rispettivamente nel caso di tempo pieno (tp) e tempo definito (td).

Assumendo la prospettiva dell'accettazione del sistema di rilevazione da parte della comunità accademica quale fattore critico di successo, nel regolamento di ateneo <sup>(256)</sup> viene precisato che per valorizzare il n. di ore individuali dedicato alle attività didattiche, da inserire al numeratore della relazione metodologica [1], si deve alternativamente considerare:

- l'ultimo dato disponibile dichiarato nel diario elettronico;
- il valore dichiarato in media dai docenti con lo stesso *status* giuridico afferenti al Dipartimento, in caso di mancata compilazione del diario da parte del docente;

---

<sup>(256)</sup> Università degli Studi di Siena, *Progetto Contabilità analitica. Manuale d'uso*, Siena, 2017, pag. 67.

- il valore dichiarato in media dai docenti con lo stesso *status* giuridico riferiti all'area disciplinare di riferimento del docente, in caso di indisponibilità dei dati precedenti;
- il valore dichiarato in media dai docenti con lo stesso *status* giuridico riferiti all'intero ateneo, in caso di indisponibilità dei dati precedenti;
- un numero forfettario di ore in caso di completa indisponibilità dei dati indicati ai punti precedenti <sup>(257)</sup>.

La metodologia di calcolo a cui abbiamo fatto cenno propone un percorso che spinge nella direzione di migliorare l'allocazione dei costi del personale docente rispetto a quella derivante dalla distribuzione in parti uguali tra didattica e ricerca. Va precisato, però, che l'informativa che può offrire il "diario elettronico", essendo tarata sugli obblighi previsti dai commi 2 e 3 dell'art. 6 della legge 240/2010, risulta focalizzata esclusivamente sui compiti didattici. La derivazione della percentuale di tempo dedicata alle attività di ricerca quale complemento all'unità dell'aliquota della didattica, determina l'approssimazione di ipotizzare nullo il tempo dedicato dai docenti ad ulteriori attività che questi potrebbero svolgere in ateneo, per il dipartimento o per l'amministrazione centrale. Ci riferiamo, in particolare, alle attività inerenti alla terza missione e a quelle inerenti i servizi amministrativi, che riguardano, ad esempio, l'incarico di Direttore di Dipartimento, il Presidente di CdS, il membro del Senato Accademico e del Consiglio di Amministrazione, il Delegato del Rettore, il Presidente o membro del Presidio di qualità, il membro della Commissione Paritetica, il membro del gruppo di Riesame, eccetera. Si tratta di compiti tutt'altro che infrequenti, come dimostra peraltro uno studio condotto a fine anni '90 sulla popolazione degli accademici inglesi, che ha rivelato come, nel 50% dei casi, questi siano impegnati da attività di carattere amministrativo per più del 15% (mediana) del proprio tempo <sup>(258)</sup>. Tenuto conto del crescente livello di professionalizzazione richiesto per il funzionamento degli atenei <sup>(259)</sup>, è

---

<sup>(257)</sup> Convenzionalmente si è scelto di imputare, nel caso di regime a tempo pieno, 750 e 350 ore rispettivamente per professori e ricercatori; nel caso di regime a tempo definito, le citate ore convenzionali scendono a 375 (professori) e 200 (ricercatori).

<sup>(258)</sup> CASEY B., *Academic staff in higher education: their experiences and expectations*, National Committee of Inquiry into Higher Education, 1999, Ch. 4.

<sup>(259)</sup> DEEM R., BREHONY K.J., *Management as ideology: The case of 'new managerialism' in higher education*, in "Oxford review of education", Vol. 31, No. 2, 2005, pagg. 217-235; DEEM R., HILLYARD S., REED M., *Knowledge, higher education, and the new managerialism*:

possibile ipotizzare che tali percentuali, ai nostri giorni, possano risultare ancora superiori.

Diversi lavori scientifici si sono occupati di studiare il *time allocation* del personale accademico per mettere in luce le determinanti capaci di influire sul rapporto tra il tempo dedicato alla ricerca e quello dedicato alla didattica. L'evidenza empirica ha dimostrato che tale rapporto può dipendere da fattori quali:

- il contesto istituzionale e i suoi cambiamenti nel tempo <sup>(260)</sup>;
- il grado di produttività scientifica <sup>(261)</sup>;
- il ruolo accademico, l'anzianità nel ruolo e le prospettive di carriera dei docenti <sup>(262)</sup>;
- il genere <sup>(263)</sup>.

---

*The changing management of UK universities*, Oxford University Press, 2007; KOLSAKER A., *Academic professionalism in the managerialist era: A study of English universities*, in "Studies in Higher Education", Vol. 33, No. 5, 2008, pagg. 513-525; TEELKEN C., Compliance or pragmatism: How do academics deal with managerialism in higher education? A comparative study in three countries, in "Studies in Higher Education", Vol. 37, No. 3, 2012, pagg. 271-290.

<sup>(260)</sup> MILEM J.F., BERGER J.B., DEY E.L., *Faculty time allocation: A study of change over twenty years*, in "The Journal of Higher Education", Vol. 71, No. 4, 2000, pagg. 454-475.

<sup>(261)</sup> Un'indagine condotta da Mary Frank Fox ha riscontrato che gli studiosi che hanno una produttività scientifica molto alta tendono a continuare ad investire il proprio tempo nella ricerca, mentre coloro che, al contrario, hanno una produttività bassa tendono ad investire nella didattica. Cfr. FOX M.F., *Research, teaching, and publication productivity: Mutuality versus competition in academia*, in "Sociology of education", Vol. 65, October, 1992, pagg. 293-305. I risultati confermano precedenti studi in cui si è dimostrato che il tempo impiegato nella ricerca è correlato positivamente ai lavori pubblicati (McCULLAGH R.D., ROY M.R., *The contribution of noninstructional activities to college classroom teacher effectiveness*, in "Journal of Experimental Education", 44, 1975, pagg. 61-70) e che il tempo sulla didattica è correlato negativamente ai risultati riguardanti le pubblicazioni realizzate (VOLKWEIN J., CARBONE D., *A study of research and teaching orientations in twenty-seven academic departments: The impact on undergraduates*. Paper presented at the annual meeting of the Association for the Study of Higher Education, Boston, MA, November, 1991). Più in generale, per un'analisi della letteratura sulla correlazione tra didattica e ricerca e su una proposta di sistematizzazione dei modelli teorici di riferimento, si rinvia al lavoro: HATTIE J., MARSH, H.W., *The relationship between research and teaching: A meta-analysis*, in "Review of educational research", Vol. 66, No. 4, 1996, pagg. 507-542.

<sup>(262)</sup> Link *et al.* hanno riscontrato, ad esempio, che i ricercatori/professori in attesa di conferma manifestano un impegno nelle attività di ricerca (40,1%) maggiore di quello degli accademici confermati (34,6%). L'impegno (%) nella ricerca da parte di ricercatori/professori aggregati (40,1%) è risultato superiore a quello di professori associati (32,9%) e ordinari (35,2%). Rispetto alle prospettive di carriera, gli autori hanno notato, ancora, che professori associati da più tempo, che non sono stati promossi alla qualifica di professore ordinario, risultano dedicare molto più tempo all'insegnamento che alla ricerca. Sul punto, LINK A.N., SWANN C.A., BOZEMAN B., *A time allocation study of university faculty*, in "Economics of education review", Vol. 27, No. 4, 2008, pagg. 363-374.

Anche ammettendo che i risultati delle citate ricerche non possano essere oggetto di generalizzazione, si dimostrano particolarmente interessanti per esplorare un fenomeno – quello del *time allocation* nel mondo accademico – che appare tanto complesso quanto utile, per gli atenei, a valorizzare nel più alto grado possibile il capitale intellettuale a disposizione. I fattori evidenziati nella letteratura possono essere di supporto, in sede di impostazione del sistema di contabilità analitica, per rintracciare gli elementi utili a sviluppare una profilazione interna all'ateneo.

L'EUA, sul punto, fa presente che non è necessario arrivare alla compilazione giornaliera o settimanale di *time-sheet* per poter ripartire accuratamente il tempo, e quindi il costo del personale accademico, tra le varie attività realizzate <sup>(264)</sup>. Un ateneo può costruire un metodo sufficientemente solido di analisi mediante strumenti come *survey*, profilazioni, interviste o campionamenti. L'EUA riconosce che ciascun ateneo è chiamato a scegliere lo strumento più adeguato rispetto al proprio ambiente istituzionale, cercando soprattutto di individuare soluzioni capaci di adattarsi alle finalità dell'analisi e che non risultino eccessivamente complesse da implementare.

In sede di misurazione, secondo l'EUA, conta definire con chiarezza le attività da misurare, verificare la robustezza del modello e applicarlo per periodi sufficientemente estesi di tempo, dedicando attenzione alla comunicazione nei confronti della comunità scientifica, dalla cui accettazione dipenderanno i risultati che saranno conseguiti <sup>(265)</sup>.

Nella direzione tracciata dalle indicazioni dell'EUA, riteniamo che un ateneo che desideri impostare una modalità di calcolo più precisa di quella derivante dall'uso di percentuali forfettarie, senza però arrivare ad impegnare la comunità accademica nella compilazione di *time-sheet* periodici, possa seguire il seguente *iter*:

---

<sup>(263)</sup> Uno studio di Winslow ha riscontrato che nelle donne ci sarebbe la propensione ad investire una maggiore percentuale di tempo nell'insegnamento, mentre gli uomini, al contrario, preferiscono impegnare una quantità maggiore di tempo nelle attività di ricerca. Cfr., WINSLOW S., *Gender inequality and time allocations among academic faculty*, in "Gender & Society", Vol. 24, No. 6, 2010, pagg. 769-793. I risultati trovano conferma anche nello studio di Link *et al.*, (LINK A.N., SWANN C.A., BOZEMAN B., *A time allocation study of university faculty*, in "Economics of education review", Vol. 27, No. 4, 2008, pag. 373 e segg.).

<sup>(264)</sup> Cfr., ESTERMANN T., CLAEYS-KULIK A., *Financially Sustainable Universities. Full Costing: Progress and Practice*, European University Association, 2013, pag. 29.

<sup>(265)</sup> Cfr., ESTERMANN T., CLAEYS-KULIK A., *Financially Sustainable Universities. Full Costing: Progress and Practice*, European University Association, 2013, pag. 29.

- costruire una profilazione della popolazione accademica, tenendo conto di tutte quelle variabili ritenute di maggiore interesse nel proprio contesto istituzionale, come ad esempio il settore disciplinare di appartenenza, il ruolo, l'anzianità di servizio nel ruolo, la produttività scientifica, eccetera;
- costruire un campione statisticamente rappresentativo della popolazione, avvalendosi dei dati restituiti dalla categorizzazione degli individui di cui al punto precedente;
- effettuare una opportuna azione di comunicazione nei confronti dei docenti coinvolti nel processo di indagine;
- valutare l'approccio metodologico più adeguato, dalle procedure standardizzate di interrogazione (e.g., *survey*) alle interviste qualitative, all'uso combinato di più tecniche di analisi <sup>(266)</sup>;
- realizzare l'indagine campionaria e determinare le percentuali del *time allocation*;
- condividere i risultati nell'ambito degli organi di *governance* dell'ateneo, con particolare riferimento al Senato accademico;
- reiterare l'indagine nel tempo – ad esempio su base annuale – per verificare l'esistenza di cambiamenti significativi nei comportamenti tali da giustificare un adeguamento delle percentuali.

## 2) *L'utilizzo congiunto da parte di più centri delle prestazioni lavorative del personale*

Dopo aver affrontato il tema del *time allocation* riguardo a docenti e ricercatori, possiamo ora ad affrontare una seconda questione tecnica del riparto del costo del personale nell'ambito dei sistemi di *costing*, che risiede nell'utilizzo congiunto delle prestazioni lavorative da parte di più centri.

Nel caso del *personale tecnico-amministrativo*, tale situazione può accadere soprattutto laddove l'ateneo non abbia la possibilità di coprire nel breve periodo i posti previsti dalla pianta organica e decida, in proposito, di assegnare unità di personale pro-quota a più unità organizzative. In questo caso, il costo del personale dovrà essere ripartito tra i re-

---

<sup>(266)</sup> CASELLI M., *Indagare col questionario. Introduzione alla ricerca sociale di tipo standard*, Vita e Pensiero, 2007, Cap. IV; CORBETTA P., *Metodologia e tecniche della ricerca sociale*, seconda edizione, Il Mulino, Bologna, 2014, Capp. V, VI e XI; PALUMBO M., GARBARINO E., *Ricerca sociale: metodo e tecniche*, FrancoAngeli, Milano, 2004, Capp. V e VI; STATERA G., *La ricerca sociale: logica, strategie, tecniche*, SEAM, 1998.

lativi centri proporzionalmente all'effettivo impiego che può essere determinato, per semplicità, in funzione delle percentuali di assegnazione.

L'unità organizzativa deputata alla tenuta della contabilità analitica deve prestare attenzione ad eventuali aggiornamenti rispetto al decreto direttoriale di organizzazione del personale dovuti a successivi provvedimenti di assegnazione, così come alla possibilità di incarichi temporanei, che potrebbero sfuggire nell'ambito dei flussi documentali utili a supportare le determinazioni analitiche.

In taluni casi, come ad esempio quello di dirigente che copre più divisioni, normalmente non esistono misurazioni dell'impegno effettivo per ciascuna di queste, rendendosi necessaria la scelta di un parametro di riparto. Un criterio ragionevole, in tal senso, può derivare dall'associare l'intensità del lavoro del dirigente al personale governato presso ciascuna divisione, procedendo a dividere il suo costo in funzione dei costi del personale delle divisioni.

Un'ulteriore possibilità di utilizzo congiunto da parte di più centri si può avere con la partecipazione a comitati temporanei per scopi particolari.

Tali comitati – che possono assumere denominazioni diverse per l'autonomia organizzativa delle amministrazioni universitarie (e.g., gruppi di lavoro, *task force*) – sono composti proprio in funzione delle competenze necessarie per individuare soluzioni a problematiche emergenti. Ad esempio, la prassi degli atenei ha evidenziato casi in cui il compito della misurazione della *performance* sia stata collocata in uffici appartenenti all'area "risorse umane". È pacifico, però, che per strutturare e gestire il sistema di misurazione della *performance* siano necessarie anche competenze che riguardano aree esterne, quali pianificazione e controllo, *reporting*, sistemi informativi di ateneo, assicurazione della qualità. Per questa ragione, proprio per integrare le competenze dell'area risorse umane, si è potuta osservare la costituzione di gruppi di lavoro dedicati, vale a dire comitati costituiti da unità di personale di varia provenienza interna all'amministrazione, dotate delle competenze necessarie per occuparsi efficacemente dell'architettura del sistema e del suo aggiornamento<sup>(267)</sup> e di seguirne la corretta implementazione

---

<sup>(267)</sup> Il D. Lgs. 27 ottobre 2009 n. 150 (cd. Riforma "Brunetta"), così come modificato con D. Lgs. 25 maggio 2017, n. 74 (cd. Riforma "Madia"), all'art. 7, c. 1, prevede proprio l'aggiornamento annuale del sistema di misurazione e valutazione della performance (SMVP). Questa previsione ha la finalità di stimolare ciascuna amministrazione pubblica a valutare pe-

nell'ateneo.

In punto di principio, il costo del lavoro corrispondente al tempo dedicato da ogni componente del gruppo dovrebbe essere imputato, per destinazione, all'unità organizzativa affidataria della predetta funzione (nell'esempio che stiamo considerando, quella afferente all'area "risorse umane") stornandolo dalle unità organizzative in cui sono incardinati i membri del gruppo di lavoro.

Questa operazione, però, può rivelarsi eccessivamente onerosa nel misurare l'impegno dei componenti nei comitati temporanei, soprattutto di fronte alla rilevanza degli importi da rettificare. Per tale ragione, in sede di impianto della contabilità analitica deve essere fatta una valutazione preliminare del peso del lavoro congiunto, al fine di ponderare il margine di errore che si andrebbe a commettere in sede di imputazione dei costi del personale alle strutture di pertinenza, senza operare alcuna rettifica. Deve, in altri termini, essere individuata una soglia di accettazione dell'errore, superata la quale, per non compromettere l'affidabilità delle imputazioni, sarà necessario richiedere la misurazione dell'impegno effettivo delle unità di personale nelle attività comuni a più centri.

L'utilizzo congiunto dei servizi di lavoro può riguardare anche il *personale docente*. Si pensi, al riguardo, all'ipotesi – non così infrequente – in cui un docente sia affidatario di insegnamenti anche in corsi di laurea di dipartimenti diversi da quello di afferenza. In tale fattispecie, occorrerebbe stornare dal dipartimento in cui il docente è incardinato sia il costo delle ore relative alla didattica frontale prestata nel corso di laurea di altro dipartimento, sia quello prodotto dalle ulteriori attività connesse al suddetto insegnamento, quali il servizio di ricevimento studenti, l'assistenza per le tesi, gli esami di profitto, la partecipazione alle sedute di laurea, eccetera.

L'informativa necessaria per realizzare tale storno può essere organizzata sulla base dei dati che devono essere raccolti per accertare l'assolvimento degli obblighi previsti ai commi 2 e 3 dell'art. 6 della legge 240/2010, tenuto conto che le predette attività rientrano proprio nei compiti didattici e di servizio agli studenti per cui professori e ri-

---

riodicamente l'adeguatezza del proprio sistema di misurazione, al fine di apportarne tutti i miglioramenti reputati necessari in funzione della maggiore esperienza acquisita nel tempo, o, ancora, in risposta ai rilievi e ai suggerimenti degli Organismi indipendenti di valutazione (OIV), che peraltro sono chiamati dalla normativa ad esprimersi annualmente con parere vincolante.

cercatori devono annualmente assolvere un numero minimo di ore.

Laddove la reportistica di ateneo non consenta di differenziare “per destinazione” il tempo impiegato dal docente – nel nostro caso per i corsi di laurea a cui il docente ha prestato i servizi didattici agli studenti – si potrebbe determinare la quota di costo da stornare al dipartimento di afferenza secondo la seguente relazione metodologica:

$$\text{Costo } Doc_i^* = \text{Costo } h Doc_i \times \left( H DidDoc_i^* + \frac{H DidDoc_i^*}{H DidDoc_i} \times H AssSerDoc_i \right) [5]$$

dove,

Costo  $Doc_i^*$  rappresenta il costo del docente  $i$  da stornare per la didattica erogata ad altri dipartimenti;

Costo  $h Doc_i$  rappresenta il costo orario lordo <sup>(268)</sup> del docente  $i$ ;

$H DidDoc_i^*$  rappresenta il numero di ore di didattica frontale erogate dal docente  $i$  nei corsi per dipartimenti diversi da quello di afferenza;

$H DidDoc_i$  rappresenta il numero di ore complessive di didattica frontale erogate dal docente  $i$ ;

$H AssSerDoc_i$  rappresenta il numero di ore complessive di servizi prestati dal docente  $i$  per ricevimento studenti, assistenza tesi, esami di profitto, partecipazione alle sedute di laurea, eccetera.

### 3) *L'imputazione dei costi riguardanti i periodi di lunga assenza del personale*

Come abbiamo detto nelle pagine precedenti, il fenomeno delle cd. “lunghe assenze” rappresenta una criticità da affrontare in sede di allocazione dei costi del personale.

Il termine, che abbiamo già utilizzato per fare un esempio di centro fittizio che un'azienda può decidere di includere nella propria mappa dei centri di costo, si riferisce a quei costi del personale che corrispondono a un numero elevato di giornate di assenza dal lavoro. Nell'ipotesi che un dipendente non abbia offerto le proprie prestazioni lavorative per un periodo rilevante di tempo, in sede di determinazione dei costi per centro si può rendere necessario, a seconda delle finalità che orientano i calcoli, scomputare dal centro in cui il lavoratore è formalmente

---

<sup>(268)</sup> Il costo è inteso al lordo di tutti gli emolumenti della retribuzione, nonché degli oneri a carico ente.

in servizio il costo corrispondente a tali giornate <sup>(269)</sup>, per imputarlo ad un centro fittizio denominato, per l'appunto, "lunghe assenze".

La determinazione di questa quota di costi e la sua imputazione al centro fittizio "lunghe assenze" risulta necessaria nel momento in cui si voglia ottenere, dal sistema di *costing*, una reportistica analitica capace di confrontare i componenti positivi di reddito derivanti dall'attività svolta con i costi sostenuti per realizzare tale attività <sup>(270)</sup>.

Questa situazione ricorre, ad esempio, nelle stime di efficienza dell'unità organizzativa nel suo complesso (performance organizzativa) o del suo responsabile (performance individuale). In tali fattispecie non sarebbe razionale considerare tra i costi del centro in cui il dipendente presta servizio gli oneri maturati nel periodo prolungato di assenza, durante il quale, evidentemente, non vi è potuto essere alcun contributo del lavoratore ai processi produttivi. Si immagini, in proposito, di dover valutare, nell'ambito delle stime sulla *performance* organizzativa, il grado di efficienza economica di una segreteria studenti che impieghi, oltre al responsabile, 5 unità di personale. Supponendo – per ipotesi estrema – che un'unità sia stata assente durante l'intero esercizio amministrativo, l'efficienza economica potrebbe essere correttamente misurata, in termini di rapporto tra costo del lavoro (misura di *input*) e pratiche trattate nel periodo (misura di *output*), solamente confrontando gli oneri del lavoro relativi al responsabile e alle 4 unità lavorative presenti, con il n. pratiche studenti da loro completate nel medesimo esercizio. L'inclusione nel calcolo del costo del dipendente "lungamente assente" avrebbe l'effetto di rendere incoerente il numeratore del rapporto rispetto al denominatore, dove sono riportate le pratiche gestite dai 4 dipendenti che hanno prestato servizio nell'esercizio. Il costo unitario per pratica trattata risulterebbe così maggiorato, alterando la misurazione dell'efficienza economica realizzata dalla segreteria studenti.

L'imputazione delle quote di costi del lavoro nel centro "lunghe assenze", pertanto, darebbe la possibilità di correggere dai report analitici dei centri in cui sono formalmente assegnati i dipendenti quei valori

---

<sup>(269)</sup> Per rendere omogenei i calcoli in termini di produttività e di efficienza del centro di provenienza del personale, dovranno essere stornate anche le corrispondenti giornate/uomo a *Full-Time Equivalent* (FTE).

<sup>(270)</sup> Sul punto, anche MECHELLI A., *Processo di aziendalizzazione e analisi dei costi nelle aziende ospedaliere. Un'interpretazione economico-aziendale della riforma del sistema ospedaliero*, Cedam, Padova, 2000, pag. 234.

non corrispondenti a prestazioni lavorative effettivamente realizzate, permettendo di determinare un volume di costi coerente con i risultati dei processi produttivi realizzati, senza rinunciare alla quadratura, dal punto di vista generale, con i valori della contabilità generale.

Chiarite le ragioni che possono giustificare l'allocazione dei costi del lavoro al centro fittizio, occorre chiederci se il fenomeno negli atenei debba riguardare il personale tecnico-amministrativo o anche quello accademico, se esista un criterio per stabilire oltre quale termine un'assenza dal lavoro possa essere definita "lunga" e, infine, attraverso quali modalità calcolare la quota parte di costo da non imputare al centro di provenienza dei dipendenti.

In merito al primo aspetto, tenuto conto dello stato giuridico del personale universitario, riteniamo che gli atenei debbano tenere conto del fenomeno sia per il personale tecnico-amministrativo, che ha precisi obblighi contrattuali di orario lavorativo, sia per quello accademico, che invece non presenta vincoli di tempo di lavoro fissati contrattualmente o soggetti a forme di rilevazione, salvo quelli minimi relativi alla didattica e ai servizi agli studenti previsti dai commi 2 e 3 dell'art. 6 della legge 240/2010 <sup>(271)</sup>, già considerati nelle pagine precedenti. Per professori e ricercatori possono costituire cause di assenza l'ipotesi di congedo per maternità (astensione obbligatoria) e di congedo parentale (ex astensione facoltativa), il congedo straordinario (art. 37 e 40 del d.p.r. 10 gennaio 1957, n. 3 modificati dall'art. 3, commi 37 e 39, della legge n. 537/1993) o l'aspettativa per motivi di salute (art. 66, 68 e 70 del d.p.r. 3/1957 e art. 3, comma 40-bis, della legge n. 537/1993 e successive modificazioni e integrazioni) <sup>(272)</sup>. In merito ai flussi informativi necessari per il calcolo delle assenze, il processo sarebbe facilitato, per il personale tecnico-amministrativo, dai sistemi informatizzati di rilevazione delle presenze, mentre per i docenti occorrerebbe strutturare uno specifico flusso sulla base della documentazione prodotta per giustificare l'assenza.

Detto dell'opportunità del calcolo delle lunghe assenze sia per il

---

<sup>(271)</sup> Fanno eccezione, da questo punto di vista, professori e ricercatori convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale.

<sup>(272)</sup> Il d.l. 6 luglio 1001 n. 98, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011 n. 111, ha disposto (art. 16, comma 10) l'estensione a professori e ricercatori universitari del regime normativo relativo ai controlli dell'amministrazione di appartenenza sulle assenze per malattia, sino a quel momento applicabile ai dipendenti pubblici.

personale tecnico-amministrativo che per professori e ricercatori, occupiamoci dei criteri utili per distinguere le “lunghe assenze” dalle altre.

A tal proposito dobbiamo partire dalla considerazione che non esiste un criterio univoco, valido in termini assoluti; pertanto ciascuna amministrazione, in sede di organizzazione del sistema di contabilità analitica, è chiamata ad operare una scelta sul limite di tempo oltre il quale l'assenza dovrebbe essere classificata come “lunga”.

Potenzialmente, ciascun ateneo potrebbe rettificare dai *report* economici dei propri centri di costo i corrispondenti valori economici di tutte le giornate di assenza dal lavoro di ciascun dipendente, per andarle poi ad allocare nel centro fittizio.

L'osservazione delle pratiche contabili delle aziende sanitarie, che per prime nel settore pubblico del nostro Paese hanno dovuto gestire il passaggio alla contabilità economico-patrimoniale e implementare sistemi di *cost accounting* <sup>(273)</sup>, ha però evidenziato una scelta diversa: quella di procedere allo storno solamente per le assenze superiori ad una soglia limite, generalmente individuata tra il trentesimo e il quarantesimo giorno oltre le ferie <sup>(274)</sup>.

Questa impostazione, a nostro avviso convincente, si ricollega al fatto di ritenere ragionevole lo storno solamente nel caso in cui il fenomeno possa essere considerato rilevante. La rilevanza va stabilita esaminando la distribuzione statistica delle assenze. Non è necessario, peraltro, che l'assenza debba maturare esclusivamente in modo conti-

---

<sup>(273)</sup> L'*accounting change* abbinato al processo di aziendalizzazione è stato imposto entro la riforma dettata dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502 e ss.mm.ii., recante il “riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 412”.

<sup>(274)</sup> A riprova del fatto che non esiste un criterio valido universalmente, l'evidenza mostra casi, come ad esempio l'Emilia Romagna, in cui la soglia per le aziende sanitarie è stata fissata da linee guida regionali, per rendere omogeneo il calcolo su base territoriale. Nella predetta regione sono considerate lunghe quelle assenze superiori a quaranta giorni (Linee guida regionali al regolamento di budget, per i piani attuativi della Certificabilità, d.g.r. n. 865 del 24 giugno 2013). Si registrano casi, inoltre, in cui la soglia è stata agganciata a un parametro di riferimento, come ad esempio la sostituzione del dipendente assente dal servizio. A tal fine, ad esempio, nell'azienda sanitaria locale di Potenza (Regolamento di contabilità analitica, 2014, p. 13) un'assenza è considerata lunga, e pertanto il relativo costo è da stornare dal centro di provenienza del personale, “a partire dal 45° giorno, che rappresenta il momento in cui scatta la sostituzione del personale dipendente assente (CCNL comparto 2001), oppure dal 30° giorno, in funzione delle procedure del personale già operative in azienda o, comunque, dal momento stesso in cui scatta la sostituzione”. Possiamo notare come questa soluzione, contrariamente a quanto diremo fra poco nel testo, non tiene conto della possibilità di registrare una “lunga assenza” anche con reiterate brevi astensioni che, a fine esercizio, potrebbero aver determinato una riduzione significativa dell'apporto lavorativo del dipendente.

nuativo – come ad esempio nel caso di congedo per maternità – potendo verificarsi casi di assenze brevi, laddove considerate isolatamente, ma tali nel loro insieme da determinare, se reiterate nell’esercizio, una riduzione significativa dell’apporto lavorativo. Considerando che gli atenei italiani sono inseriti in *network* che perseguono, tra l’altro, finalità di condivisione delle pratiche, anche per l’individuazione di parametri di *benchmark* utili in chiave di supporto alle decisioni <sup>(275)</sup>, sarebbe auspicabile individuare una soglia comune sulla base della preliminare analisi delle distribuzioni statistiche delle assenze.

Passiamo, infine, ad affrontare il problema della valorizzazione delle lunghe assenze.

Una possibilità è quella di moltiplicare il costo annuo lordo di ciascuna unità lavorativa, comprensivo degli oneri a carico dell’amministrazione, per un coefficiente dato dal rapporto tra i suoi giorni di “lunga assenza” <sup>(276)</sup> e il totale dei giorni di lavoro dell’esercizio amministrativo. Così, le assenze verrebbero valorizzate tenendo conto della retribuzione giornaliera del dipendente, in proporzione al periodo di lunga assenza.

Questa modalità di calcolo sarebbe corretta, però, solamente nell’ipotesi di invarianza della retribuzione corrisposta in quel periodo dall’ateneo. Contrariamente, laddove si dovesse verificare una riduzione della retribuzione (corrisposta dall’amministrazione), valorizzando l’assenza con la “normale” retribuzione giornaliera si commetterebbe un evidente errore, che da un lato farebbe sovrastimare il fenomeno delle “lunghe assenze” e, dall’altro, determinerebbe un “alleggerimento” di costi dal conto economico analitico dell’unità operativa a cui è assegnato il dipendente.

Per evitare questo errore, nell’ipotesi di riduzione del costo del lavoro, le lunghe assenze dovrebbero essere valorizzate con la retribuizio-

---

<sup>(275)</sup> A differenza delle aziende sanitarie, dove influisce in modo significativo l’appartenenza ad una regione, nel caso degli atenei emergono i tratti di un vero e proprio *network* entro cui avviene uno scambio di esperienze utili al progresso comune delle pratiche. Ne sono esempi, i gruppi di lavoro interateneo che operano nell’ambito delle associazioni di categoria – segnatamente la Conferenza dei Rettori delle Università italiane (CRUI) e il Convegno dei Direttori generali delle Amministrazioni Universitarie (CoDAU) – o a quelli formati aderendo a progetti di innovazione, quali il *Good Practice* coordinato dalla *Graduate School of Business* del Politecnico di Milano.

<sup>(276)</sup> Al numeratore di questo rapporto andrebbero indicati esclusivamente i giorni di assenza eccedenti il limite prescelto di significatività, ad esempio pari a trenta giorni oltre le ferie.

ne (ridotta) puntuale del periodo.

Avendo concluso l'esame delle principali aree di criticità legate all'allocazione dei costi del personale, terminiamo il nostro percorso passando ad esaminare come, in sede di reportistica analitica, si possa esporre l'informativa sul personale nei conti economici dei centri di costo.

Riteniamo che una *disclosure* esauriente per le finalità decisionali dei responsabili dei centri, ad esempio i direttori dei dipartimenti, debba rappresentare i valori distinguendo per tipologia di personale – come ci mostra la Tabella 17, che si richiama alle specifiche voci del recente schema di Nota integrativa degli atenei <sup>(277)</sup> – indicando anche le quote di costo da eliminare per effetto dell'uso congiunto delle prestazioni lavorative dei dipendenti del centro a favore di altre strutture e delle “lunghe assenze”. Tenuto conto che il centro potrebbe impiegare prestazioni lavorative di personale afferente ad altre strutture, occorre considerare anche le quote dei correlativi costi stornati da queste <sup>(278)</sup>.

Per arricchire le possibilità di comparabilità tra centri dell'ateneo – e in prospettiva di *network* anche tra atenei – sarebbe opportuno corredare il conto economico del centro con un prospetto informativo che rappresenti la numerosità del personale per categoria e, conseguentemente, il costo medio del personale, come riportato nella Tabella 18. Ricordiamo che tali informazioni, riferite all'intero ateneo, rientrano nella *disclosure* da rappresentare obbligatoriamente in Nota integrativa.

---

<sup>(277)</sup> Ricordiamo che la Nota integrativa è stata introdotta con la terza edizione del Manuale Tecnico Operativo, emanato con il Decreto Direttoriale 1055 del 30 maggio 2019. Tenuto conto della data di entrata in vigore del provvedimento, gli atenei redigeranno la nota integrativa in conformità allo standard a partire dai bilanci d'esercizio per l'anno 2019, i quali, come noto, saranno approvati nel 2020.

<sup>(278)</sup> Precisiamo che l'informativa della Figura 9 va declinata in funzione delle caratteristiche del centro di costo considerato. Ad esempio, nel caso dei Dipartimenti, l'informativa, come mostrato in precedenza alla Figura 8, andrebbe specificata in relazione alle tre aree di *mission* nonché alle funzioni amministrative.

**Tabella 17: Le voci di costo relative al personale nella reportistica analitica dei centri**

| Conto economico del Centro X                                                           | IMPORTI |
|----------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| ...                                                                                    | ...     |
| <b>1) Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica</b>                   |         |
| <i>a) docenti/ricercatori</i>                                                          |         |
| Competenze fisse                                                                       | ...     |
| Comp. per supplenze, att. comm., ind. di rischio, premialità, altre comp. acc.         | ...     |
| Contributi obblig. carico Ente per il personale (esclusa IRAP)                         | ...     |
| <i>TOTALE a) docenti/ricercatori</i>                                                   | ...     |
| <i>b) collaborazioni scientifiche (collaboratori, assegnisti, ecc)</i>                 |         |
| Contributi obblig. carico Ente per il personale (esclusa IRAP)                         | ...     |
| <i>TOTALE b) collab. scient. (collaboratori, assegnisti, ecc.)</i>                     | ...     |
| <i>c) docenti a contratto</i>                                                          |         |
| Contributi obblig. carico Ente per il personale (esclusa IRAP)                         | ...     |
| <i>TOTALE c) docenti a contratto</i>                                                   | ...     |
| <i>d) esperti linguistici</i>                                                          |         |
| Indennità TFR                                                                          | ...     |
| Contributi obbligatori a carico Ente per il personale (esclusa IRAP)                   | ...     |
| <i>TOTALE d) esperti linguistici</i>                                                   | ...     |
| <i>e) altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca</i>                       |         |
| Indennità TFR                                                                          | ...     |
| Contributi obblig. carico Ente per il personale (esclusa IRAP)                         | ...     |
| <i>TOTALE e) altro personale dedicato didattica e ricerca</i>                          | ...     |
| <b>TOT. 1) Costi del personale dedicato ricerca e didattica</b>                        | ...     |
| <b>2) Costi del personale dirigente e tecnico-amministrativo</b>                       |         |
| Competenze fisse                                                                       | ...     |
| Comp. per att. comm., ind. di rischio, premialità, buoni-pasto, altre comp. acc.       | ...     |
| Indennità TFR                                                                          | ...     |
| Oneri prev. integr. e contributi obbl.ri a carico Ente per il personale (esclusa IRAP) | ...     |
| <b>TOT. 2) Costi del personale dirigente e tecnico-amministrativo</b>                  | ...     |
| <i>Costi per uso congiunto di personale di altre strutture</i>                         | ...     |
| <i>(Costi per uso congiunto di personale del centro da parte di altre strutture)</i>   | (...)   |
| <i>(Lunghe assenze)</i>                                                                | (...)   |
| <b>Totale costo del personale</b>                                                      | ...     |

**Tabella 18: Numerosità del personale e costo medio per centro**

| ORGANICO                              | Costo<br>personale<br>(Anno X) | $\Delta$<br>X-X <sub>-1</sub> | N. unità<br>equiv. a<br>tempo pie-<br>no (FTE)<br>(Anno X) | $\Delta$<br>X-X <sub>-1</sub> | Costo medio<br>(Anno X) | $\Delta$<br>X-X <sub>-1</sub> |
|---------------------------------------|--------------------------------|-------------------------------|------------------------------------------------------------|-------------------------------|-------------------------|-------------------------------|
| 1) Personale docente e<br>ricercatore |                                |                               |                                                            |                               |                         |                               |
| A) Personale di ruolo                 |                                |                               |                                                            |                               |                         |                               |
| Professori Ordinari                   | ...                            | ...                           | ...                                                        | ...                           | ...                     | ...                           |
| Professori Associati                  | ...                            | ...                           | ...                                                        | ...                           | ...                     | ...                           |
| Ricercatori a tempo ind.              | ...                            | ...                           | ...                                                        | ...                           | ...                     | ...                           |
| Ricercatori a tempo det.              | ...                            | ...                           | ...                                                        | ...                           | ...                     | ...                           |
| Professori straord.ri a t.d.          | ...                            | ...                           | ...                                                        | ...                           | ...                     | ...                           |
| Assistenti                            | ...                            | ...                           | ...                                                        | ...                           | ...                     | ...                           |
| B) Personale in conven-<br>zione      |                                |                               |                                                            |                               |                         |                               |
| Professori ...                        | ...                            | ...                           | ...                                                        | ...                           | ...                     | ...                           |
| Ricercatori ...                       | ...                            | ...                           | ...                                                        | ...                           | ...                     | ...                           |
| 2) Personale dirig. e t.a.            |                                |                               |                                                            |                               |                         |                               |
| A) Personale a tempo ind.             | ...                            | ...                           | ...                                                        | ...                           | ...                     | ...                           |
| di cui dirigenti                      | ...                            | ...                           | ...                                                        | ...                           | ...                     | ...                           |
| di cui categoria EP                   | ...                            | ...                           | ...                                                        | ...                           | ...                     | ...                           |
| di cui categorie D, C, B              | ...                            | ...                           | ...                                                        | ...                           | ...                     | ...                           |
| B) Personale a tempo det.             | ...                            | ...                           | ...                                                        | ...                           | ...                     | ...                           |
| di cui dirigenti                      | ...                            | ...                           | ...                                                        | ...                           | ...                     | ...                           |
| di cui categorie D, C, B              | ...                            | ...                           | ...                                                        | ...                           | ...                     | ...                           |

#### 4) La mobilità dei dipendenti all'interno dell'ateneo

Si tratta, in particolare, di una possibilità che riguarda prevalentemente il personale tecnico-amministrativo, nella cui carriera può presentarsi occasione di trasferimento interno per ragioni di carattere organizzativo, per scelte aziendali atte a favorirne l'arricchimento delle competenze, per l'accesso alle categorie superiori a seguito di procedure selettive o, ancora, per la possibilità di copertura di posti disponibili in bandi annuali di mobilità interna <sup>(279)</sup>.

A queste cause di trasferimento interno va aggiunta, inoltre, quella potenzialmente riferibile alla c.d. rotazione "ordinaria" del personale

<sup>(279)</sup> L'istituto riguarda in particolare il personale tecnico-amministrativo di categoria B, C e D.

delle aree a più elevato rischio di corruzione. Questo istituto rappresenta una misura di carattere *preventivo* <sup>(280)</sup>, introdotta dalla legge 190/2012 <sup>(281)</sup> per “limitare il consolidarsi di relazioni che possano alimentare dinamiche improprie nella gestione amministrativa, conseguenti alla permanenza nel tempo di determinati dipendenti nel medesimo ruolo o funzione” <sup>(282)</sup>. La rotazione avrebbe la funzione di ridurre il rischio che un dato dipendente “occupandosi per lungo tempo dello stesso tipo di attività, servizi, procedimenti e instaurando relazioni sempre con gli stessi utenti, possa essere sottoposto a pressioni esterne o possa instaurare rapporti potenzialmente in grado di attivare dinamiche inadeguate e l’assunzione di decisioni non imparziali” <sup>(283)</sup>.

Il fenomeno della mobilità interna, qualsiasi sia la causa che l’abbia determinato, richiede l’esatta definizione della quantità di tempo per cui il dipendente abbia lavorato in ciascun centro di costo nell’arco dell’anno, per ripartire il suo costo proporzionalmente tra quei centri. Una verifica sulle funzionalità degli applicativi in uso negli atenei della nostra indagine empirica ha messo in evidenza che i gestionali in uso consentono di monitorare tutti i passaggi *formalizzati* interni del personale, anche a titolo temporaneo.

#### 4.2. La “localizzazione” degli ammortamenti

Dopo il personale dipendente, una delle voci di costo più rilevanti del conto economico degli atenei è rappresentata dagli ammortamenti, che possono essere determinati proprio grazie all’introduzione della contabilità economico-patrimoniale.

---

<sup>(280)</sup> L’istituto della rotazione ordinaria è diverso da quello della rotazione “straordinaria” previsto dall’art. 16, co. 1, lett. 1-*quater* del d.lgs. 30 marzo 2001 n. 165 (cd. Testo Unico sul pubblico impiego). Mentre il primo è di natura preventiva, il secondo è disposto invece come misura *successiva*, nei casi di avvio di procedimenti penali o disciplinari per condotte di natura corruttiva.

<sup>(281)</sup> Art. 1, co. 4 lett. e), co. 5 lett. b), co. 10 lett. b), della legge 6 novembre 2012, n. 190.

<sup>(282)</sup> Così, Autorità Nazionale Anticorruzione, Piano Nazionale Anticorruzione 2019, delibera n. 1064 del 13 novembre 2019, p. 59.

<sup>(283)</sup> Così, Autorità Nazionale Anticorruzione, Piano Nazionale Anticorruzione 2019, delibera n. 1064 del 13 novembre 2019, p. 59. Per maggiori dettagli su vincoli alla rotazione, sulla necessità di organizzare adeguata formazione del personale oggetto della rotazione e sulle misure alternative in caso di impossibilità di rotazione, si rinvia all’Allegato 2 della citata delibera n. 1064/2019.

Essendo ancora vicini al periodo della *first time adoption*, avvenuta il 1° gennaio 2015, il valore degli ammortamenti iscritti a bilancio può risentire ancora delle modalità con cui è stato possibile ricostruire i saldi iniziali da parte di ciascuna amministrazione, in funzione dell'accuratezza della base informativa disponibile al momento dell'avvio del nuovo sistema di contabilità, con particolare riferimento al livello di capacità dei sistemi IT, alla conseguente informatizzazione di dati e procedure <sup>(284)</sup> e quindi all'aggiornamento delle risultanze della gestione inventariale <sup>(285)</sup>. La complessità della ricognizione dei saldi patrimoniali nell'ambito del cambiamento contabile da sistemi *cash basis* a quelli *accrual* è, del resto, un fenomeno ben noto negli studi aziendali <sup>(286)</sup>.

In aggiunta alle riconosciute difficoltà tecniche, va richiamata la possibilità che la diversificazione delle pratiche contabili degli atenei sia stata influenzata anche dal fatto che al tempo in cui gli atenei hanno dovuto redigere i saldi di apertura della nuova contabilità, la disciplina specifica relativa alle rilevazioni contabili dei fatti di gestione e alla loro rappresentazione in bilancio era incompleta.

In quel preciso momento storico, infatti, i comportamenti contabili per la formazione dei saldi di apertura potevano far riferimento unica-

---

<sup>(284)</sup> Nell'esperienza delle aziende sanitarie pubbliche, il livello di informatizzazione dei dati e dei processi (assistenziali, amministrativi e decisionali) e le modalità di integrazione nel sistema informativo sono emersi quali fattori critici di successo per un'efficace implementazione dei percorsi attuativi di certificabilità (PAC) dei bilanci. Cfr., LUSA C., SCAGLIOLA L., PUDDU L., RAINERO C. (a cura di), *La certificazione dei processi amministrativi nelle aziende sanitarie*, Giappichelli, Torino, 2016, pag. 225 e segg.

<sup>(285)</sup> La criticità di quest'area del bilancio d'esercizio è riconoscibile anche in funzione delle norme di indirizzo che devono essere seguite dagli organi di revisione nelle amministrazioni pubbliche, ivi compresi gli atenei. Nel 2017 la Ragioneria generale dello Stato ha predisposto una circolare, nota come *Circolare Vademecum*, indirizzata ai revisori e ai sindaci designati dal MEF negli organi di controllo operanti presso enti e organismi pubblici, per dettare le linee generali entro cui devono essere svolte le attività di revisione. Un paragrafo è stato dedicato appositamente alle verifiche inventariali e di magazzino, per le quali si è data esplicita indicazione di verificare, sia nel corso dell'esercizio sia in sede di esame del consuntivo, i registri degli inventari, accertando da un lato la regolarità delle relative scritture e la loro corrispondenza con i valori iscritti nella situazione patrimoniale e dall'altro la reale esistenza dei beni mediante una ricognizione fisica. MEF, *Circolare Vademecum per la revisione amministrativo contabile*, Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, Roma, 2017, pag. 41.

<sup>(286)</sup> In una prospettiva internazionale, per tutti si rinvia a: BRUSCA I., CAPERCHIONE E., COHEN S., MANES ROSSI F. (Eds.), *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization*, Palgrave Macmillan, 2015; MANES ROSSI F., CAPERCHIONE E. (a cura di), *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, FrancoAngeli, Milano, 2018.

mente all'art. 5 del d.i. 19/2014. Più avanti – 15 luglio 2014 – si è data applicazione alla previsione dell'art. 8 del d.lgs. 27 gennaio 2012, n. 18, costituendo la “Commissione per la contabilità economico-patrimoniale delle università”, che avrebbe dovuto essere formata, invece, entro un mese dalla data di entrata in vigore del citato decreto.

La Commissione, investita del duplice compito di supportare il Ministero ai fini della revisione e dell'aggiornamento di principi contabili e schemi di bilancio, di monitorare lo stato di attuazione della contabilità economico-patrimoniale e di quella analitica, è così intervenuta con il rilascio del Manuale Tecnico-Operativo (MTO) di supporto alle università, sino ad oggi prodotto in tre differenti versioni <sup>(287)</sup>.

Nelle more della stesura del Manuale, gli atenei hanno dovuto operare diverse scelte che, a nostro parere, hanno lasciato eccessivi margini di soggettività, in assenza di altri *standard* di riferimento al di fuori di quelli fissati dal decreto interministeriale 14 gennaio 2014, n. 19.

Si pensi, al riguardo, proprio all'influenza della stima della *vita utile media dei cespiti ammortizzabili* nell'ambito della formazione dei saldi iniziali. L'art. 5, comma 1, del citato decreto ha previsto, tra l'altro, che per il primo stato patrimoniale, gli atenei, tenendo conto delle proprie specificità, dovessero:

- per il patrimonio *immobiliare* di proprietà, effettuare l'iscrizione al costo di acquisto o, se non disponibile, al valore catastale, determinando il fondo ammortamento cumulato nel tempo, in base al momento in cui il cespite ha iniziato ad essere utilizzato in ateneo, nonché della vita utile media per la specifica tipologia di bene;

- per i *beni mobili* e il *patrimonio librario*, effettuare una specifica ricognizione inventariale, determinando successivamente il fondo ammortamento cumulato nel tempo in base al momento in cui il cespite ha iniziato ad essere utilizzato in ateneo e della vita utile media per la specifica tipologia di bene.

Il medesimo comma ha poi previsto una diversa rappresentazione per i beni che – tenendo conto della vita utile media per la specifica tipologia di bene – risultassero aver completato il loro ciclo di ammortamento, a seconda del fatto di appartenere al patrimonio immobiliare o

---

<sup>(287)</sup> La prima versione del Manuale è stata emanata con decreto direttoriale n. 3112 del 2 dicembre 2015. La seconda versione è stata rilasciata in consultazione nel febbraio 2016 e adottata con decreto direttoriale n. 1841 del 26 luglio 2017. Al momento in cui si scrive vige la terza versione del manuale, adottata con decreto direttoriale 1055 del 30 maggio 2019.

ai beni mobili (comprensivi del patrimonio librario). In sede di determinazione del primo stato patrimoniale, in particolare, gli immobili completamente ammortizzati avrebbero dovuto essere inseriti con un fondo ammortamento di pari valore, mentre beni mobili non dovevano essere ricompresi nei saldi di partenza.

Il tenore letterale del criterio prescelto per valorizzare i saldi di apertura – ricerca del costo storico e conseguente stima del fondo di ammortamento in funzione del tempo trascorso sino alla *first time adoption* – fa intendere la volontà di ricostruire, laddove disponibile, il valore netto contabile dei beni come se fossero stati man mano “virtualmente” rilevati nel sistema di contabilità economico-patrimoniale.

Ciascun ateneo ha pertanto dovuto operare una stima della vita utile dei beni, che sarebbe servita non solo per determinare le quote dei costi pluriennali da assegnare nel tempo al conto economico, ma soprattutto per definire il valore netto contabile dei beni ammortizzabili alla data di apertura della contabilità.

L’analisi delle Note integrative di illustrazione ai saldi di apertura<sup>(288)</sup> ci consente di notare che gli atenei hanno assunto impostazioni diversificate, sia nella sotto-classificazione delle categorie di voci elencate nello Stato patrimoniale sia, come era facile ipotizzare, nella scelta della vita utile dei beni riferibili a ciascuna di esse. Da questo punto di vista, tenuto conto dell’impatto sui saldi patrimoniali e dei loro effetti a medio-lungo termine, sarebbe stato opportuno disporre per tempo di *standard* utili a salvaguardare la comparabilità dei valori nello spazio.

Con questo spirito è intervenuta successivamente la Commissione ministeriale che, come possiamo notare dalla Tabella 19, in occasione della seconda versione del MTO ha suggerito l’adozione di specifiche quote di ammortamento per le immobilizzazioni immateriali, fissando un *range* di significatività per quelle materiali<sup>(289)</sup>.

---

<sup>(288)</sup> L’art. 5, comma 2, del D.I. 19/2014 ha opportunamente previsto la redazione di una specifica Nota integrativa per accompagnare il primo Stato patrimoniale in modo da “illustrare dettagliatamente le modalità di contabilizzazione delle singole poste attive e passive”.

<sup>(289)</sup> Il MTO (II edizione) per le immobilizzazioni immateriali precisa che “nella nota integrativa sono esplicitate le percentuali di ammortamento adottate che, stante l’obiettivo di uniformità delle risultanze delle università, si suggeriscono corrispondenti a quelle indicate in riferimento alle singole categorie... Eventuali aliquote di ammortamento inferiori a quelle indicate e corrispondenti alla vita utile del cespite stimata saranno sempre possibili; in tali casi sarà cura degli amministratori dare adeguata rendicontazione in nota integrativa. Aliquote di ammortamento superiori a quelle indicate saranno ammissibili solo in presenza di una effettiva minore vita utile del bene immateriale; è il caso, a mero titolo di esempio, di un sito internet di ateneo

**Tabella 19: Le percentuali di ammortamento previste nel MTO (dalla 2<sup>a</sup> versione)**

| TIPOLOGIA DI INVESTIMENTO                                                    | % AMMORTAMENTO                                                        |
|------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|
| Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo                              | in riferimento alla vita teorica utile, comunque non inferiore al 20% |
| Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno        | durata legale del diritto o, in assenza, 20%                          |
| Concessioni, licenze, marchi e diritti simili                                | durata legale del diritto o, in assenza, minimo 20% annuo             |
| Immobilizzazioni (immateriali) in corso e acconti                            | 0%                                                                    |
| Altre immobilizzazioni immateriali: migliorie su beni di terzi               | aliquota % maggiore tra bene e durata residua del contratto           |
| Altre immobilizzazioni immateriali: altre                                    | 20%                                                                   |
| Terreni                                                                      | 0%                                                                    |
| Fabbricati                                                                   | dal 2 al 3%                                                           |
| Impianti e attrezzature: impianti generici (comprese le costruzioni leggere) | dal 10% al 15%                                                        |
| Impianti e attrezzature: impianti tecnologici                                | dal 10% al 20%                                                        |
| Impianti e attrezzature: attrezzature generiche                              | dal 12,50% al 15%                                                     |
| Attrezzature scientifiche                                                    | dal 12,50% al 20%                                                     |
| Attrezzature scientifiche ad alto contenuto tecnologico                      | dal 21% al 35%                                                        |
| Patrimonio librario che perde valore                                         | 100% (in funzione del metodo di rilevazione prescelto)                |
| Patrimonio librario, opere d'arte, d'antiquariato e museali                  | 0%                                                                    |
| Mobili e arredi                                                              | dal 10% al 15%                                                        |
| Immobilizzazioni (materiali) in corso e acconti                              | 0%                                                                    |
| Altre immobilizzazioni materiali: attrezzature informatiche                  | dal 20% al 33%                                                        |
| Altre immobilizzazioni materiali: automezzi e autovetture, ecc.              | dal 15% al 25%                                                        |

che viene completamente rifatto ogni 3 anni per restare al passo con l'evoluzione tecnologica. In tali casi gli amministratori spiegheranno, in nota integrativa, le ragioni per le quali l'aliquota di ammortamento adottata sarà maggiore" (MIUR-MEF, *Manuale tecnico-operativo*, II<sup>a</sup> ed., 2017, pag. 14). Per le immobilizzazioni materiali viene fatto presente, parimenti, che "fermo restando l'obiettivo di omogeneità, a vantaggio della comparabilità del bilancio dei vari atenei, eventuali aliquote di ammortamento inferiori e/o superiori a quelle indicate e corrispondenti alla vita utile del cespite stimata saranno sempre possibili; in tali casi sarà cura dell'ateneo dare adeguata giustificazione e rendicontazione in nota integrativa" (MIUR-MEF, *Manuale tecnico-operativo* (art. 8, D.I. MIUR-MEF 14 gennaio 2014, n. 19), II<sup>a</sup> ed., 2017, pag. 28).

Riconoscendo di intervenire in un tempo successivo a quello della *first time adoption*, la Commissione ha precisato che in via transitoria, laddove un ateneo già passato in regime di contabilità economico-patrimoniale avesse adottato aliquote di ammortamento differenti da quelle del MTO (II<sup>a</sup> versione), avrebbe potuto optare per il completamento del processo di ammortamento con le aliquote in uso nel solo caso dei cespiti acquisiti negli esercizi precedenti (c.d. principio di *utilizzo transitorio*), mentre avrebbe dovuto applicare immediatamente quelle del manuale per i beni di nuova acquisizione <sup>(290)</sup>.

Detto dell'influenza della stima della vita utile dei cespiti ammortizzabili nella determinazione dei saldi di apertura della contabilità economico-patrimoniale, desideriamo qui richiamare un altro fattore che riteniamo possa essere stato critico nella ricostruzione dei saldi, e di conseguenza, nei valori da considerare a base degli ammortamenti delle immobilizzazioni.

Ci riferiamo, in particolare, alla possibilità di capitalizzare gli oneri per interventi di manutenzione straordinaria che un ateneo può aver condotto anteriormente al 1° gennaio 2015 sui propri immobili strumentali, determinando un incremento dei benefici economici attesi futuri riconducibili a tali immobili.

L'art. 5 del decreto interministeriale 19/2014 non si è pronunciato formalmente sulla possibilità di riconoscere (o di escludere), capitalizzandoli (o meno), tali oneri nei saldi di partenza della contabilità economico-patrimoniale <sup>(291)</sup>. Il silenzio della regolamentazione al momento della *first time adoption*, colmata successivamente – come diremo fra poco – dalla Commissione ministeriale <sup>(292)</sup>, potrebbe aver influito sulle scelte delle amministrazioni universitarie che, adottando una interpretazione restrittiva, potrebbero aver deciso di non procedere ad alcuna capitalizzazione <sup>(293)</sup>, riportando un valore dei cespiti inferiore a quello

---

<sup>(290)</sup> MIUR-MEF, *Manuale tecnico-operativo*, II<sup>a</sup> edizione, 2017, pagg. 15 (immobilizzazioni immateriali) e 29 (immobilizzazioni materiali).

<sup>(291)</sup> La capitalizzazione è stata prevista, invece, nell'ambito dei "principi" ordinari di valutazione delle poste dello Stato patrimoniale (art. 4, comma 1, lett. a e b, d.i. n. 19/2014).

<sup>(292)</sup> Così dimostrano le numerose indicazioni fornite nella seconda versione del MTO riguardo all'impianto dello stato patrimoniale iniziale.

<sup>(293)</sup> Le note integrative di accompagnamento ai saldi di apertura evidenziano la presenza sia di casi in cui gli oneri per interventi di manutenzione straordinaria realizzati prima della *first time adoption* sono stati capitalizzati, sia casi, al contrario, in cui il valore di apertura risulta semplicemente pari al costo di acquisto, al netto di ammortamenti, o, in mancanza, al valore catastale. Se in questi ultimi casi non è dato sapere, dai documenti contabili, se l'ateneo non abbia sem-

derivante dalla inclusione delle manutenzioni straordinarie sostenute, al netto dell'ammortamento intercorso sino al 1° gennaio 2015. La seconda versione del MTO, dopo aver richiamato i principi per valorizzare in bilancio le immobilizzazioni, ivi compresi quelli riguardanti la capitalizzazione delle manutenzioni straordinarie, ha fatto presente che tali principi “devono essere osservati anche in sede di predisposizione del primo stato patrimoniale”, validando così l’inserimento nei saldi di apertura di valori inclusivi anche delle manutenzioni straordinarie incrementative <sup>(294)</sup>.

Le criticità sin qui evidenziate ci sono utili per comprendere le ragioni di potenziale incertezza del valore dei cespiti ammortizzabili soprattutto nei primi esercizi consecutivi alla *first time adoption*, le quali possono riverberarsi nelle determinazioni analitiche dei sistemi di *cost accounting*.

Ciò premesso, consideriamo ora i principali problemi da affrontare in sede di contabilità analitica per gli ammortamenti, che riguardano:

- a) il costo da ammortizzare;
- b) la durata del periodo di ammortamento;
- c) il metodo di ammortamento;
- d) le modalità di imputazione degli ammortamenti ai centri a cui competono <sup>(295)</sup>.

Il punto *sub a)* – costo da ammortizzare – attiene alla scelta del criterio di costo da prendere a riferimento per il calcolo degli ammortamenti in contabilità analitica.

---

plicemente avuto alcuna spesa da capitalizzare o, al contrario, non abbia prudenzialmente operato alcuna capitalizzazione in mancanza di una esplicita previsione nell’art. 5, comma 1, possiamo però ritenere che nei casi di ricostruzione, nei saldi di apertura, del valore di interventi di manutenzioni straordinarie incrementative, si è dimostrata una interpretazione estensiva della norma, che peraltro ci pare corretta anche nella prospettiva di applicazione dei principi contabili OIC per le parti non diversamente indicate dalla normativa specifica degli atenei.

<sup>(294)</sup> In occasione di un passaggio successivo, la Commissione ha affrontato esplicitamente il tema della capitalizzazione sui saldi di apertura, affermando che nel caso di fabbricati per i quali l’iscrizione iniziale sia stata al valore catastale e che siano stati oggetto di importanti interventi di manutenzione straordinaria incrementativa prima della *first time adoption*, “il costo sostenuto per tali opere si aggiunge al valore catastale solo laddove il procedimento di ammortamento del bene e/o delle stesse opere sia ancora in corso alla data di impianto dello SPI”. MIUR-MEF, *Manuale tecnico-operativo*, II<sup>a</sup> edizione, 2017, pag. 32.

<sup>(295)</sup> Sul punto, BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 63; SELLERI L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etaslibri, Milano, 1996, pag. 81 segg.

Abbiamo già fatto presente, poc'anzi, che la regolamentazione degli atenei indica il costo storico quale valore sulla cui base determinare l'ammortamento. In sede di contabilità analitica potrebbero però presentarsi particolari finalità conoscitive tali da giustificare l'adozione di criteri alternativi rispetto a quello impiegato nella contabilità generale. Le scelte di contabilità analitica sono infatti svincolate da quelle della contabilità generale e devono ordinare le determinazioni quantitative proprio per rispondere nel modo migliore alle finalità conoscitive dell'analisi. Se infatti lo scopo dei calcoli fosse quello di valutare, ad esempio, la capacità di un dipartimento di coprire tutti i costi sostenuti, compresi quelli degli ammortamenti delle immobilizzazioni impiegate nei processi produttivi, il criterio del costo storico sarebbe coerente con le finalità conoscitive che si vogliono perseguire, e pertanto il costo da ammortizzare andrebbe a coincidere con quello della contabilità generale. Se invece si volesse valutare la capacità del dipartimento di reintegrare i costi dei fattori produttivi consumati al fine del futuro riacquisto – si immagini, in proposito, l'utilizzo di un'attrezzatura scientifica ad alta tecnologia soggetta a forte obsolescenza – sarebbe più corretto scegliere, quale valore da ammortizzare, il costo di sostituzione dei beni al posto del costo storico. Quest'ultimo, infatti, sarebbe un criterio accettabile, nella circostanza che stiamo considerando, solamente ipotizzando l'assenza di inflazione e di nuovi modelli del bene <sup>(296)</sup>.

Il punto *sub b)* – durata del periodo di ammortamento – riguarda la scelta del periodo di vita utile dei cespiti ammortizzabili, nel presupposto che le impostazioni della contabilità analitica, come detto poc'anzi, non debbano necessariamente coincidere con quelle della contabilità generale.

Abbiamo avuto già modo di soffermarci sulle percentuali di ammortamento individuate dalla Commissione ministeriale con la seconda versione del MTO, per garantire l'omogeneità di rappresentazione in bilancio ai fini della comparabilità tra atenei. Le percentuali sono state individuate in relazione alla stima della residua possibilità di utilizzo dei cespiti, come previsto dall'art. 2426, n. 2 del codice civile, e agli indirizzi del d.i. n. 19/2014, che ricordiamo fa riferimento alla vita utile media per ciascuna tipologia di bene.

---

<sup>(296)</sup> Sul punto, MECHELLI A., *Processo di aziendalizzazione e analisi dei costi nelle aziende ospedaliere. Un'interpretazione economico-aziendale della riforma del sistema ospedaliero*, Cedam, Padova, 2000, pag. 240.

Proprio in relazione al fatto di considerare la vita utile media, l'applicazione delle percentuali potrebbe non permettere di cogliere le condizioni effettive di utilizzo nel dato ateneo, le quali in base alla durata *fisica* ed *economica* del cespite possono determinare, ad esempio, una vita maggiore di quella rappresentata contabilmente. In tal caso, il bene, pur completamente ammortizzato, sarebbe perfettamente funzionante e in grado di dare ancora utilità ai processi produttivi dell'ateneo. Si immagini, a tal proposito, un centro stampa di ateneo che impiega un certo numero di macchine fotocopiatrici, applicando, ai fini della redazione del bilancio d'esercizio, una percentuale di ammortamento del 12,50% <sup>(297)</sup>. Laddove si ritenesse che, in prospettiva, le condizioni di utilizzo delle macchine (flussi mensili di fotocopie, manutenzione periodica dei beni, eccetera) al termine della vita contabile – nel nostro caso corrispondente a 8 periodi amministrativi – fossero tali da garantire ancora una loro piena funzionalità, nella determinazione dei *report* analitici del centro stampa si potrebbe scegliere una quota di ammortamento diversa (nel caso minore), rispetto a quella applicata ai fini del bilancio di periodo, per tenere conto della maggiore vita utile di tali cespiti.

Detto del periodo di ammortamento, passiamo ora – punto *sub c*) – al metodo che si può impiegare in sede di contabilità analitica per determinare gli ammortamenti da imputare annualmente agli oggetti di costo.

La dottrina <sup>(298)</sup> ricorda che i procedimenti di ammortamento possono essere raggruppati sostanzialmente nelle seguenti due classi:

- procedimenti matematici;
- procedimenti non matematici.

La prima classe accomuna quelle metodologie che operano il calcolo delle quote di ammortamento mediante formule matematiche legate alla durata presunta dei beni. Tali procedimenti possono condurre ad

---

<sup>(297)</sup> Il *range* fissato dal MTO per la corrispondente categoria inventariale – quella delle attrezzature generiche – prevede quote di ammortamento che vanno dal 12,50% al 15%.

<sup>(298)</sup> Per tutti, si rinvia a: BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 67; SELLERI L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etaslibri, Milano, 1996, pag. 84.

ammortamenti a quote costanti – che rappresenta il caso più diffuso <sup>(299)</sup> – crescenti e decrescenti.

La seconda classe accomuna, invece, quelle metodologie di calcolo che legano le quote di ammortamento all'andamento di un dato parametro economico nella prospettiva di riflettere, nel modo più fedele possibile, le condizioni che hanno caratterizzato l'utilizzo dei fattori pluriennali nell'ambito di ciascun esercizio <sup>(300)</sup>. A titolo di esempio, negli atenei tali parametri porterebbero ad ammortizzare le attrezzature didattiche in funzione del numero di studenti iscritti, quelle scientifiche in funzione delle ore/macchina di utilizzo a servizio dei processi di ricerca, eccetera.

Sia pure i procedimenti della seconda classe risultino più razionali rispetto a quelli matematici, per il fatto di legare la quota annua di ammortamento a parametri atti a riflettere l'utilità effettivamente ceduta dai fattori pluriennali, sono meno semplici da gestire e possono trovare limiti nell'architettura di *set-up* dei *software* per la contabilità analitica <sup>(301)</sup>.

Per concludere sugli ammortamenti in contabilità analitica, passiamo infine – punto *sub d*) – all'esame della modalità di imputazione ai centri, che riguarda le diverse possibilità secondo cui i fattori produttivi pluriennali possano essere attribuiti ai centri che ne fanno uso.

Nell'ipotesi in cui le quote di ammortamento si riferiscano a beni –

---

<sup>(299)</sup> Il procedimento a quote costanti rappresenta, tra l'altro, il metodo su cui il MTO ha espresso la propria preferenza per il calcolo delle quote di ammortamento nell'ambito della formazione del bilancio d'esercizio degli atenei.

<sup>(300)</sup> In MARCHI L. (a cura di), *Contabilità d'impresa e valori di bilancio*, Quinta edizione, Giappichelli, Torino, 2013, pag. 288, viene ricordato che la selezione dei parametri può essere definita in funzione:

- dell'utilizzo del fattore pluriennale, individuando un certo volume di atti di servizio erogati dal fattore pluriennale;
- della possibile utilizzazione futura, individuando un certo volume di atti di servizio che il fattore pluriennale potrà erogare negli esercizi successivi;
- dei risultati ottenuti, individuando le quantità fisiche realizzate;
- dell'impiego di fattori complementari, individuando la quantità di materie o di lavoro utilizzate nei processi produttivi.

<sup>(301)</sup> Va tenuto presente che nella prassi degli atenei italiani, così come risulta da una recente indagine svolta dal Convegno dei Direttori generali (CoDAU, *Il controllo di gestione negli atenei: note di riflessione*, CoDAU, Sassari-Roma, 2019), è impiegato esclusivamente il metodo a quote costanti. Da un approfondimento con alcune amministrazioni partecipanti all'indagine è peraltro emerso che alcuni applicativi, prima di aprire ad ulteriori modalità di ammortamento, consentissero solo quello a quote costanti, senza possibilità di modificare nel tempo le aliquote associate ad un medesimo cespite.

attrezzature, macchinari, mobili e arredi, eccetera – attribuibili in modo specifico ai centri di costo, non si manifestano problemi di imputazione, in considerazione del fatto che tali fattori sono utilizzati in via esclusiva dal centro di costo presso il quale, appunto, avverrà l’allocazione della relativa quota di costo annuale.

Nell’alternativa che, invece, i fattori pluriennali siano utilizzati congiuntamente da più centri, occorrerà individuare una base di riparto che sia in grado di riflettere nel miglior modo possibile il principio causale <sup>(302)</sup>. Si pensi, ad esempio, al caso di più dipartimenti che occupano un medesimo fabbricato. Il *driver* che sembra più coerente con tale principio per ripartire l’ammortamento del fabbricato è la superficie occupata da ciascun dipartimento, espressa in metri quadrati. Nel momento in cui si voglia ripartire, invece, l’ammortamento degli ascensori presenti nel fabbricato, andrebbe considerato il numero di potenziali utenti dei dipartimenti, rappresentati dal numero di dipendenti e dal numero di studenti iscritti ai corsi erogati.

#### 4.3. La “localizzazione” dei consumi di materiali

Un’altra categoria di fattori produttivi che devono essere imputati ai centri è quella dei materiali di consumo. Nello schema di Conto economico degli atenei si distingue tra materiali di consumo per laboratori (Voce B.IX.5) e una posta residuale, deputata ad accogliere tutti gli altri materiali (Voce B.IX.9). Ambedue le voci sono accompagnate da un conto riferito alla variazione delle rimanenze – rispettivamente Voci B.IX.6 e B.IX.10 – affinché il conto economico possa esprimere i consumi attraverso la nota relazione:

$$\begin{aligned} \text{Consumi di materiali} &= \text{Acquisti dell'esercizio} \pm \text{Variazione delle rimanenze} \\ &= \text{Acquisti dell'esercizio} + \text{Rimanenze iniziali} - \text{Rimanenze finali} \end{aligned}$$

Nell’ambito del processo di allocazione sui centri occorre tenere conto:

- della modalità con cui in ateneo è organizzato il loro acquisto;

---

<sup>(302)</sup> Sul punto, BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 68.

– delle possibili opzioni per valorizzare i consumi dei materiali.

In merito al primo aspetto, va fatto presente che i beni di consumo possono essere acquistati dai competenti uffici dell'amministrazione centrale o, alternativamente, dai centri a cui è riconosciuta autonomia di spesa (es., dipartimenti). Normalmente il modello centralizzato ricorre nei casi in cui si vogliano acquisire materiali di uso comune privilegiando il perseguimento di economie di scala; si pensi, ad esempio, al caso degli acquisti di materiali di cancelleria per tutte le unità organizzative dell'ateneo. Il modello decentrato può intervenire, anche in modo complementare al primo, per soddisfare un fabbisogno più specifico dei centri di spesa, che possono procedere nell'ambito delle proprie disponibilità di *budget*.

Il problema dell'imputazione ad un centro non si pone laddove quel centro abbia provveduto ad effettuare l'acquisto autonomamente. Naturalmente occorre poi capire se, ai fini del fabbisogno conoscitivo, sia necessario procedere ad ulteriori livelli di imputazione, per determinare, ad esempio, se il consumo dei materiali sia da attribuire all'attività didattica, a quella di ricerca, o alle attività amministrative.

Per i beni acquisiti a livello centrale, la gestione dei flussi documentali deve organizzare le richieste di ordine degli uffici, i documenti fiscali di consegna dei fornitori e i buoni di prelievo (scarico) da parte dei centri richiedenti. Proprio tramite questi ultimi sarà possibile procedere all'imputazione del costo di acquisto dei materiali <sup>(303)</sup>.

I consumi potranno essere determinati applicando la relazione metodologica riportata poc'anzi, aggiungendo agli acquisti il valore dei materiali in giacenza all'inizio del periodo e sottraendo quello delle rimanenze finali. L'analisi dei dati di bilancio dell'esercizio 2018 – il più recente pubblicato sui siti *internet* delle amministrazioni – per un campione di 15 atenei, selezionati per area geografica e per dimensione, ha messo in evidenza che solamente in 4 di essi sono state rilevate rimanenze di magazzino, con un importo trascurabile rispetto al flusso degli acquisti dell'esercizio.

Sia pure i flussi delle rimanenze risultino non rilevanti nel contesto degli atenei, tanto da far coincidere le quantità acquistate con quelle consumate nell'esercizio, va richiamato il fatto che nella tenuta della

---

<sup>(303)</sup> BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 62.

contabilità analitica siano potenzialmente possibili più opzioni per valorizzare i consumi a seconda delle finalità dell'analisi, anche allontanandosi dai criteri di valutazione previsti per la formazione del bilancio d'esercizio <sup>(304)</sup>.

Supponiamo di voler redigere il conto economico analitico del centro "Grandi attrezzature", deputato a gestire i servizi d'uso del capitale investito in strumenti tecnico-scientifici di particolare complessità, rivolti ad utenti interni ed esterni all'ateneo. Il conto economico del centro potrebbe essere impiegato per valutare la mera capacità di *copertura* dei *costi effettivamente sostenuti*, ivi compresi quelli per i materiali di consumo, da parte dei ricavi o, alternativamente, per valutare la capacità di *reintegrare* i fattori produttivi consumati per *permetterne il riacquisto*.

Per rispondere alla prima finalità sarebbe più razionale adottare criteri di valorizzazione delle rimanenze secondo una prospettiva conosciuta in letteratura come *logica dello stock* <sup>(305)</sup>, secondo cui "si pone l'ipotesi che gli acquisti di materie ... siano sempre attuati con un certo anticipo rispetto ai tempi nei quali avverranno i consumi" <sup>(306)</sup>. Tenuto conto che i consumi sono riferiti a materiali già acquistati, per valorizzarli sono impiegati criteri basati sui prezzi passati di acquisto, come ad esempio il criterio del prezzo di acquisto, quello del prezzo medio e il F.I.F.O. <sup>(307)</sup>.

Per rispondere alla seconda finalità sembrano più adatti, invece, i criteri di valorizzazione che rientrano nella logica del *costo reale*, secondo cui lo *stock* di rimanenze è paragonabile ad un fondo che preste-

---

<sup>(304)</sup> L'art. 4, comma 1, punto d del Decreto Interministeriale n. 19 del 14 gennaio 2014 (e successive modificazioni e integrazioni apportate con D.I. n. 394 dell'8 giugno 2017), recante i "Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università", stabilisce che "la valutazione delle rimanenze, se rilevante nel contesto specifico dell'ateneo, avviene al costo di acquisto o di produzione, ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore". Nel caso degli atenei sono state valorizzate così, ad esempio, le rimanenze dei prodotti editoriali realizzate dalla casa editrice di proprietà dell'università. La norma prosegue ancora richiamando il fatto che "il costo dei beni fungibili va calcolato con il metodo della media ponderata".

<sup>(305)</sup> SELLERI L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etaslibri, Milano, 1996, pag. 64.

<sup>(306)</sup> Cfr., SELLERI L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etaslibri, Milano, 1996, pag. 64.

<sup>(307)</sup> Sul punto, più ampiamente, si rinvia sempre a SELLERI L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etaslibri, Milano, 1996, pag. 64.

rebbe materie alla produzione, le quali “vanno restituite per ripristinare il livello del fondo” <sup>(308)</sup>. Nella prospettiva di dover ripristinare il livello del fondo, tale logica conduce a valorizzare i consumi con i nuovi prezzi di acquisto, mediante criteri quali il prezzo corrente, il L.I.F.O. e il N.I.F.O. <sup>(309)</sup>.

#### **4.4. La “localizzazione” dei costi per acquisto di servizi e collaborazioni tecnico-gestionali**

Questa voce del conto economico (B.IX.8) accoglie i costi operativi relativi alle diverse prestazioni di servizi ricevute dall’ateneo, quali spese per utenze (telefono, acqua, energia elettrica, gas, riscaldamento), pulizie, vigilanza, canoni per banche dati, manutenzioni ordinarie <sup>(310)</sup>, servizi di facchinaggio, assicurazioni, eccetera.

Le procedure amministrative legate alle citate prestazioni sono strutturate per rispondere alla normativa in materia di appalti pubblici – definita dal d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50 (Codice dei contratti pubblici) e, per le parti ancora vigenti, dal d.p.r. 207/10 – e nella prassi degli atenei sono gestite normalmente a livello di amministrazione centrale.

La gestione amministrativa centralizzata, però, non dovrebbe creare particolari problemi nell’addebito ai centri di quelle voci di costo i cui servizi sono tecnicamente imputabili sulla base della rilevazione dei relativi consumi. Ci riferiamo, in particolare, alle utenze, alle assicurazioni, ai canoni per le banche dati disponibili, alle manutenzioni e ai servizi di facchinaggio, che rappresentano potenziali esempi di costi speciali.

In questo caso, si tratterebbe di verificare se la misurazione – tecnicamente possibile – sia anche economicamente conveniente per l’amministrazione. A titolo di esempio, si pensi al fatto che i dati dei

---

<sup>(308)</sup> Cfr., SELLERI L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etaslibri, Milano, 1996, pag. 64.

<sup>(309)</sup> Sul punto, più ampiamente, si rinvia sempre a SELLERI L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etaslibri, Milano, 1996, pag. 64.

<sup>(310)</sup> Il d.i. 19/2014 prevede che i costi di manutenzione straordinaria (ampliamento, ammodernamento o miglioramento), cui è connesso un potenziamento della capacità produttiva o di sicurezza del bene o del prolungamento della vita utile, siano portati ad incremento del valore del bene cui ineriscono e poi ammortizzati.

consumi delle utenze per acqua, energia elettrica, gas e riscaldamento sono spesso associati ai singoli edifici dell'ateneo, in cui è altamente probabile la presenza di più centri di costo. In tale circostanza, il costo di queste utenze – a meno di una ristrutturazione dell'impiantistica per installare contatori per ciascun centro di costo – sarebbe speciale per l'edificio ma comune ai centri di costo che occupano gli spazi di quell'edificio. Con la conseguenza che l'ateneo andrà a “trattare” tali costi (speciali) come “indiretti” laddove non dovesse reputare conveniente attrezzarsi per misurare i consumi effettivi dei centri, considerando eccessivi i costi legati alla rilevazione in funzione della rilevanza degli importi da analizzare.

A questo punto, per l'ateneo si profilerebbero due percorsi alternativi:

- tentare di individuare comunque un *driver* capace di misurare il più ragionevolmente possibile il contributo fornito dai fattori produttivi e procedere all'imputazione sui centri;

- non procedere alla imputazione in questa fase e allocare i costi speciali nell'ambito dei costi indiretti, da ribaltare successivamente sui centri produttivi, insieme ai costi generali.

Per ridurre l'entità dei costi indiretti, che – come vedremo più avanti – per esigenze di *full costing* sarà comunque necessario assegnare ai centri mediante *driver* che potrebbero non rispettare al meglio il principio causale, l'ateneo può preferire la prima opzione e tentare di selezionare una base di ripartizione comunque adeguata nell'esprimere, quanto più possibile, il contributo fornito dai fattori produttivi. Un esempio può essere costituito, nel nostro caso, dall'imputare i costi delle utenze per acqua, energia elettrica, gas e riscaldamento in funzione dei metri quadrati occupati dai centri. Tale criterio, largamente utilizzato nella prassi del nostro Paese, pur non derivando da una rilevazione puntuale dei consumi dei fattori produttivi, permette comunque una suddivisione ragionevole tra le varie unità operative. È opportuno far presente che il medesimo criterio non potrebbe essere utilmente applicato per suddividere il costo delle utenze telefoniche, in relazione alle quali, nel momento in cui mancasse la convenienza economica a misurarne oggettivamente i consumi, capita di osservare come *driver* il numero di potenziali utilizzatori, rappresentati dal personale dipendente afferente ciascun centro.

Un discorso distinto va fatto per i costi di manutenzione e ripara-

zione, le quali possono essere effettuate sia con personale interno all'ateneo – normalmente degli uffici tecnici – sia mediante contratti di appalto con ditte esterne.

Nel primo caso, il costo di manutenzioni e riparazioni sarebbe determinato dai costi del personale degli uffici tecnici e dal costo dei materiali appositamente utilizzati, classificati per natura nelle rispettive voci di conto economico. L'amministrazione dovrebbe pertanto organizzare i calcoli della contabilità analitica in modo da poter definire il costo da ribaltare sui centri utenti, aspetto che vedremo più avanti.

Tale fattispecie, pertanto, non interessa la fase che qui stiamo analizzando. Solamente nel secondo caso, infatti, il costo delle manutenzioni è rilevato quale prestazione di servizi nella voce B.IX.8 del conto economico.

L'imputazione ai centri di costo dipenderà dalla possibilità di misurazione dei consumi, che a sua volta è funzione dei vincoli tecnici dei contratti di riferimento, come ad esempio il pagamento di canoni periodici che possono includere sia servizi di controllo periodico per mantenere l'efficienza dei beni sia interventi diretti di riparazione in caso di rottura. Laddove non sia possibile l'imputazione diretta, come visto per le utenze, occorrerà individuare un *driver* espressivo dell'utilità ceduta ai centri. A mero titolo di esempio, l'imputazione potrebbe avvenire secondo le seguenti modalità:

- per manutenzione degli immobili e delle pertinenze, in funzione della superficie (mq) occupata dai centri;
- per manutenzione e riparazione degli impianti idrici, elettrici, igienici e sanitari, in funzione della superficie (mq) occupata dai centri;
- per manutenzione del verde e degli spazi esterni, in funzione della superficie (mq) occupata dai centri;
- per manutenzione e riparazione delle attrezzature (tecnico-scientifiche e generiche), in funzione del n. di attrezzature;
- per manutenzione e riparazione dei pc, in funzione del numero di pc.

Per completare la nostra disamina, dobbiamo tenere conto anche dei costi comuni presenti tra le prestazioni di servizi. Sono tali, ad esempio, i costi per spese di pulizia e quelli della vigilanza, poiché per

questi fattori non risulta possibile alcuna misurazione oggettiva <sup>(311)</sup>.

Come abbiamo visto prima per le utenze, anche per i costi comuni l'ateneo ha di fronte la possibilità di evitare l'inclusione nei costi indiretti, da ribaltare successivamente sui centri produttivi insieme ai costi generali.

A tal fine, occorre individuare un *driver* capace di misurare nel modo più efficace il contributo fornito dai fattori produttivi nei confronti dei centri. Per tali tipologie di spese, questa opzione sembra quella preferita dalle amministrazioni universitarie, che adottano come base di riparto la superficie (mq) occupata dai centri <sup>(312)</sup>, nel presupposto che il fabbisogno di pulizia e vigilanza e, pertanto, il "consumo" di questi fattori produttivi sia proporzionale alla dimensione degli stessi centri. Tale soluzione trova riscontro anche nell'esperienza delle amministrazioni centrali dello Stato <sup>(313)</sup> e, con opportuni aggiustamenti, delle aziende sanitarie <sup>(314)</sup>.

#### 4.5. La "localizzazione" dei costi per godimento beni di terzi

La voce B.IX.11) del conto economico "Godimento beni di terzi" accoglie i costi per locazioni, noleggi e canoni su immobili, *software*, impianti e attrezzature di proprietà di terzi.

Come abbiamo potuto vedere per le altre voci, una parte di questi costi, ad esempio quelli per locazione di impianti e attrezzature, dovrebbero essere imputati ai centri sulla base dell'utilizzo del fattore produttivo. Si immagini un dipartimento che acquisisce in locazione i servizi di una macchina fotocopiatrice, o un laboratorio quelli di

---

<sup>(311)</sup> Non è praticabile, ad esempio, monitorare il tempo di servizio effettivamente dedicato a ciascun centro di costo.

<sup>(312)</sup> Sul punto, MARIGONDA P., *L'imputazione dei costi ai centri*, in CoDAU, *Il controllo di gestione negli atenei: note di riflessione*, CoDAU, Sassari-Roma, 2019, pag. 37.

<sup>(313)</sup> Cfr. MEF, *Manuale dei principi e delle regole contabili*, 3<sup>a</sup> edizione, Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, Roma, 2008, pag. 31.

<sup>(314)</sup> Ci riferiamo, in particolare, alle spese di pulizia, che nelle aziende sanitarie (per esempio, ASL di Potenza, *Regolamento di contabilità analitica*, 2014, pag. 28) sono ripartite con una base pesata (*mq pesati per rischio*), a nostro molto opportunamente, per tenere conto della diversa incidenza del consumo del fattore produttivo a seconda del rischio clinico. Si immagini, ad esempio, il diverso fabbisogno che possono esprimere – a parità di superficie occupata – centri quali "malattie infettive", "blocco operatorio" e "terapia intensiva" rispetto agli altri.

un'attrezzatura scientifica necessaria per lo svolgimento di analisi a supporto delle attività di ricerca. I servizi di locazione determinerebbero l'insorgenza di costi speciali per i centri che impiegano i beni di proprietà di terzi.

Quando non è possibile operare una misurazione diretta, risulta necessario rintracciare un *driver* in grado di rispettare il principio causale. Nel caso dei costi che stiamo esaminando, il riparto potrebbe avvenire:

- per la locazione degli immobili, in funzione della superficie (mq) occupata;
- per le licenze d'uso dei *software*, in funzione del numero di utenti.

Una considerazione particolare va fatta per i costi di locazione degli immobili, atteso che può essere rilevante determinare l'onerosità dell'uso di ciascuno stabile, per mettere in condizioni il Consiglio di amministrazione dell'ateneo di valutare il rinnovo (o meno) dei contratti di locazione una volta arrivati alla scadenza. Tale onerosità non dipende, semplicisticamente, dal solo canone di locazione, ma da tutti quei costi che si legano al funzionamento dell'immobile, quali, ad esempio, la manutenzione (ordinaria e straordinaria), la pulizia, la vigilanza, le utenze necessarie per garantirne l'operatività e, infine, in caso di valutazione dell'opzione di abbandono dello stabile, del costo-opportunità derivante dal trasferimento presso altri edifici. La reportistica andrebbe arricchita, a nostro avviso, inserendo anche il costo d'uso degli immobili di proprietà <sup>(315)</sup>, che potrebbero servire sia come termini di confronto, sia per fornire elementi utili agli organi di governo per valutare le modalità di utilizzo degli investimenti in fattori a fecondità ripetuta e ad utilizzo pluriennale.

In linea generale, si può ritenere che l'interesse verso una reportistica analitica per immobile possa dipendere da diversi fattori, come ad esempio, il dimensionamento della capacità produttiva di un ateneo, la

---

<sup>(315)</sup> In tal caso, in luogo del costo per canoni di locazione dovrebbero essere considerate le quote annue di ammortamento. La soluzione proposta nel testo, peraltro, trova conforto nel lavoro di Anthony *et al.* (ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRÌ D.M., MERCHANT K.A., *Analisi dei costi*, 2<sup>a</sup> edizione, McGraw-Hill Companies, 2008, pag. 93) secondo cui “Non tutti i centri di servizio, tuttavia, sono unità organizzative identificabili. Alcune imprese, per esempio, hanno un centro di costo per la gestione degli spazi che accumula tutti i costi connessi all'utilizzo degli spazi, inclusi i canoni di locazione o gli ammortamenti, le imposte sul patrimonio e costi quali la pulizia, il riscaldamento, l'illuminazione, la manutenzione degli edifici...”.

scala dimensionale che ha raggiunto, il livello, la qualità e le modalità di organizzare l'offerta dei suoi servizi <sup>(316)</sup>, la localizzazione in comuni diversi, la complessità delle caratteristiche morfologiche ed economiche (costo degli affitti al mq) del territorio di appartenenza <sup>(317)</sup>, eccetera.

Va tenuto presente che le scelte di dimensionamento della capacità produttiva, legandosi a investimenti in fattori pluriennali, influiscono sulla rigidità strutturale degli atenei, imponendo valutazioni severe delle modalità di utilizzo delle risorse. Tali scelte comportano, come sottolinea Cavalieri, “*giudizi difficili*” che devono saper ponderare numerose “*variabili in gioco*”, anche in termini prospettici <sup>(318)</sup>. Non è infrequente trovare casi in cui un'azienda possa aver sovradimensionato la propria capacità produttiva, non tanto quale risultato di una specifica politica volta a creare delle riserve nella prospettiva di una crescita a breve della domanda, quanto per errori di programmazione <sup>(319)</sup>. In tale caso, la maggiore capacità produttiva di cui ci si è dotati, non trovando riscontro in una più elevata domanda di servizi, avrebbe causato l'insorgenza di *costi sprecati* (*sunk costs*), che avrebbero potuto essere risparmiati con un dimensionamento più prudentiale.

Deve essere tenuto in considerazione che una maggiore scala dimensionale comporta numerosi vincoli gestionali di cui tenere conto, che si traducono in un più elevato tasso di complessità delle scelte da assumere, comprese quelle legate all'utilizzo della capacità produttiva disponibile e all'eventuale incremento della stessa. Nel caso degli atenei, è facile ipotizzare che la gestione dei fattori di rigidità strutturale,

---

<sup>(316)</sup> Non mancano esempi di casi in cui la formula strategica individuata dall'ateneo per “fidelizzare” l'utenza abbia condotto a investimenti volti ad ampliare l'offerta di servizi nel territorio, con più mense, strutture sportive, eccetera.

<sup>(317)</sup> In merito alla complessità delle caratteristiche *morfologiche* di un territorio, si immagini, come caso estremo, quello di Venezia, in cui operano l'Università Cà Foscari e lo IUAV. Per quanto riguarda le caratteristiche economiche di un territorio, si tenga presente che il costo degli affitti per mq presenta marcate differenze a seconda della provincia, del comune e della zona di riferimento nell'ambito del comune (Banca dati delle quotazioni immobiliari dell'Agenzia delle Entrate).

<sup>(318)</sup> Così, CAVALIERI E., *Lo sviluppo dell'impresa*, in CAVALIERI E., RANALLI F., *Economia aziendale. Aree funzionali e governo aziendale* (a cura di CAVALIERI E.), Vol. II, Giappichelli, Torino, 1999, § 16.2.

<sup>(319)</sup> Così, CAVALIERI E., *La valutazione dell'equilibrio economico: il controllo dell'efficienza interna*, in CAVALIERI E., FERRARIS FRANCESCHI R., *Economia aziendale*, Vol. I, *Attività aziendale e processi produttivi* (a cura di CAVALIERI E.), Giappichelli, Torino, 1999, pag. 385.

compresi quelli derivanti dalla disponibilità di un determinato capitale intellettuale, in un contesto di forte pressione finanziaria derivante dalla costante riduzione nel corso degli ultimi dieci anni delle risorse pubbliche (FFO), abbia rappresentato una forte leva ad aprire corsi di studio in aree territoriali diverse rispetto a quelle di origine. Tali azioni hanno determinato il fabbisogno di una informativa utile a valutare il costo delle nuove sedi, che soprattutto nei primi anni di funzionamento potrebbero operare in perdita per la presenza di un numero di iscritti inferiore rispetto a quello necessario per la copertura di tutti i costi.

#### **4.6. La “localizzazione” dei costi per sostegno agli studenti**

Questa voce (B.IX.1 del Conto economico) accoglie gli oneri che l’ateneo sostiene in favore di studenti e laureati (borse di studio, borse per mobilità, contributi, premi di merito, compensi per prestazioni d’opera c.d. “150 ore”), dottorandi (borse di studio del dottorato) e dottori di ricerca (borse di studio *post-dottorato*).

Si tratta di oneri *ad personam* e pertanto possono essere attribuiti in modo diretto ai dipartimenti in cui sono erogati i relativi corsi di studio frequentati dai beneficiari.



## **Capitolo 4**

### **IL FUNZIONAMENTO DELLA CONTABILITÀ PER CENTRI DI COSTO NEGLI ATENEI. IL RIBALTAMENTO DEI COSTI NELLA LOGICA A *FULL COSTING***



## 1. Premessa

Nel presente capitolo completiamo il percorso avviato nel precedente, affrontando le principali problematiche legate al ribaltamento dei costi per determinare il “costo pieno” di dipartimenti, centri di ricerca e tutti quei centri che cedono le prestazioni relative alla *mission* istituzionale all'esterno dell'ateneo.

Dopo l'allocazione dei costi dei vari fattori produttivi ai rispettivi centri, infatti, si deve considerare che alcuni di questi, quelli *intermedi* (funzionali ed ausiliari), hanno il compito di offrire servizi a quelli *finali* (produttivi) <sup>(320)</sup>.

Per calcolare il costo dei centri finali, pertanto, non ci si può limitare all'operazione di allocazione realizzata nella fase dell'imputazione dei costi ai centri, che abbiamo considerato sin qui, ma occorre “ribaltare” sui primi i costi dei centri intermedi, selezionando uno o più parametri capaci di rispettare il già menzionato principio “causale” <sup>(321)</sup>.

Esistono diverse metodologie per attuare il ribaltamento dei costi. Quelle più note sono:

- 1) il ribaltamento *parallelo* (o *per imputazione diretta*);
- 2) il ribaltamento *sequenziale* (o *a cascata*);
- 3) il ribaltamento *incrociato* (o *per ripartizione reciproca*).

---

<sup>(320)</sup> O anche, in dati casi, ad altri centri intermedi.

<sup>(321)</sup> Prima di effettuare l'operazione di ribaltamento, menzionata nel testo, occorre valutare con attenzione il contributo offerto dai centri intermedi rispetto all'attività svolta dai centri finali. Il problema si pone essenzialmente per i servizi realizzati dai centri funzionali, rispetto ai quali, a volte, può mancare un nesso di causalità con l'attività realizzata dai centri produttivi. In detti casi, quando la finalità conoscitiva dell'analisi è quella di determinare il *costo dei prodotti*, l'impostazione tradizionale della contabilità per centri di costo usa evitare il ribaltamento dei costi di questi centri su quelli produttivi, procedendo invece ad imputarli direttamente sui prodotti. Sul punto, e soprattutto sulle *incertezze* del ribaltamento dei centri funzionali su quelli produttivi, rinviando a BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 53.

Notiamo, peraltro, che la situazione appena esaminata è del tutto omologa a quella dell'allocazione di alcune categorie di costi indiretti – ed in particolare dei costi generali – rispetto ai centri di costo.

Tali metodi saranno approfonditi nelle pagine seguenti, a cominciare da quello parallelo, a cui è dedicato il § 2.

## **2. Il ribaltamento dei costi dei centri intermedi secondo il metodo “parallelo” o per “imputazione diretta”**

Con il ribaltamento *parallelo* o per *imputazione diretta*, i costi di ciascun centro ausiliario e funzionale vengono ripartiti sui centri produttivi che ne utilizzano i servizi senza considerare le eventuali interrelazioni che possono esistere tra centri intermedi.

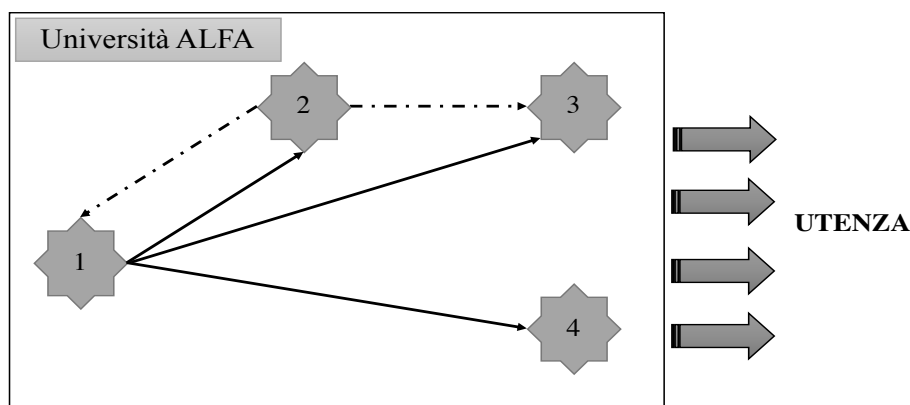
Da questo punto di vista, con il ribaltamento parallelo non si dà rilevanza alla possibilità che i centri non produttivi – cioè ausiliari e funzionali – possano scambiarsi servizi tra di loro, come nel caso, ad esempio, dei centri dell’area tecnica dell’ateneo (funzionali) nel momento in cui prestano servizi interni di manutenzione nei confronti dei centri dell’area amministrativa (funzionali), di quelli facenti parte del Rettorato (funzionali) o della Direzione generale (funzionali).

Per rimanere nell’ambito del nostro esempio, nell’ipotesi di ribaltamento parallelo, l’intero costo del centro dell’area tecnica dovrebbe essere ripartito esclusivamente sui centri finali (ad esempio i dipartimenti), sebbene in realtà ci sia stata erogazione di servizi anche nei confronti di altri centri intermedi, che non sono volutamente considerati – è questa la semplificazione – nel sistema dei ribaltamenti.

Chiariamo i concetti esposti con l’aiuto di un breve esempio, in cui immaginiamo di considerare un ateneo che presenti una mappa con soli quattro centri di costo che si scambiano prestazioni secondo quanto rappresentato nella Figura 8. L’esempio è volutamente semplificato per focalizzare l’attenzione sulla metodologia di ribaltamento.

L’unico centro funzionale (il n. 1) offre prestazioni a tutti gli altri centri (linea continua), quello ausiliario (il n. 2) all’unico centro funzionale e al produttivo n. 3 (linea discontinua). I centri produttivi (n. 3 e n. 4), anche sulla base dei servizi ricevuti all’interno dell’ateneo, offrono infine prestazioni didattiche e di ricerca all’utenza esterna. Tralasciamo, per ragioni di semplicità, la terza missione.

Come noto, la procedura di calcolo del costo pieno dei centri produttivi richiede che si imputi preliminarmente a tutti i centri il consumo dei fattori produttivi impiegati nell’esercizio.

**Figura 8: Esempificazione: le relazioni tra centri di costo dell'ateneo**

Legenda: Centro 1 = Centro funzionale (intermedio); Centro 2 = Centro ausiliario (intermedio); Centro 3 = Centro produttivo (finale); Centro 4 = Centro produttivo (finale). Linea continua per gli scambi dei centri funzionali, linea tratteggiata per gli scambi dei centri ausiliari.

A tal fine, ipotizziamo che i valori restituiti dalla contabilità generale per l'esercizio 20X0 siano, per semplicità, quelli raffigurati nel seguente Conto economico.

**Tabella 20: Il Conto economico di partenza**

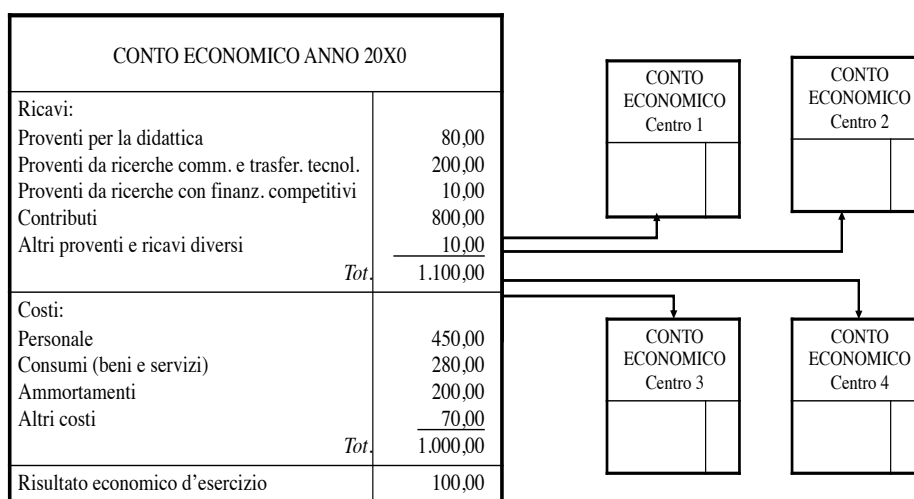
| CONTO ECONOMICO ANNO 20X0                                      |          |
|----------------------------------------------------------------|----------|
| <i>Proventi</i>                                                |          |
| Proventi per la didattica                                      | 80,00    |
| Proventi da ricerche commissionate e trasferimento tecnologico | 200,00   |
| Proventi da ricerche con finanziamenti competitivi             | 10,00    |
| Contributi                                                     | 800,00   |
| Altri proventi e ricavi diversi                                | 10,00    |
| <i>Tot.</i>                                                    | 1.100,00 |
| <i>Costi</i>                                                   |          |
| Personale                                                      | 450,00   |
| Consumi (beni e servizi)                                       | 280,00   |
| Ammortamenti                                                   | 200,00   |
| Altri costi                                                    | 70,00    |
| <i>Tot.</i>                                                    | 1.000,00 |
| <i>Risultato economico d'esercizio</i>                         | 100,00   |

Prima di proseguire, occorre precisare che la finalità dell'analisi è

quella di arrivare unicamente a determinare il costo pieno dei centri finali e pertanto seguiremo un procedimento a *due stadi* in cui *tutti* i costi sono imputati sui centri – Figura 9 – per poi essere ribaltati, appunto, sui centri finali.

Come abbiamo visto nel corso del capitolo precedente, l’allocazione dei costi ai centri impone di distinguere tra costi *diretti* e costi *indiretti*. Mentre i primi non comportano incertezze di imputazione, per i secondi occorre invece decidere *se* e *come* allocarli sui vari centri di costo, a seconda delle finalità conoscitive che guidano l’analisi, scegliendo basi di riparto capaci di rispettare nel modo più efficace possibile il *principio causale*.

**Figura 9: La fase di imputazione dei costi dell’ateneo ai centri**



Dati gli scopi del nostro esempio, tralasceremo di approfondire questa parte nell’esemplificazione, mostrando direttamente nella Figura 10 il risultato finale dell’imputazione.

Come era lecito attendersi, possiamo notare che almeno a questo stadio del processo di calcolo – cioè prima di effettuare il ribaltamento dei costi dei centri intermedi su quelli finali – i centri intermedi, che hanno unicamente responsabilità legate al consumo di risorse, presentano un risultato economico negativo; i centri finali, sui cui sono allocati i proventi derivanti dalla didattica e dalla ricerca, conseguono invece un risultato positivo, che risulta più ampio nel centro 3.

**Figura 10: I risultati dell'allocazione ai centri di costo**

| CE 20X0<br>(pre-allocazione) |              |
|------------------------------|--------------|
| Proventi                     | 1.100        |
| Costi                        | <u>1.000</u> |
| REE                          | 100          |

| C. ECON. Centro 1     |           |
|-----------------------|-----------|
| Ricavi:               |           |
| Proventi didattica    | 0         |
| Prov. ric. commiss.   | 0         |
| Prov. ric. fin. comp. | 0         |
| Contributi            | 0         |
| Altri proventi        | <u>0</u>  |
| Tot.                  | 0         |
| Costi:                |           |
| Personale             | 90        |
| Acquisti              | 85        |
| Ammortamenti          | 75        |
| Altri costi           | <u>20</u> |
| Tot.                  | 270       |
| Ris. economico        | - 270     |

| C. ECON. Centro 2     |           |
|-----------------------|-----------|
| Ricavi:               |           |
| Proventi didattica    | 0         |
| Prov. ric. commiss.   | 0         |
| Prov. ric. fin. comp. | 0         |
| Contributi            | 0         |
| Altri proventi        | <u>0</u>  |
| Tot.                  | 0         |
| Costi:                |           |
| Personale             | 50        |
| Acquisti              | 25        |
| Ammortamenti          | 15        |
| Altri costi           | <u>10</u> |
| Tot.                  | 100       |
| Ris. economico        | - 100     |

| C. ECON. Centro 3     |           |
|-----------------------|-----------|
| Ricavi:               |           |
| Proventi didattica    | 50        |
| Prov. ric. commiss.   | 70        |
| Prov. ric. fin. comp. | 2         |
| Contributi            | 500       |
| Altri proventi        | <u>3</u>  |
| Tot.                  | 625       |
| Costi:                |           |
| Personale             | 165       |
| Acquisti              | 100       |
| Ammortamenti          | 60        |
| Altri costi           | <u>20</u> |
| Tot.                  | 345       |
| Ris. economico        | 280       |

| C. ECON. Centro 4     |           |
|-----------------------|-----------|
| Ricavi:               |           |
| Proventi didattica    | 30        |
| Prov. ric. commiss.   | 130       |
| Prov. ric. fin. comp. | 8         |
| Contributi            | 300       |
| Altri proventi        | <u>7</u>  |
| Tot.                  | 475       |
| Costi:                |           |
| Personale             | 145       |
| Acquisti              | 70        |
| Ammortamenti          | 50        |
| Altri costi           | <u>20</u> |
| Tot.                  | 285       |
| Ris. economico        | 190       |

Prima di proseguire, ci siano consentite, due brevi riflessioni sugli schemi presentati.

Anzitutto, ci sembra doveroso mettere in risalto la loro semplicità, imposta volutamente per evidenziare meglio i possibili effetti distorsivi delle scelte di ribaltamento. Per questa ragione, gli schemi non presentano alcun margine intermedio, né, ad esempio, distinguono tra costi diretti e quote di costi indiretti imputati ai centri, ben potendosi però, nella concreta realtà operativa, arricchire l'informativa rispetto ai possibili scopi conoscitivi dell'analisi.

In merito, poi, all'unico margine dei prospetti, che abbiamo denominato "risultato economico", è importante precisare che non si tratta di un risultato economico "netto", nel senso più proprio che è possibile riconoscere a questa locuzione, ma – potremmo dire almeno in questa fase – di un margine ante-ribaltamento che può avere significato economico in relazione a obiettivi di controllo dei costi diretti e come termine di confronto nel tempo e nello spazio.

Arriviamo, ora, al passaggio successivo della nostra procedura, che prevede – come noto – il ribaltamento dei costi dei centri intermedi su quelli finali.

Sappiamo che questo momento richiede, in particolare, due ordini di scelte operative riguardanti:

- a) la metodologia di ribaltamento;
- b) i parametri da utilizzare per ribaltare i costi sui centri finali.

In merito alla scelta di cui al punto *sub a)*, in questo paragrafo ci occuperemo unicamente del metodo di ribaltamento parallelo. Dopo aver esaminato anche gli altri metodi, avremo più strumenti per comprendere come la scelta tra uno di questi – parallelo, sequenziale o incrociato – possa rivelarsi determinante nella distribuzione dei costi sui centri e possa influire, conseguentemente, sul valore dei margini economici di ciascun centro.

Portando in scala reale l'esempio, che qui stiamo sviluppando solamente su quattro centri di costo con limitati scambi di prestazioni tra loro, ciascun ateneo dovrà valutare con estremo rigore il sistema delle relazioni tra i propri centri, al fine di privilegiare il metodo parallelo solamente se il margine di errore derivante dalla semplificazione che tale approccio opera sia reputato accettabile. Una valutazione non attenta, da questo punto di vista, potrebbe alimentare *report* analitici di centro con risultati poco significativi e, in quanto tali, "pericolosi" in relazione all'uso delle indicazioni che da questi si possono trarre.

Per quanto riguarda la selezione dei *driver* per il ribaltamento – di cui al punto *sub b)* – per ragioni di semplicità, salvo rinviare a quanto sarà detto nelle pagine a seguire, nel presente esempio ipotizziamo che l'ateneo attui i ribaltamenti in funzione unicamente del parametro "*ore di lavoro*", nel presupposto che abbia rilevato espressamente, nel periodo oggetto di analisi, *per quanto tempo* e *per chi* ogni centro abbia svolto la propria attività, e che il criterio temporale sia pienamente espressivo del contributo offerto dal dato centro ai suoi centri utenti e rispetti, pertanto, il principio "causale".

I parametri utili per i calcoli sono indicati nella Tabella 9, che mette in evidenza quante ore di lavoro sono state dedicate dai centri intermedi 1 e 2, rappresentati per riga, nei confronti degli altri centri di costo, rappresentati per colonna.

Con il metodo "parallelo" si procede al trasferimento dei costi dei centri intermedi (ausiliari e funzionali) direttamente su quelli produttivi, trascurando completamente gli scambi di servizi che vengono posti in essere tra i primi.

Nel nostro caso, pertanto, occorre allocare i costi dei centri 1 e 2 direttamente sui centri 3 e 4, senza considerare – sarebbe questa la semplificazione – che i primi si scambiano reciprocamente prestazioni.

**Tabella 21: Unità di driver prestate dai centri intermedi dell'esempio**

| DA \ A   | Centro 1 | Centro 2 | Centro 3 | Centro 4 | Totale |
|----------|----------|----------|----------|----------|--------|
| Centro 1 | 0,0      | 10,0     | 60,0     | 30,0     | 100,0  |
| Centro 2 | 10,0     | 0,0      | 90,0     | 0,0      | 100,0  |

Unità di misura: nr. ore, espresse in percentuale <sup>(322)</sup>

Ciò vuol dire, ancora, che il centro 1 dovrà imputare il 66,7% dei propri costi al centro 3, avendo prestato nei confronti del medesimo il 60% di lavoro sul 90% realizzato nei confronti dei centri produttivi (e, di converso, il 33,3% al centro 4 per la medesima ragione); allo stesso modo, dovendo tralasciare le prestazioni tra centri intermedi, il centro 2 ribalterà integralmente i propri costi nei confronti del centro 3, come indicato qui di seguito.

**Tabella 22: Unità di driver prestate dai centri intermedi: la semplificazione del ribaltamento "parallelo"**

| DA \ A   | Centro 1 | Centro 2 | Centro 3 | Centro 4 | Totale |
|----------|----------|----------|----------|----------|--------|
| Centro 1 | 0,0      | 0,0      | 66,7     | 33,3     | 100,0  |
| Centro 2 | 0,0      | 0,0      | 100,0    | 0,0      | 100,0  |

Unità di misura: nr. ore, espresse in percentuale

Il processo di ribaltamento parallelo porterà quindi ai conti economici analitici riportati nella Figura 11.

Possiamo notare che a seguito del processo di ribaltamento, i centri di prestazioni intermedie chiudono entrambi con un risultato economico pari a zero. Questa, evidentemente, non è una semplice coincidenza, dato che il ribaltamento dei servizi ceduti all'interno dell'ateneo ha determinato l'iscrizione tra i componenti positivi di reddito dei centri intermedi di un valore corrispondente al "costo pieno" dei fattori consumati per la loro attività di servizio.

<sup>(322)</sup> Le ore di lavoro dei centri intermedi nei confronti degli altri centri sono riportate non in termini assoluti ma percentuali. Nei valori ipotizzati nel testo, pertanto, il centro 1 ha dedicato il 10% delle proprie ore di lavoro al centro 2, il 60% al centro 3, e così via. Sempre per ragioni di semplicità, si è ipotizzato che ambedue i centri intermedi non abbiano lavorato per sé stessi ma unicamente per gli altri, secondo le percentuali indicate nella tabella.

**Figura 11: I conti economici dei centri di costo a seguito del “ribaltamento parallelo” dei costi dei centri intermedi**

| C. ECON. Centro 1                      |        |
|----------------------------------------|--------|
| Ricavi:                                |        |
| Proventi didattica                     | 0,00   |
| Prov. ric. commissionate               | 0,00   |
| Prov. ric. finanz. compet.             | 0,00   |
| Contributi                             | 0,00   |
| Altri proventi                         | 0,00   |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 0,00   |
| <i>Ribaltam. costi ad altri centri</i> | 270,00 |
| <i>Tot.</i>                            | 270,00 |
| Costi:                                 |        |
| <i>Costi imputati</i>                  |        |
| Personale                              | 90,00  |
| Acquisti                               | 85,00  |
| Ammortamenti                           | 75,00  |
| Altri costi                            | 20,00  |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 270,00 |
| <i>Costi ribaltati da altri centri</i> | 0,00   |
| <i>Tot.</i>                            | 270,00 |
| Risultato economico                    | 0,00   |

| C. ECON. Centro 2                      |        |
|----------------------------------------|--------|
| Ricavi:                                |        |
| Proventi didattica                     | 0,00   |
| Prov. ric. commissionate               | 0,00   |
| Prov. ric. finanz. compet.             | 0,00   |
| Contributi                             | 0,00   |
| Altri proventi                         | 0,00   |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 0,00   |
| <i>Ribaltam. costi ad altri centri</i> | 100,00 |
| <i>Tot.</i>                            | 100,00 |
| Costi:                                 |        |
| <i>Costi imputati</i>                  |        |
| Personale                              | 50,00  |
| Acquisti                               | 25,00  |
| Ammortamenti                           | 15,00  |
| Altri costi                            | 10,00  |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 100,00 |
| <i>Costi ribaltati da altri centri</i> | 0,00   |
| <i>Tot.</i>                            | 100,00 |
| Risultato economico                    | 0,00   |

| C. ECON. Centro 3                      |        |
|----------------------------------------|--------|
| Ricavi:                                |        |
| Proventi didattica                     | 50,00  |
| Prov. ric. commissionate               | 70,00  |
| Prov. ric. finanz. compet.             | 2,00   |
| Contributi                             | 500,00 |
| Altri proventi                         | 3,00   |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 625,00 |
| <i>Ribaltam. costi ad altri centri</i> | 0,00   |
| <i>Tot.</i>                            | 625,00 |
| Costi:                                 |        |
| <i>Costi imputati</i>                  |        |
| Personale                              | 165,00 |
| Acquisti                               | 100,00 |
| Ammortamenti                           | 60,00  |
| Altri costi                            | 20,00  |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 345,00 |
| <i>Costi ribaltati da altri centri</i> | 280,00 |
| <i>Tot.</i>                            | 625,00 |
| Risultato economico                    | 0,00   |

| C. ECON. Centro 4                      |        |
|----------------------------------------|--------|
| Ricavi:                                |        |
| Proventi didattica                     | 30,00  |
| Prov. ric. commissionate               | 130,00 |
| Prov. ric. finanz. compet.             | 8,00   |
| Contributi                             | 300,00 |
| Altri proventi                         | 7,00   |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 475,00 |
| <i>Ribaltam. costi ad altri centri</i> | 0,00   |
| <i>Tot.</i>                            | 475,00 |
| Costi:                                 |        |
| <i>Costi imputati</i>                  |        |
| Personale                              | 145,00 |
| Acquisti                               | 70,00  |
| Ammortamenti                           | 50,00  |
| Altri costi                            | 20,00  |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 285,00 |
| <i>Costi ribaltati da altri centri</i> | 90,00  |
| <i>Tot.</i>                            | 375,00 |
| Risultato economico                    | 100,00 |

Ciò vuol dire, peraltro, che a qualsiasi livello di attività, e conseguentemente di costi sostenuti, la valorizzazione del ribaltamento a “costi pieni” porterà i centri intermedi a presentare report analitici con

risultati economici in pareggio <sup>(323)</sup>.

Il ribaltamento dei costi *effettivamente sostenuti* dai centri intermedi su quelli finali può essere considerato razionale, in una pubblica amministrazione, nell'ipotesi in cui lo scopo conoscitivo dell'analisi riguardi la conoscenza del costo pieno dei centri finali.

Assumendo scopi conoscitivi diversi, quali ad esempio quello del *controllo dell'efficienza* e, conseguentemente, delle *responsabilità* dei soggetti posti a capo dei centri di costo, questo modo di procedere ci sembra sicuramente meno razionale. Diverrebbe rilevante costruire un sistema di *reporting* capace di rappresentare coerentemente l'intero processo di trasformazione economica dei fattori produttivi consumati dagli atenei per realizzare i servizi didattici e di ricerca, in modo da apprezzare il contributo fornito da ciascuna area di attività al risultato di sintesi e valutare le prestazioni manageriali dei responsabili dei centri <sup>(324)</sup>.

Se, infatti, un dato centro intermedio operasse in condizioni di inefficienza, il ribaltamento dei suoi costi effettivi sui centri finali determinerebbe il trasferimento di costi superiori a quelli di efficienza, a causa dell'imputazione di prestazioni rese a valori condizionati dagli sprechi effettuati da quel centro intermedio, che non sarebbe corretto, evidentemente, riferire alla responsabilità del centro utente.

Il discorso varrebbe, naturalmente, anche nell'ipotesi contraria in cui il centro intermedio riuscisse ad operare senza sprechi, cedendo le prestazioni ai centri finali con un consumo di risorse inferiore agli *standard* programmati. In questo caso, laddove il ribaltamento venisse valorizzato impiegando i costi effettivamente sostenuti dal centro intermedio, non sarebbe possibile riconoscergli il merito di quella maggiore efficienza, in quanto il metodo che qui stiamo considerando porterebbe il sistema di contabilità analitica a presentare ancora una volta, per tutti i centri intermedi, report analitici con risultati economici in perfetto pareggio.

In questi casi, per risolvere il problema si potrebbe valorizzare

---

<sup>(323)</sup> Possiamo notare che anche il conto economico del centro finale 3 chiude in pareggio contabile. Come avremo modo di ribadire più avanti nel testo, questa situazione non dipende dal processo di ribaltamento, ma è stata ricercata volutamente nello sviluppo della presente esemplificazione per evidenziare con maggiore immediatezza il differente impatto sui margini dei centri produttivi dei tre metodi di ribaltamento.

<sup>(324)</sup> Cfr. BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991, pagg. 309-310.

l'attività dei centri intermedi impiegando prezzi di trasferimento <sup>(325)</sup> in luogo dei costi effettivamente sostenuti. Nella selezione del prezzo, si potrebbe far ricorso, laddove fossero disponibili, ai prezzi di mercato o, alternativamente, si potrebbe costruire un sistema di costi *standard* <sup>(326)</sup>.

Con la prima opzione si tratterebbe di valorizzare gli scambi interni mediante il ricorso ai prezzi di mercato praticati per beni e servizi analoghi a quelli offerti dal nostro centro intermedio, con tutte le difficoltà legate alla ricerca di prezzi che siano il più possibile espressivi delle condizioni a cui vengono praticati gli stessi scambi interni.

La seconda opzione, invece, valorizzerebbe detti scambi determinando figure ipotetiche di costo, definibili rispetto a livelli di prestazioni che il centro intermedio può offrire in condizioni di normale efficienza.

Sia prezzi di mercato sia i costi *standard* risolverebbero il problema della traslazione dell'inefficienza/maggiore efficienza dei centri intermedi sui centri utenti, facendo emergere risultati negativi o positivi anche in capo ai primi.

Tuttavia, tra le due citate alternative di prezzi di trasferimento, ci sembra che i costi *standard* risultino più adatti dei prezzi di mercato nella funzione di responsabilizzare i dirigenti delle varie unità organizzative interessate al ribaltamento <sup>(327)</sup>. Non è infatti probabile rintraccia-

---

<sup>(325)</sup> Per maggiori approfondimenti, rinviamo a BASTIA P., *Analisi dei costi. Evoluzione degli scopi conoscitivi*, Clueb, Bologna, II<sup>a</sup> ed., 1996, pag. 173 e segg.; BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991, pag. 309 e segg. Proprio a sottolineare la rilevanza della scelta dei prezzi di trasferimento nell'ambito della motivazione del management delle imprese – ma il concetto è perfettamente adeguato anche per i manager del settore pubblico – Bergamin Barbato afferma: “Le scelte attuate dai manager sulla base delle informazioni di reporting e con la spinta all'identificazione negli obiettivi aziendali, realizzata attraverso il processo, determinano l'andamento della gestione e quindi il suo risultato economico. Si produce così un processo circolare per cui il *prezzo interno di trasferimento*, pur non condizionando contabilmente la misura del reddito d'impresa, ne va a influenzare la formazione in quanto induce un certo comportamento organizzativo nei decisori”.

<sup>(326)</sup> Sulla costruzione dei costi standard si rinvia a CODA V., *I costi standard nella programmazione e nel controllo della gestione*, Giuffrè, Milano, 1975, Cap. 2. Si vedano inoltre: BATTY J., *Manuale dei costi standard*, FrancoAngeli, Milano, 1982; D'IPPOLITO T., *La determinazione dei costi preventivo-standard*, Abbaco, Palermo-Roma, 1961; DRURY C., *I costi standard: guida per un effettivo controllo e gestione dei costi*, FrancoAngeli, Milano, 1995; MARCHINI I., *Costi standard e controllo dei costi di produzione*, Giappichelli, Torino, 1961; PAGANELLI O., *I sistemi di costi ipotetico-standard*, Tipografia Fausto Failli, Roma, 1958; ZIMMERMAN J., *Accounting for decision making and control*, Irwin, Boston, 2006.

<sup>(327)</sup> Sugli effetti dei sistemi a costi standard sulla responsabilizzazione del personale e sulla performance aziendale, si vedano: DEMSKI J.S., FELTHAM G.A., *Economic incentives in*

re, per ciascuna delle prestazioni rese dai centri intermedi di una pubblica amministrazione, un corrispondente prezzo di mercato, e sarebbe pleonastico implementare un sistema di ribaltamenti dove solo in taluni casi – quelli in cui risulti disponibile un prezzo di mercato – sia possibile misurare gli scostamenti rispetto ai costi sostenuti.

Definito un livello di costo *standard* <sup>(328)</sup> a cui valorizzare un certo scambio interno, se il centro che realizza la prestazione è in grado di conseguire livelli superiori di efficienza, gli saranno anche riconosciuti proventi – rappresentati dai costi *standard* ribaltati sugli altri centri – superiori ai costi effettivamente sostenuti per quella tipologia di prestazione. In caso di sprechi, invece, quel centro realizzerà il dato servizio a costi maggiori rispetto agli *standard*, sopportando, di conseguenza, un risultato economico negativo.

Terminiamo il paragrafo con una riflessione sull'arricchimento che il processo di ribaltamento ha apportato alla capacità informativa dei report analitici dei centri.

Possiamo infatti notare una profonda differenza tra i margini economici dei centri rispetto alla situazione in cui agli stessi venivano imputati solamente i costi diretti e indiretti, senza attuare alcun ribaltamento dei costi dei centri intermedi su quelli finali.

Rispetto alla possibilità di ponderare il contributo fornito da ciascun centro al risultato di sintesi, le differenze più rilevanti, a nostro avviso, si registrano non tanto nei centri intermedi – i quali, accogliendo lo storno dei costi sostenuti, vanno ad esporre un risultato a pareggio – quanto in quelli finali, per i quali il ribaltamento ha consentito di dare rappresentazione al valore delle prestazioni acquisite all'interno senza corrispondere alcuna contropartita monetaria. Senza essere ribaltati per “destinazione”, i costi di queste prestazioni sarebbero rimasti allocati in capo ai centri (intermedi) che hanno consumato le risorse, “alleggerendo” di componenti negativi di reddito i conti economici dei centri uten-

---

*budgetary control systems*, in “Accounting Review”, 1978, pagg. 336-359; DRAKE A.R., HAKA S.F., RAVENSCROFT S.P., *Cost system and incentive structure effects on innovation, efficiency and profitability in teams*, in “The Accounting Review”, Vol. 74, No. 3, 1999, pagg. 323-345; PFEIFFER T., SCHILLER U., WAGNER J., *Cost-based transfer pricing*, in “Review of Accounting Studies”, Vol. 16, No. 2, 2011, pagg. 219-246.

<sup>(328)</sup> Sui diversi livelli di prestazioni (livello ideale, conveniente e previsto) rispetto ai quali risulta possibile effettuare, in termini di efficienza, la determinazione dei costi standard, si veda BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000, pagg. 109-110.

ti.

Nel nostro esempio, l'analisi comparativa della situazione prima e dopo il ribaltamento "parallelo" mostra che è il centro produttivo 3 ad aver usufruito maggiormente di prestazioni interne. In assenza di ribaltamento queste non venivano valorizzate, tanto da far chiudere il suo conto economico analitico con un risultato economico positivo pari a € 280, fornendo agli organi di governo dell'ateneo una valutazione falsata del contributo al risultato economico generale. Con il ribaltamento "parallelo" il margine risulta addirittura azzerato, fornendo un quadro economico ben diverso<sup>(329)</sup>. Va precisato che il risultato in pareggio (per il solo centro 3) è stato volutamente imposto nello sviluppo dell'esemplificazione per evidenziare con maggiore immediatezza l'impatto della scelta del metodo di ribaltamento sui margini dei centri produttivi.

### 3. Il ribaltamento dei costi dei centri intermedi secondo il metodo "sequenziale" o "a cascata"

Nel paragrafo precedente abbiamo visto che il ribaltamento "parallelo" facilita il procedimento di calcolo imputando direttamente i costi dei centri intermedi – funzionali e ausiliari – su quelli finali, senza dare rilevanza alla possibilità che i primi possano scambiarsi servizi tra di loro.

Il margine di errore che si andrebbe a commettere con tale semplificazione può essere giustificato nell'ipotesi in cui gli scambi di prestazioni interne siano limitati. In caso contrario, le distorsioni nelle misurazioni analitiche potrebbero fornire al *management* una visione alterata della realtà che si vorrebbe misurare, limitando la possibilità di far assumere decisioni razionali.

In queste circostanze, il limite di non considerare completamente gli scambi tra centri intermedi può essere parzialmente risolto adottando il metodo di ribaltamento *sequenziale* o *a cascata*.

Questa metodologia richiede l'individuazione di una sequenza di

---

<sup>(329)</sup> Il ribaltamento "parallelo" evidenzia che soltanto il centro 4, chiudendo con un margine pari a € 100, contribuirebbe al risultato economico generale (di pari importo). Una fotografia, in termini di *performance* economica, ben diversa da quella restituita nella fase precedente al ribaltamento.

ribaltamento che deve essere costruita ordinando i centri di costo a partire da quelli che offrono servizi al maggior numero di centri aziendali e ne ricevono di meno, procedendo a ribaltare, uno alla volta, i costi di un dato centro intermedio su quelli successivi, sino ad arrivare al ribaltamento dei valori dell'ultimo centro intermedio sui centri finali.

Il procedimento che qui stiamo considerando consente di tenere conto, almeno in parte, degli scambi di servizi tra centri intermedi. Una volta ribaltati i costi di un centro sui livelli inferiori della sequenza, quel centro si considera “chiuso” ai fini dell'analisi dei costi, per cui non è più possibile imputargli i costi dei centri posti a valle nella sequenza di ribaltamento, anche se questi possono avergli fornito servizi <sup>(330)</sup>.

Da quanto appena detto è chiaro che questa metodologia corregge solo in parte l'errore che si compie facendo ricorso al ribaltamento “parallelo”, poiché considera le interrelazioni tra i centri intermedi non tenendo presente, appunto, gli effetti di *tutti* gli scambi di servizi effettivamente realizzati tra gli stessi, ma soltanto di quelli che ciascun centro produce nei confronti di quelli posti più a valle nella sequenza.

Oltre al limite appena evidenziato, va considerato che nella presente tipologia di ribaltamento la determinazione della sequenza costituisce una scelta fondamentale per i valori da assegnare, man a mano, ai centri finali. Un cambiamento nella sequenza, o meglio un diverso ordine dei centri, determinerebbe infatti una diversa distribuzione dei costi sui centri finali <sup>(331)</sup>, influenzando sull'aggregazione dei valori assunti da ogni centro e, pertanto, sulle valutazioni economiche dei destinatari della reportistica.

A tal riguardo osserviamo che se a livello teorico può apparire corretto e semplice ordinare i centri da quello che offre più servizi e, contemporaneamente, ne riceve di meno sino a quelli finali, non altrettanto può dirsi nella realtà operativa, dove esistono numerose incertezze soprattutto quando il piano dei centri di costo include numerosi centri che si scambiano servizi tra loro.

Tenuto conto della logica di ribaltamento sottostante la sequenza, sembra opportuno collocare in alto i centri funzionali, successivamente

---

<sup>(330)</sup> Sono esclusi tutte le imputazioni c.d. “a ritroso”, dai centri che si trovano a valle della sequenza di ribaltamento verso quelli che si trovano più in alto. Cfr. ANTHONY R.N., YOUNG D.W., *Non profit. Il controllo di gestione*, 2<sup>a</sup> ed. italiana, McGraw-Hill Italia, Milano, 2002, pag. 142.

<sup>(331)</sup> Non cambierebbe, invece, il totale dei costi oggetto di ribaltamento.

quelli ausiliari e infine quelli produttivi, gestendo l'ordine, entro queste categorie, in funzione dell'entità (rilevanza) dei costi da trasferire.

Tornando all'esempio che abbiamo introdotto al paragrafo precedente, la sequenza più adeguata rispetto agli scambi di servizi realizzati tra i quattro centri sarebbe:  $1 \rightarrow 2 \rightarrow 3 \rightarrow 4$ .

Detta sequenza, più in particolare, consentirebbe al centro 1 di ribaltare i propri costi sui centri 2, 3 e 4 – posti ai gradini inferiori della stessa – tenendo conto delle ore di lavoro effettivamente prestate nei confronti dei medesimi centri utenti (rispettivamente pari al 10%, 60% e 30% della propria attività); in relazione al centro 2, invece, non essendo consentite imputazioni c.d. “a ritroso” risalendo la sequenza – ci riferiamo allo scambio  $2 \rightarrow 1$  – si dovrebbe procedere all'imputazione unicamente nei confronti dell'altro centro a cui ha prestato servizi, in quanto posto ai livelli inferiori della sequenza (centro 3).

Con questa logica, i costi sarebbero trasferiti con le modalità indicate nella tabella esposta di seguito.

**Tabella 23: Unità di driver prestate dai centri intermedi: la semplificazione del ribaltamento “sequenziale”**

| DA \ A   | Centro 1 | Centro 2 | Centro 3 | Centro 4 | Totale |
|----------|----------|----------|----------|----------|--------|
| Centro 1 | 0,0      | 10,0     | 60,0     | 30,0     | 100,0  |
| Centro 2 | 0,0      | 0,0      | 100,0    | 0,0      | 100,0  |

Unità di misura: nr. ore, espresse in percentuale

Rispetto al ribaltamento “parallelo”, in cui – lo ricordiamo nuovamente – tutti gli scambi tra centri intermedi ( $1 \rightarrow 2$  e  $2 \rightarrow 1$ ) sono stati esclusi, qui possiamo rilevare un miglioramento dell'accuratezza dei calcoli, dato dal fatto di considerare anche lo scambio  $1 \rightarrow 2$ , in quanto relativo a due centri posti in sequenza discendente tra loro.

Il processo si avvia – come evidenzia la Figura 12 – con il ribaltamento dei costi del centro più in alto nella sequenza (centro 1) verso quelli più in basso con cui il primo intrattiene relazioni di scambio<sup>(332)</sup>. Chiuso il ribaltamento, si procederà a quello del secondo centro della sequenza (centro 2), i cui costi, a questo punto, comprenderanno anche

<sup>(332)</sup> Nell'esempio i centri 2, 3 e 4, a cui sono ribaltati rispettivamente € 27,00 (10%), € 162,00 (60%) e € 81,00 (30%), in funzione del driver “% ore di lavoro”.

una quota dei costi provenienti dal centro 1 <sup>(333)</sup>.

**Figura 12: Il processo di ribaltamento “sequenziale” o “a cascata”**

| Centri di costo             |   | Costi imputati ai centri | Ribaltamento sui centri della sequenza |        | Costi pieni dei centri produttivi |
|-----------------------------|---|--------------------------|----------------------------------------|--------|-----------------------------------|
|                             |   |                          | 1                                      | 2      |                                   |
| Centri di prest. intermedie | 1 | 270,00                   |                                        |        |                                   |
|                             | 2 | 100,00                   | 27,00                                  |        |                                   |
| Centri di prest. finali     | 3 | 345,00                   | 162,00                                 | 127,00 | 634,00                            |
|                             | 4 | 285,00                   | 81,00                                  | 0      | 366,00                            |
| Totale                      |   | 1.000,00                 | 270,00                                 | 127,00 | 1.000,00                          |

Nel nostro caso, con due soli centri intermedi non sarà necessario andare oltre. In scala reale, il modello dovrà ribaltare, uno alla volta, i costi dei centri intermedi sino ad arrivare a quello immediatamente precedente i centri di prestazioni finali. Avvenuto l'ultimo ribaltamento sarà possibile determinare il costo pieno dei centri finali come somma dei costi imputati agli stessi centri e delle quote di costi ribaltate dai centri intermedi <sup>(334)</sup>.

A seguito del ribaltamento sequenziale dei costi dei centri intermedi, i prospetti di conto economico dei quattro centri aziendali presenteranno i valori indicati nella Figura 13. Come possiamo notare, i centri intermedi continuano a presentare, come già avevamo anticipato commentando il ribaltamento “parallelo”, risultati economici pari a zero.

Ciò che cambia rispetto al ribaltamento “parallelo”, quindi, è il valore assoluto dei costi ribaltati, sia in merito al centro intermedio 2 sia a

<sup>(333)</sup> I costi del centro 2 da ribaltare a valle della sequenza sono pari a € 127,00, dei quali € 100,00 provenienti dall'imputazione avvenuta nella precedente fase del processo di contabilità analitica e € 27,00 dalla quota ribaltata in questa fase dal centro 1. Tenendo conto delle relazioni del centro 2 nei confronti di quelli a valle della sequenza, il ribaltamento avverrà unicamente nei confronti del centro 3.

<sup>(334)</sup> I costi pieni del centro 3, pertanto, derivano dalla somma dei costi imputati inizialmente al medesimo centro (€ 345,00) e di quelli ribaltati dai centri 1 (€ 162,00) e 2 (€ 127,00). Lo stesso vale, ovviamente, per il centro 4.

entrambi i centri finali, a causa dell'influenza del ribaltamento delle prestazioni del centro 1 anche sul centro 2.

**Figura 13: I conti economici dei centri di costo a seguito del “ribaltamento sequenziale” dei costi dei centri intermedi**

| C. ECON. Centro 1                      |        |
|----------------------------------------|--------|
| Ricavi:                                |        |
| Proventi didattica                     | 0,00   |
| Prov. ric. commissionate               | 0,00   |
| Prov. ric. finanz. compet.             | 0,00   |
| Contributi                             | 0,00   |
| Altri proventi                         | 0,00   |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 0,00   |
| <i>Ribaltam. costi ad altri centri</i> | 270,00 |
| <i>Tot.</i>                            | 270,00 |
| Costi:                                 |        |
| <i>Costi imputati</i>                  |        |
| Personale                              | 90,00  |
| Acquisti                               | 85,00  |
| Ammortamenti                           | 75,00  |
| Altri costi                            | 20,00  |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 270,00 |
| <i>Costi ribaltati da altri centri</i> | 0,00   |
| <i>Tot.</i>                            | 270,00 |
| Risultato economico                    | 0,00   |

| C. ECON. Centro 2                      |        |
|----------------------------------------|--------|
| Ricavi:                                |        |
| Proventi didattica                     | 0,00   |
| Prov. ric. commissionate               | 0,00   |
| Prov. ric. finanz. compet.             | 0,00   |
| Contributi                             | 0,00   |
| Altri proventi                         | 0,00   |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 0,00   |
| <i>Ribaltam. costi ad altri centri</i> | 127,00 |
| <i>Tot.</i>                            | 127,00 |
| Costi:                                 |        |
| <i>Costi imputati</i>                  |        |
| Personale                              | 50,00  |
| Acquisti                               | 25,00  |
| Ammortamenti                           | 15,00  |
| Altri costi                            | 10,00  |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 100,00 |
| <i>Costi ribaltati da altri centri</i> | 27,00  |
| <i>Tot.</i>                            | 127,00 |
| Risultato economico                    | 0,00   |

| C. ECON. Centro 3                      |        |
|----------------------------------------|--------|
| Ricavi:                                |        |
| Proventi didattica                     | 50,00  |
| Prov. ric. commissionate               | 70,00  |
| Prov. ric. finanz. compet.             | 2,00   |
| Contributi                             | 500,00 |
| Altri proventi                         | 3,00   |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 625,00 |
| <i>Ribaltam. costi ad altri centri</i> | 0      |
| <i>Tot.</i>                            | 625,00 |
| Costi:                                 |        |
| <i>Costi imputati</i>                  |        |
| Personale                              | 165,00 |
| Acquisti                               | 100,00 |
| Ammortamenti                           | 60,00  |
| Altri costi                            | 20,00  |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 345,00 |
| <i>Costi ribaltati da altri centri</i> | 289,00 |
| <i>Tot.</i>                            | 634,00 |
| Risultato economico                    | -9,00  |

| C. ECON. Centro 4                      |        |
|----------------------------------------|--------|
| Ricavi:                                |        |
| Proventi didattica                     | 30,00  |
| Prov. ric. commissionate               | 130,00 |
| Prov. ric. finanz. compet.             | 8,00   |
| Contributi                             | 300,00 |
| Altri proventi                         | 7,00   |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 475,00 |
| <i>Ribaltam. costi ad altri centri</i> | 0      |
| <i>Tot.</i>                            | 475,00 |
| Costi:                                 |        |
| <i>Costi imputati</i>                  |        |
| Personale                              | 145,00 |
| Acquisti                               | 70,00  |
| Ammortamenti                           | 50,00  |
| Altri costi                            | 20,00  |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 285,00 |
| <i>Costi ribaltati da altri centri</i> | 81,00  |
| <i>Tot.</i>                            | 366,00 |
| Risultato economico                    | 109,00 |

#### 4. Il ribaltamento dei costi dei centri intermedi secondo il metodo “incrociato” o per “ripartizione reciproca”

Passiamo, ora, all’esame dell’ultima tipologia di ribaltamento individuata nelle pagine precedenti, rappresentata dal cosiddetto modello “incrociato” o per “imputazione reciproca”.

Si può già intuire, da quanto abbiamo premesso, che questa tecnica è la più precisa tra le tre in esame, in quanto consente di tenere conto di tutti gli scambi di servizi operati tra i centri di costo. Risulta necessario, a tal fine, impostare un sistema di equazioni simultanee “che misurano e imputano i costi di ciascun centro di prestazioni intermedie in base all’impiego dei suoi servizi da parte di *tutti* gli altri centri di costo” che ne fanno uso <sup>(335)</sup>.

In questo modo viene superato il limite del procedimento sequenziale, capace di considerare solamente i servizi offerti da ogni centro intermedio nei confronti di quelli posti esclusivamente nei gradini inferiori della sequenza.

Andiamo a riprendere i dati dell’esempio che ci ha accompagnato nei precedenti due paragrafi, partendo proprio dal limite del ribaltamento “sequenziale”, il quale – come ribadito poc’anzi – non ci ha consentito di considerare le relazioni al di fuori della sequenza definita ( $1 \rightarrow 2 \rightarrow 3 \rightarrow 4$ ), perdendo così il flusso di servizi che il centro 2 ha fornito al centro 1 ( $2 \rightarrow 1$ ).

Il ribaltamento incrociato permette di considerare tutti gli scambi, compreso quello escluso dal ribaltamento sequenziale. Nel nostro caso, trovandoci con un solo doppio scambio reciproco ( $1 \rightarrow 2$  e  $2 \rightarrow 1$ ), sarà sufficiente impostare due equazioni con due incognite che potremo risolvere con il noto metodo di sostituzione. Le incognite – che per semplicità chiameremo  $C_1$  e  $C_2$  – sono rappresentate dal costo pieno dei due centri intermedi, dato dalla sommatoria dei costi a diretta imputazione e dal costo dei servizi che si sono scambiati reciprocamente.

Considerando che i costi imputati al centro 1 sono pari a € 270,00 e che il costo dei servizi ricevuti dal centro 2 risultano pari al tempo dedicato da quel centro al primo – 10% della propria attività –, per  $C_1$  potremo stabilire la seguente relazione metodologica:

---

<sup>(335)</sup> Cfr. ANTHONY R.N., YOUNG D.W., *Non profit. Il controllo di gestione*, 2<sup>a</sup> ed. italiana, McGraw-Hill Italia, Milano, 2002, pag. 143.

$$C_1 = € 270 + 10/100 C_2 \quad [1]$$

Allo stesso modo, considerando che i costi imputati al centro 2 sono pari a € 100,00 e che il costo dei servizi ricevuti dal centro 1 risultano pari al tempo dedicato da quel centro al primo – 10% della propria attività <sup>(336)</sup> –, per  $C_2$  potremo stabilire la seguente relazione metodologica:

$$C_2 = € 100 + 10/100 C_1 \quad [2]$$

Sostituendo la [2] nella [1] avremo:

$$C_1 = € 270 + 10/100 (€ 100 + 10/100 C_1)$$

da cui, risolvendo attraverso semplici passaggi, si ottiene che  $C_1$  è pari a € 282,83. Sostituendo il valore di  $C_1$ , ormai noto, nella [2] si ricava anche l'importo di  $C_2$ , che risulta pari a € 128,28 <sup>(337)</sup>.

Una volta noti i costi dei centri 1 e 2 da ribaltare, si potrà poi procedere al loro riparto sui rispettivi centri utenti in relazione alle ore di lavoro dedicate a questi ultimi, secondo i valori indicati qui di seguito.

**Tabella 24: Il processo di ribaltamento “incrociato” o “per imputazione reciproca”**

| DESCRIZIONE        | CENTRO 1 | CENTRO 2 | CENTRO 3 | CENTRO 4 | TOTALE   |
|--------------------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Costi imputati     | 270,00   | 100,00   | 345,00   | 285,00   | 1.000,00 |
| Ribaltamento $C_1$ | - 282,83 | 28,28    | 169,70   | 84,85    | 0        |
| Ribaltamento $C_2$ | 12,83    | - 128,28 | 115,45   | 0        | 0        |
| Costi pieni        | 0        | 0        | 630,15   | 369,85   | 1.000,00 |

La seconda riga della tabella evidenzia che centro 1 deve stornare un costo complessivo pari a € 282,83 (indicato appositamente con segno negativo), che sarà destinato per € 28,28 al centro 2, per € 169,70

<sup>(336)</sup> Il fatto che il peso dei servizi che i centri 1 e 2 si scambiano sia identico (10% per entrambi) è, nel nostro caso, frutto di una pura coincidenza.

<sup>(337)</sup> Entrambi i valori (€ 282,83 e € 128,28) sono arrotondati al secondo decimale.

al centro 3 e, infine, per € 84,85 al centro 4 <sup>(338)</sup>. Allo stesso modo, la terza riga mostra che il centro 2 deve ribaltare costi per € 128,28, che saranno allocati sul centro 1 e sul centro 3 rispettivamente per € 12,83 e € 115,45 <sup>(339)</sup>.

La lettura per colonna evidenzia la situazione dei costi dei centri *post*-ribaltamento.

Possiamo notare, in proposito, che il conto economico dei centri intermedi chiude in pareggio contabile a causa della valorizzazione dei ribaltamenti al costo sostenuto. I centri finali presentano una distribuzione dei costi pieni differente da quella ottenuta applicando le precedenti metodologie ( $C_3 = € 630,15$ ;  $C_4 = € 369,85$ ), dovuta all'inclusione nel sistema di calcolo di tutte le relazioni tra centri.

Come abbiamo fatto in sede di analisi delle precedenti metodologie di ribaltamento, anche in questa occasione mostriamo, nella Figura 14, i prospetti di conto economico di ogni centro di costo.

**Figura 14: I conti economici dei centri di costo a seguito del “ribaltamento incrociato” dei costi dei centri intermedi**

| C. ECON. Centro 1                      |               | C. ECON. Centro 2                      |               |
|----------------------------------------|---------------|----------------------------------------|---------------|
| Ricavi:                                |               | Ricavi:                                |               |
| Proventi didattica                     | 0,00          | Proventi didattica                     | 0,00          |
| Prov. ric. commissionate               | 0,00          | Prov. ric. commissionate               | 0,00          |
| Prov. ric. finanz. compet.             | 0,00          | Prov. ric. finanz. compet.             | 0,00          |
| Contributi                             | 0,00          | Contributi                             | 0,00          |
| Altri proventi                         | 0,00          | Altri proventi                         | 0,00          |
| <i>Tot. parz.</i>                      | <u>0,00</u>   | <i>Tot. parz.</i>                      | <u>0,00</u>   |
| <i>Ribaltam. costi ad altri centri</i> | <u>282,83</u> | <i>Ribaltam. costi ad altri centri</i> | <u>128,28</u> |
| <i>Tot.</i>                            | <u>282,83</u> | <i>Tot.</i>                            | <u>128,28</u> |
| Costi:                                 |               | Costi:                                 |               |
| <i>Costi imputati</i>                  |               | <i>Costi imputati</i>                  |               |
| Personale                              | 90,00         | Personale                              | 50,00         |
| Acquisti                               | 85,00         | Acquisti                               | 25,00         |
| Ammortamenti                           | 75,00         | Ammortamenti                           | 15,00         |
| Altri costi                            | 20,00         | Altri costi                            | 10,00         |
| <i>Tot. parz.</i>                      | <u>270,00</u> | <i>Tot. parz.</i>                      | <u>100,00</u> |
| <i>Costi ribaltati da altri centri</i> | <u>12,83</u>  | <i>Costi ribaltati da altri centri</i> | <u>28,28</u>  |
| <i>Tot.</i>                            | <u>282,83</u> | <i>Tot.</i>                            | <u>128,28</u> |
| Risultato economico                    | 0             | Risultato economico                    | 0             |

<sup>(338)</sup> Pari, rispettivamente, ai 10/100, 60/100 e 30/100 dell'importo complessivo ribaltato, in funzione del *driver* prescelto nel nostro esempio, espresso dalle ore di lavoro prestate dal centro 1 nei confronti dei centri 2, 3 e 4.

<sup>(339)</sup> Pari, rispettivamente, ai 10/100 e 90/100 dell'importo complessivo ribaltato, cioè alle ore di lavoro prestate dal centro 2 nei confronti dei centri 1 e 3.

| C. ECON. Centro 3                      |        | C. ECON. Centro 4                      |        |
|----------------------------------------|--------|----------------------------------------|--------|
| Ricavi:                                |        | Ricavi:                                |        |
| Proventi didattica                     | 50,00  | Proventi didattica                     | 30,00  |
| Prov. ric. commissionate               | 70,00  | Prov. ric. commissionate               | 130,00 |
| Prov. ric. finanz. compet.             | 2,00   | Prov. ric. finanz. compet.             | 8,00   |
| Contributi                             | 500,00 | Contributi                             | 300,00 |
| Altri proventi                         | 3,00   | Altri proventi                         | 7,00   |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 625,00 | <i>Tot. parz.</i>                      | 475,00 |
| <i>Ribaltam. costi ad altri centri</i> | 0      | <i>Ribaltam. costi ad altri centri</i> | 0      |
| <i>Tot.</i>                            | 625,00 | <i>Tot.</i>                            | 475,00 |
| Costi:                                 |        | Costi:                                 |        |
| <i>Costi imputati</i>                  |        | <i>Costi imputati</i>                  |        |
| Personale                              | 165,00 | Personale                              | 145,00 |
| Acquisti                               | 100,00 | Acquisti                               | 70,00  |
| Ammortamenti                           | 60,00  | Ammortamenti                           | 50,00  |
| Altri costi                            | 20,00  | Altri costi                            | 20,00  |
| <i>Tot. parz.</i>                      | 345,00 | <i>Tot. parz.</i>                      | 285,00 |
| <i>Costi ribaltati da altri centri</i> | 285,15 | <i>Costi ribaltati da altri centri</i> | 84,85  |
| <i>Tot.</i>                            | 630,15 | <i>Tot.</i>                            | 369,85 |
| Risultato economico                    | -5,15  | Risultato economico                    | 105,15 |

A margine del nostro esempio numerico, possiamo notare che i risultati del metodo “incrociato” si avvicinano di più a quelli determinati con il ribaltamento “sequenziale” rispetto a quelli ricavati con il metodo “parallelo”. Questa circostanza era del tutto attesa in quanto la maggiore o minore distanza rispetto al ribaltamento “incrociato” dipende dal numero di relazioni tra centri che sono omesse dal sistema di ribaltamento implementato. Tale numero, evidentemente, risulta più ampio con il ribaltamento “parallelo” che, come sappiamo, per ragioni di semplicità rinuncia a rappresentare completamente gli scambi tra centri intermedi.

In sede di organizzazione delle impostazioni della contabilità analitica a *full cost*, ciascuna amministrazione universitaria è chiamata ad effettuare una scelta della metodologia di ribaltamento da adottare, valutando, in proposito, sino a che punto ritenga opportuno, in chiave strategica, investire risorse (in termini di sviluppo *software*, aggiornamento di procedure, addestramento del personale, eccetera) per privilegiare l’affidabilità e la precisione delle misure di costo.

In termini comparativi, tanto più è alto il numero dei centri di costo definiti per la tenuta della contabilità analitica e il numero delle relazioni che avvengono tra questi, tanto più il metodo parallelo risulta impreciso per la determinazione del costo pieno dei centri produttivi.

Il metodo sequenziale, a sua volta, rappresenta un'alternativa valida soprattutto quando le imputazioni a ritroso – che non potrebbero essere rappresentate nella sequenza – sono piuttosto limitate, consentendo, in questo caso, di ottenere misure dei costi attendibili, senza le complicazioni del metodo incrociato, più rigoroso rispetto agli altri ma anche più complesso da gestire.

In caso contrario, ossia nell'ipotesi in cui siano numerosi sia i centri di costo, sia le relazioni tra gli stessi, soprattutto se intermedi, l'unica soluzione che conduce a risultati ragionevoli pare quella del ribaltamento incrociato, la cui maggiore complessità verrebbe giustificata dalla necessità di evitare soluzioni eccessivamente semplicistiche che porterebbero, nel caso, a distorsioni rilevanti nell'informativa offerta al *management* e agli organi di governo dell'ateneo.

## 5. Il ribaltamento dei costi dei servizi resi dai centri intermedi

Dopo aver presentato le metodologie con cui è possibile procedere al ribaltamento dei costi dei centri intermedi su quelli finali, entriamo nel vivo della fase del ribaltamento esaminando le principali problematiche per gli scambi di servizi all'interno degli atenei.

Facciamo presente sin d'ora che il processo di ribaltamento non presenta particolari differenze rispetto a quello con cui si è proceduto alla imputazione dei costi dei fattori produttivi sui centri aziendali. In quella fase, infatti, in relazione alle diverse possibilità di allocazione sui centri, abbiamo classificato i costi dei fattori produttivi in *diretti* e *indiretti*.

Allo stesso modo, nella fase che qui stiamo considerando, i costi dei centri intermedi – soprattutto quelli ausiliari – potranno risultare *diretti* per i centri finali nel momento in cui sarà possibile, e conveniente economicamente, procedere ad una misurazione oggettiva del consumo dei servizi resi. In caso contrario, i costi dei centri da ribaltare saranno *indiretti*, con tutte le difficoltà legate alla ricerca dei *driver* più rispettosi del principio causale.

Osserveremo, pertanto, che il ribaltamento può avvenire mediante:

- una misurazione *diretta* dei servizi resi ai centri utenti;
- una misurazione *indiretta* degli stessi servizi.

Nel primo caso, il problema sarà circoscritto alla individuazione di

un'ideale unità di misura. Nel secondo caso, invece, a seconda della tipologia dei costi indiretti di centro, occorrerà ricercare uno (base unica) o più parametri (base multipla) che possano essere espressivi del consumo dei servizi offerti dai centri intermedi da parte dei centri finali.

Va detto, in proposito, che le difficoltà di questa fase sono ben note alla letteratura in materia di *cost accounting* <sup>(340)</sup>, soprattutto con riferimento alla possibilità di rintracciare *driver* con le caratteristiche poc'anzi menzionate. Laddove il fine conoscitivo dell'analisi richieda comunque configurazioni a *full cost*, le difficoltà legate alla selezione di più idonee basi di riparto può spingere i soggetti deputati al controllo di gestione a ribaltare i costi in proporzione all'attività svolta dal centro utente o, alternativamente, in base a parametri atti a rappresentarne qualche suo carattere distintivo <sup>(341)</sup>.

Ciò premesso, riconoscendo che i criteri con cui è possibile ribaltare i costi dei centri intermedi sono numerosi poiché variano a seconda della prestazione svolta a favore dei centri finali <sup>(342)</sup>, per facilitare la loro individuazione riteniamo utile distinguere i centri intermedi di un ateneo in relazione al fatto che questi possano offrire:

- servizi alla didattica;
- servizi *post-lauream*;
- servizi di gestione amministrativa dei dottorati di ricerca;
- servizi alla ricerca;
- laboratori scientifici/centri di ricerca;
- servizi bibliotecari;
- servizi tecnici;
- servizi informatici;
- servizi amministrativi.

A nostro avviso, tale classificazione può rivelarsi utile, ai fini della contabilità dei costi, per accomunare i centri intermedi in base alla loro funzionalità, facilitando così l'individuazione dei *driver* per il ribaltamento; al contempo, essa risulta compatibile con le macrostrutture che gli atenei, tenendo conto della propria scala dimensionale, hanno va-

---

<sup>(340)</sup> Per una disamina della letteratura più consolidata in materia, si rinvia, per tutti, a quella citata in BASTIA P., *Analisi dei costi. Evoluzione degli scopi conoscitivi*, Clueb, Bologna, II<sup>a</sup> ed., 1996, pag. 120 e segg.

<sup>(341)</sup> Cfr. BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 71.

<sup>(342)</sup> Cfr. BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995, pag. 71.

riamente definito in sede di progettazione organizzativa.

*a) Centri di servizi alla didattica*

Questa categoria accoglie tutti i centri ausiliari che a vario titolo prestano servizi di supporto alla funzione didattica degli atenei. Si pensi a quelli di orientamento, supporto all'offerta formativa, mobilità studentesca, cooperazione internazionale, segreteria studenti, eccetera.

Nella Tabella 25 presentiamo una proposta di possibili criteri di ribaltamento per ciascuno di questi, nella consapevolezza che l'applicazione concreta nel dato ateneo potrebbe richiedere l'adozione di *driver* diversi a seconda delle specifiche modalità con cui si è scelto di organizzare l'amministrazione universitaria.

**Tabella 25: Possibili driver legati ai centri di servizi per la didattica**

| <i>Tipologia di servizio</i>       | <i>Driver</i>                                                      |
|------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| Orientamento                       | N. CdS <sup>(343)</sup>                                            |
| Offerta formativa <sup>(344)</sup> | N. CdS                                                             |
| Segreteria studenti                | N. studenti iscritti                                               |
| Mobilità studentesca               | N. studenti partecipanti ai programmi di mobilità                  |
| Cooperazione internazionale        | N. studenti partecipanti ai programmi di mobilità <sup>(345)</sup> |

<sup>(343)</sup> Nel testo si tiene in considerazione un modello organizzativo in cui i servizi si ritengono offerti prevalentemente per l'orientamento in entrata, normalmente svolto presso gli istituti del secondo ciclo di studi dell'obbligo. Questa forma di orientamento ha assunto rilevanza strategica negli atenei proprio in virtù del meccanismo di riparto della quota annua del FFO da parte del Ministero. Il *driver* proposto nel testo si lega al fatto che le attività di orientamento, che porteranno gli studenti ad immatricolarsi o meno presso il dato ateneo, promuovono i corsi di studi erogati dai vari dipartimenti, con attività sostanzialmente omogenee per corso di studio.

<sup>(344)</sup> Capita spesso di osservare l'istituzione di uffici atti a garantire servizi per l'offerta formativa, ivi compresi quelli di supporto alle decisioni degli Organi di governo dell'ateneo (flussi di dati per monitoraggio CdS), proprio per la rilevanza del portafoglio dell'offerta formativa e dell'analisi dell'attrattività dei corsi. Anche in questo caso, come nel precedente, tenendo conto di una sostanziale omogeneità delle attività espletate per ciascun CdS, si ritiene che il costo di queste unità possa essere ribaltato sui dipartimenti in funzione dei CdS erogati.

<sup>(345)</sup> La progettazione organizzativa delle varie attività svolte per favorire l'internazionalizzazione può portare alla costituzione di uffici con compiti finalizzati al supporto amministrativo nell'ambito dei progetti di cooperazione internazionale o per la stipula di accordi di partnership con atenei di altri paesi. Nel testo si è operata una distinzione tra questa attività e quella rivolta alla mobilità studentesca, presupponendo un'organizzazione separata, benché collegata, dei servizi volti a gestire la permanenza degli studenti partecipanti a programmi internazionali nel paese ospitante.

*b) Centri di servizi post-lauream*

Le unità organizzative deputate a offrire servizi *post-lauream* sono centri ausiliari affidatari di una gamma molto ampia di attività, tra cui citiamo, a mero titolo esemplificativo, la gestione di banche dati dei laureati, i servizi di *placement*, il supporto amministrativo per i *master* e corsi di perfezionamento dei dipartimenti, la gestione di borse *post-lauream*, eccetera.

Per definire le basi di riparto dei costi delle unità organizzative in cui possono essere prestati servizi *post-lauream*, riteniamo di raggrupparli, per caratteristiche di omogeneità interna, secondo quanto mostrato nella Tabella 26.

**Tabella 26: Possibili driver legati ai centri di servizi post-lauream**

| <i>Tipologia di servizio</i>                                         | <i>Driver</i>                         |
|----------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|
| Gestione delle banche dati                                           | N. laureati                           |
| <i>Placement</i>                                                     |                                       |
| Supporto amministrativo per <i>master</i> e corsi di perfezionamento | N. discenti iscritti <sup>(346)</sup> |
| Borse <i>post-lauream</i>                                            | N. vincitori di borsa                 |

*c) Centri di gestione amministrativa dei dottorati di ricerca*

Le unità organizzative che ricoprono compiti di gestione amministrativa dei dottorati di ricerca rappresentano centri ausiliari di servizi che sostengono costi proporzionali sia ai corsi di dottorato attivati presso l'ateneo (e.g., procedure di accreditamento, gestione bandi, verifica atti delle commissioni di valutazione) sia al numero dei dottorandi (e.g., gestione delle carriere, gestione delle borse di studio).

Tenuto conto del fatto che queste ultime determinanti si manifestano per un periodo di tempo più prolungato rispetto alle prime, che incidono prevalentemente all'inizio del "ciclo di vita" del dottorato, sembra più razionale procedere al ribaltamento dei costi in funzione del numero di dottorandi.

<sup>(346)</sup> Nel testo si presuppone una gestione centralizzata di tutti i servizi amministrativi inerenti *master* e corsi di perfezionamento. Laddove la gestione delle procedure e i rapporti amministrativi dei discenti fosse invece localizzata nei dipartimenti, sarebbe più indicato ribaltare i costi dei servizi comuni con il *driver* n. master (o n. corsi di perfezionamento) attivati.

*d) Centri di servizi alla ricerca*

La presente classe accoglie le unità organizzative delle aree dirigenziali deputate a svolgere servizi di supporto allo svolgimento della ricerca di ateneo. Si tratta pertanto di centri ausiliari che, in un contesto di riduzione progressiva dei finanziamenti pubblici per il sistema universitario, sono tendenzialmente ritenuti ad alta rilevanza strategica per favorire la partecipazione a bandi competitivi e per la gestione amministrativa dei progetti di ricerca.

Salvo procedere a ulteriori approfondimenti in funzione delle possibili varianti che ciascun ateneo può disporre in virtù della propria autonomia organizzativa, riteniamo che, in linea di principio, il consumo di questi servizi possa essere proporzionale al numero del personale docente di ruolo<sup>(347)</sup>, che pertanto può essere individuato quale *driver* di costo per il ribaltamento sui centri finali.

*e) Laboratori scientifici/centri di ricerca*

Sono centri misti, che possono svolgere sia attività di supporto alla ricerca dei dipartimenti universitari sia attività per utenti esterni all'ateneo.

Questa loro caratteristica pone un problema preliminare al loro ribaltamento, riguardante l'individuazione della parte dei costi da trasferire contabilmente sui dipartimenti.

La questione sta nel fatto che non sarebbe corretto ribaltare interamente i costi di queste strutture sui centri utenti, poiché una parte dei fattori produttivi consumati è impiegata per realizzare le prestazioni cedute all'esterno, normalmente dietro una controprestazione monetaria fissata da tariffari.

Il sistema contabile dell'ateneo deve pertanto separare le due aree di costi, per procedere al ribaltamento unicamente di quella attinente i servizi resi all'interno.

Nel caso in cui non sia disponibile il dato contabile separato, come possibile alternativa si può considerare l'applicazione del cosiddetto "sistema dei pesi", che consente di ripartire i costi in funzione delle quantità di prestazioni offerte – all'interno e all'esterno – dopo averle

---

<sup>(347)</sup> Sono esclusi, nel *driver*, i docenti non strutturati, proprio perché il contratto che li vincola negli atenei riguarda la prestazione di servizi didattici.

“pesate” per poter superare un eventuale differente comportamento nel consumo di risorse di ciascuna categoria.

Il processo di calcolo potrebbe svolgersi, pertanto, secondo il seguente percorso <sup>(348)</sup>:

- individuazione dei pesi da associare alle prestazioni dei laboratori;
- calcolo del numero delle prestazioni pesate, dato dal prodotto tra il numero di ciascuna prestazione per il relativo peso;
- determinazione del costo per unità di peso, ottenuto mediante il quoziente tra il costo del laboratorio e il numero delle prestazioni pesate;
- determinazione del costo da ribaltare sui dipartimenti, come prodotto tra il costo per unità di peso e il numero delle prestazioni pesate cedute all'interno;
- determinazione del costo delle prestazioni rese all'esterno, dato dalla differenza tra il costo complessivo e quello delle prestazioni cedute all'interno <sup>(349)</sup>.

Una volta individuato il costo da ribaltare, occorre poi stabilire le modalità del ribaltamento, le quali dipendono dalla tipologia e dal portafoglio di attività rese nei confronti dei dipartimenti.

Il ventaglio delle possibilità è decisamente ampio, potendo andare dal semplice servizio d'uso di macchinari ad alta tecnologia, a cui possono accedere i docenti per realizzare i progetti di ricerca, sino alle attività più complesse dei laboratori operanti a servizio dei dipartimenti di area medica (medicina e chirurgia, scienze cliniche, medicina molecolare, eccetera).

---

<sup>(348)</sup> Cfr. MECHELLI A., *Processo di aziendalizzazione e analisi dei costi nelle aziende ospedaliere. Un'interpretazione economico-aziendale della riforma del sistema ospedaliero*, Cedam, Padova, 2000, pag. 260.

<sup>(349)</sup> Per una esemplificazione sull'applicazione del sistema dei pesi, si rinvia a SFORZA V., *L'analisi dettagliata dei valori del consuntivo 2006*, in ANSELMi L. (a cura di), *L'Avvocatura Generale dello Stato: tipologie di costo delle attività e margini di miglioramento*, Rapporto di ricerca della Scuola Superiore della Pubblica amministrazione, Roma, 2007. Nella ricerca sperimentale, dopo aver determinato extra-contabilmente i costi dell'Avvocatura a partire dai saldi della contabilità finanziaria e aver proceduto alla loro allocazione presso le varie sedi territoriali, il sistema dei pesi ha consentito di sviluppare l'analisi del costo delle prestazioni, rappresentate dagli affari legali aperti nell'esercizio 2006 (contenziosi, consultivi e pignoramenti), determinando in particolare il costo delle fasi aperte presso le Giurisdizioni Superiori (Cassazione, Cassazione Lavoro, Cassazione Penale, Consiglio di Stato, Consiglio di Giustizia Amministrativa Regione Siciliana, Corte Costituzionale, Corte di giustizia della CEE ed Autorità giudiziarie extra-nazionali, Tribunale di 1° grado della Comunità Europea) rispetto alle altre.

L'adozione del sistema dei pesi può rivelarsi utile anche in questa fase. Disponendo della pesatura delle prestazioni <sup>(350)</sup>, il costo da ribaltare sui dipartimenti potrà infatti essere espresso dalla seguente relazione metodologica:

$$\text{Costo da ribaltare sul centro finale } i = \frac{\text{N. prestazioni interne pesate}_i}{\text{N. prestazioni complessive pesate}} \times \text{Costo Laboratorio X}$$

dove N. prestazioni interne pesate<sub>i</sub> rappresenta il numero complessivo delle prestazioni, espresse in termini di unità di peso, che il laboratorio X ha reso nel periodo al centro finale i-simo.

#### f) Biblioteche

Le aree bibliotecarie degli atenei costituiscono centri ausiliari chiamati ad offrire servizi di supporto all'attività di ricerca e formativa delle università, oltre alla missione istituzionale di "conservazione del sapere" da condividere e tramandare <sup>(351)</sup>.

In relazione a queste caratteristiche, ci sembra che un *driver* adeguato al processo di ribaltamento dei loro costi possa essere rappresentato dal N. di utenti potenziali, costituiti da studenti, professori e ricercatori afferenti a ciascun centro finale.

Il processo di ribaltamento può essere ulteriormente raffinato tenendo conto dell'impatto che ha prodotto l'applicazione dell'innovazione tecnologica nel cambiare l'organizzazione delle biblioteche universitarie, che si sono trasformate nel tempo da "fornitrici di documenti a fornitrici di accesso" a risorse *on line* <sup>(352)</sup>. Sarebbe opportuno, da questo punto di vista, selezionare più basi di imputazione, in modo da "riflettere" più puntualmente i consumi di servizi bibliotecari da parte degli utenti afferenti ai centri finali. Possono pertanto rien-

<sup>(350)</sup> Se la pesatura non fosse stata necessaria per separare i costi delle prestazioni interne da quelle esterne, potrebbe essere determinata *ad hoc* per definire il valore delle prestazioni da assegnare a ciascun centro finale.

<sup>(351)</sup> Nella propria relazione per l'A.A. 1872-1873, il Rettore dell'Università di Harvard ha definito la biblioteca quale "vero cuore dell'università" per la funzione di supporto alla creazione, conservazione e trasmissione della conoscenza. Cfr. ELIOT C., *Forty-eight annual report of the President of Harvard College*, 1873-1874, Cambridge University Press, 1874, pag. 17, disponibile sul sito: <https://guides.library.harvard.edu/harvard-radcliffe-online-historical-reference-shelf>.

<sup>(352)</sup> Cfr. DEANA D., *I sistemi bibliotecari delle università italiane*, in "Biblioteche oggi", ottobre, 2019, pagg. 7-24.

trare nel *panel* di ribaltamento parametri quali, ad esempio, il n. di articoli scaricati, il n. di articoli in *document delivery*, il n. di prestiti.

*g) Centri di servizi tecnici*

Le unità organizzative che prestano servizi tecnici rientrano in quei centri funzionali che si occupano di tutta una serie di attività riguardanti la progettazione e direzione di interventi edilizi, la sicurezza degli ambienti di lavoro, la gestione energetica, la manutenzione ordinaria e straordinaria di edifici e impianti, eccetera.

Tutte queste attività hanno in comune il fatto di essere determinate in relazione alla gestione degli spazi di lavoro degli atenei. Per tale ragione, si ritiene che un criterio di ribaltamento ragionevole possa essere dato dalla superficie (mq) occupata dai centri utenti.

*h) Centri di servizi informatici*

Questi centri funzionali offrono servizi generali riguardanti la gestione delle reti e degli apparati di trasmissione dati, la sicurezza informatica, la gestione dell'impiantistica, delle attrezzature di aule didattiche, laboratori e uffici amministrativi, la gestione degli applicativi.

La varietà dei servizi offerti suggerisce l'adozione di basi di riparto multiple<sup>(353)</sup>, quali, ad esempio, quelle riportate a titolo meramente indicativo nella Tabella 27. Resta inteso che l'ateneo potrebbe essere costretto a scegliere soluzioni diverse – ad esempio meno analitiche – in funzione del modello organizzativo prescelto e della disponibilità di dati di costo sui servizi informatici offerti.

**Tabella 27: Possibili driver legati ai centri di servizi informatici**

| <i>Tipologia di servizio</i>                       | <i>Driver</i>        |
|----------------------------------------------------|----------------------|
| Gestione reti                                      | Superficie (mq)      |
| Gestione impiantistica                             |                      |
| Sicurezza informatica                              | N. postazioni        |
| Gestione attrezzature di aule, laboratori e uffici |                      |
| Gestione applicativi                               |                      |
| Servizi di assistenza presso segreterie studenti   | N. studenti iscritti |

<sup>(353)</sup> Si fa presente che l'impiego dei *driver* è necessario nel momento in cui non siano disponibili dati per effettuare un'attribuzione diretta dei costi.

*i) Centri di servizi amministrativi*

Sono centri deputati ad eseguire attività necessarie per il funzionamento della “macchina amministrativa”. Si pensi, a tal fine, alle unità organizzative del settore risorse umane, a quelle dell’area finanziaria (contabilità e bilancio), all’economato, eccetera.

Qui di seguito si riportano possibili *driver* di ribaltamento.

**Tabella 28: Possibili driver legati ai centri di servizi amministrativi**

| <i>Tipologia di servizio</i> | <i>Driver</i>                                    |
|------------------------------|--------------------------------------------------|
| Risorse umane                | N. dipendenti                                    |
| Contabilità e bilancio       | N. mandati e reversali                           |
| Programmazione e controllo   | Tot. risorse concordate in sede di <i>budget</i> |
| Economato                    | Misurazione diretta                              |

Il costo delle aree amministrative per le quali non è possibile individuare un *driver* ragionevole deve essere inserito tra i costi dei servizi generali, al cui ribaltamento dedicheremo il prossimo paragrafo.

## **6. Criticità e possibili soluzioni per il ribaltamento dei costi dei servizi generali**

Dopo aver affrontato il ribaltamento dei costi delle aree in cui si realizzano i principali processi di supporto alle attività istituzionali di ateneo, concludiamo il nostro percorso di analisi esponendo i possibili criteri con cui si può realizzare il ribaltamento del costo dei cosiddetti “servizi generali”.

Con tale locuzione intendiamo riferirci ad una classe di centri che comprende:

- i costi delle funzioni amministrativo-istituzionali che non è stato possibile ribaltare in precedenza (e.g., Rettorato, Direzione generale, Organi collegiali);
- i costi comuni per i quali non è stato possibile rintracciare alcun *driver* ragionevole;
- le lunghe assenze del personale.

L’attribuzione di questi costi pone particolari problemi nei sistemi di *cost accounting* proprio per il fatto che difficilmente per essi si può

rintracciare una relazione di causalità o utilizzo dei servizi che li può legare in modo razionale ai centri utenti.

Questo implica necessariamente che la scelta di un criterio – necessariamente soggettiva – potrà influenzare, anche in modo significativo, il risultato finale della loro allocazione presso i centri finali. Si deve pertanto considerare con notevole rigore la significatività dei valori a margine del ribaltamento, cercandone giustificazione nelle finalità che hanno promosso l'analisi <sup>(354)</sup>.

Sul punto occorre peraltro notare come la dottrina consideri il controllo delle spese generali tra gli scopi conoscitivi “evolutivi” del *cost accounting* <sup>(355)</sup>, soprattutto a seguito della loro progressiva crescita nel tempo, della rigidità conferita alle strutture di costo e dei conseguenti vincoli al sistema delle decisioni aziendali.

Proprio per tali ragioni di controllo, la tendenza che si registra nella prassi professionale è quella di sviluppare metodi sempre più sofisticati per misurare l'incidenza dei costi dei servizi generali rispetto ai centri, cercando di superare gli ostacoli derivanti dalla mancata applicazione del criterio causale per affidarli alle aree di responsabilità in cui è stata suddivisa l'azienda.

In termini generali, i criteri di riparto di questi costi possono essere raggruppati in <sup>(356)</sup>:

- a) criteri di tipo *causale*;
- b) criteri *legati ai benefici*;

---

<sup>(354)</sup> Va tenuto presente, ancora una volta, che il processo di attribuzione dei costi ai centri implica una scissione dell'unitaria gestione aziendale, che può far perdere razionalità alle misurazioni economiche soprattutto in presenza di criteri di riparto arbitrari.

<sup>(355)</sup> Cfr. BASTIA P., *Analisi dei costi. Evoluzione degli scopi conoscitivi*, Clueb, Bologna, II<sup>a</sup> ed., 1996, pag. 40.

<sup>(356)</sup> Così, BASTIA P., *Analisi dei costi. Evoluzione degli scopi conoscitivi*, Clueb, Bologna, II<sup>a</sup> ed., 1996, pag. 122. Lo studioso richiama, a tal proposito, la classificazione fatta nel famoso studio di Clark (CLARK M.J., *Studies in the Economics of Overhead Costs*, The University of Chicago Press, Chicago, 1923, pag. 32), secondo cui: “There are four logical bases on which overhead costs may be apportioned. These are: (1) *Ability to pay*. This puts them in a class with taxes, which represent the levying of governmental overhead costs. (2) *Causal responsibility*. This is somewhat elastic term, and the line of development is toward broader notions of what responsibility includes. (3) *Benefit or use*. This has something to do with ability to pay, and something to do with responsibility. (4) *Stimulus to improved utilization*. That is, anyone who has an opportunity to do anything to reduce society's “idle overhead” may conceivably be moved to do so if a properly differentiated burden is laid upon him, with a chance to lighten the burden by doing what he can to improve the collective efficiency. Such cases will ordinarily fall under (1), (2), or (3) also. These four principles do overlap in fact, more or less”.

- c) criteri di *capacità contributiva*;
- d) criteri *convenzionali*.

La categoria di cui al punto *sub a)* accomuna quei criteri capaci di applicare il principio causale, che, basandosi sulla relazione quantitativa che lega i costi agli oggetti indagati (causa-effetto), sono i più affidabili per l'attendibilità dei dati ottenuti dall'analisi.

I criteri *sub b)*, invece, tendono a ricondurre i costi dei servizi generali a una qualche misura espressiva dei benefici ricevuti dai centri destinatari del ribaltamento. L'impiego di questa soluzione operativa dipende dalla possibilità di rintracciare misure che siano espressive dei vantaggi arrecati ai destinatari, strettamente legata al "grado di profondità" delle informazioni sulle prestazioni dei centri che può generare il SCdG dell'ateneo<sup>(357)</sup>. Al momento, lo stato dell'arte sul livello di implementazione di tale sistema di controllo<sup>(358)</sup> fa supporre che sia quantomeno complesso rintracciare misure di questo tipo.

La categoria di criteri indicati al punto *sub c)* si caratterizza, invece, per ribaltare i costi dei servizi generali in base alle possibilità del loro "assorbimento" da parte degli altri centri (*ability to pay*).

Al di là del parametro che può essere prescelto – il totale dei ricavi del centro o un risultato economico intermedio – la logica di fondo di questi criteri è quella di ripartire i costi dei servizi generali in proporzione alla capacità dei centri utenti di garantirne la copertura, di sopportarne economicamente il peso.

Si tratta di un approccio allocativo che riteniamo di sconsigliare sia perché andrebbe a penalizzare i centri che presentano i risultati migliori<sup>(359)</sup>, che potrebbero così essere disincentivati a migliorare ulteriormente i propri margini per non vedersi addebitare un maggior carico di costi generali, sia perché negli atenei l'entità di questi costi sfugge alle

<sup>(357)</sup> Cfr. CROPPER P., COOK R., *Developments: activity-based costing in universities—five years on*, in "Public money and management", Vol. 20, No. 2, 2000, pag. 62.

<sup>(358)</sup> SFORZA V., MARIGONDA P., BERNARDI B., DOMENICALI A., *L'impiego del controllo di gestione negli atenei: i risultati di un'indagine AssoController*, in "Management control", N. 3, 2019.

<sup>(359)</sup> Tenendo conto del sistema di finanziamento pubblico degli atenei e dei meccanismi di imputazione della quota FFO ai dipartimenti – già discussi nei capitoli precedenti, a cui rinviamo – saranno penalizzati con un carico maggiore di costi generali proprio i dipartimenti che si sono mostrati capaci di garantirsi una maggiore quota di riparto del FFO di ateneo, per aver conseguito risultati migliori nella quota del costo standard per studente in corso, nella quota premiale per la qualità della ricerca o per le politiche di reclutamento o, infine, nella quota per la valorizzazione dell'autonomia responsabile.

leve di controllo dei responsabili dei centri a cui si vogliono imputare le quote.

Sarebbe del tutto plausibile ritenere che proprio per tali ragioni, la diffusione della contabilità analitica e del CdG potrebbe essere percepita come inutile o, ancor peggio, come controproducente per il miglioramento dei risultati. Non mancano studi che hanno dimostrato che un riparto dei costi generali percepito dal *management* come “arbitrario”, “ingiusto” e “non verificabile” abbia spesso ostacolato il conseguimento degli obiettivi che sono stati posti alla base dei sistemi di misurazione dei costi<sup>(360)</sup>; allo stesso modo, diverse ricerche hanno evidenziato che l’adozione di sistemi maggiormente accurati nel ripartire i costi generali con modalità più razionali è stata percepita positivamente da parte dei responsabili dei centri<sup>(361)</sup>.

Passiamo, infine, ai criteri cosiddetti *convenzionali* – punto *sub d*) – che la pratica professionale impiega nei casi in cui non risultino applicabili né criteri causali, né quelli legati ai benefici o non sia opportuno scegliere quelli legati alla capacità contributiva.

Questi criteri rappresentano un punto di rottura con le precedenti categorie, nel senso che mentre quelle ricercavano una certa relazione logica con i centri destinatari, imputando i costi dei servizi generali rispetto al loro consumo (criterio causale), a come si è beneficiato degli stessi (criterio dei benefici ricevuti) o alla capacità di assorbirne i costi (criterio della capacità contributiva), qui si vuole privilegiare la *neutralità* dell’assegnazione.

A tal fine, per il ribaltamento si impiegano modalità che non rispecchiano il legame funzionale tra il sostenimento dei costi per servizi generali e gli oggetti di calcolo, scegliendo ad esempio percentuali forfettarie o quote identiche per ciascun centro o, ancora, parametri che si riferiscono in modo diretto ai prodotti realizzati (ad esempio costo manodopera, ore macchina, costi diretti per unità di prodotto, eccetera).

A favore dell’impiego dei metodi convenzionali c’è il fatto che

---

<sup>(360)</sup> Si vedano, ad esempio, i seguenti lavori: BOURN M., *Meeting the indirect costs of support services in universities: top slicing, charging out, taxes, trading and devolution*, in “Financial Accountability and Management”, Vol. 10, No. 4, 1994, pp. 323–338; THOMAS A.L., *Arbitrary and incorrigible allocations: a comment*, in “The Accounting Review”, January, 1978, pp. 263–269.

<sup>(361)</sup> Sul punto, rinviamo al lavoro in cui Innes e Mitchell dimostrano il contributo derivante dall’uso dell’ABC nel riparto dei costi generali. Cfr. INNES J., MITCHELL F., *Activity Based Costing: A Review with Case Studies*, CIMA, London, 1990.

questi agevolano l'equità del meccanismo di allocazione, riducendo il rischio di manipolazioni che, soprattutto per l'entità dei costi generali, potrebbero modificare in modo significativo i margini economici dei centri destinatari. Di contro, tra i rilievi che possono essere rivolti all'uso di tali metodologie, c'è quello di non risultare razionali nei casi in cui i prodotti, su cui sovente vengono selezionati i parametri in funzione dei quali si andrà ad attuare il ribaltamento (ad esempio, contenuto di lavoro, materie, ore macchina necessarie per realizzare un'unità di prodotto), siano disomogenei tra loro.

Ci sembra che quest'ultimo limite possa rinvenirsi anche per i prodotti didattici e di ricerca degli atenei, che pertanto dovrebbero cercare soluzioni più razionali per il trattamento dei costi dei servizi generali.

Una soluzione di compromesso, che risulta applicata dalla prassi<sup>(362)</sup>, può essere rinvenuta nel selezionare quale base di riparto il valore dei costi diretti dei centri destinatari. Tale parametro rappresenta una misura neutrale rispetto al meccanismo di allocazione e, contemporaneamente, capace di esprimere, in qualche modo, il fabbisogno di servizi strutturali dell'ateneo, nell'ipotesi che centri con un maggior valore di costi diretti siano anche quelli con un più alto fabbisogno di servizi generali.

Nel caso in cui si decidesse di procedere al ribaltamento, in sede di reportistica riteniamo opportuno si definisca una struttura di conto economico che sia in grado di tenere conto delle incertezze legate al criterio di riparto.

Una possibile opzione, in tal senso, è rappresentata dall'esporre le quote di costi generali ribaltate sul centro quale ultima voce del *report* analitico, determinando – come mostra la Tabella 29 – un risultato intermedio al lordo delle stesse<sup>(363)</sup>.

---

<sup>(362)</sup> A tal proposito, si vedano MARIGONDA P., *Il ribaltamento dei costi*, in CoDAU, *Il controllo di gestione negli atenei: note di riflessione*, CoDAU, Sassari-Roma, 2019, pag. 39; IACOPINI A., *Ulteriori prospettive di impostazione del sistema di ribaltamento dei costi*, in CoDAU, *Il controllo di gestione negli atenei: note di riflessione*, CoDAU, Sassari-Roma, 2019, pag. 44.

<sup>(363)</sup> Cfr. MECHELLI A., *Processo di aziendalizzazione e analisi dei costi nelle aziende ospedaliere. Un'interpretazione economico-aziendale della riforma del sistema ospedaliero*, Cedam, Padova, 2000, pag. 260.

**Tabella 29: La rappresentazione della quota dei costi generali nei conti economici analitici**

| Report economico del centro finale <i>i</i>  |     |
|----------------------------------------------|-----|
| Proventi                                     | ... |
| - Costi (non compresi delle spese generali)  | ... |
| <i>Margine al lordo delle spese generali</i> | ... |
| - Quota costi servizi generali               | ... |
| <i>Margine netto</i>                         | ... |

La determinazione di un margine lordo darebbe la possibilità di valutare la funzionalità economica del centro senza il carico di costi che risentono della soggettività della scelta del metodo di ribaltamento. Il margine netto consentirebbe, invece, agli organi di vertice dell'ateneo di valutare la capacità di ciascun centro finale di contribuire alla copertura dei costi generali.

Un'ulteriore opzione, rispetto a quelle sin qui prospettate, potrebbe essere data, al riguardo, dalla scelta di non ribaltare affatto i costi dei servizi generali sui centri finali, assegnando a questi ultimi un risultato economico obiettivo da raggiungere.

Facendo un confronto con il prospetto precedente, occorrerebbe fermarsi – come si evidenzia dalla Tabella 30 – al margine al lordo delle spese generali, vincolando i centri finali con obiettivi di conseguimento di un risultato economico minimo (soglia), tale da garantire complessivamente la copertura economica di quei costi.

**Tabella 30: I conti economici analitici dei centri finali senza l'imputazione dei costi generali**

| Report economico del centro finale <i>i</i> |               |
|---------------------------------------------|---------------|
| Proventi                                    | ...           |
| - Costi (non compresi delle spese generali) | ...           |
| <i>Margine netto*</i>                       | Valore Target |

La necessità di imporre ai centri finali il conseguimento di un margine *target* è infatti giustificata proprio dalla mancata assegnazione dei

costi generali, che pertanto sfuggirebbero, senza questo accorgimento, alla sfera di responsabilità delle unità che nell'ateneo contribuiscono alla produzione dei proventi operativi.

Il margine può essere determinato calcolando una quota di riparto dei costi generali, da moltiplicare successivamente per i proventi imputati al centro finale, come mostrano le relazioni metodologiche esposte qui di seguito:

$$\text{Quota di copertura dei costi generali} = \frac{\text{Costi per servizi generali}}{\text{Totale proventi operativi ateneo}}$$

$$\text{Margine netto* (obiettivo)} = \text{Proventi imputati al centro}_i \times \text{Quota di copertura dei costi generali}$$

Occorre prestare cautela nel calcolo del margine obiettivo per i centri misti, come ad esempio i laboratori/centri di ricerca, i quali prestano attività sia all'interno dell'università, sia direttamente agli utenti finali, dietro controprestazione monetaria.

In questo caso, infatti, il conto economico analitico di ciascun centro presenterà tra i componenti positivi di reddito sia i proventi imputati sia i costi ribaltati su altri centri, per effetto della valorizzazione dello scambio interno all'ateneo.

Pertanto, nell'applicare la relazione metodologica esposta non si dovrà considerare il totale dei componenti positivi di reddito complessivamente riferiti al centro, atteso che solo una parte di questi, rappresentata dai proventi imputati, deve svolgere la funzione di copertura dei costi generali.

Dopo aver trattato le modalità di calcolo del margine obiettivo, ci sembra opportuno far presente, per concludere, che l'opzione che stiamo considerando se da un lato permette di dare una soluzione razionale al problema del ribaltamento dei costi generali, presenta dall'altro alcuni rischi che devono essere gestiti attraverso un adeguato processo di comunicazione con i responsabili dei centri, sia in ottica *ex-ante*, nell'ambito del concordamento preliminare all'approvazione del *budget* unico, sia in ottica *ex-post*, quando devono essere discussi i risultati a margine della reportistica analitica prodotta dal sistema di *cost accounting* dell'ateneo.

In ottica *ex-ante*, la mancata assegnazione di una quota dei costi

generali nell'ambito dei conti economici analitici dei centri finali potrebbe, infatti, non dare la consapevolezza che ciascuno di essi utilizza una struttura comune che genera dei costi, i quali devono in qualche modo trovare copertura affinché l'ateneo, *nel suo complesso*, non vada ad operare in condizioni di disequilibrio economico.

In ottica *ex-post*, non sarebbe sufficiente, in proposito, che i centri finali chiudessero a consuntivo – anche a seguito della mancata attribuzione della quota di costi generali di loro pertinenza – con risultati economici positivi, laddove quei risultati, tra loro sommati, non fossero poi in grado di coprire i costi derivanti dall'uso della struttura dell'ateneo.

## **Capitolo 5**

### **CONTABILITÀ ANALITICA E COSTO DEI CORSI DI STUDIO: UN MODELLO DI CONTROLLO BASATO SUI COSTI *STANDARD***



## 1. Premessa

Nel corso dei precedenti capitoli abbiamo esaminato il funzionamento della contabilità analitica per centri di costo nell'ipotesi di voler determinare il costo pieno dei dipartimenti e degli altri centri di prestazioni finali delle amministrazioni universitarie. Per calcolare il costo dei centri finali, infatti, non ci si può limitare alla mera localizzazione dei costi sui centri della mappa, dovendo completare il processo ribaltando sui primi, mediante uno o più *driver* capaci di rispettare il principio "causale", i costi dei centri intermedi.

Nel presente capitolo si vuole invece spostare l'attenzione sui costi *standard* di formazione per studente, determinati dal Ministero nell'ambito del complesso sistema di finanziamento del FFO, e sul potenziale uso della contabilità analitica quale strumento di analisi rispetto al costo dei CdS.

Inizieremo considerando il percorso di calcolo dei costi *standard* (§ 2), introdotti nel contesto universitario per stimare aprioristicamente l'entità delle risorse necessarie, in condizioni di normale efficienza, per la formazione degli studenti, al fine di ripartire una quota parte dello *stock* dei finanziamenti pubblici disponibili in misura proporzionale alla domanda di formazione.

Il ricevere una parte della quota di FFO in funzione dei costi *standard* di formazione ha innovato il fabbisogno conoscitivo delle amministrazioni universitarie, le quali hanno la necessità di determinare, da un lato, se l'entità dei finanziamenti risulti sufficiente alla copertura delle risorse consumate per realizzare i processi formativi, nonché, dall'altro, di valutare se dette risorse siano state (o meno) adeguate rispetto all'attività svolta.

Presenteremo pertanto (§ 3) un modello di impiego della contabilità analitica che possa consentire agli atenei di esprimere dei giudizi sui processi allocativi delle risorse in funzione del confronto tra costi *standard* e costi sostenuti per CdS.

## 2. Costo *standard* di formazione per studente: un percorso in movimento

Quello del costo *standard* di formazione per studente in corso rappresenta un criterio attraverso il quale viene assegnata agli atenei una parte del FFO per tenere conto del fabbisogno “potenziale” di risorse legato alla produzione della loro offerta formativa.

La previsione di *standard* legati alla formazione degli studenti non è una novità nel sistema di finanziamento dell’università italiana.

Già la norma istitutiva del FFO – in particolare l’art. 5, comma 3, della legge 537/1992 – aveva previsto che in questo fondo fosse compresa una quota base, da assegnare in funzione dei trasferimenti statali e delle spese sostenute dallo Stato per ciascun ateneo nell’esercizio 1993, e una quota di *riequilibrio*, da attribuire sulla base degli *standard* dei costi di produzione per studente e agli obiettivi di qualificazione della ricerca, tenuto conto delle dimensioni, condizioni ambientali e strutturali degli atenei <sup>(364)</sup>.

La legge 240/2010 ha successivamente indicato il costo *standard* tra i criteri direttivi per l’esercizio della delega volta a promuovere la qualità e l’efficienza del sistema universitario, specificando che al costo *standard* unitario di formazione per studente in corso fosse collegata l’attribuzione di una parte della quota base del FFO <sup>(365)</sup>.

Uno dei decreti attuativi della legge 240/2010 – il d.lgs. 29 marzo 2012, n. 49 – ha successivamente demandato la determinazione:

---

<sup>(364)</sup> La medesima norma aveva previsto che dall’assegnazione per l’esercizio 1995 in poi, nell’ambito del livello del FFO, il peso della quota base venisse progressivamente ridotto a favore della quota di *riequilibrio*.

<sup>(365)</sup> L’art. 5, comma 4, lettera f) della legge 240/2010 ha fatto riferimento alla quota base con una formula indiretta, vale a dire riferendosi alla parte di FFO “non assegnata ai sensi dell’art. 2 del d.l. 180/2008”, che rappresenta invece la parte premiale del FFO, da ripartire in funzione: 1) della qualità dell’offerta formativa e dei risultati dei processi formativi; 2) della qualità della ricerca scientifica; 3) della qualità, dell’efficacia e dell’efficienza delle sedi didattiche. Riportiamo qui di seguito, per completezza, il contenuto della norma di nostro interesse: “...f) introduzione del costo *standard* unitario di formazione per studente in corso, calcolato secondo indici commisurati alle diverse tipologie dei corsi di studio e ai differenti contesti economici, territoriali e infrastrutturali in cui opera l’università, cui collegare l’attribuzione all’università di una percentuale della parte di fondo di finanziamento ordinario non assegnata ai sensi dell’articolo 2 del decreto-legge 10 novembre 2008, n. 180, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 gennaio 2009, n. 1; individuazione degli indici da utilizzare per la quantificazione del costo *standard* unitario di formazione per studente in corso, sentita l’ANVUR”.

– dei costi *standard* (art. 8, d.lgs. 49/2012) <sup>(366)</sup> a decreti interministeriali MIUR-MEF, il primo dei quali è stato il d.i. 9 dicembre 2014, n. 893;

– del loro peso nel meccanismo di riparto del FFO (art. 10, comma 1, d.lgs. 49/2012) ai decreti ministeriali di indirizzo e programmazione del sistema universitario <sup>(367)</sup>.

Con la sentenza 11 maggio 2017 n. 104, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità sia dell'art. 8 del d.lgs. 49/2012 sia dell'art. 10, comma 1, limitatamente, per quest'ultimo, alle parole “costo *standard* per studente”.

Rispetto al primo dei due articoli, la Corte ha osservato, tra l'altro, che il Governo aveva esercitato la delega conferita dalla legge 240/2010 “limitandosi a riportare testualmente i suggerimenti enunciati a titolo meramente esemplificativo nel parere della VII<sup>a</sup> Commissione del Senato”, facendo mancare “una più precisa individuazione delle spese da includere nel computo del costo *standard*, nonché i criteri per la ponderazione di ciascuna voce”. Analogo giudizio è stato espresso per l'art. 10, comma 1, in cui – a detta della Corte – il decreto si sarebbe limitato alla “reiterazione pressoché letterale della delega”, senza precisare nulla in merito alla quota del FFO da distribuire in base al costo *standard*.

Così facendo, con il d.lgs. 49/2012 il Governo ha “dislocato” l'esercizio della funzione normativa, che avrebbe dovuto esercitare invece nella sua collegialità, ai singoli ministri competenti, “declassando la relativa disciplina a livello di fonti *sub-legislative*, con tutte le con-

---

<sup>(366)</sup> L'art. 8 del d.lgs. 49/2012 ha inoltre previsto che il calcolo del costo standard dovesse considerare le seguenti voci di costo:

- attività didattiche e di ricerca, espresse in termini di dotazione di personale docente e ricercatore;
- servizi didattici, organizzativi e strumentali per assicurare servizi di supporto alla formazione, compresa la dotazione di personale tecnico-amministrativo;
- dotazione infrastrutturale, di funzionamento e di gestione delle strutture didattiche, di ricerca e di servizio dei diversi ambiti disciplinari;
- tutte quelle ulteriori finalizzate a qualificare gli *standard* e commisurate alla tipologia degli ambiti disciplinari.

Come vedremo fra poco nel testo, in sede di giudizio sulla legittimità del provvedimento, la Corte Costituzionale osserverà che nel fissare tali criteri il Decreto non è andato oltre alle voci di costo elencate nel parere che la VII<sup>a</sup> Commissione del Senato aveva reso sullo schema di decreto legislativo (Atto n. 437, 21 marzo 2012).

<sup>(367)</sup> Si considerino, ad esempio, il d.m. 827/2013 per il triennio 2013-2015 e il d.m. 635/2016 per il triennio 2016-2019.

sequenze, anche di natura giurisdizionale, che una tale ricollocazione comporta sul piano ordinamentale”.

Per superare tali vizi, riguardanti esclusivamente l'esercizio del potere legislativo delegato, il Governo è intervenuto dedicando a questa materia un articolo del d.l. 20 giugno 2017, n. 91 <sup>(368)</sup>, recante “disposizioni urgenti per la crescita economica nel Mezzogiorno”.

L'articolo in questione (art. 12), al comma 1 ha definito il costo *standard* per studente come quel “costo di riferimento attribuito al singolo studente iscritto entro la durata normale dei corsi di studio”.

Si tratta di un costo ipotetico “di riferimento”, che ciascun ateneo dovrebbe sostenere, in condizioni di normale efficienza, per erogare nel corso dell'anno servizi di formazione ad uno studente regolare.

Sul piano sostanziale, sempre il comma 1 ha precisato che nella stima dei costi *standard* si deve tenere conto del differente livello di risorse richieste dalle diverse tipologie di CdS, dalla scala dimensionale dell'ateneo o dalle caratteristiche di contesto (economico, territoriale e infrastrutturale) in cui questo si trova ad operare.

Questo implica, ad esempio, che a un corso di laurea in medicina e chirurgia sia riconosciuto un costo *standard* maggiore rispetto a quello di una laurea umanistico-sociale, a fronte di un volume più ingente di risorse necessarie per consentire la sua erogazione. Allo stesso modo, il sistema di calcolo prevede che, a parità di condizioni, agli atenei con una maggiore scala dimensionale o con caratteristiche di contesto più sfavorevoli (minore capacità reddituale della regione di appartenenza, minore accessibilità in funzione della rete dei trasporti e dei collegamenti), sia assegnato un costo *standard* più elevato per tenere conto del maggiore fabbisogno di risorse legato alle citate condizioni di operatività.

Il comma 2 va a chiarire quali elementi devono essere considerati per determinare il costo *standard* di formazione per studente, che riguardano:

- il costo *standard* del personale docente;
- il costo *standard* della docenza a contratto;
- il costo *standard* del personale tecnico-amministrativo e delle eventuali figure di supporto;

---

<sup>(368)</sup> Il d.l. è stato convertito con modificazioni dalla l. 3 agosto 2017, n. 123 (G.U. 12 agosto 2017, n. 188).

– i costi *standard* di funzionamento e di gestione delle strutture didattiche, di ricerca e di servizio dei diversi ambiti disciplinari.

Per pervenire al costo *standard* complessivo, tuttavia, occorrerà sommare i valori restituiti da questi quattro indici di costo proprio con gli importi che derivano dalla perequazione legata al contesto economico e territoriale degli atenei (art. 12, comma 3) e dalla loro accessibilità in funzione della rete dei trasporti e dei collegamenti disponibili (art. 12, comma 6), a cui abbiamo accennato poc'anzi.

Nella Tabella 31 sono sinteticamente esposti i criteri con cui deve essere effettuata la stima per ciascuna delle variabili del modello di calcolo.

**Tabella 31: Le prescrizioni del d.l. 91/2017 (convertito con legge 123/2017) per il calcolo del costo standard per studente**

| Elementi del modello di calcolo | Variabili                   | Criterio                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|---------------------------------|-----------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Studenti                     | N. di studenti in corso     | <i>Numero di studenti regolarmente iscritti nell'ateneo</i> , in quanto in regola con la contribuzione studentesca per l'anno accademico di riferimento, da un numero di anni complessivi non superiore alla durata normale del corso frequentato <sup>(369)</sup> .<br>Gli <i>iscritti part time</i> sono considerati in relazione alla maggiore durata normale del loro percorso e con un peso pari a 0,5.<br>Gli <i>iscritti ai corsi interateneo</i> sono considerati per una quota proporzionale al numero degli atenei partecipanti.              |
| 2. Indici di costo              | Costo del personale docente | Costo determinato utilizzando come indici (di costo) gli <i>standard</i> di docenza previsti per l'accreditamento iniziale dei corsi di studio e come costo medio di riferimento, cui parametrare la dotazione <i>standard</i> di docenza, il costo caratteristico di ateneo del professore di I <sup>a</sup> fascia. Nella determinazione della dotazione di docenza si utilizza come numero <i>standard</i> di studenti nelle classi delle aree medico-sanitaria, scientifico tecnologica e umanistico sociale il valore compreso nell'intervallo tra |

<sup>(369)</sup> Ai sensi del d.l. 91/2017 art. 12, comma 8, ai fini del riparto della prefissata percentuale del FFO, il costo standard per studente di ateneo è moltiplicato per il numero di studenti regolarmente iscritti al corso di studi da un numero di anni accademici non superiore alla sua durata normale, a cui si aggiungono gli studenti iscritti al primo anno *fuori corso*.

|                      |                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                      |                                                                                                                           | il 60% e il 100% del numero di riferimento previsto in sede di accreditamento, in modo da tenere conto dei costi fissi della docenza necessaria per l'accREDITamento. A decorrere dal 2018 la dotazione <i>standard</i> è definita in modo che rimanga costante quando il numero di studenti è compreso tra le numerosità minime e massime per ogni classe di corso di studi.                                                                                                                     |
|                      | Costo della docenza a contratto                                                                                           | Costo determinato in base al monte ore di didattica integrativa aggiuntiva, stabilito in misura pari al 30% del monte ore di didattica <i>standard</i> della docenza, parametrato al valore medio di 120 ore per i professori e 60 ore per i ricercatori.                                                                                                                                                                                                                                         |
|                      | Costo del personale tecnico-amministrativo                                                                                | Costo stimato attribuendo una dotazione <i>standard</i> pari ad una unità di personale per ogni docente (come risultante dal relativo parametro) e, in aggiunta, un numero di figure di supporto tecnico parametrato a quelle eventualmente richieste in sede di accREDITamento dei corsi di studio e un numero di collaboratori ed esperti linguistici pari a quelli in servizio presso l'ateneo.                                                                                                |
|                      | Costi di funzionamento e di gestione delle strutture didattiche, di ricerca e di servizio dei diversi ambiti disciplinari | Costo stimato sulla base degli oneri medi rilevati dai bilanci degli atenei, tenendo conto dei costi fissi della sede universitaria non dipendenti dalla numerosità degli iscritti.                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| 3. Quota perequativa | Quota perequativa relativa al contesto economico e territoriale degli atenei                                              | Al costo <i>standard</i> di ateneo è aggiunto un importo di natura perequativa per tenere conto dei differenti contesti economici e territoriali dell'ateneo. L'importo è parametrato fino ad un massimo del 10% rispetto al costo <i>standard</i> medio nazionale, in base alla diversa capacità contributiva degli studenti iscritti all'università, determinata tenendo conto del reddito medio familiare della ripartizione territoriale, di norma a livello regionale, ove ha sede l'ateneo. |
|                      | Quota perequativa relativa alla diversa accessibilità degli atenei                                                        | Si aggiunge alla precedente quota perequativa per tenere conto della diversa accessibilità di ogni università in funzione della rete dei trasporti e dei collegamenti. L'importo è parametrato rispetto al costo <i>standard</i> medio nazionale, fino ad un massimo del 10%.                                                                                                                                                                                                                     |

Il modello di calcolo considera gli elementi appena rappresentati determinando il costo *standard* attraverso i seguenti passaggi logici:

1) valorizzazione degli indici di costo previsti dall'art. 12 comma 2 (a. costo *standard* della docenza; b. costo *standard* della docenza a contratto; c1. costo *standard* del personale tecnico-amministrativo; c2. costo *standard* delle eventuali figure di supporto; d. costi *standard* di funzionamento e gestione delle strutture), secondo i criteri indicati nella Tabella 31;

2) stima del costo *standard* per studente in corso riferibile a ciascun ateneo senza perequazione, sommando gli indici di costo di cui al punto *sub* 1);

3) calcolo del costo *standard* medio nazionale, pari alla media ponderata, rispetto al numero di iscritti in corso, dei costi *standard* per studente di ateneo, di cui al punto *sub* 2);

4) definizione della % di perequazione legata al contesto economico e territoriale degli atenei (art. 12, comma 3) e della loro accessibilità in funzione della rete dei trasporti e dei collegamenti (art. 12, comma 6);

5) calcolo dell'importo della componente perequativa, moltiplicando la % di cui al punto *sub* 4) per il costo *standard* medio nazionale di cui al punto *sub* 3);

6) calcolo del costo *standard* per studente in corso complessivamente riferibile a ciascun ateneo, sommando l'importo di cui al punto *sub* 2) alla componente perequativa (punto *sub* 5);

7) stima del costo *standard* totale di ateneo da utilizzare ai fini del riparto del FFO quale prodotto tra il costo *standard* unitario di formazione per studente in corso di ateneo, di cui al punto *sub* 6), e il numero degli studenti iscritti in corso (art. 2, comma 1), ai quali si aggiungono gli iscritti al primo anno fuori corso (art. 2, comma 2);

8) determinazione del peso percentuale di ciascun ateneo ai fini del riparto del FFO, quale rapporto tra il suo costo *standard*, di cui al punto *sub* 7), e il totale dei costi *standard* di tutti gli atenei (punto *sub* 7).

La quota di FFO che, in termini assoluti, sarà effettivamente assegnata a ciascun ateneo dipenderà, pertanto, dal peso (in %) riconosciuto all'ateneo in termini di costo *standard* (punto *sub* 8), ma anche dall'entità complessiva del FFO disponibile per ciascun esercizio e, infine, dalla porzione della quota base che si intende assegnare mediante l'impiego del criterio costo *standard*.

Dato il meccanismo di calcolo e le leve a disposizione di ciascun

ateneo, riteniamo che la prima variabile, rappresentata dal peso riconosciuto all'ateneo in termini di costo *standard* di formazione per studente, possa spiegare le azioni messe in atto da ciascuna amministrazione per non retrocedere nella posizione raggiunta rispetto agli altri “*competitor*”. Tra gli obiettivi più comuni che è dato riscontrare nei piani integrati della *performance* approvati dalle amministrazioni universitarie, infatti, ci sono proprio quelli della crescita degli immatricolati – perseguita con azioni di arricchimento dell'offerta formativa, attività di orientamento più estese, innovazione della didattica, incremento dei servizi agli studenti, eccetera – e della riduzione del tasso di abbandono studentesco.

La seconda variabile – entità complessiva del FFO disponibile per il finanziamento annuale delle università italiane – rappresenta probabilmente il punto più critico dell'intero sistema, come più volte negli ultimi anni ha espresso la Conferenza dei Rettori in sede di rilascio del parere al d.m. relativo ai criteri di riparto del FFO <sup>(370)</sup>.

La Crui, in proposito, ha affermato di sostenere “con convinzione l'adozione di un sistema di finanziamento che progressivamente abbandonasse la spesa storica a favore di criteri basati sulla premialità e sul costo *standard* per favorire una sempre maggiore efficienza ed efficacia dell'investimento pubblico nell'istruzione universitaria” <sup>(371)</sup>.

Tuttavia, il fatto che l'applicazione del sistema stia avvenendo in un contesto di ripetuta riduzione, dal 2008, dell'entità del finanziamento pubblico degli atenei, è avvertito come un elemento di forte rischio per la funzionalità degli atenei, anche per la continua modifica della distribuzione degli studenti dovuta agli effetti demografici e la minore propensione all'accesso alla formazione universitaria che si è registrata proprio dopo la crisi del 2008 <sup>(372)</sup>.

Nel recente parere rilasciato per il FFO 2019, la Crui ha opportunamente segnalato che il decreto di calcolo del costo *standard* unitario di formazione (emanato dal Miur il 19 luglio 2019) “fornisce una stima delle esigenze per il sistema universitario con un fabbisogno quantificato in circa 8 miliardi di euro che, rispetto alle risorse stanziare negli ultimi anni, evidenzia un significativo sottofinanziamento” <sup>(373)</sup>.

---

<sup>(370)</sup> Per ultimo, si veda il documento CRUI, *Parere su FFO*, Roma, 25 luglio 2019.

<sup>(371)</sup> Cfr. CRUI, *Parere su FFO*, Roma, 26 maggio 2016.

<sup>(372)</sup> Sul punto, si rinvia a CRUI, *Parere su FFO*, Roma, 26 maggio 2016.

<sup>(373)</sup> Cfr. CRUI, *Parere su FFO*, Roma, 25 luglio 2019.

Per andare in fondo a questa considerazione, dobbiamo tornare al fatto che il criterio del costo *standard* unitario di formazione ha l'obiettivo di allocare una quota del fondo per il finanziamento ordinario in proporzione al fabbisogno degli atenei, da calcolare secondo indici commisurati alle diverse tipologie di CdS, alla scala dimensionale o alle caratteristiche di contesto (economico, territoriale e infrastrutturale) in cui gli atenei si trovano ad operare.

Tuttavia, mentre il sistema di calcolo del costo *standard* ha determinato – come detto poc'anzi – un fabbisogno *standard* per la (sola) didattica degli atenei pari a poco più di 8 miliardi di euro (fonte: d.m. 8 agosto 2018, n. 585), derivante dal prodotto tra il costo *standard* unitario di formazione per studente in corso di ciascun ateneo e il rispettivo numero di iscritti sino al primo anno fuori corso, il sistema di finanza pubblica ha messo a disposizione per il *complessivo* funzionamento delle università statali e dei consorzi universitari uno *stock* inferiore di risorse, pari a circa 7,4 mld di euro (fonte: d.m. 8 agosto 2019, n. 738)<sup>(374)</sup>.

È opportuno osservare che il criterio che qui stiamo esaminando conduce alla determinazione di un fabbisogno che, pur considerando grandezze espressive del dimensionamento del costo delle risorse necessarie per realizzare la didattica degli atenei (e.g., tipologia di corso di studio, dimensione dell'ateneo), non viene utilizzato dal sistema di finanza pubblica per la ricerca di fonti di copertura, che risultano decise esogenamente al modello di calcolo, nell'ambito delle scelte di dimensionamento del cap. 1694 dello Stato di previsione del MIUR, rubricato "Fondo per il finanziamento ordinario delle università e dei consorzi interuniversitari relativo alle spese di funzionamento, ivi comprese quelle per il personale docente, non docente e per i ricercatori e per la ricerca scientifica".

È soltanto in sede di allocazione di una porzione delle risorse del FFO che entra in gioco la stima del fabbisogno, al fine di attuare una distribuzione proporzionale al peso che ciascun ateneo ha assunto in funzione del proprio costo *standard* su quello complessivo di tutti gli atenei. Nell'ambito del fondo definito per il funzionamento degli atenei per l'esercizio 2019, la quota assegnata in funzione del costo *standard*

---

<sup>(374)</sup> Il FFO del 2019 è peraltro stato, nel complesso, più elevato rispetto a quello degli anni precedenti, sia pure non è ancora tornato ai livelli, in termini nominali, che aveva dieci anni prima.

è stata pari a 1,5 mld di euro. Tale somma rappresenta una delle due componenti principali della quota base del FFO, unitamente alla quota “storica” di finanziamento, che nel medesimo periodo si è attestata a 2,7 mld di euro (fonte: d.m. 8 agosto 2019, n. 738).

Sulla base di quanto premesso, possiamo riscontrare l’esistenza di una dissociazione tra il momento della stima del fabbisogno e quello della selezione delle fonti di copertura, che non risultano definite nell’ambito di un processo gestito in maniera unitaria con il calcolo del fabbisogno, contrariamente a quanto suggerito dai principi economico aziendali che affermano, invece, l’esigenza di considerare ambedue i momenti – stima del fabbisogno e scelta delle fonti di copertura – in ottica sistemica.

Ci sembra opportuno citare Capaldo, nel momento in cui lo studioso ricorda che la determinazione del fabbisogno di capitale “non è un ‘prius’ rispetto alla scelta e alla coordinazione delle fonti di finanziamento, cui conviene ricorrere per la sua copertura”<sup>(375)</sup>. Lo studioso si richiama al solido principio secondo cui “la determinazione del fabbisogno di capitale e la ricerca delle ‘vie’ per la sua copertura sono due astratti momenti di un unico problema, legati da vincoli, non di causalità – come a prima vista potrebbe sembrare – ma di interdipendenza e complementarità”<sup>(376)</sup>.

Per rendersi conto di questa affermazione basti pensare, in concreto, al processo che le aziende di produzione per il mercato devono seguire per redigere il *budget* annuale, nel quale, dopo aver esplicitato il fabbisogno di capitale collegato ai programmi d’esercizio, risulta determinante verificarne la *sostenibilità* mediante, appunto, l’individuazione delle fonti di finanziamento.

Operazione, questa, da svolgere in sede di formazione del *budget* finanziario, nel quale occorre accertare la disponibilità di mezzi atti a dare *adeguata* copertura a quel fabbisogno. Il *budget* finanziario assolve, in questo contesto, ad una funzione di primaria importanza, poiché mira a accertare la disponibilità delle fonti non solo nell’aspetto quantitativo, ma anche sotto il profilo:

– della loro *qualità*, vale a dire dell’adeguata correlazione con cia-

---

<sup>(375)</sup> CAPALDO P., *Capitale proprio e capitale di credito nel finanziamento d’impresa*, Giuffrè, Milano, 1967, pag. 15.

<sup>(376)</sup> CAPALDO P., *Capitale proprio e capitale di credito nel finanziamento d’impresa*, Giuffrè, Milano, 1967, pag. 15.

scuna tipologia di fabbisogno finanziario presente in azienda;

- delle condizioni di rischio, del *costo* del capitale e dei suoi effetti sull'equilibrio economico della gestione <sup>(377)</sup>;

- del *tempo* in cui i mezzi finanziari saranno disponibili <sup>(378)</sup>.

Il fatto di verificare a preventivo la sostenibilità degli obiettivi individuati nel *budget* è imprescindibile per ciascuna azienda, per poter valutare attentamente la possibilità di intraprendere soluzioni alternative compatibili con la potenza finanziaria effettivamente disponibile.

Se le fonti di finanziamento non fossero disponibili alle condizioni citate prima, l'intera architettura dei programmi operativi e del *budget* economico inizialmente ipotizzato risulterebbe irraggiungibile e pertanto non avrebbe alcun significato di guida per la gestione. Per questa ragione, si dovrebbe operare un ridimensionamento degli obiettivi, per renderli compatibili con le possibilità manifestate in sede di analisi di copertura del fabbisogno.

Tale operazione di "armonizzazione" tra fabbisogno e fonti di copertura può avvenire solamente a condizione che queste valutazioni siano svolte nel contesto di un processo unitario di scelta.

Non ci sembra però questa l'impostazione assunta *a livello macro* dal sistema di finanziamento delle università italiane, in cui – lo ripetiamo – il processo di selezione delle risorse, come rappresentiamo nella Tabella 32, avviene in modo autonomo e a monte del calcolo del fabbisogno *standard* per la didattica, che costituisce solamente, entro una logica sequenziale, un *driver* per l'imputazione di un volume di risorse che dipende dagli stanziamenti presenti nel cap. 1694 (Fondo per il finanziamento ordinario delle università), a loro volta decisi nell'ambito delle spese del Ministero dell'università e della ricerca autorizzate dal ddl di bilancio.

---

<sup>(377)</sup> Capaldo fa presente che nell'esaminare le condizioni di vincolo che date fonti possono presentare riguardo a costo, elasticità, rischio monetario, occorre aver riguardo non solo alle condizioni attuali ma anche all'andamento futuro del mercato dei capitali. Sul punto, CAPALDO P., *Capitale proprio e capitale di credito nel finanziamento d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1967, pag. 29 e segg.

<sup>(378)</sup> BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000, pag. 143 e segg.; CAPALDO P., *Capitale proprio e capitale di credito nel finanziamento d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1967, pag. 15 e segg.; CAVALIERI E., FERRARIS FRANCESCHI R., *Economia aziendale*, Vol. I, *Attività aziendale e processi produttivi* (a cura di CAVALIERI E.), Giappichelli, Torino, 1999, pag. 409 e segg.

**Tabella 32: La logica del sistema di finanziamento a costo standard**

| <i>Logica del modello di finanziamento in “uso”</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                            | <i>Logica ottimale</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Stanziamento disponibile sul cap. 1694 del Ministero<br><br>% Quota base da ripartire con criterio del costo standard<br><br>Assegnazione delle risorse in funzione del peso | Determinazione del fabbisogno per formazione studenti<br><br>Stima delle risorse necessarie al soddisfacimento del fabbisogno<br><br>Individuazione delle fonti di finanziamento<br> |

Fonte: ns elaborazione.

Un modello ottimale, invece, riteniamo che avrebbe dovuto quantificare a monte il fabbisogno necessario per formare nell’esercizio il numero di studenti complessivamente in corso e al primo anno fuori corso – che il d.l. 20 giugno 2017, n. 91 ha specificato di voler considerare – per poi pervenire alla stima delle risorse necessarie per soddisfare quel fabbisogno e individuare le possibili fonti di finanziamento.

In un contesto d’impresa, la ricerca delle fonti e l’eventuale loro indisponibilità nella misura necessaria a coprire il fabbisogno, deve portare alla revisione di programmi e, eventualmente, degli obiettivi, per ritagliarli su misure dimensionate sulla potenza finanziaria a disposizione.

Nel contesto che qui stiamo considerando, la ricerca delle “vie di copertura” è certamente terreno di valutazione politica, che deve comporre interessi molteplici e contrapposti definendo linee di priorità tenendo conto delle risorse complessivamente disponibili nel sistema di finanza pubblica.

Laddove il processo di bilanciamento politico di questi interessi non determini – come la recente storia del nostro Paese ha dimostrato – l’individuazione a livello “macro” di uno *stock* di risorse compatibile con il volume richiesto per la copertura del fabbisogno di finanziamento, il problema del “sottofinanziamento” viene traslato, a livello “micro”, sull’economia dei singoli atenei, i quali, ricevendo un volume di risorse inadeguato, per garantire adeguatamente i servizi didattici do-

vranno integrarlo utilizzando altre forme di copertura.

Occorre peraltro considerare che il finanziamento dei processi produttivi realizzati da ciascuna azienda è un processo unitario che deve coinvolgere l'intero sistema delle fonti, il quale deve essere considerato in rapporto alla complessiva struttura degli investimenti, da cui scaturisce il fabbisogno di capitale<sup>(379)</sup>. Non è corretto, pertanto, valutare la copertura di dati investimenti e, in generale, l'equilibrio finanziario di un'azienda considerando le relazioni tra taluni investimenti e talune fonti, poiché in tal modo si escluderebbe l'esistenza dei vincoli di complementarità e interdipendenza presenti nell'ambito della complessa struttura fonti-impieghi di capitale.

Onida ricorda, a tal proposito, che: "i finanziamenti che all'azienda vengono provveduti in forme ed a condizioni varie, costituiscono una mobile massa che, nel suo insieme, ricerca, per quanto è possibile, conveniente adattamento al mutevole complesso dei fabbisogni. Anche quando dati problemi di finanziamento si pongono in occasione di nuovi particolari investimenti (determinati, ad es., da un vasto rinnovamento degl'impianti), è pur sempre l'azienda nella sua complessa gestione, e quindi nel complesso dei suoi investimenti e dei suoi finanziamenti passivi, nei suoi rischi e nella sua redditività, che occorre prendere in esame, per giudicare correttamente la convenienza dei nuovi finanziamenti per quanto riguarda l'entità, la forma ed ogni condizione. *Sempre, con i fondi in qualunque modo raccolti* – com'è stato bene affermato – *si finanziano le aziende, non singole operazioni né particolari*

---

<sup>(379)</sup> Sul punto, più ampiamente, CAPALDO P., *Capitale proprio e capitale di credito nel finanziamento d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1967, pag. 3 e segg. In quest'opera (pagg. 3, 7 e 8), Capaldo osserva che "il finanziamento d'impresa è un processo unitario. Con questa espressione vogliamo sottolineare che la scelta e la combinazione delle varie forme di finanziamento debbono essere poste in essere in una visione unitaria dell'attività dell'impresa – avendo riguardo, tra l'altro, al sistema degli investimenti e quindi al complessivo fabbisogno finanziario nel suo mutevole andamento – e non in funzione dei singoli investimenti, in atto o da effettuare, autonomamente considerati (per impianti, per crediti, per materie prime, ecc.). ... Le relazioni – di cui abbiamo ricordato e brevemente criticato le più frequenti – che si stabiliscono tra singoli investimenti e singoli finanziamenti, allo scopo di effettuare delle scelte in materia di forme di finanziamento, sono in linea generale da respingere in quanto trascurano di considerare l'esistenza, nell'ambito dei vari finanziamenti e dei vari investimenti, di operosissimi vincoli di complementarità ed interdipendenza ed in quanto ignorano che, per comporre consapevoli strutture di finanziamento, occorrono delle conoscenze ritraibili non dall'analisi dei singoli investimenti ma soltanto da una visione unitaria dell'impresa: in particolare conoscenze inerenti alla redditività e al rischio".

*investimenti*”<sup>(380)</sup>.

Tenendo a mente questo principio, e osservando, nel contempo, eventuali vincoli di destinazione di talune fonti di finanziamento, dobbiamo rilevare che l'immissione negli atenei di un flusso di risorse pubbliche per la didattica che risulti inadeguato rispetto al fabbisogno, determina necessariamente il sacrificio di mezzi acquisiti per altre finalità o, eventualmente, la penalizzazione della qualità dei servizi didattici offerti.

### **3. Un modello di riparto delle risorse per la didattica in funzione dei costi *standard***

Il percorso attraverso il quale il Ministero perviene alla determinazione del costo *standard* per studente consente di assegnare agli atenei una quota del FFO che – come abbiamo potuto riferire – non risulta complessivamente adeguata a coprire l'entità del fabbisogno legato ai servizi didattici del sistema nazionale.

Gli atenei hanno la necessità di misurare la differenza tra il costo delle risorse consumate per erogare la didattica agli studenti e le quote ricevute dal Ministero in funzione del costo *standard* per studente, definendo margini economici per CdS, nonché di stabilire in quale misura il livello dei consumi sia adeguato rispetto all'attività svolta, valutando l'equità del processo di allocazione interna delle risorse.

Di seguito, presentiamo una breve esemplificazione per illustrare il percorso metodologico attraverso cui è possibile valutare l'equità nel riparto delle risorse dal confronto tra il costo *standard* per CdS e i costi effettivamente sostenuti, così come determinati dalla contabilità analitica.

Va precisato che per essere significative sul piano economico, le aggregazioni di costi a consuntivo, da raffrontare con quelli *standard*, devono essere organizzate in modo congruente al modello ministeriale

---

<sup>(380)</sup> Cfr. ONIDA P., *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1971, pagg. 432-433 (il corsivo è nostro). In merito al principio di non correlare i fondi a singole operazioni o a particolari investimenti in quanto con essi “si finanziano le aziende”, Onida si richiama alle affermazioni contenute in: CAPRARA U., *La banca. Principi di economia delle aziende di credito*, Giuffrè, Milano, 1954, pag. 16; ZAPPA G., *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Vol. III, Giuffrè, Milano, 1957, pag. 565.

che abbiamo esaminato nel corso del precedente paragrafo. Aggregazioni alternative non troverebbero significato economico alla luce dello scopo conoscitivo che qui si vuole perseguire.

Allo stesso modo, laddove il calcolo del costo dei CdS fosse determinato non in ragione del confronto con i costi *standard* ministeriali ma per finalità comparative interne all'ateneo, sarebbe opportuno procedere al di fuori del modello tradizionale a *full costing* descritto nei precedenti capitoli, che come noto perviene al costo di prodotto transitando per i centri produttivi (e.g., dipartimenti) <sup>(381)</sup>. Questa considerazione trova ragione, a nostro avviso, nella rilevante entità dei costi indiretti rispetto ai CdS <sup>(382)</sup>, compresi quelli imputati e/o ribaltati sui centri produttivi, da ribaltare a loro volta sui CdS nell'ultima fase del procedimento di calcolo. Sembra più razionale, invece, ricorrere a configurazioni parziali di costo <sup>(383)</sup>-<sup>(384)</sup>, meno incerte, ad esempio, per il fatto di non addebitare ai CdS valori derivanti da ribaltamenti di costi generali.

Ciò premesso, vediamo come si possa costruire un modello che consenta di esprimere giudizi sulla misura in cui il livello dei consumi dei CdS sia adeguato rispetto all'attività svolta dagli stessi.

Supponiamo, in proposito, un ateneo con i dati espressi nella seguente tabella, in cui il costo *standard*, espresso in valore assoluto mediante l'associazione ad una Classe di laurea <sup>(385)</sup>, sia trasformato in termini relativi (indice di costo *standard* per studente) assumendo il corso A come indice unitario di riferimento.

<sup>(381)</sup> Nel rinviare a quanto già detto nel corso dei Capitoli 3 e 4, qui ricordiamo che il modello tradizionale di tenuta della contabilità per centri di costo perverrebbe alla stima del calcolo del costo di prodotto (nel nostro caso, del costo dei CdS o del costo per studente iscritto al CdS), mediante l'imputazione finale ai prodotti dei costi diretti, degli altri costi (diretti e indiretti) non transitati per i centri e dei costi (pieni) allocati sui centri finali, che dovranno pertanto essere ribaltati sulla produzione.

<sup>(382)</sup> Occorre ricordare che il concetto di costo diretto/indiretto non è assoluto ma relativo e dipende dalla relazione con l'oggetto di riferimento. Pertanto, costi diretti per un dipartimento possono risultare indiretti per un CdS. Maggiore è il dettaglio dell'informativa richiesta per l'analisi, più alta sarà l'entità dei costi indiretti da localizzare sull'oggetto di costo.

<sup>(383)</sup> Ad esempio, a strutture di *direct costing*, semplice o integrato, o alternativamente al costo industriale. Sul punto, per tutti, si rinvia a BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000, § 2.9.

<sup>(384)</sup> Questa impostazione trova riscontro anche nella pratica aziendale. Sul punto si veda CoDAU, *Il controllo di gestione negli atenei: note di riflessione*, CoDAU, Sassari-Roma, 2019, pag. 35 e segg. Il documento riporta anche alcune proposte di *driver* utili per l'imputazione ai CdS dei costi indiretti.

<sup>(385)</sup> Le classi di laurea (L) sono individuate nell'Allegato 1, Tabella 2, al d.m. 8 agosto 2018, n. 585.

**Tabella 33: I dati dei costi standard del nostro esempio**

| <i>CdS</i> | <i>Classe di appartenenza</i> | <i>Costo standard per studente</i> | <i>Indice di costo standard per studente</i> |
|------------|-------------------------------|------------------------------------|----------------------------------------------|
| Corso A    | ...                           | 3.000                              | 1,00                                         |
| Corso B    | ...                           | 4.200                              | 1,40                                         |
| Corso C    | ...                           | 4.800                              | 1,60                                         |
| Corso D    | ...                           | 4.900                              | 1,63                                         |
| Corso E    | ...                           | 4.500                              | 1,50                                         |
| Corso F    | ...                           | 9.000                              | 3,00                                         |
| Corso G    | ...                           | 5.600                              | 1,87                                         |
| Corso H    | ...                           | 3.250                              | 1,08                                         |
| Corso I    | ...                           | 3.600                              | 1,20                                         |
| ...        | ...                           | ...                                | ...                                          |
| ...        | ...                           | ...                                | ...                                          |

Nell'ipotesi fatta, possiamo notare che l'entità delle risorse necessarie per erogare i servizi didattici a due studenti iscritti, rispettivamente, ai CdS A ed F, risulta pari a € 3.000 e € 9.000; in termini relativi, il fabbisogno di risorse necessarie per erogare servizi didattici allo studente iscritto al corso F risulta triplo (indice pari a 3,00) rispetto a quello relativo allo studente iscritto al corso A, che abbiamo assunto come base di riferimento per tutti i corsi (indice pari a 1,00).

Ipotizziamo, ora, di voler considerare un ateneo di medie dimensioni, appartenente alle caratteristiche di contesto in relazione alle quali sono stati definiti gli *standard*, che si pone il problema di stabilire se ha operato una distribuzione ottimale delle risorse a disposizione per la didattica nei CdS della propria offerta formativa.

Applicando gli indici di costo *standard* ai risultati della contabilità analitica, possiamo individuare il costo di ciascun CdS in una situazione di distribuzione equilibrata delle risorse, che possiamo sinteticamente denominare *costo di equilibrio*.

Tale valore è definito in misura proporzionale ai costi *standard*, che – è il caso di ricordare – sono calcolati dal Ministero in funzione del fabbisogno di risorse dei CdS rispetto alle specificità didattiche, alle dotazioni infrastrutturali necessarie per lo svolgimento dell'attività formativa nei vari ambiti disciplinari, alle dimensioni dell'ateneo, eccetera.

Il valore di *equilibrio* può essere confrontato con l'entità di risorse effettivamente consumate da ciascun CdS, ottenuto sulla base dei risultati della contabilità analitica di ateneo. Il confronto è utile per capire se l'assegnazione di risorse ai corsi, in un dato esercizio, sia avvenuta in maniera ottimale o meno rispetto al fabbisogno espresso dagli *standard*, valutando, in prospettiva, eventuali politiche di perequazione interna per dotare di mezzi sufficienti i corsi risultati sotto-finanziati <sup>(386)</sup>.

Se il differenziale tra il valore delle risorse effettivamente assegnate al corso di laurea e il valore di equilibrio risulta pari a 0 per tutti i corsi, la ripartizione delle risorse all'interno dell'ateneo è stata effettuata in modo proporzionale al fabbisogno di risorse implicito nei costi standard e, pertanto, nella maniera più razionale.

È importante far presente che il modello di analisi che proponiamo, prescinde dal fatto che le risorse a disposizione dell'ateneo siano adeguate, o meno, rispetto alle esigenze della gestione, proponendosi esclusivamente quale schema di analisi del processo allocativo interno <sup>(387)</sup>. Questo, riteniamo, rappresenti anche il limite della nostra proposta, che non consente di valutare il gap delle risorse impiegate rispetto all'entità del fabbisogno di capitale.

Fatta questa opportuna precisazione, per determinare il costo di equilibrio di ciascun CdS, occorrerà procedere secondo la seguente metodologia:

- a) quantificare il numero degli studenti per CdS;
- b) individuare, per ciascun corso, il costo *standard* che il Ministero ha definito per la sua classe di appartenenza;

---

<sup>(386)</sup> Vanno ricordati, in proposito, i vincoli derivanti dalla circostanza che gran parte dei costi dell'ateneo sono fissi, come, ad esempio, quelli dei professori, di prima e seconda fascia, e dei ricercatori a tempo indeterminato. Il discorso è parzialmente diverso per i ricercatori a tempo determinato, figure istituite dalla legge 240/2010, che hanno contratti di durata triennale. È evidente che non è possibile adattare il personale docente già in ruolo rispetto all'evoluzione della domanda di formazione, spostando quel personale sui corsi più carenti di risorse. I risultati del modello, però, possono tornare utili nella programmazione dei futuri processi di reclutamento, che andranno svolti tenendo conto delle caratteristiche del personale in servizio, della domanda stabile di formazione e del connesso fabbisogno di risorse dei CdS.

<sup>(387)</sup> In altre parole, il modello considera come date le risorse di un ateneo, che potrebbero di fatto essere anche insufficienti rispetto alle esigenze della gestione, e si propone di ripartirle, con specifico riferimento a quelle destinate all'attività didattica, in modo razionale tra i corsi di studio. La razionalità del meccanismo allocativo è valutata in funzione dei costi *standard*, che presuppongono, come detto più volte, la definizione di precisi livelli di prestazione da realizzare in condizioni di efficienza (BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000, pag. 109).

c) trasformare tali costi in corrispondenti indici di costo *standard* per studente, scegliendo un CdS quale base unitaria;

d) determinare l'indice di costo *standard* del CdS moltiplicando il valore *sub a)* per il valore *sub c)*;

e) determinare il costo di *equilibrio* di ciascun corso ripartendo il costo totale tra i differenti corsi, in proporzione all'indice di costo *standard* determinato *sub d)*;

f) confrontare il costo di *equilibrio* determinato *sub e)* con il totale dei costi attribuiti al corso di studio secondo le logiche della contabilità analitica.

Si consideri, in proposito, il caso di un ateneo che eroghi i corsi di studio B, D, E, F, ed H della Tabella 33, che presentano i numeri di iscritti e gli indici di costo *standard* riportati nella Tabella 34, dove l'indice di costo *standard* per corso di studi è ottenuto dal prodotto dell'indice di costo *standard* unitario per il numero degli studenti di ciascun corso.

**Tabella 34: I dati dell'ateneo X**

| <i>CdS</i> | <i>Indice di costo standard per studente</i> | <i>Numero di studenti</i> | <i>Indice di costo standard per corso</i> |
|------------|----------------------------------------------|---------------------------|-------------------------------------------|
| Corso B    | 1,40                                         | 1.000                     | 1.400                                     |
| Corso D    | 1,63                                         | 2.100                     | 3.430                                     |
| Corso E    | 1,50                                         | 800                       | 1.200                                     |
| Corso F    | 3,00                                         | 1.150                     | 3.450                                     |
| Corso H    | 1,08                                         | 1.500                     | 1.625                                     |

Si supponga, ora, che in base alle determinazioni della contabilità analitica si pervenga al calcolo di un costo per corso di studio come riportato nella Tabella 35:

A questo punto, per poter verificare se le risorse sono state allocate equamente tra i corsi di studio, occorrerà stimare il costo standard di equilibrio del corso di studio – ripartendo il loro costo complessivo, € 20.000.000, in proporzione al costo indice di ciascun corso – e confrontare, successivamente, il medesimo valore con il costo attribuito a ciascun corso in seguito alle procedure di contabilità analitica, in base alle quali si è pervenuti ai dati descritti nella precedente tabella.

**Tabella 35: Il costo dei corsi di studio derivante dalla contabilità analitica**

| <i>CdS</i> | <i>Costo</i> |
|------------|--------------|
| Corso B    | 7.200.000    |
| Corso D    | 3.200.000    |
| Corso E    | 1.600.000    |
| Corso F    | 6.000.000    |
| Corso H    | 2.000.000    |
| Totale     | 20.000.000   |

Sulla base delle ipotesi fatte si perviene, pertanto, alla situazione qui di seguito riportata:

**Tabella 36: Il differenziale rispetto al costo di equilibrio**

| <i>CdS</i> | <i>Indice costo standard per studente</i><br>(1) | <i>Numero studenti</i><br>(2) | <i>Indice costo standard per corso</i><br>(3) | <i>Costo dei CdS</i><br>(4) | <i>Costo di equilibrio</i><br>(5) | <i>Differenziale rispetto al costo di equilibrio</i><br>(6)<br>[(4)-(5)] |
|------------|--------------------------------------------------|-------------------------------|-----------------------------------------------|-----------------------------|-----------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|
| Corso B    | 1,40                                             | 1.000                         | 1.400                                         | 7.200.000                   | 2.521.386                         | 4.678.614                                                                |
| Corso D    | 1,63                                             | 2.100                         | 3.430                                         | 3.200.000                   | 6.177.398                         | - 2.977.398                                                              |
| Corso E    | 1,50                                             | 800                           | 1.200                                         | 1.600.000                   | 2.161.189                         | - 561.189                                                                |
| Corso F    | 3,00                                             | 1.150                         | 3.450                                         | 6.000.000                   | 6.213.417                         | - 213.417                                                                |
| Corso H    | 1,08                                             | 1.500                         | 1.625                                         | 2.000.000                   | 2.926.610                         | - 926.610                                                                |
| Totale     |                                                  | 6.550                         | 11.105                                        | 20.000.000                  | 20.000.000                        | 0                                                                        |

Dalla tabella appena proposta si possono desumere alcune importanti informazioni.

Emerge con chiarezza, ad esempio, che il corso B ha goduto di risorse in eccesso rispetto al livello che abbiamo definito di equilibrio, mentre tutti gli altri hanno presentato, rispetto alla medesima misura, un *deficit* di assegnazioni.

Il corso particolarmente “danneggiato” dai processi allocativi praticati in ateneo risulta il D, che ha operato con una carenza di assegna-

zioni di circa il 48% rispetto al livello di riequilibrio <sup>(388)</sup>, meritando invece, riguardo al medesimo livello di efficienza, assegnazioni per ulteriori € 2.977.398.

Al contrario, il corso B ha impiegato risorse per un valore pari a € 7.200.000, con un'eccedenza di circa 4 milioni e mezzo di euro, pari a circa il 185% del livello di equilibrio (€ 2.521.386) <sup>(389)</sup>.

---

<sup>(388)</sup> Detto valore percentuale è pari al rapporto tra il differenziale tra i costi sostenuti e il costo di equilibrio, € 2.977.398, e le risorse di equilibrio, € 6.177.398. I dati dell'esempio evidenziano, per il corso in esame, una carenza di risorse per circa il 48% rispetto all'entità delle risorse di equilibrio.

<sup>(389)</sup> Detta percentuale è pari al rapporto tra il differenziale tra i costi sostenuti ed il costo di equilibrio, € 4.678.614, e le risorse di equilibrio, € 2.521.386. In altri termini, il corso B ha ottenuto risorse in eccedenza rispetto al valore di equilibrio per una percentuale di circa il 185%.

## CONCLUSIONI

Il presente lavoro si è occupato del processo di implementazione della contabilità analitica nel contesto degli atenei italiani, a tre anni dalla sua introduzione obbligatoria, unitamente all'impianto del sistema di contabilità economico-patrimoniale e del bilancio unico.

Il tema è ben noto alla letteratura, che di recente ha allargato le prospettive dell'indagine scientifica allo sviluppo di sistemi integrati di misurazione della *performance*, al bilancio di genere, alla sostenibilità sociale e ambientale e al *reporting* integrato, nonché alla misurazione del capitale intellettuale negli atenei. Tali prospettive possono essere compiutamente implementate dalle amministrazioni universitarie a patto di contare su un'adeguata strumentazione, di cui deve far parte proprio la contabilità analitica, capace di elaborare tutte le misure necessarie a soddisfare il fabbisogno evolutivo che richiedono.

Con l'ausilio di una indagine sperimentale sugli atenei italiani, è stato possibile mettere a fuoco le criticità del processo di cambiamento in atto, in un contesto che presenta una rilevante eterogeneità di comportamenti alla luce dell'autonomia riconosciuta alle istituzioni universitarie sul piano amministrativo-contabile (art. 7, comma 7, della legge 168/89), della cultura aziendale, della consapevolezza delle potenzialità della nuova strumentazione contabile rispetto al fabbisogno conoscitivo degli attori chiave.

La conoscenza preliminare di queste criticità risulta indispensabile per gestire più efficacemente i processi di innovazione contabile all'interno delle organizzazioni universitarie, alla luce delle aspettative derivanti dalla necessità di migliorare la conoscenza le condizioni di svolgimento della gestione, per operare in un ambiente istituzionale che nell'ultimo decennio ha registrato un costante contenimento dei finanziamenti pubblici e che stimola la competitività tra atenei.

La determinazione del costo dei centri in cui è suddiviso l'ateneo risulta utile per misurare le *performance* economiche delle aree di responsabilità, così come il calcolo del costo dei corsi di studio è una informazione necessaria per verificare i margini rispetto ai costi *standard* riconosciuti dal sistema di finanziamento nonché, unitamente a misure non finanziarie – e.g. numero di iscritti, numero di laureati, percentuale di laureati che trovano impiego ad un anno dalla laurea – per migliorare le condizioni di erogazione dell'offerta formativa.

Sul piano operativo, questa materia offre spunti di riflessione anche per ulteriori prospettive di impiego del potenziale informativo della contabilità analitica, come ad esempio per la gestione integrata dei cicli della *performance* e del bilancio.

Va tenuto presente che l'introduzione nel nostro ordinamento giuridico dell'obbligo di misurazione e valutazione sistematica della *performance*, disposta dal d.lgs. 150/2009, è stata considerata positivamente dalla letteratura, tenendo conto che nelle realtà pubbliche si realizzano processi di creazione e distribuzione di valore in assenza di mercato<sup>(390)</sup>, che i meccanismi di formazione dei proventi consentono solo in minima parte di esprimere l'utilità prodotta verso la collettività destinataria dell'*output* e che, infine, l'assenza del profitto fa venire meno, tra l'altro, la possibilità di disporre di un indicatore sintetico della *performance* realizzata<sup>(391)</sup>.

La dottrina ha pertanto evidenziato, da questi limiti, una serie di valide ragioni per cui risulta necessario implementare sistemi per misurare la *performance* (PMS) nelle amministrazioni pubbliche. Tra queste, si desidera ricordare soprattutto le seguenti:

– supportare i processi decisionali e di controllo<sup>(392)</sup> – i PMS con-

---

<sup>(390)</sup> DICKER J., *How Should We Measure Public Sector Performance?*, Viewpoint Paper for the 2020 Public Service, Trust, November 2010, pag. 5; MONTEDURO F., *La misurazione delle performance*, in HINNA L., MARCANTONI M., *Dalla riforma del pubblico impiego alla riforma della Pubblica Amministrazione*, FrancoAngeli, Milano, 2011, pag. 48; O'MAHONY M., STEVENS P., *Output and productivity growth in the education sector: comparisons for the US and UK*, in "Journal of Productivity Analysis", Vol. 31, No. 3, 2009, pag. 178.

<sup>(391)</sup> Cfr. *retro*, Capitolo 1, § 1.3. Sul punto si vedano anche ANTHONY R.N., YOUNG D.W., *Non profit. Il controllo di gestione*, 2<sup>a</sup> ed. italiana, McGraw-Hill Italia, Milano, 2002., pag. 39 e segg.; GUTHRIE J., ENGLISH L., *Performance information and programme evaluation in the Australian public sector*, in "International Journal of Public Sector Management", Vol. 10, No. 3, 1997, pag. 155.

<sup>(392)</sup> MONTEDURO F., *La misurazione delle performance*, in HINNA L., MARCANTONI M., *Dalla riforma del pubblico impiego alla riforma della Pubblica Amministrazione*, FrancoAnge-

sentono di gestire la *performance* seguendo una visione unitaria, che coinvolge gli attori presenti ai vari livelli (strategico, direzionale ed operativo) dell'amministrazione;

– favorire l'apprendimento interno <sup>(393)</sup> – i PMS obbligano a formalizzare i risultati, richiedono strutture di monitoraggio, creano occasioni di controllo e, pertanto, possono innescare percorsi di miglioramento continuo;

– migliorare la capacità di *problem-solving* degli organi decisionali <sup>(394)</sup> – i PMS aiutano ad effettuare diagnosi sulle cause dei problemi che impediscono di raggiungere gli obiettivi prefissati, soprattutto se impostati su una prospettiva di medio e lungo termine e, da questo punto di vista, rendono più efficace il sistema aziendale delle decisioni;

– migliorare l'*accountability* <sup>(395)</sup> – i PMS aumentano le possibilità di “dare conto” agli *stakeholders* sui servizi resi, sui costi sostenuti, sul valore prodotto;

– accrescere la trasparenza <sup>(396)</sup> – i PMS possono attivare forme di controllo sociale, a patto di utilizzare una informativa chiara e comprensibile per tutti <sup>(397)</sup>;

---

li, Milano, 2011, pag. 49; OECD, *Public Sector Modernisation: Governing for Performance*, Policy Brief, October 2004, pag. 2.

<sup>(393)</sup> DE BRUIJN H., *Performance measurement in the public sector: strategies to cope with the risks of performance measurement*, in “International Journal of Public Sector Management”, Vol. 15, No. 7, 2002, pag. 579; LIGUORI M., SICILIA M., STECCOLINI I., *Performance measurement e management nelle aziende pubbliche*, in ROTA S., SICILIA M., STECCOLINI I., *Bilancio e misurazione della performance nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2012, pag. 312 e segg.

<sup>(394)</sup> Sul punto, anche se riferito alle imprese, si veda SPITZER D.R., *Transforming Performance Measurement. Rethinking the Way We Measure and Drive Organizational Success*, Amacom American Management Association, New York, 2007, pag. 18.

<sup>(395)</sup> DICKER J., *How Should We Measure Public Sector Performance?*, Viewpoint Paper for the 2020 Public Service, Trust, November 2010, pag. 5; MONTEDURO F., *La misurazione delle performance*, in HINNA L., MARCANTONI M., *Dalla riforma del pubblico impiego alla riforma della Pubblica Amministrazione*, FrancoAngeli, Milano, 2011, pag. 49; OECD, *Public Sector Modernisation: Governing for Performance*, Policy Brief, October 2004, pag. 2; PROPPER C., WILSON D., *The use and usefulness of performance measures in the public sector*, in “Oxford Review of Economic Policy”, Vol. 19, No. 2, 2003, pag. 253.

<sup>(396)</sup> DE BRUIJN H., *Performance measurement in the public sector: strategies to cope with the risks of performance measurement*, in “International Journal of Public Sector Management”, Vol. 15, No. 7, 2002, pag. 579.

<sup>(397)</sup> Sul ruolo determinante giocato dalle informazioni ai fini sia della trasparenza dei comportamenti del settore pubblico, sia del controllo sociale, si rinvia a FARNETI G., *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica. Il sistema, i principi, i valori*, Giappichelli, Torino, 1995, pag. 203 e segg.; FARNETI G., *Ragioneria pubblica. Il “nuovo” sistema informativo delle*

– migliorare le *performance* individuali <sup>(398)</sup> – i PMS legano insieme obiettivi, *target*, indicatori di controllo e incentivi; possono pertanto facilitare la determinazione del contributo individuale al risultato generale, stimolare la riflessione del *management* sulle deviazioni rispetto alle previsioni, favorire l'individuazione di *best practice* da prendere a modello di riferimento;

– creare le basi per un *benchmarking* interno ed esterno all'amministrazione – i PMS sono strumenti utili per realizzare analisi comparative, nel tempo e nello spazio, tra diverse amministrazioni pubbliche o riguardanti unità organizzative interne al perimetro aziendale <sup>(399)</sup>;

– supportare il processo di allocazione delle risorse <sup>(400)</sup> – i PMS possono fornire parte di quelle informazioni mancanti per l'assenza del mercato e risultare utili strumenti di supporto ai processi allocativi, a patto di essere predisposti con la qualità ed accuratezza necessaria ad evitare distorsioni nella distribuzione di risorse;

– responsabilizzare sui risultati della gestione <sup>(401)</sup> – i PMS possono

---

*aziende pubbliche*, FrancoAngeli, Milano, 2004, pag. 14 e segg.; YANG K., HOLZER M., *The Performance-Trust Link: Implications for Performance Measurement*, in "Public Administration Review", Vol. 66, No. 1, 2006, pagg. 114-126.

<sup>(398)</sup> DE BRUIJN H., *Performance measurement in the public sector: strategies to cope with the risks of performance measurement*, in "International Journal of Public Sector Management", Vol. 15, No. 7, 2002, pag. 579; DICKER J., *How Should We Measure Public Sector Performance?*, Viewpoint Paper for the 2020 Public Service, Trust, November 2010, pag. 5; PROPPER C., WILSON D., *The use and usefulness of performance measures in the public sector*, in "Oxford Review of Economic Policy", Vol. 19, No. 2, 2003, pag. 253; VAGNONI E., *Il contributo della misurazione della performance alla gestione delle risorse umane nelle aziende pubbliche*, in "Azienda pubblica", Vol. 9, N. 1, 1996.

<sup>(399)</sup> Per garantire la fruibilità delle informazioni all'esterno e la comparabilità dei risultati delle varie amministrazioni, anche ai fini del controllo sociale, il d.lgs. 150/2009 ha previsto l'istituzione di un portale della trasparenza, una sorta di contenitore *on line* dei documenti sulla *performance* (Piani della *performance*, Relazione sulla *performance*, Programmi triennali per la trasparenza, Carte dei servizi, ecc.) e di informazioni inserite direttamente dai referenti della *performance* e trasparenza (obiettivi strategici ed operativi, indicatori e *target* prefissati).

<sup>(400)</sup> BOLAND T., FOWLER A., *A systems perspective of performance management in public sector organizations*, in "International Journal of Public Sector Management", Vol. 13, No. 5, 2000, pagg. 417-446; DICKER J., *How Should We Measure Public Sector Performance?*, Viewpoint Paper for the 2020 Public Service, Trust, November 2010, pag. 5; MONTESINOS V., BRUSCA I., MANES ROSSI F., AVERSANO N., *The usefulness of performance reporting in local government: comparing Italy and Spain*, in "Public Money and Management", Vol. 33, No. 3, 2013, pagg. 171-176; SALVATORE C., *Il processo di trasformazione dei sistemi di controllo contabile e gestionale nelle aziende pubbliche*, FrancoAngeli, Milano, 2013, pag. 21.

<sup>(401)</sup> DE BRUIJN H., *Performance measurement in the public sector: strategies to cope with the risks of performance measurement*, in "International Journal of Public Sector Manage-

favorire il *management by objectives* e, regolando la valorizzazione del merito, motivare manager e funzionari al conseguimento delle finalità dell'amministrazione.

Nonostante le potenzialità dei PMS nelle amministrazioni pubbliche, gli studi che sono stati sin qui condotti sugli atenei del nostro Paese hanno dimostrato la loro inefficacia quali strumenti di supporto ai processi di pianificazione strategica.

A seguito dell'analisi documentale dei piani della *performance* approvati dagli atenei italiani per i cicli 2011-2013 e 2014-2016, Angiola *et al.* <sup>(402)</sup> hanno individuato tre principali cause di questo fenomeno:

- il fatto che tali documenti fossero redatti senza l'apporto della componente accademica, che pur dovendo assicurare il miglior contributo alle *performance* didattiche e di ricerca delle università, li riteneva, invece, un adempimento burocratico riservato alla sfera amministrativa;

- la focalizzazione dei piani sulla dimensione operativa della gestione a scapito di quella strategica;

- una formulazione ambigua degli obiettivi, spesso confusi con le attività dei servizi amministrativi e non collegati a indicatori di *outcome*.

La prima e la terza criticità trovano conferma anche in uno studio di Buseti e Dente <sup>(403)</sup>, che peraltro sottolineano la mancanza, nella formulazione degli obiettivi, di una visione sistemica ascrivibile alla separazione tra la dimensione accademica e quella amministrativa. Anche Monteduro <sup>(404)</sup>, con un'analisi trasversale a diverse tipologie di amministrazioni, ivi comprese 22 università, riscontra solamente in rari casi l'impiego di indicatori atti a misurare l'*outcome* – vale a dire la terza criticità – rinvenendo peraltro un'associazione positiva tra la qualità della *disclosure* dell'*outcome*, la scala dimensionale delle ammini-

---

ment", Vol. 15, No. 7, 2002, pag. 579; OECD, *Public Sector Modernisation: Governing for Performance*, Policy Brief, October 2004, pag. 2.

<sup>(402)</sup> ANGIOLA N., BIANCHI P., DAMATO L., *Performance management in public universities: overcoming bureaucracy*, in "International Journal of Productivity and Performance Management", Vol. 67, No. 4, 2018, pag. 748.

<sup>(403)</sup> BUSETTI S., DENTE B., *Focus on the finger, overlook the moon: the introduction of performance management in the administration of Italian universities*, in "Journal of Higher Education Policy and Management", Vol. 36, No. 2, 2014, pagg. 225-237.

<sup>(404)</sup> MONTEDURO F., *The Adoption of Outcome-Related Performance Indicators in External Reporting: An Empirical Study*, in "International Journal of Public Administration", Vol. 40, No. 10, 2017, pagg. 860-874.

strazioni e il loro grado di regolamentazione. Dal Molin *et al.*, sempre con un'analisi documentale sui piani, riscontrano un *gap* qualitativo e di utilizzo dei sistemi PMS da parte delle amministrazioni universitarie <sup>(405)</sup>.

Complessivamente tali risultati restituiscono un quadro in cui gli atenei, almeno nei primi cicli della *performance*, sembrano aver considerato i documenti per programmare gli obiettivi come un mero adempimento formale, anche per non cadere nel meccanismo sanzionatorio previsto dal d.lgs. 150/2010, e in quanto tale poco utile a dare organicità, sul piano sostanziale, al sistema delle scelte strategiche ed operative delle università <sup>(406)</sup>.

Una conferma di questa impressione è data dalla chiamata dell'Anvur alla integrazione tra il ciclo della *performance* e quello del bilancio, che gli atenei, al pari delle altre amministrazioni pubbliche, risulta abbiano impostato con logiche separate <sup>(407)</sup>. Questa situazione si traduce in uno scollamento, a monte, tra gli obiettivi del ciclo della *performance* e il volume di risorse assegnate ai centri a seguito del processo di concordamento del *budget* e a valle, in assenza di adeguati sistemi di contabilità analitica, nella mancata conoscenza sull'uso effettivo delle risorse assegnate rispetto allo stato di conseguimento di ciascun obiettivo.

L'Anvur è intervenuta in materia di *performance* degli atenei con tre documenti di indirizzo:

- le Linee guida per la gestione integrata, approvate nel luglio

---

<sup>(405)</sup> DAL MOLIN M., TURRI M., AGASISTI T., *New Public Management Reforms in the Italian Universities: Managerial Tools, Accountability Mechanisms or Simply Compliance?*, in "International Journal of Public Administration", Vol. 40, No. 3, 2017, pagg. 256-269.

<sup>(406)</sup> Sulla funzione della programmazione come strumento di razionalizzazione delle scelte e della loro esecuzione, si rinvia a CAPALDO P., *La programmazione aziendale*, Giuffrè, Milano, 1965, pag. 10; CAPALDO P., *Il bilancio dello Stato nel sistema della programmazione economica*, Giuffrè, Milano, 1973, pag. 39.

<sup>(407)</sup> Sulla necessità della integrazione negli atenei tra i due cicli, si rinvia, per maggiori approfondimenti, ai seguenti lavori: ARNABOLDI M., SCHIAVONE M. (a cura di), *Programmazione integrata e performance. Gestione manageriale per il miglioramento dei servizi nelle università*, Il Mulino, Bologna, 2018; AVERSANO N., MANES ROSSI F., POLCINI TARTAGLIA P., *I sistemi di misurazione della performance nelle università: considerazioni critiche sul sistema italiano*, in "Management Control", 1, 2017, pagg. 15-36; MONTEMARI M., *Programmazione e controllo negli Atenei. Strumenti a supporto della governance in un contesto evolutivo*, Giappichelli, Torino, 2018, pagg. 109-110.

2015 <sup>(408)</sup>;

– la Nota di indirizzo per la gestione del ciclo della *performance* 2018-2020, approvata il 20 dicembre 2017;

– le Linee guida per la gestione integrata dei cicli di *performance* e bilancio, approvate nel gennaio 2019 <sup>(409)</sup>.

Tra questi, il terzo documento è dedicato interamente al tema della integrazione tra i due cicli.

Riteniamo che tra i vari aspetti cruciali promossi dall’Agenzia, emergano soprattutto i seguenti:

1. la necessità di allineare tempistiche e processi organizzativi dei due cicli;
2. il riconoscimento della funzione e del ruolo della contabilità analitica nel processo di integrazione;
3. la necessità di sviluppare le misurazioni economiche integrando le stesse, in una prospettiva bilanciata, con la *disclosure* del *non-financial reporting*;
4. lo sviluppo di una *roadmap* per la integrazione.

Rispetto alla necessità di allineamento di tempi e processi organizzativi nella prospettiva di realizzare il *performance budgeting* – punto *sub* 1 – l’Agenzia suggerisce di usare cautela e valutare attentamente i cambiamenti organizzativi richiesti, gli ostacoli di natura culturale, procedendo alla “istituzionalizzazione” dell’innovazione in modo graduale. Si tratta di una prospettiva assolutamente coerente con l’approccio suggerito dalla letteratura, alla luce dei numerosi fallimenti e delle esperienze di successo peraltro richiamate nel corso di questo lavoro e in particolare nel Capitolo 2.

Una delle novità più importanti – punto *sub* 2 – è l’esplicito riconoscimento del ruolo della contabilità analitica nel processo di integrazione, a cui è dedicato un intero paragrafo delle Linee guida. La contabilità analitica, unitamente agli altri strumenti del CdG, viene addirittura qualificata come “*conditio sine qua non*” di un approccio integrato <sup>(410)</sup>.

La misurazione delle risorse consumate dai centri di responsabilità

<sup>(408)</sup> ANVUR, *Linee Guida per la gestione integrata del Ciclo della Performance delle università statali italiane*, Luglio, 2015.

<sup>(409)</sup> ANVUR, *Linee Guida per la gestione integrata dei cicli della performance e del bilancio delle Università statali italiane*, Gennaio, 2019.

<sup>(410)</sup> ANVUR, *Linee Guida per la gestione integrata dei cicli della performance e del bilancio delle Università statali italiane*, Gennaio, 2019, pag. 7.

e di quelle richieste per realizzare gli obiettivi a loro affidati, cui si può pervenire impostando adeguatamente un sistema di contabilità analitica, è necessaria infatti per una gestione integrata dei cicli della *performance* e di bilancio a partire dal processo di previsione <sup>(411)</sup>.

Sul punto, le Linee guida operano una fondamentale distinzione tra obiettivi di sviluppo, che determinano un consumo di risorse generalmente misurate da determinazioni a costi diretti, e quelli di funzionamento, più complessi da valutare sul piano economico in assenza di contabilità analitica:

*“Sul piano operativo, infatti, in assenza della contabilità analitica può essere stimato soltanto il fabbisogno economico degli obiettivi che prevedono costi o investimenti aggiuntivi (es. i progetti), mentre è molto più difficile definirlo per quelli legati alle cosiddette attività ordinarie, che pur richiedono risorse considerevoli, per le quali non è possibile (o è molto complicato) incidere sui costi (fissi), essendo legati al funzionamento stesso delle strutture (coincidono quasi esclusivamente con il valore degli stipendi del personale ivi impiegato). Alcuni Atenei per affrontare la questione attribuiscono un budget ai soli “obiettivi di progetto”, con la conseguenza che i soggetti responsabili rispondono sia del loro conseguimento, sia delle risorse impiegate. Ciò li differenzia da coloro a cui invece sono assegnati “obiettivi di funzionamento”, che saranno valutati soltanto sul raggiungimento dei risultati prefissati. Un utilizzo adeguato della contabilità analitica – questo è il punto – annulla questa differenza, perché consente di misurare in modo più corretto (idealmente ‘pieno’) il valore delle risorse assorbite per la realizzazione di qualsiasi attività e obiettivo, a prescindere dalla loro natura”* <sup>(412)</sup>.

Non meno importante – punto *sub* 3 – è il riconoscimento della necessità di sviluppare misurazioni economiche integrate, in una prospettiva bilanciata, con l’informativa non finanziaria. Il tema è assolutamente attuale, tenendo conto del fatto che nell’ultimo decennio si è rafforzato il dibattito sull’allargamento della comunicazione d’impresa al di là dei confini economico-finanziari, nella prospettiva di integrare nella *disclosure* resa al pubblico informazioni cosiddette non finanzia-

---

<sup>(411)</sup> Sul punto, si rinvia a CANTELE S., *Contabilità, budget e controllo economico nelle università*, Rirea, Roma, 2012, Cap. 3.

<sup>(412)</sup> ANVUR, *Linee Guida per la gestione integrata dei cicli della performance e del bilancio delle Università statali italiane*, Gennaio, 2019, pag. 7.

rie, relative alla sostenibilità ambientale e sociale <sup>(413)</sup>, al modello di *business*, alle risorse intangibili.

Recentemente, la direttiva EU 2014/95, emanata il 15 novembre 2014, ha regolato l'informativa minima della comunicazione non finanziaria e sulla diversità da parte delle imprese di grandi dimensioni, che costituiscono enti di interesse pubblico, e dei gruppi di grandi dimensioni, disponendo la presentazione, nella relazione sulla gestione, di una dichiarazione contenente informazioni ambientali, sociali, attinenti al personale, al rispetto dei diritti umani, alla lotta contro la corruzione attiva e passiva in misura necessaria alla comprensione dell'andamento dell'impresa, dei suoi risultati, della sua situazione dell'impatto della sua attività.

Sia pure la direttiva non determini obblighi a carico delle amministrazioni pubbliche e, pertanto, delle università statali, costituisce un punto di riferimento per incoraggiarne l'uso volontaristico <sup>(414)</sup>, alimentando la pressione da parte del sistema istituzionale che richiede un'*accountability* più efficace.

Peraltro, il quadro professionale si va arricchendo di *standard* e di modelli di riferimento predisposti per le realtà pubbliche <sup>(415)</sup>; anche il settore dell'*Higher Education* nazionale presenta un chiaro esempio della direzione evolutiva del *reporting*, come testimoniano le recenti *Linee guida per il Bilancio di Genere negli Atenei italiani* rilasciate dalla Conferenza dei Rettori delle Università Italiane nel Settembre 2019.

---

<sup>(413)</sup> Sul tema, nel contesto degli atenei, si rinvia ai seguenti lavori: ARNABOLDI M., AZZONE G., PERITI E., *Università sostenibili: progetti e azioni per campus attenti all'ambiente*, Il Mulino, Bologna, 2019; FARNETI F., SIBONI B., DEL SORDO C., *La misurazione della performance sociale nell'esperienza dell'Università di Bologna*, in "Management Control", 1, 2017, pagg. 137-166; MIO C., *La rendicontazione sociale negli atenei italiani: valori, modelli, misurazioni*, FrancoAngeli, Milano, 2016; MOGGI S., *Il sustainability reporting nelle università. Modelli, processi e motivazioni che inducono al cambiamento*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2016; MOGGI S., *Social and environmental reports at universities: a Habermasian view on their evolution*, in "Accounting Forum", Vol. 43, No. 3, 2019, pagg. 283-326; VAGNONI E., CAVICCHI C., *An exploratory study of sustainable development at Italian universities*, in "International Journal of Sustainability in Higher Education", Vol. 16, No. 2, 2015, pagg. 217-236.

<sup>(414)</sup> GUTHRIE J., MARTIN-SARDESAI A., *Contemporary Challenges in Public Sector Reporting. Integrated Reporting and Beyond*, in MANES ROSSI F., ORELLI R.L., *New Trends in Public Sector Reporting*, Palgrave, Macmillan, 2020, pag. 6.

<sup>(415)</sup> Ad esempio, il GLOBAL REPORTING INIZIATIVE, *Public sector sustainability reporting: Remove the clutter, reduce the burden*, September, 2012.

Nel caso degli atenei, l'Anvur richiama esplicitamente la necessità di abbinare alla prospettiva economica una informativa legata all'efficacia – qualità della didattica erogata<sup>(416)</sup>, della ricerca svolta, del diritto allo studio, impatto socio-economico generato sul territorio – che non deve essere posta in secondo piano rispetto alla prima<sup>(417)</sup>.

Lo sviluppo della contabilità analitica e la rendicontazione integrata rappresentano due tasselli anche della *roadmap* per l'integrazione, di cui al punto *sub* 4), che deve ruotare su cinque azioni prioritarie:

- coinvolgimento dei dipartimenti alla formulazione del quadro strategico e sviluppo della programmazione finanziaria nel rispetto di tale quadro;
- messa a punto di un *budgeting* sostenibile;
- revisione dei regolamenti e del Sistema di misurazione e valutazione della *performance* in coerenza con il processo di integrazione;
- “avvio” graduale della contabilità analitica, anche con forma extra-contabile, per gestire i rischi del processo di cambiamento;
- realizzazione di rendicontazioni integrate con analisi degli scostamenti sulle dimensioni considerate (economico, patrimoniale, finanziaria e strategica)<sup>(418)</sup>.

Il processo deve condurre, entro un arco di tempo che va da giugno a gennaio – termine di approvazione del piano integrato – a un documento unitario di programmazione o quantomeno a un quadro sistematico di documenti, obbligatori o composti volontariamente, tra loro fortemente correlati<sup>(419)</sup>, come evidenzia la seguente Figura.

---

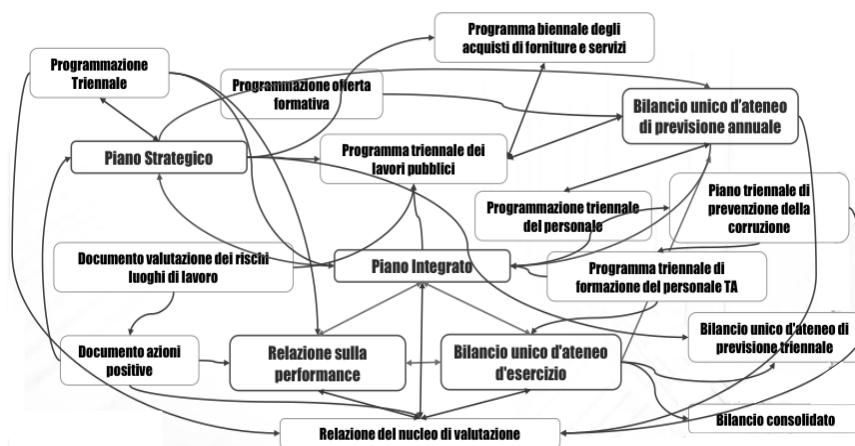
<sup>(416)</sup> Non mancano esempi di studi pionieristici sull'impiego di nuove fonti informative per misurare l'efficacia dei servizi resi. Sul punto, ad esempio, si rinvia al seguente lavoro: AGOSTINO D., ARNABOLDI M., *Social media data used in the measurement of public services effectiveness: Empirical evidence from Twitter in higher education institutions*, in “Public Policy and Administration”, Vol. 32, No. 4, 2017, pagg. 296-322.

<sup>(417)</sup> “Per quanto determinante, quindi, la prospettiva economico-finanziaria è soltanto una delle molte che possono essere considerate nell'attività di programmazione e valutazione delle prestazioni di un ateneo ed è per questo che è auspicabile l'adozione di una visione sistematica e incrementale”. Cfr. ANVUR, *Linee Guida per la gestione integrata dei cicli della performance e del bilancio delle Università statali italiane*, Gennaio, 2019, pag. 8.

<sup>(418)</sup> ANVUR, *Linee Guida per la gestione integrata dei cicli della performance e del bilancio delle Università statali italiane*, Gennaio, 2019, pag. 9.

<sup>(419)</sup> ANVUR, *Linee Guida per la gestione integrata dei cicli della performance e del bilancio delle Università statali italiane*, Gennaio, 2019, pag. 9.

**Figura 15: La mappa per l'integrazione dei cicli nella prospettiva Anvur**



Fonte: SCALETTA A., *La gestione integrata del ciclo delle performance nelle Università*, Anvur, Roma, 2019, pag. 39.

Per concludere, riteniamo di tornare ancora una volta sul rischio, sovente evidenziato in letteratura <sup>(420)</sup>, che una innovazione contabile, quale l'implementazione della contabilità analitica per il CdG, possa essere interpretata dagli attori chiave del processo come un mero adempimento, da attuare prevalentemente per ragioni di carattere formale, al fine di legittimarsi conformandosi alle aspettative esterne di rispetto delle norme.

Riteniamo che la sfida della integrazione possa guidare gli atenei a un cambiamento sostanziale, quello di elaborare in una cornice unitaria tutta una serie di documenti, già imposti dalla norma o da pressioni esercitate dall'ambiente istituzionale, per migliorare la qualità del sistema delle decisioni e della comunicazione aziendale e, in definitiva, l'*accountability* verso la collettività di riferimento. In questa chiave di

<sup>(420)</sup> "Institutional theory argues that organizations gain legitimacy by conforming to external expectations regarding appropriate management control systems in order to appear modern, rational, and efficient to external observers, but tend to separate their internal activities from the externally-focused symbolic systems" (CAVALLUZZO K.S., ITNER C.D., *Implementing performance measurement innovations: evidence from government*, in "Accounting, organizations and society", Vol. 29, No. 3-4, 2004, pag. 249.

lettura, la contabilità analitica può giocare un ruolo chiave nella produzione di quelle misure economiche necessarie per elevare la qualità dell'informativa integrata di ateneo.

## BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Misurare per decidere: la misurazione delle performance per migliorare le politiche pubbliche e i servizi*, Rubbettino, Soveria Mannelli, 2006.
- AGASISTI T., ARNABOLDI M., AZZONE G., *Strategic management accounting in universities: the Italian experience*, in "Higher education", Vol. 55, No. 1, 2008.
- AGASISTI T., CATALANO G., *Verso la definizione di principi contabili per il settore universitario. Riflessioni metodologiche e proposte operative*, in "Azienda Pubblica", n. 1, 2009.
- *Debate: innovation in the Italian public higher education system: introducing accrual accounting*, in "Public Money & Management", Vol. 33, No. 2, 2013.
- AGASISTI T., CATALANO G., DI CARLO F., ERBACCI A., *Accrual accounting in Italian universities: a technical perspective*, in "International Journal of Public Sector Management", Vol. 28, No. 6, 2015.
- AGASISTI T., RICCA L., *Comparing the efficiency of Italian Public and Private Universities (2007–2011): an empirical analysis*, in "Italian Economic Journal", Vol. 2, No. 1, 2016.
- AGOSTINO D., ARNABOLDI M., *Social media data used in the measurement of public services effectiveness: Empirical evidence from Twitter in higher education institutions*, in "Public Policy and Administration", Vol. 32, No. 4, 2017.
- AGYEMANG G., BROADBENT J., *Management control systems and research management in universities: An empirical and conceptual exploration*, in "Accounting, Auditing & Accountability Journal", Vol. 28, No. 7, 2015.
- AIROLDI G., BRUNETTI G., CODA V., *Corso di economia aziendale*, Il Mulino, Bologna, 2005.
- ALFORD J., *The Limits to Traditional Public Administration, or Rescuing Public Value from Misrepresentation*, in "The Australian Journal of Public Administration", Vol. 67, No. 3, 2008.
- ALFORD J., HUGHES O., *Public Value Pragmatism as the Next Phase of Public Management*, in "The American Review of Public Administration", Vol. 38, No. 2, 2008.
- AMADUZZI A., *La contabilità dei costi*, Bozzi, Genova, 1959.
- *Aziende di erogazione. Primi problemi di organizzazione, gestione e rilevazione*, Stab. Litotipografico Vittorio Alfieri, 1936, ripreso in AMADUZZI A., *Studi di Economia aziendale*, nuova edizione delle pubblicazioni originarie in occasione della "Giornata di studio per ricordare Aldo Amaduzzi", Kappa, Roma, 1995.
- AMODEO D., *Le gestioni industriali produttrici di beni*, Utet, Torino, 1960.
- AMOROSO C., *La valutazione nelle università: il sistema degli indicatori*, in "Azienda Pubblica", 1-2, 1999.
- ANESSI-PESSINA E., STECCOLINI I., *Evolutions and Limits of New Public Management—Inspired Budgeting Practices in Italian Local Governments*, in "Public Budgeting & Finance", Vol. 25, No. 2, pagg. 1-14, 2005.
- *Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: Evidence from Italian local governments*, in "Financial Accountability & Management", Vol. 23, No. 2, 2007.
- ANGIOLA N., BIANCHI P., DAMATO L., *Performance management in public universities: overcoming bureaucracy*, in "International Journal of Productivity and Performance Management", Vol. 67, No. 4, 2018, pag. 748.
- ANSELMi L. (a cura di), *Modelli economico-patrimoniali per il bilancio e la contabilità di Stato*, Giuffrè, Milano, 2006.
- *I cambiamenti contabili nelle amministrazioni pubbliche alla luce degli International Accounting Standard per il settore pubblico*, in ANSELMi A., DONATO F., GIOVANELLI L., PAVAN A., ZUCCARDI MERLI M., *I principi contabili internazionali per le amministrazioni pubbliche italiane*, Giuffrè Editore, Milano, 2009.

- ANSELMi L., DONATO F., GIOVANELLI L., PAVAN A., ZUCCARDI MERLI M., *I principi contabili internazionali per le amministrazioni pubbliche italiane*, Giuffrè Editore, Milano, 2009.
- ANSELMi L., LAZZINI S., PONZO S., ZARONE V., *Contabilità per l'amministrazione economica dello Stato dal secolo XIX*, Giappichelli, Torino, 2012.
- ANSELMi L., PAVAN A., REGINATO E., *Cassa, competenza finanziaria e competenza economica: la scelta delle basi contabili in un sistema armonizzato di contabilità pubblica*, in "Azienda Pubblica", Vol. 25, N. 1, 2012.
- ANTHONY R.N., HAWKINS D.F., MACRÌ D.M., MERCHANT K.A., *Analisi dei costi*, 2<sup>a</sup> edizione, McGraw-Hill Companies, 2008.
- ANTHONY R.N., YOUNG D.W., *Non profit. Il controllo di gestione*, 2<sup>a</sup> ed. italiana, McGraw-Hill Italia, Milano, 2002.
- ANTLE R., DEMSKI J.S., *The controllability principle in responsibility accounting*, in "Accounting Review", 1988.
- ANVUR, *Giornate di incontro con i nuclei di valutazione*, 3<sup>a</sup> edizione, 2018.
- *Linee Guida per la gestione integrata dei cicli della performance e del bilancio delle Università statali italiane*, Gennaio 2019.
- ARCARI A., *Il controllo di gestione negli atenei*, Egea, Milano, 2003.
- ARDUINI S., *Le aziende non profit. Il controllo dell'efficacia e dell'efficienza*, Giappichelli, Torino, 1996.
- ARENA M., ARNABOLDI M., AZZONE G., CARLUCCI P., *Developing a Performance Measurement System for University Central Administrative Services*, in "Higher Education Quarterly", Vol. 63, No. 3, 2009.
- ARNABOLDI M., *Il sistema universitario e della ricerca*, in AZZONE G., *Controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche. Decisioni e accountability per Ministeri, Enti locali e Università*, EtasLibri, Milano, 2008.
- ARNABOLDI M., AZZONE G., *Benchmarking university activities: an italian case study*, in "Financial Accountability & Management", Vol. 20, No. 2, 2004.
- *Constructing performance measurement in the public sector*, in "Critical Perspective on Accounting", Vol. 21, No. 4, 2010.
- ARNABOLDI M., AZZONE A., CARLUCCI P., *Misurare le performance nel settore pubblico: un'applicazione alle università*, in CUGINI A. (a cura di), *La misurazione delle performance negli atenei. Logiche, metodi, esperienze*, FrancoAngeli, Milano, 2007.
- ARNABOLDI M., AZZONE G., PERITI E., *Università sostenibili: progetti e azioni per campus attenti all'ambiente*, Il Mulino, Bologna, 2019.
- ARNABOLDI M., SCHIAVONE M. (a cura di), *Programmazione integrata e performance. Gestione manageriale per il miglioramento dei servizi nelle università*, Il Mulino, Bologna, 2018.
- ATKINSON A.A., *Intra-firm Cost and Resource Allocation: Theory and Practice*, The Canadian Accounting Association, Toronto, 1987.
- AVERSANO N., MANES ROSSI F., POLCINI TARTAGLIA P., *I sistemi di misurazione della performance nelle università: considerazioni critiche sul sistema italiano*, in "Management Control", 1, 2017.
- AZZONE G., *Sistemi di controllo di gestione. Metodi, strumenti e applicazioni*, 3<sup>a</sup> edizione, RizzoliEtas, Milano, 2018.
- AZZONE G., CAMPEDELLI B., VARASIO E. (a cura di), *Il sistema di programmazione e controllo negli atenei*, Il Mulino, Bologna, 2011.
- BAC A. (a cura di), *International Comparative Issues in Government Accounting*, Kluwer, Boston, 2001.
- BAGNOLI L., *Responsabilità sociale e modelli di misurazione*, FrancoAngeli, Milano, 2010.
- BAGNOLI L., MEGALI C., *Percorsi di rendicontazione sociale nelle amministrazioni regionali: il caso della Regione Toscana*, in "Azienda Pubblica", Vol. 23, N. 4, 2010.

- BAKER R., RENNIE M.D., *Forces Leading to the Adoption of Accrual Accounting by the Canadian Federal Government: An Institutional Perspective*, in "Canadian Accounting Perspectives", Vol. 5, No. 1, 2006.
- BALAKRISHNAN R., LABRO E., SIVARAMAKRISHNAN K., *Product costs as decision aids: An analysis of alternative approaches (Part 1)*, in "Accounting Horizons", Vol. 26, No. 1, 2012.
- BARNABÈ F., *La cultura della valutazione nelle università*, Cedam, Padova, 2009.
- BARNABÈ F., RICCABONI A., *Which role for performance measurement systems in higher education? Focus on quality assurance in Italy*, in "Studies in Educational Evaluation", Vol. 33, No. 3-4, 2007.
- *I risultati del CIVR per l'Area 13: implicazioni e prospettive per la ricerca economico-aziendale*, in "Azienda Pubblica", 4, 2008.
- BARZELAY M., *The New Public Management: Improving research and policy dialogue*, University of California Press, Berkeley, 2001.
- BASTIA P., *Analisi dei costi. Evoluzione degli scopi conoscitivi*, Clueb, Bologna, II<sup>a</sup> ed., 1996.
- BATTY J., *Manuale dei costi standard*, FrancoAngeli, Milano, 1982.
- BEBBINGTON J., BROWN J., FRAME B., *Accounting technologies and sustainability assessment models*, in "Ecological economics", Vol. 61, No. 2-3, 2007.
- BEBBINGTON J., LARRINAGA C., *Accounting and sustainable development: An exploration*, in "Accounting, organizations and society", Vol. 39, No. 6, 2014.
- BENITO B., BRUSCA I., MONTESINOS V., *The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs*, in "International Review of Administrative Sciences", Vol. 73, No. 2, 2007.
- BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991.
- *Il controllo di gestione nelle imprese italiane. Progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*, EtasLibri, Milano, 1992.
- BERRY A.J., BROADBENT J., OTLEY D., *Accounting systems and control*, in *Management control. Theories, Issues and Practices* (edited by BERRY A.J., BROADBENT J., OTLEY D.), MacMillan, Hampshire, 1995.
- BIGGERI L., *La valutazione ed il finanziamento pubblico delle università*, in "Sinergie", Vol. 17, N. 48, 1999.
- BIONDI L., FRANCESE U., GULLUSCIO C., *Verso un sistema contabile economico-patrimoniale: prime evidenze empiriche nell'ambito delle università pubbliche italiane*, in "Azienda Pubblica", Vol. 28, N. 3, 2015.
- BLAUG R., HORNER L., KENYON A., LEKHI R., *Public Value and Local Communities. A Literature Review*, The Work Foundation, London, 2006.
- BOLAND T., FOWLER A., *A systems perspective of performance management in public sector organizations*, in "International Journal of Public Sector Management", Vol. 13, No. 5, 2000.
- BONOLLO E., LAZZINI S., MERLI M.Z., *Innovations in accounting information system in the public sector. Evidences from Italian public universities*, in MANCINI D., DAMERI R.P., BONOLLO E., *Strengthening information and control systems*, pagg. 199-216, Springer, Cham, 2016.
- BORGONOV E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, 5<sup>a</sup> edizione, Egea, Milano, 2005.
- BOURN M., *Meeting the indirect costs of support services in universities: top slicing, charging out, taxes, trading and devolution*, in "Financial Accountability and Management", Vol. 10, No. 4, 1994.
- BOZEMAN B., *Public-Value Failure: When Efficient Markets May Not Do*, in "Public Administration Review", Vol. 62, No. 2, 2002.

- BRIGNALL T. J., FITZGERALD L., JOHNSTON R., SILVESTRO R., *Product costing in service organizations*, in "Management Accounting Research", Vol. 2, No. 4, 1991.
- BROADBENT J., *The gendered nature of 'accounting logic': pointers to an accounting that encompasses multiple values*, in "Critical Perspective on Accounting", 9, 1998.
- *If you Can't Measure it, How can You Manage It? Management and Governance in Higher Educational Institutions*, in "Public Money and Management", Vol. 27, No. 3, 2007.
- BROGLIA A., MION G., *La valutazione come variabile strategica negli Atenei*, in "Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale", N. 9-10, 2009.
- BRUNETTI G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, FrancoAngeli, Milano, 2007.
- BRUNI G., *Contabilità per l'Alta direzione. Il processo informativo funzionale alle decisioni di governo dell'impresa*, Etas Libri, Milano, 1990.
- BRUSA L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, II<sup>a</sup> ed., 1995.
- BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000.
- BRUSCA I., CAPERCHIONE E., COHEN S., MANES ROSSI F. (Eds.), *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization*, Palgrave Macmillan, 2015.
- BRUSCA I., MARTÍNEZ J.C., *Adopting international public sector accounting standards: A challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting*, in "International Review of Administrative Sciences", Vol. 82, No. 4, 2016.
- BRYSON, J. M., CROSBY, B. C., & BLOOMBERG, L., *Public value governance: Moving beyond traditional public administration and the new public management*, in "Public administration review", Vol. 74, No. 4, 2014.
- BURNS J., SCAPENS R.W., *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*, in "Management Accounting Research", Vol. 11, 2000.
- BURNS J., VAIVIO J., *Management accounting change*, in "Management accounting research", Vol. 12, No. 4, 2001.
- BUSETTI S., DENTE B., *Focus on the finger, overlook the moon: the introduction of performance management in the administration of Italian universities*, in "Journal of Higher Education Policy and Management", Vol. 36, No. 2, 2014.
- CACCIA L., STECCOLINI I., *Accounting change in Italian local governments: What's beyond managerial fashion?*, in "Critical Perspectives on Accounting", Vol. 17, No. 2-3, 2006.
- CANTELE S., *Contabilità, budget e controllo economico nelle università*, Rirea, Roma, 2012.
- CANTELE S., GUERRINI A., CAMPEDELLI B., *Efficiency of Italian universities: the effect of controllable and non-controllable environmental and operational variables*, in "International Journal of Public Policy", Vol. 12, No. 3-6, 2016.
- CANTELE S., MARTINI M., CAMPEDELLI B., *Gli atenei italiani e gli strumenti di pianificazione e controllo: a che punto siamo?*, in "Management control", 1, 2012.
- *Factors affecting the development of management control systems in Universities*, in "Economia Aziendale Online", Vol. 4, No. 2, 2013.
- CAPALDO P., *La programmazione aziendale*, Giuffrè, Milano, 1965.
- CAPALDO P., *Il bilancio dello Stato nel sistema della programmazione economica*, Giuffrè, Milano, 1973.
- CAPERCHIONE E., *Local government accounting system reform in Italy: a critical analysis*, in "Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management", Vol. 15, No. 1, 2003.
- CAPERCHIONE E., MUSSARI R. (a cura di), *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Kluwer, Boston, 2000.
- CAPODAGLIO G. (a cura di), *L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle Università italiane. Metodologie e soluzioni operative*, Rirea, Roma, 2004.
- CAPRARA U., *La banca. Principi di economia delle aziende di credito*, Giuffrè, Milano, 1954.

- CARLES G., *Programmazione e controllo. Modelli e strumenti in prospettiva sistemica*, Cedam, Padova, 1997.
- CARLIN T.M., *Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector*, in "Financial Accountability & Management", Vol. 21, No. 3, 2005.
- CASELLI M., *Indagare col questionario. Introduzione alla ricerca sociale di tipo standard*, Vita e Pensiero, 2007.
- CASEY B., *Academic staff in higher education: their experiences and expectations*, National Committee of Inquiry into Higher Education, 1999.
- CASSANDRO P.E., *Le gestioni erogatrici pubbliche. Stato – Regioni – Province – Comuni – Istituzioni di assistenza e beneficenza*, 4<sup>a</sup> ed. riveduta e aggiornata, Utet, Torino, 1979.
- CASSESE S. (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, V<sup>a</sup> ed., Giuffrè, Milano, 2015.
- CATALANO G. (a cura di), *La valutazione delle attività amministrative delle università: il Progetto "Good Practices"*, Il Mulino, Bologna, 2002.
- *La contabilità economico-patrimoniale nelle università. Aspetti metodologici e principi contabili*, Il Mulino, Bologna, 2009.
  - *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", Vol. 24, N. 3, 1993, pagg. 93-106.
- CATALANO G., TOMASI M. (a cura di), *Esperienze di contabilità economico-patrimoniale nelle università*, Il Mulino, Bologna, 2010.
- CATTURI G., *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova, 2000.
- *L'azienda universale. L'idea forza, la morfologia e la fisiologia*, Cedam, Padova, 2003.
  - *Oltre la dicotomia pubblico-privato: la persona al centro dell'erogazione dei servizi*, in "Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale", N. 11-12, 2004.
  - *Principi di economia aziendale. L'Azienda universale: l'idea forza, la morfologia e la fisiologia*, Cedam, Padova, 2012.
- CATTURI G., GROSSI G., RICCABONI A., *Evoluzione storica e prospettive della contabilità negli Atenei italiani*, Annali di storia delle università italiane, 8, Cisui, CLUEB, Bologna, 2004.
- CATTURI G., MUSSARI R., *Il finanziamento del sistema pubblico universitario dal dopoguerra all'autonomia*, Annali di storia delle università italiane, 7, Cisui, CLUEB, Bologna, 2003.
- CAVALIERI E., *Lo sviluppo dell'impresa*, in CAVALIERI E., RANALLI F., *Economia aziendale. Aree funzionali e governo aziendale* (a cura di CAVALIERI E.), Vol. II, Giappichelli, Torino, 1999.
- *La valutazione dell'equilibrio economico: il controllo dell'efficienza interna*, in CAVALIERI E., FERRARIS FRANCESCHI R., *Economia aziendale*, Vol. I, *Attività aziendale e processi produttivi* (a cura di CAVALIERI E.), Giappichelli, Torino, 1999.
  - *Considerazioni sullo sviluppo del pensiero economico-aziendale*, in Atti del VI Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria, *Contabilità e Cultura aziendale*, Istituti Editoriali e Poligrafici Internazionali, Pisa-Roma, 2003.
- CAVALIERI E., FERRARIS FRANCESCHI R., *Economia Aziendale*, Vol. I, *Attività aziendale e processi produttivi* (a cura di CAVALIERI E.), 2<sup>a</sup> ed., Giappichelli, Torino, 2005.
- CAVALLUZZO K.S., ITTNER C.D., *Implementing performance measurement innovations: evidence from government*, in "Accounting, organizations and society", Vol. 29, No. 3-4, 2004.
- CHENHALL R.H., *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*, in "Accounting, organizations and society", Vol. 28, No. 2-3, 2003.
- CHIADAMRONG N., *The development of an economic quality cost model*, in "Total Quality Management & Business Excellence", Vol. 14, No. 9, 2003.

- CHOUDHURY, N., *Responsibility accounting and controllability*, in "Accounting and Business Research", Vol. 16, No. 63, 1986.
- CHRISTENSEN M., *The 'Third Hand': Private Sector Consultants in Public Sector Accounting Change*, in "European Accounting Review", Vol. 14, No. 3, 2005.
- CHRISTIAENS J., ROMMEL J., *Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments*, in "Financial Accountability & Management", Vol. 24, No. 1, 2008.
- 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*, Cedam, Padova, 2001.
- *Il bilancio consuntivo delle Università verso una nuova informativa economico-finanziaria*, Giappichelli, Torino, 2002.
- CINQUINI L., GIANNETTI R., *Contabilità analitica e analisi dei costi*, in ALLEGRI M., GIANNETTI R., LATTANZI N., LAZZINI S., *Elementi di bilancio e di management. Strumenti manageriali per il governo economico dell'azienda*, Seconda edizione, Volume II, Giappichelli, Torino, 2016.
- 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", Vol. 13, N. 5, 2000, pagg. 563-583.
- CLARK M.J., *Studies in the Economics of Overhead Costs*, The University of Chicago Press, Chicago, 1923.
- CNDC, CNRC, *Principi di revisione e di comportamento dell'organo di revisione negli enti locali*, Egea, Milano, 2003.
- CODA V., *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1968.
- *I costi standard nella programmazione e nel controllo della gestione*, Giuffrè, Milano, 1975.
- CoDAU, *Il controllo di gestione negli atenei: note di riflessione*, CoDAU, Sassari-Roma, 2019.
- COLOMBO G., *I prezzi di vendita in tempi di economia turbolenta nelle imprese industriali operanti su commessa*, Giuffrè, Milano, 1982.
- COMMONS J.R., *Institutional Economics*, in "American Economic Review", Vol. 21, No. 4, 1931.
- COOPER R., *Does your company need a new cost system?*, in "Journal of Cost Management", Spring, 1987.
- *The Rise of Activity-Based Costing - Part One: What is an Activity-Based Cost System?*, in "Journal of Cost Management", Summer 1988.
- *The Rise of Activity-Based Costing - Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System?*, in "Journal of Cost Management", Fall, 1988.
- *The Rise of Activity-Based Costing - Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How Do You Select Them?*, in "Journal of Cost Management", Winter, 1989.
- COOPER R., KAPLAN R.S., *How cost accounting distorts product costs*, in "Management Accounting", Vol. 69, April, 1988 (a).
- *Measure Costs Right: Make the Right Decisions*, in "Harvard Business Review", September-October, 1988 (b).
- *The Design of Cost Management Systems*, Prentice Hall, 1991.
- COOPER, R., SLAGMULDER R., *Target costing and value engineering*, Routledge, 2017.
- CORBETTA P., *Metodologia e tecniche della ricerca sociale*, seconda edizione, Il Mulino, Bologna, 2014.
- COVALESKI M.A., DIRSMITH M.W., SAMUEL S., *Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories*, in "Journal of management accounting research", Vol. 8, 1996, pagg. 1-36.
- CROCETTA C. (a cura di), *Metodi e modelli per la valutazione del sistema universitario*,

- CLEUP, Padova, 2006.
- CROPPER P., COOK R., *Activity based costing in universities—five years on*, in “Public Money & Management”, Vol. 20, No. 2, 2000.
- CRUI, *Linee guida per il Bilancio di Genere negli Atenei italiani*, 2019.
- CUGINI A., *La misurazione dei costi nelle unità amministrative delle facoltà: esperienze a confronto*, in CUGINI A. (a cura di), *La misurazione della performance negli atenei*, FrancoAngeli, Milano, 2007.
- *La misurazione della performance negli atenei. Logiche, metodi, esperienze*, FrancoAngeli, Milano, 2007.
- CUGINI A., MICHELON G., PILONATO S., *Performance measurement in academic departments: the strategy map approach*, in “Public Money and Management”, July, 2011.
- CYERT R.M., MARCH J.G., *A Behavioral Theory of the Firm*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ, 1963.
- CZARNIAWSKA B., JOERGES B., *Travel of ideas*, in CZARNIAWSKA B., JOERGES B. (Eds.), *Translating Organizational Change*, pagg. 13-47, Walter de Gruyter, Berlin, 1996.
- D’ALESSIO L., *Il controllo di efficienza nelle aziende pubbliche*, Liguori Editore, Napoli, 1988.
- *La gestione delle aziende pubbliche. Problemi di programmazione, controllo e coordinamento*, Giappichelli, Torino, 1992.
- DAL MOLIN M., TURRI M., AGASISTI T., *New Public Management Reforms in the Italian Universities: Managerial Tools, Accountability Mechanisms or Simply Compliance?*, in “International Journal of Public Administration”, Vol. 40, No. 3, 2017.
- DAVIS L., GAMBLE, R.F., PAYTON J., *The impact of component architectures on interoperability*, in “Journal of Systems and Software”, Vol. 61, No. 1, 2002.
- DEAN J., *Managerial Economics*, Prentice Hall, New York, 1951.
- DEANA D., *I sistemi bibliotecari delle università italiane*, in “Biblioteche oggi”, ottobre, 2019.
- DE BRUIJN H., *Performance measurement in the public sector: strategies to cope with the risks of performance measurement*, in “International Journal of Public Sector Management”, Vol. 15, No. 7, 2002.
- DE DOMINICIS U., *Lezioni di ragioneria generale*, Vol. IV, Azzoguidi, Bologna, 1966.
- DEEM R., BREHONY K.J., *Management as ideology: The case of ‘new managerialism’ in higher education*, in “Oxford review of education”, Vol. 31, No. 2, 2005.
- DEEM R., HILLYARD S., REED M., *Knowledge, higher education, and the new managerialism: The changing management of UK universities*, Oxford University Press, 2007.
- DEIDDA GAGLIARDO E., *Il valore pubblico. La nuova frontiera delle performance*, Rirea, Roma, 2015.
- DE FINETTI B., *Allenamento a pensare in modo euristico!*, in “Periodico di Matematiche”, Vol. 55, No. 1, 1979.
- DEL SORDO C., *Il controllo direzionale nelle università. Dal sistema di bilancio alla Balanced Scorecard*, FrancoAngeli, Milano, 2005.
- DE MINICO L., *Lezioni di Ragioneria*, Pironti, Napoli, 1945.
- DEMSKI J.S., FELTHAM G.A., *Economic incentives in budgetary control systems*, in “Accounting Review”, 1978.
- DIAMOND J., *Performance Budgeting - Is Accrual Accounting Required?*, International Monetary Fund, Vol. 2, 2002.
- DICKER J., *How Should We Measure Public Sector Performance?*, Viewpoint Paper for the 2020 Public Service, Trust, November 2010.
- DiMAGGIO P.J., POWELL W.W., *The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Connective Rationality in Organisational Fields*, in “American Sociological Review”, Vol. 48, No. 2, 1983.
- *Introduction*, in POWELL W.W., DiMAGGIO P.J. (Eds.), *The New Institutionalism in Organi-*

- zational Analysis*, University of Chicago Press Books, Chicago, 1991.
- D'IPPOLITO T., *Determinazioni di produttività, di rendimenti, di inefficienze e di cicli a quantità fisiche*, Abbaco, Palermo, 1951.
- *La determinazione dei costi preventivo-standard*, Abbaco, Palermo-Roma, 1961.
  - *I costi di produzione e di distribuzione*, Abbaco, Palermo-Roma, 1962.
- DONNA G., *La creazione di valore nella gestione dell'impresa*, Carocci, Roma, 1999.
- *L'università che crea valore pubblico. Modelli di strategia, governance, organizzazione e finanza per gli atenei italiani*, il Mulino, Bologna, 2018.
- DRAKE A.R., HAKA S.F., RAVENSCROFT S.P., *Cost system and incentive structure effects on innovation, efficiency and profitability in teams*, in "The Accounting Review", Vol. 74, No. 3, 1999.
- DRINGOLI A., *Margini sui costi e vita economica degli impianti*, FrancoAngeli, Milano, 1980.
- DRURY C., *Lost relevance: a note on the contribution of management accounting education*, in "The British Accounting Review", Vol. 22, No. 2, 1990.
- *I costi standard: guida per un effettivo controllo e gestione dei costi*, FrancoAngeli, Milano, 1995.
- DUMAY J., GUTHRIE J., FARNETI F., *GRI sustainability reporting guidelines for public and third sector organizations: A critical review*, in "Public Management Review", Vol. 12, No. 4, 2010.
- ELIOT C., *Forty-eight annual report of the President of Harvard College, 1873–1874*, Cambridge University Press, 1874.
- ELLWOOD S., NEWBERRY S., *Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles?*, in "Accounting, Auditing & Accountability Journal", Vol. 20, No. 4, 2007.
- ERNST & YOUNG, *Overview and comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU member states*, Final Report prepared for Eurostat, 2012.
- ESTERMANN T., CLAEYS-KULIK A., *Financially Sustainable Universities. Full Costing: Progress and Practice*, European University Association, 2013.
- EUROPEAN COMMISSION, *Annex 2 to the Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of Regions "Towards interoperability for European public services"*, Bruxelles, 16.12.2010, COM(2010) 744 final.
- EUROPEAN UNIVERSITY ASSOCIATION, *Financially sustainable universities. Towards full costing in European Universities*, European University Association, 2008.
- FANELLI S., FERRETTI M., *L'armonizzazione contabile negli Enti locali: primi risultati e considerazioni sulla sperimentazione nazionale*, in "Azienda Pubblica", 2, 2014.
- FARNETI F., GUTHRIE J., *Sustainability reporting by Australian public sector organisations: Why they report*, in "Accounting forum", Vol. 33, No. 2, 2009.
- FARNETI F., SIBONI B., DEL SORDO C., *La misurazione della performance sociale nell'esperienza dell'Università di Bologna*, in "Management Control", 1, 2017.
- FARNETI G., *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica. Il sistema, i principi, i valori*, Giappichelli, Torino, 1995.
- *Ragioneria pubblica. Il "nuovo" sistema informativo delle aziende pubbliche*, FrancoAngeli, Milano, 2004.
- FARNETI G., MAZZARA L., SAVIOLI G., *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1996.
- FARNETI G., POZZOLI S. (a cura di), *I principi di reporting per le pubbliche amministrazioni. L'evoluzione italiana e la prospettiva internazionale*, FrancoAngeli, Milano, 2006.
- FERREIRA A., OTLEY D., *The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis*, in "Management Accounting Research", Vol. 20, No. 4, 2009.
- FICI L., *La gestione del valore delle attività di supporto per il controllo dei costi di struttura*,

- Cedam, Padova, 2000.
- *Il controllo di gestione negli atenei. Dalla valutazione al governo aziendale*, FrancoAngeli, Milano, 2001.
  - FISHER J., GRANT B., *Strengthening Business Ethics Teaching: The Case for Moore's Theory of Public Value*, in SCHWARTZ M., HARRIS H. (ed.), *Applied Ethics: Remembering Patrick Primeaux* (Research in Ethical Issues in Organizations, Volume 8), Emerald Group Publishing Limited, 2012.
  - FLEISCHMAN R.K., TYSON T.N., *The evolution of standard costing in the UK and US: from decision making to control*, in "Abacus", Vol. 34, No. 1, 1998.
  - FONTANA F., ROSSI M., *La contabilità analitica nell'ente locale. Finalità, strumenti e metodi*, Giuffrè, Milano, 2003.
  - FOSTER G., HORNGREN C.T., *JIT: Cost Accounting and Cost Management Issues*, in "Management Accounting", June, 1987.
  - FOX M.F., *Research, teaching, and publication productivity: Mutuality versus competition in academia*, in "Sociology of education", Vol. 65, October, 1992.
  - FREMGEN J.M., LIAO S.S., *The Allocation of Corporate Indirect Costs*, National Association of Accountants, Montvale, 1981.
  - GARLATTI A., *Bilancio e controllo economico nelle università degli studi*, Milano, Egea, 1996.
  - GAWTHROP, L.C., *Public sector management, systems, and ethics*, Indiana University Press, Bloomington, 1984.
  - GIANNESSI E., *Costi e prezzi-tipo nelle aziende industriali*, Giuffrè, Milano, 1943.
  - *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, Colombo Cursi, Pisa, 1961.
  - GIARDA P., PETRETTO A., CATALANO G., SILVESTRI P., *La standardizzazione di costi nel sistema universitario italiano*, in "Politica Economica", Vol. 12, N. 1, 1996, pagg. 3-48.
  - GIGLI S., TIEGHI M., *La riforma del sistema informativo-contabile degli atenei italiani. Una proposta di analisi del nuovo modello di bilancio*, in "Management Control", 1, 2017.
  - GILLESPIE I., LEWIS R., HAMILTON K., *Principles of financial accounting*, Third edition, Prentice Hall, 2004.
  - GIOVANELLI L., *Modelli contabili e di bilancio in uno Stato che cambia*, Giuffrè, Milano, 2000.
  - *I modelli contabili pubblici nel processo di integrazione europea*, Giuffrè, Milano, 2005.
  - (a cura di), *Contabilità dello Stato e sistema europeo dei conti (SEC95) nella prospettiva comunitaria*, Giuffrè, Milano, 2006.
  - GIOVANELLI L., ROTONDO F., CAFFÙ S., *Implementing accrual accounting in Italian universities: Critical aspects of an information system*, in MANCINI D., DAMERI R.P., BONOLLO E. (eds.), *Strengthening Information and Control Systems*, Springer, Cham, 2016.
  - GLOBAL REPORTING INIZIATIVE, *Public sector sustainability reporting: Remove the clutter, reduce the burden*, September, 2012.
  - GRANDIS F.G., *Il conto economico nei documenti contabili degli enti pubblici*, Kappa, Roma, 1995.
  - GRANDIS F.G., MATTEI G., *L'armonizzazione delle amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica*, Giuffrè, Milano, 2014.
  - GUARINI A., GUARINI M., *Il bilancio degli enti pubblici*, FrancoAngeli, Milano, 1990.
  - GUATRI L., *I rendimenti*, Giuffrè, Milano, 1950.
  - *I costi di azienda*, Giuffrè, Milano, 1954.
  - *La teoria di creazione del valore. Una via europea*, Egea, Milano, 1991.
  - *Valore e "Intangibles" nella misura della performance aziendale. Un percorso storico*, Egea, Milano, 1997.
  - *Trattato sulla valutazione delle aziende*, Egea, Milano, 1998.
  - GUCCIO C., MARTORANA M.F., MAZZA I., *The efficiency change of Italian public universities in the new millennium: a non-parametric analysis*, in "Tertiary Education and Management",

- Vol. 23, No. 3, 2017.
- GUPTA M., CAMPBELL V.S., *The cost of quality*, in "Production and Inventory Management Journal", 36, 1995.
- GUTHRIE J., *Application of accrual accounting in the Australian public sector – rhetoric or reality*, in "Financial Accountability & Management", Vol. 14, No. 1, 1998.
- GUTHRIE J., ENGLISH L., *Performance information and programme evaluation in the Australian public sector*, in "International Journal of Public Sector Management", Vol. 10, No. 3, 1997.
- GUTHRIE J., FARNETI F., *GRI sustainability reporting by Australian public sector organizations*, in "Public Money and management", Vol. 28, No. 6, 2008.
- GUTHRIE J., HUMPHREY C., *Public sector financial management developments in Australia and Britain: Trends and contradictions*, in "Research in Governmental and Non-profit Accounting", 9, 1996.
- GUTHRIE J., HUMPHREY C., JONES L.R., OLSON O. (Eds.), *International public financial management reform: progress, contradictions, and challenges*, IAP, 2005.
- GUTHRIE J., MARTIN-SARDESAI A., *Contemporary Challenges in Public Sector Reporting. Integrated Reporting and Beyond*, in MANES ROSSI F., ORELLI R.L., *New Trends in Public Sector Reporting*, Palgrave, Macmillan, 2020.
- GUTHRIE J., OLSON O., HUMPHREY C., *Debating developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward*, in "Financial Accountability & Management", Vol. 15, No. 3-4, 1999.
- HALL P.A., TAYLOR R.C., *Political science and the three new institutionalisms*, in "Political studies", Vol. 44, No. 5, 1996.
- HARTLEY J., ALFORD J., KNIES E., DOUGLAS S., *Towards an empirical research agenda for public value theory*, in "Public Management Review", Vol. 19, No. 5, 2017.
- HATTIE J., MARSH, H.W., *The relationship between research and teaching: A meta-analysis*, in "Review of educational research", Vol. 66, No. 4, 1996.
- HEFCE, *Management Information for Decision-Making: Costing Guidelines for Higher Education Institutions*, Bristol, 1997.
- HEINZL J., KOR A.L., ORANGE G., KAUFMANN H.R., *Technology transfer model for Austrian higher education institutions*, in "The Journal of Technology Transfer", Vol. 38, No. 5, 2013.
- HILTON R.W., PLATT D.E., *Managerial accounting*, McGraw-Hill Education, 2008.
- HINNA L., *Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, FrancoAngeli, Milano, 2004.
- HOOD C., *A Public Management for all Seasons?*, in "Public Administration", 75, 1991.
- HOOD C., *The 'New Public Management' in the 1980s: Variations on a Theme*, in "Accounting, Organizations and Society", Vol. 20, No. 2/3, 1995.
- HOQUE Z., *Just-in-time production, automation, cost allocation practices and importance of cost information: an empirical investigation in New Zealand-based manufacturing organizations*, in "The British Accounting Review", Vol. 32, No. 2, 2000.
- HORNGREN C.T., FOSTER G., *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall International Inc., Englewood Cliffs, 1987.
- HUMPHREY C., GUTHRIE J., JONES L.R., OLSON O., *The dynamics of public financial management change in an international context*, in GUTHRIE J., HUMPHREY C., JONES L.R., OLSON O. (Eds.), *International public financial management reform: progress, contradictions, and challenges*, pagg. 1-22, IAP, 2005.
- IACOPINI A., *Ulteriori prospettive di impostazione del sistema di ribaltamento dei costi*, in CoDAU, *Il controllo di gestione negli atenei: note di riflessione*, CoDAU, Sassari-Roma, 2019.
- INNES J., MITCHELL F., *Activity Based Costing: A Review With Case Studies*, CIMA, London,

- 1990.
- *A survey of activity-based costing in the UK's largest companies*, in “Management accounting research”, Vol. 6, No. 2, 1995.
  - INTERNATIONAL MONETARY FUND, *Government Finance Statistics Manual 2014*, Pre-publication Draft, Washington DC, 2014.
  - JOHNSON H.T., *Activity-Based Information: A Blueprint for World-Class Man*, in “Management Accounting”, June, 1988.
  - *Activity-based information: Accounting for competitive excellence*, in “Target”, 5, 1989.
  - JOHNSON H.T., KAPLAN R.S., *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987 (a).
  - *The Importance of Long-Term Product Costs*, in “The McKinsey Quarterly”, Vol. 23, No. 4, 1987 (b).
  - JONES M.J., *Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting*, in “Accounting Forum”, Vol. 34, No. 2, 2010.
  - JONEZ J.W., WRIGHT M.A., *Material Burdening: Management Accounting Can Support Competitive Strategy*, in “Management Accounting”, August, 1987.
  - KAPLAN R.S., *One cost system isn't enough*, in “Harvard Business Review”, January, 1988.
  - *Measures for Manufacturing Excellence*, Harvard Business School Press, Boston, 1990.
  - *The competitive advantage of management accounting*, in “Journal of management accounting research”, Vol. 18, No. 1, 2006.
  - KELLY G., MULGAN G., MUERS S., *Creating Public Value: An Analytical Framework for Public Service Reform*, Discussion paper prepared by the Cabinet Office Strategy Unit, UK, 2002.
  - KOLSAKER A., *Academic professionalism in the managerialist era: A study of English universities*, in “Studies in Higher Education”, Vol. 33, No. 5, 2008.
  - KPMG MANAGEMENT CONSULTING AND JOINT FUNDING COUNCILS, *Management Information for Decision-Making: Costing Guidelines for Higher Education Institutions*, HEFCE, Bristol, 1997.
  - LAMBERTON G., *Sustainability accounting—a brief history and conceptual framework*, in “Accounting forum”, Vol. 29, No. 1, 2005.
  - LANDE E., *Accrual Accounting in the public sector: Between institutional Competitiveness and the search for Legitimacy*, in LANDE E., SCHEID J.C. (eds.), *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, Experts Comptables Media, Paris, 2006.
  - LAPSLEY I., *Accounting and the new public management: instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity?*, in “Financial Accountability & Management”, Vol. 15, No. 3-4, 1999.
  - LAPSLEY I., PALLOT J., *Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government*, in “Management Accounting Research”, Vol. 11, No. 2, 2000.
  - LARSON M.S., *The Rise of Professionalism: a Sociological Analysis*, University of California Press, Berkley, 1977.
  - LEISENRING J., *Statements of Financial Accounting Concepts*, Irwin, Homewood, IL, 1987.
  - LIBERATORE G., PERSIANI N., *Contabilità analitica per le decisioni economiche*, Cedam, Padova, 1995.
  - LIGUORI M., SICILIA M., STECCOLINI I., *Performance measurement e management nelle aziende pubbliche*, in ROTA S., SICILIA M., STECCOLINI I., *Bilancio e misurazione della performance nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2012.
  - LINK A.N., SWANN C.A., BOZEMAN B., *A time allocation study of university faculty*, in “Economics of education review”, Vol. 27, No. 4, 2008.
  - LÜDER K., *The “Contingency Model” Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain*, in BUSCHOR E., SCHEDLER K. (a cura di), *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, Paul Haupt Publishers, Berna, 1994.

- LUSA C., SCAGLIOLA L., PUDDU L., RAINERO C. (a cura di), *La certificazione dei processi amministrativi nelle aziende sanitarie*, Giappichelli, Torino, 2016.
- MADDEN B.J., *CFROI Valuation. Total system approach to valuing the firm*, Butterworth-Heinemann, Oxford, 1999.
- MAINGOT M., *The Evolution of the Standard Unqualified Auditor's Report in Canada*, in "Canadian Accounting Perspective", Vol. 5, No. 1, 2006.
- MALMI T., *Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization*, in "Management Accounting Research", 8, 1997.
- MANES ROSSI F., CAPERCHIONE E. (a cura di), *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, FrancoAngeli, Milano, 2018.
- MANES ROSSI F., COHEN S., CAPERCHIONE E., BRUSCA I., *Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box*, in "Public Money & Management", Vol. 36, No. 3, 2016.
- MANES ROSSI F., NICOLÒ G., TARTAGLIA POLCINI P., *New trends in intellectual capital reporting: Exploring online intellectual capital disclosure in Italian universities*, in "Journal of Intellectual Capital", Vol. 19, No. 4, 2018.
- MARAN L., *Economia e management dell'università. La governance interna tra efficienza e legittimazione*, Milano, FrancoAngeli, 2009.
- MARCHI L. (a cura di), *Contabilità d'impresa e valori di bilancio*, Quinta edizione, Giappichelli, Torino, 2013.
- MARCHINI I., *Costi standard e controllo dei costi di produzione*, Giappichelli, Torino, 1961.
- MARIGONDA P., *L'imputazione dei costi ai centri*, in CoDAU, *Il controllo di gestione negli atenei: note di riflessione*, CoDAU, Sassari-Roma, 2019.
- *Il ribaltamento dei costi*, in CoDAU, *Il controllo di gestione negli atenei: note di riflessione*, CoDAU, Sassari-Roma, 2019.
- MASINI C., *I rendimenti e i costi nelle determinazioni d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1961.
- MATTEUZZI MAZZONI L. (a cura di), *Governo economico e sistemi di controllo nelle università*, Cedam, Padova, 2002.
- MCCHLERY S., MCKENDRICK J., ROLFE T., *Activity-based management systems in higher education*, in "Public Money and Management", Vol. 27, No. 5, 2007.
- MCCULLAGH R.D., ROY M.R., *The contribution of noninstructional activities to college classroom teacher effectiveness*, in "Journal of Experimental Education", 44, 1975.
- MCCULLOCH B., BALL I., *Accounting in the context of financial management reform*, in "Financial Accountability and Management", 8, 1992.
- MC SWEENEY B., DUNCAN S., *Structure or agency? Discourse or meta-narrative? Explaining the emergence of the financial management initiative*, in "Accounting, Auditing & Accountability Journal", Vol. 11, No. 3, 1998.
- MECHELLI A., *Creazione di valore e stima del risultato di periodo. Principi, modelli e metodologie*, Giuffrè, Milano, 2005.
- *Processo di aziendalizzazione e analisi dei costi nelle aziende ospedaliere. Un'interpretazione economico-aziendale della riforma del sistema ospedaliero*, Cedam, Padova, 2000.
- MEF, *Manuale dei principi e delle regole contabili*, 3<sup>a</sup> edizione, Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, Roma, 2008.
- *Circolare Vademecum per la revisione amministrativo contabile*, Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, Roma, 2017.
- MELÉ D., *Business Ethics in action, Seeking Human Excellence in Organizations*, Macmillan International Higher Education, 2009.
- METCALFE L., *Accountability and effectiveness. Designing the rules of the accounting game*, Keynotespeech, EIASM Conference in Venice "Accounting for the New Public Manage-

- ment", September, 1998.
- MEYER J.W., ROWAN B., *Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony*, in "The American Journal of Sociology", Vol. 83, 1977.
- MILEM J.F., BERGER J.B., DEY E.L., *Faculty time allocation: A study of change over twenty years*, in "The Journal of Higher Education", Vol. 71, No. 4, 2000.
- MILLER J., VOLLMAN, T.E., *The Hidden Factory*, in "Harvard Business Review", September/October, 1985.
- MILNE M.J., *On sustainability; the environment and management accounting*, in "Management Accounting Research", Vol. 7, No. 1, 1996.
- MINELLI E., REBORA G., TURRI M., *Il valore dell'università. La valutazione della didattica, dei servizi, della ricerca negli atenei*, Guerini e Associati, Milano, 2002.
- MINELLI E., REBORA G., TURRI M., *La valutazione, elemento centrale del processo di riforma*, in MAZZA C., QUATTRONE P., RICCABONI A., *L'università in cambiamento tra mercato e tradizione*, pagg. 149-181, Il Mulino, Bologna, 2006.
- MIO C., *La rendicontazione sociale negli atenei italiani: valori, modelli, misurazioni*, FrancoAngeli, Milano, 2016.
- MIOLO VITALI P. (a cura di), *I sistemi di misurazione economico-finanziaria nelle università italiane: problemi e prospettive*, Cedam, Padova, 2001.
- MIUR-MEF, *Manuale tecnico-operativo (art. 8, D.I. MIUR-MEF 14 gennaio 2014, n. 19)*, I<sup>a</sup> edizione, Decreto Direttoriale n. 3112 del 2 dicembre 2015.
- *Manuale tecnico-operativo (art. 8, D.I. MIUR-MEF 14 gennaio 2014, n. 19)*, II<sup>a</sup> edizione, Decreto direttoriale n. 1841 del 26 luglio 2017.
  - *Manuale tecnico-operativo (art. 8, D.I. MIUR-MEF 14 gennaio 2014, n. 19)*, III<sup>a</sup> edizione, Decreto Direttoriale 1055 del 30 maggio 2019.
- MODELL S., *Institutional perspectives on cost allocations: integration and extension*, in "European Accounting Review", Vol. 11, No. 4, 2002.
- MOGGI S., *Il sustainability reporting nelle università. Modelli, processi e motivazioni che inducono al cambiamento*, Maggioli Editore, 2016.
- *Social and environmental reports at universities: a Habermasian view on their evolution*, in "Accounting Forum", Vol. 43, No. 3, 2019.
- MOLTENI M., *Le misure di performance nelle aziende non profit di servizi alla persona. Implicazioni per la direzione aziendale e gli enti erogatori*, Cedam, Padova, 1997.
- MONTEDURO F., *La misurazione delle performance*, in HINNA L., MARCANTONI M., *Dalla riforma del pubblico impiego alla riforma della Pubblica Amministrazione*, FrancoAngeli, Milano, 2011.
- *The Adoption of Outcome-Related Performance Indicators in External Reporting: An Empirical Study*, in "International Journal of Public Administration", Vol. 40, No. 10, 2017.
- MONTEMARI M., *Programmazione e controllo negli Atenei. Strumenti a supporto della governance in un contesto evolutivo*, Giappichelli, Torino, 2018.
- MONTESINOS V., BRUSCA I., MANES ROSSI F., AVERSANO N., *The usefulness of performance reporting in local government: comparing Italy and Spain*, in "Public Money and Management", Vol. 33, No. 3, 2013.
- MONTESINOS V., VELA J.M. (a cura di), *Innovations in Governmental Accounting*, Kluwer, Boston, 2002.
- MOORE M.H., *Public value as the Focus of Strategy*, in "The Australian Journal of Public Administration", Vol. 53, No. 3, 1994.
- *La creazione di valore pubblico. La gestione strategica nella pubblica amministrazione*, Guerini e Associati, Milano, 2003 (trad. it. di: M.H. MOORE, *Creating Public Value: Strategic Management in Government*, Harvard University Press, Cambridge, MA, 1995).
- MOORE M.H., KHAGRAM S., *On Creating Public Value. What Business Might Learn from Gov-*

- ernment about Strategic Management, Harvard University, J.F. Kennedy School of Government, Working Paper No. 3, March 2004.
- MULAZZANI M. (a cura di), *L'armonizzazione contabile delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2018.
- MULGAN G., *The Art of Public Strategy. Mobilizing Power and Knowledge For the Common Good*, Oxford University Press, New York, 2009.
- MUSSARI R., D'ALESSIO L., SOSTERO U., *Il nuovo sistema contabile delle università*, in "Azienda pubblica", Vol. 28, N. 3, 2015.
- MUSSARI R., PONE A., *Gli indicatori di risultato*, in MUSSARI R. (a cura di), *Manuale Operativo per il Controllo di Gestione*, Rubettino, Soveria Mannelli, 2001.
- MUSSARI R., SOSTERO U., *Il processo di cambiamento del sistema contabile nelle università: aspettative, difficoltà e contraddizioni*, in "Azienda Pubblica", Vol. 27, N. 2, 2014.
- NANDAKUMAR P., DATAR S.M., AKELLA R., *Models for measuring and accounting for cost of conformance quality*, in "Management Science", Vol. 39, No.1, 1993.
- NICOLAOU A.I., *Manufacturing strategy implementation and cost management systems effectiveness*, in "European Accounting Review", Vol. 12, No. 1, 2003.
- NICOLÒ G., MANES ROSSI F., CHRISTIAENS J., AVERSANO N., *Accountability through intellectual capital disclosure in Italian Universities*, in "Journal of Management and Governance", online, 2020.
- OECD, *Public Sector Modernisation: Governing for Performance*, Policy Brief, October 2004.
- OECD/IFAC, *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264270572-en>, 2017.
- O'FLYNN J., *From New Public Management to Public Value: Paradigmatic Change and Managerial Implications*, in "The Australian Journal of Public Administration", Vol. 66, No. 3, 2007.
- OLIVER C., *Strategic Responses to Institutional Processes*, in "Academy of Management Review", Vol. 16, No. 1, 1991.
- OLSON O., GUTHRIE J., HUMPHREY C., *International experiences with 'new' public financial management (NPFM) reforms: New world? Small world? Better world?*, in OLSON O., GUTHRIE J., HUMPHREY C., *Global warning: Debating international developments in new public financial management*, Oslo, Capelen Akademisk Forlag, pagg. 17-48, 1998.
- O'MAHONY M., STEVENS P., *Output and productivity growth in the education sector: comparisons for the US and UK*, in "Journal of Productivity Analysis", Vol. 31, No. 3, 2009.
- ONGARO E., RODOLFI E., *L'innovazione nella gestione delle università italiane: uno studio di casi di introduzione del controllo di gestione*, in "Azienda pubblica", Vol. 11, N. 1/2, 1998, pagg. 77-101.
- ONIDA P., *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda*, 1960.
- *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1971.
- ORELLI R.L., VISANI F., *Analisi e gestione dei costi negli enti locali. Stato dell'arte, modelli e applicazioni di cost management*, FrancoAngeli, Milano, 2005.
- OSSERVATORIO PER LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA UNIVERSITARIO, *Il riparto della quota di riequilibrio del fondo per il finanziamento ordinario delle università: proposte per il triennio 1998-2000*, Doc. 3/98, giugno 1998.
- OTLEY D., *Management control in contemporary organizations: towards a wider framework*, in "Management Accounting Research", Vol. 5, No. 3-4, 1994.
- *Performance management: a framework for management control systems research*, in "Management Accounting Research", Vol. 10, No. 4, 1999.
- OTTOSSON E., WEISSENRIEDER F., *CVA – a new method for measuring financial performance*, Gothenburg Studies in Financial Economics, Study No. 1996, 1.
- PAGANELLI O., *I sistemi di costi ipotetico-standard*, Tipografia Fausto Failli, Roma, 1958.

- PAGANELLI O., *La contabilità analitica svolta a costi primi variabili*, Steb, Bologna, 1962.
- *La contabilità analitica d'esercizio*, Patron, Bologna, 1971.
- PAGNANO S.U., *Aspetti economico-tecnici della produttività d'impresa*, Colombo Corsi, Pisa, 1955.
- PALETTA A., *Sistemi di finanziamento e governo delle Università. Il caso italiano comparativamente ad altri sistemi nazionali*, in MATTEUZZI MAZZONI L. (a cura di), *Governo economico e sistemi di controllo nelle Università*, Cedam, Padova, 2002.
- *Il governo dell'Università tra competizione e accountability*, Il Mulino, Bologna, 2004.
- PALUMBO M., GARBARINO E., *Ricerca sociale: metodo e tecniche*, FrancoAngeli, Milano, 2004.
- PAOLINI A., SOVERCHIA M., *Le università statali italiane verso la contabilità economico-patrimoniale ed il controllo di gestione*, in "Management control", 3, 2013.
- *Public Italian Universities Towards Accrual Accounting and Management Control*, in BAGLIERI D., METALLO C., ROSSIGNOLI C., PEZZILLO IACONO M. (eds.), *Information Systems, Management, Organization and Control*, Springer, Cham, 2014.
- PAOLONI M., GRANDIS F.G., *La dimensione aziendale delle amministrazioni pubbliche*, Giappichelli, Torino, 2007.
- PARKER L., GOULD G., *Changing public sector accountability: critiquing new directions*, in "Accounting forum", Vol. 23, No. 2, 1999.
- PAVAN A., *Linguaggi contabili pubblici nell'Italia del federalismo fiscale*, in "Azienda Pubblica", Vol. 20, N. 1, 2007.
- PAVAN A., FADDA I., *Assetti istituzionali e modelli contabili: una comparazione internazionale*, in ANSELMi A., DONATO F., GIOVANELLI L., PAVAN A., ZUCCARDI MERLI M., *I principi contabili internazionali per le amministrazioni pubbliche italiane*, Giuffrè Editore, Milano, 2009.
- PAVAN A., REGINATO E., *Programmazione e controllo nelle amministrazioni pubbliche. Gestione per obiettivi e contabilità integrata*, Giuffrè, Milano, 2012.
- PAVAN A., REGINATO E., ANSELMi L., *I bilanci pubblici italiani oltre l'armonizzazione*, in "Azienda pubblica", Vol. 28, N. 2, 2015.
- PELLICELLI G., *I rendimenti. Aspetti di dinamica economica. Metodologie di rilevazione e di analisi con particolare riferimento all'economia delle aziende ospedaliere*, Giuffrè, Milano, 1963.
- *I rendimenti. Aspetti di dinamica economica. Casi concreti tratti dall'indagine di gestioni ospedaliere*, Giuffrè, Milano, 1963.
- PFEIFFER T., SCHILLER U., WAGNER J., *Cost-based transfer pricing*, in "Review of Accounting Studies", Vol. 16, No. 2, 2011.
- PHILLIPS A.L., COLLINS D.E., *How Borg-Warner Made the Transition from Pile Accounting to JIT*, in "Management Accounting", November, 1987.
- PIERRE J. (a cura di), *Bureaucracy in the modern state: an introduction to comparative public administration*, Aldershot, Edward Elgar, 1995.
- PINNOCK A., *Public Value or Intrinsic Value? The Arts-Economic Consequences of Mr Keynes*, in "Public Money and Management", Vol. 26, No. 3, 2006.
- POLLIFRONI M., *L'economia dell'azienda universitaria*, Giappichelli, Torino, 2001.
- *L'evoluzione del modello contabile e di bilancio degli atenei italiani*, in MIO C. (a cura di), *La rendicontazione sociale negli atenei italiani. Valori, modelli, misurazioni*, pagg. 123-137, FrancoAngeli, Milano, 2016.
- POLLITT C., BOUCKAERT G., *Public Management Reform. A Comparative Analysis into the age of austerity*, Fourth edition, Oxford University Press, Oxford, 2017.
- PONZO S., *Il sistema delle informazioni per la pianificazione e il controllo nelle pubbliche amministrazioni*, Giuffrè, Milano, 2009.
- POWELL W.W., DIMAGGIO P.J. (eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*,

- The University of Chicago Press Books, Chicago, 1991.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS, *Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards*, Brussels: PricewaterhouseCoopers, 2014.
- *Support for the development of harmonised European public sector accounting standards and analysis reports to support the implementation of EPSAS*, November, 2018.
- PROPPER C., WILSON D., *The use and usefulness of performance measures in the public sector*, in “Oxford Review of Economic Policy”, Vol. 19, No. 2, 2003.
- PUDDU L. (a cura di), *Bilancio Ipsas: sistema integrato di rilevazioni e principi contabili pubblici*, Rirea, Roma, 2008.
- PUNTILLO P., FLORIO M.T., *Modelli economico-patrimoniali per la contabilità e il bilancio delle università*, Pellegrini Editore, Cosenza, 2019.
- RAPPAPORT A., *Creating Shareholder Value. A guide for managers and investors*, The Free Press, New York, 1998.
- REICH F., ABRAHAM A., *Activity based costing and activity data collection: A case study in the higher education sector*, paper, University of Wollongong, Australia, 2006.
- RICCABONI A., *La stima dei costi delle diverse attività istituzionali delle università*. Rapporto finale del gruppo di ricerca, MURST, Osservatorio per la valutazione del sistema universitario, 1999.
- RICCI P. (a cura di), *Lo standard G.B.S. per la rendicontazione sociale nella pubblica amministrazione. Riflessioni a confronto*, Atti del Convegno di Caserta 23-24 Febbraio 2006, FrancoAngeli, Milano, 2007.
- *Il potenziale impatto delle nuove disposizioni contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico*, in “Azienda Pubblica”, Vol. 25, N. (1), 2012.
- ROBINSON M., *Accrual accounting and the efficiency of the core public sector*, in “Financial Accountability & Management”, Vol. 14, No. 1, 1998.
- ROMANO M., CIRILLO A., *La misurazione delle performance economico-finanziarie delle università pubbliche italiane. Logiche e strumenti nel nuovo sistema di contabilità*, in “Azienda Pubblica”, Vol. 28, N. 4, 2015.
- ROSLENDER R., HART S.J., *Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting*, in “Critical Perspectives on Accounting”, Vol. 13, No. 2, 2002.
- RUIZ-DE-ARBULO-LOPEZ P., FORTUNY-SANTOS J., CUATRECASAS-ARBÓS L., *Lean manufacturing: costing the value stream*, in “Industrial Management & Data Systems”, Vol. 113, No. 5, 2013.
- RUPO D., *L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle università. Principi e logiche contabili nella fase transitoria*, Aracne, Roma, 2014.
- RUTHERFORD M., *The old and the new institutionalism: can bridges be built?*, in “Journal of Economic issues”, Vol. 29, No. 2, 1995.
- SALVATORE C., *Il nuovo sistema contabile e di bilancio delle università: caratteristiche e criticità*, Giappichelli, Torino, 2012.
- *Il processo di trasformazione dei sistemi di controllo contabile e gestionale nelle aziende pubbliche*, FrancoAngeli, Milano, 2013.
- SANGIORGI D., SIBONI B., *The disclosure of intellectual capital in Italian universities*, in “Journal of Intellectual Capital”, Vol. 18, No. 2, 2017.
- SARACENO P., *La produzione industriale*, LUE, Venezia, 1970.
- SARCONE S., *L'azienda. Caratteri d'Istituto – Soggetti – Economicità*, Giuffrè, Milano, 1997.
- SCALETTA A., *La gestione integrata del ciclo delle performance nelle Università*, Anvur, Roma, 2019.
- SCAPENS R.W., ARNOLD J., *Economics and management accounting research*, in BROMWICH

- M., HOPWOOD A.G. (eds.), *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman, London, 1986.
- SCHIFFAUEROVA A., THOMSON V., *A review of research on cost of quality models and best practices*, in "International Journal of Quality & Reliability Management", July, 2006.
- SCOTT W.R., *Institutions and Organizations*, Thousand Oaks, Sage, 1995.
- SCOTT W.R., DAVIS G.F., *Organizations and Organizing: Rational, Natural, and Open Systems Perspectives*, 6th ed., Routledge, London and New York, 2016.
- SECUNDO G., MARGHERITA A., ELIA G., PASSIANTE G., *Intangible assets in higher education and research: mission, performance or both?*, in "Journal of Intellectual Capital", Vol. 11, No. 2, 2010.
- SECUNDO G., PEREZ S.E., MARTINAITIS Z., LEITNER K.H., *An Intellectual Capital framework to measure universities' third mission activities*, in "Technological Forecasting & Social Change, 123, 2017.
- SELLERI L., *Principi di contabilità industriale e per la direzione*, EtasLibri, Milano, 1984.
- *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etaslibri, Milano, 1996.
- SFORZA V., *I limiti dell'implementazione del controllo di gestione negli enti locali in assenza di "cultura manageriale"*, Quaderni Monografici Rirea, n. 50, 2006.
- *L'analisi dettagliata dei valori del consuntivo 2006*, in ANSELMINI L. (a cura di), *L'Avvocatura Generale dello Stato: tipologie di costo delle attività e margini di miglioramento*, Rapporto di ricerca della Scuola Superiore della Pubblica amministrazione, Roma, 2007.
  - *Gli strumenti del controllo di gestione*, in CoDAU, *Il controllo di gestione negli atenei: note di riflessione*, CoDAU, Sassari-Roma, 2019.
- SFORZA V., MARIGONDA P., BERNARDI B., DOMENICALI A., *L'impiego del controllo di gestione negli atenei: i risultati di un'indagine AssoController*, in "Management Control", 3, 2019.
- SFORZA V., STEFANONI A., *L'impiego dei costi standard nei processi di allocazione delle risorse negli atenei*, in BUSCO C., GIOVANNONI E., RICCABONI A., *Controllo di gestione. Metodi, strumenti ed esperienze. I fondamentali e le novità*, IPSOA, Milano, 2014.
- SHANK J.K., *Strategic cost management: new wine or just new bottles?*, in "Management Accounting Research", 1, 1989.
- SHANK J.K., GOVINDARAJAN V., *Strategic Cost Analysis*, Boston, Irwin, 1989.
- SMITH A., *La ricchezza delle nazioni*, edizione a cura di BAGIOTTI A. e T., Utet, Torino, 1975.
- SMITH R.F.I., *Focusing on Public Value: Something New and Something Old*, in "The Australian Journal of Public Administration", Vol. 63, No. 4, 2004.
- SMITH R.F.I., ANDERSON E., TEICHER J., *Toward Public Value?*, in "The Australian Journal of Public Administration", Vol. 63, No. 4, 2004.
- SOSTERO U., *Analisi dei costi: le logiche di attribuzione*, Cedam, Padova, 1991.
- SPITZER D.R., *Transforming Performance Measurement. Rethinking the Way We Measure and Drive Organizational Success*, Amacom American Management Association, New York, 2007.
- SPRANZI A., *Introduzione allo studio della variabilità dei costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1964.
- STATERA G., *La ricerca sociale: logica, strategie, tecniche*, SEAM, 1998.
- STECOLINI I., *Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments*, in "Financial Accountability & Management", Vol. 20, No. 3, 2004.
- *Cambiamento e innovazione nei sistemi contabili pubblici: Determinanti, criticità, prospettive*, EGEA, Milano, 2012.
- STEWART III, G.B., *The Quest for Value: The EVA™ guide for senior managers*, HarperCollins,

- New York, 1991.
- *La ricerca del valore. Una guida per il management e gli azionisti*, Egea, Milano, 1998.
  - STOKER G., *Public Value Management: A New Narrative for Networked Governance?*, in “American Review of Public Administration”, Vol. 36, No. 1, 2006.
  - TALBOT C., *Measuring Public Value. A competing values approach*, The Work Foundation, London, 2008.
  - TALIENTO M., *Aziende pubbliche e “valore pubblico”. Riflessioni in tema di controllo strategico*, in ONESTI T., ANGIOLA N., *Il controllo strategico nelle amministrazioni pubbliche*, FrancoAngeli, Milano, 2009.
  - TAMI A., *Soggetto economico e performance aziendale nel processo di privatizzazione*, FrancoAngeli, Milano, 1996.
  - TEELKEN C., Compliance or pragmatism: How do academics deal with managerialism in higher education? A comparative study in three countries, in “Studies in Higher Education”, Vol. 37, No. 3, 2012.
  - TER BOGT H.J., *Management accounting change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results—an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector*, in “Financial Accountability & Management”, Vol. 24, No. 3, pagg. 209-241, 2008.
  - TER BOGT H.J., VAN HELDEN G.J., *Accounting change in Dutch government: exploring the gap between expectations and realizations*, in “Management Accounting Research”, Vol. 11, No. 2, 2000.
  - THOMAS A.L., *Arbitrary and incorrigible allocations: a comment*, in “The Accounting Review”, January, 1978.
  - TICKELL G., *Cash To Accrual Accounting: One Nations Dilemma*, in “International Business & Economics Research Journal”, Vol. 9, No. 11, 2010.
  - TIEGHI M., ORELLI R.L., PADOVANI E., *Accounting Reform in Italian Universities. Internal Response to Accounting Change*, in “Management Control”, 1, 2018.
  - TOMASETTI A., *I sistemi contabili nelle amministrazioni pubbliche. Una prospettiva internazionale*, Cedam, Padova, 2008.
  - TORCIVIA S., *Le criticità della disarmonia contabile: il caso delle aziende sanitarie*, in “Azienda Pubblica”, Vol. 25, N. 1, 2012.
  - TREQUATRINI R., NAPPO F., LARDO A., *L'introduzione della contabilità-economico patrimoniale nelle università tra adeguamento alle norme e nuovi paradigmi emergenti: il caso Uniclam*, in “Azienda Pubblica”, Vol. 28, N. 3, 2015, pagg. 269-285.
  - TRIANTIS A.J., *Creating and Managing Shareholders Value: A View through a Real Options Lens*, in TRIGEORGIS L. (a cura di), *Real options and business strategy*, Risk Books, London, 1999.
  - TURRI M., *La valutazione dell'università. Un'analisi dell'impatto istituzionale e organizzativo*, Guerini e Associati, Milano, 2005.
  - VAGNONI E., *Il contributo della misurazione della performance alla gestione delle risorse umane nelle aziende pubbliche*, in “Azienda pubblica”, Vol. 9, N. 1, 1996.
  - VAGNONI E., CAVICCHI C., *An exploratory study of sustainable development at Italian universities*, in “International Journal of Sustainability in Higher Education”, Vol. 16, No. 2, 2015.
  - VATTER W.J., *Tailor-Making Cost Data to Specific Uses*, National Association of Cost Accountants, August, 1954.
  - VEBLER T.B., *Why Is Economics Not an Evolutionary Science?*, in “The Quarterly Journal of Economics”, Vol. 12, No. 4, 1898.
  - *The theory of the leisure class: An economic study in the evolution of institutions*, Macmillan, New York, 1899.
  - VOLKWEIN J., CARBONE D., *A study of research and teaching orientations in twenty-seven aca-*

- demic departments: The impact on undergraduates*. Paper presented at the annual meeting of the Association for the Study of Higher Education, Boston, MA, November, 1991.
- VOSSELMAN E., *Accounting, accountability, and ethics in public sector organizations: Toward a duality between instrumental accountability and relational response-ability*, in "Administration & Society", Vol. 48, No. 5, 2016.
- WEISSENRIEDER F., *Value Based Management: Economic Value Added or Cash Value Added?*, Gothenburg Studies in Financial Economics, Study No. 1997, 3.
- WELLS M.C., *Accounting for Common Costs*, Center for International Education and Research in Accounting, Urbana-Champaign, 1978.
- WILLIAMS A.R.T., VAN DER WIELE A., DALE B.G., *Quality costing: a management review*, in "International Journal of Management Reviews", Vol. 1, No. 4, 1999.
- WILLIAMS I., SHEARER H., *Appraising public value: past, present and futures*, in "Public Administration", Vol. 89, No. 4, December 2011.
- WINSLOW S., *Gender inequality and time allocations among academic faculty*, in "Gender & Society", Vol. 24, No. 6, 2010.
- YANG C.C., *Improving the definition and quantification of quality costs*, in "Total Quality Management", Vol. 19, No. 3, 2008.
- YANG K., HOLZER M., *The Performance-Trust Link: Implications for Performance Measurement*, in "Public Administration Review", Vol. 66, No. 1, 2006.
- ZAPPA G., *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Vol. I, Giuffrè, Milano, 1956.
- ZAPPA G., *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Vol. III, Giuffrè, Milano, 1957.
- ZIMMERMAN J., *Accounting for decision making and control*, Irwin, Boston, 2006.
- ZUCCARDI MERLI M., *Il sistema informativo contabile per la determinazione dell'equilibrio economico*, in ANSELMi L. (a cura di), *L'equilibrio economico nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1996.