



Il controllo di gestione negli atenei: note di riflessione

*a cura del Gruppo di Lavoro CoDAU
Contabilità e Amministrazione
Sottogruppo Controllo di gestione*

Documento approvato dalla Giunta CoDAU nella seduta del 4 luglio 2019

a cura del

Gruppo di Lavoro CoDAU Contabilità e Amministrazione
coordinato da Simonetta Ranalli

Sottogruppo Controllo di gestione
coordinato da Vincenzo Sforza

con il contributo di

Roberto Argenti
Massimo Ciambotti
Roberto Corradetti
Alberto Domenicali
Pierangela Donnanno
Elisabetta Endrici
Stefano Frigeri
Alessandro Iacopini
Pietro Marigonda
Marco Montemari
Michela Pilot
Clara Pluchino
Simonetta Ranalli
Vincenzo Sforza

Copyright 2019 © — Convegno dei Direttori generali delle Amministrazioni Universitarie
(CoDAU)

Sede Legale c/o Università degli Studi di Sassari
Piazza Università, 21 – 07100 Sassari

Per informazioni rivolgersi a:

segreteria@codau.it

Corso Vittorio Emanuele II, 244 – 00186 Roma

ISBN 978-88-945086-6-6

Sommario

Presentazione	5
Introduzione	7
Capitolo I: Finalità del sistema, processo ed elementi organizzativi	11
1.1 Il controllo di gestione negli atenei: questioni ontologiche e percezione del sistema da parte degli attori	11
1.2 Il fabbisogno conoscitivo ed i possibili oggetti di riferimento del controllo di gestione negli atenei	16
1.3. I riflessi organizzativi e la partecipazione degli attori chiave: una <i>proxy</i> degli investimenti per l'implementazione del sistema di controllo di gestione nell'esperienza di un'amministrazione universitaria	23
Capitolo II: Gli strumenti del sistema: la prospettiva del funzionamento della contabilità analitica per centri di costo	27
2.1 Gli strumenti del controllo di gestione	27
2.2 La contabilità analitica	30
2.2.1 <i>L'individuazione dei centri di costo negli atenei</i>	32
2.2.2 <i>L'imputazione dei costi ai centri</i>	34
2.2.3 <i>Il ribaltamento dei costi</i>	39
2.2.4 <i>Ulteriori prospettive di impostazione del sistema di ribaltamento dei costi</i>	42
2.3 La <i>Business Intelligence</i> al servizio del controllo di gestione	45
Capitolo III: Gli strumenti del sistema: dal budget all'analisi degli scostamenti	49
3.1 Il budget	49
3.1.1 <i>Obiettivi del Budget di Ateneo</i>	49
3.1.2 <i>Una proposta di cronoprogramma per il budgeting</i>	49
3.1.3 <i>Il ruolo degli attori chiave: la necessità di confronti periodici con i responsabili dei centri di spesa</i>	51
3.1.4 <i>Le relazioni dei valori di budget con gli altri documenti</i>	52
3.2 L'analisi degli scostamenti	57
3.2.1 <i>Le previsioni del Budget a confronto con il Consuntivo: riflessioni sulle evidenze empiriche per gli anni 2016 e 2017</i>	60
ALLEGATI	70
Allegato 1 – Piano di lavoro e scadenze per il <i>budgeting</i>	70
Allegato 2 – Esempio di scheda di budget per i responsabili dei centri di spesa	73
Allegato 3 – Esempio di scheda di budget semplificata per confronto periodico	80
Allegato 4 – Scheda sulle risorse impegnate nel periodo 2018-2021	82
Allegato 5 – Gli scostamenti tra budget e consuntivo per macro-area di riferimento	85
Allegato 6 – Alcuni indicatori per l'analisi degli scostamenti sui costi operativi	87
Capitolo IV: Evidenze empiriche	89
4.1. Evidenze empiriche: i risultati dell'indagine svolta da Assocontroller	89
4.2. I fattori critici e potenzialità del controllo di gestione in ateneo: evidenze dal questionario CODAU	98
Allegato 1 – Il questionario Assocontroller	103
Allegato 2 – Il questionario CODAU	107
Glossario	109

Presentazione

Il governo delle amministrazioni universitarie italiane presenta oggi numerose sfide. Le dinamiche recessive del sistema economico, le politiche di *cutback management* in atto nel nostro Paese, l'evoluzione della cornice normativa, la richiesta degli *stakeholders* di accrescere l'innovazione e la qualità dei servizi offerti, l'apertura internazionale dell'arena competitiva, sono alcuni dei fattori principali che impongono agli atenei un'attenta gestione del cambiamento in atto.



Nell'attuazione della L. 240/2010, gli atenei sono stati pertanto chiamati ad adottare tutta una serie di strumenti di derivazione privatistica, al fine di valorizzare nel più alto grado possibile l'uso delle risorse disponibili. Tra questi strumenti vanno considerati l'adozione del sistema di contabilità economico-patrimoniale e l'implementazione della contabilità analitica per il controllo di gestione.

Alla luce di quanto premesso, il Codau ha attivato diversi Gruppi di lavoro, tra cui uno dedicato alla "Contabilità e amministrazione", con la finalità di aprire un tavolo di confronto sulle esperienze maturate nel percorso di implementazione della riforma della contabilità e consentire agli atenei di affrontarne le criticità con maggiore efficacia e rapidità, condividendo idee e soluzioni sperimentate.

Tenuto conto delle diverse dimensioni della tematica, nell'ambito del GdL sono stati attivati quattro sottogruppi per finalizzare al meglio l'operatività degli atenei partecipanti sui temi "Applicazione dei nuovi principi contabili", "Gestione SIOPE e cassa", "Fiscalità" e "Controllo di gestione".

Il presente documento "Il controllo di gestione negli atenei: note di riflessione" affronta una tematica non ancora oggetto di regolazione nel contesto universitario ed offre i risultati del lavoro compiuto nell'ambito del sottogruppo "Controllo di gestione" nel secondo semestre 2018, al fine di costituire una base utile per allargare le considerazioni ivi contenute alla platea degli atenei italiani, favorendo la conoscenza delle pratiche e stimolando il dibattito.

Simonetta Ranalli

Coordinatore del Gruppo CODAU "Contabilità e amministrazione"

Università degli Studi di Roma "La Sapienza"

Introduzione

Nell'ultimo ventennio il sistema universitario italiano è stato interessato da un profondo processo di riforma che, a più riprese, ha modificato il sistema di finanziamento, il modello di *governance*, l'organizzazione interna, le modalità di valutazione della qualità della didattica e della ricerca, le logiche di programmazione e controllo, il sistema informativo, la misurazione della *performance*, ecc.

In particolare, la L. 240/2010 ha previsto all'art. 5, c.4, lett. a), l'introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, riordinando contemporaneamente la disciplina del budget e del bilancio. Si tratta di un cambiamento particolarmente significativo, introdotto progressivamente nel nostro diritto positivo per i vari settori della pubblica amministrazione, seguendo l'eco delle varie riforme internazionali orientate ad applicare i principi del *New Public Management*, al fine di migliorare l'efficienza degli apparati amministrativi ed accrescere il grado di *accountability* sull'uso delle risorse, nell'auspicio di soddisfare nel più ampio modo possibile i bisogni della collettività amministrata.

I decreti attuativi della L. 240/2010 e la regolamentazione applicativa ministeriale hanno sinora disciplinato precipuamente la contabilità economico-patrimoniale ed il sistema di bilancio. Allo stato attuale la contabilità analitica 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 gestione¹.

Tale materia si rivela particolarmente importante anche nella prospettiva della gestione integrata dei cicli della *performance* e del bilancio delle università statali. Le recentissime linee guida rilasciate dall'Anvur² sottolineano con chiarezza la necessità di implementare un sistema direzionale di controllo entro cui “produrre e utilizzare informazioni, ricorrendo a indicatori affidabili, aggiornati e opportunamente coordinati”, nel quale la contabilità analitica e gli altri strumenti di controllo di gestione sono una “*conditio sine qua non* di un approccio integrato” (pag. 7), per la loro vocazione a fornire il “supporto informativo funzionale alla *governance* sia in fase di programmazione che di valutazione”. Nondimeno viene messo in risalto il ruolo del processo di budget, lungo il quale devono ricercarsi i tratti di collegamento tra i due cicli (pag. 5), a partire da un

¹ 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».

² Anvur, *Linee Guida per la gestione integrata dei cicli della performance e del bilancio delle Università statali italiane*, Gennaio 2019.

efficace “calendario” coerente con il Sistema di Misurazione e Valutazione della Performance (pag. 6).

Riconoscendo la complessità della materia, la varietà delle modalità di organizzazione degli strumenti e le possibilità di implementazione aperte dall’autonomia universitaria, nell’ambito del Gruppo di lavoro CODAU “Contabilità e amministrazione” nel 2018, con l’adesione di una ventina di atenei, si è formato uno specifico sottogruppo di lavoro per favorire lo scambio di idee, esperienze ed informazioni utili ad affrontare il cambiamento organizzativo retrostante, approfittando anche del fatto che diverse università, riconoscendone l’importanza, hanno avviato l’adozione della contabilità analitica e degli altri strumenti del controllo di gestione ben prima dell’entrata in vigore della recente riforma³.

Il presente documento è frutto del lavoro svolto dai membri del sottogruppo nel corso del secondo semestre 2018, ed è finalizzato a rappresentare alcune note di riflessione con l’auspicio di condividerle con l’intera platea delle amministrazioni universitarie.

Tali note non hanno, né desiderano né potrebbero avere carattere prescrittivo, proprio per la finalità di natura eminentemente culturale della condivisione che, peraltro, prende spunto anche dalle risposte che gli atenei, circa trenta, hanno dato a due questionari, uno di carattere quantitativo, strutturato dall’associazione dei controller italiani Assocontroller, l’altro con domande a risposta aperta, definito nell’ambito delle riunioni del sottogruppo. I questionari hanno consentito di acquisire una più ampia conoscenza dell’evoluzione delle pratiche contabili, delle criticità, delle aspettative e delle prospettive di sviluppo del controllo di gestione nelle università, contraddistinte da uno spiccato carattere di eterogeneità che trae origine soprattutto dall’autonomia riconosciuta alle istituzioni universitarie sul piano amministrativo-contabile (art. 7, comma 7, della Legge 168/89).

Il documento è organizzato in quattro capitoli.

Il primo, dopo un iniziale inquadramento del concetto di “*management control*” e delle finalità che si vogliono perseguire con la sua introduzione, affronta il tema del fabbisogno conoscitivo cui il controllo di gestione deve rispondere nel contesto degli atenei, offrendo alcuni spunti per valutare l’impatto sull’organizzazione degli investimenti necessari per implementarlo.

Il secondo e terzo capitolo sono dedicati, invece, all’analisi degli strumenti da porre in essere per un’efficace azione di controllo. Più in particolare, nel secondo capitolo viene illustrato il funzionamento della contabilità analitica per centri di costo, mentre il terzo capitolo è dedicato al processo di budget e all’analisi degli scostamenti. Viene sottolineata l’importanza di impostare l’architettura di ciascuno strumento secondo una logica sistemica, che, unitamente all’adozione di soluzioni tecniche di *business intelligence*, risulta condizione necessaria per dare un indirizzo unitario all’enorme mole

³ L’art. 7, c. 3, del D.Lgs. 27 gennaio 2012 n. 18 ha assegnato quale data di *kick off* il 1° gennaio 2014, termine che, come noto, l’art. 6 c. 2 del D.L. 150/2013 ha fatto slittare al 31 dicembre 2014. Il medesimo riferimento è stato espresso per l’avvio del sistema di contabilità economico-patrimoniale e per il bilancio unico d’ateneo.

di dati e di informazioni e declinarle nel modo più funzionale alle istanze degli utilizzatori.

Il quarto capitolo è dedicato, infine, alla presentazione delle evidenze empiriche così come restituite dall'analisi delle risposte date ai questionari, utili per costruire uno stato dell'arte sul processo di cambiamento in atto. A corredo del documento



viene presentato un glossario dei termini più importanti segnalati dagli atenei che hanno risposto al questionario del sottogruppo, con l'auspicio che possa essere utile ad uniformare il linguaggio e favorire la lettura dei simboli impiegati.

Prima di lasciare il lettore alla parte operativa, desidero ringraziare il Dott. Cristiano Nicoletti, Presidente del CODAU e Direttore generale dell'Università degli Studi di Sassari, per il sostegno dato a questa iniziativa; la Dott.ssa Simonetta Ranalli, Coordinatrice del Gdl CODAU "Contabilità e amministrazione", Direttore generale dell'Università degli Studi della Sapienza di Roma e rappresentante del CODAU presso la Commissione ministeriale per la contabilità economico-patrimoniale delle Università, per il costante supporto e l'attenzione nella condivisione del lavoro effettuato nelle riunioni del sottogruppo, tenute in Sapienza. Un ringraziamento va all'Assocontroller e al gruppo di lavoro sulle PP.AA. che ha realizzato il questionario. Un ringraziamento particolare va indirizzato a tutti gli estensori del documento e agli altri colleghi del sottogruppo di lavoro⁴, che con vivo entusiasmo hanno alimentato lo scambio di idee ed esperienze, arricchendo di stimoli tutti gli incontri. Nondimeno desidero ricordare, per il

⁴ Il presente documento è frutto del lavoro congiunto dei colleghi:

Roberto Argenti e Michela Pilot (Università degli Studi di Brescia), Roberto Corradetti (Università degli Studi di Macerata), Alessandro Iacopini e Marco Montemari (Università Politecnica delle Marche), Clara Pluchino (Università degli Studi di Siena), Stefano Frigeri (Università Telematica Internazionale Uninettuno), Elisabetta Endrici (Università degli Studi di Trento), Simonetta Ranalli (Università degli Studi di Roma "La Sapienza"), Vincenzo Sforza (Università degli Studi della Tuscia-Viterbo), Massimo Ciambotti e Pierangela Donnanno (Università degli Studi di Urbino), Alberto Domenicali e Pietro Marigonda (Università IUAV di Venezia).

La stesura delle parti è così attribuibile:

§§ 1.1, 2.1 e 2.2.1, Vincenzo Sforza; §§ 1.2 e 2.2.1 (con V. Sforza), Clara Pluchino; §§ 1.3, 2.2, 2.2.1, 2.2.2, 2.2.3, 2.3 e 4.1, Pietro Marigonda; 3.1.1, 3.1.2, 3.1.3, 3.1.4, 3.2.1, Elisabetta Endrici; 3.2, Roberto Argenti e Michela Pilot; 2.2.4, 4.2 e Glossario, Alessandro Iacopini.

tempo e per l'attenzione dedicata alla compilazione dei questionari, gli atenei che hanno risposto all'indagine promossa per la stesura di questo documento⁵.

Vincenzo Sforza

Coordinatore del sottogruppo CODAU "Controllo di gestione"

Università degli Studi della Tuscia - Viterbo

⁵ Per le risposte al questionario Assocontroller si ringraziano in modo particolare i seguenti atenei:

Università degli Studi di Bologna, Libera Università di Bolzano, Università degli Studi di Cagliari, Università degli Studi di Cassino e del Lazio Meridionale, Università degli Studi di Scienze Gastronomiche, Università degli Studi di Ferrara, Università degli Studi dell'Insubria, Università degli Studi dell'Aquila, Università degli Studi di Macerata, Università degli Studi di Milano Bicocca, Università degli Studi del Molise, Università degli Studi di Padova, Università degli Studi di Palermo, Università degli Studi di Parma, Università degli Studi di Perugia, Scuola Normale Superiore di Pisa, Università degli Studi di Roma La Sapienza, Università degli Studi Roma "Tor Vergata", Università Campus Bio-Medico di Roma, Università degli Studi di Salerno, Università degli Studi del Sannio di Benevento, Università degli Studi di Sassari, Università per Stranieri di Siena, Università Telematica Giustino Fortunato, Università degli Studi di Torino, Politecnico di Torino, Università degli Studi di Trento, Scuola Internazionale Superiore di Studi Avanzati di Trieste, Università degli Studi della Tuscia – Viterbo, Università Ca' Foscari di Venezia, Università IUAV di Venezia, Scuola IMT Alti Studi di Lucca.

Per le risposte al questionario del sottogruppo CODAU si ringraziano in modo particolare i seguenti atenei: Università degli Studi di Bari, Università degli Studi di Bologna, Università degli Studi di Brescia, Libera Università di Bolzano, Università degli Studi di Cagliari, Università degli Studi di Ferrara, Università degli Studi di Genova, Università degli Studi di Macerata, Università degli Studi di Modena e Reggio Emilia, Università degli Studi del Molise, Università degli Studi di Napoli "Parthenope", Università degli Studi di Padova, Università degli Studi di Palermo, Università degli Studi di Parma, Università degli Studi di Pavia, Scuola Normale Superiore di Pisa, Università Politecnica delle Marche, Università degli Studi di Roma La Sapienza, Università degli Studi Roma "Tor Vergata", Università degli Studi Internazionali di Roma, Università degli Studi di Salerno, Università degli Studi del Sannio di Benevento, Università degli Studi di Siena, Università Telematica Internazionale Uninettuno, Università degli Studi di Teramo, Università degli Studi di Torino, Università degli Studi di Trento, Università degli Studi di Urbino - Carlo Bo, Università degli Studi della Tuscia – Viterbo, Università Ca' Foscari di Venezia, Università IUAV di Venezia, Università degli Studi di Verona.

Capitolo I: Finalità del sistema, processo ed elementi organizzativi

1.1 Il controllo di gestione negli atenei: questioni ontologiche e percezione del sistema da parte degli attori

La L. 240 del 2010 ha riformato il sistema informativo-contabile delle amministrazioni universitarie disponendo, tra l'altro, l'introduzione della contabilità analitica. Uno dei decreti attuativi – il n. 18 del 27 gennaio 2012 – ha precisato che l'adozione di “sistemi e procedure di contabilità analitica, di cui gli atenei devono dotarsi nell'ambito della propria autonomia”, è finalizzato al controllo di gestione (art. 1, c. 4).

L'impiego di sistemi di controllo di gestione, esplicitamente menzionato dalla riforma, è comunque un'esigenza “naturale” di tutte le aziende, che dovendo operare in vista del raggiungimento di dati obiettivi, devono impiegare al meglio le limitate risorse a disposizione. Per comprendere pienamente questa affermazione e, più ampiamente, il corretto significato dell'espressione “controllo di gestione”, è necessario richiamare l'equivalente anglosassone da cui deriva, vale a dire “*management control*”, in cui “*control*” non assume la valenza di “controllare”, “ispezionare” o “verificare”, ma si ricollega invece al concetto di “governo”, di “guida”. L'espressione “*control*” è peraltro qualificata dal termine “*management*”, che richiama la natura manageriale di tale forma di controllo, rivolta a supportare la classe dirigente con un'adeguata strumentazione, affinché questa possa assumere le migliori decisioni possibili in vista della realizzazione degli scopi dell'organizzazione⁶.

Vale la pena ricordare, più in generale, che la letteratura specialistica presenta il controllo di gestione come un insieme di principi, regole e strumenti a disposizione del management affinché questo possa monitorare – a tutti i livelli, tenendo conto del differente grado di responsabilità – l'andamento della gestione, assicurandosi del rispetto delle condizioni di efficienza e di efficacia per il conseguimento degli obiettivi *di fondo*, di lungo periodo, assegnati dalla pianificazione strategica.

La nozione di controllo appena richiamata apre numerose piste di riflessione.

⁶ Sia pure tenendo presente la natura tecnica del presente documento, vale la pena richiamare la nota definizione originaria di Anthony (1965), che descrive il *management control* come “*the process by which managers ensure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization's objectives*”. Cfr. R.N. Anthony, *Planning and Control Systems: Framework for Analysis*, Boston, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1965.

Come anticipato poc'anzi, il controllo di gestione investe pienamente la funzione manageriale (o direzionale), chiamata in causa a partire dal livello più alto – negli atenei quello della Direzione generale, su cui ricade la responsabilità della “complessiva” gestione – sino a tutti gli altri livelli della scala gerarchica in cui sia possibile esercitare il potere di scelta⁷.

Il sistema, in quanto direzionale, deve:

- assolvere ad una funzione di guida del management verso gli obiettivi di fondo fissati dagli organi di indirizzo politico-amministrativo;
- coordinare, motivare e responsabilizzare il personale;
- permettere la misurazione e valutazione dei risultati delle varie aree di responsabilità;
- assolvere ad una funzione di comunicazione dei risultati nei confronti portatori di interessi istituzionali, interni ed esterni all'ateneo.

Non v'è dubbio che l'implementazione del controllo di gestione richieda, da questo punto di vista, l'impiego di modelli di *reporting* funzionali a declinare le informazioni rispetto al diverso fabbisogno conoscitivo riconducibile all'ampiezza dell'area di responsabilità affidata al manager.

Quale sistema manageriale o direzionale, il controllo di gestione si compone di una *struttura* e di un *processo*.

La componente *strutturale* riguarda sia la dimensione organizzativa, e precisamente l'articolazione dell'amministrazione nei vari sub-sistemi di cui si vuole monitorare il funzionamento (centri di responsabilità), sia quella tecnico-informativa, che si traduce nella strumentazione utile a misurare i risultati dei citati sub-sistemi (cosiddetta contabilità direzionale).

La componente di *processo* attiene la successione di fasi attraverso cui si esplica l'azione del controllo, che, per svolgersi in maniera funzionale, non può aspettare i risultati finali, a valle della gestione. Al contrario, il *management control* richiede un'azione a monte – cd. controllo *antecedente* – che inizia dalla costruzione del budget sulla base di programmi operativi coerenti con gli obiettivi esplicitati in sede di pianificazione strategica. Il processo prosegue con azioni di controllo effettuate nel corso della gestione. Tale fase, denominata di controllo *concomitante* o *in itinere*, deve essere svolta in modo regolare durante l'esercizio, ad intervalli predefiniti (ad esempio trimestralmente), affinché sia possibile monitorare in tempo utile l'andamento della gestione, attraverso l'analisi dei risultati parziali. In questa fase (e in quella successiva, di cui diremo fra poco) riveste una particolare importanza l'impiego della tecnica dell'analisi degli scostamenti (*variance analysis*), strumento che deve far

⁷ Negli atenei le aree di responsabilità possono assumere denominazioni diverse a seconda della scala dimensionale o del modello organizzativo prescelto. Sul punto, si veda Anvur, *Giornate di incontro con i Nuclei di valutazione*, 3a edizione, 2018, p. 45 (<http://www.anvur.it/wp-content/uploads/2018/04/Performance-III-ed-2018-Stato-dellArte.pdf>).

acquisire tutti gli elementi per selezionare azioni correttive o, eventualmente, in *extrema ratio*, per evidenziare la necessità di una revisione degli obiettivi. Il processo di controllo termina con l'analisi a consuntivo dei risultati maturati che, riguardando l'intero esercizio amministrativo, deve essere sviluppata mediante il confronto tra budget e consuntivo (cd. controllo *sussequente*).

Per assolvere alla propria funzione elettiva, sin qui descritta, il controllo di gestione deve ancorarsi a parametri di *efficienza* e di *efficacia*, proprio perché il management deve verificare che la gestione si stia svolgendo nel rispetto di queste due condizioni, intervenendo, nel caso, con decisioni atte a reindirizzare l'amministrazione verso gli obiettivi predefiniti che, altrimenti, non sarebbero – in tutto o in parte – raggiunti.

Dal momento che i termini efficienza ed efficacia hanno assunto un'ampia diffusione anche nel linguaggio comune, al fine di evitare incertezze interpretative, si ritiene utile effettuare un sintetico richiamo al loro significato, che assume valenza operativa nel momento in cui un ateneo decide di progettare la costruzione di un sistema di indicatori atto a misurarne il conseguimento.

L'efficienza si concentra sul rapporto risultato-risorse ed attiene la maggiore o minore attitudine di impiegare in modo razionale le risorse a disposizione (*input*) per ottenere il miglior risultato possibile (*output*). Presenta sia una radice di natura *tecnica* legata al rendimento dei fattori produttivi, da impiegare in modo ottimale per ottenere il massimo volume di produzione possibile, sia una radice di natura *economica*, in funzione della capacità di conseguire un prefissato risultato sostenendo il minore costo possibile. La prima dimensione viene normalmente misurata mediante rapporti input/output ⁸, mentre per la seconda viene considerato il costo unitario di produzione.

Nel momento in cui si intende misurare l'efficienza occorre tenere in considerazione il fatto che gli indicatori non possono essere costruiti e analizzati disgiuntamente gli uni dagli altri, ma devono essere definiti in un quadro unitario, al fine di operare quel necessario confronto senza il quale non sarebbe possibile attribuire alcun significato ad un indicatore in sé e per sé, né alla sua evoluzione nel corso del tempo. Una variazione di un indicatore di efficienza, infatti, può e deve essere letto in relazione all'andamento dei rendimenti di altri fattori produttivi, al rapporto fra rendimenti e qualità dell'*output* nonché al rapporto tra rendimenti e il costo dei fattori produttivi impiegati.

Passando all'efficacia, questa viene comunemente riconosciuta come la capacità dell'organizzazione di realizzare gli obiettivi che le sono assegnati.

Questa nozione – misurabile peraltro con quozienti del tipo “obiettivi realizzati/obiettivi programmati” – non è però sufficiente a cogliere le numerose

⁸ La prassi della pubblica amministrazione ha evidenziato spesso misure di efficienza definite da quozienti output/input , più specificamente noti come “indici di produttività”. Tenuto conto dell'esigenza di collegare gli indicatori entro un sistema strutturato di relazioni, si segnala l'opportunità di utilizzare lo stesso formato di costruzione laddove si impieghi un *set* di indicatori per un medesimo scopo conoscitivo.

sfumature del concetto. Se si accetta, infatti, 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 verso di essa legittime aspettative, è necessario, affinché si possa parlare di efficacia, che siano selezionati obiettivi capaci di incontrare le attese degli utilizzatori. Non è sufficiente, pertanto, “centrare il bersaglio”, quanto centrare un bersaglio che sia tarato in modo funzionale a soddisfare le esigenze del proprio ambiente di riferimento.

Pertanto, l’efficacia non ha solamente una prospettiva interna, data dalla capacità di raggiungere i propri obiettivi, ma anche una prospettiva esterna, rappresentata dalla capacità di fissare obiettivi collegati a livelli qualitativi e quantitativi di *output* pienamente rispondenti alle istanze dei destinatari.

Le due nozioni (di efficienza e di efficacia), pur distinte sul piano strettamente concettuale, presentano in concreto diversi elementi di contatto. Ad esempio, si pensi al fatto che in contesti con risorse limitate rispetto ai possibili usi alternativi, l’uso inefficiente di risorse potrebbe compromettere la capacità di conseguire taluni obiettivi, con una ricaduta diretta sull’efficacia. Questa situazione è particolarmente avvertita nel tempo presente, in cui si vivono ancora gli esiti della forte crisi finanziaria globale iniziata dieci anni fa, che ha innescato l’aumento del debito sovrano delle economie soprattutto a livello europeo, determinando severe politiche di *austerity* collegate a strategie di *cutback management* nel settore pubblico.

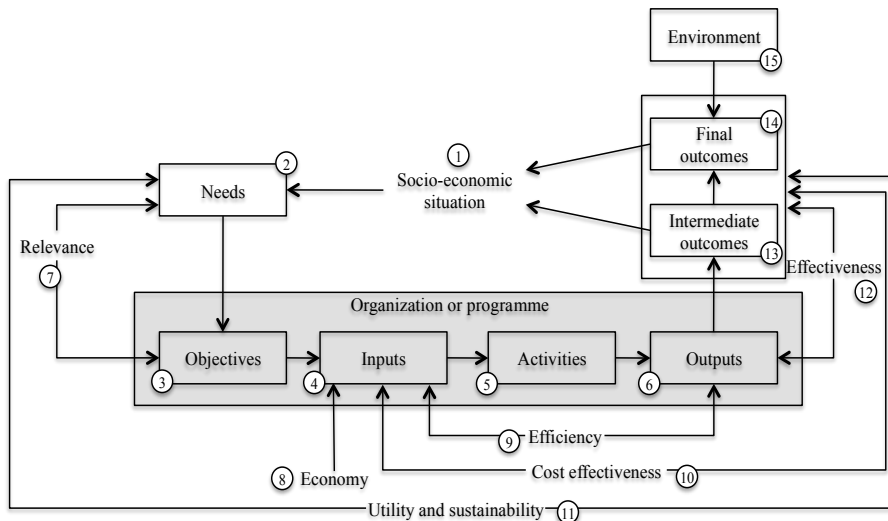
Un noto schema che mette a sistema le mutue relazioni tra questi concetti – efficienza ed efficacia – facendo anche riferimento alla dimensione esterna dell’efficacia, è presentato da Pollitt e Bouckaert. Presentiamo la versione più recente nella Figura 1.

Il punto di partenza dello schema – impiegato dagli studiosi per l’analisi delle performance realizzate dalle amministrazioni pubbliche, considerate singolarmente o a livello di sistema P.A., sia per l’analisi delle performance legate all’attuazione di determinate politiche pubbliche – 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.

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 collettività⁹.

Figura 1. – Il conceptual framework per l'analisi della performance secondo Pollitt e Bouckaert



Fonte: C. POLLITT-G. BOUCKAERT, *Public Management Reform. A Comparative Analysis – Into the Age of Austerity*, Fourth Edition, Oxford University Press, Oxford, 2017, p. 15.

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. Se si dovessero assumere, infatti, obiettivi non idonei a soddisfare le istanze provenienti dal proprio ambiente di riferimento, l'eventuale acquisizione dei fattori produttivi nella misura più economica possibile (*economy*) e il loro utilizzo ottimale (*efficiency*) non consentirebbe di offrire beni e servizi capaci di soddisfare, in tutto o in parte, la collettività. Potrebbe essere questo il caso di un ateneo che individui un'offerta formativa non particolarmente attrattiva, che pertanto riscontrerebbe un limitato successo in termini di iscrizioni studentesche.

⁹ 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.

1.2 Il fabbisogno conoscitivo ed i possibili oggetti di riferimento del controllo di gestione negli atenei

Un processo di controllo non può prescindere dalle finalità che l'organizzazione persegue; nel contesto di cui trattasi "controllare" significa "governare un sistema di variabili (risorse umane, strumentali, finanziarie, tangibili e intangibili) per perseguire con efficienza, efficacia ed economicità le finalità istituzionali".

Tale attività implica pertanto la comprensione, da parte dei soggetti che sono chiamati a governare:

- delle variabili che stanno alla base del processo produttivo, dei vincoli cui dette variabili sono soggette, delle diverse modalità di interazione e combinazione delle medesime;
- delle finalità istituzionali che l'organizzazione deve e intende perseguire;
- delle modalità con le quali dette finalità istituzionali vanno attuate.

Nel caso delle amministrazioni pubbliche, delle quali la maggior parte delle università fanno parte, diversi sono i vincoli posti alla base del governo dell'organizzazione, in particolare modo da disposizioni normative:

- Le finalità istituzionali sono spesso stabilite da atti legislativi, che definiscono la *mission* dell'amministrazione (la ragione d'essere dell'ente, del ministero, etc.); altre disposizioni normative costituiscono, poi, atti di indirizzo ai comportamenti delle amministrazioni, stante che queste, in quanto parte del sistema pubblico, sono chiamate istituzionalmente a contribuire al perseguimento delle politiche nazionali. Gli organi di governo, pertanto, nell'adottare le decisioni sulle strategie e sulla gestione, non possono prescindere da tali vincoli sovraordinati all'organizzazione medesima, fermo restando quanto previsto dall'art. 33 della Costituzione e dall'art. 6 della L. 168/1989 (le università hanno autonomia didattica, scientifica, organizzativa, finanziaria e contabile).
- Si evidenzia, in tale contesto, che la L. 43/2005 (conversione D.L. 7/2005) art. 1 *ter* prevede l'adozione, da parte delle università, di programmi triennali coerenti con le linee generali di indirizzo definite con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca (sentiti CRUI, CUN e CNSU), e che riguardano le tematiche di rilevanza nazionale che il sistema universitario è chiamato a sviluppare: politiche di internazionalizzazione, offerta formativa, servizi agli studenti, sviluppo delle politiche del personale e della ricerca.
- La gestione delle risorse umane, strumentali e finanziarie è anch'essa sottoposta a vincoli normativi, regolamentari o derivanti dalla contrattazione collettiva e integrativa, che, in generale, è più stringente e complessa rispetto a quella delle aziende private (si pensi, ad esempio, all'acquisizione delle risorse umane – concorsi e relativi limiti/vincoli – oppure all'acquisizione di lavori, servizi, forniture-appalti, oppure ancora alla gestione del fabbisogno di cassa).

- Il perseguimento dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità è stato stabilito da disposizioni normative, in particolare dalla L. 241/1990, dal D.Lgs. 165/2001 e, infine, dal D.Lgs. 150/2009.

La L. 241/1990 formalizza i principi generali dell'attività amministrativa, evidenziando che la stessa è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza (questi ultimi ampliati e tipizzati dal D.Lgs. 33/2013 "bussola della trasparenza").

Il D.Lgs. 165/2001 esplicita tra le finalità dell'intervento normativo (riprendendo il contenuto del D.Lgs. 29/1993 in esso confluito, noto come "privatizzazione del pubblico impiego") *"l'efficienza delle PP.AA. in relazione ai corrispondenti uffici e servizi nella Unione europea, anche mediante il coordinato sviluppo dei sistemi informativi pubblici"*.

Il D.Lgs. 165/2001 prosegue ribadendo che le PP.AA. ispirano la loro organizzazione ai seguenti criteri: *"... funzionalità rispetto ai compiti e ai programmi di attività, nel perseguimento degli obiettivi di efficienza, efficacia ed economicità. A tal fine, periodicamente e comunque all'atto della definizione dei programmi operativi e dell'assegnazione delle risorse, si procede a specifica verifica e ad eventuale revisione"*.

Tale assunto, ribadendo i concetti già contenuti nella L. 241/1990, sottolinea:

- che l'azione delle pubbliche amministrazioni deve essere guidata, oltre che dal principio di efficacia, anche da quello di efficienza (utilizzo delle risorse a propria disposizione in maniera economica) e di economicità, che rappresenta la sintesi dei primi due concetti (operare in maniera economica raggiungendo gli obiettivi prefissati);
- l'importanza della pianificazione strategica (definizione degli obiettivi e delle strategie di lungo periodo ad opera degli organi di indirizzo politico-amministrativo, coerentemente con la *mission* istituzionale), della programmazione (scelta delle azioni di gestione corrente, proiettabili a tre anni, nelle quali si concretizzano le modalità di realizzazione delle strategie), del monitoraggio in itinere e degli eventuali interventi correttivi (attività indissolubilmente connesse alla capacità dell'amministrazione di rilevare, a preventivo e a consuntivo, le grandezze quantitativo-monetarie dei risultati delle azioni programmate, di leggere e interpretare correttamente i dati, proponendoli ai soggetti cui compete la gestione e le decisioni in merito).

Il D.Lgs. 150/2009 riprende i concetti suddetti e, nel disciplinare il sistema di valutazione delle strutture e dei dipendenti delle amministrazioni pubbliche, esplicita quale finalità dell'intervento normativo quello di assicurare elevati standard qualitativi ed economici del servizio tramite la valorizzazione dei risultati e della performance organizzativa e individuale. L'intento è quello di un ulteriore passo avanti nell'azione delle amministrazioni pubbliche, che deve essere guidata dal soddisfacimento degli utenti (interni ed esterni) in relazione alle proprie finalità istituzionali (vale a dire alla ragione di esistere dell'organizzazione) e che, nel perseguire gli obiettivi connessi a tale principio-

guida, deve esplicitare le modalità con le quali misurare il contributo degli attori che partecipano al processo produttivo.

La stessa L. 43/2005, già citata, fa riferimento al perseguimento, da parte delle università, di obiettivi di efficacia e qualità dei servizi offerti nell'adozione dei programmi triennali.

Si evidenzia che i concetti di efficacia e di efficienza non sono assoluti ma relativi, in quanto la loro significatività rileva nella comparazione tra risultati ottenuti dai "concorrenti" (nel caso specifico da altri Atenei) oppure dallo stesso ateneo nel tempo.

Il fabbisogno conoscitivo che il controllo di gestione nelle università intende soddisfare è quindi direttamente connesso:

- alle **finalità istituzionali** dell'università, espresse, in particolare, dalla L. 168/1989 (art. 6: "*le università svolgono attività didattica e organizzano le relative strutture nel rispetto della libertà di insegnamento dei docenti e dei principi generali fissati nella disciplina relativa agli ordinamenti didattici universitari; sono sedi primarie della ricerca scientifica*"), dalla L. 240/2010 (art. 1: "*le università sono sede primaria di libera ricerca e di libera formazione nell'ambito dei rispettivi ordinamenti e sono luogo di apprendimento ed elaborazione critica delle conoscenze; operano, combinando in modo organico ricerca e didattica, per il progresso culturale, civile ed economico della Repubblica*") e nei singoli statuti;
- agli **obiettivi strategici** e ai **risultati delle azioni strategiche** identificate nel contesto dei vincoli e degli indirizzi della politica nazionale, sopra richiamati;
- agli **obiettivi operativi** e ai **risultati della gestione corrente**, le cui politiche traducono le scelte della pianificazione strategica in ottica di breve/medio periodo (da uno a tre anni in genere, con riguardo a quanto previsto dal D.Lgs. 150/2009 in relazione al ciclo della performance). In tale contesto assume particolare rilevanza l'integrazione tra i cicli della performance e del bilancio, anche alla luce delle recenti linee guida ANVUR (gennaio 2019);
- ai bisogni e alle aspettative dei portatori di interessi istituzionali; nel caso delle università, in linea con la logica delle riforme sulla *governance*¹⁰ che ne promuovono l'autonomia responsabile, sono rappresentati, innanzitutto, dagli studenti ai vari livelli di formazione e dalle loro famiglie, dalle imprese/mondo del lavoro (*stakeholders* esterni) e dalla comunità accademica (*stakeholders* interni).

¹⁰ Con la riforma si passa da un sistema di *governance* basato su norme dettate dal Ministero, la cui attuazione era affidata all'autogoverno dei docenti, ad una *governance* che vuole privilegiare l'autonomia dell'ateneo di darsi degli obiettivi nell'interesse generale dell'ateneo stesso, e la responsabilità, intesa come rispondenza del proprio operato a organismi di controllo indipendenti e *accountability* nei confronti degli *stakeholders*.

Al fine di soddisfare il fabbisogno conoscitivo connesso al controllo di gestione delle università è necessario l'impiego di un sistema di misurazione, vale a dire la raccolta e l'elaborazione delle informazioni utili agli organi di governo e ai dirigenti ai fini del monitoraggio dell'andamento delle azioni poste in essere nell'ottica del raggiungimento degli obiettivi fissati e di eventuali interventi correttivi da porre in campo.

A proposito dell'integrazione tra i cicli della performance e del bilancio, si possono ipotizzare diversi modelli e livelli di integrazione, che vanno da una completa integrazione tra processo di *budgeting*, assegnazione e utilizzo delle risorse (ivi comprese quelle umane e strumentali) finalizzate ai diversi obiettivi esplicitati nel piano della performance (ciò presuppone lo sviluppo di un sistema di controllo di gestione pervasivo e diffuso), a modelli di coerenza tra il processo di *budgeting* e il piano della performance.

Tale coerenza può essere esplicitata a vari livelli, quali, ad esempio, la coerenza tra programmazione strategica e operativa e tra le fasi decisionali spettanti agli organi di governo e al management, ovvero l'assegnazione di budget per specifici obiettivi/progetti (che può tener conto anche delle risorse umane/strumentali impiegati, ovvero limitarsi alle risorse finanziarie). Fondamentale, in tale contesto, anche la coerenza tra l'assetto organizzativo e gli obiettivi di performance, che deve tendere all'ottimale impiego delle risorse umane, attraverso una razionalizzazione delle strutture organizzative e del personale ad esso assegnato in funzione delle priorità stabilite.

Vale la pena immaginare un futuro approfondimento di tali tematiche, anche attraverso un'indagine tra gli atenei per rappresentare i diversi modelli adottati o in fase di adozione.

Nella specificità delle aziende pubbliche, la relazione tra fattori produttivi e prodotti/servizi erogati non è diretta, e tantomeno semplice, sia perché i prodotti/servizi erogati sono molteplici e soddisfano bisogni differenti.

Le variabili oggetto di misurazione sono, pertanto, molteplici e l'osservazione è frammentata in una serie di processi o di stadi di processo.

Il fabbisogno conoscitivo nelle università può essere, pertanto, sommariamente riassunto in due macro-tipologie:

- 1) misure globali nel processo di controllo;
- 2) misure parziali nel processo di controllo.

1) Misure globali nel processo di controllo

Si riferiscono agli aggregati economici che rappresentano un'espressione globale dell'ente e del suo andamento; alcuni sono (soprattutto dopo la riforma della contabilità delle università di cui al D.Lgs. 18/2012), comuni a quelle delle imprese private, seppure con le peculiarità derivanti dagli oggetti prodotti e dalle modalità di finanziamento, vale a dire:

- patrimonio netto (valore e composizione del patrimonio);

- risultato d'esercizio (e le sue possibili articolazioni – risultato operativo, risultato prima delle imposte, ecc. – derivanti dall'aggregazione di particolari classi di componenti positivi e negativi di reddito);
- *cash flow* e saldo di cassa.

A queste si aggiungono le misurazioni rilevanti ai fini della sostenibilità economico-finanziaria, in particolare quelle dettate dalla normativa (D.Lgs. 49/2012), anche con riferimento ai parametri-soglia definiti dal ministero che condizionano il finanziamento o l'acquisizione di fattori produttivi da parte degli atenei (risorse umane e finanziarie, sia in termini di FFO sia in relazione alle possibilità di far ricorso al credito).

In particolare:

- indicatore di *spese di personale* (art. 5 – max 80%), per l'applicazione del limite massimo alle spese di personale delle università (calcolato rapportando le spese complessive di personale di competenza dell'anno di riferimento alla somma algebrica dei contributi statali per il funzionamento assegnati nello stesso anno e delle tasse, soprattasse e contributi universitari);
- indicatore di *indebitamento* degli atenei (art. 6 – max 15%, limite critico 10%), calcolato rapportando l'onere complessivo di ammortamento annuo, al netto dei relativi contributi statali per investimento ed edilizia, alla somma algebrica dei contributi statali per il funzionamento e delle tasse, soprattasse e contributi universitari nell'anno di riferimento, al netto delle spese complessive di personale, come definite all'articolo 5, e delle spese per fitti passivi;
- indicatore di *sostenibilità economico-finanziaria* (ISEF – art. 7), che rappresenta una sintesi dei primi due e che è positivo solo se ≥ 1 .

Occorre inoltre considerare, per le loro potenziali ricadute, positive o negative in termini gestionali, anche i seguenti indicatori:

- rapporto tra *contribuzione studentesca e F.F.O.* (art. 5, D.P.R. 306/1997 e ss.mm.ii., limite massimo 20%). Il superamento del limite potrebbe comportare il rischio di esporsi a ricorsi amministrativi e di rimborsi agli studenti, tuttavia è quasi pleonastico evidenziare come questo indicatore, sia pur corretto dal D.L. 95/2012, stia perdendo progressivamente la sua significatività: paradossalmente, per rispettare il limite in un contesto di FFO decrescente, occorrerebbe ridurre il peso della contribuzione studentesca, provocando squilibri al bilancio dell'Ateneo;
- indicatore dei *tempi medi di pagamento* (D.L. 66/2014, convertito in L. 89/2014, e D.P.C.M. del 22 settembre 2014). L'indicatore è definito in termini di ritardo medio di pagamento ponderato in base all'importo delle fatture; per apprezzarne la performance, occorre tenere presente che quanto più esso si discosta, in termini negativi, dallo zero, tanto più evidenzia una buona gestione, che potrebbe apportare vantaggi in termini di flessibilità del fondo accessorio in base al comma 4-bis dell'art. 23 del D.Lgs. 75/2017.

2) Misure parziali nel processo di controllo

Nelle imprese il cui processo produttivo consenta di collegare direttamente l'impiego dei fattori produttivi ai prodotti ottenuti, le misure globali sono sufficienti a governare l'economicità.

Quando, invece, la relazione tra i fattori produttivi impiegati e i prodotti ottenuti è complessa, le misure globali non sono sufficienti a fornire tutte le informazioni necessarie al management.

La complessità può derivare da diversi elementi, come: a) la mancanza di collegamento diretto tra fattori produttivi e prodotti (nel caso delle università, i costi "indiretti", non attribuibili specificamente ad un prodotto, rappresentano quote rilevanti del bilancio); b) da un unico processo si realizzano più prodotti, alternativi (comunanza) oppure congiunti (coniunzione); c) le decisioni sul governo dell'azienda sono distribuite tra più organi/centri di interesse.

Per le università basti solo pensare alla ricerca, alla didattica e alla terza missione, che sono intrinsecamente legate e che, condotte insieme, possono portare alla produzione di pubblicazioni, di titoli di studio, di brevetti; o alle università nelle quali è presente l'area medica, nella quale si aggiungono anche le attività assistenziali.

Si pensi, inoltre, ai diversi livelli decisionali che convivono e compongono la *governance* degli atenei (consigli di dipartimento, consigli dei corsi di studio, Senato accademico, Consiglio di amministrazione, etc.).

Le misure parziali nel processo di controllo sono necessarie ad esprimere economicamente fenomeni complessi, ma che non rappresentano la globalità della gestione. Per la loro rilevazione è necessario tenere presenti gli obiettivi specifici (strategici/operativi) che l'amministrazione si prefigge e l'articolazione per unità produttiva elementare, denominata "centro di costo".

A tal proposito, è opportuno riassumere i concetti base connessi al "ciclo della *performance*" e, quindi, alla definizione di obiettivi (che non possono prescindere dall'esplicitazione di target e indicatori), nonché alle diverse attività che concorrono alla loro realizzazione.

L'*attività* è un insieme omogeneo di compiti, realizzato all'interno di una stessa unità organizzativa, caratterizzato da un *output* chiaramente identificabile (prodotto o servizio) e da un *input* (risorse umane, strumentali, finanziarie). È comune a tutte le unità di analisi della performance organizzativa (amministrazione nel suo complesso, singole unità organizzative, processi/progetti).

Il *processo* è una sequenza organizzata di attività finalizzate alla creazione di un *output* richiesto/necessario a un utente interno/esterno, che può attraversare diverse unità organizzative. È destinato a ripetersi nel tempo.

Il *progetto* è un insieme omogeneo di attività finalizzato a realizzare un *output* ben preciso in un determinato intervallo di tempo (non ripetibilità).

Il *target* esprime valori attesi di risultato rispetto agli obiettivi che si intendono raggiungere. È il valore che l'indicatore deve assumere perché si raggiunga il risultato atteso in un determinato orizzonte temporale (livello di performance desiderata).

L'*indicatore* è la misura sintetica in grado di riassumere l'andamento di fenomeni oggetto di indagine e valutazione. Può essere il risultato di un rapporto tra due valori, una media (semplice o ponderata) di una serie di valori, un singolo valore monetario o quantitativo; può utilizzare valori e misure contabili o extracontabili.

Il fabbisogno conoscitivo cui il controllo di gestione può rispondere è legato, quindi, alla misurazione dei fatti di gestione che avvengono all'interno dei *centri di costo* e ai successivi collegamenti tra questi e le attività/processi/progetti attraverso i quali si esplica l'azione dell'Ateneo nel raggiungimento dei propri obiettivi connessi ai fini istituzionali, obiettivi necessariamente complessi e articolati.

I centri di costo possono essere comuni a tutte le università, ovvero peculiari rispetto all'organizzazione, alla *mission* dell'ente e alle scelte strategiche effettuate.

Per riepilogare, quindi, nella realtà complessa e variegata degli atenei il controllo di gestione:

- risponde alle esigenze di governo delle dinamiche delle grandezze complessive rilevanti per il management nel suo complesso (che impattano, come sopra evidenziato, sulle possibilità e sulle modalità di acquisizione dei fattori produttivi);
- consente ai diversi soggetti che partecipano alla complessa *governance* dell'Ateneo di conoscere le informazioni utili a supporto delle scelte strategiche/operative e, pertanto, di poter attuare dette scelte con una maggiore consapevolezza.

Rispetto ad un'impresa commerciale e ferma restando la necessità di sostenibilità economico-finanziaria complessiva delle attività svolte, le scelte operate dagli organi di governo di un'università possono avere finalità diverse dalla produzione di un utile d'esercizio, ovvero non essere necessariamente legate al confronto ricavi/costi di un'attività/processo/progetto¹¹. Le università sono sede primaria di libera ricerca e di libera formazione e luogo di apprendimento ed elaborazione critica delle conoscenze e operano, combinando in modo organico ricerca, didattica e terza missione, per il progresso culturale, civile ed economico.

Si pensi, ad esempio, ad alcune lauree umanistiche (come filosofia o storia dell'arte) o ad alcune "lauree scientifiche" (matematica, fisica, chimica), che rappresentano una quota minoritaria degli studenti, ma che la politica nazionale e quella comunitaria ritengono meritevoli di sostegno. Queste discipline, pur non essendo economicamente convenienti rispetto alle risorse impiegate, sono mantenute dagli atenei,

¹¹ L'affermazione del testo, infatti, va declinata rispetto alla natura delle istituzioni universitarie. Il sistema italiano è composto, al momento in cui si scrive, da 97 atenei, di cui 67 statali e 30 non statali. Di queste ultime, 11 sono telematiche legalmente riconosciute.

e incentivate dal MIUR, per la loro importanza scientifica e il contributo complessivo al “progresso culturale, civile ed economico”.

Rimane fondamentale, in ogni caso, che gli organi di governo siano sempre consapevoli delle grandezze che attengono ai processi di produzione ed erogazione dei servizi erogati nell’ambito delle aree di missione (didattica, ricerca e terza missione), per poter scientemente adottare le opportune decisioni (sulle risorse da impiegare, sul dimensionamento e sulla qualità dei servizi erogati, etc.).

Ciò può valere per i diversi centri di costo (per la cui tassonomia si rinvia all’apposita sezione) che ciascun Ateneo riterrà opportuno misurare e confrontare, nel tempo o con altre realtà.

Il controllo di gestione rappresenta, pertanto, lo strumento a supporto di decisioni scientemente adottate da parte degli organi di governo, in relazione ai fini istituzionali dell’ateneo e agli obiettivi strategici del medesimo, nel rispetto della sostenibilità economico-finanziaria delle attività.

1.3. I riflessi organizzativi e la partecipazione degli attori chiave: una *proxy* degli investimenti per l’implementazione del sistema di controllo di gestione nell’esperienza di un’amministrazione universitaria

Secondo una nota impostazione, il controllo di gestione deve essere implementato considerando le dimensioni della struttura tecnico-contabile, dei processi e della struttura organizzativa aziendale¹². Il presente documento pone particolare attenzione alla prima dimensione, nel presupposto che nella prassi spesso è quella da cui prende le mosse l’impostazione del sistema¹³.

Uno sviluppo armonico ed efficace del sistema di controllo deve tuttavia tenere conto della rilevanza degli investimenti necessari nel tempo per la sua piena implementazione, i quali, impattano sull’organizzazione dell’ateneo, sul sistema informativo, sulle persone chiamate ad agire quali attori chiave del processo, ecc.

L’entità di tali investimenti dipende da numerose variabili, tra cui la dimensione dell’ateneo, la complessità dell’organizzazione, le istanze ed il fabbisogno conoscitivo degli organi di indirizzo politico-amministrativo, la qualità e la formazione del personale, la cultura organizzativa presente nell’amministrazione, la flessibilità del sistema di reporting, la disponibilità di piattaforme informatiche.

Non avendo evidenze empiriche di stima degli investimenti sinora realizzati, a tal fine, dagli atenei e tenuto conto del fatto che il processo è tuttora in atto – come dimostrano le risposte ai questionari somministrati per la stesura del presente documento – si ritiene opportuno condividere con la comunità degli atenei la stima operata da

¹² G. Brunetti, *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, F. Angeli, Milano, 1979.

¹³ M. Bergamin Barbato, *Il controllo di gestione nelle imprese italiane*, ETAS, Milano, 1987.

un'amministrazione universitaria per lo sviluppo del proprio sistema di misurazione e valutazione della performance, che, si ricorda, è stato introdotto a seguito del D.Lgs. 150/2009 per la gestione del ciclo della performance a partire dall'esercizio 2011. Tale stima può essere considerata una *proxy* dell'investimento necessario per l'implementazione di nuovi sistemi di misurazione, tra cui, appunto, quello funzionale ad attivare il controllo di gestione.

L'esperienza riguarda l'Università IUAV di Venezia, il cui servizio "Controllo di gestione" ha rilevato i dati con riferimento all'anno 2017 al fine di capire il reale impatto in termini di costo del complesso apparato richiesto per rispondere in modo "sostanziale" alle norme.

Esperienze di controllo di gestione

La stima è stata ottenuta sommando al costo retributivo del personale amministrativo che si dedica alla gestione del sistema (A) quello del tempo dedicato al processo di pianificazione degli obiettivi individuali, di revisione e di valutazione, da parte di tutti i dipendenti dell'ateneo che sono soggetti a valutazione della performance (B).

Gli uffici che nell'ateneo supportano maggiormente il SMVP sono: Controllo di gestione, Organizzazione e sviluppo, Programmazione e valutazione e *Quality Assurance* (in questo caso il costo comprende quello del personale t.a. del servizio ma anche di tutti gli uffici coinvolti nel processo di QA, ad esclusione dei docenti).

Nel 2017 il costo dei principali servizi coinvolti direttamente nel SMVP – fattore (A) – è risultato pari a 302.155€.

Il costo stimato per tutto il personale t.a. coinvolto nel processo di misurazione e valutazione delle performance con ruoli diversi a seconda della responsabilità (da dirigente a responsabile intermedio fino al collaboratore) e delle specifiche fasi del processo (fasi di assegnazione iniziale degli obiettivi, verifica intermedia, valutazione finale) – fattore (B) – è stato calcolato moltiplicando il costo medio orario per categoria di dipendente per il numero delle ore dedicate. Le ore sono state stimate dal personale coinvolto direttamente attraverso la diffusione di un questionario interno creato *ad hoc*. Il numero medio di ore dedicate da ogni categoria di dipendente è stato moltiplicato per il costo medio orario, ottenendo un costo complessivo per l'ateneo pari a 60.418€.

Il costo complessivo sostenuto da Iuav per il 2017, dato dalla somma dei due importi, 302.155€ e 60.418€ è quindi risultato pari a 362.573€. In termini unitari, più utili a fini comparativi, l'ateneo ha sostenuto una spesa pari a circa 1.400€/anno per dipendente (personale t.a.).

Va rammentato, in chiusura, il dettato del dell'art. 3, comma 6, del D.Lgs. 150/2009, il quale impone che per l'applicazione della misurazione, valutazione e trasparenza della performance delle amministrazioni pubbliche: "non devono derivare

nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica. Le amministrazioni interessate utilizzano a tale fine le risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente”.

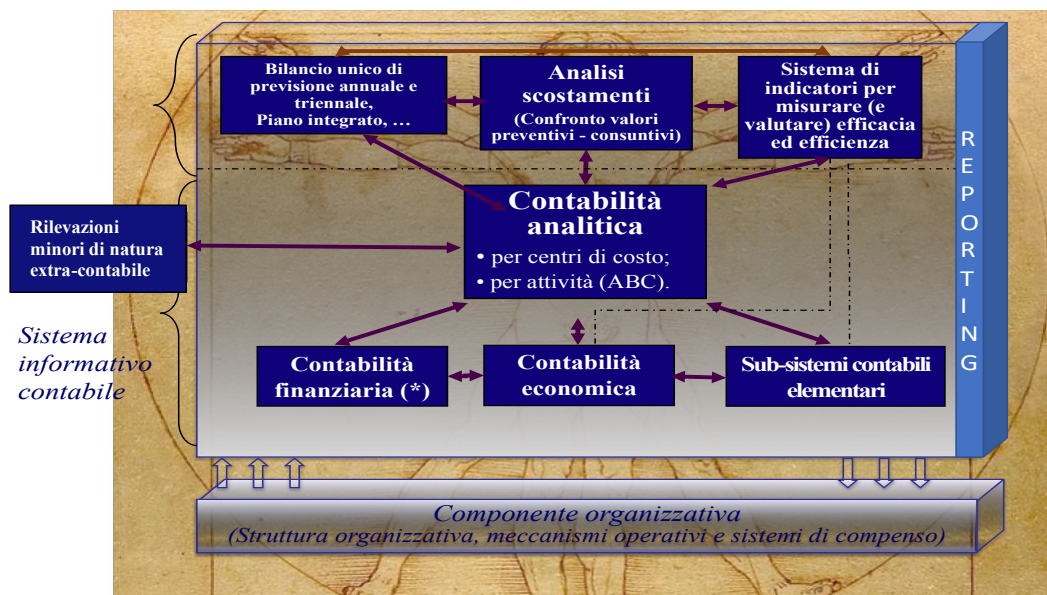
I valori prima rappresentati dimostrano che l’adempimento “non formalistico” del dettato normativo – che imponeva, nel caso, l’impianto di sistemi di misurazione e valutazione della performance – richiede comunque investimenti decisamente rilevanti e conseguentemente la necessità di operare una decisa scelta di impiegare risorse umane, organizzative ed economico-finanziarie su un settore strategico per il futuro degli atenei.

Capitolo II: Gli strumenti del sistema: la prospettiva del funzionamento della contabilità analitica per centri di costo

2.1 Gli strumenti del controllo di gestione

Per conseguire i propri scopi, il controllo di gestione si serve dell'interazione tra molteplici strumenti che per brevità possiamo riassumere nello schema presentato di seguito.

Figura 2. – *Gli strumenti per l'implementazione del controllo di gestione*



(*) Con finalità utili al consolidamento e al monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche

Fonte: Ns rielaborazione da V. Sforza, *I limiti dell'implementazione del controllo di gestione negli enti locali in assenza di «cultura manageriale»*, Quaderni monografici Rirea, n. 50, 2006.

Lo schema richiama la concezione organicistica, antropologica, dell'azienda, considerata al pari degli organismi viventi. 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 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 viene intesa comunemente 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 conoscitive¹⁴.

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»¹⁵, 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.

Ambidue 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 in modo analitico, a loro volta, di particolari tipologie di

¹⁴ 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'*Activity Based Costing* (ABC), mediante il quale i consumi dei fattori produttivi sono imputati ai diversi oggetti previo addebito alle attività necessarie all'ottenimento degli stessi.

¹⁵ 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.

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 sistema di controllo di gestione 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, ecc. Si avvalorà, 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 atenei¹⁶.

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, ecc. – dovendo, invece, influenzare i comportamenti di questi soggetti al fine di far loro assumere scelte razionali per il conseguimento dei prefissati obiettivi aziendali.

Nell'impianto del controllo di gestione 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

¹⁶ L'accrescimento della *regulation* investe anche altre dimensioni fortemente collegate a quella che 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.

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.

2.2 La contabilità analitica

A differenza della contabilità generale (COGE), che consente di calcolare i costi complessivi dell'ateneo, la contabilità analitica (COAN) è uno strumento che viene utilizzato prevalentemente per il calcolo dei costi di “oggetti” specifici, che nelle università possono essere ad esempio – come anticipato prima – i centri di responsabilità, i corsi di studio, le attività.

Negli atenei che utilizzano il *Data warehouse* (DWH) U-Gov contabilità, la COAN consente di rilevare contabilmente l'acquisto di fattori produttivi che generano i costi a partire dalla fase di impegno delle risorse stanziata a budget fino alla successiva emissione della fattura e pagamento. Frequentemente i dati contabili forniti dal sistema vengono elaborati con dati quantitativi non monetari, ottenuti dal DWH (ad es. dai moduli “Didattica”, “Personale”, “Ricerca”, ecc.) ad es. relativi al personale impiegato, al numero di iscritti per corso, ecc.; in altri casi i dati provengono da fonti esterne (ad es. banche dati MIUR, ISTAT, ecc.).

I report ottenuti servono prevalentemente per seguenti finalità:

- effettuare un controllo della gestione, sull'evoluzione dei fattori produttivi consumati (e un loro confronto con l'output prodotto);
- supportare scelte gestionali.

La COAN deve poter fornire dati tempestivamente e in via continuativa, a supporto delle scelte direzionali. Ad es., un'analisi dell'avanzamento trimestrale della spesa per area di supporto dell'amministrazione centrale è in grado di far emergere delle anomalie nel consumo di risorse, che danno luogo a una analisi approfondita delle cause e, se del caso, a un intervento correttivo immediato. Report di questo tipo sono indispensabili anche per la redazione del budget, laddove è importante conoscere le risorse effettivamente spese prima di stanziarne di nuove.

Il costo calcolato può assumere diverse configurazioni:

- costo variabile (*direct costing*): strettamente legato ai volumi produttivi (è dato dai costi variabili più altri costi direttamente imputabili);
- costo pieno (*full costing*): comprende tutti i costi sostenuti, sia variabili che quota di quelli fissi (indiretti).

Il calcolo dei costi può essere strutturato in modi diversi.

A volte è opportuno (per ragioni di costo/beneficio) fermarsi al costo per centro di responsabilità, ad es. il costo per area di supporto alla didattica, alla ricerca, alle infrastrutture, la direzione generale, il sistema bibliotecario, ecc..

In certi casi si può giungere fino al costo pieno per centro finale, che potrebbe essere il dipartimento (centro che eroga le attività istituzionali).

Diverso può essere il calcolo del costo per corso di studio, che può essere configurato con logica *direct costing* oppure come *full costing* a partire dal costo di centro e ottenuto dopo successivi ribaltamenti.

Il calcolo di un costo per centro ha il vantaggio di facilitare l'attribuzione dei costi diretti e l'allocazione di quelli indiretti, facilitando il percorso verso il calcolo di un costo di prodotto (ad es. costo per laureato).

Inoltre, il controllo di gestione consente di conoscere il costo dei centri e quindi di individuarne le misure di efficienza, con il fine di responsabilizzare i titolari.

Per questo motivo modelli di calcolo dei costi incentrati sulle attività, pur migliori dal punto di vista della allocazione dei costi generali, non sono efficaci a meno che non si attribuiscono le responsabilità per attività e non più per centro.

Esperienze di controllo di gestione

La contabilità analitica (o direzionale) è uno strumento utilizzato nelle università prevalentemente per la misurazione e controllo delle performance inerenti le disposizioni del D.Lgs. 150/2009.

In tale ambito il Servizio controllo di gestione (CDG) dell'Università Iuav di Venezia (Ateneo) supporta la DG e il Nucleo di valutazione sia nel determinare il sistema degli indicatori di performance più significativi al monitoraggio, sia nelle elaborazioni dei dati e delle informazioni per supportare le decisioni. Ai sensi del D.Lgs. 286/1999, inerente il sistema dei controlli e valutazioni delle P.A., il CDG fornisce infatti le informazioni necessarie per il processo di valutazione strategica e operativa.

La COAN è supportata sia dal sistema U-Gov contabilità, sia da elaborazioni extra-contabili, per i dati esterni necessari.

Per quanto riguarda i dati contabili la COAN di U-Gov consente di monitorare tutte le fasi del ciclo attivo e passivo per ognuna della unità analitiche (UA) assegnatarie di budget (su 4 livelli di aggregazione), e di estrarre dati per periodo, per conto (con 4 livelli di raggruppamento), per progetto, per dimensione analitica (unità di destinazione del costo, ad es. sede xy) ecc..

Per quanto concerne i dati extra contabili le elaborazioni principali sono fatte su:

- dati forniti dal MIUR (dati statistici sul numero di personale docente e ricercatore o t.a., iscritti, FFO nelle sue diverse componenti, ecc.) elaborati con fogli di lavoro;
- questionari periodicamente raccolti (es Customer satisfaction) elaborati con SPSS Statistics.

Alcuni degli strumenti principalmente utilizzati dall'Ateneo a supporto informativo decisionale sono:

STRUMENTO	CONTENUTO INFORMATIVO DEI REPORT
Dal sistema contabile: reportistica standard di U-gov contabilità reportistica specifica, più flessibile, utilizzando Pentaho (ODS e Data Mart)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Avanzamento della spesa e dell'entrata di budget per ciascuna unità analitica, distinguendo i progetti (di ricerca, didattica e per i progetti dell'area infrastrutture) 2. Monitoraggio in tempo reale dell'avanzamento della spesa e dell'entrata dei progetti di ricerca 3. Modello di analisi dei costi: a) costo pieno (a consuntivo) per centro intermedio (aree di servizi) e finale (dipartimento); b) costo diretto (retributivo e di funzionamento) per corso di studio
Dati extra contabili: fonte: MIUR, questionari customer satisfaction, ecc.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Cruscotto sintetico di indicatori per gli organi di governo

2.2.1 L'individuazione dei centri di costo negli atenei

Nel presente paragrafo viene fornita una possibile mappa dei centri di costo degli atenei. Seguendo una nota impostazione si possono distinguere in:

- Centri produttivi
- Centri ausiliari
- Centri funzionali

Sono *produttivi* quei centri che svolgono le attività strettamente connesse alla realizzazione dei prodotti, e pertanto sono immediatamente connessi alla *mission* perseguita da una data azienda, che nel caso degli atenei riguarda primariamente la didattica e la ricerca¹⁷.

¹⁷ Non sfugge, naturalmente, la presenza della cosiddetta “terza missione”, che accoglie l’insieme delle attività con le quali gli atenei entrano in interazione con la società, ai fini della valorizzazione e del trasferimento delle conoscenze. L’evidenza empirica mostra che negli atenei ancora non esistano autonome strutture di supporto a tali attività, che sono assegnate ad unità di personale operanti in altri centri di costo.

I centri di costo *ausiliari* si riferiscono ad unità organizzative che svolgono attività di supporto strumentali ai centri produttivi. I centri di costo *funzionali*, infine, corrispondono normalmente ad unità organizzative che svolgono attività necessarie per il funzionamento dell'azienda. Di seguito una possibile rappresentazione nel caso degli atenei.

Tabella: Possibile mappa dei centri di costo degli atenei

Centri produttivi	Centri ausiliari	Centri funzionali
Dipartimenti (o aree dipartimentali)	Centri di supporto alla didattica (segreteria studenti, biblioteche, laboratori didattici, aule per lezioni/informatica, sale lettura, ecc.)	Centri dell'area tecnica (infrastrutture – centrale elettrica, telefonica, autoparco, ... – informatica, ecc.)
Scuole o simili strutture di raccordo tra più dipartimenti	Centri di supporto alla ricerca (laboratori di ricerca, ecc.)	Centri dell'area amministrativa (risorse umane, contabilità e finanza, economato, ecc.)
Musei		Direzione generale, con le proprie strutture di supporto (segreteria, protocollo, servizio comunicazione, centro stampa, ...)
		Rettorato, con le proprie strutture di supporto (segreteria, cerimoniale, ...)
		Organi istituzionali

I centri sopra richiamati si caratterizzano per il fatto di avere una corrispondenza con le tipiche aree di responsabilità presenti nelle strutture organizzative degli atenei, e possono essere diversamente declinati in sottolivelli a seconda delle scelte operate in sede di costruzione dell'organigramma. A ciascuno di questi è preposto un responsabile a cui sono affidati, in sede di budget, obiettivi, risorse finanziarie e strumentali.

Va fatto presente che il fabbisogno informativo può richiedere la creazione di centri *fittizi*, ovvero unità meramente contabili utili a determinare informazioni di supporto a calcoli di convenienza economica. A mero titolo esemplificativo possono essere fittizi i centri "Servizi appaltati" (per individuare più immediatamente il costo dei servizi dati in appalto esterno), "Edifici" (per aggregare i costi rispetto agli immobili), "Sede X" (per aggregare i costi rispetto all'area territoriale). Tali centri non hanno un responsabile.

2.2.2 L'imputazione dei costi ai centri

La distinzione tra costi diretti e indiretti è fatta in relazione all'oggetto a cui vengono imputati.

Si tratta quindi di una distinzione relativa: lo stesso costo potrebbe essere diretto se riferito a un centro (inteso come struttura organizzativa) e indiretto se riferito a un servizio.

Sono diretti i costi che possono essere attribuiti a un centro/servizio in base a una misurazione oggettiva (ad es. il personale che lavora per un centro rappresenta un costo diretto per quel centro).

I costi indiretti sono quelli che riguardano più centri/servizi senza che ci sia un modo oggettivo di ripartirli.

Ad esempio, se calcoliamo il costo complessivo per aree dell'amministrazione centrale sono costi diretti quelli personale t.a. afferente alle singole aree, mentre è un costo indiretto quello del DG, che lavora per ciascuna area senza che si possa misurare il suo effettivo impegno per ciascuna.

Laddove abbiamo costi indiretti è necessario utilizzare dei *driver* come basi di allocazione tra i diversi centri.

Il modo migliore è utilizzare basi funzionali, cioè *driver* legati in modo stretto all'utilizzo dei fattori produttivi che originano i costi. Ad es. se dobbiamo allocare il costo del riscaldamento tra le aree, una base funzionale è la superficie in metri quadrati degli edifici utilizzati da ciascuna area.

Spesso invece si utilizzano *driver* di costo diretto: la ripartizione avviene sulla base dei costi diretti già attribuiti ai centri.

Tra i *driver* di ripartizione più utilizzati abbiamo:

- il numero di dipendenti
- i metri quadrati di superficie
- i metri cubi degli edifici
- il numero di iscritti
- il numero di laureati
- ecc.

Alcuni problemi sorgono quando si giunge a calcolare una figura di costo pieno relativo a quelle che rappresentano le "funzioni" caratteristiche dell'ateneo, ovvero quelle legate alle finalità ultime per cui le università operano.

Per quanto riguarda la attribuzione dei costi stipendiali della docenza strutturata (spesso la voce di costo più grande del bilancio di un ateneo) un problema fondamentale è sempre stato quello di dover distinguere tra costo dell'attività didattica e quello di attività di ricerca. Una soluzione a questo quesito non è stata ancora trovata, salvo indicare alcuni metodi (ad es. un questionario da sottoporre ai docenti, la costruzione di un *timesheet*, ecc.) che non garantiscono un'adeguata significatività dei risultati. Per tale

ragione si è sviluppata, anche in ambito europeo, una prassi che consiste nel dividere il costo retributivo complessivo dei docenti strutturati secondo percentuali fisse, ad es. del 50% tra didattica e ricerca. Indicazioni in merito sono fornite dal Decreto Interministeriale n. 21 del 19 gennaio 2014, relativo alla classificazione della spesa per missioni e programmi, che indica come criterio di imputazione l'effettivo impegno; tuttavia come specificato dal Manuale Tecnico Operativo ex art. 8, D.I. 19/2014, nelle more dello sviluppo di adeguati sistemi di COAN al fine di evitare l'utilizzazione di criteri di natura eterogenea, sono indicati alcuni criteri di ripartizione adottabili in via sperimentale (basati su percentuali fisse). Il D.I. 21/2014 indica anche altre categorie di spesa oltre a didattica e ricerca, come ad es. il diritto allo studio. Inoltre, sarebbe opportuno considerare al più presto, accanto alle principali categorie di destinazione dei costi, anche la "terza missione", essendo questa generalmente riconosciuta negli ultimi anni come uno degli obiettivi finali attribuibili agli atenei. Al di là dell'aspetto di complicazione che ciò può comportare, sarebbe opportuno che la valorizzazione della terza missione fosse effettuata con attribuzione di costi diretti basati sulle attività di *public engagement*, sul numero di *spin off* attivati, sulle attività conto terzi, su misure di gestione del patrimonio e delle attività culturali, ecc. Ciò in quanto l'applicazione per la terza missione di percentuali forfettarie identiche per ciascun dipartimento rappresenterebbe una semplificazione eccessiva.

Esperienze di controllo di gestione

Il modello di analisi dei costi Luav (denominato Allocazione costi) è attivo dal 2014 ed è stato costruito sulla base di un modello precedente usato per il monitoraggio della spesa (utilizzando l'impegnato in COFI come *proxy* dei costi).

Il modello, prima elaborato extra-contabilmente su MS Excel, nel 2015 è stato informatizzato nel DWH U-Gov e consente annualmente, previo il caricamento dei costi e dei *driver* aggiornati, di ottenere i report di seguito illustrati.

Il modello è consapevolmente semplificato per cui considera per ora solo i costi e non i proventi, e non consente in questa fase di sviluppo un confronto automatizzato dei dati consuntivi con i dati di budget. Basandosi sui dati consuntivi i report restituiti sono perfettamente allineati ai dati del bilancio di esercizio approvato.

Le sorgenti informative dalle quali estrarre i dati di costo da ribaltare e i dati utili per la costruzione dei *driver* di ribaltamento sono i sistemi gestionali (U-Gov contabilità, CSA) e l'ambiente di destinazione dei dati elaborati è PENTAHO.

Le scritture dirette di contabilità analitica (COAN) presenti in U-Gov Contabilità, derivanti da Documenti Gestionali (DG) o meno (scritture libere) riferite ad un determinato anno, vengono importate nel Motore di Allocazione ed elaborate. Allo scopo di mantenere un allineamento con i dati del conto economico le scritture di contabilità analitica che si è deciso di utilizzare e quindi importate in Allocazione Costi sono solo le scritture Normali e di Chiusura, comprensive di ratei e risconti calcolati anche in COAN sulla base delle stesse regole utilizzate per la COGE.

Il modello di analisi dei costi adottato da IUAV fornisce 3 report inerenti due tipi di costo, i primi due riguardano:

1. *il costo pieno per centro*. I centri sono divisi in intermedi (centri di supporto alle funzioni istituzionali Didattica e Ricerca) e finali (dipartimenti); i centri di supporto sono: DR= divisione ricerca e dottorato, DL = divisione laboratori; divisione biblioteche, Direzione (direzione generale, rettorato, area infrastrutture, area didattica e area finanza e risorse umane);
2. *il costo diretto per corso di studio*, inerente tutti i corsi di studio dell'ateneo.

I due report di costo pieno (per centro) forniscono informazioni diverse:

- il costo pieno per le principali strutture di servizio intermedie fornisce una indicazione di come le stesse assorbono risorse (personale, strutture fisiche, energia, ecc.) per poter svolgere il loro lavoro;
- il costo dei centri finali (dipartimenti) comprende oltre ai costi loro imputati direttamente o con *driver*, anche i costi dei centri intermedi, ribaltati mediante *driver* funzionali e fornisce una indicazione del costo complessivo della didattica e della ricerca.

La seguente tabella rappresenta una semplificazione¹⁸ utile per capire la logica del modello IUAV: ai centri intermedi (comuni e ausiliari) si attribuiscono costi diretti (es costi retributivi del personale, acquisti di beni o servizi, ecc.) e indiretti (energia, manutenzioni, utenze, servizi pulizia vigilanza ecc.) mediante *driver* funzionali: metri quadrati di superficie delle strutture, numero dipendenti, numero ore formazione ecc.

CONTI	CENTRI INTERMEDI					CENTRI FINALI D/R						TOT
	DB	DL	DR SD	AFRU AI DG RET	AD	D1 D	D1 R	D2 D	D2 R	D3 D	D3 R	
COMPET.FISSE DOCENTI T.IND.						50	50	25	25	40	40	230
COMPET.FISSE PERS. T.A. T.IND.	10	20	40	120	50	5	5	3	3	8	8	270
BORSE DI RICERCA							10		20			60
CANCELLERIA	3	5	7	15	12	2	2	3	3	3	3	57
SPESE ENERGIA ELETTRICA	16	18	9	14	25	14	14	16	16	18	18	180
TOTALE 1	29	43	56	149	87	71	81	46	66	69	99	797

Lo stesso avviene per i centri finali (dipartimenti) che sono distinti, nella versione semplificata finora utilizzata, in due componenti a seconda della funzione istituzionale cui si riferiscono i costi: Didattica/Ricerca.

Dopo aver attribuito o allocato tutti i costi del conto economico ai centri, i costi pieni dei centri intermedi (di cui la Direzione rappresenta centro comune mentre gli altri sono centri ausiliari) vengono ribaltati.

Nel modello reale utilizzato da IUAV questo risultato è raggiunto mediante un algoritmo di calcolo che si svolge in 4 *step*.

Il primo *Step* consente di:

¹⁸ I dati sono semplificati (non sono reali) al fine di far meglio comprendere il funzionamento del modello.

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

- attribuire i costi del personale liquidato con CSA in base all’Afferenza Organizzativa (ad eccezione degli AR e delle matricole senza Afferenza);
- allocare i costi generali delle utenze, individuati per natura, sulla base di alcuni *driver* specifici (ad es. mq per manutenzioni, utenze, vigilanza, pulizie, ecc.; n. iscritti per mensa ESU; n. di personale tecnico-amministrativo per visite mediche, accertamenti sanitari; n. ore formazione del personale);
- allocare gli ammortamenti e alcune scritture libere di rettifica sulla base della DA nel primo caso o della natura del costo nel secondo;
- assegnare tutti gli altri costi rimanenti in base alla unità analitica (UA) di origine, che così corrisponderà con quella di Destinazione.

Lo *step 2* fa sì che tutti i costi destinati a UA che non sono centri intermedi e finali confluiscono in questi.

Lo *step 3* ripartisce i costi dei dipartimenti tra Didattica e Ricerca.

Lo *step 4* realizza i ribaltamenti delle strutture intermedie sulle finali.

Alla fine del processo di calcolo otteniamo 2 report scaricabili dall’applicativo U-Gov:

- uno che evidenzia il costo per i centri intermedi e finali, senza ribaltamenti,
- uno con i costi dei centri finali (con il ribaltamento dei centri intermedi), distinti in costi di Didattica e Ricerca.

Di seguito è possibile visualizzare il primo. Per ragioni di spazio il report è limitato solo a una frazione dei conti del conto economico.

UA Intermedie e Finali Step3																
	UA.01.01.02 - RETTORATO	UA.01.01.03 - DIREZIONE GENERALE							UA.01.02.01 - SERVIZI FORMAZIONE ALLA RICERCA	UA.01.02.02 - SISTEMA BIBLIOTECARIO E DOCUMENTALE	UA.01.02.03 - SISTEMA DEI LABORATORI	UA.01.02.04 - DIVISIONE RICERCA	UA.01.03 - AREA FINANZA E RISORSE UMANE	UA.01.04 - AREA DIDATTICA E SERVIZI AGLI STUDENTI	UA.01.05 - AREA INFRASTRUTTURE	Grand Totale
	Importo Totale	Importo Totale	Importo Totale	Importo Totale	Importo Totale	Importo Totale	Importo Totale	Importo Totale	Importo Totale	Importo Totale	Importo Totale	Importo Totale	Importo Totale	Importo Totale	Importo Totale	Importo Totale
Voce COAN Origine L4																
CA.3.10.01.01 - Borse Di Studio Regionali																
CA.3.10.01.03 - Borse Di Studio Da U.E.																
CA.3.10.01.04 - Dottorato Di Ricerca (Solo Borsa)																
CA.3.10.01.05 - Spese Mobilita' Dottorandi																
CA.3.10.01.07 - Borse Di Ricerca																
CA.3.10.01.08 - Mobilita' Erasmus																
CA.3.10.01.10 - Rimb.Spese Mobilita' Fini Didattici																
CA.3.10.01.12 - Borse Post Lauream																
CA.3.10.01.14 - Oneri previdenziali su Dottorato Di Ricerca (Solo Borsa)																
CA.3.10.01.16 - Oneri previdenziali su Spese Mobilita' Dottorandi																
CA.3.10.01.20 - Quote Servizi Alloggio Esu																
CA.3.10.02.04 - Contratti Di Collaborazione Con Studenti																
CA.3.10.02.05 - Contributo Per Gestione Impianti Sportivi																
CA.3.10.02.06 - Iniziative Senato Studenti																
CA.3.10.02.07 - Altri Interventi A Favore Studenti																
CA.3.10.02.08 - Assegni Incentivazione Tutorato																

Il modello del costo diretto per corso di studio viene realizzato in 2 *step*.

Il primo determina la parte di costi del personale sostenuti per la Didattica sulla base di percentuali di assegnazione.

Per ottenere questo risultato sono stati impostati alcuni criteri di allocazione dei costi stipendiali (liquidati con CSA) sulle seguenti Dimensioni Analitiche:

- D.DID = Costi per la Didattica, alloca nei costi della Didattica il 50% dei costi stipendiali dei PTA che lavorano per le segreterie dei Dipartimenti sulla base della matricola e della Tipologie del DG.

In particolare, le percentuali di allocazione implementate nel criterio sulla base della natura del costo e del tipo DG sono le seguenti:

- Docenti a tempo Determinato ed Indeterminato: 50% Didattica – 50% Ricerca
- Ricercatori a tempo Indeterminato: 50% Didattica – 50% Ricerca
- Ricercatori a tempo Determinato: 50% Didattica - 50% Ricerca¹⁹
- Supplenze: 100% Didattica
- PTA a tempo Determinato ed Indeterminato: 50% Didattica e 50% Funzionamento
- Mobilità Erasmus: 100% Didattica
- 150 ore: 100% Altri costi
- Dirigenti, Direttore, Gettoni Presenza CDA, Rimborsi Organi Istituzionali, Gettoni Nucleo di Valutazione, Commissioni di Concorso, Indennità di Carica: 100% Altri costi.

Lo scopo del secondo *step* è quello di ribaltare i soli costi per la Didattica (D.DID), individuati nello *step* precedente, sui Corsi di Studio sulla base delle ore effettive d'insegnamento di ciascun docente.

Mentre il costo dei PTA che lavorano nelle segreterie di dipartimento (D.DID.PTA) verrà allocato sui CdS sulla base del numero di iscritti a ciascun Corso.

I risultati ottenuti alla fine del settimo *step* sono analizzabili tramite il seguente report.

¹⁹ Le percentuali indicate nel testo, riferite alla recente esperienza di un'amministrazione universitaria, possono essere modificate nel momento in cui l'impegno di docenti e ricercatori dovesse rivelarsi più marcato rispetto alla terza missione oppure sulla base di diversi e ulteriori studi sull'impegno delle varie categorie di personale da cui emergano differenti rapporti di impiego sulle tre funzioni istituzionali.

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

	CORSI DI STUDIO																					Grand Totale
	CDS1	CDS2	CDS3	CDS4	CDS5	CDS6	CDS7	CDS8	CDS9	CDS10	CDS11	CDS12	CDS13	CDS14	CDS15	CDS16	CDS17	CDS18	CDS19	CDS20	CDS21	
Voce COAN L3	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€
CA.3.10.01 - SOSTEGNO A STUDENTI																						
CA.3.10.02 - INTERVENTI PER DIRITTO ALLO STUDIO																						
CA.3.10.04 - PERSONALE DEDICATO A RIC/DID: DOCENTI/RICERCATORI																						
CA.3.10.05 - PERSONALE DEDICATO A RIC/DID: COLLABORAZIONI SCIENTIFICHE (COLLABORATORI, ASSEGNISTI)																						
CA.3.10.06 - PERSONALE DEDICATO A RIC/DID: DOCENTI A CONTRATTO																						
CA.3.10.07 - PERSONALE DEDICATO A RIC/DID: ALTRO PERSONALE DEDICATO ALLA RICERCA E DIDATTICA																						
CA.3.10.08 - ACQUISTO MATERIE DI CONSUMO PER LABORATORI																						
CA.3.10.09 - TRASFERIMENTI A PARTNER DI PROGETTI COORDINATI																						
CA.3.10.10 - ALTRI COSTI SPECIFICI																						
CA.3.11.01 - PERSONALE T.A.																						
CA.3.11.02 - ACQUISTO MATERIALI																						
CA.3.11.03 - ACQUISTO DI LIBRI PERIODICI, MAT BIBLIOGR																						
CA.3.11.04 - ACQUISTO SERVIZI E COLLAB TEC-GEST																						
CA.3.11.05 - COSTI PER GODIM BENI DI TERZI																						
CA.3.11.06 - ALTRI COSTI GENERALI																						
CA.3.12.01 - AMMORTAM																						
CA.3.13.01 - INTER E ALTRI ONERI FIN																						
CA.3.16.01 - ONERI DIVERSI DI GESTIONE																						
CA.3.16.02 - TRASFERIMENTI PASSIVI INTERNI																						
Grand Totale																						

2.2.3 Il ribaltamento dei costi

Una volta che tutti i costi dei fattori produttivi sono stati imputati nei centri che li hanno utilizzati, fase esaminata nel precedente paragrafo, occorre procedere al cosiddetto ribaltamento dei costi. Con tale espressione si tiene in considerazione il fatto che i centri intermedi, ausiliari e funzionali operano prestando servizi in favore dei centri produttivi, che realizzano l'output nei confronti dell'utenza esterna. Pertanto, dovendo ad esempio calcolare il costo pieno dei dipartimenti, è necessario operare il ribaltamento dei costi allocati nelle altre parti dell'organizzazione, in funzione di parametri espressivi del consumo di risorse spese in favore degli stessi dipartimenti.

Di seguito, nell'esperienza di IUAV Venezia, si riporta il meccanismo, con alcuni esempi di *driver* selezionati in funzione del calcolo.

Esperienze di controllo di gestione

Riprendendo l'esempio del precedente paragrafo, il centro intermedio comune (Direzione generale, Rettorato più le aree finanza e infrastrutture) viene ribaltato su tutti i centri intermedi ausiliari e finali in base al loro costo complessivo (*driver* di costo), annullandosi.

Nella tabella sotto di esempio si nota che il centro comune (giallo), che ha un costo pari a 149, si azzerava in quanto il costo si ripartisce su tutti gli altri centri ausiliari (verdi) e finali (azzurri).

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

CONTI	CENTRI INTERMEDI					CENTRI FINALI D/R						TOT
	DB	DL	DR SD	AFRU AI DG RET	AD	D1_D	D1_R	D2_D	D2_R	D3_D	D3_R	
COMPET.FISSE DOCENTI T.IND.						50	50	25	25	40	40	230
COMPET.FISSE PERS. T.A. T.IND.	10	20	40	120	50	5	5	3	3	8	8	270
BORSE DI RICERCA							10			20		60
CANCELLERIA	3	5	7	15	12	2	2	3	3	3	3	57
SPESE ENERGIA ELETTRICA	16	18	9	14	25	14	14	16	16	18	18	180
TOTALE 1	29	43	56	149	87	71	81	46	66	69	99	797
RIBALTAMENTI:												
AFRU, AI, DG, RET	7	10	13	- 149	20	16	19	11	15	16	23	-
DL		- 53					9		18		26	-
DB	- 36					2	5	5	7	7	10	-
AD					- 107	18		36		54		-
DR			- 50				22		11		17	-
SD			- 19				4		6		8	-
TOTALE COMPLESSIVO	-	-	- 0	-	-	108	140	97	124	145	182	797

Nello *step* successivo il costo complessivo di ciascun centro intermedio ausiliario viene ribaltato sui centri finali (dipartimenti) in base a un *driver* funzionale:

- il costo delle biblioteche tra Didattica e Ricerca in base a una % di utilizzo dell'utenza
- il costo dei laboratori alla Ricerca in base al numero di docenti del dipartimento direttori di laboratorio
- il costo della area didattica alla Didattica in base al numero di studenti iscritti
- il costo della divisione ricerca alla Ricerca in base al numero di docenti afferenti al dipartimento
- il costo della scuola di dottorato alla Ricerca in base al numero di iscritti per dipartimento.

Alla fine del processo, tutti i costi dei centri intermedi sono ribaltati sui centri finali, azzerandosi.

La tabella seguente offre un esempio di come i centri intermedi, comuni e ausiliari vengono ribaltati sui centri finali. Nella realtà tutto il processo avviene con un algoritmo di calcolo costruito in U-Gov che prende i dati di costo dal modulo contabilità e da CSA mentre i *driver* vengono caricati come fonte esterna. A questo punto per ogni dipartimento abbiamo il costo pieno per Didattica e Ricerca e il report è il seguente.

Voce COAN Origine L4	DIPARTIMENTI						Grand Totale
	D1_D	D1_R	D2_D	D2_R	D3_D	D3_R	
CA.3.10.01.01 0 Borse Di Studio Regionali	€	€	€	€	€	€	€
CA.3.10.01.02 0 Quote Servizi Mensa Esu							
CA.3.10.01.03 0 Borse Di Studio Da U.E.							
CA.3.10.01.04 0 Dottorato Di Ricerca (Solo Borsa)							
CA.3.10.01.05 0 Spese Mobilita' Dottorandi							
CA.3.10.01.07 0 Borse Di Ricerca							
CA.3.10.01.08 0 Mobilita' Erasmus							
CA.3.10.01.10 0 Rimb.Spese Mobilita' Fini Didattici							
CA.3.10.01.11 0 Prestiti D'Onore Ex D.M. 198/2003							
CA.3.10.01.12 0 Borse Post Lauream							
CA.3.10.01.14 0 Oneri previdenziali su Dottorato Di Ricerca (Solo Borsa)							
CA.3.10.01.16 0 Oneri previdenziali su Spese Mobilita' Dottorandi							
CA.3.10.01.18 0 IRAP su Borse Finanziate Da Terzi							
CA.3.10.01.20 0 Quote Servizi Alloggio Esu							
CA.3.10.02.03 0 Rimborso Spese Tirocinii Formativi							
CA.3.10.02.04 0 Contratti Di Collaborazione Con Studenti							
CA.3.10.02.05 0 Contributo Per Gestione Impianti Sportivi							
CA.3.10.02.06 0 Iniziative Senato Studenti							
CA.3.10.02.07 0 Altri Interventi A Favore Studenti							
CA.3.10.02.08 0 Assegni Incentivazione Tutorato							
CA.3.10.02.10 0 Oneri Previdenziali Su Assegni Incentivazione Tutorato							

Per quanto riguarda i *driver* caricati nell'applicativo Allocazione costi i principali sono i seguenti:

Il *driver* metri quadrati

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

CD_UA_STEP1_D	VALORE
D1	3.021
D2	4.152
D3	5.763
AREA FINANZA E RISORSE	445
AREA DIDATTICA E SERVIZI AGLI	684
AREA INFRASTRUTTURE	686
DIVISIONE SISTEMA DEI	3.722
DIVISIONE RICERCA	257
DIVISIONE SERVIZI	3.747
SCUOLA DI DOTTORATO	268
DIREZIONE GENERALE	2.397
RETTORATO	900

Il *driver* numero di dipendenti PTA

CD_UA_STEP1	CD_UA_STEP1_D	VALORE
UA.01.03	AREA FINANZA E RISORSE UMANE	38
UA.01.04	AREA DIDATTICA E SERVIZI AGLI STUDENTI	58
UA.01.01.02	RETTORATO	17
UA.01.01.03	DIREZIONE GENERALE	45
UA.01.02.01	SCUOLA DI DOTTORATO	5
UA.01.02.02	DIVISIONE SERVIZI BIBLIOGRAFICI DOCUMENTALI	23
UA.01.02.04	DIVISIONE RICERCA	14
UA.01.02.03	DIVISIONE SISTEMA DEI LABORATORI	30
UA.01.05	AREA INFRASTRUTTURE	30

Driver numero di iscritti per corso di studio

CD_DIM_ANA1	VALORE
D.CdS.01	399
D.CdS.02	567
D.CdS.03	140
D.CdS.04	670
D.CdS.05	280
D.CdS.06	752
D.CdS.07	132
D.CdS.08	147
D.CdS.09	110
D.CdS.10	5
D.CdS.11	238
D.CdS.12	428
D.CdS.13	1
D.CdS.14	27

Driver numero di iscritti per dipartimento

CD_UA_STEP1_D	VALORE
D1	1156
D2	1054
D3	1830

Driver ore di formazione per centro

CD_UA_STEP1_D	VALORE
AREA DIDATTICA E SERVIZI AGLI STUDENTI	575
AREA INFRASTRUTTURE	744,5
DIVISIONE SISTEMA DEI LABORATORI	452
DIVISIONE RICERCA	282
DIVISIONE SERVIZI BIBLIOGRAFICI DOCUMENTALI	701
SCUOLA DI DOTTORATO	18,5
DIREZIONE GENERALE	1108
RETTORATO	54
AREA FINANZA E RISORSE UMANE	744,5

Ogni *driver* serve a ripartire un certo numero di costi: ad es. il *driver* metri quadrati di superficie è utilizzato per allocare costi che hanno un legame stretto con le superfici degli immobili utilizzati dall'ateneo: ad esempio, le utenze

(energia elettrica, gas, acqua), le manutenzioni ordinarie (manutenzione immobili, impianti, attrezzature, mobili, ecc.) i costi relativi a contratti di pulizia e guardiania.

2.2.4 Ulteriori prospettive di impostazione del sistema di ribaltamento dei costi

Nel sistema di contabilità analitica a *full costing* a base multipla i costi indiretti vengono assegnati agli oggetti di costo finali attraverso la creazione di più aggregazioni omogenee di costi e l'individuazione di basi di ripartizione appropriate, differenziate e rispondenti alle caratteristiche delle diverse aggregazioni di costi indiretti create. Il sistema in questione ipotizza che vi siano più cause del sostenimento dei costi indiretti e vi siano quindi più elementi in grado di esprimere il consumo da parte degli oggetti di costo finali dei fattori sottostanti i costi indiretti.

Di seguito si riporta l'esperienza dell'Università Politecnica delle Marche (UnivPM) in merito alla progettazione e l'implementazione di un sistema di contabilità analitica ispirato alla logica del *full costing* a base multipla.

Esperienze di controllo di gestione

In ambito di controllo di gestione, è stato progettato un sistema di contabilità analitica focalizzato sull'analisi dei costi, in grado di fornire informazioni in merito a quelli assorbiti direttamente dalle unità organizzative (Dipartimenti e Amministrazione Centrale) e dai diversi processi e servizi svolti.

La produzione di tali informazioni ha una triplice finalità:

- migliorare l'efficienza dei servizi erogati;
- supportare l'analisi costi-benefici relativa alle risorse da dedicare ai diversi obiettivi;
- monitorare le risorse effettivamente assorbite a fronte dei risultati raggiunti.

I destinatari delle informazioni prodotte dal sistema di contabilità analitica sono il Rettore, il Consiglio di Amministrazione, il Senato Accademico, il Direttore Generale e il Direttore Generale Vicario.

Come accennato in precedenza, gli oggetti privilegiati di analisi e misurazione dei costi sono i Dipartimenti, le Aree Culturali, l'Amministrazione Centrale e i principali processi di supporto ad essa afferenti (didattica, ricerca, gestione delle risorse umane, ecc.). L'obiettivo finale del sistema è quello di arrivare ad una configurazione di costo pieno di Area Culturale, ottenendo però una serie di informazioni di costo intermedie con una autonoma valenza informativa. Per raggiungere tale obiettivo, il sistema di *cost accounting* è stato impostato secondo la logica del *full costing* a base multipla ed è stato implementato attraverso i seguenti *step* logici e cronologici:

- *step* 1: determinazione del costo diretto di Dipartimento;

- *step 2*: determinazione del costo diretto delle Presidenze (per le Facoltà di Ingegneria, Economia e Medicina);
- *step 3*: allocazione dei costi delle Presidenze sui Dipartimenti (solo a quelli afferenti alle Facoltà di Ingegneria, Economia e Medicina);
- *step 4*: determinazione del costo pieno di Dipartimento (dato dalla somma tra il costo diretto di Dipartimento e, quando esistente, la quota di costi indiretti relativa alle Presidenze);
- *step 5*: determinazione del costo diretto di Area Culturale, derivante dalla somma tra i costi pieni dei Dipartimenti che compongono ciascuna Area Culturale. Da sottolineare che i costi delle Presidenze sono indiretti rispetto ai Dipartimenti, ma diretti rispetto alle Aree;
- *step 6*: determinazione del costo dei processi di supporto afferenti all'Amministrazione Centrale e ripartizione del costo dei processi di supporto dell'Amministrazione Centrale sulle Aree Culturali;
- *step 7*: determinazione del costo pieno di Area Culturale, dato dalla somma tra il costo diretto di Area (*step 5*) e la quota di costi indiretti dei processi di supporto dell'Amministrazione Centrale (*step 6*).

Il sistema di *cost accounting* restituisce quindi un costo pieno di Area Culturale che considera sia i costi diretti di ciascuna Area sia i costi indiretti, comuni a più Aree, ossia i costi dei servizi erogati alle Aree dall'Amministrazione Centrale.

Per facilitare l'analisi da parte dei destinatari delle informazioni e consentire loro di effettuare confronti tra i diversi Dipartimenti, i costi diretti di Dipartimento sono stati raggruppati in quattro classi:

- costi per il personale;
- costi per la gestione corrente (costi per beni e servizi, costi per il godimento di beni di terzi);
- costi per ammortamenti;
- altri oneri (oneri diversi di gestione, oneri finanziari, oneri straordinari).

I costi dell'Amministrazione Centrale sono stati invece aggregati in processi di supporto che erogano servizi omogenei (Ricerca e innovazione; Didattica; Dottorato; Risorse umane; Informatica; Edilizia; *Public engagement*, Servizi Generali). Ad esempio, nel processo "Didattica" sono stati raggruppati i costi delle attività amministrative inerenti all'area della didattica ed i servizi agli studenti (istituzione ed attivazione dei corsi di studio, gestione delle carriere studenti, interventi in materia di diritto allo studio, servizio di *job placement*, servizio di mobilità internazionale). Il processo "Dottorato" comprende i costi delle risorse che si occupano dell'istituzione, dell'attivazione e della gestione amministrativa delle Scuole di Dottorato di Ricerca fornendo informazioni e consulenza sia all'utenza interna (Direttori, Coordinatori, Strutture) che esterna (Dottorandi, enti esterni). Il processo "Risorse Umane" include i costi delle risorse che si occupano dell'attività amministrativa legata alle procedure di reclutamento di professori, ricercatori, assegnisti di ricerca e personale tecnico-amministrativo, come ad esempio gli adempimenti inerenti il rapporto di lavoro, dall'assunzione in servizio alla cessazione, o l'adempimento degli atti connessi

alle selezioni per il conferimento di assegni di ricerca e alla gestione del rapporto di collaborazione dei titolari di assegni.

L'articolazione dei costi dell'Amministrazione Centrale in tali processi di supporto ha una duplice valenza informativa. Da un lato, questa operazione consente di conoscere il costo delle risorse assorbite nell'erogazione dei principali processi, il peso percentuale dei costi di ciascun processo sui costi totali dell'Amministrazione Centrale e anche di effettuare un'analisi dei costi delle attività svolte all'interno di ogni processo in relazione ai benefici e alla rilevanza strategica delle stesse. È indubbio il valore che questa informazione ha in fase programmatica. Dall'altro lato, questi costi, opportunamente ripartiti tra le Aree Culturali, permettono di conoscere sia le richieste, sia l'assorbimento di questi servizi da parte delle Aree stesse e quindi anche quanto effettivamente "costano" tali Aree.

I costi di tali processi vengono infatti ripartiti tra le Aree Culturali selezionando basi di ripartizione rispondenti, quanto più possibile, al principio funzionale, ossia in grado di esprimere in modo attendibile il consumo delle risorse sottostanti tali costi da parte delle Aree. Ad esempio, per la ripartizione tra le Aree dei costi del processo "Didattica" la base di ripartizione selezionata è il numero degli studenti, ipotizzando che ad un maggior numero di studenti corrisponda un maggior carico di lavoro da parte del processo in esame. Questa scelta ha portato ad assegnare più costi alle Aree con un maggior numero di studenti e meno costi alle Aree con un minor numero di studenti.

Cercando la massima aderenza al principio funzionale, sono state selezionate le basi di ripartizione anche degli altri processi: ad esempio, per il "Dottorato" è stata scelta la base di ripartizione numero di Dottorandi, per le "Risorse Umane" è stata selezionata la base di allocazione numero di dipendenti, e così via.

La tabella seguente illustra le basi di ripartizione selezionate per ripartire i costi dei processi di supporto tra le Aree Culturali.

Processo di supporto	Base di ripartizione
Didattica	<i>Numero di studenti</i>
Dottorato	<i>Numero di dottorandi</i>
Risorse umane	<i>Numero di dipendenti</i>
Edilizia	<i>Metri quadri spazi</i>
Ricerca e innovazione	<i>Numero di docenti strutturati</i>
Informatica	<i>Numero di dipendenti</i>
Public engagement	<i>Numero di studenti</i>
Servizi generali	<i>Valore dei costi diretti delle Aree Culturali</i>

Una volta ripartiti sulle Aree i costi indiretti dei processi di supporto offerti dall'Amministrazione Centrale, è stato possibile determinare il costo pieno di Area, dato dalla somma tra il costo diretto di Area e la quota di costi indiretti dei processi dell'Amministrazione Centrale.

2.3 La *Business Intelligence* al servizio del controllo di gestione

La *Business Intelligence* (BI) si colloca a monte rispetto al CDG: quest'ultimo si propone di indurre comportamenti organizzativi finalizzati al raggiungimento degli obiettivi, il "cuore" del sistema è rappresentato dal sistema di indicatori, dalle misure che li compongono. È dalla bontà di queste misurazioni che dipende l'efficacia del sistema e la bontà delle decisioni che ne derivano. La BI interessa la qualità delle misure, ma è qualcosa di più in quanto si concretizza in un sistema di conoscenze che diviene patrimonio dell'ente e spinge a un continuo affinamento delle informazioni. La BI è quindi un sistema che trasforma i dati e informazioni in conoscenze e decisioni più tempestive ed efficaci.

Con *Business Intelligence* intendiamo semplicemente delle azioni di raccolta, selezione, elaborazione con tecniche di *data analysis*. Questo può avvenire su grandi masse di dati (*big data*) oppure sui dati che interessano ad esempio un ateneo. La raccolta dati consiste nell'acquisizione di diversi tipi di dati (contabili o extracontabili) inerenti gli *stakeholders* interni (i dipendenti, gli studenti) o esterni (ad es. l'andamento delle iscrizioni nelle università di architettura del nord, oppure il profilo socio economico delle famiglie di una regione, o anche il numero di pagine visitate del portale di ateneo).

La selezione riguarda l'individuazione dei dati più significativi rispetto agli obiettivi dell'analisi e la verifica rispetto alle modalità di raccolta e aggregazione, per integrarli in un solo *data warehouse*, una sorta di database evoluto, in grado di effettuare aggregazioni di dati con finalità di *Business Intelligence*.

La terza fase di elaborazione è quella dell'analisi dei dati che può utilizzare strumenti statistici (analisi uni-multivariata, classificazioni, stime, *clustering*, ecc.).

A queste fasi, di analisi passiva, rispetto alle quali un grande ruolo è giocato dal sistema informatico esistente, la BI aggiunge le analisi attive: i modelli utilizzabili per estrarre conoscenze dai dati elaborati. Essi possono evidenziare delle tendenze, delle informazioni che forniscono elementi di valutazione significativi per le decisioni strategiche dell'ateneo.

Esperienze di controllo di gestione

Case-study: ottimizzazione dei dati ai fini dello sviluppo del controllo di gestione

L'università Iuav utilizza in diversi modi i dati analitici di base elaborati dal CDG per estrarre conoscenze utili all'ottenimento di indicatori di performance.

Si tratta tuttavia di casi abbastanza semplici, basati su quantità non grandi di dati.

1 Elaborazione dei dati stipendiali

Il costo del personale per un ateneo è la voce più importante del suo bilancio e tra quelle più soggette a controllo anche da parte del ministero (es. D.Lgs. 49/2012).

In relazione al Piano integrato e alla misurazione della performance è necessario che i dati retributivi siano disponibili oltre che per natura (conto) anche per soggetto percettore e per struttura organizzativa di appartenenza.

Iuav si avvale del DWH U-Gov completo di tutti i moduli (per questo tipo di analisi quelli principali sono Contabilità e Personale) che utilizza la reportistica PENTAHO (software utilizzato per le operazioni di gestione, analisi e reporting dei dati strategici).

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

Tra le elaborazioni svolte dal controllo di gestione figura il calcolo annuale degli indicatori di efficienza (costi unitari per struttura organizzativa) utilizzati per la valutazione delle performance.

Il report viene costruito *ad hoc* a partire dai *dataset* contabili e del personale e comprende i costi stipendiali del personale (raggruppati per due voci sintetiche: oneri e lordo) articolato per ciascuna struttura organizzativa e ruolo. L'articolazione in 4 livelli delle strutture consente di avere una rapida informazione su diversi livelli di raggruppamento. I costi sono calcolati per mese e tengono conto di tutti i cambiamenti organizzativi ufficialmente rilevati in U-Gov per tutto il personale. Il report seguente (depurato dei nominativi e degli importi) è un esempio.

						Anno 2017			
Unità organizzativa L2	Unità organizzativa L3	Unità organizzativa L4	Ruolo giuridico	cod ruolo	Persona fisica	Oneri	Lordo		
2716 - AREA DIDATTICA E SERVIZI AGLI STUDENTI	2716 - AREA DIDATTICA E SERVIZI AGLI STUDENTI	2716 - AREA DIDATTICA E SERVIZI AGLI STUDENTI	DB - Dirigenti a t.i.	DB	1				
			ND - Personale non docente	ND	2				
	2722 - DIVISIONE PROGRAMMAZIONE DIDATTICA	2722 - DIVISIONE PROGRAMMAZIONE DIDATTICA	2722 - DIVISIONE PROGRAMMAZIONE DIDATTICA	ND - Personale non docente	ND	3			
			2723 - DIVISIONE SERVIZI AGLI STUDENTI	ND - Personale non docente	ND	4			
			78 - SERVIZIO CAREER SERVICE	ND - Personale non docente	ND	5			
				ND	6				
				ND	7				
				ND	8				
				ND	9				
				ND	10				
				ND	11				
				ND	12				
				ND	13				
				ND	14				
				ND	15				
				NM - Personale non docenti a tempo	NM	16			
					NM	17			
				2824 - SERVIZIO SERVIZI AGLI STUDENTI - BACK OFFICE	ND - Personale non docente	ND	18		
					ND	19			
					ND	20			
					ND	21			
					ND	22			
					ND	23			
					ND	24			
					ND	25			
					ND	26			
				2825 - SERVIZIO SERVIZI AGLI STUDENTI - FRONT OFFICE	ND - Personale non docente	ND	27		

Pentaho consente di calcolare velocemente il costo per le aree di supporto alla Didattica e Ricerca e ciò consente di ottenere il costo medio unitario per le strutture organizzative, utilizzando un *driver* espressivo dell'attività svolta.

	DOMANDA/DESCRIZIONE	Valore 2016	Variazione 2016
ADSS	Costo unitario Divisione Programmazione Didattica	11.269	-11%
	IPI Costi retributivi del personale assegnato Divisione Programmazione Didattica	698.707	-6,4%
	IPI Totale corsi di laurea attivi	62	5,1%
ADSS	Costo unitario Divisione Servizi agli Studenti	365	6,5%
	IPI Costi retributivi del personale assegnato Divisione Servizi agli Studenti	1.400.617	2,9%
	IPG-IPI Totale studenti iscritti (a corsi di laurea)	3837	-3,4%

Calcolando il costo per un periodo pluriennale il report può darci una visualizzazione chiara di come evolve il costo per personale t.a. per le diverse strutture.

Esperienze di controllo di gestione

2 Un cruscotto di indicatori per i dati forniti da *Good Practice*

L'università di architettura di Venezia partecipa dal 2009 al Progetto "*Good Practice*" del Polimi, a cui aderiscono più di venti atenei italiani, che individua un modello di misurazione delle performance con finalità di *benchmarking* ed esplicitazione delle buone pratiche.

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

Vista la considerevole mole di dati restituiti è stato necessario individuare una modalità di sintesi in grado di fornire una visione più semplice e facilmente fruibile delle informazioni ritenute maggiormente utili per le scelte dell'ateneo. Per questa ragione, considerando la coerenza con il fabbisogno informativo legato alle finalità strategiche dell'ateneo, si è definito una sorta di cruscotto informativo che sintetizza i seguenti dati:

Sintesi dati di efficienza

+ALTO ASSORB RISORSE	SERVIZI	DRIVER	COSTO UNIT BENCH. ESTERNO		
			IUAV	GRUPPO: PICCOLI	VAR%
	1. Pianificazione, controllo e statistica	Valore totale dei proventi + costi (MGL€)	6,75	5,33	27%
	2. Contabilità	Valore totale dei proventi + costi (MGL€)	8,34	7,75	8%
	3. Affari legali e istituzionali	PTA + DOC + RIC + CEL	1.231,21	956,64	29%
	4. Comunicazione	numero tot. unità di personale	977,64	616,75	59%
	5. Servizi sociali e welfare	PTA + DOC + RIC + CEL	151,15	119,96	26%
	6. Personale	numero tot. unità di personale	1.448,87	1.180,19	23%
	8. Edilizia _Interventi sul costruito	Mq interni (inclusi corridoi)	29,08	16,46	77%
	8. Edilizia _Interventi sul costruito (netto Siope)	Mq interni (inclusi corridoi)	5,70	4,11	39%
	9. Approvvigionamenti	APPR (MGL€)	45,24	60,22	-25%
	10. Servizi generali e logistici	Mq interni (inclusi corridoi)	66,65	37,14	79%
	10. Servizi generali e logistici (netto Siope)	Mq interni (inclusi corridoi)	16,86	19,09	-12%
	11. Sistemi informativi	numero tot. unità di personale	3.021,63	1.884,92	60%
	11. Sistemi informativi (netto Siope)	numero tot. unità di personale	788,91	830,14	-5%
	12. Orientamento in entrata	N immatricolati CdL	81,12	76,70	6%
	13a Gestione vita collegiale	N allievi ospiti residenze			
	13b Gestione mense	N pasti erogati mensa			
	14. Gestione delle borse di studio	N domande totali borse studio	96,33	245,03	-61%
	15. Didattica in itinere per lauree di I e II livello	N iscritti CdL	324,75	180,35	80%
	16. Formazione post-laurea (corsi di perfezionamento, dottorato e master)	TOT DOTT E SPECIALIZZ	1.052,51	1.011,96	4%
	17. Orientamento in uscita	LAUREATI + STAGISTI	176,90	111,59	59%
	18. Internazionalizzazione studenti	STUD STR+MOB ENTR+MOB USC	316,99	275,26	15%
	20. Biblioteche	UTENZA POTENZIALE	221,83	99,21	124%
	22. Supporto alla gestione dei progetti nazionali	PROVENTI NAZ (MGL)	154,64	269,00	-43%
	23. Supporto alla gestione dei progetti internazionali	PROVENTI INTERNAZ (MGL)	255,40	1.783,76	-86%
	22/23. Supporto alla gestione dei progetti nazionali e internazionali	TOTALE PROVENTI: NAZ INTERNAZ E C TERZI	218,20	205,70	6%

Customer satisfaction: valori medi delle risposte ottenute dagli stakeholders

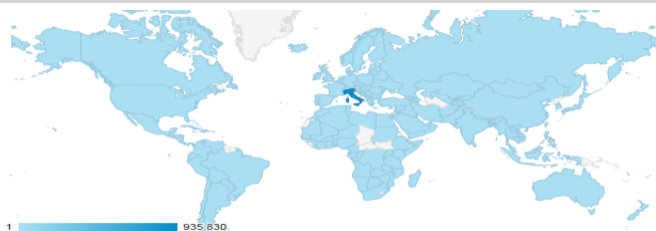
SERVIZI	DDA			PTA			STU1			STU2		
	IUAV	PICCOLI	VAR%	IUAV	PICCOLI	VAR%	IUAV	PICCOLI	VAR%	IUAV	PICCOLI	VAR%
Amministrazione e gestione del personale	4,40	4,34	1,3%	3,91	3,64	7,3%						
Approvvigionamenti e servizi logistici	3,53	3,76	-6,1%	3,58	3,58	0,0%						
Comunicazione	3,42	3,76	-9,0%	3,39	3,53	-3,9%						
Sistemi Informativi	3,87	3,95	-1,9%	4,35	4,03	7,9%	3,57	3,90	-8,4%			
Contabilità				4,04	3,83	5,5%	3,81	3,97	-4,0%			
Supporto alla didattica	3,80	4,15	-8,4%									
Orientamento in entrata							3,74	3,85	-2,7%			
Servizi generali, infrastrutture e logistica							3,90	4,20	-7,2%			
Segreteria							3,80	3,86	-1,7%	3,84	3,87	-0,8%
Diritto allo studio							4,04	4,07	-0,8%	3,67	3,94	-6,8%
Job placement/Career service												
Supporto alla ricerca	3,73	3,77	-1,0%									
Biblioteca	4,68	4,37	7,2%				4,66	4,21	10,7%	4,62	4,20	9,8%
Soddisfazione complessiva: ritiene che ci sia stato un miglioramento rispetto all'anno scorso? (poco+per niente)	30%	33%	-9,9%	52%	44%	19,2%						

Esperienze di controllo di gestione

3 l'analisi dei dati con *Google analytics*

L'ateneo ha necessità di monitorare l'utilizzo del portale da parte dell'utenza sia per migliorare progressivamente l'efficacia della comunicazione sia per misurare alcuni indicatori che riguardano la performance. A tal fine vengono utilizzate delle visualizzazioni e dei report forniti da Google.

Geolocalizzazione



Paese	Acquisizione			Comportamento			Conversioni		
	Sessioni	% nuove sessioni	Nuovi utenti	Frequenza di rimbalzo	Pagine/sessione	Durata sessione media	Tasso di conversione all'obiettivo	Completamenti obiettivo	Valore obiettivo
	1.018.617 % del totale: 100,00% (1.018.617)	32,44% Media per vista: 32,41% (0,09%)	330.402 % del totale: 100,09% (330.089)	53,91% Media per vista: 53,91% (0,00%)	2,55 Media per vista: 2,55 (0,00%)	00:03:40 Media per vista: 00:03:40 (0,00%)	0,00% Media per vista: 0,00% (0,00%)	0 % del totale: 0,00% (0)	0,00 US\$ % del totale: 0,00% (0,00 US\$)
1. Italy	935.830 (91,87%)	30,37%	284.187 (86,01%)	53,28%	2,58	00:03:46	0,00%	0 (0,00%)	0,00 US\$ (0,00%)
2. Spain	8.168 (0,80%)	41,52%	3.391 (1,03%)	54,25%	2,59	00:02:52	0,00%	0 (0,00%)	0,00 US\$ (0,00%)
3. France	6.574 (0,65%)	51,54%	3.388 (1,03%)	56,46%	2,39	00:02:33	0,00%	0 (0,00%)	0,00 US\$ (0,00%)
4. United Kingdom	6.137 (0,60%)	52,57%	3.226 (0,98%)	59,02%	2,22	00:02:28	0,00%	0 (0,00%)	0,00 US\$ (0,00%)

Visitatori

Tipo di utente	Acquisizione			Comportamento			Conversioni		
	Sessioni	% nuove sessioni	Nuovi utenti	Frequenza di rimbalzo	Pagine/sessione	Durata sessione media	Tasso di conversione all'obiettivo	Completamenti obiettivo	Valore obiettivo
	1.018.617 % del totale: 100,00% (1.018.617)	32,44% Media per vista: 32,41% (0,09%)	330.402 % del totale: 100,09% (330.089)	53,91% Media per vista: 53,91% (0,00%)	2,55 Media per vista: 2,55 (0,00%)	00:03:40 Media per vista: 00:03:40 (0,00%)	0,00% Media per vista: 0,00% (0,00%)	0 % del totale: 0,00% (0)	0,00 US\$ % del totale: 0,00% (0,00 US\$)
1. Returning Visitor	688.215 (67,56%)	0,00%	0 (0,00%)	51,16%	2,71	00:04:22	0,00%	0 (0,00%)	0,00 US\$ (0,00%)
2. New Visitor	330.402 (32,44%)	100,00%	330.402(100,00%)	59,62%	2,23	00:02:12	0,00%	0 (0,00%)	0,00 US\$ (0,00%)

Pagine visualizzazioni

Pagina	Visualizzazioni di pagina	Visualizzazioni di pagine uniche	Tempo medio sulla pagina	Accessi	Frequenza di rimbalzo	% uscita
	2.598.871 % del totale: 100,00% (2.598.871)	1.678.261 % del totale: 100,00% (1.678.261)	00:02:22 Media per vista: 00:02:22 (0,00%)	1.018.589 % del totale: 100,00% (1.018.589)	53,91% Media per vista: 53,91% (0,00%)	39,19% Media per vista: 39,19% (0,00%)
1. /homepage/	1.206.614 (46,43%)	758.554 (45,20%)	00:03:14	731.911 (71,86%)	52,61%	46,95%
2. /studenti/	199.988 (7,70%)	116.989 (6,97%)	00:01:00	19.549 (1,92%)	35,29%	19,01%
3. /studenti/avvisi-del/index.htm	68.744 (2,65%)	41.513 (2,47%)	00:01:58	12.271 (1,20%)	62,78%	38,36%
4. /Didattica1/index.htm	45.698 (1,76%)	31.137 (1,86%)	00:02:48	3.822 (0,38%)	65,43%	44,81%
5. /lavoro-tir/	39.994 (1,54%)	25.074 (1,49%)	00:03:00	6.702 (0,66%)	57,77%	43,00%
6. /studenti/procedure-/esami-d-i-s/prima-sessa4/index.htm	31.723 (1,22%)	17.678 (1,05%)	00:01:06	2.717 (0,27%)	40,26%	16,81%
7. /studenti/procedure-/esami-d-i-s/index.htm	30.458 (1,17%)	18.817 (1,12%)	00:00:37	3.224 (0,32%)	31,51%	12,71%
8. /Didattica1/2013-2014/T-R-I-E-N-/architettura/index.htm	29.071 (1,12%)	19.625 (1,17%)	00:02:08	3.836 (0,38%)	47,94%	36,84%
9. /studenti/procedure-/esami-d-i-s/	27.263 (1,05%)	17.254 (1,03%)	00:00:37	14.406 (1,41%)	14,47%	16,45%

Capitolo III: Gli strumenti del sistema: dal budget all'analisi degli scostamenti

3.1 Il budget

3.1.1 Obiettivi del Budget di Ateneo

L'ovvio: condizione indispensabile per poter dare il via al processo di spesa è l'approvazione da parte del Consiglio di Amministrazione di ateneo, del Bilancio preventivo autorizzatorio, previo parere del Senato e del Collegio dei Revisori.

Qualcosa in più: la costruzione di un budget attraverso un progetto condiviso fra Amministrativi ed Accademici, tenendo inoltre conto delle risultanze a consuntivo, dell'ottimizzazione dell'impiego delle risorse e degli obiettivi strategici istituzionali.

Occorre tener presente che tra le giustificazioni che a livello internazionale hanno stimolato il passaggio, nella pubblica amministrazione, da modelli di *cash accounting* a quelli *accrual*, c'è proprio la possibilità offerta da questi modelli di redigere un Bilancio preventivo informato al principio della cosiddetta competenza economica, al fine di un efficiente ed efficace utilizzo delle risorse pubbliche.

Il Budget, sotto quest'ottica, è visto non solo come documento autorizzatorio per la spesa, bensì quale strumento ed occasione per l'impiego al meglio delle risorse disponibili.

Da non dimenticare in questo percorso, orientato peraltro dalla funzionalità del controllo di gestione, la presenza di vincoli amministrativi/legislativi che talvolta limitano le possibilità di costruzione e rappresentazione dei dati, determinando la necessità di riclassificazioni per poter applicare correttamente logiche di dettaglio ed elaborazioni che caratterizzano la contabilità analitica.

L'analisi proposta di seguito prende il via considerando un cronoprogramma con degli *step* da percorrere per addivenire alla redazione ed approvazione del budget, analizzando lungo il percorso rappresentazioni, vincoli e variabili di gestione.

3.1.2 Una proposta di cronoprogramma per il budgeting

Si propone uno schematico cronoprogramma, di massima, che funge in questo caso sia da "mappa" degli adempimenti previsti normativamente o di prassi, sia da

“inventario” degli attori, ognuno con il proprio copione più o meno definito o da inventare progressivamente.

Operativamente il “Piano di lavoro e scadenze” ([All.1](#)) descrive le principali tappe del percorso accanto ad una tempistica, considerato che la variabile tempo, anche in questo campo, è titolare di un ruolo chiave.

Si passa dalle Direzioni (Risorse Umane, Informatica, Didattica, Patrimonio, ecc.) ai Dipartimenti.

Si allega un esempio delle schede che vengono trasmesse ([All.2](#)) ai responsabili dei Centri di spesa, a fine agosto/inizio settembre. Si tratta principalmente della richiesta di esprimere i fabbisogni per il triennio oggetto della previsione.

Onde fornire supporto alla redazione di detta programmazione nelle schede di cui sopra, vengono precompilati alcuni campi, a cura dell’Ufficio che si occupa della redazione della proposta di Budget da condividere con il Direttore Generale ed il Rettore, che riportano sia lo stato di avanzamento sia dati storici.

La scheda si articola come di seguito illustrato, ipotizzando di dover redigere il Budget dell’esercizio 2019:

- a) Intestazione e macro dati
- b) Funzionamento ed investimenti: pianificato 2018, consuntivato ad esempio a fine agosto 2018, richiesta di stima del consuntivo e programmazione 2019-2021
- c) Ricerca e didattica finanziata da terzi: vengono elencati i progetti attivi con le seguenti indicazioni:
 - Descrizione del progetto
 - Consuntivato al 31 dicembre del 2017
 - Pianificato e consuntivato a fine agosto 2018
 - Stima a tendere a fine 2018
 - Stima costi e ricavi per il triennio
- d) Progetti finanziati tramite Dipartimenti di eccellenza:
 - Descrizione del progetto
 - Pianificato e consuntivato a fine agosto 2018
 - Stima a tendere a fine 2018
 - Stima costi per il triennio
- e) Aree finanziate a carico Ateneo:
 - Ricerca
 - Internazionalizzazione
 - Didattica
 - Altri progetti

Precompilati oltre ai campi relativi al consuntivo 2017, anche lo “stato avanzamento lavori” 2018 ed ipotesi di consuntivo a fine 2018. Vi è un “algoritmo” di Ateneo che assegna le risorse per questi ambiti. Il modello viene approvato dal Senato Accademico entro fine novembre.

- f) Progetti finanziati tramite Piano strategico finanziato con fondi di Ateneo

- g) Residui margini di progetto: si tratta dei fondi normalmente identificati, in gergo accademico, come “Tesoretti”. Nello schema viene indicato il pianificato relativo al 2018, il consuntivo a fine agosto 2018, una stima del consuntivo a fine 2018 e si chiede di stimare i costi per il triennio. Si precisa che in occasione dell’approvazione di ogni Bilancio consuntivo vengono quantificati i margini realizzati con i progetti chiusi nell’anno di riferimento, quanto utilizzato nell’anno, e conseguentemente si aggiorna l’importo della riserva di patrimonio netto costituita per rappresentare, in modo trasparente, che si tratta di utili conseguiti ma che sono vincolati.

Seguendo il calendario proposto si richiede la compilazione e restituzione delle schede che poi verranno riconsegnate, ai responsabili di ogni Centro di Costo, successivamente all’approvazione del Budget da parte del Consiglio di Amministrazione.

Nella compilazione delle schede per la proposta del fabbisogno di risorse per il triennio i responsabili vengono continuamente supportati dal personale amministrativo che si occupa di pianificazione. Parallelamente si applicano i ragionamenti effettuati durante gli incontri periodici che si sono svolti nel corso dell’anno, come viene descritto in dettaglio al paragrafo successivo.

Il Budget non è solamente l’occasione per richiedere risorse a piè di lista, bensì un momento per riflettere sul passato e sul futuro tenuto conto anche degli obiettivi di Ateneo, come indicati nel Piano strategico e nel Piano integrato.

3.1.3 Il ruolo degli attori chiave: la necessità di confronti periodici con i responsabili dei centri di spesa

Come descritto nelle pagine precedenti, il controllo di gestione richiede un costante monitoraggio in itinere funzionale ad evidenziare eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi prefissati, attivando eventualmente azioni correttive finalizzate a modificare la direzione di marcia.

Si presenta, di seguito, l’esperienza dell’Università degli Studi di Trento.

Esperienze di controllo di gestione

Si precisa che la scaletta orientata alla predisposizione del Budget, descritta nel paragrafo precedente, ha alla base, tra l’altro, un percorso di confronto attuato durante l’anno che vede lo svolgersi di vari incontri fra il Responsabile del Bilancio ed i Responsabili dei Centri di spesa (Dirigenti, Direttori di Dipartimento e dei Centri di Ricerca) per un attento monitoraggio di quanto previsto e di quanto stanziato/impegnato/speso.

Detti incontri si svolgono periodicamente, sia secondo un calendario prefissato sia in occasione di eventuali particolari fatti accademici es. cambio dei Direttori di Dipartimento, facendo riferimento ad uno schema semplice ([All.3](#)) che traduce

le logiche del bilancio, in maniera più operativa e digeribile, anche per chi di mestiere si occupa di Fisica piuttosto che di Sociologia.

Duranti detti momenti di confronto si riflette, considerando sia l'andamento storico delle risorse assegnate e di quelle consuntivate, sia nel dettaglio i vari progetti.

Le informazioni riportate nella scheda sono le seguenti:

TIPOLOGIA
COMMERCIALI FINANZIATI DA TERZI *
ISTITUZIONALI FINANZIATI DA TERZI*
PROGETTO GESTITI CON RICAVO CENTRALE *
FINANZIAMENTO ESTERNO
DIDATTICA A CARICO ATENEO
FUNZIONAMENTO
INVESTIMENTI A CARICO ATENEO
PIANO STRATEGICO
RICERCA A CARICO ATENEO
INTERNAZIONALIZZAZIONE
FONDO RESIDUI PROGETTI CHIUSI
ALTRI PROGETTI A CARICO ATENEO
FINANZIAMENTO ATENEO
TOTALE

Si passa dall'esposizione per macro-aree – sopra indicate – per poi analizzarle nel dettaglio. Nel corso del 2018, durante detti confronti si è fatto riferimento a budget e consuntivo degli anni 2015, 2016 e 2017. Per il 2018 si tratta di analizzare gli stanziamenti previsti e lo stato di avanzamento relativamente alle risorse prenotate, impegnate ed effettivamente spese.

I confronti della durata media di circa 1 ora e mezza si sono dimostrati molto utili sia per ottenere una fotografia condivisa dello stato di avanzamento dell'attività, sia per programmare assieme i fabbisogni futuri. Gli incontri autunnali sono stati inoltre caratterizzati da valutazioni in merito alla necessità di differimento dell'assegnazione di risorse, debitamente motivata, in luogo della decisamente inefficiente corsa agli "acquisti di fine anno" per utilizzare le risorse "in scadenza".

3.1.4 Le relazioni dei valori di budget con gli altri documenti

Come indicato anche dall'Anvur nel documento "Linee Guida per la gestione integrata dei cicli della performance e del bilancio delle università italiane" del gennaio 2019, è necessario che i vari documenti amministrativi, contabili e non, che scandiscono la vita di ogni Ateneo, siano fra loro coordinati e, anche se redatti secondo logiche e fini diversi, è fondamentale analizzare che gli stessi siano debitamente "connessi" e fondamentale è individuare le basi comuni, le differenze e le intersezioni.

Seconda scheda con il dettaglio degli acquisti programmati:

SCHEDA B : PROGRAMMA BIENNALE DEGLI ACQUISTI DI FORNITURE E SERVIZI 2019-2020																		
ELENCO DEGLI ACQUISTI DEL PROGRAMMA																		
Piano Biennale 2019-2020																		
Codice Unico Intervento - CUI (1)	Annuale nella quale si prevede di dare avvio alla procedura di affidamento	Codice CUP (2)	Acquisto ricompreso nell'importo complessivo di un lavoro o di altra acquisizione presente in programmazione e di lavori, beni e servizi	CUI lavoro o altra acquisizione nel cui importo complessivo l'acquisto è eventualmente ricompreso (3)	Lotto Funzionale e (4)	Ambito geografico di esecuzione dell'Acquisto	Settore CPV (5)	Descrizione dell'Acquisto	Livello di priorità (6)	Responsabile del Procedimento (7)	L'acquisto è relativo a nuovo affidamento di contratto in essere (8)	STIMA DEI COSTI DELL'ACQUISTO					CENTRALE DI COMMITTENZA O SOGGETTO AGGREGATORE AL QUALE SI FARA' RICORSO PER L'ESPLETAMENTO DELLA PROCEDURA DI AFFIDAMENTO (11)	Acquisto aggiunto o variato a seguito di modifica programma (12)
												Primo anno (2019)	Secondo anno (2020)	Costi su annualità successive	Totale (9)	Apporto di capitale privato (10) Importo Tipologia		
Note (1) Codice CUI = sigla settore (F= Forniture; S= Servizi) + CF amministrazione + prima annualità del primo programma nel quale l'intervento è previsto (2) Indica il CUP (cfr. articolo 6 comma 5) (3) Compilare se "Acquisto ricompreso nell'importo complessivo di un lavoro o di altra acquisizione presente in programmazione di lavori, beni e servizi" è uguale al riferimento del programma (.....) (4) Indica se lotto funzionale secondo la definizione di cui all'art.3 comma 1 lettera gg) del D.Lgs. 50/2016 (5) Relativa a CPV principale. Deve essere rispettata la coerenza, per le prime due cifre, con il settore: F= CPV<45 o 48; S= CPV>48 (6) Indica il livello di priorità di cui all'articolo 6 comma 9 (7) Riportare nome e cognome del responsabile del procedimento (8) Servizi o Forniture che presentano caratteri di regolarità o sono destinati ad essere rinnovati entro un determinato periodo (9) Importo complessivo ai sensi dell'articolo 3, comma 6, ivi incluse le spese eventualmente già sostenute e con competenza di (10) Riportare l'importo del capitale privato come quota parte dell'importo complessivo. (11) Dati obbligatori per i soli acquisti ricompresi nella prima annualità (Cfr. articolo 8) (12) Indicare se l'acquisto è stato aggiunto o stato modificato a seguito di modifica in corso d'anno ai sensi dell'art.7 (13) La somma è calcolata al netto dell'importo degli acquisti ricompresi nell'importo complessivo di un lavoro o di altra acquisizione presente in programmazione di lavori, beni e servizi																		

Terza scheda relativa ad acquisti previsti nei programmi precedenti ma non riproposti nel nuovo programma e non ancora avviati:

SCHEDA C: PROGRAMMA BIENNALE DEGLI ACQUISTI DI FORNITURE E SERVIZI 2019/2020					
ELENCO DEGLI INTERVENTI PRESENTI NELLA PRIMA ANNUALITA' DEL PRECEDENTE PROGRAMMA BIENNALE E NON RIPROPOSTI E NON AVVIATI					
Codice Unico Intervento - CUI	CUP	Descrizione acquisto	Importo acquisto	Livello di priorità	Motivo per il quale l'intervento non è riproposto (1)
Il referente del programma (.....)					
Note (1) breve descrizione dei motivi					

Si noti che accanto alla descrizione dei beni e servizi che s'intende acquisire è necessario indicare fra l'altro: l'anno di inizio della procedura di gara, i costi che verranno sostenuti nel biennio ed eventualmente successivamente, il responsabile della stazione appaltante e l'adesione eventuale a centrali di committenza.

La redazione di questo documento, da pubblicarsi sul sito di Ateneo oltre che sul sito del MIT, è stata anche l'occasione per procedere ad una programmazione degli acquisti, a livello di Ateneo, che ha superato la logica dei Dipartimenti e delle Direzioni. Non è immediato il collegamento fra detto schema e il Bilancio preventivo. Si nota da subito che nel Bilancio preventivo l'anno "principe" di riferimento è quello in cui verrà

effettuato l'acquisto e nel caso di costi pluriennali prevede l'intero importo, nel piano biennale invece si tiene conto dell'anno di inizio delle procedure di gara e vengono stimati poi i costi sostenuti nei vari anni. Il piano biennale si occupa di beni e servizi, non si considera evidentemente la spesa per il personale piuttosto che l'acquisto di beni immobili. Inoltre, gli acquisti di importo inferiore a 40 mila euro, che in particolare nel "mondo della ricerca" sono numerosi in quanto vi è difficoltà nel programmare considerato che il bene da acquisire dipende dal risultato dell'esperimento in corso, sono contemplati nel Bilancio preventivo ma non nel piano degli acquisti, e la sommatoria di dette forniture può portare anche ad importi rilevanti.

Non è prevista normativamente la possibilità di aggiornamenti del piano degli acquisti, si reputa comunque opportuno, tenuto conto della dinamicità dell'attività legata a progetti, procedere all'integrazione dello stesso una o due volte all'anno, anche nell'ottica di una programmazione che segua, anche se a grandi passi, gli eventi della vita di tutti i giorni.

Per evitare la "corsa agli acquisti" di fine anno per "consumare" le risorse, altrimenti non riportabili all'anno successivo, si necessita di un confronto *ad hoc* con i responsabili dei Centri di spesa, nei mesi di ottobre/novembre, per valutare assieme quali sono stati i fattori non gestibili che hanno determinato il differimento della spesa, ed in questo caso programmare la stessa sull'annualità successiva. In questo modo si evita di effettuare acquisti "di corsa" e di dubbia utilità di fine anno, di sovraccaricare gli Uffici approvvigionamenti, con il rischio che la merce nemmeno arrivi entro fine anno. Da detta analisi scaturisce frequentemente l'evidenza che vi sono delle assegnazioni di risorse che potrebbero per esempio essere spostate su altre poste, tenuto conto delle peculiarità di certi Dipartimenti.

È comunque un esercizio interessante inserire una colonna nello schema ministeriale del piano degli acquisti di beni e servizi ove indicare la voce del bilancio preventivo, sia Conto Economico sia Conto degli Investimenti, che "contiene" dette acquisizioni. Di seguito le voci principali che collegano il piano acquisti ed il Bilancio preventivo.

Poste di Conto Economico/Piano Investimenti
Costi del personale dirigente e tecnico-amministrativo (per formazione e servizi per PTA)
Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali
Attrezzature scientifiche
Altri costi
Acquisto materiale consumo per laboratori
Terreni e fabbricati
Altri proventi e ricavi diversi
Altre immobilizzazioni immateriali
Acquisto di libri, periodici e materiale bibliografico
Immobilizzazioni immat in corso e acconti
Acquisto altri materiali
Altre immobilizzazioni materiali
Impianti e attrezzature
Costi per godimento beni di terzi
Concessioni, licenze, marchi e diritti simili
Immobilizzazioni mat in corso e acconti

Punto 2 – Riferimenti al piano anticorruzione

Il collegamento fra i dati di bilancio ed il Piano anticorruzione risulta interessante sia nella prospettiva del controllo di gestione sia ai fini dell'applicazione del codice dei contratti, in particolare per quanto concerne la rilevazione dei costi standard dei beni che si acquisiscono. Sia l'Anac sia una parte della Giurisprudenza²⁰ segnalano l'opportunità

²⁰ Giurisprudenza citata da E. Buranella in "Appalti pubblici – Il codice dei contratti-Lo stato dell'arte a due anni dall'entrata in vigore delle nuove regole", Il Sole24ore, 1/10 2018, pag. 124 "...vi è la tendenza, anche a livello legislativo, di valutare l'efficienza e l'efficacia dell'azione pubblica attraverso la comparazione dei risultati rispetto a valori statistici che rappresentano gli indici di virtuosità da perseguire...politiche legislative tese a elaborare, e possibilmente imporre, "prezzi di riferimento", omogenei per tutto il territorio nazionale, per l'acquisto di beni e servizi da parte delle Pubbliche amministrazioni che, in quest'ottica, potrebbero quindi operare, nel tempo, anche come riferimento standardizzato per la giurisdizione contabile, al fine di valutare sussistenza e quantificazione del c.d. "danno alla concorrenza" in caso di violazioni delle procedure ad evidenza pubblica. Sul punto, oggi, si rinvengono in Giurisprudenza, solo tentativi sporadici di applicare tali criteri per la prova e la successiva quantificazione, anche in via equitativa ex art. 1226 del c.c., del danno. Tra questi, si possono senz'altro richiamare la decisione della Sezione Basilicata 90/2017, assunta propriamente nella prospettiva della "danno di tipo comparativo-differenziale", nonché la sentenza della III sezione Centrale d'Appello 228/2016 che, confermando la correttezza delle valutazioni operate, in primo grado dalla sezione Calabria,

di gestire il processo di acquisizione di beni e servizi, ove possibile, operando un confronto dei costi con quelli contenuti nelle banche dati disponibili o, alternativamente, reperendo informazioni tramite questionari da inviare ad altri Enti. La concreta applicazione di questa indicazione nel caso degli atenei risulta, però, decisamente irta di difficoltà, atteso che sul sito dell'Anac è possibile recuperare i parametri di costo di taluni beni quali carta, articoli medicali, mentre è più arduo ottenere quelli relativi a gruppi di prodotti tipicamente impiegati in alcune aree particolari della ricerca, quali, ad esempio, reagenti, plastiche, guanti, ecc., necessari per l'operatività dei laboratori.

Il controllo di gestione in questo ambito potrebbe assumere quindi un doppio ruolo. Il confronto con altre realtà, per es. verificando nei vari siti la sezione relativa ai bandi e contratti per raccogliere i prezzi di aggiudicazione non è semplice, anche perché molto dipende anche dai quantitativi di beni utilizzati. A supporto di questo approfondimento è utile la banca dati nazionale dei contratti pubblici sul sito dell'Anac, ove è possibile effettuare le ricerche per "oggetto del bando", "amministrazione", "aggiudicatario", per bandi "scaduti" o "attivi", CIG, per i contratti di importo superiore a 50 mila euro. Accanto a queste analisi risulta inoltre opportuno verificare la capacità dell'ente di aggregare gli acquisti e l'indice di rotazione dei fornitori, con la consapevolezza che non si deve tendere ad una "rotazione selvaggia", bensì deve essere ottemperato l'obbligo di salvaguardia del confronto concorrenziale.

3.2 L'analisi degli scostamenti

Il tema è particolarmente ricco di sfumature. In questa sede si desidera focalizzare l'attenzione sulle seguenti dimensioni:

- 1) Potenzialità informative del confronto tra valori *ex-ante* e valori *ex-post*
- 2) Fattori che limitano attualmente la funzionalità della *variance analysis*.

Potenzialità informative del confronto tra valori *ex-ante* e valori *ex-post*

L'analisi degli scostamenti rappresenta lo strumento che consente di restituire, nei processi di programmazione e controllo, *feed-back* fondamentali per:

- verificare il grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati;
- individuare le cause di eventuali differenze tra valori a preventivo (*ex-ante*) e valori a consuntivo (*ex-post*);
- suggerire le azioni correttive più appropriate per riportare i risultati effettivi in linea con quelli desiderati.

ha avvalorato l'impiego di strumenti volti ad individuare prezzi di riferimento (assunti anche mediante questionari inviati alle Amministrazioni che compiono la medesima tipologia di acquisto) con i quali raffrontare gli importi contrattuali pattuiti a esito di procedura irregolari o del tutto carenti".

Le cause che potrebbero generare uno scostamento sono molteplici:

- introduzione non programmata di variazioni nei progetti di ricerca;
- eliminazione di alcuni progetti di ricerca;
- costo del personale superiore al pianificato;
- errori di valutazione;
- etc.

Il confronto tra il reddito operativo di budget e quello a consuntivo esprime una prima misura di scostamento da cui si ritiene di avviare l'analisi.

Dallo scostamento del risultato operativo discende una scomposizione logico-causale delle sue determinanti, tra proventi e costi operativi, che è opportuno approfondire. L'analisi potrebbe spingersi fino alla singola unità analitica/economica, ma non è possibile definire a priori uno standard che possa essere usato in tutti gli atenei.

È bene precisare che la semplice rilevazione degli scostamenti globali tra valori *ex-ante* e valori *ex-post* di per sé non permette di individuare le vere cause dello scostamento: è necessaria una ulteriore scomposizione dello scostamento globale in scostamenti elementari così da evidenziare quelli che in una logica di *variance analysis* vengono definiti: “effetto volume”, “effetto prezzo” ed “effetto mix”.

Lo scostamento di volume (o effetto volume) si verifica quando il volume di “vendita” effettivo (ad esempio, il numero di studenti iscritti all'Ateneo) è diverso dal volume di budget (il numero di studenti iscritti all'Ateneo ipotizzato in sede di formulazione del budget).

Lo scostamento di “prezzo” (o effetto prezzo) si verifica quando il prezzo / costo effettivamente praticato / sostenuto (misurato in termini di €/studente) è diverso da quello preventivato a budget.

In presenza di più “prodotti” (ad esempio, più corsi di studio), oltre agli scostamenti elementari di volume e di prezzo si aggiunge un ulteriore scostamento elementare denominato effetto mix (legato al diverso mix di corsi di studio tra la situazione previsionale e la situazione a consuntivo).

Fattori che limitano attualmente la funzionalità della *variance analysis*

Per svolgere questo tipo di analisi all'interno degli atenei italiani, occorre premettere alcuni aspetti normativi e tecnici inerenti la predisposizione del bilancio preventivo e consuntivo che influenzano le possibilità attuali di comparazione dei dati.

Innanzitutto, come previsto dalla normativa in essere, il budget economico (al pari del budget degli investimenti, che però non è oggetto della presente trattazione) ha natura “autorizzatoria”, ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. 18/2012. Il budget economico, infatti, è finalizzato ad autorizzare solo i costi da sostenere, al fine di chiudersi a pareggio con i ricavi o con l'utilizzo di patrimonio netto.

In secondo luogo, la maggior parte dei costi sostenuti dalle strutture decentrate (dipartimenti e altri centri autonomi di gestione) dipende da proventi e contributi di terzi

che sono trattati contabilmente con la regola della commessa completata (o *cost to cost*), per cui eventuali risorse che non hanno generato costi non concorrono alla determinazione del risultato d'esercizio.

Si ricordano, ancora, tra i citati fattori, le difficoltà legate alla previsione dei ricavi – in particolare FFO e contribuzione studentesca – che impongono logiche di tipo prudenziale da cui conseguono risultati che a consuntivo possono rivelarsi migliori di quelli indicati a budget.

Alla luce di quanto sopra esposto, ne discende che il bilancio previsionale (costruito con logica autorizzatoria) non risulta di immediata confrontabilità con il Bilancio unico di ateneo d'esercizio (costruito secondo logiche di contabilità economico-patrimoniale).

Ad integrazione dei documenti richiesti dalla normativa, ogni ateneo potrebbe liberamente elaborare altri prospetti (budget operativi, budget flessibili, budget a scenari multipli) direttamente collegati al budget economico annuale, cercando, con tali strumenti, di rafforzare l'affidabilità delle previsioni ed agevolare il confronto della situazione previsionale con i risultati dell'effettiva gestione.

È auspicabile un'evoluzione della normativa, ma ancor prima della cultura manageriale verso la definizione di un modello di budget confrontabile con il bilancio unico di ateneo d'esercizio così da favorire nel più alto grado possibile l'analisi degli scostamenti tra valori *ex-ante* e valori *ex-post*, nonché la comprensione delle cause che hanno determinato un risultato economico diverso da quello previsto a budget.

Per concludere, si riportano due riflessioni proposte, in tema di controllo di gestione, dalla prof.ssa Maria Bergamin Barbato già nel 1983²¹:

- a) richiamando a sua volta Newman rammentava che si “...parla di “controllo costruttivo e orientato al futuro” esaltando così la funzione di guida piuttosto che quella di “accertamento degli scostamenti”.
- b) “Programmazione e controllo di gestione sono, perciò, indispensabili nelle aziende pubbliche forse ancor più che in quelle private, per il rilievo sociale che assume un eventuale spreco delle risorse collettive conseguenti alla mancata ottimizzazione nelle fasi di allocazione e utilizzazione delle medesime.

I report che saranno illustrati di seguito non hanno come scopo il mero “accertamento degli scostamenti” quanto quello di offrire spunti di riflessione per rappresentare in modo omogeneo gli eventi economici e favorire l'attività di previsione ed allocazione delle risorse.

²¹ M. Bergamin Barbato (1983), *Il controllo di gestione nelle imprese italiane. Progettazione, funzionamento e processi di adeguamento ai mutamenti ambientali*, pagg. 4, 273.

3.2.1 Le previsioni del Budget a confronto con il Consuntivo: riflessioni sulle evidenze empiriche per gli anni 2016 e 2017

A budget si dovrebbero prevedere le risorse, allocarle in modo efficiente ed efficace e prevederne l'utilizzo nel tempo. Il *gap* fra Budget e Consuntivo, fatta salva la possibilità che si verifichino fatti straordinari, non dovrebbe essere eccessivamente rilevante.

Di seguito viene presentata un'analisi comparativa condotta sui dati di un campione di venti atenei per gli esercizi 2016 e 2017.

Anno 2017	Bilancio di previsione Risultato economico presunto	Bilancio consuntivo	Delta Consuntivo-Budget
UniA	-	12.702.277	12.702.277
UniB	-	1.755.995	1.755.995
UniC	-	7.371.935	7.371.935
UniD	- 719.750	3.291.525	4.011.275
UniE	- 12.457.407	12.078.162	24.535.570
UniF	-	24.941.732	24.941.732
UniG	2.776.205	41.848.775	39.072.570
UniH	6.502.200	9.438.201	2.936.001
UniI	- 14.892.762	6.599.716	21.492.478
UniL	2.538.037	11.070.858	8.532.821
UniM	-	1.147.000	1.147.000
UniN	-	19.041.055	19.041.055
UniO	- 5.411.641	22.738.110	28.149.751
UniP	- 6.841.711	1.874.509	8.716.220
UniQ	3.094.197	13.182.994	10.088.797
UniR	3.377.033	27.946.673	24.569.640
UniS	- 3.284.787	27.848.780	31.133.567
UniT	- 10.870.467	8.778.727	19.649.194
UniU	- 962.431	10.551.937	11.514.368
UniV	65.153	22.480.284	22.415.131
TOTALE	- 37.088.131	286.689.245	323.777.376

Anno 2016	Bilancio di previsione Risultato economico presunto	Bilancio consuntivo	Delta Consuntivo- Budget
UniA	1.255.000	15.176.756	13.921.756
UniB	- 2.217.757	706.228	2.923.985
UniC	-	13.037.519	13.037.519
UniD	- 348.875	2.552.267	2.901.142
UniE	5.761.730	13.829.385	8.067.655
UniF	-	748.000	748.000
UniG	-	61.026.265	61.026.265
UniH	-	5.183.678	5.183.678
UniI	- 222.929	4.878.146	5.101.075
UniL	3.156.517	10.118.690	6.962.173
UniM	- 3.271.714	1.492.666	1.779.048
UniN	-	13.475.268	13.475.268
UniO	3.309.421	17.522.252	14.212.831
UniP	25.738.277	16.467.996	- 9.270.280
UniQ	3.728.388	4.683.518	955.130
UniR	4.540.971	42.869.575	38.328.604
UniS	- 4.335.891	8.288.004	12.623.895
UniT	- 9.373.092	7.658.406	17.031.498
UniU	- 4.175.516	6.754.396	10.929.912
UniV	5.027.964	18.995.000	13.967.036
TOTALE	28.572.494	262.478.684	233.906.190

Come si può notare, il differenziale fra budget e consuntivo è in molti casi notevole, si tratta inoltre di un fenomeno diffuso. Solitamente i risultati negativi si “trasformano” in sede di consuntivo in positivi, e quelli positivi aumentano di dimensione.

Nel report che segue con riferimento al 2017 si riportano:

- ✓ il differenziale del risultato di CE fra preventivo e consuntivo,
- ✓ il totale dei proventi e dei costi operativi a consuntivo,
- ✓ la percentuale del differenziale riferita sia ai proventi sia ai costi operativi (per parametrare il *gap* considerando la dimensione dell’Ateneo).

I dati sono ordinati tenendo conto del rapporto percentuale fra il Delta (risultato a consuntivo – risultato a preventivo) ed i Costi operativi a consuntivo, dal più piccolo al più grande. Si noti che se si utilizzasse come parametro, per ordinare i dati, il rapporto fra il Delta ed i Proventi l’esposizione varierebbe di poco.

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

Anno 2017	Delta Consuntivo-Budget	Totale costi operativi	Proventi	Delta/ costi operativi	Delta/ proventi
UniM	1.147.000	185.998.661	192.495.460	1%	1%
UniH	2.936.001	232.054.340	241.614.046	1%	1%
UniB	1.755.995	125.428.008	129.864.000	1%	1%
UniP	8.716.220	280.634.660	296.564.706	3%	3%
UniL	8.532.821	267.002.108	290.396.265	3%	3%
UniC	7.371.935	187.303.902	202.644.594	4%	4%
UniQ	10.088.797	166.064.900	185.429.610	6%	5%
UniD	4.011.275	51.597.933	57.604.123	8%	7%
UniU	11.514.368	127.318.560	141.774.339	9%	8%
UniE	24.535.570	255.749.650	278.581.280	10%	9%
UniN	19.041.055	197.677.732	220.533.881	10%	9%
UniG	39.072.570	404.965.210	461.774.007	10%	8%
UniR	24.569.640	220.642.918	252.766.186	11%	10%
UniV	22.415.131	185.502.754	215.170.919	12%	10%
Unil	21.492.478	177.742.613	211.037.125	12%	10%
UniO	28.149.751	195.353.716	227.926.599	14%	12%
UNIT	19.649.194	121.757.172	133.892.492	16%	15%
UniS	31.133.567	163.201.467	190.665.921	19%	16%
UniA	12.702.277	65.622.758	78.762.551	19%	16%
UniF	24.941.732	121.449.244	150.286.995	21%	17%
TOTALE	323.777.376	3.733.068.306	4.159.785.098	9%	8%

Da analizzare separatamente la presenza di componenti straordinari che potrebbero aver influenzato gli esercizi in esame. Ad esempio, con riferimento al 2017, per UniS 6,2 mln sono oneri di attualizzazione e 3,8 mln riguardano la riclassificazione di un fondo spese a riserva di Patrimonio netto. Per quanto concerne UniG, nella relazione del nucleo di valutazione si legge che: *“Il patrimonio netto registra un incremento consistente, ..., per effetto dell’utile di esercizio 2017 pari a oltre 41,8 milioni. Si tratta di un risultato molto consistente, che in modo analogo all’utile dell’esercizio 2016 è solo in parte riconducibile alla gestione di competenza, e per la maggior parte imputabile alla revisione dell’imputazione ai fondi per rischi ed oneri.”* Buona parte delle differenze sono spiegabili con il fatto che la normativa riconosce valenza autorizzatoria al bilancio di previsione solo per il primo dei tre anni. Questo evidentemente può avere influenza in sede di riparto dei costi pluriennali per ciascun esercizio: dall’ammontare dei costi degli assegni di ricerca, piuttosto che delle borse di dottorato, ai canoni di manutenzione sia degli immobili sia delle attrezzature di laboratorio.

Da notare che nella normativa di bilancio per gli atenei, non vi è al pari di quella statale, regionale, provinciale e comunale, la previsione di un autorizzatorio pluriennale per le spese che per loro stessa natura hanno questa caratteristica. I Consigli di Amministrazione pertanto autorizzano spese per l’anno “n”, mentre per quanto concerne gli anni “n+1” ed “n+2” il bilancio di previsione è esclusivamente di programmazione.

Esperienze di controllo di gestione

Con l'obiettivo di fornire maggiori informazioni in merito, sia al Senato sia al Consiglio di Amministrazione, in occasione dell'approvazione del Bilancio preventivo dell'Università X per il 2018 ed anche per il 2019 (All. 4), si è ritenuto di aggiungere una scheda, alla nota allegata al Bilancio, nella quale si riporta una fotografia relativa alle risorse già impegnate rispettivamente sui bilanci 2018, 2019 e 2020 e 2019, 2020 e 2021.

Si riporta di seguito un prospetto con macro-aree di risorse che ad inizio dicembre 2018 risultano già impegnate sul triennio 2019-2021. Lo stesso report viene inoltre proposto al Cda suddiviso per Struttura.

Impegnato e Prenotato al 7/12/2018	2019	2020	2021
Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica	8.623.785	1.222.658	363.669
Costi per sostegno agli studenti	8.574.784	6.753.335	3.567.579
Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali	2.881.853	571.612	-
Altri costi	842.079	101.963	17.678
Costi per godimento beni di terzi	541.026	384.762	25.865
Totale Impegnato e Prenotato	21.463.527	9.034.330	3.974.791

Impegnato e Prenotato al 7/12/2018	2019	2020	2021
Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica	8.623.785	1.222.658	363.669
Costi per sostegno agli studenti	8.574.784	6.753.335	3.567.579
Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali	2.881.853	571.612	-
Altri costi	842.079	101.963	17.678
Costi per godimento beni di terzi	541.026	384.762	25.865
Totale Impegnato e Prenotato	21.463.527	9.034.330	3.974.791

Per buona parte degli impegni si tratta di contratti che necessariamente hanno durata superiore all'anno come borse di studio, assegni di ricerca e canoni di manutenzione ordinaria di attrezzatura di laboratorio ed immobili. Si precisa che nella posta "costi per sostegno agli studenti" sono ricomprese le borse di studio. Si rammenta che l'assunzione dei suddetti impegni è possibile solo in presenza della necessaria copertura e dei seguenti elementi costitutivi: la ragione del debito, l'importo ovvero gli importi da pagare, l'esercizio finanziario o gli esercizi finanziari su cui gravano le previste scadenze di pagamento e il soggetto creditore univocamente individuato. Per le spese afferenti all'acquisto di beni e servizi, sia di parte corrente sia in conto capitale, l'assunzione dell'impegno è subordinata alla preventiva registrazione, sul sistema informativo in uso presso l'Ateneo per la gestione integrata della contabilità economica e finanziaria, dei contratti o degli ordini che ne costituiscono il presupposto.

Nell'esperienza dell'Università Y la previsione dei costi pluriennali è suddivisa nei vari esercizi del triennio oggetto di previsione. L'amministrazione ha tentato di enfatizzare la valenza "non solo programmatica" delle previsioni triennali, sottolineando come la sottoscrizione di "impegni" pluriennali vincoli anche gli

esercizi programmati successivi al primo. Di norma, in omaggio al principio della prudenza, viene costituita una riserva Patrimonio Netto alimentata da una quota dei risultati economici positivi conseguiti, che all'occorrenza può essere destinata a copertura dei costi futuri.

L'evidenza empirica mostra un'asimmetria nella prassi contabile, che vede alcuni atenei imputare taluni costi pluriennali interamente nel primo anno del budget pluriennale, in quanto l'unico a valenza autorizzatoria, mentre in altri casi viene imputata per ciascun esercizio corrispondente alla durata dell'obbligazione esclusivamente la quota di competenza annuale.

Si può ipotizzare che un'apertura normativa verso un bilancio autorizzatorio a valenza pluriennale possa rappresentare un fattore utile a ridurre il *gap* fra le previsioni di budget ed i valori a consuntivo, avvantaggiando peraltro la comparabilità tra atenei con prassi diverse.

Va da sé che tale impostazione non sarebbe comunque scevra da fattori critici, come la mancanza di informazioni al momento della formazione del budget, per ripartire i dati in funzione della loro manifestazione economica nell'intero arco pluriennale della previsione. La qualità dell'informativa è peraltro proporzionale alla formula di collaborazione tra l'area amministrativa e la componente accademica di un ateneo.

Per favorire nel breve termine la funzione di controllo *ex-ante* svolta dal budget, come richiamato nelle pagine precedenti, sarebbe auspicabile l'elaborazione, da parte degli atenei, di prospetti integrativi del budget autorizzatorio, ad uso gestionale-interno, quali budget operativi, budget flessibili, budget a scenari multipli.

Per approfondire la dimensione degli scostamenti tra budget e consuntivo (All. 5), si presentano qui di seguito i dati di un campione di atenei per gli esercizi 2016 e 2017.

Partiamo dai **proventi per la didattica**.

2017	Proventi per la didattica			
	Budget	consuntivo	Delta budget vs consuntivo	% Delta su consuntivo
UniA	18.000.000	15.681.725	- 2.318.275 €	-15%
UniU	37.457.656	32.439.513	- 5.018.143 €	-15%
UniE	34.592.009	31.842.730	- 2.749.279 €	-9%
UniP	45.320.000	41.800.102	- 3.519.898 €	-8%
UniC	19.861.011	19.678.418	- 182.593 €	-1%
UNiL	41.824.994	41.619.358	- 205.637 €	0%
UniB	18.404.074	18.466.300	62.226 €	0%
UniR	33.588.750	33.897.947	309.197 €	1%
UniV	33.066.800	34.365.906	1.299.106 €	4%
UniS	19.291.828	20.070.635	778.807 €	4%
UniG	54.533.720	59.182.467	4.648.747 €	8%
UniN	37.235.943	41.024.213	3.788.270 €	9%
UniO	23.715.462	26.508.377	2.792.914 €	11%
UniQ	26.269.416	29.388.557	3.119.141 €	11%
UniI	34.532.248	38.669.759	4.137.511 €	11%
UNiT	20.719.686	23.304.259	2.584.573 €	11%
UniH	40.520.000	46.610.951	6.090.951 €	13%
UniF	20.040.000	23.322.934	3.282.934 €	14%
UniM	23.918.710	31.727.739	7.809.029 €	25%
UniD	766.200	1.398.287	632.087 €	45%
TOTALE	583.658.507	611.000.176	27.341.669 €	4%

Si passa da una sovrastima dei proventi per la didattica del 15% ad una sottostima che arriva al 45%, con un valore medio che si attesta al 4%.

Proseguiamo con gli “Altri proventi propri, dati dalla sommatoria delle risorse da ricerca commissionata e ricerca da finanziamenti competitivi.

2017	<i>altri proventi propri (ric commisionate + ric finanziamenti competitivi)</i>			<i>% Delta su consuntivo</i>
	<i>Budget</i>	<i>consuntivo</i>	<i>Delta budget vs consuntivo</i>	
UniS	46.421.614	20.870.906	- 25.550.708	-122%
UniV	15.430.759	7.688.680	- 7.742.079	-101%
Unil	30.993.303	16.195.213	- 14.798.090	-91%
UniM	17.355.351	11.919.150	- 5.436.201	-46%
UniA	4.000.000	3.002.805	- 997.195	-33%
UniG	13.398.154	10.297.597	- 3.100.557	-30%
UniC	4.191.746	3.314.238	- 877.508	-26%
UniD	5.285.113	4.550.640	- 734.473	-16%
UniR	49.223.965	58.206.058	8.982.093	15%
UNiT	9.003.097	11.781.955	2.778.858	24%
UniB	4.424.771	7.265.059	2.840.288	39%
UniH	12.650.000	21.394.259	8.744.259	41%
UniU	313.000	572.124	259.124	45%
UniP	16.090.000	29.678.274	13.588.274	46%
UniF	2.182.000	4.933.593	2.751.593	56%
UniO	3.891.500	9.470.630	5.579.130	59%
UniE	3.395.890	10.150.093	6.754.203	67%
UniN	1.599.000	10.677.056	9.078.056	85%
UniQ	1.362.623	9.964.443	8.601.820	86%
UNIL	446.876	9.325.445	8.878.569	95%
TOTALE	241.658.762	261.258.217	19.599.455	8%

Per questa macroarea le differenze spaziano da una sovrastima del 122% ad una sottostima del 95%. Evidentemente i criteri applicati per commisurare detti proventi divergono. Considerato che in sede di consuntivo o si applica il criterio del *cost to cost* oppure nel caso di ricerca conclusa quello del margine, probabilmente il delta così rilevante è dato dalla commisurazione a monte. Alcune ipotesi per spiegare il fenomeno possono rintracciarsi nella gestione della pluriennalità dei costi – con difficoltà sia di stima dell’andamento dei progetti sia di implicazione di tipo contabile per il carattere autorizzatorio del solo primo anno del bilancio – piuttosto che complicità relative agli applicativi di contabilità utilizzati. Sarebbe interessante approfondire il legame fra questi proventi ed i relativi costi, con l’aspettativa di verificare che ad una riduzione dei proventi ne consegua una corrispondente riduzione dei costi. Questa verifica non risulta immediata se non analizzando a campione alcuni progetti, e pertanto deve essere rimandata ad altre indagini di riferimento. Una buona indicazione viene comunque fornita nella tabella riportata nelle pagine seguenti che concerne il “costo del personale per ricerca e didattica”.

Passiamo ora ai **contributi**.

2017	Budget	consuntivo	Delta budget vs consuntivo	% Delta su consuntivo
Unil	120.883.805	112.232.376	- 8.651.429	-8%
UniG	311.597.590	296.609.722	- 14.987.868	-5%
UniS	147.541.775	142.497.473	- 5.044.302	-4%
UniP	209.525.016	202.594.606	- 6.930.410	-3%
UNiT	99.837.424	98.355.357	- 1.482.067	-2%
UniR	150.232.043	150.782.196	550.153	0%
UniB	98.445.126	98.875.819	430.693	0%
UniV	138.804.266	139.728.616	924.350	1%
UniF	97.849.600	98.663.032	813.432	1%
UniQ	130.313.179	131.968.039	1.654.860	1%
UniD	47.622.913	48.911.823	1.288.910	3%
UniE	193.895.205	201.600.766	7.705.561	4%
UNiL	227.498.348	237.025.977	9.527.629	4%
UniC	149.464.697	157.865.032	8.400.335	5%
UniN	147.742.393	158.643.656	10.901.263	7%
UniA	46.668.000	50.289.668	3.621.668	7%
UniU	93.281.097	100.922.955	7.641.858	8%
UniO	140.507.250	155.779.914	15.272.665	10%
UniH	132.273.000	152.465.021	20.192.021	13%
UniM	137.639.534	192.495.460	54.855.926	28%
TOTALE	2.821.622.261	2.928.307.509	106.685.248	4%

In questo caso la forbice è minore, passando da una sovrastima dell'otto percento ad una sottostima del 28%. Anche in questo caso sarebbe interessante analizzare la correlazione con i costi, che qui non risulta possibile con i dati a disposizione. Da notare comunque che l'affidabilità della stima per questa posta può considerarsi buona, in quanto la maggior parte degli Atenei si attesta nell'intervallo del più o meno 8%.

Iniziamo l'analisi dei costi a partire da quelli per **“personale per ricerca e didattica”**.

2017	Budget	consuntivo	Delta budget vs consuntivo	% Delta su consuntivo
UniA	26.800.000	33.184.601	- 6.384.601	-19%
UniC	67.725.149	74.167.717	- 6.442.568	-9%
UniQ	67.693.050	69.206.763	- 1.513.713	-2%
UniB	52.216.400	53.096.866	- 880.466	-2%
UniO	93.220.168	91.423.507	1.796.661	2%
UniP	132.423.140	129.631.418	2.791.722	2%
UniU	51.194.621	49.773.803	1.420.818	3%
UniN	82.913.409	79.318.215	3.595.194	5%
UNiT	59.106.540	55.197.007	3.909.533	7%
Unil	82.414.456	76.320.705	6.093.751	8%
UniD	24.416.027	22.552.043	1.863.984	8%
UNiL	122.159.696	112.302.576	9.857.120	9%
UniH	102.119.654	91.625.684	10.493.970	11%
UniR	102.829.221	91.760.416	11.068.805	12%
UniG	211.074.490	186.279.899	24.794.591	13%
UniE	117.042.772	102.178.351	14.864.421	15%
UniM	92.945.340	80.932.037	12.013.303	15%
UniF	62.179.000	53.634.005	8.544.995	16%
UniV	87.419.489	75.137.324	12.282.165	16%
UniS	91.190.847	65.047.320	26.143.527	40%
TOTALE	1.729.083.468	1.592.770.258	136.313.211	9%

Il delta fra preventivo e consuntivo passa dal - 19% al +40%. La differenza più rilevanti si nota nel caso di UniS (+40%), che registrava il differenziale più alto anche nei ricavi da ricerca. Dalla tabella che segue si evince, peraltro, come la differenza sia data quasi esclusivamente dal costo delle collaborazioni scientifiche, palesando la simmetria tra i citati costi ed i correlativi proventi su progetti, sui quali devono essere attivati i contratti di collaborazione.

<i>UniS Costo del personale per didattica e ricerca 2017</i>	<i>a) docenti/ricercatori</i>	<i>b) collaborazioni scientifiche (collaboratori, assegnisti,..)</i>	<i>c) docenti a contratto</i>	<i>d) esperti linguistici</i>	<i>e) altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca</i>	<i>Totale costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica</i>
budget	52.593.917	35.122.135	593.516	1.913.631	967.648	91.190.847
consuntivo	49.318.302	11.215.841	2.232.459	1.616.966	663.752	65.047.320
delta budget vs consuntivo	3.275.615	23.906.294	- 1.638.943	296.665	303.896	26.143.527

Per quanto riguarda il **costo del personale amministrativo**, i dati riportati nella seguente tabella mostrano una forbice decisamente ristretta (-5%, +15%).

2017	Budget	consuntivo	Delta budget vs consuntivo	% Delta su consuntivo
UniP	39.179.914	41.337.208	- 2.157.294	-5%
UniC	35.421.179	36.862.483	- 1.441.304	-4%
UniR	40.002.258	40.299.294	- 297.036	-1%
UniB	17.467.503	17.587.618	- 120.115	-1%
UniI	28.913.066	28.660.648	252.418	1%
UniF	19.972.000	19.670.875	301.125	2%
UniD	10.515.185	10.339.149	176.036	2%
UniH	32.460.741	31.841.011	619.730	2%
UniS	26.539.730	25.551.292	988.438	4%
UniA	9.130.600	8.754.567	376.033	4%
UniM	35.807.253	34.250.391	1.556.862	5%
UniV	28.107.634	26.700.649	1.406.985	5%
UniQ	37.133.583	34.836.344	2.297.239	7%
UNiT	18.846.884	17.664.628	1.182.256	7%
UNiL	68.883.907	64.560.404	4.323.503	7%
UniN	34.649.120	32.084.718	2.564.402	8%
UniU	23.802.498	21.994.572	1.807.926	8%
UniE	48.624.947	44.097.180	4.527.767	10%
UniG	65.510.434	58.502.483	7.007.951	12%
UniO	46.416.856	41.040.484	5.376.372	13%
TOTALE	667.385.292	636.635.998	30.749.295	5%

Con riferimento alle macro-aree sin qui analizzate, si presenta, in appendice al capitolo (All. 6), un'interessante analisi dei quozienti costi/proventi e costo del personale/costi operativi.

Passiamo ora ai **“costi per sostegno agli studenti”**, per i quali, a parte il caso di UniM il range è -14, +28%, con più della metà degli atenei compresi fra il più o meno 10%.

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

2017	Budget	Consuntivo	Delta budget vs consuntivo	% Delta su consuntivo
UniM	323.000	23.940.846	- 23.617.846	-99%
Unil	21.192.152	24.611.711	- 3.419.559	-14%
UniC	24.468.257	27.810.310	- 3.342.053	-12%
UNiL	29.787.016	31.357.138	- 1.570.122	-5%
UniO	19.286.963	20.085.119	- 798.156	-4%
UniD	4.838.657	5.004.956	- 166.299	-3%
UniH	26.887.176	27.735.150	- 847.974	-3%
UniN	35.251.697	36.350.830	- 1.099.133	-3%
UniA	5.084.200	5.188.855	- 104.655	-2%
UniB	18.829.888	18.766.420	63.468	0%
UniE	26.992.916	26.772.356	220.560	1%
UniQ	22.507.641	22.029.993	477.648	2%
UniU	10.039.316	9.200.167	839.149	9%
UniS	20.013.639	18.131.964	1.881.675	10%
UniV	40.437.586	36.455.545	3.982.041	11%
UniG	39.421.797	35.407.836	4.013.961	11%
UniF	19.013.000	15.802.160	3.210.840	20%
UniR	23.944.814	19.820.597	4.124.217	21%
UNiT	17.578.114	14.326.034	3.252.080	23%
UniP	44.476.405	34.774.855	9.701.550	28%
TOTALE	450.374.233	453.572.841	- 3.198.608	-1%

Passiamo ora all'acquisto materiale consumo per laboratori.

2017	Budget	Consuntivo	Delta budget vs consuntivo	% Delta su consuntivo
UniN	14.000	2.629.726	- 2.615.726	-99%
UniO	87.900	3.934.099	- 3.846.199	-98%
UNiL	236.106	1.119.291	- 883.186	-79%
UniF	954.720	1.657.114	- 702.394	-42%
UniC	758.750	1.264.891	- 506.141	-40%
UniP	3.000.000	3.763.072	- 763.072	-20%
UniQ	1.793.370	2.081.083	- 287.713	-14%
UniD	551.029	573.596	- 22.567	-4%
UniB	1.453.034	1.322.894	130.140	10%
UNiT	1.735.872	1.341.284	394.588	29%
UniH	3.569.000	2.364.384	1.204.616	51%
UniE	1.855.048	1.120.949	734.100	65%
UniG	8.714.726	4.962.874	3.751.852	76%
UniR	4.197.075	1.404.903	2.792.172	199%
UniU	685.058	195.404	489.654	251%
UniM	6.402.534	1.807.139	4.595.395	254%
UniA	150.000	42.299	107.701	255%
UniS	9.139.112	2.051.691	7.087.421	345%
UniV	18.140.005	3.536.972	14.603.033	413%
Unil	12.964.535	1.967.081	10.997.454	559%
TOTALE	76.401.874	39.140.746	37.261.127	95%

Già da uno primo sguardo si nota che solamente UniD e UniB sono rimasti all'interno dell'intervallo del 10%. Si passa da una sottostima del 99% ad una sovrastima del 559%. Su un totale a Budget di 76 mln, ci si ritrova con un consuntivo di 39 mln. Per buona parte degli Atenei il delta vale più di un milione di euro. Per chi ha sovrastimato la spesa la spiegazione potrebbe essere almeno in parte legata allo stato di avanzamento dei progetti, alla logica autorizzatoria, alla scarsa applicazione della pluriennalità.

ALLEGATI

Allegato 1 – Piano di lavoro e scadenze per il *budgeting*

BILANCIO PROCEDURE PER ELABORAZIONE BUDGET 2019-2021		DATA INDICATIVA AVVIO ATTIVITA'
Direzioni - Bilancio procedura		
Preparazione delle schede di Budget Previsionale 2019-2021 per le Direzioni	DIV.PIAN.	agosto
Predisposizione delle mail da inviare alle Direzioni (istruzioni di compilazione, indicazione scadenza consegna e schede di Budget in allegato; richiesta Preconsuntivo 2018 per i soli investimenti e per l'edilizia universitaria)	DIV.PIAN.	agosto
Invio da parte del Direttore Generale o del Dirigente della Direzione di eventuale mail "cappello" contenente le linee guida per la predisposizione del Budget	DG o DIRIGENTE DPAF	fine agosto
Lancio procedura di Budget 2019-2021 con invio, alle singole Direzioni, di mail e modulistica allegata - incontri con i Responsabili dei centri di costo anche per analisi storico (budget-consuntivo)	DIV.PIAN.	fine agosto
Restituzione da parte delle Direzioni Div. Pian. delle Schede di Budget integrate con i dati relativi al preconsuntivo 2018 ed al Budget 2019-2021	DIREZIONI	30-set
Strutture Accademiche - lancio procedura		
Preparazione delle schede di Budget Previsionale 2018-2020 per le strutture accademiche (Dipartimenti e Centri)- a cura della DIV pian la compilazione delle parti relative a pianificazione 2018 alla data di estrazione, consuntivo 2018 costi e ricavi alla data di estrazione e costi e ricavi accumulati alla data del 31.12.2017	DIV.PIAN.	agosto
Predisposizione delle mail da inviare ai Poli Amministrativo- Contabili (istruzioni di compilazione, indicazione scadenza consegna e schede di Budget in allegato)	DIV.PIAN.	agosto
Invio da parte del Direttore Generale o del Dirigente della Direzione di eventuale mail "cappello" contenente le linee guida per la predisposizione del Budget	DG o DIRIGENTE DPAF	fine agosto
Lancio procedura di Budget 2019-2021 con invio mail e modulistica	DIV.PIAN.	fine agosto
Restituzione da parte dei Poli alla Div. Pian. delle Schede di Budget integrate con i dati relativi al preconsuntivo 2018 ed al Budget 2019-2021	POLI AMM.CONT.	30-set
Comunicazione del DG nella seduta del SA e in CdA dell'inizio processo	DG	SA merc 6/09 - CDA mart 19/09

ELABORAZIONE BUDGET 2019-2021		DATA INDICATIVA AVVIO ATTIVITA'
Controllo schede di Budget		
Controllo di tutte le schede (Direzioni e Strutture Accademiche) e verifica quadrature (addebiti, accrediti...ecc...)	DIV.PIAN.	dal 30 settembre al 20 ottobre
Predisposizione budget personale PTA e CEL		
Invio mail per richiesta dati 2019-2021 (il budget è triennale) alla Direzione Risorse Umane	DIV.PIAN.	fine agosto
Scadenza raccolta dati e informazioni per PTA e CEL	DIV.PIAN.	
Invio delle informazioni richieste relativamente al personale PTA e CEL	DIR PERSONALE	fine settembre
Calcolo budget PTA e CEL 2019-2021	DIV.PIAN.	prime settimane di ottobre
Condivisione quadro finale budget PTA e CEL con DRUO	DIV.PIAN. E PERSONALE	dopo il 20 ottobre
Predisposizione budget Per DOC/RIC		
Invio mail per richiesta dati 2019-2021 (il budget è triennale) alla DRUO e cc UFFICIO STUDI	DIV.PIAN.	fine agosto
Scadenza raccolta dati e informazioni per doc/ric	DIV.PIAN.	
Invio delle informazioni richieste relativamente al personale DOC RIC	DIR PERSONALE	fine settembre
Calcolo budget Docente e Ricercatore (da modello CINECA) in collaborazione con Ufficio Studi	DIV.PIAN e UFF.STUDI	prime settimane di ottobre
Calcolo simulazione scatti	DIV.PIAN e UFF.STUDI	prime settimane di ottobre
Calcolo incremento stipendiale ISTAT	DIV.PIAN e UFF.STUDI	prime settimane di ottobre
Condivisione quadro finale budget Docente e Ricercatore con DRUO	DIV.PIAN. E DIE PERSONALE	dopo il 20 ottobre
Definizione quota ammortamenti		
Analisi degli ammortamenti sui cespiti già a bilancio e simulazione per gli anni 2019-2021; individuazione dei nuovi cespiti sulla base delle previsioni di budget delle Direzioni e delle strutture Accademiche e quantificazione dei relativi ammortamenti	DIV.PIAN.	ottobre

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

Definizione budget ricavi d'esercizio		
ATTO di INDIRIZZO 2019-2021: quantificazione quota base, programmatica, premiale e edilizia (condivisione importi con Miur/PAT)	DIV.PIAN.	settembre/ottobre
ATTO di INDIRIZZO e ex AdP definizione dei residui	DIV.PIAN.	settembre/ottobre
Definizione budget altri ricavi comuni (vari progetti finanziati...)	DIV.PIAN.	settembre/ottobre
Invio richiesta dati su RICAVI COMUNI a Div. Amministrazione e Uff. Fiscale	DIV.PIAN.	fine agosto
Definizione budget altri ricavi comuni (da Div. Amministrazione e Ufficio Fiscale)	DIV.AMM e UFF.FISCALE	metà ottobre
Invio richiesta dati sulla CONTRIBUZIONE STUDENTESCA ad Ufficio Studi	DIV.PIAN.	fine agosto
Definizione BUDGET CONTRIBUZIONE STUDENTESCA (concordare scadenza con Ufficio Studi)	UFF.STUDI	fine ottobre
Predisposizione quadro finale ricavi 2019-2021 con quadratura atto di indirizzo	DIV.PIAN.	fine ottobre
Predisposizione budget assegnazione al funzionamento		
Definizione assegnazione al funzionamento	UFF.STUDI	ottobre/novembre
Approvazione da parte del SA dell'assegnazione al funzionamento per l'anno 2019	SA	ottobre/novembre
Predisposizione budget assegnazione alla Ricerca		
Definizione assegnazione alla ricerca	UFF.STUDI	ottobre/novembre
Approvazione da parte del SA dell'assegnazione alla ricerca per l'anno 2019	SA	ottobre/novembre
Definizione dotazione ordinaria dottorandi (aggiornamento della tabella n.dottorandi per Ufficio Studi)	DIV.PIAN	ottobre
Definizione dotazione ordinaria nuovi afferenti	DIV.PIAN	ottobre
Predisposizione budget assegnazione alla didattica integrativa		
Definizione assegnazione alla didattica	UFF.STUDI	ottobre/novembre
Approvazione da parte del SA dell'assegnazione alla didattica per l'anno 2019	SA	ottobre/novembre
Predisposizione budget assegnazione all'internazionalizzazione		
Definizione assegnazione all'internazionalizzazione	UFF.STUDI	ottobre/novembre
Approvazione da parte del SA dell'assegnazione all'internazionalizzazione per l'anno 2019	SA	ottobre/novembre
Predisposizione budget dottorati		
Definizione assegnazione per attività di ricerca dottorandi, commissioni di concorso	UFF.STUDI	ottobre/novembre
Approvazione da parte del SA dell'assegnazione ai dottorati per l'anno 2019	SA	ottobre/novembre
Integrazione Schede di Budget		
Integrazione delle schede di Budget delle Strutture Accademiche con le somme assegnate dal SA per l'anno 2019 (funzionamento, ricerca, didattica, dottorati ed internazionalizzazione)	DIV.PIAN	a seguito dell'approvazione del Budget da parte del SA e del CDA
Invio ai Poli delle schede di Budget (integrate con le assegnazioni approvate dal SA) per la firma finale di accettazione da parte dei Direttori	DIV.PIAN	a seguito dell'approvazione del Budget da parte del SA e del CDA entro il 31/12/2018
Restituzione alla Div. Pian. Delle schede firmate da parte dei Direttori	POLI AMM. CONT.	
QUADRI DI SINTESI		DATA INDICATIVA AVVIO ATTIVITA'
Preparazione bozza del QUADRO di PREVISIONE delle RISORSE (generale di Ateneo con quantificazione dell'eventuale utilizzo di riserve)	DIV.PIAN	in varie versioni mano a mano che le somme vengono definite non appena è disponibile una versione semidefinitiva
Condivisione QUADRO DI PREVISIONE delle RISORSE con Dir. DPAF e DG	DIV.PIAN, DIR.DPAF e DG	
Predisposizione della versione finale del QUADRO di PREVISIONE delle RISORSE	DIV.PIAN	a seguito dell'approvazione delle assegnazioni di Ateneo e della definizione della definizione di tutte le poste in modo definitivo
Approvazione del QUADRO di PREVISIONE delle RISORSE da parte del SA	SA	indicativamente prima metà di novembre
Preparazione QUADRO di SINTESI dell'AMMINISTRAZIONE	DIV.PIAN	indicativamente prima metà di novembre
Preparazione QUADRO di SINTESI delle STRUTTURE ACCADEMICHE	DIV.PIAN	indicativamente prima metà di novembre
CHIUSURA BILANCIO DI PREVISIONE 2019-2021		DATA INDICATIVA AVVIO ATTIVITA'
Predisposizione documenti finali		
CONTO ECONOMICO SCALARE	DIV.PIAN	dicembre
BUDGET DEGLI INVESTIMENTI	DIV.PIAN	dicembre
BILANCIO UNICO DI PREVISIONE NON AUTORIZZATORIO IN FINANZIARIA	DIV.PIAN	dicembre
CLASSIFICAZIONE DELLA SPESA PER MISSIONI E PROGRAMMI	DIV.PIAN	dicembre
RELAZIONE INTEGRATIVA	DIV.PIAN	dicembre
QUADRO SINOTTICO FINALE	DIV.PIAN	dicembre

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

DOCUMENTI da APPROVARE PER BILANCIO DI PREVISIONE		DATA INDICATIVA AVVIO ATTIVITA'
Chiusura documenti bilancio	DIV.PIAN	dicembre
Intervento Revisori dei Conti		
Verifica e richiesta parere sui documenti di cui sopra	DIV.PIAN	inizio dicembre
Invio documentazione definitiva alla Tipografia per la stampa o, se i tempi sono stretti, stampa in loco	DIV.PIAN	inizio dicembre
Approvazione organi di governo: approvazione del Budget Previsionale 2019 e parere su Budget Previsionale Pluriennale 2019-2021		
Seduta SENATO ACCADEMICO	SA	dicembre 2018
Seduta del CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE	CDA	dicembre 2018

Allegato 2 – Esempio di scheda di budget per i responsabili dei centri di spesa

**RICHIESTA BUDGET 2019
E
STIMA PLURIENNALITA' PER ESERCIZI SUCCESSIVI**

Centro Gestionale	Dipartimento...	
CdR	codice...	
Anno	2019	
Responsabile del Centro Gestionale	Direttore Dipartimento...	
Firma del Responsabile		
	Totale	
	Costi e Investimenti	Ricavi/Finanziamenti inv.
Richiesta budget 2019
Previsione 2020
Previsione 2021

Indice

- 2. Funzionamento e investimenti - CdC
- 3a. Progetti - Ordini Interni XX finanziati
- 3b. Progetti - Ordini Interni XX Dipartimenti di Eccellenza
- 4a. Progetti - Ordini Interni XX Ateneo
- 4b. Progetti - Ordini Interni Piano strat.
- 4c. Progetti - Ordini Interni MARGINI DI PROGETTO
- 5. Progetti - Ordini Interni XX

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

Funzionamento Centro Gestionale				COSTI		RICAVI	
Codice CdC	Descrizione CdC	Responsabile CdC	Dettaglio della spesa (macrocategoria della Voce di Costo)	Pianificato 2018 al 29.08.2018	Pianificato 2019	Pianificato 2018 al 29.08.2018	Pianificato 2019
TOTALE				€ -	€ -	€ -	€ -

INVESTIMENTI PROPRI della STRUTTURA		PRECONSUNTIVO INVESTIMENTI			PREVISIONE INVESTIMENTI		
Codice Ordine Interno	Descrizione Ordine Interno	Pianificato 2018 al 29.08.2018	Effettivo 2018 al 29.08.2018	Stima del consuntivo 2018	Pianificato 2019	Pianificato 2020	Pianificato 2021
		€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -

ASSEGNAZIONE FUNZIONAMENTO 2019 (A)	
di cui già pianificati investimenti (o.i. XXX)	
di cui funzionamento su CdC XXX	€ -
addebiti	
bba01010	
bba01080	
bbb01020	
bbb05020	
bbc01070	
TOTALE pianificato su Funzionamento	€ -

Divisione Pianificazione

ASSEGNAZIONE DIDATTICA 2019 (B)	
ASSEGNAZIONE DIDATTICA	€ -
di cui Corsi sociosanitari e linguistici	
di cui didattica integrativa (o.i. XXX)	
di cui laboratori didattici (CdC XXX)	€ -
TOTALE pianificato su Didattica	€ -

Divisione Pianificazione

ASSEGNAZIONE RICERCA 2019 (C)	
di cui ricerca (CdC)	
di cui laboratori alta strumentazione	€ -
di cui mobilità dottorandi (o.i.)	€ -
di cui commissioni dottorato (o.i.)	€ -
di cui dotazione dott per attività ricerca (o.i.)	€ -
TOTALE pianificato su Ricerca	€ -

Divisione Pianificazione

ASSEGNAZIONE INTERNAZIONALIZZAZIONE 2019 (D)	
Internazionalizzazione S05 (o.i.)	

Divisione Pianificazione

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

Progetti Centro Gestionale- DIPARTIMENTI DI ECCELLENZA		PREVISIONE DI COSTI												
		A	B	C	D	E	F	G	H	I	A+D+G+H+I			
Area	Codice Progetto	Descrizione Progetto	Codice Cliente	Note	PROGETTO: consuntivo costi dell'attivazione al 31/12/2017	Proiettato 2018 al 29.08.2018	Consuntivo 2018 al 29.08.2018	Stima proposta DRPAF del consuntivo 2018 (7/12*12) - dato modificabile da parte del Polo MAX COLONNA B-eccezioni pluriennali pianificati	Proiettato 2019 RIPORTO ECONOMICHE	Proiettato 2019 NUOVA ASSEGNAZIONE	Proiettato 2019 TOTALE (E+F)	Proiettato 2020	Proiettato 2021	TOTALE PROGETTO COSTI/Inv. (cumulato al 31/12/2017 + stima consuntivo 2018+ budget 2019/2020/2021)
PROGETTI DIPARTIMENTI DI ECCELLENZA CON RICAVO GESTITO CENTRALMENTE														
					€	€	€	€	€	€	€	€	€	€
		Dip. Eccellenza Investimenti			€	€	€	€	€	€	€	€	€	€
		Dip. Eccellenza Didattica			€	€	€	€	€	€	€	€	€	€
					€	€	€	€	€	€	€	€	€	€
TOTALE AREA DIPARTIMENTI DI ECCELLENZA					€	€	€	€	€	€	€	€	€	€

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

Progetti Centro Gestionale: A CARICO ATENEO							PREVISIONE di COSTI					PREVISIONE di RICAVI				
Area	Codice Progetto	Descrizione Progetto	Note	Planificato 2018 al 29.08.2018	Consumivo 2018 al 29.08.2018	Stima proposta DIRPAF del consuntivo 2018 (7/12*12) - dato modificabile da parte del Polo	Planificato 2019	Planificato 2020	Planificato 2021	Planificato 2018 al 29.08.2018	Planificato 2019	Planificato 2020	Planificato 2021			
RICERCA A CARICO ATENEO		Dotazione Ordinaria - xxx		€ 60.000,00	€ 8.000,00	€ 13.714,29				€ 25.000,00						
TOTALE RICERCA A CARICO ATENEO				€ 60.000,00	€ 8.000,00	€ 13.714,29	€ -	€ -	€ -	€ 25.000,00	€ -	€ -	€ -			
		Internazionalizzazione...		€ 40.000,00	€ 20.000,00	€ 34.285,71				€ 3.000,00						
TOTALE INTERNAZIONALIZZAZIONE				€ 40.000,00	€ 20.000,00	€ 34.285,71	€ -	€ -	€ -	€ 3.000,00	€ -	€ -	€ -			
		Area xxx		€ 200.000,00	€ 40.000,00	€ 68.571,43										
TOTALE AREA DIDATTICA				€ 200.000,00	€ 40.000,00	€ 68.571,43	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -			
ALTRI																
TOTALE ALTRI PROGETTI				€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -			
TOTALE COMPLESSIVO				€ 300.000,00	€ 68.000,00	€ 116.571,43	€ -	€ -	€ -	€ 28.000,00	€ -	€ -	€ -			

PROGETTI PIANO STRATEGICO							PREVISIONE di COSTI						
Area	Codice Progetto	Descrizione Progetto	Note	PROGETTO: consuntivo costi dall'attivazione al 31/12/2017	Proiezione 2018 al 29.08.2018	Stima proposta DIRPAF del consuntivo 2018 (7/12*12) - dato modificabile da parte del Polo	Pianificato 2019 RIPORTO ECONOMIE A	Pianificato 2019 NUOVA ASSEGNAZIONE B	Pianificato 2019 TOTALE (A+B)	Pianificato 2020	Pianificato 2021	TOTALE PROGETTO COSTI /Inv.	
	P.S. xxx			€ -	€ 58.000,00	€ -	€ -	€ 66.000,00	€ 66.000,00	€ 24.000,00		€ 90.000,00	
				€ -		€ -		€ -	€ -			€ -	
				€ -		€ -		€ -	€ -			€ -	
				€ -		€ -		€ -	€ -			€ -	
TOTALE PROGETTI PIANO STRATEGICO				€ -	€ 58.000,00	€ -	€ -	€ 66.000,00	€ 66.000,00	€ 24.000,00	€ -	€ 90.000,00	

Allegato 3 – Esempio di scheda di budget semplificata per confronto periodico

TIPOLOGIA		2015		2016		2017		2018 al 24/08/2018			
		BUDGET 2015*	CONTABILIZZATO 2015	BUDGET 2016*	CONTABILIZZATO 2016	BUDGET 2017*	CONTABILIZZATO 2017	BUDGET 2018*	CONTABILIZZATO 2018	IMPEGNATO e PRENOTATO 2018 ***	RESIDUO 2018 AL...
COMMERCIALI FINANZIATI DA TERZI *											
ISTITUZIONALI FINANZIATI DA TERZI*											
PROGETTO GESTITI CON RICOVO CENTRALE *											
FINANZIAMENTO ESTERNO		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DIDATTICA A CARICO ATENEO											
FUNZIONAMENTO											
INVESTIMENTI A CARICO ATENEO											
PIANO STRATEGICO											
RICERCA A CARICO ATENEO											
INTERNAZIONALIZZAZIONE											
FONDO RESIDUI PROGETTI CHIUSI											
ALTRI PROGETTI A CARICO ATENEO											
FINANZIAMENTO ATENEO		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTALE		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

* riporti anni precedenti e nuovi anno competenza

*** attenzione: alcune somme prenotate possono essere relative a costi che saranno di competenza del 2019

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

DIPARTIMENTO DI ...
ANNO 2017

DIPARTIMENTO DI			BUDGET 2017	CONTABILIZZATO 2017	RESIDUO 2017
PROGETTI FINANZIATI CON RICAVI GESTITI SU PROGETTO					
	2014	CT XXX			
COMMERCIALI					
	2013			
ISTITUZIONALI					
	2016	...			
DIDATTICA FINANZIATA					
TOTALE PROGETTI DI RICERCA E DIDATTICA FINANZIATI ESTERNI					
CON RICAVI GESTITI CENTRALMENTE					
	2016				
PROGETTO GESTITI CON RICAPO CENTRALE					
TOTALE RICERCA E DIDATTICA FINANZIATA					

COSTI A CARICO ATENEO					
FUNZIONAMENTO					
		...			
RICERCA A CARICO ATENEO					
		...			
ALTRI PROGETTI A CARICO ATENEO					
	2013	RESIDUI-...			
RESIDUI DA PROGETTI					
DOTTORATI DI RICERCA					
DIDATTICA A CARICO ATENEO					
INVESTIMENTI A CARICO ATENEO					
PIANO STRATEGICO					
INTERNAZIONALIZZAZIONE					
TOTALE A CARICO ATENEO					

TOTALE DIP

Allegato 4 – Scheda sulle risorse impegnate nel periodo 2018-2020

COSTI DIVERSI DAGLI INVESTIMENTI CONCERNENTI PIU' ANNI SOLARI - INFORMAZIONI AGGIUNTIVE –

Premesso che la programmazione è rappresentata nei seguenti documenti pubblici di sintesi, come definiti dagli articoli 1 e 5 del D.Lgs. n. 18 del 27 gennaio 2012 e dall'art. 35 del Regolamento di finanza e contabilità di Ateneo:

a. Bilancio unico d'Ateneo di previsione annuale autorizzatorio, che si compone dei seguenti documenti:

- Budget economico;
- Budget degli investimenti unico di Ateneo;
- Nota a corredo dei documenti di previsione.

b. Bilancio unico d'Ateneo di previsione triennale, al fine di garantire la sostenibilità di tutte le attività nel medio periodo, composto da:

- Budget economico
- Budget degli investimenti

c. Bilancio preventivo unico d'Ateneo non autorizzatorio in contabilità finanziaria, al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche.

Si riporta uno stralcio del D.Lgs. 91 del 31 maggio 2011, richiamato dall'art. 5 del D.lgs. 18 del 27 gennaio 2012: "Il principio della competenza finanziaria costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni). Il principio è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio di ogni amministrazione pubblica che adotta la contabilità finanziaria, e attua il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti nel bilancio di previsione. Il bilancio di previsione annuale ha carattere autorizzatorio, e rappresenta un limite agli impegni di spesa, ad eccezione delle partite di giro/servizi per conto di terzi e dei rimborsi delle anticipazioni di cassa. Gli stanziamenti del bilancio pluriennale sono aggiornati annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione."

Gli Atenei pur avendo adottato una contabilità economico-patrimoniale sono tenuti ancora a far riferimento per alcuni adempimenti alla contabilità finanziaria (impegni, stanziamenti, pagamenti-Siope), pertanto si ritiene utile in questa sede fornire informazioni relativamente agli effetti economici sul triennio derivanti dalle decisioni assunte fino al 7 dicembre 2017. Stante la rilevanza di tali poste, a partire dal 2017, è stata prestata particolare attenzione al monitoraggio ed all'individuazione delle stesse. Inoltre, nel corso del 2017 sono state predisposte delle linee guida per la rilevazione di dette spese, in particolare per quanto concerne le varie peculiarità e l'imputazione, considerando le caratteristiche dell'applicativo informatico in uso all'Ateneo. Si riportano di seguito le principali categorie:

- a) assegni di ricerca
- b) borse di studio
- c) canoni di manutenzione ordinaria di beni mobili ed immobili
- d) contratti per godimento per beni di terzi
- e) altri contratti di lavoro e servizi con durata pluriennale o che interessano due anni solari (didattica, ricerca, collaborazioni tecnico gestionali)

Si precisa che per quanto concerne i costi relativi al 2018, il budget di previsione autorizzatorio prevede sia i costi relativi ad impegni presi ante 2018, e quindi illustrati nel report che segue, sia quelli che saranno oggetto di impegno nel corso del 2018. Nelle tabelle che seguono sono quindi indicati gli impegni

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

concernenti contratti e servizi già sottoscritti. Nel primo report è proposta una suddivisione per Centri di Responsabilità, nel secondo sono commisurate le principali tipologie di spesa. I dati sono aggiornati considerando l'impegnato e prenotato a metà dicembre 2017.

Centro di responsabilità	2018	2019	2020
Rettorato	12.070	-	
Direzione Generale	31.797	14.318	
Direzione Risorse Umane e Organizzazione	342.385	210.079	
Direzione Pianificazione Amministrazione e Finanza	53.256	59.953	66.422
Direzione Patrimonio Immobiliare	4.693.321	500.926	15.165
Direzione Sistemi Informativi	843.402	198.896	58.160
Direzione Didattica	7.846.464	4.821.224	2.204.383
Direzione Ricerca e Sistema Bibliotecario di Ateneo	564.568	-	
Cimec	1.025.155	143.187	87.052
Centro Di Biologia Integrata	1.121.365	170.021	8.747
Scuola Studi Internazionali	16.785	1.203	1.203
C3A - Centro interdipartimentale Agricoltura, Alimenti, Ambiente	84.985	15.818	
Scuola in Scienze Sociali	1.080	-	
Economia e Management	245.907	43.036	223
Facoltà di Giurisprudenza	247.714	31.893	24.411
Ingegneria Industriale	393.021	41.767	
Ingegneria Civile, Ambientale e Meccanica	920.353	239.296	39.507
Fisica	287.651	49.876	
Matematica	108.270	28.497	
Ingegneria e Scienza dell'Informazione	1.183.261	125.579	5.133
Sociologia e Ricerca Sociale	365.444	209.230	43.886
Psicologia e Scienze Cognitive	263.185	11.448	
Lettere e Filosofia	241.989	12.467	
Totale impegnato e prenotato	20.893.427	6.928.715	2.554.292

Impegnato e Prenotato al 07/12/2017	
2018	Importo
Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali	6.418.397
Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica	4.325.514
Costi per godimento beni di terzi	477.753
Costi per sostegno agli studenti	9.206.187
Altri costi	465.576
Totale complessivo	20.893.427
2019	Importo
Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali	708.142
Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica	763.542
Costi per godimento beni di terzi	219.048
Costi per sostegno agli studenti	4.963.681
Altri costi	274.300
Totale complessivo	6.928.714
2020	Importo
Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali	124.097
Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica	99.647
Costi per godimento beni di terzi	105.205
Costi per sostegno agli studenti	2.181.801
Altri costi	43.542
Totale complessivo	2.554.292

Per buona parte degli impegni si tratta di contratti che necessariamente hanno durata superiore all'anno come borse di studio, assegni di ricerca e canoni di manutenzione ordinaria di attrezzatura di laboratorio ed immobili. Si precisa che nella posta "costi per sostegno agli studenti" sono ricomprese le borse di studio. Si rammenta che l'assunzione dei suddetti impegni è possibile solo in presenza della necessaria copertura finanziaria e dei seguenti elementi costitutivi: la ragione del debito, l'importo ovvero gli importi da pagare, l'esercizio finanziario o gli esercizi finanziari su cui gravano le previste scadenze di pagamento e il soggetto creditore univocamente individuato. Per le spese afferenti all'acquisto di beni e servizi, sia di parte corrente sia in conto capitale, l'assunzione dell'impegno è subordinata alla preventiva registrazione, sul sistema informativo in uso presso l'Ateneo per la gestione integrata della contabilità economica e finanziaria, dei contratti o degli ordini che ne costituiscono il presupposto.

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

Allegato 5 – Gli scostamenti tra budget e consuntivo per macro-area di riferimento

2017	A) PROVENTI OPERATIVI								
	I. Proventi propri								
	Proventi per la didattica			altri proventi propri (ricommisionate + ric finanziamenti competitivi)			totale proventi propri		
	Budget	consuntivo	budget vs consuntivo	Budget	consuntivo	budget vs consuntivo	Budget	consuntivo	budget vs consuntivo
UniA	18.000.000	15.681.725	2.318.275	4.000.000	3.002.805	997.195	22.000.000	18.684.530	3.315.470
UniB	18.404.074	18.466.300	- 62.226	4.424.771	7.265.059	- 2.840.288	22.828.845	25.731.359	- 2.902.514
UniC	19.861.011	19.678.418	182.593	4.191.746	3.314.238	877.508	24.052.757	22.992.656	1.060.101
UniD	766.200	1.398.287	- 632.087	5.285.113	4.550.640	734.473	6.051.313	5.948.927	102.386
UniE	34.592.009	31.842.730	2.749.279	3.395.890	10.150.093	- 6.754.203	37.987.899	41.992.823	- 4.004.924
UniF	20.040.000	23.322.934	- 3.282.934	2.182.000	4.933.593	- 2.751.593	22.222.000	28.256.528	- 6.034.528
UniG	54.533.720	59.182.467	- 4.648.747	13.398.154	10.297.597	3.100.557	67.931.874	69.480.064	- 1.548.190
UniH	40.520.000	46.610.951	- 6.090.951	12.650.000	21.394.259	- 8.744.259	53.170.000	68.005.210	- 14.835.210
UniI	34.532.248	38.669.759	- 4.137.511	30.993.303	16.195.213	14.798.090	65.525.551	54.864.972	10.660.579
UNIL	41.824.994	41.619.358	205.637	446.876	9.325.445	- 8.878.569	42.271.870	50.944.803	- 8.672.933
UniM	23.918.710	31.727.739	- 7.809.029	17.355.351	11.919.150	5.436.201	41.274.061	43.646.888	- 2.372.827
UniN	37.235.943	41.024.213	- 3.788.270	1.599.000	10.677.056	- 9.078.056	38.834.943	51.701.270	- 12.866.327
UniO	23.715.462	26.508.377	- 2.792.914	3.891.500	9.470.630	- 5.579.130	27.606.962	35.979.006	- 8.372.044
UniP	45.320.000	41.800.102	3.519.898	16.090.000	29.678.274	- 13.588.274	61.410.000	71.478.376	- 10.068.376
UniQ	26.269.416	29.388.557	- 3.119.141	1.362.623	9.964.443	- 8.601.820	27.632.039	39.353.000	- 11.720.961
UniR	33.588.750	33.897.947	- 309.197	49.223.965	58.206.058	- 8.982.093	82.812.715	92.104.005	- 9.291.290
UniS	19.291.828	20.070.635	- 778.807	46.421.614	20.870.906	25.550.708	65.713.442	40.941.541	24.771.901
UNIT	20.719.686	23.304.259	- 2.584.573	9.003.097	11.781.955	- 2.778.858	29.722.783	35.086.214	- 5.363.431
UniU	37.457.656	32.439.513	5.018.143	313.000	572.124	- 259.124	37.770.656	33.011.637	4.759.019
UniV	33.066.800	34.365.906	- 1.299.106	15.430.759	7.688.680	7.742.079	48.497.559	42.054.586	6.442.973
TOTALE	583.658.507	611.000.176	- 27.341.669	241.658.762	261.258.217	- 19.599.455	825.317.269	872.258.393	- 46.941.124

2017	A) PROVENTI OPERATIVI					
	II. Contributi			totale proventi propri (I) e Contributi (II)		
	Budget	consuntivo	budget vs consuntivo	Budget	consuntivo	budget vs consuntivo
UniA	46.668.000	50.289.668	- 3.621.668	68.668.000	68.974.198	- 306.198
UniB	98.445.126	98.875.819	- 430.693	121.273.971	124.607.178	- 3.333.207
UniC	149.464.697	157.865.032	- 8.400.335	173.517.454	180.857.688	- 7.340.234
UniD	47.622.913	48.911.823	- 1.288.910	53.674.226	54.860.750	- 1.186.524
UniE	193.895.205	201.600.766	- 7.705.561	231.883.104	243.593.589	- 11.710.484
UniF	97.849.600	98.663.032	- 813.432	120.071.600	126.919.560	- 6.847.960
UniG	311.597.590	296.609.722	14.987.868	379.529.464	366.089.786	13.439.678
UniH	132.273.000	152.465.021	- 20.192.021	185.443.000	220.470.231	- 35.027.231
UniI	120.883.805	112.232.376	8.651.429	186.409.356	167.097.348	19.312.008
UNIL	227.498.348	237.025.977	- 9.527.629	269.770.218	287.970.780	- 18.200.562
UniM	137.639.534	192.495.460	- 54.855.926	178.913.595	236.142.348	- 57.228.753
UniN	147.742.393	158.643.656	- 10.901.263	186.577.336	210.344.926	- 23.767.590
UniO	140.507.250	155.779.914	- 15.272.665	168.114.212	191.758.920	- 23.644.709
UniP	209.525.016	202.594.606	6.930.410	270.935.016	274.072.982	- 3.137.966
UniQ	130.313.179	131.968.039	- 1.654.860	157.945.218	171.321.039	- 13.375.821
UniR	150.232.043	150.782.196	- 550.153	233.044.758	242.886.201	- 9.841.443
UniS	147.541.775	142.497.473	5.044.302	213.255.217	183.439.014	29.816.203
UNIT	99.837.424	98.355.357	1.482.067	129.560.207	133.441.571	- 3.881.364
UniU	93.281.097	100.922.955	- 7.641.858	131.051.753	133.934.592	- 2.882.839
UniV	138.804.266	139.728.616	- 924.350	187.301.825	181.783.202	5.518.623
TOTALE	2.821.622.261	2.928.307.509	- 106.685.248	3.646.939.530	3.800.565.902	- 153.626.372

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

2017	Costi del personale								
	1) Costi del personale dedicato alla ricerca e alle didattiche			2) Costi personale dirigente e TA			totale costi del personale 1) + 2)		
	Budget	consuntivo	budget vs consuntivo	Budget	consuntivo	budget vs consuntivo	Budget	consuntivo	budget vs consuntivo
UniA	26.800.000	33.184.601	- 6.384.601	9.130.600	8.754.567	376.033	35.930.600	41.939.168	- 6.008.568
UniB	52.216.400	53.096.866	- 880.466	17.467.503	17.587.618	- 120.115	69.683.903	70.684.484	- 1.000.581
UniC	67.725.149	74.167.717	- 6.442.568	35.421.179	36.862.483	- 1.441.304	103.146.328	111.030.199	- 7.883.871
UniD	24.416.027	22.552.043	1.863.984	10.515.185	10.339.149	176.036	34.931.212	32.891.192	2.040.020
UniE	117.042.772	102.178.351	14.864.421	48.624.947	44.097.180	4.527.767	165.667.719	146.275.531	19.392.188
UniF	62.179.000	53.634.005	8.544.995	19.972.000	19.670.875	301.125	82.151.000	73.304.881	8.846.119
UniG	211.074.490	186.279.899	24.794.591	65.510.434	58.502.483	7.007.951	276.584.924	244.782.382	31.802.542
UniH	102.119.654	91.625.684	10.493.970	32.460.741	31.841.011	619.730	134.580.395	123.466.695	11.113.700
UniI	82.414.456	76.320.705	6.093.751	28.913.066	28.660.648	252.418	111.327.522	104.981.353	6.346.169
UNIL	122.159.696	112.302.576	9.857.120	68.883.907	64.560.404	4.323.503	191.043.603	176.862.979	14.180.624
UniM	92.945.340	80.932.037	12.013.303	35.807.253	34.250.391	1.556.862	128.752.593	115.182.429	13.570.164
UniN	82.913.409	79.318.215	3.595.194	34.649.120	32.084.718	2.564.402	117.562.529	111.402.933	6.159.596
UniO	93.220.168	91.423.507	1.796.661	46.416.856	41.040.484	5.376.372	139.637.024	132.463.991	7.173.033
UniP	132.423.140	129.631.418	2.791.722	39.179.914	41.337.208	- 2.157.294	171.603.054	170.968.626	634.428
UniQ	67.693.050	69.206.763	- 1.513.713	37.133.583	34.836.344	2.297.239	104.826.633	104.043.108	783.525
UniR	102.829.221	91.760.416	11.068.805	40.002.258	40.299.294	- 297.036	142.831.479	132.059.710	10.771.769
UniS	91.190.847	65.047.320	26.143.527	26.539.730	25.551.292	988.438	117.730.577	90.598.612	27.131.965
UNIT	59.106.540	55.197.007	3.909.533	18.846.884	17.664.628	1.182.256	77.953.424	72.861.635	5.091.790
UniU	51.194.621	49.773.803	1.420.818	23.802.498	21.994.572	1.807.926	74.997.119	71.768.375	3.228.744
UniV	87.419.489	75.137.324	12.282.165	28.107.634	26.700.649	1.406.985	115.527.123	101.837.973	13.689.150
TOTALE	1.729.083.468	1.592.770.258	136.313.211	667.385.292	636.635.998	30.749.295	2.396.468.761	2.229.406.255	167.062.505

2017	Costi della gestione corrente														
	1) Costi per il sostegno agli studenti			5) Acquisto materiale consumo per laboratori			8) Acquisto di servizi e collaborazioni tecnico gestionali			12) Altri costi			totale (1) + 5) + 8) + 12)		
	Budget	Consuntivo	Delta	Budget	Consuntivo	Delta	Budget	Consuntivo	Delta	Budget	Consuntivo	Delta	Budget	Consuntivo	Delta
UniA	5.084.200	5.188.855	- 104.655	150.000	42.299	107.701	6.856.800	7.241.418	- 384.618	17.297.500	548.418	16.749.082	29.388.500	13.020.990	16.367.510
UniB	18.829.888	18.766.420	63.468	1.433.054	1.322.894	110.140	16.810.357	13.839.805	2.970.552	3.391.275	4.008.433	- 617.158	40.484.564	37.937.552	2.547.012
UniC	24.468.257	27.810.310	- 3.342.053	758.750	1.264.891	- 506.141	20.492.343	18.757.445	1.734.898	3.505.594	4.027.402	- 521.808	49.244.944	51.860.047	- 2.615.103
UniD	4.838.657	5.094.956	- 256.299	551.029	573.596	- 22.567	6.536.260	4.387.840	2.148.420	1.704.874	1.493.373	211.501	13.647.820	11.458.765	2.189.055
UniE	26.992.916	26.772.356	220.560	1.855.048	1.120.949	734.100	25.336.539	24.935.421	401.119	27.606.529	36.636.385	- 9.029.857	81.791.602	89.465.110	- 7.673.079
UniF	39.013.000	35.807.160	3.205.840	954.720	1.637.114	- 702.394	16.140.150	14.771.886	1.368.264	275.000	148.307	126.693	36.382.870	32.380.467	4.002.403
UniG	38.421.797	35.807.836	4.013.961	8.714.736	4.963.874	3.750.862	52.245.824	45.370.653	6.875.171	9.792.559	10.416.724	- 624.165	110.125.006	96.158.088	14.066.918
UniH	26.887.176	27.735.150	- 847.974	3.569.000	2.964.384	1.204.616	27.673.005	27.021.859	651.147	1.322.497	1.325.629	- 3.132	59.451.678	59.447.021	1.004.656
UniI	21.192.152	24.611.711	- 3.419.559	12.964.535	1.967.081	10.997.454	27.171.375	18.879.454	8.291.921	11.016.333	2.537.050	8.479.283	72.344.395	47.995.296	24.349.099
UNIL	28.787.016	31.357.138	- 1.570.122	236.106	1.119.391	- 883.186	19.795.424	16.446.468	3.348.956	6.238.493	9.094.150	- 2.855.657	56.057.089	60.016.047	- 3.959.058
UniM	322.000	19.940.846	- 23.617.846	6.402.534	1.807.139	4.595.395	24.887.989	35.089.834	- 1.201.846	4.736.330	2.512.628	2.223.702	36.348.852	54.350.447	- 18.001.595
UniN	35.251.697	36.950.830	- 1.699.133	14.000	2.629.706	- 2.615.706	16.407.614	23.818.374	- 7.410.760	66.273.216	5.913.874	60.359.342	117.946.537	68.712.804	49.233.733
UniO	39.286.963	20.985.119	18.301.844	87.900	3.934.089	- 3.846.189	16.328.354	20.808.901	- 4.480.546	1.378.553	1.753.050	- 374.496	37.081.770	46.580.168	- 9.498.398
UniP	44.476.405	34.714.855	9.761.550	3.000.000	3.763.072	- 763.072	29.975.317	30.722.969	- 747.652	4.421.524	2.713.277	1.708.247	81.873.246	73.974.173	8.899.073
UniQ	23.507.641	22.028.993	477.648	1.793.370	1.081.083	702.287	6.769.612	5.463.944	1.305.668	7.456.382	6.386.429	1.069.953	38.546.965	35.881.448	2.665.517
UniR	23.944.814	19.820.597	4.124.217	4.197.075	1.404.903	2.792.172	29.644.296	20.593.594	9.050.702	4.132.040	3.655.413	496.627	61.918.225	45.444.847	16.473.378
UniS	20.013.639	18.131.964	1.881.675	9.139.112	2.051.891	7.087.221	22.466.991	20.261.352	2.205.639	12.981.415	6.010.720	6.970.695	64.601.155	46.355.727	18.245.428
UNIT	37.578.114	34.526.024	3.052.090	1.735.872	1.341.284	394.588	38.834.940	15.411.942	23.422.998	7.146.153	509.114	6.639.039	45.297.079	31.588.374	13.708.705
UniU	30.039.316	9.200.167	20.839.149	685.058	195.404	489.654	20.253.153	20.847.771	- 594.618	9.022.391	778.707	8.243.684	39.999.918	31.022.048	8.977.870
UniV	40.437.386	36.455.545	3.981.841	18.140.025	3.536.972	14.603.053	25.448.924	16.576.563	8.872.361	15.891.645	5.867.467	10.024.178	99.618.138	62.438.547	37.179.591
TOTALE	498.374.233	463.972.841	33.981.392	76.401.674	39.140.746	37.260.928	490.112.346	394.140.832	55.971.514	215.592.200	106.235.549	109.356.651	1.172.480.639	993.089.969	179.390.670

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ATENEI: NOTE DI RIFLESSIONE

Allegato 6 – Alcuni indicatori per l'analisi degli scostamenti sui costi operativi

2017 consuntivo	Costi operativi				Proventi	Indicatori	
	Costi del personale	Totale gestione corrente	Tot. ammortamenti, sval. e oneri	Totale costi operativi		Costi operativi/proventi	Costo personale/costi operativi
UniA	41.939.168	20.790.140	2.893.450	65.622.758	78.762.551	83,32%	63,91%
UniB	70.684.484	46.196.204	8.547.320	125.428.008	129.864.000	96,58%	56,35%
UniC	111.030.199	57.418.114	18.855.589	187.303.902	202.644.594	92,43%	59,28%
UniD	32.891.192	13.987.019	4.719.722	51.597.933	57.604.123	89,57%	63,75%
UniE	146.275.531	91.666.946	17.807.174	255.749.650	278.581.280	91,80%	57,19%
UniF	73.304.881	39.347.644	8.796.719	121.449.244	150.286.995	80,81%	60,36%
UniG	244.782.382	110.447.077	49.735.750	404.965.210	461.774.007	87,70%	60,45%
UniH	123.466.695	87.212.791	21.374.854	232.054.340	241.614.046	96,04%	53,21%
Unil	104.981.353	58.585.047	14.176.213	177.742.613	211.037.125	84,22%	59,06%
UnilL	176.862.979	64.415.655	25.723.473	267.002.108	290.396.265	91,94%	66,24%
UniM	115.182.429	64.295.539	6.520.694	185.998.661	192.495.460	96,62%	61,93%
UniN	111.402.933	78.653.169	7.621.630	197.677.732	220.533.881	89,64%	56,36%
UniO	132.463.991	51.086.739	11.802.986	195.353.716	227.926.599	85,71%	67,81%
UniP	170.968.626	82.264.543	27.401.491	280.634.660	296.564.706	94,63%	60,92%
UniQ	104.043.108	47.083.845	14.937.947	166.064.900	185.429.610	89,56%	62,65%
UniR	132.059.710	72.998.310	15.584.898	220.642.918	252.766.186	87,29%	59,85%
UniS	90.598.612	52.118.272	20.484.583	163.201.467	190.665.921	85,60%	55,51%
UniT	72.861.635	35.970.173	12.925.365	121.757.172	133.892.492	90,94%	59,84%
UniU	71.768.375	45.313.901	10.236.284	127.318.560	141.774.339	89,80%	56,37%
UniV	101.837.973	75.139.611	8.525.170	185.502.754	215.170.919	86,21%	54,90%

Costo del personale 2017	1) Costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica					Totale costi del personale dedicato alla ricerca e alla didattica	2) Costi del personale dirigente e tecnico-amministrativo	Pta	Tot. costi personale	% costi pers / tota sui costi del personale	% PTA su costi del personale
	a) docenti/ricercatori	b) collaborazioni scientifiche (collaboratori, assegnisti,...)	c) docenti a contratto	d) esperti linguistici	e) altro personale dedicato alla didattica e alla ricerca						
UniH	74.512.768 €	12.822.939 €	2.766.729 €	209.555 €	1.313.692 €	91.625.684 €	31.841.011 €	123.466.695 €	74,2%	25,8%	
% sul tot personale dedicato didattica	81,3%	14,0%	3,0%	0,2%	1,4%						
UniP	114.742.566 €	12.174.055 €	1.061.732 €	669.575 €	983.490 €	129.631.418 €	41.337.208 €	170.968.626 €	75,8%	24,2%	
% sul tot personale dedicato didattica	88,5%	9,4%	0,8%	0,5%	0,8%						
UniB	46.790.720 €	4.832.578 €	614.273 €	121.159 €	738.136 €	53.096.866 €	17.587.618 €	70.684.484 €	75,1%	24,9%	
% sul tot personale dedicato didattica	88,1%	9,1%	1,3%	0,3%	1,4%						
UnlV	62.576.045 €	8.092.965 €	1.641.352 €	1.602.737 €	1.224.225 €	75.137.324 €	26.700.649 €	101.837.973 €	73,8%	26,2%	
% sul tot personale dedicato didattica	83,3%	10,8%	2,2%	2,1%	1,6%						
UniA	27.277.279 €	2.218.141 €	731.914 €	628.185 €	2.329.083 €	33.184.601 €	8.754.567 €	41.939.168 €	79,1%	20,9%	
% sul tot personale dedicato didattica	82,2%	6,7%	2,2%	1,9%	7,0%						
UniF	45.416.946 €	6.861.934 €	1.302.251 €	0 €	52.875 €	53.634.005 €	19.670.875 €	73.304.881 €	73,2%	26,8%	
% sul tot personale dedicato didattica	84,7%	12,8%	2,4%	0,0%	0,1%						
UnlR	72.831.379 €	15.573.472 €	3.064.009 €	291.556 €	0 €	91.760.416 €	40.299.294 €	132.059.710 €	69,5%	30,5%	
% sul tot personale dedicato didattica	79,4%	17,0%	3,3%	0,3%	0,0%						
UnlS	49.318.302 €	11.215.841 €	2.232.459 €	1.616.966 €	663.752 €	65.047.320 €	25.551.292 €	90.598.612 €	71,8%	28,2%	
% sul tot personale dedicato didattica	75,8%	17,2%	3,4%	2,5%	1,0%						
UnlI	66.905.237 €	7.728.838 €	875.091 €	618.299 €	193.240 €	76.320.705 €	28.660.648 €	104.981.353 €	72,7%	27,3%	
% sul tot personale dedicato didattica	87,7%	10,1%	1,1%	0,8%	0,3%						
UnlN	69.438.495 €	6.997.243 €	1.573.464 €	1.282.608 €	26.404 €	79.318.215 €	32.084.718 €	111.402.933 €	71,2%	28,8%	
% sul tot personale dedicato didattica	87,5%	8,8%	2,0%	1,6%	0,0%						
UnlG	146.657.788 €	28.238.276 €	899.911 €	3.177.230 €	7.306.694 €	186.279.899 €	58.502.483 €	244.782.382 €	76,1%	23,9%	
% sul tot personale dedicato didattica	78,7%	15,2%	0,5%	1,7%	3,9%						
UnlT	48.618.956 €	4.192.016 €	460.911 €	1.301.884 €	623.241 €	55.197.007 €	17.664.628 €	72.861.635 €	75,8%	24,2%	
% sul tot personale dedicato didattica	88,1%	7,6%	0,8%	2,4%	1,1%						
UnlE	94.969.437 €	3.381.346 €	514.785 €	2.366.126 €	946.657 €	102.178.351 €	44.097.180 €	146.275.531 €	69,9%	30,1%	
% sul tot personale dedicato didattica	92,9%	3,3%	0,5%	2,3%	0,9%						
UnlQ	61.630.501 €	5.645.532 €	173.735 €	1.563.585 €	193.410 €	69.206.763 €	34.836.344 €	104.043.108 €	66,5%	33,5%	
% sul tot personale dedicato didattica	89,1%	8,2%	0,3%	2,3%	0,3%						
UnlM	72.800.272 €	5.290.857 €	593.230 €	656.170 €	1.591.508 €	80.932.037 €	34.250.391 €	115.182.429 €	70,3%	29,7%	
% sul tot personale dedicato didattica	90,0%	6,5%	0,7%	0,8%	2,0%						
UnlC	65.616.180 €	5.776.558 €	1.117.400 €	508.160 €	1.149.419 €	74.167.717 €	36.862.483 €	111.030.199 €	66,8%	33,2%	
% sul tot personale dedicato didattica	88,5%	7,8%	1,5%	0,7%	1,5%						
UnlD	85.216.900 €	4.978.371 €	273.121 €	940.522 €	14.592 €	91.423.507 €	41.040.484 €	132.463.991 €	69,0%	31,0%	
% sul tot personale dedicato didattica	93,2%	5,4%	0,3%	1,0%	0,0%						
UnlI	20.888.941 €	1.035.122 €	338.422 €	32.430 €	257.128 €	22.552.043 €	10.339.149 €	32.891.192 €	68,6%	31,4%	
% sul tot personale dedicato didattica	92,6%	4,6%	1,5%	0,1%	1,1%						
UnlU	39.192.117 €	6.049.673 €	1.394.001 €	2.354.063 €	783.949 €	49.773.803 €	21.994.572 €	71.768.375 €	69,4%	30,6%	
% sul tot personale dedicato didattica	78,7%	12,2%	2,8%	4,7%	1,6%						
UnlL	106.527.522 €	4.191.110 €	245.447 €	1.338.496 €	0 €	112.302.576 €	64.560.404 €	176.862.979 €	63,5%	36,5%	
% sul tot personale dedicato didattica	94,9%	3,7%	0,2%	1,2%	0,0%						

Capitolo IV: Evidenze empiriche

4.1. Evidenze empiriche: i risultati dell'indagine svolta da Assocontroller

Premessa

Partendo dalla considerazione che l'aumento attuale della complessità della gestione induce le amministrazioni pubbliche ad adottare strumentazioni aziendali di misurazione delle performance, nelle PP.AA. si riscontrano situazioni molto diverse, a volte non del tutto adeguate per gestire la complessità. Per questo il Gruppo di lavoro sulle PP.AA. di Assocontroller²² ha pensato a un'indagine sul campo che faccia emergere i punti di forza ma anche le difficoltà che si frappongono allo sviluppo di un sistema di controllo di gestione (SCDG) più avanzato. Ciò ha portato al coinvolgimento dell'università Iuav di Venezia²³ e di un esperto della materia²⁴.

Dopo aver elaborato un questionario per la raccolta dei dati, giunta notizia della costituzione di un Gruppo di lavoro Contabilità e amministrazione del CODAU con uno specifico interesse sul controllo di gestione, il progetto Assocontroller è stato sottoposto alla coordinatrice del Gruppo di lavoro Contabilità e amministrazione CODAU²⁵, e quindi presentato al Gruppo CODAU in plenaria il 18 maggio 2018.

La definizione dell'obiettivo di ricerca

L'obiettivo principale iniziale era analizzare come si strutturano i SCDG in diverse PP.AA., quali caratteristiche li contraddistinguono o li accomunano, qual è il loro grado di evoluzione raggiunto, quali sono i punti critici.

Tutto ciò è finalizzato a individuare e diffondere alle PP.AA. suggerimenti utili a migliorare il sistema di controllo di gestione, attraverso uno strumento di autodiagnosi.

Il modello traduce le informazioni sul SMP dell'ente in una visualizzazione grafica che interpreta i dati e raggiunge l'effetto di una diagnosi predittiva.

Il questionario: contenuti

L'esperienza ha suggerito di utilizzare come strumento di raccolta dati un questionario *ad hoc*, strutturato su una serie di argomenti chiave e diffuso alle università italiane.

²² Coordinato dal dott. Pietro Marigonda, che è attualmente responsabile del Servizio Controllo di gestione dell'Università Iuav di Venezia.

²³ Nella persona del Direttore Generale, dott. Alberto Domenicali.

²⁴ Il prof. Bruno Bernardi, docente di economia aziendale presso l'Università Ca Foscari di Venezia.

²⁵ Dott.ssa Simonetta Ranalli, Direttore Generale dell'Università La Sapienza.

Il target dei destinatari ora costituito dalle Università sarà esteso in una fase successiva a:

- musei
- Asl.

Il questionario utilizzato per le università (in [Allegato 1](#)), definito sulla base di un'analisi comparativa di strumenti simili utilizzati per altre analisi effettuate in precedenza²⁶, si struttura sulle seguenti tematiche:

1. grado di strutturazione dell'ente
2. strategia
3. sistema contabile
4. sistema indicatori
5. sistema di misurazione
6. sistema di valutazione
7. sistema di rendicontazione
8. *stakeholders*
9. risorse interne.

Il questionario è stato diffuso con il patrocinio di CODAU ai primi di luglio 2018 e raccolto il 10 luglio.

Sono stati raccolti complessivamente 32 questionari rappresentativi di circa il 46% del FFO assegnato nel 2017 a tutto il sistema universitario.

I primi risultati emersi

I risultati qui di seguito esposti rappresentano la prima fase di analisi dei questionari raccolti, basata essenzialmente sulla frequenza di risposte.

Ai fini dell'analisi si sono distinti 3 gruppi di atenei considerando come driver il numero degli iscritti ed effettuando un raggruppamento con il metodo del legame singolo e con il metodo del baricentro:

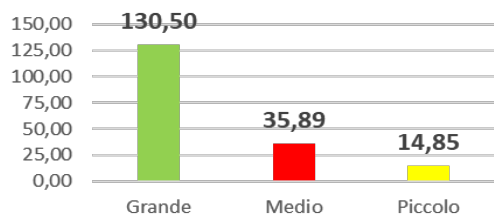
Tab. 1

dimensione	n. atenei
Grande	9
Medio	10
Piccolo	13
Totale	32

²⁶ Le condizioni di sviluppo del sistema di controllo, Sviluppo & Organizzazione, nov-dic 2015; “Lanciare la BSC nei musei: come le «figurine» migliorano la performance”, in: Economia E Management Delle Aziende Di Produzione Culturale, a cura di Maurizio Rispoli e Giorgio Brunetti, Il Mulino, 2009; “Lo sviluppo del controllo di gestione nelle università pubbliche italiane”, in CIVES n. 6/2007, Venezia.

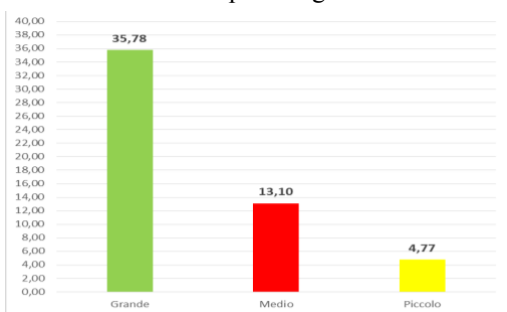
Per quanto riguarda il grado di strutturazione dell'ateneo emerge una significativa differenza tra i tre gruppi soprattutto per quanto riguarda il numero di personale che si occupa di contabilità e bilancio.

Graf. 1 - Media occupati contabilità e bilancio

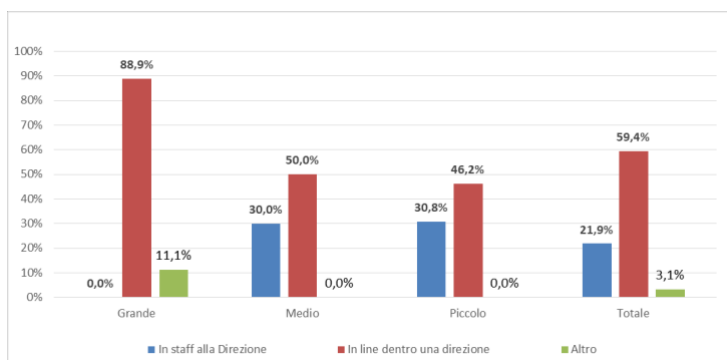


Gli atenei grandi si discostano dagli altri anche per numero di personale dedicato a servizi di P&C mentre sono caratterizzati dalla collocazione del servizio P&C in line (non in staff alla direzione generale).

Graf. 2 - Media occupati Programmazione e controllo

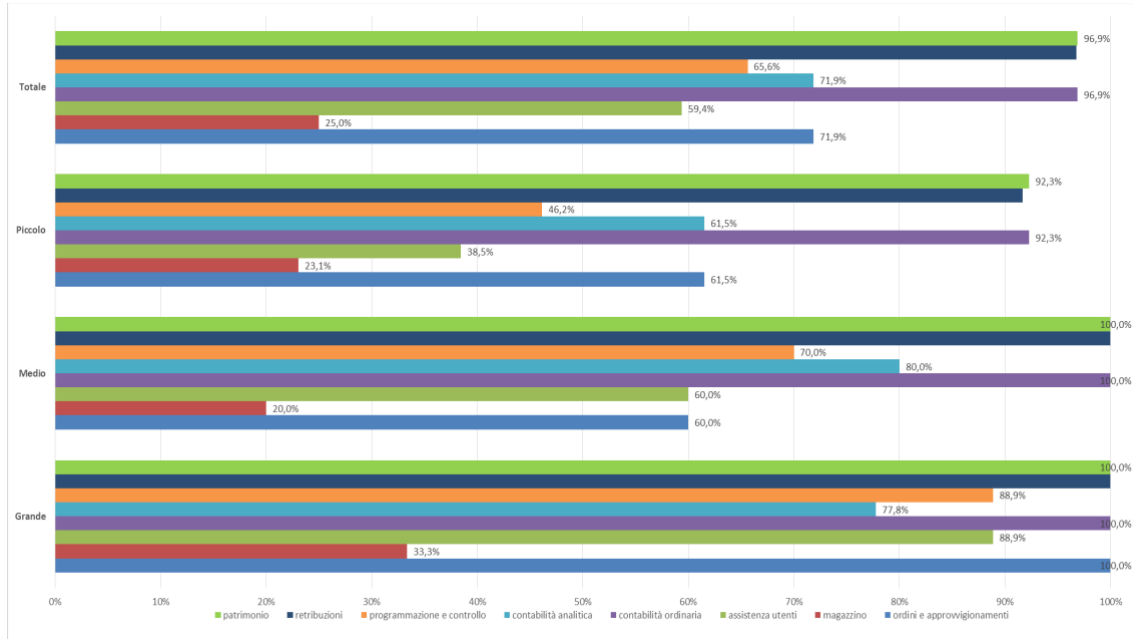


Graf. 3 - Collocazione servizio CDG



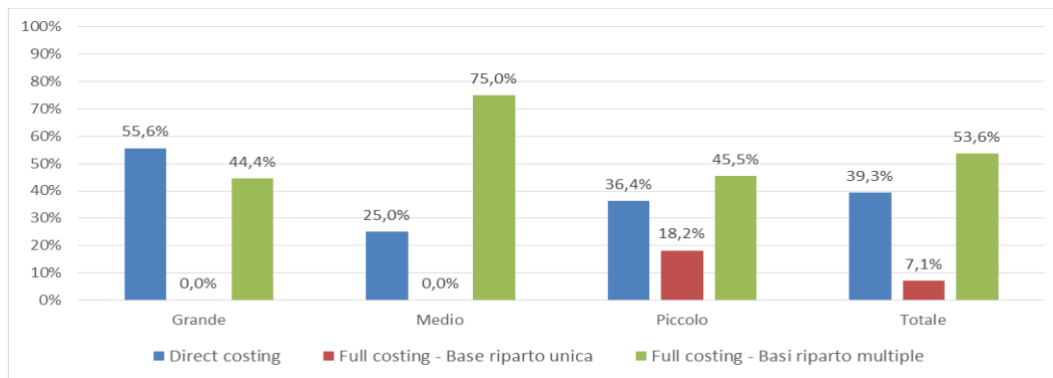
L'adozione di applicativi a supporto del SCDG cresce con il crescere delle dimensioni degli atenei e quindi con la complessità della misurazione.

Graf. 4 - Uso degli applicativi informatici



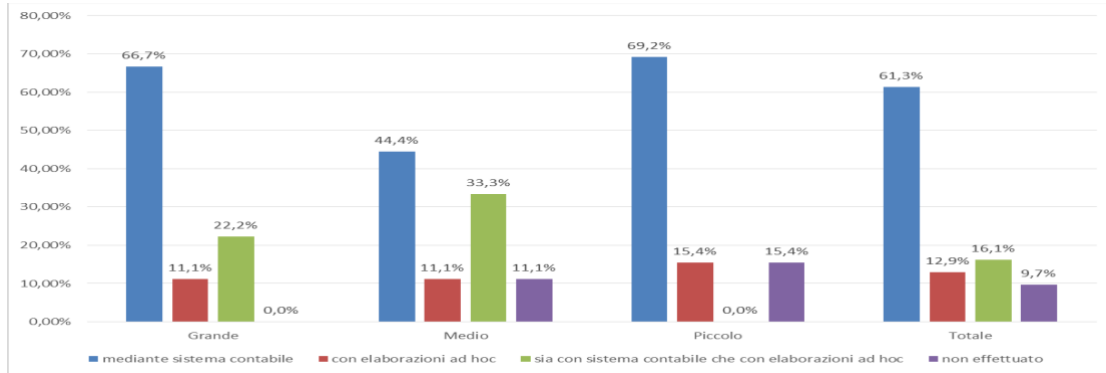
Per quanto riguarda il sistema contabile e in particolar modo l'articolazione della contabilità analitica, esso è un elemento necessario allo sviluppo del SCDG e ne condiziona fortemente le potenzialità. Si nota che gli atenei grandi utilizzano sistemi di *direct costing* e *full costing* in misura abbastanza simile, mentre la scelta del *full costing* è nettamente prevalente nei medi e piccoli atenei.

Graf. 5 - Metodologia di imputazione dei costi



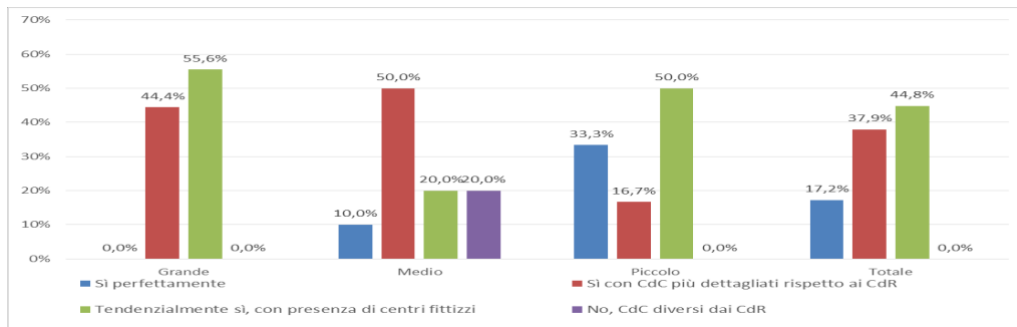
La contabilità analitica è supportata dall'applicativo informatico in circa 2/3 dei casi, ma ciò risulta più marcato per i piccoli e grandi atenei piuttosto che per i medi. Una percentuale abbastanza stabile di atenei di ogni dimensione utilizza invece esclusivamente elaborazioni *ad hoc* (circa l'11%).

Graf. 6 - Metodologia elaborazione COAN



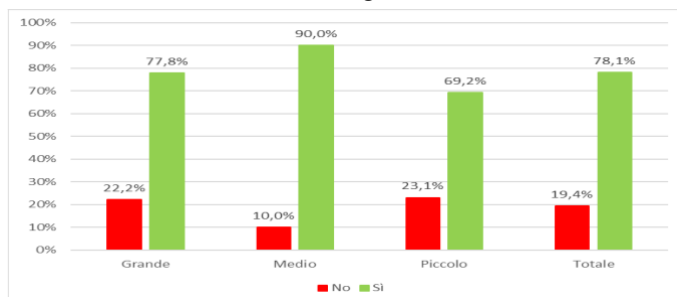
I centri di costo sono in genere sovrapponibili alla struttura organizzativa anche se in genere ci sono differenze in termini di presenza di centri fittizi e/o più dettagliati.

Graf. 7 - Centri di costo e struttura organizzativa



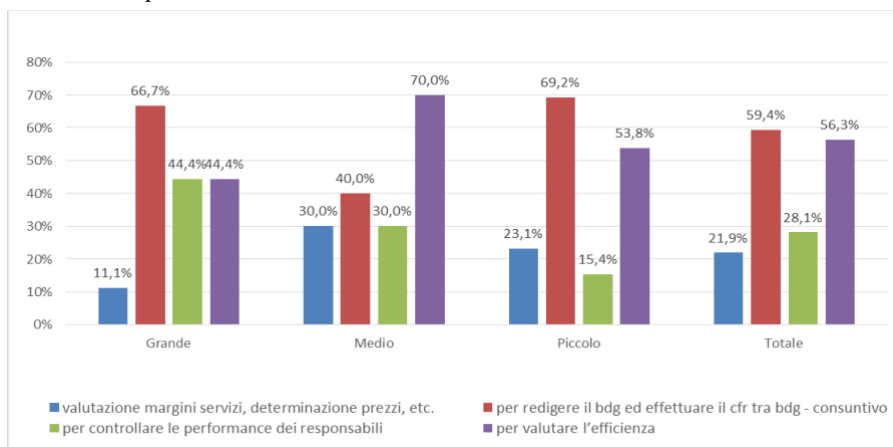
La maggior parte degli atenei effettua un confronto tra dati di budget e il consuntivo, con una minore frequenza per atenei di minori dimensioni.

Graf. 8 - Analisi scostamenti budget-consuntivo



Lo scopo principale del calcolo analitico dei costi è di confrontare budget e consuntivo su valutazioni di efficienza.

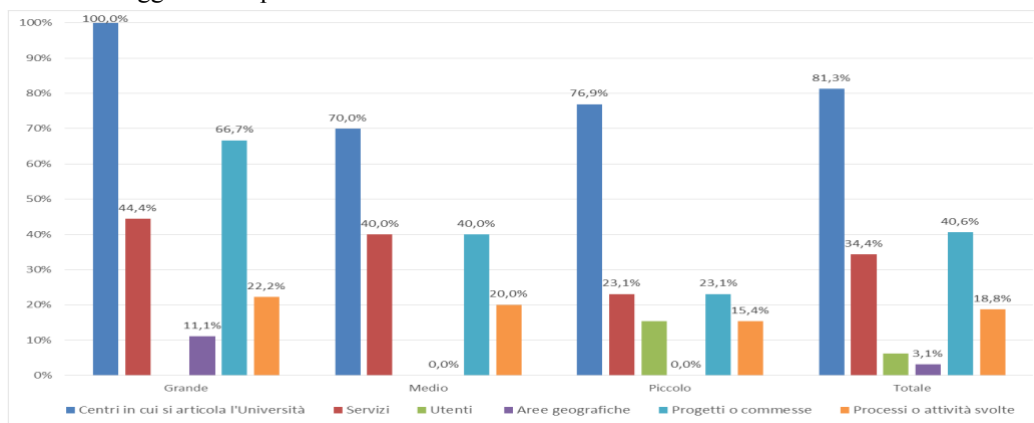
Graf. 9 - Scopi calcolo analitico dei costi



Non vi sono differenze significative per i gruppi.

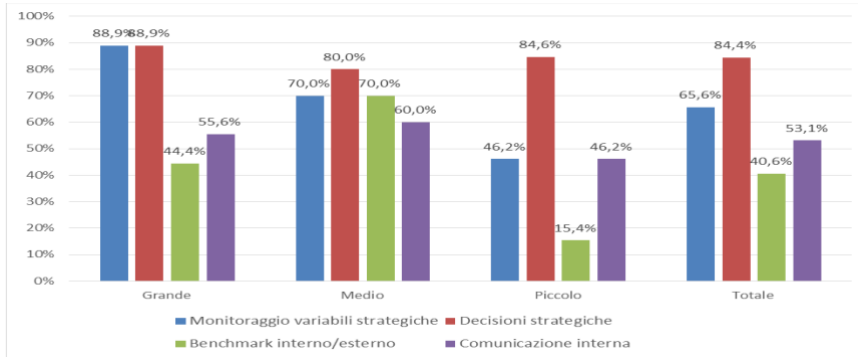
Gli oggetti principali monitorati sono prevalentemente i centri di responsabilità, seguiti a distanza dai progetti e i servizi. Circa 1/5 del campione monitora i processi mentre sono quasi assenti le aree geografiche.

Graf. 10 - Oggetti di imputazione dei costi

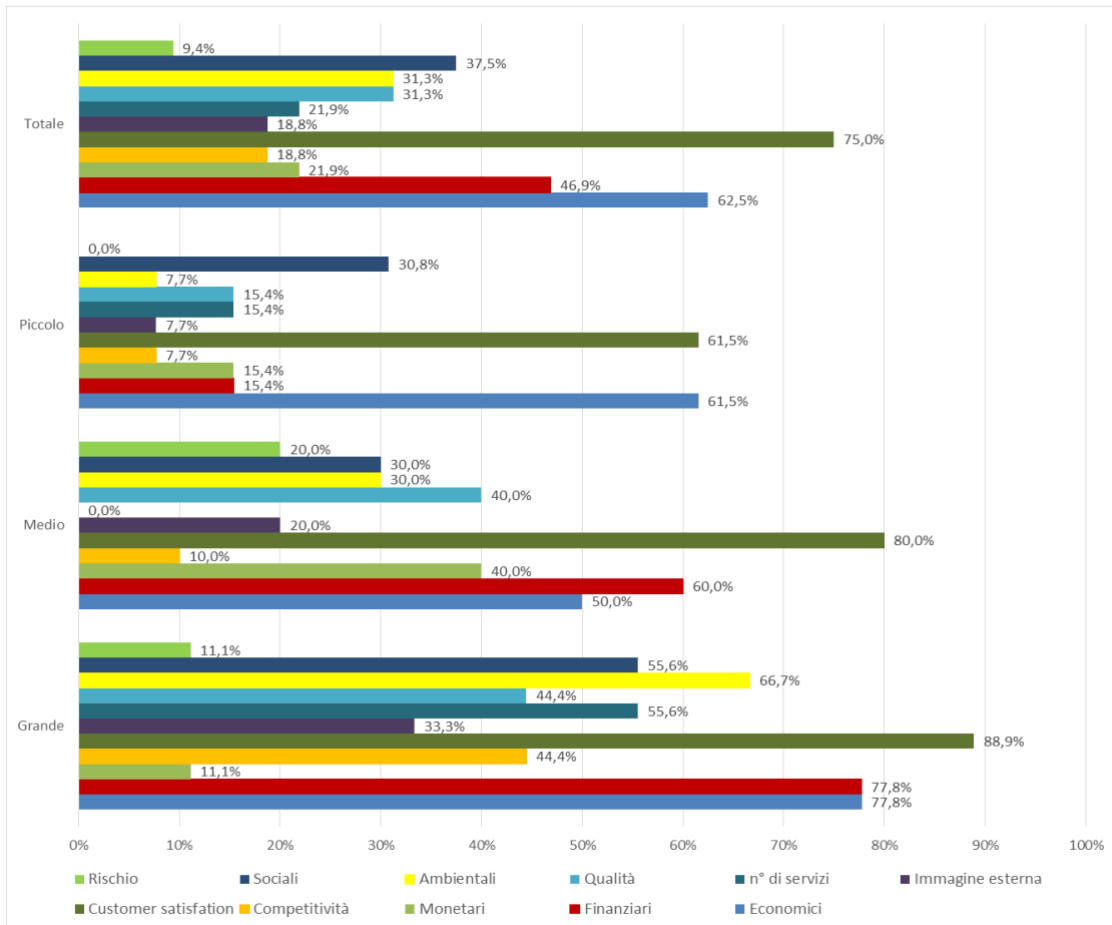


Il sistema di indicatori di performance viene utilizzato per il supporto a decisioni strategiche e il monitoraggio di variabili di tale tipo, seguita da motivi di comunicazione interna degli obiettivi. Negli atenei maggiori il supporto strategico appare nettamente prevalente sulle altre tipologie. All'ultimo posto figurano scopi di *benchmarking*.

Graf. 11 - Utilizzo degli indicatori per gestione interna



Graf. 12 - Tipi di indicatori utilizzati

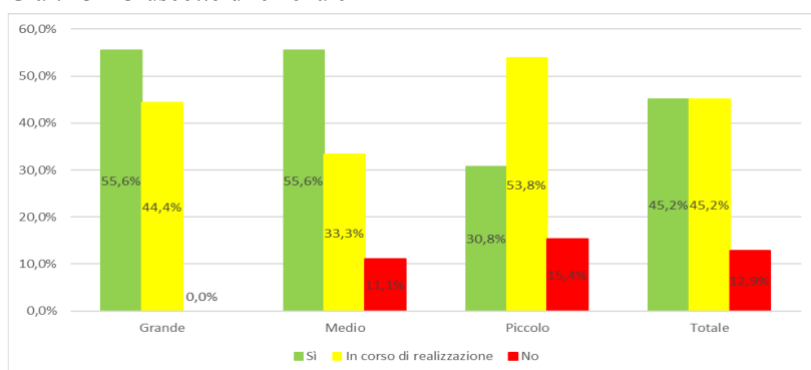


Gli indicatori più utilizzati sono quelli di *customer satisfaction*, seguiti da indicatori economici e finanziari. Indicatori di rischio, di competitività e di immagine sono tra i

meno utilizzati. Cominciano a trovare diffusione negli atenei gli indicatori ambientali, che raggiungono un buon livello di diffusione nettamente superiore negli atenei grandi. Spicca che gli indicatori di rischio siano così poco utilizzati.

La diffusione di cruscotti direzionali per il monitoraggio della performance è correlata con le dimensioni, solo una piccola percentuale di atenei medi e piccoli non hanno un cruscotto e non ne prevedono per ora la realizzazione. Una netta differenza si ha rispetto alle modalità di gestione del cruscotto: negli atenei grandi e medi prevale l'utilizzo di applicativi specifici mentre nei piccoli le soluzioni sono più artigianali.

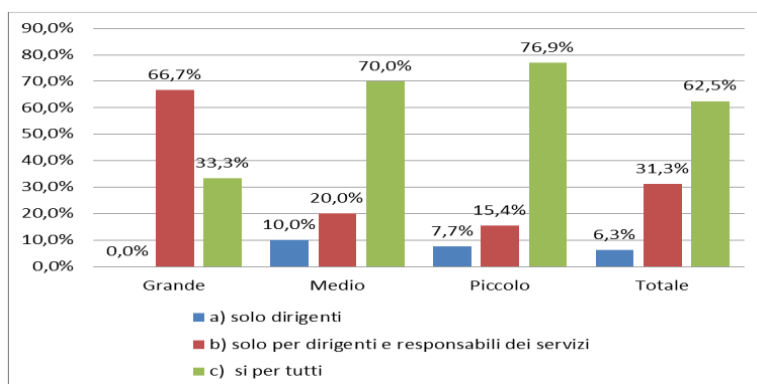
Graf. 13 - Cruscotto direzionale



Il sistema di misurazione viene analizzato da molteplici punti di vista. Si nota in generale una maggiore strutturazione del sistema nelle università grandi e medie rispetto alle piccole, particolarmente marcato sul sistema premiante.

Sul sistema di valutazione si assiste invece a una maggiore profondità del controllo negli atenei piccoli e medi, che realizzano schede di valutazione per tutto il personale t.a., probabilmente favoriti dalle dimensioni minori che consentono una maggiore articolazione.

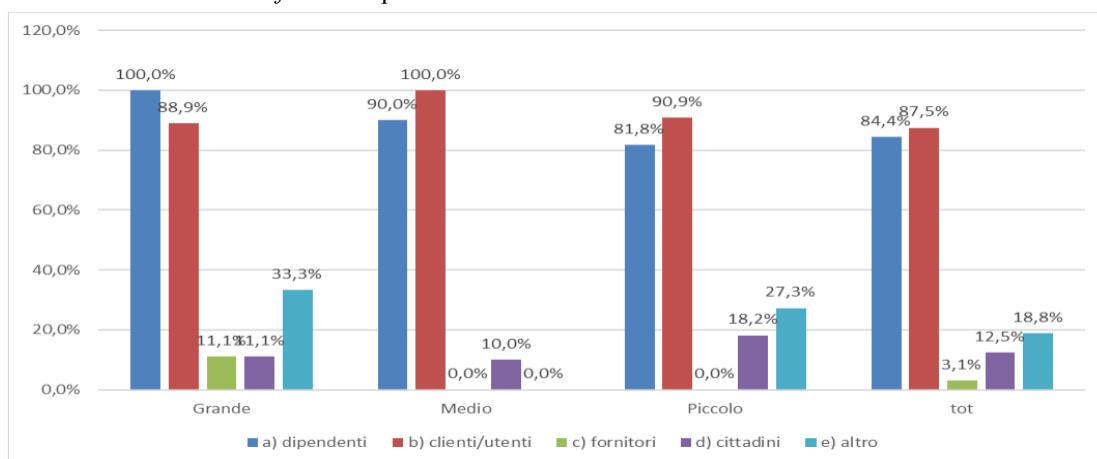
Graf. 14 - Utilizzo scheda di valutazione



La periodicità dei report non sembra essere influenzata dalle dimensioni: i piccoli hanno una struttura più simile ai grandi; per quanto riguarda i destinatari, gli atenei di medie dimensioni manifestano una propria peculiarità con un maggiore grado di apertura verso *stakeholders* esterni.

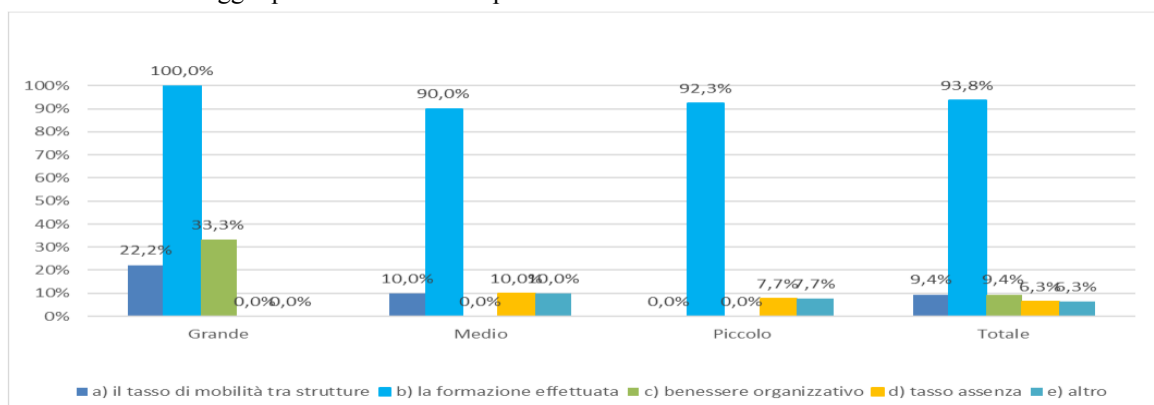
I dipendenti e gli studenti sono gli *stakeholders* «tradizionali» a cui ci si rivolge nella maggior parte dei casi, senza significative differenze legate alla dimensione. Un rilievo minore, ma non marginale, lo assume il cittadino, più marcatamente per le università piccole.

Graf. 15 - *Customer satisfaction* e tipo di *stakeholders*



In merito alla gestione delle risorse interne i grandi atenei risultano più attrezzati rispetto all'analisi delle competenze per personale t.a., mentre non vi sono differenze significative tra medi e piccoli laddove il maggiore impegno in quest'ultimi potrebbe essere correlato alla minore onerosità dell'analisi. La formazione è l'aspetto più monitorato rispetto al personale t.a.; verso gli altri aspetti si nota comunque una maggiore predisposizione degli atenei più strutturati.

Graf. 16 - Monitoraggio periodico relativo al personale t.a.



La fase successiva

La seconda fase di analisi sui questionari raccolti consentirà di indagare le prime evidenze emerse in modo più significativo.

Essa comprenderà da un lato una analisi più approfondita dei dati raccolti, finalizzata anche alla costruzione di un modello di valutazione delle risposte in grado di tradurre le informazioni raccolte da ciascun partecipante in una visualizzazione grafica del livello di sviluppo raggiunto dal suo SCDG. La possibilità di *benchmark* con i risultati del gruppo di riferimento rappresenterà uno strumento di una diagnosi predittiva in grado di segnalare i punti del sistema su cui ogni ateneo riterrà di intervenire per il miglioramento.

Dall'altro lato si farà un confronto con i dati raccolti da altre tipologie di amministrazioni pubbliche (musei e ASL), che dovrebbe contribuire a mettere in luce i punti di forza e debolezza dei diversi sistemi con la finalità di mutuare soluzioni migliorative.

4.2. I fattori critici e potenzialità del controllo di gestione in ateneo: evidenze dal questionario CODAU

Sulla base delle risposte fornite dai partecipanti al questionario CODAU ([Allegato 2](#)) è possibile individuare fattori critici di natura culturale, organizzativa e tecnica.

Il fattore critico di natura culturale, evidenziato dal 55% dei rispondenti, si riferisce alla considerazione che per progettare ed implementare un efficace ed efficiente sistema di controllo di gestione è indispensabile in primo luogo sviluppare, in tutta l'organizzazione, una diffusa cultura rispetto al tema.

La progettazione e l'implementazione di un sistema di controllo di gestione richiede infatti un significativo impegno, organizzativo e finanziario, ed è importante che ne venga compresa la reale valenza ed utilità. La decisione di progettare e implementare un sistema di controllo di gestione 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. Per sua stessa natura, il controllo di gestione 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.

Le risposte ai questionari evidenziano come, soprattutto nella fase iniziale di sviluppo del sistema, la scarsa cultura del controllo di gestione si traduca in una sorta di diffidenza, di resistenza al cambiamento, di pregiudizio diffuso per degli strumenti intesi più come verifica ispettiva che come supporto ai processi decisionali, finendo per limitare non solo l'adeguata progettazione e implementazione di questi strumenti, ma anche

l'utilizzo nel processo di *decision making* delle informazioni che tali strumenti restituiscono.

Inoltre, la scelta di adottare strumenti di controllo di gestione impone anche un mutamento del comportamento amministrativo: le risposte al questionario evidenziano come il tradizionale orientamento delle pubbliche amministrazioni alla legittimità del procedimento anziché alla logica manageriale sia stato un impedimento allo sviluppo del sistema. Tale resistenza al cambiamento contribuisce a depotenziare l'efficacia degli strumenti di controllo di gestione che non vengono colti nelle loro potenzialità di supporto al miglioramento continuo.

L'insieme di questi aspetti fa sì che agli strumenti di controllo di gestione venga data una rilevanza marginale e trascurabile o che, addirittura, la progettazione e l'implementazione di strumenti di controllo di gestione venga vissuta come un burocratismo inutile o come una "distrazione" dalla propria attività lavorativa quotidiana causata dalla raccolta e dalla generazione di dati necessari per il funzionamento di tali strumenti.

Il fattore critico di natura organizzativa è legato principalmente alla carenza di personale specificamente dedicato che rende le strutture non dotate di sufficienti risorse per sviluppare adeguatamente strumenti di controllo di gestione. La carenza di personale dedicato, evidenziata dal 38% dei rispondenti, si traduce in una mancanza di chiarezza, costanza ed uniformità nel tempo delle rilevazioni di controllo di gestione, contribuendo a rendere il sistema frammentato e a volte ridondante. Tale fattore critico influenza negativamente sia la fase di progettazione (es.: mappatura dei processi e delle attività svolte) che la fase di implementazione (es.: raccolta/generazione dei dati necessari per il calcolo delle basi di ripartizione o di determinati *key performance indicators*) degli strumenti di controllo di gestione.

Sotto questo punto di vista, fondamentale risulta la definizione a monte dei fabbisogni informativi da soddisfare per mezzo del controllo di gestione onde identificare adeguatamente la quantità e la qualità di risorse umane da dedicare alla progettazione e alla implementazione del sistema e dare continuità, stabilità ed uniformità alle rilevazioni di controllo di gestione e all'utilizzo dei relativi strumenti.

Altro aspetto critico da rilevare, al confine tra quelli di carattere culturale e quelli di natura organizzativa, è la carenza di investimenti specifici in formazione sulle tematiche inerenti al controllo di gestione, evidenziata da 5 rispondenti su 9. Tale carenza può essere una delle cause dell'errata percezione degli strumenti di controllo di gestione e della resistenza al cambiamento verso logiche di tipo più manageriali e meno amministrativo-burocratiche.

Infine, il fattore critico di natura tecnica è prevalentemente legato all'inadeguatezza dei sistemi informativi di cui gli atenei sono dotati al fine della raccolta, generazione ed elaborazione dei dati necessari per progettare ed implementare strumenti di controllo di gestione. Tale criticità, rilevata dal 59% dei rispondenti, si riferisce ad aspetti quali:

- l'impossibilità di raccogliere e/o generare alcuni dei dati necessari per l'implementazione di strumenti di controllo di gestione, con la necessità di dover ricorrere ad approssimazioni e le conseguenti ripercussioni in termini di precisione e affidabilità delle informazioni restituite dagli strumenti stessi;
- la rilevazione non tempestiva dei fatti gestionali nel sistema contabile connessa alla rigidità degli strumenti utilizzati per finalità di controllo di gestione che in alcuni casi rendono impossibile il caricamento rapido dei dati e la generazione di analisi *real time*;
- la rigidità in termini di contenuto dell'output informativo prodotto e le limitate possibilità in merito all'innovazione della reportistica;
- la frammentarietà dei sistemi informativi che spesso rende ridondante e inefficiente il processo di raccolta, generazione ed elaborazione dei dati;
- connesso al punto precedente, la mancanza di un sistema di certificazione dei dati;
- la complessità del sistema contabile che spesso segue logiche non coerenti con le finalità del controllo di gestione, rendendo necessario un notevole lavoro a monte di depurazione da problematiche contabili dei dati su cui lavorare per finalità di controllo di gestione;
- l'assenza di sistemi informativi automatizzati e la conseguente necessità di operare extra contabilmente tramite Excel.

Questi fattori influiscono negativamente sulla possibilità di implementare un sistema completo ed integrato di contabilità analitica in grado di indagare la totalità delle dimensioni di interesse per gli atenei e di valutare l'adeguata allocazione di risorse alle diverse strutture/aree organizzative.

Nonostante le criticità siano numerose e di variegata natura, le Università, soprattutto nell'attuale contesto in cui operano, non possono prescindere dalla progettazione, dall'implementazione e, soprattutto, dall'utilizzo di efficaci strumenti di controllo di gestione che consentano agli organi di *governance* e alla Direzione Generale di formulare le decisioni avvalendosi di una base informativa solida e razionale.

Per quel che riguarda le modalità con cui limitare o addirittura superare i fattori critici anzidetti, nel prosieguo della trattazione verranno offerte alcune riflessioni critiche, desunte non solo dalle risposte ai questionari da parte dei rispondenti, ma nate anche dalle interazioni tra i partecipanti al gruppo di lavoro.

La formazione del personale, il coinvolgimento interno e la condivisione/comunicazione delle informazioni prodotte dagli strumenti utilizzati e delle loro finalità sono indicate dai rispondenti come possibili leve per cominciare ad abbattere i fattori critici di carattere culturale. Occorre un vero e proprio sforzo a livello culturale, volto a convincere gli attori circa l'effettiva validità e utilità di tali sistemi, in quanto la progettazione e l'implementazione di sofisticati strumenti di controllo di gestione risultano vane se le informazioni che questi restituiscono non sono effettivamente utilizzate a supporto dei processi decisionali. Le prescrizioni normative, le spinte istituzionali, le pressioni di contesto senza dubbio agevolano l'adozione di tali strumenti,

ma la variabile culturale rimane fondamentale ai fini di un loro efficace utilizzo e in questo la *sponsorship* degli organi di *governance* e la Direzione Generale devono giocare un ruolo di primo piano.

In merito ai fattori critici di natura organizzativa, il potenziamento delle strutture organizzative dedicate al controllo di gestione è ritenuto fondamentale dai rispondenti per dare continuità, stabilità ed uniformità alla produzione di informazioni, evitando così che il controllo di gestione finisca per essere un'attività svolta *una tantum*. Se alcuni atenei si stanno già muovendo in tal senso, vale la pena sottolineare l'importanza della formazione al fine di dotare le strutture delle competenze necessarie per progettare e implementare strumenti di controllo di gestione. Formazione che però non dovrebbe vertere esclusivamente sugli aspetti tecnici del controllo di gestione, ma dovrebbe riguardare in maniera specifica anche la valenza, le finalità, le criticità e le particolarità del controllo di gestione applicato in un contesto peculiare come quello degli atenei. A livello organizzativo, preme inoltre sottolineare l'importanza di un altro aspetto in grado di fungere come ulteriore fattore abilitante, ossia la chiara definizione a monte dei destinatari delle informazioni da produrre e delle loro specifiche esigenze informative. Solo in questo modo è possibile definire chiaramente i profili organizzativi (quantità e qualità delle risorse umane) necessari alla progettazione e all'implementazione di strumenti di controllo di gestione, le loro finalità e le attività da svolgere. In altre parole, delimitare il perimetro entro il quale agire consente di focalizzare gli sforzi sulle dimensioni di analisi ritenute importanti dai destinatari delle informazioni e tarare il sistema, in termini di architettura, estensione e dettaglio, solo ed esclusivamente sugli aspetti prioritari, evitando così di disperdere tempo e risorse in attività non necessarie. Va sottolineato che le esigenze conoscitive dei destinatari possono mutare nel tempo e questo richiede al sistema di controllo di gestione un'elevata flessibilità.

Sicuramente il potenziamento del sistema informativo è considerato un valido acceleratore per la progettazione e l'implementazione di strumenti di controllo di gestione. Modalità automatizzate ed informatizzate, quindi, non solo per la raccolta, produzione, elaborazione dei dati necessari per implementare gli strumenti, ma anche per la diffusione ai destinatari delle informazioni che gli strumenti restituiscono. Dai questionari emerge che alcuni atenei stanno già operando in questa direzione attraverso la revisione degli applicativi in uso, degli investimenti in sistemi informativi, la creazione di aree dirigenziali/gruppi di lavoro dei sistemi informativi o il ricorso al supporto di figure esterne (Cineca) al fine di rendere il sistema informativo a disposizione più integrato, immediato e maggiormente adeguato alle reali esigenze conoscitive dei destinatari delle informazioni.

Continuando su questa linea di pensiero, è opportuno sottolineare il notevole contributo che strumenti informativi automatizzati, ispirati alle logiche della *business intelligence*, potrebbero fornire all'adozione di strumenti di controllo di gestione nel contesto degli atenei.

Tali strumenti sarebbero in grado di mettere a sistema i dati provenienti da diverse fonti e certificarli, limitando così la frammentazione e la ridondanza del processo di

raccolta dati. Ma i vantaggi non riguarderebbero solo il lato input, ossia l'aumentata efficienza e automatizzazione del processo di raccolta dati, bensì anche il lato output, in termini di flessibilità e tempestività di generazione dei report contenenti informazioni tarate sulle esigenze conoscitive dello specifico destinatario.

Allegato 1 – Il questionario Assocontroller

- 1a Ente/azienda
- 1b Compilatore: ruolo
- 11 Quanti dipendenti ha l'azienda?
- 111 quanti si occupano di contabilità e bilancio di esercizio
- 112 quanti si occupano di programmazione e controllo (budget, costi, monitoraggio obiettivi, reporting)
- 113 quanti dipendenti si occupano di qualità
- 114 Esiste un responsabile del controllo di gestione? si no
- 115 Se sì, da quanti anni?
- 116 dove è collocato (da quale struttura dipende)?
- a. È un ufficio in staff alla direzione amministrativa/generale
- b. È un servizio in line dentro a una direzione (bilancio/contabilità, valutazione, ecc...)
- c. Altro: specificare
- Che regime contabile utilizzate?
- a) Contabilità economico patrimoniale
- b) Contabilità finanziaria pubblica
- 21 Nella vostra azienda definite periodicamente degli obiettivi di fondo (in quali settori operare, quali servizi fare e con che tecnologie realizzarli, come affrontare la concorrenza, ecc.)?
- a) sì, elaboriamo un piano che indica i mezzi, i tempi e i progetti necessari a realizzare gli obiettivi di fondo
- b) sì ma non sono scritti in un piano,
- c) no
- 211 Questi obiettivi di fondo vengono comunicati in azienda?
- a) no
- b) solo ai dirigenti
- c) sono comunicati a molti (dirigenti, quadri, collaboratori)
- d) altro: (specificare)
- 33 Quali applicativi informatici utilizzate in azienda?
- a) ordini e approvvigionamenti
- b) magazzino -
- c) assistenza utenti
- d) contabilità ordinaria (finalizzata al bilancio di esercizio)
- e) contabilità analitica finalizzata al calcolo dei costi di centro, servizio, ecc
- f) programmazione e controllo (budget e monitoraggio raggiungimento obiettivi)
- g) retribuzioni (paghe e contributi)
- h) patrimonio (inventario)
- i) altri: (specificare)
- 32 Il calcolo analitico dei costi avviene:
- a) mediante un sistema contabile (piano dei conti, metodologia di rilevazione specifica, sistema formale per la determinazione dei costi, ecc.)
- b) con elaborazioni ad hoc, senza l'ausilio di un sistema contabile
- 321 I centri di costo ricalcano la struttura organizzativa? (una sola risposta)

- a. SI, i centri di costo coincidono esattamente con i centri di responsabilità
 - b. SI, ma all'interno di ciascun centro di responsabilità si possono avere anche più centri di costo (cdc più dettagliati dei cdr)
 - c. Tendenzialmente SI, ma si individuano anche dei centri di costo che non sono centri di responsabilità (es. centri fittizi)
 - d. No, i centri di costo sono diversi dai centri di responsabilità
- 322 Quale metodologia di imputazione dei costi si utilizza? (una sola risposta)
- a. Direct costing
 - b. Full costing con unica base di riparto
 - c. Full costing con basi di riparto multiple (esempi di alcune basi di riparto metri q. superficie, costi diretti, ecc)
- Quali basi di riparto utilizzate?
- 323 Il calcolo dei costi è effettuato in relazione a (possibili + risposte):
- a) i centri in cui si articola l'azienda (reparti produttivi, acquisti, vendite, ecc.)
 - b) i servizi
 - c) gli utenti
 - d) le aree geografiche
 - f) i progetti o commesse
 - g) i processi o attività svolte
 - h) altro (specificare)
- 324 Il calcolo analitico dei costi viene utilizzato prevalentemente per (possibili + risposte):
- a) per valutazione margini dei servizi, determinazione dei prezzi, ecc.
 - b) per la valutazione delle rimanenze
 - c) per redigere il budget e per effettuare il confronto tra budget e consuntivo
 - d) per controllare le performance dei responsabili
 - e) per valutare l'efficienza
 - e) altro (specificare)
- 331 Com'è strutturato il vostro budget? (possibili + risposte):
- a) riguarda solo alcune unità organizzative
 - b) riguarda tutte le unità organizzative dell'azienda
 - c) è un prospetto economico (costi e ricavi)
 - d) è un prospetto economico e finanziario (entrate e uscite di cassa)
 - e) è annuale
 - e) è annuale e infrannuale (es. trimestrale, mensile, ecc.)
- 332 effettuate un'analisi degli scostamenti tra budget e consuntivo?
- a. SI
 - b. NO
- 41 Quali dei seguenti indicatori usate per misurare il raggiungimento degli obiettivi aziendali? (possibili + risposte):
- a) economici (costi, ricavi, margini, risultato economico, ROI, EVA, ecc.)
 - b) finanziari (tasso di indebitamento, ecc.)
 - c) monetari (es. liquidità, rotazione scorte, ecc.)
 - d) di competitività (es. quota di mercato ecc.)
 - e) di qualità (tassi di difettosità, ecc.)
 - f) ambientali (es. risparmio energetico)
 - g) sociali (es. clima az.le)
 - h) di rischio (es. rischi finanziari, di investimento. ecc.)
 - i) di customer satisfaction (soddisfazione del cliente, reclami, ecc.)

- l) immagine esterna
 - m) numero di servizi
 - n) altro: specificare:
- 411 Che utilizzo si fa di tali indicatori? (possibili più risposte)
- a. Sono utilizzati per gli adempimenti di legge
 - b. Sono utilizzati per la gestione interna
 - c. Sono (almeno in parte) utilizzati per comunicazione esterna (specificare modalità)
 - d) altro: specificare:
- 412 Nel caso di gestione interna, quali utilizzi se ne fanno? (possibili più risposte)
- a. Monitoraggio variabili strategiche (scopo informativo)
 - b. Decisioni strategiche (scopo decisionale)
 - c. Benchmark con altri o strutture interne
 - d. Comunicazione interna
 - e. Altro (specificare)
- 413 Per quali report interni si utilizzano gli indicatori? (possibili più risposte)
- a. Report agli organi di governo
 - b. Report ai dirigenti/responsabili
 - c. Altro (specificare)
- Avete un cruscotto di indicatori?
- Si
- No
- In corso di realizzazione
- 414 Se sì, come viene gestito il cruscotto direzionale?
- a. Con software specifico, alimentato automaticamente dai vari gestionali
 - b. Con software specifico, con alimentazione mista
 - c. Con l'utilizzo di fogli elettronici
 - d. Altro (specificare)
- 51 Nella vostra azienda c'è un monitoraggio dei risultati delle singole unità organizzative o centri di responsabilità (reparti, divisioni, uffici)?
- a) sì per tutti i centri
 - b) sì, ma non per tutti i centri
 - c) no
- 511 Quali sono i centri non monitorati?
- 512 Per ogni centro di responsabilità c'è: (possibili più risposte)
- a) una attribuzione di risorse da gestire
 - b) una attribuzione di responsabilità economiche (costi, ricavi, profitto, ecc.)
 - c) l'individuazione di precisi obiettivi da raggiungere (es. incrementare le vendite del prodotto x del 10% entro fine anno, ecc.)
 - d) l'individuazione di indicatori sui quali misurare il loro raggiungimento (ad. es. % di incremento delle vendite, % di riduzione dei costi, ecc.)
 - e) un monitoraggio infrannuale (ad es. mensile, trimestrale, semestrale) dei risultati conseguiti
 - f) un monitoraggio annuale dei risultati
 - g) una valutazione dei risultati da cui dipende una parte della retribuzione o altre forme di premio
- 61 esiste un sistema di valutazione delle performance dei responsabili strutturato?
- a) sì

- b) no
- 611 viene realizzata una scheda di valutazione individuale per tutti i dipendenti?
a) solo i dirigenti
b) solo per dirigenti e responsabili dei servizi
c) si per tutti
Altro specificare
- 71 effettuate sistematicamente una elaborazione di report sul raggiungimento degli obiettivi?
a) si
b) no
- 711 se sì a chi sono rivolti?
a) solo alla direzione
b) direzione e dirigenti/quadri
c) a tutti gli stakeholder interni
a tutti gli stakeholder interni ed alcuni esterni
- 712 Con che periodicità sono disponibili i report?
a) annuale
b) semestrale
c) trimestrale
d) mensile
e) in tempo reale
- 81 viene periodicamente rilevata la soddisfazione degli stakeholders interni ed esterni
a) no
b) sì
Se sì, come la rilevate?
a) Questionari
b) interviste
c) Incontri periodici
d) Altro specificare
- 811 se sì rispetto a quali stakeholders? : (possibili più risposte)
a) dipendenti
b) clienti/utenti
c) fornitori
d) cittadini
e) altro (specificare)
- 91 avete effettuato una analisi delle competenze del vostro personale negli ultimi 5 anni?
a) sì
b) no
d) in corso
- 911 Rispetto al vostro personale vengono periodicamente monitorati: (possibili più risposte)
a) il tasso di mobilità tra strutture
b) la formazione effettuata
c) altro: specificare:

Grazie della collaborazione

Allegato 2 – Il questionario CODAU

IDENTITÀ DEL CONTROLLO DI GESTIONE IN ATENEIO

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 ATENEIO

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)

GLOSSARIO

Inserire le parole chiave che si ritengono utili per la redazione del glossario sul controllo di gestione (almeno 3 parole).

Parola chiave
1.
2.
3.

Glossario

Activity based costing: metodologia di calcolo del costo di un determinato oggetto basata sulla logica secondo cui le risorse a disposizione dell'azienda sono consumate nello svolgimento di attività che, a loro volta, sono richieste dai vari oggetti di costo.

Analisi degli scostamenti: strumento di controllo che permette un confronto tra risultati ottenuti a consuntivo con specifici termini di paragone, ad esempio gli obiettivi programmati a budget, per valutare l'efficacia e l'efficienza dei corsi d'azione posti in essere. Fondamentale è analizzare le cause degli scostamenti e le relative responsabilità al fine di definire provvedimenti correttivi in caso di disfunzioni gestionali.

Attività: aggregati di operazioni elementari tecnicamente omogenee attraverso le quali si ottiene un output destinato ad uno specifico cliente interno od esterno all'organizzazione. Come i centri di costo, anche le attività sono oggetti di costo intermedi cui vanno assegnati i costi indiretti rispetto all'oggetto di costo finale, ma, a differenza dei centri di costo, le attività non corrispondono ad unità organizzative, ma identificano ciò che l'organizzazione effettivamente fa (es. gestire le relazioni con i clienti, effettuare i pagamenti di fatture).

Basi di ripartizione o di allocazione: grandezze che consentono di assegnare i costi indiretti ai diversi oggetti di costo. Esprimono l'utilizzo da parte degli oggetti di costo dei fattori sottostanti i costi indiretti e permettono di stimare la quantità di costi indiretti assorbiti dai diversi oggetti di costo.

Benchmarking: metodologia basata sul confronto sistematico tra le performance dell'organizzazione e quelle di concorrenti eccellenti. Consente di definire il posizionamento dell'organizzazione (punti di forza e di debolezza) nell'ambiente competitivo di riferimento.

Budget: programma d'azione, espresso in termini quantitativi, usualmente monetari, che copre un predefinito arco temporale, normalmente un anno, attraverso il quale sono programmati gli obiettivi di un'organizzazione, l'impiego e l'allocazione delle risorse.

Centri di costo: oggetti di costo intermedi della contabilità per centri di costo e coincidenti con le unità organizzative delle organizzazioni (reparti, uffici, direzioni). Ad essi vengono assegnati i costi relativi ai fattori produttivi per il loro funzionamento. I costi dei centri di costo vengono poi ripartiti, attraverso opportune basi di allocazione, tra i diversi oggetti di costo che ne utilizzano i servizi.

Centri di responsabilità: unità organizzative il cui titolare è ritenuto responsabile del conseguimento di uno specifico insieme di risultati e/o dell'uso di determinati fattori produttivi. L'insieme dei centri di responsabilità costituisce la mappa delle responsabilità. Esistono cinque tipologie di centri di responsabilità: centri di costo, centri di spesa, centri di ricavo, centri di profitto e centri di investimento.

Contabilità analitica: strumento della struttura informativa tecnico-contabile con cui si rilevano, si organizzano e si trasmettono i dati elementari di ricavo e di costo in relazione a prescelti oggetti di calcolo al fine di fornire supporto alle decisioni manageriali.

Contabilità per centri di costo: metodologia di calcolo del costo di un determinato oggetto basata sulla logica secondo cui le risorse sono impiegate per il funzionamento di unità

organizzative, i centri di costo, nell'ambito delle quali sono svolte le operazioni che consentono di ottenere i vari oggetti di costo.

Controllo antecedente: si realizza durante il processo di budgeting e mira ad accertare la coerenza degli obiettivi economico-finanziari di budget rispetto agli obiettivi di fondo definiti in sede di pianificazione strategica.

Controllo concomitante: si realizza durante la gestione e consiste nel confronto tra gli obiettivi intermedi di budget e i risultati intermedi o tra gli obiettivi finali di budget e i risultati finali attesi. Sulla base di tali confronti, vengono definiti gli eventuali interventi correttivi che possono riguardare le azioni da compiere o gli obiettivi da raggiungere.

Controllo di gestione: è l'insieme di attività attraverso cui la direzione aziendale verifica che la gestione si stia svolgendo in modo coordinato e coerente con gli obiettivi formulati in sede di pianificazione, nonché nel rispetto di criteri di efficacia, efficienza ed economicità, al fine di consentire il perdurare dell'organizzazione nel tempo. È composto da una dimensione statica (struttura organizzativa e struttura informativo/contabile) e da una dimensione dinamica (processo).

Controllo susseguente: si realizza a consuntivo, quando i risultati finali vengono confrontati con gli obiettivi di budget. Non vi è possibilità di incidere sui risultati della gestione in quanto questi si sono già manifestati, ma tale tipologia di controllo fornisce informazioni utili per migliorare la programmazione futura e per valutare le performance di chi è posto a capo dei vari centri di responsabilità.

Costi differenziali: maggiori o minori costi che l'organizzazione sosterebbe assumendo una determinata decisione rispetto ad una situazione di base.

Costi diretti: costi relativi a fattori produttivi utilizzati esclusivamente per l'oggetto di costo e per i quali è possibile ed economicamente conveniente misurare la quantità consumata dall'oggetto di costo e moltiplicarla per il suo prezzo unitario.

Costi fissi: costi che non variano al variare di un *driver* di riferimento.

Costi indiretti: si suddividono in due categorie:

- costi relativi a fattori produttivi impiegati per più oggetti di costo per i quali non è possibile misurare la quantità consumata da ciascun oggetto di costo;
- costi relativi a fattori produttivi per i quali è possibile ma non economicamente conveniente misurare la quantità consumata dall'oggetto di costo.

Costi standard: costi preventivi utilizzati in fase di redazione del budget. Si distingue tra costo standard ideale, quello che può essere raggiunto solo in condizioni teoriche o in circostanze ottimali, che riflette il miglior livello di efficienza tecnico-organizzativa raggiungibile, e il costo standard pratico, quello che si può verificare in concreto, in condizioni tecnico-organizzative realisticamente raggiungibili, con il normale svolgimento dei processi organizzativi.

Costi variabili: costi che variano al variare di un *driver* di riferimento (volume di produzione, numero di progetti, numero di studenti, numero di fatture, numero di clienti), generalmente in modo proporzionale rispetto al *driver*.

Costo pieno: configurazione di costo che tiene conto di tutte le componenti di costo sostenute (costi generali, oneri finanziari, imposte). Tale configurazione permette di non trascurare alcun costo, ma necessita di un processo di attribuzione dei costi indiretti molto dettagliato e complesso.

Cruscotto di KPIs: sistema strutturato di indicatori di performance finalizzato a fornire una visione sintetica dello stato di "salute" di un'organizzazione e a favorire l'identificazione delle relazioni causa-effetto tra le prestazioni parziali e le prestazioni globali.

Direct costing evoluto: modalità di tenuta della contabilità analitica che assegna all'oggetto di costo i costi variabili e i costi fissi specifici necessari al suo ottenimento/funzionamento.

Efficacia: è il rapporto tra output programmati e output realizzati. Maggiore è la corrispondenza tra output programmati e output realizzati e maggiore è il livello di efficacia.

Efficienza: è il rapporto tra input (risorse) e output (risultati). Minore è il consumo di risorse per ottenere un determinato output e maggiore è il livello di efficienza.

Full costing: modalità di tenuta della contabilità analitica che si fonda sul principio dell'assorbimento integrale dei costi. All'oggetto di costo vengono assegnati i costi di tutti i fattori produttivi impiegati per il suo ottenimento/funzionamento.

Key performance indicators: indicatori che permettono di misurare le prestazioni di un'organizzazione. Devono essere legati agli obiettivi programmati e consentire di analizzare i progressi fatti verso il raggiungimento di tali obiettivi. Essi possono essere di tre tipologie:

- misure quantitativo-monetarie, quali i costi, i margini, i flussi di cassa;
- misure quantitative non monetarie, ossia quantità fisico-tecniche o temporali espresse in termini assoluti o percentuali, quali il time to market o le quantità di materiali impiegati;
- misure qualitative, quali la customer satisfaction o il clima aziendale.

Margine di contribuzione lordo: differenza tra ricavi totali e costi variabili; evidenzia il contributo che ciascun oggetto di costo fornisce alla copertura dei costi fissi e alla generazione di reddito operativo

Misurazione della performance: processo di analisi delle prestazioni di un'organizzazione mediante un sistema strutturato di indicatori monetari e non monetari.

Oggetto di costo: elemento rispetto al quale sono prodotte le informazioni di costo (prodotto, servizio, unità organizzativa, attività, divisione, reparto, cliente).

Pianificazione strategica: processo con cui si definiscono gli obiettivi di fondo della gestione aziendale e si individuano le linee strategiche per raggiungerli. Tale processo ha un orizzonte temporale di riferimento piuttosto lungo, che sicuramente va oltre il singolo esercizio.

Performance: prestazioni raggiunte da un'organizzazione. Si suddivide in:

- prestazioni competitive, relative alla posizione dell'impresa sul mercato e ai rapporti di forza con i suoi concorrenti;
- prestazioni economico-finanziarie, riguardanti la capacità di remunerare adeguatamente i fattori produttivi impiegati e mantenere una struttura patrimoniale e finanziaria equilibrata;
- prestazioni sociali, legate cioè alla soddisfazione e alla fiducia che gli *stakeholders* ripongono nell'impresa e che si sostanzia in una sorta di consenso sociale verso le sue attività.

Principio funzionale (o causale): principio che ispira la scelta delle basi di ripartizione e secondo il quale le basi di ripartizione dovrebbero consentire di assegnare a ogni oggetto di costo valori che siano espressione quanto più significativa del concorso offerto da ciascun fattore all'oggetto medesimo.

Processo di controllo: è la sequenza delle attività con cui si misura il grado di raggiungimento degli obiettivi programmati. Si può realizzare attraverso:

- meccanismi di feedback: si misurano i risultati conseguiti a intervalli predefiniti e si confrontano con gli obiettivi programmati per definire eventuali interventi correttivi;

- meccanismi di feedforward: si misurano i risultati intermedi e si proiettano a fine periodo per verificare la probabilità di raggiungere l'obiettivo e definire eventuali azioni correttive.

Processo di ripartizione o allocazione: procedimento con cui i costi indiretti vengono assegnati ai diversi oggetti di costo.

Programmazione: attività con cui gli obiettivi strategici definiti in sede di pianificazione strategica vengono tradotti in obiettivi e linee d'azione di breve periodo e specifici. Il budget costituisce il principale strumento di cui le organizzazioni si servono per effettuare la programmazione.

Sistema di reporting: output finale del sistema informativo aziendale che contiene informazioni destinate alla comunicazione interna per il controllo di gestione, riferite a variabili chiave di controllo, su base comparativa e con l'evidenza dei valori rilevanti. Tali informazioni sono fondamentali per effettuare il processo di controllo e appurare l'andamento trascorso della gestione rispetto agli obiettivi prestabiliti e le tendenze evolutive in atto dell'organizzazione.

Struttura informativa del controllo di gestione: è l'insieme degli strumenti mediante i quali si raccolgono, elaborano e presentano le informazioni che consentono lo svolgimento del controllo di gestione. È composta a sua volta dalla struttura informativa tecnico-contabile, che produce informazioni di natura quantitativo-monetaria (contabilità generale ed analitica, sistema di budget e degli standard, analisi degli scostamenti), e dalla struttura informativa extra-contabile, che produce informazioni di natura fisico-tecnica e qualitativa.

Struttura organizzativa del controllo di gestione: è la distribuzione della responsabilità economica nell'ambito dell'organizzazione. Ogni manager è responsabile per una parte complessiva dell'organizzazione. È quindi necessario definire i ruoli (definizione dei compiti da svolgere), le relazioni tra i ruoli e i centri di responsabilità.

Variable costing: modalità di tenuta della contabilità analitica che assegna all'oggetto di costo i soli costi variabili necessari al suo ottenimento/funzionamento. L'assunto base è che debbano essere assegnati all'oggetto di costo solo quei costi che si modificano al variare del *driver* di variabilità.