



# CONTABILITÀ ANALITICA: IL MODELLO OPERATIVO

Università degli Studi di Bari Aldo Moro

Finalità, architettura e rilevazioni del sistema di contabilità analitica  
nell'Università degli Studi di Bari Aldo Moro

Direzione Risorse Finanziarie  
Dicembre 2021

## Indice

<i>PREMESSA</i> .....	2
<i>1. FINALITÀ E OUTPUT DELLA CONTABILITÀ ANALITICA</i> .....	3
1.1 Il controllo di gestione: il conto economico gestionale.....	4
1.2 Il controllo di gestione: i conti economici per centri di responsabilità .....	9
1.3 Le informazioni analitiche relative ai prodotti.....	14
<i>2. L'ARCHITETTURA GENERALE DEL SISTEMA</i> .....	16
2.1 I prodotti .....	16
2.2. I centri di costo: articolazione strutturale e collegamento con il Regolamento per l'amministrazione, la finanza e la contabilità.....	17
2.3 I centri di costo: la macrostruttura .....	19
2.4 I centri di costo: la microstruttura.....	22
<i>3. IL MODELLO DI RILEVAZIONE</i> .....	32
3.1 Le configurazioni di costo previste dal modello .....	32
3.2 La determinazione dei costi di prodotto e di centro .....	33
3.3 Il modello di rilevazione analitica e le sue fasi.....	38
3.4 Il ribaltamento dei costi indiretti.....	41
3.5 La rilevazione analitica di specifici elementi di costo .....	43
3.6 La rilevazione dei costi per missioni e programmi.....	46
3.7 La rilevazione analitica di ricavi e proventi .....	53

## PREMESSA

Il presente documento sintetizza il percorso sinora realizzato nell'Università di Bari finalizzato all'implementazione della contabilità analitica (COAN). Esso, prendendo le mosse dallo studio di fattibilità per l'introduzione della contabilità analitica redatto dalla Direzione Risorse Finanziarie nel 2018<sup>1</sup>, mette a sistema i risultati ad oggi raggiunti, descrivendo l'architettura del modello contabile in relazione agli scopi specifici che lo stesso intende perseguire e la sua logica di funzionamento, con particolare riguardo alle procedure di rilevazione. Il lavoro svolto nel 2021 ha, inoltre, consentito, attraverso l'analisi sul campo, di perfezionare alcuni elementi del modello contenuti in precedenti documenti.

Il documento si divide in tre parti.

La prima esplicita le finalità che la COAN si prefigge, da intendersi come obiettivi prioritari individuati nella prima fase di introduzione del nuovo sistema contabile, e correla ad essi specifici output, sotto forma di informazioni economiche da mettere a disposizione del management e della governance.

La seconda parte illustra l'architettura del sistema contabile, e dunque le tipologie di prodotti individuate all'interno dell'ateneo, costituenti l'oggetto finale di misurazione del sistema, e la struttura dei centri di costo, strumenti contabili sui quali si impernia il processo di rilevazione analitica.

Nella terza parte è, infine, descritto il modello di rilevazione analitica, ossia il processo logico da seguire nella effettuazione delle registrazioni contabili e le principali metodologie di imputazione dei costi, tenendo conto delle loro caratteristiche, con particolare riferimento alla loro natura di costi diretti o indiretti. Viene, inoltre, trattato l'utilizzo della contabilità analitica per le finalità connesse alla rilevazione dei costi per missioni e programmi, di cui al Decreto del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca 16 gennaio 2014, n. 21 (classificazione della spesa delle università per missioni e programmi), nonché per la registrazione dei ricavi e proventi secondo logiche di destinazione funzionale.

Il modello contabile illustrato nel presente documento si inquadra nel contesto del nuovo Regolamento per l'amministrazione, la finanza e la contabilità, approvato dal Consiglio di amministrazione dell'Università il 29 settembre 2021 ed entrato in vigore il 22 ottobre 2021, che identifica la contabilità analitica come asse portante del sistema di budget, funzionale al controllo di gestione, ma anche alla gestione autorizzatoria nell'ambito del bilancio di previsione annuale. In tal senso, essa rileva le

---

<sup>1</sup> Studio di fattibilità per l'introduzione della contabilità analitica - Analisi, prospettive e percorso di attuazione nell'Università degli Studi di Bari Aldo Moro, Direzione Risorse Finanziarie, 2018.

informazioni economiche per centri di responsabilità e centri di costo, che sono stati individuati in modo coerente con le disposizioni del citato Regolamento.

Da ultimo, va precisato che il modello elaborato vuole rappresentare, con un taglio pratico e un approccio flessibile, la cornice entro la quale devono essere realizzate le procedure di contabilità analitica e i connessi adeguamenti del software applicativo e della struttura organizzativa. Esso, cioè, è stato concepito in modo tale che i suddetti componenti del sistema contabile possano essere attivati con tempistiche e livelli di complessità differenti, in relazione alle esigenze, al quadro di contesto e alle risorse disponibili dell'ateneo.

Nella trattazione, inoltre, ci si sofferma sui profili economici del modello, che definiscono il primo livello di lettura della gestione universitaria, cui dovrà associarsi un secondo tipo di analisi, centrata su parametri che consentano di effettuare valutazioni di efficacia qualitativa, indispensabili per offrire una valutazione completa della performance di organizzazioni non lucrative come le istituzioni accademiche.

## 1. FINALITÀ E OUTPUT DELLA CONTABILITÀ ANALITICA

Come evidenziato nel report del 2019 sul processo di introduzione della contabilità analitica<sup>2</sup>, si è ritenuto di adottare nella fase di avvio del sistema, in linea con quanto suggerito dall'ANVUR nelle proprie "Linee guida per la gestione integrata dei cicli della performance e del bilancio delle università italiane" (2019), un approccio graduale, basato sull'individuazione di alcune fondamentali priorità informative da attribuire alla COAN, che sono state ricondotte a tre scopi principali:

- a) il controllo di gestione;
- b) la valutazione dell'efficacia e dell'economicità dei processi formativi;
- c) la corretta rilevazione e le valutazioni di economicità dei progetti di ricerca.

Tali finalità possono essere declinate su più livelli, identificando diversi obiettivi informativi perseguibili a seconda delle specifiche esigenze di ciascun ente. Rinviando al report sopra citato per un'analisi più approfondita dei possibili scopi sottesi ai tre ambiti informativi individuati, di seguito si illustrano, in relazione ad ognuno di essi, gli output informativi ritenuti essenziali che la COAN deve fornire, distinti, in base all'ampiezza dell'oggetto di misurazione, in output generali e specifici. Fermo restando che, nell'ottica di gradualità realizzativa del sistema, gli scopi suddetti saranno attuati con tempistiche diverse.

---

<sup>2</sup> Cfr. Relazione 2019 - Avvio attività per l'introduzione della contabilità analitica, Direzione Risorse Finanziarie, 2019.

## 1.1 Il controllo di gestione: il conto economico gestionale

La prospettiva del controllo di gestione richiama l'utilizzo della contabilità analitica in funzione di interpretazione delle dinamiche gestionali, al fine di verificare il grado di raggiungimento degli obiettivi programmati e di adottare gli eventuali interventi correttivi a ciò necessari. In quest'ottica, è fondamentale, dunque, comprendere tali dinamiche, il che significa, anzitutto, conoscere le determinanti di fondo del risultato economico di esercizio; capire, cioè, come quel risultato è stato generato all'interno delle diverse aree in cui può idealmente suddividersi la gestione dell'ateneo, e segnatamente come vi hanno contribuito le produzioni caratteristiche dallo stesso attuate, identificate, dalla Legge 30 dicembre 2010, n. 240, nelle sue attività istituzionali tipiche (*core activity*): didattica e ricerca<sup>3</sup>. Tale prospettiva di osservazione è, quindi, incentrata sui centri di responsabilità (CdR), ossia le strutture organizzative deputate alla gestione delle risorse economiche nelle quali si suddivide l'intera attività dell'ateneo e rispetto alle quali il controllo di gestione si sostanzia, in ultima analisi, nel confronto tra valori economici consuntivi e corrispondenti target, con particolare riferimento ai costi, nell'ottica di una minimizzazione dello scostamento tra costi effettivi e costi programmati (obiettivi di efficienza/economicità); ovvero nella verifica della capacità di raggiungimento degli obiettivi nel rispetto dei limiti di spesa assegnati (obiettivi di efficacia). In quest'ambito, pertanto, la contabilità analitica è orientata alla responsabilizzazione sui risultati (*responsibility accounting*).

Al riguardo, si osserva che il bilancio legale delle università - quello desumibile dagli schemi ministeriali<sup>4</sup> e ricavato dalla contabilità generale (COGE) - non contenendo una classificazione per destinazione dei proventi e dei costi di esercizio, non è idoneo a fornire tali importanti informazioni, rendendo difficile interpretare correttamente ed esaustivamente il risultato di gestione, se non attraverso ulteriori e specifiche elaborazioni. Per questa ragione, si ritiene essenziale disporre di una fonte di interpretazione della gestione complessiva di ateneo, da intendere come base di partenza per l'analisi di dettaglio - in un certo senso propedeutica e strumentale ad essa - da effettuare attraverso l'indagine sui singoli centri di responsabilità.

Nella direzione indicata, l'output generale prodotto dalla COAN è stato individuato nel *conto economico gestionale*, uno schema di conto economico in grado di assolvere più efficacemente alla funzione informativa del bilancio, fornendone adeguate chiavi di lettura. In particolare, il documento traccia una rappresentazione più significativa e trasparente della situazione economica, mostrando la dinamica di formazione del risultato di esercizio per aree gestionali, e precisamente: in riferimento ai

---

<sup>3</sup> L'art. 1, comma 1, della Legge 240/2010 definisce le università come "sede primaria di libera ricerca e libera formazione" prevedendo che le stesse "operano, combinando in modo organico ricerca e didattica, per il progresso culturale, civile ed economico della Repubblica".

<sup>4</sup> Cfr. Schemi allegati al Decreto Ministeriale 14 gennaio 2014, n. 19 (Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università), come modificato dal Decreto Interministeriale M.I.U.R. - M.E.F. 8 giugno 2017, n. 394.

componenti positivi, espone per aggregati omogenei i proventi originati da attività autofinanziate e quelli rivenienti dalla finanza derivata; tra i componenti negativi distingue i costi commessi allo svolgimento dei processi primari (didattica e ricerca) da quelli amministrativi e generali, e i correlati margini. Evidenzia inoltre il *marginе operativo lordo (MOL)*, grandezza fondamentale per correlare il risultato economico a quello finanziario.

Lo schema di conto economico gestionale è di seguito raffigurato.

CONTO ECONOMICO GESTIONALE CON EVIDENZA DEL MARGINE PRIMARIO E DEL MOL
<b>PROVENTI E RICAVI CARATTERISTICI</b>
PROVENTI DA CONTRIBUZIONE STUDENTESCA
PROVENTI E RICAVI DA PROGETTI, COMMESSE E PRESTAZIONI
PROVENTI DA CONTRIBUTI
ALTRI PROVENTI
<b>COSTI PRIMARI</b>
(-) COSTI PER PROGETTI E COMMESSE DI RICERCA
(-) ALTRI COSTI PER LA RICERCA
(-) COSTI PER DIDATTICA E ALTA FORMAZIONE
(-) COSTI PER SERVIZI AGLI STUDENTI
(-) COSTI PER SERVIZI BIBLIOTECARI
(-) COSTI DI FUNZIONAMENTO GENERALE DELLE STRUTTURE PRIMARIE
<b>MARGINE PRIMARIO (MP)</b>
(-) COSTI DEL PERSONALE
(-) COSTI AMMINISTRATIVI E GENERALI DI ATENEO
(-) COSTI DISCREZIONALI
<b>MARGINE OPERATIVO LORDO (MOL)</b>
(-) AMMORTAMENTI NETTI E ACCANTONAMENTI
<b>RISULTATO OPERATIVO CARATTERISTICO (ROC)</b>
(+) SALDO GESTIONE ACCESSORIA E FINANZIARIA ATTIVA
<b>RISULTATO ANTE ONERI FINANZIARI (RAOF)</b>
(-) ONERI FINANZIARI
<b>RISULTATO GESTIONE ORDINARIA (RGO)</b>
(+) SALDO OPERAZIONI CONTABILI E STRAORDINARIE
RISULTATO ANTE IMPOSTE
(-) IMPOSTE DI ESERCIZIO
<b>RISULTATO NETTO (RN)</b>

È utile descrivere sinteticamente il contenuto dei singoli aggregati gestionali previsti dallo schema, in modo da coglierne la portata informativa.

Lo schema identifica quattro macroaree gestionali:

- *Gestione caratteristica*

È l'area di gestione più significativa per il controllo di gestione, in quanto raggruppa i proventi e i costi di esercizio riferibili al nucleo di attività fondamentali dell'ateneo, attraverso le quali si realizza la sua funzione istituzionale, globalmente osservata, ossia con riferimento alla totalità

dei processi ad essa afferenti. Attraverso una specifica classificazione dei costi, tale area gestionale è scomponibile a sua volta in due sotto-aree:

- area dei *costi primari*, che comprende i costi inerenti ai processi didattici e di ricerca, articolati in sei categorie: le prime cinque attengono alle attività direttamente rivolte all'attuazione della mission accademica (costi per progetti e commesse; altri costi per la ricerca; costi per didattica e alta formazione; costi per servizi agli studenti; costi per servizi bibliotecari). Si tratta, in sostanza, di quei costi che qualificano intrinsecamente la funzione istituzionale dell'università e che contribuiscono in maggior misura alla creazione di valore, intesa come capacità di incrementare la quantità e la qualità dei servizi forniti alla sua comunità di riferimento, assumendo pertanto un ruolo centrale nelle politiche di bilancio dell'ateneo. La sesta categoria ("Costi di funzionamento generale delle strutture primarie") include gli ulteriori costi sostenuti per assicurare il normale funzionamento delle strutture in cui si svolge la *core activity*, principalmente i Dipartimenti e i Centri di ricerca;
  - area degli *altri costi operativi*, comprendente i costi del personale dipendente, i costi per il funzionamento generale dell'ateneo, i costi discrezionali e i costi non monetari (ammortamenti e accantonamenti). Si tratta della parte più rilevante dei costi relativi alla gestione dell'assetto permanente dell'ateneo, cioè all'insieme dei fattori produttivi destinati a rimanere durevolmente al suo interno. In tal senso, i costi afferenti a quest'area, unitamente ai costi di funzionamento delle strutture primarie, sono definiti *costi di struttura*.
- *Gestione accessoria e finanziaria attiva*  
Quest'area comprende i proventi e i costi delle gestioni di carattere ricorrente che non rientrano però nelle funzioni distintive delle università (ad esempio: i proventi e i costi da gestione di immobili concessi in locazione o da attività di merchandising), nonché i proventi di natura finanziaria.
  - *Gestione ordinaria*  
La gestione ordinaria aggiunge ai componenti economici delle aree precedenti gli oneri derivanti dall'indebitamento finanziario (interessi passivi).
  - *Gestione residuale*  
Ricomprensive le componenti economiche straordinarie, quelle derivanti da mere operazioni contabili (essenzialmente plusvalenze/minusvalenze, sopravvenienze e insussistenze attive e passive) e le imposte sulle attività generatrici di reddito (conto terzi).

Di seguito si mostra in maggior dettaglio il contenuto delle voci del conto economico gestionale relative all'area operativa.



## PROVENTI E RICAVI CARATTERISTICI

- *Proventi da contribuzione studentesca*

Comprende tutti i proventi rivenienti da contribuzioni degli studenti per l'iscrizione a corsi di laurea, master, dottorati, scuole di specializzazione e ogni altra forma di introito prevista dal regolamento sulla contribuzione studentesca.

- *Proventi e ricavi da progetti, commesse e prestazioni*

Ingloba tutti i proventi originati da progetti/commesse a finanziamento esterno, relativi sia alla didattica che alla ricerca. La voce mostra un dato aggregato di estrema importanza, perchè segnala la capacità progettuale complessiva espressa dall'ateneo in base alle risorse e alle competenze distintive di cui dispone. Si noti come questa informazione, desumibile in via immediata dal conto economico gestionale, non è ricavabile direttamente dal bilancio legale, poiché dovrebbe essere determinata sommando ai proventi propri (classe A.I del conto economico) i valori iscritti nei contributi (classe A.II del conto economico) che derivano da finanziamenti di progetti, i quali pertanto dovrebbero essere oggetto di specifica elaborazione.

- *Proventi da contributi*

La voce include i trasferimenti di finanza derivata che non abbiano natura progettuale. Trattasi di proventi circoscrivibili essenzialmente alle seguenti tipologie: contributi MUR da FFO; contributi per borse e funzionamento delle scuole di specializzazione; contributi di enti per convenzioni di reclutamento docenti o per borse di dottorato e assegni di ricerca; contributi da privati per atti di liberalità.

I proventi da contributi in conto capitale non sono esposti in questa voce, poiché portati a diretta riduzione degli ammortamenti.

- *Altri proventi*

Si tratta di una voce residuale, che ingloba i proventi non riconducibili alle categorie precedenti. Componente tipica della voce in esame è quella dei rimborsi.

## COSTI PRIMARI

- *Costi per progetti e commesse di ricerca*

Sono tutti i costi imputati ai progetti/commesse di ricerca che prevedono un finanziamento esterno. Comprendono, quindi, anche le consulenze e le prestazioni tariffate.

- *Altri costi per la ricerca*

La voce include tutti gli altri costi per ricerca non imputati a progetti che beneficiano di finanziamenti esterni. Ne sono esempi tipici i costi per la ricerca di ateneo, coperti da generalmente FFO, i costi per interventi di ricerca finanziati da fondi ministeriali per la

programmazione triennale, ovvero i costi per convegni e pubblicazioni finanziati da contributi finalizzati di soggetti esterni. Rientrano in questa categoria anche i costi per borse/assegni di ricerca, dottorato, ricercatori a tempo determinato, finanziati da contributi esterni finalizzati non riferiti a progetti (in tal caso i costi sono classificati nella voce esaminata al punto precedente) o da fondi del bilancio autonomo.

- *Costi per didattica e alta formazione*

Comprende i costi inerenti a tutte le attività didattiche e formative, ivi comprese quelle relative alla formazione conto terzi. Vi rientrano, quindi, i costi coperti con i fondi per il miglioramento della didattica, quelli relativi alle supplenze e ai contratti di insegnamento, nonché i costi sostenuti nell'ambito di master, corsi di alta formazione e scuole di specializzazione.

- *Costi per servizi agli studenti*

Sono i costi legati alle iniziative a favore degli studenti. La maggior parte di essi è contabilizzata nella voce B.IX.1 del conto economico (costi per il sostegno agli studenti), ma include anche costi che, pur destinati a servizi per gli studenti, sono contabilizzati, nel conto economico, in altre voci pertinenti per natura (ad esempio: cancelleria o altro materiale di consumo).

- *Costi per servizi bibliotecari*

Include tutti i costi connessi ai servizi bibliotecari, quali il materiale bibliografico, gli abbonamenti a riviste e le spese di funzionamento delle biblioteche.

- *Costi di funzionamento generale delle strutture primarie*

Questa voce comprende, come già osservato, le spese di funzionamento dei Dipartimenti e delle altre strutture autonome di gestione, che sono coperte principalmente dalla dotazione ordinaria di funzionamento stanziata annualmente nel bilancio autonomo.

Si noti che la voce può includere anche costi generali ribaltati da altri centri di costo e quindi non sostenuti direttamente dalle strutture autonome di gestione, ma ad esse riferibili economicamente. Va, peraltro, precisato che se lo schema di conto economico in argomento viene utilizzato per fini di controllo di gestione, i costi oggetto di ribaltamento devono essere unicamente quelli controllabili dai responsabili delle strutture interessate.

## ALTRI COSTI OPERATIVI

- *Costi del personale*

Questa voce, nel conto economico gestionale, accoglie unicamente i costi del personale dipendente di ruolo (docenti, personale tecnico-amministrativo e collaboratori ed esperti linguistici) e dei ricercatori a tempo determinato finanziati da piani straordinari, che hanno

un'incidenza tendenzialmente stabile sul bilancio<sup>5</sup>. Invero, la finalità del prospetto, in chiave gestionale, è quella di isolare la componente strutturale dei costi del personale in modo da agevolare le analisi di sostenibilità economico-finanziaria.

La scelta di esporre questo elemento di costo interamente in un'area specifica del conto economico deriva proprio dalla necessità di osservarlo nella sua interezza, considerato che lo stesso rappresenta nelle università il più importante tra i costi di struttura. Ciò non toglie, che per scopi specifici di analisi gestionale, oltre che per la valutazione dei centri di responsabilità (vedi *infra*, par. 1.2), la COAN potrà imputare i costi del personale a specifici centri di costo o prodotti.

- *Costi amministrativi e generali di ateneo*

Sono costi riferiti alle strutture amministrative, tecniche e logistiche dell'Amministrazione centrale e costituiscono, dopo i costi del personale, la componente più rilevante dei costi di struttura, ossia i costi che gravano in modo duraturo sul bilancio dell'ateneo.

- *Costi discrezionali*

Si tratta di costi non legati all'output da realizzare, ma assunti discrezionalmente in relazione a specifiche finalità individuate. In genere, includono i costi per pubblicità e attività promozionali, per la formazione del personale, per le pubbliche relazioni e per i rapporti con organismi associativi.

- *Ammortamenti netti e accantonamenti*

È l'ultima voce dell'area caratteristica e raggruppa tutti i costi non monetari, ossia gli ammortamenti e gli accantonamenti. Gli ammortamenti sono esposti al netto dei correlati contributi in conto capitale, che pertanto non sono valorizzati nella voce dei proventi relativa ai contributi. Tale modalità di rappresentazione ha lo scopo di individuare con immediatezza il valore degli ammortamenti che concorre a determinare l'autofinanziamento di esercizio.

## 1.2 Il controllo di gestione: i conti economici per centri di responsabilità

Se il conto economico gestionale rappresenta l'output generale della COAN, in quanto offre una visione funzionale<sup>6</sup> della gestione complessiva di ateneo, i conti economici per centri di responsabilità consentono di spingere nel dettaglio l'analisi, disaggregando i relativi valori nelle diverse strutture in cui si utilizzano le risorse. Essi, pertanto, costituiscono un output specifico della COAN preordinata al

---

<sup>5</sup> Da questa voce vanno esclusi i compensi per le supplenze dei docenti di ruolo e per i contratti di insegnamento del personale tecnico-amministrativo, da imputare alla voce dei *costi per didattica e alta formazione*. Analogamente vanno esclusi i compensi per incarichi aggiuntivi connessi a specifici progetti a finanziamento esterno, da imputare nella voce dei costi per *progetti e commesse di ricerca*.

<sup>6</sup> Il termine è utilizzato per evidenziare che lo schema gestionale di conto economico correla i valori di bilancio alle funzioni istituzionali svolte dall'università, declinate nelle aree gestionali e nelle macro-voci illustrate nel testo.

controllo di gestione, nonché lo strumento cardine del sistema di budget, che partendo dalle previsioni di bilancio giunge alle determinazioni consuntive e all'analisi degli scostamenti, consentendo di effettuare le valutazioni economiche dei centri di gestione in relazione agli obiettivi e alle risorse assegnati.

Di seguito si presentano alcuni esempi di conti economici dei CdR, suddivisi per tipologie di centri, evidenziando per ciascuno di essi le voci tipiche di costi e ricavi secondo la nomenclatura utilizzata nel conto economico generale. Nella seconda parte del documento ci si soffermerà sulla natura e sulle caratteristiche delle diverse tipologie di centri di responsabilità.

#### A) CENTRI FINALI: CONTO ECONOMICO GESTIONALE DI DIPARTIMENTO

I Dipartimenti rappresentano i principali centri di responsabilità *finali*, in quanto costituiscono le strutture di riferimento deputate alla concreta attuazione della *core activity*<sup>7</sup>. Il relativo conto economico gestionale è molto simile a quello generale, dal quale sono state espunte le poche voci di costo che generalmente non trovano movimentazione nei budget dipartimentali, vale a dire: i costi amministrativi e generali di ateneo, inerenti alle strutture dell'Amministrazione centrale, nonché le voci di costo e ricavo riconducibili all'ateneo nella sua globalità (saldo gestione accessoria e finanziaria attiva, oneri finanziari e imposte). Per quanto attiene, invece, ai costi discrezionali, la voce non è esplicitata in quanto nei conti economici dipartimentali è ricompresa nei costi di funzionamento generale della struttura.

<b>CONTO ECONOMICO GESTIONALE DIPARTIMENTI (voci tipiche)</b>
<b>PROVENTI E RICAVI CARATTERISTICI</b>
PROVENTI DA CONTRIBUZIONE STUDENTESCA
PROVENTI E RICAVI DA PROGETTI, COMMESSE E PRESTAZIONI
PROVENTI DA CONTRIBUTI
ALTRI PROVENTI
<b>COSTI PRIMARI</b>
(-) COSTI PER PROGETTI E COMMESSE DI RICERCA
(-) ALTRI COSTI PER RICERCA
(-) COSTI PER DIDATTICA E ALTA FORMAZIONE
(-) COSTI PER SERVIZI AGLI STUDENTI
(-) COSTI PER SERVIZI BIBLIOTECARI
(-) COSTI DI FUNZIONAMENTO GENERALE DELLE STRUTTURE PRIMARIE
<b>MARGINE PRIMARIO (MP)</b>
(-) COSTI DEL PERSONALE
<b>MARGINE OPERATIVO LORDO (MOL)</b>
(-) AMMORTAMENTI NETTI E ACCANTONAMENTI
<b>RISULTATO OPERATIVO CARATTERISTICO (ROC)</b>
(+) SALDO OPERAZIONI CONTABILI E STRAORDINARIE
<b>RISULTATO NETTO (RN)</b>

<sup>7</sup> L'art. 2, comma 2, lett. a), della L. 240/2010, attribuisce ai Dipartimenti le funzioni finalizzate allo svolgimento della ricerca scientifica, delle attività didattiche e formative, nonché delle attività rivolte all'esterno ad esse correlate ed accessorie.

Dal prospetto possono ricavarsi le seguenti informazioni utili per il controllo di gestione:

- quali sono i Dipartimenti che contribuiscono in misura maggiore alla copertura dei costi di ateneo (hanno risultati netti più alti);
- come sono distribuiti i ricavi di prodotto sui Dipartimenti e quindi quali sono le strutture che attraggono maggiori risorse;
- qual è la struttura di costo dei vari Dipartimenti, e quindi, l'incidenza dei costi primari caratteristici e dei costi generali di funzionamento. Questa informazione è particolarmente importante nelle analisi finalizzate ad individuare le determinanti dei costi di struttura;
- quali sono le relazioni tra margine primario e MOL di ciascun Dipartimento, di fondamentale importanza per comprendere il livello di efficienza/efficacia della gestione.

Come si può notare, nel conto economico gestionale di Dipartimento - analogamente ai conti economici degli altri centri di responsabilità -, a differenza del conto economico generale, figurano i costi del personale assegnato alla struttura. Tale allocazione, infatti, è fondamentale per le valutazioni di efficienza dei singoli centri, dato che il personale dipendente costituisce la risorsa chiave per i processi gestiti dalle università. Ciò è particolarmente evidente nei centri funzionali, dove il costo del personale assorbe la quasi totalità dei relativi budget.

## B) CENTRI AUSILIARI: CONTO ECONOMICO GESTIONALE DEL SISTEMA BIBLIOTECARIO DI ATENEO

Il secondo esempio di conto economico gestionale di CdR è riferito ad un centro ausiliario, come il Sistema Bibliotecario di Ateneo, che svolge una funzione di supporto alle attività didattiche e di ricerca dei centri finali.

Nel caso in esame il conto economico presenta un numero contenuto di voci, circoscritte a specifici costi, considerati i confini gestionali più ristretti di questa struttura rispetto ai Dipartimenti.

### **CONTO ECONOMICO GESTIONALE SiBA (voci tipiche)**

#### **COSTI PRIMARI**

- (-) COSTI PER SERVIZI BIBLIOTECARI
- (-) COSTI DI FUNZIONAMENTO STRUTTURA
- (-) COSTI DEL PERSONALE
- (-) AMMORTAMENTI NETTI
- (+) SALDO OPERAZIONI CONTABILI E STRAORDINARIE

Ai fini del controllo di gestione, le informazioni più rilevanti ricavabili dai conti economici dei CdR ausiliari attengono alla natura e all'incidenza dei costi riferibili all'infrastruttura di supporto diretto ai processi caratteristici di ricerca e didattica.

### **C) CENTRI FUNZIONALI: CONTO ECONOMICO GESTIONALE DELLE DIREZIONI**

I centri funzionali sono la terza tipologia di CdR, deputati allo svolgimento di funzioni amministrative o di supporto all'ateneo nel suo complesso e raggruppano una parte consistente dei costi di gestione, riferiti essenzialmente al personale tecnico-amministrativo e ai costi generali di funzionamento dell'Amministrazione centrale. Le strutture di gestione che tipicamente rappresentano questi CdR sono le Direzioni centrali, per le quali il conto economico gestionale può essere raffigurato come segue.

<b>CONTO ECONOMICO GESTIONALE DIREZIONI (voci tipiche)</b>
(-) COSTI DEL PERSONALE
(-) COSTI AMMINISTRATIVI E GENERALI DI ATENEO
(-) COSTI DISCREZIONALI
(-) AMMORTAMENTI NETTI
(+) SALDO OPERAZIONI CONTABILI E STRAORDINARIE

In questo caso, le informazioni più rilevanti ricavabili dai conti economici di CdR attengono, quindi, alla natura e all'incidenza dei costi riferibili all'infrastruttura preposta al supporto dell'intera organizzazione di ateneo e alla gestione dei processi amministrativi. Si tratta, a ben vedere, di un'altra area "critica" di gestione, nella quale si annida una parte consistente dei costi di struttura.

### **D) CENTRI FITTIZI: CONTO ECONOMICO GESTIONALE DEL CENTRO "ATENEO"**

Infine, si presenta il conto economico gestionale del CdR Ateneo, identificato come centro a fittizio (vedi *infra*, par. 2.3), che ingloba costi e ricavi riferibili all'ateneo nel suo complesso.

## **CONTO ECONOMICO GESTIONALE CENTRO ATENEO (voci tipiche)**

### **PROVENTI E RICAVI CARATTERISTICI**

PROVENTI DA CONTRIBUTI

PROVENTI E RICAVI DA PROGETTI, COMMESSE E PRESTAZIONI

ALTRI PROVENTI

### **COSTI PRIMARI**

(-) COSTI PER PROGETTI E COMMESSE DI RICERCA

(-) ALTRI COSTI PER RICERCA

(-) COSTI PER SERVIZI AGLI STUDENTI

### **MARGINE PRIMARIO (MP)**

(-) COSTI AMMINISTRATIVI E GENERALI DI ATENEO

(-) COSTI DISCREZIONALI

### **MARGINE OPERATIVO LORDO (MOL)**

(-) AMMORTAMENTI NETTI E ACCANTONAMENTI

### **RISULTATO OPERATIVO CARATTERISTICO (ROC)**

(+) SALDO GESTIONE ACCESSORIA E FINANZIARIA ATTIVA

### **RISULTATO ANTE ONERI FINANZIARI (RAOF)**

(-) ONERI FINANZIARI

### **RISULTATO GESTIONE ORDINARIA (RGO)**

(+) SALDO OPERAZIONI CONTABILI E STRAORDINARIE

RISULTATO ANTE IMPOSTE

(-) IMPOSTE DI ESERCIZIO

### **RISULTATO NETTO (RN)**

Nel caso di specie il conto economico di CdR fornisce informazioni sulla natura e sull'incidenza dei costi e dei proventi imputabili all'università nel suo complesso e quindi non allocabili su specifici centri di responsabilità.

È importante notare, al riguardo, come nel prospetto siano stati indicati anche i proventi da progetti e commesse e i costi correlati, sebbene le attività da cui originano tali componenti economici rientrino nelle competenze tipiche delle strutture primarie (Dipartimenti e Centri di ricerca), alle quali, pertanto, dovrebbero attribuirsi anche i connessi costi e proventi. Non è infrequente, peraltro, riscontrare attività progettuali svolte a livello di ateneo, per cui può verificarsi che in relazione ad esse il conto economico gestionale del CdR Ateneo possa esporre le pertinenti voci di costo e ricavo (vedi *infra*, par. 2.4). Tuttavia, si è dell'avviso che queste ipotesi debbano essere meramente eccezionali e adeguatamente motivate, poiché in un'ottica di controllo di gestione le attività (e i relativi costi e ricavi) rivolte alla produzione degli output caratteristici dell'ateneo devono essere imputate alle strutture primarie, anche ai fini di una chiara individuazione delle responsabilità<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> È utile precisare che le ipotesi cui si è fatto cenno non si riferiscono alle circostanze in cui alcuni progetti di ricerca, ad esempio per la loro particolare complessità, vengono gestiti dal punto di vista amministrativo-contabile, dall'Amministrazione centrale, pur facendo capo, sotto il profilo scientifico, a Dipartimenti o Centri di ricerca. In questi casi, invero, nell'ottica del controllo di gestione, l'imputazione delle attività e dei connessi costi e ricavi, sul piano sostanziale ed economico sarà riferita sempre al Dipartimento/Centro che ne ha la responsabilità scientifica.

Si rileva, infine, come il conto economico gestionale del CdR Ateneo sia l'unico in cui non compaiono i costi del personale; ciò in quanto questi ultimi sono sempre imputati sui centri ai quali il personale è assegnato, cui compete la relativa gestione. Invero, come si vedrà nel paragrafo 2.4, il costo del personale dipendente è temporaneamente allocato sul CdR Ateneo per poi essere ribaltato sui centri di riferimento.

### 1.3 Le informazioni analitiche relative ai prodotti

Accanto alle finalità proprie del controllo di gestione, esaminate nel paragrafo precedente e alle quali il legislatore ha collegato l'introduzione della contabilità analitica nelle università<sup>9</sup>, vi sono scopi informativi riferiti ai singoli prodotti creati dalle università, funzionali essenzialmente alla valutazione di alcune poste di bilancio e ad orientare secondo criteri di convenienza economica le scelte di gestione. A tale ultimo fine si collega anche la rilevazione analitica concernente i costi di specifiche articolazioni interne, quali unità organizzative o strutture operative, come, ad esempio, laboratori o infrastrutture di ricerca.

In quest'ambito, a differenza di quanto visto nel precedente paragrafo, la contabilità analitica è dunque orientata all'informazione sul prodotto e, più in generale, su ogni oggetto di calcolo ritenuto di interesse strategico per le decisioni (*product costing*).

Nel contesto dell'ateneo barese le suddette finalità conoscitive sono state individuate anzitutto nella determinazione di costi, ricavi e margini dei prodotti, con particolare riguardo, almeno nella fase di prima adozione della contabilità analitica, a:

- Corsi di laurea;
- Master;
- Progetti di ricerca;
- Attività commissionate (conto terzi).

Rispetto ai prodotti sopra elencati, un fondamentale output informativo della COAN, funzionale anche al controllo di gestione, è rappresentato da una specifica grandezza economica: il *margin* di *contribuzione*, calcolato come differenza tra i proventi generati dal prodotto<sup>10</sup>, i costi variabili e i costi

---

<sup>9</sup> L'art. 1, comma 4, del D.Lgs. 27 gennaio 2012, n. 18 (Introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale ed analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato nelle università, a norma dell'art. 5, comma 1, lettera b), e 4, lettera a) della Legge 30 dicembre 2010, n. 240) ha espressamente previsto che le università si dotino, secondo modalità autonomamente determinate, "di sistemi e procedure di contabilità analitica, ai fini del controllo di gestione". In tal senso, la norma citata, ampliando la portata della previsione contenuta nella legge delega, all'art. 5, comma 4, lett. b), attraverso la specificazione del fine attribuito alla contabilità analitica, ha individuato quest'ultimo proprio nel controllo di gestione.

<sup>10</sup> Il concetto di margine di contribuzione non è, pertanto, applicabile ai prodotti che non sono in grado di generare autonomamente proventi.

fissi specifici<sup>11</sup>. I costi variabili sono quelli la cui entità varia proporzionalmente al volume di output sviluppato e sono identificabili, in concreto, con i costi che vengono sostenuti solo se e nella misura in cui si svolgono determinate produzioni. I costi fissi specifici, invece, hanno un andamento indipendente dal volume di output, ma sono oggettivamente imputabili al prodotto.

Il margine di contribuzione assolve ad importanti obiettivi informativi, che in riferimento ai prodotti elencati possono così esemplificarsi:

- a) conoscere il grado di autocopertura dei costi dei corsi di laurea, e quindi i corsi che attraggono maggiori risorse e quelli che, invece, assorbono maggiori risorse;
- b) conoscere il grado di autofinanziamento dei master ai fini della relativa sostenibilità;
- c) conoscere il contributo dei progetti alla copertura dei costi generali di ateneo, nonché alle politiche di sviluppo dello stesso (ad esempio, attraverso il reinvestimento dei margini nel sostegno della ricerca);
- d) conoscere la redditività delle prestazioni conto terzi, al fine di valutarne la convenienza economica.

Come accennato nel paragrafo iniziale, la COAN fornisce anche un altro basilare output informativo specifico, ossia il valore relativo allo stato di avanzamento dei progetti (S.A.L.), in relazione al quale vengono quantificate specifiche voci del bilancio di esercizio (ricavi e costi di progetto, nel conto economico; ratei attivi e risconti passivi per progetti in corso, nello stato patrimoniale) ed è quindi strettamente funzionale alle esigenze della contabilità generale.

Al fine suindicato, la COAN agevola le operazioni di registrazione, nell'ambito dei progetti, del costo del personale dipendente e dei costi indiretti, per i quali non è possibile procedere ad una imputazione oggettiva, evitando di ricorrere a rilevazioni extracontabili.

Se si utilizza per la valorizzazione dei S.A.L. progettuali il criterio del costo, che è quello adottato dall'Università di Bari, i proventi di competenza dei progetti in corso sono valorizzati in misura pari ai costi sostenuti per il progetto nell'esercizio di competenza, e pertanto derivano dalla somma dei seguenti dati desunti dalla COAN:

- costi diretti di beni e servizi, ossia oggettivamente imputabili al progetto;
- costi del personale interno impegnato nel progetto;
- costi del personale esterno impegnato del progetto;
- ammortamenti imputati al progetto;

---

<sup>11</sup> Tecnicamente si tratta di un margine di contribuzione *semilordo*.

- costi indiretti imputati al progetto secondo le procedure COAN.

## 2. L'ARCHITETTURA GENERALE DEL SISTEMA

In questa parte viene illustrata l'articolazione strutturale del sistema di contabilità analitica che si intende implementare, ossia l'infrastruttura tecnica preordinata alla produzione degli output informativi descritti nel paragrafo precedente. Essa, quindi, si pone in funzione strumentale rispetto ai primi, che ne costituiscono il necessario presupposto e allo stesso tempo il punto di riferimento.

### 2.1 I prodotti

Richiamando gli scopi fondamentali attribuiti alla contabilità analitica, l'impianto della stessa si fonda su due elementi essenziali: i prodotti e i centri di costo.

I *prodotti* rappresentano gli oggetti di misurazione finale della contabilità analitica, di cui si possono calcolare, come si è visto, costi, ricavi e margini e si caratterizzano per il fatto di essere la risultante (output) di un processo/attività che ha sempre un beneficiario finale esterno identificabile singolarmente o collettivamente, ad esempio: lo studente (e la sua famiglia), per la didattica; un committente o la comunità scientifica, per la ricerca. Con riferimento ad essi, è stata elaborata una mappatura generale - da ritenersi non esaustiva e dunque integrabile nel tempo sulla base della realtà osservata - che identifica le tipologie di prodotti universitari di cui è possibile effettuare una misurazione economica, come di seguito elencati:

#### *Prodotti*

- Corsi di laurea;
- Master;
- Scuole di specializzazione;
- Corsi di perfezionamento e alta formazione;
- Altri percorsi formativi istituzionali<sup>12</sup>;
- Formazione commissionata;
- Progetti didattici e formativi;
- Dottorati di ricerca;
- Progetti di ricerca competitivi;
- Progetti di ricerca non competitivi;

---

<sup>12</sup> Si tratta di percorsi formativi diversi da quelli precedentemente citati, non rientranti nella fattispecie della formazione commissionata.

- Ricerca di ateneo<sup>13</sup>;
- Ricerca non progettuale<sup>14</sup>;
- Pubblicazioni scientifiche;
- Ricerca commissionata;
- Prestazioni tariffate;
- Consulenze e servizi.

All'interno delle famiglie di prodotti sopra elencate, sono individuate specifiche unità d'imputazione contabile intestate a ciascuno di essi.

## 2.2. I centri di costo: articolazione strutturale e collegamento con il Regolamento per l'amministrazione, la finanza e la contabilità

Il secondo elemento portante del sistema di contabilità analitica è costituito dai *centri di costo*, che generalmente coincidono con unità organizzative generatrici di costi connessi ai fattori produttivi utilizzati, ma possono includere ogni oggetto di misurazione complessa concretamente osservabile nella realtà operativa (processi, aree di attività o di risultato, aree territoriali, ecc.)<sup>15</sup>. Si parla, in questi casi, di *centri reali*, per distinguerli dai centri che costituiscono mere unità d'imputazione contabile finalizzate a raggruppare alcune categorie di costi, e pertanto denominati *centri fittizi* (o di comodo).

Tra i centri di costo assumono una rilevanza peculiare i centri di responsabilità, ossia quelle specifiche unità organizzative che identificano determinati ambiti di responsabilizzazione sulle risorse gestite e attorno alle quali è costruito il sistema di budget.

Al riguardo, giova far notare come l'impostazione descritta recepisce quanto statuito dal Regolamento per l'amministrazione, la finanza e la contabilità, che individua nei centri di responsabilità le unità organizzative di riferimento del processo di budget e dunque del controllo di gestione.

Il Regolamento, invero, prevede un'articolazione del sistema contabile che riflette la struttura organizzativa di Ateneo, con la conseguente imputazione dei valori derivanti dalle operazioni di gestione alle singole unità organizzative che lo compongono (art. 13, comma 1). Esso identifica, altresì, i centri di responsabilità nelle unità organizzative di massima dimensione in cui si suddivide la responsabilità gestionale dell'Ateneo, che costituiscono anche le strutture di riferimento dei processi di allocazione delle risorse (art. 13, comma 2). Tali unità sono eventualmente scomponibili al loro interno,

<sup>13</sup> Ci si riferisce a tutti i progetti finanziati con fondi di Ateneo appositamente stanziati dal Consiglio di amministrazione.

<sup>14</sup> Il riferimento è a tutte le attività di ricerca liberamente svolte dai docenti al di fuori di specifici progetti finanziati, sia dall'Ateneo che da soggetti esterni.

<sup>15</sup> In questa accezione, ampiamente intesa, anche i prodotti rappresentano dei centri di costo.

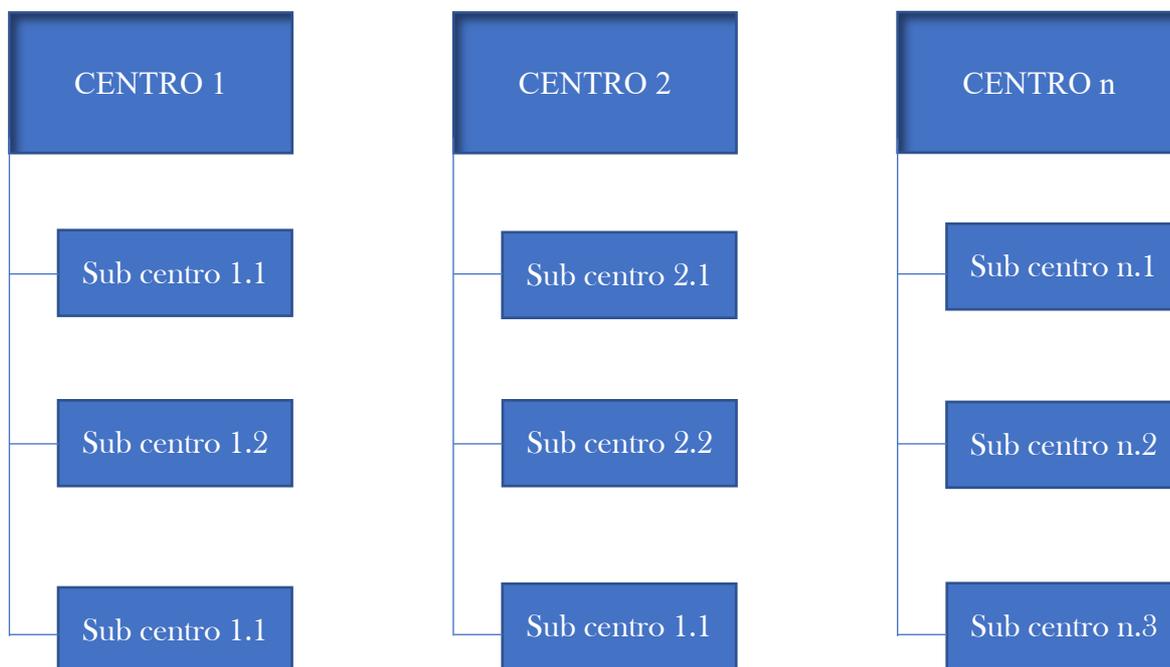
in relazione alla loro complessità organizzativa, in unità di imputazione contabile di livello inferiore (art. 13, comma 3).

In linea con le caratteristiche del sistema contabile appena tratteggiate, la struttura della contabilità analitica può essere idealmente distinta in due parti gerarchicamente legate:

- a) la *macrostruttura*, definita dai centri di responsabilità (centri di costo di primo livello);
- b) la *microstruttura*, definita dalle sotto-articolazioni contabili dei centri di responsabilità (centri di costo di livello inferiore).

Si fornisce di seguito una rappresentazione grafica della suddetta articolazione, ipotizzando una struttura dei centri di costo su due livelli gerarchici.

Figura 1 - LA STRUTTURA DEI CENTRI DI COSTO  
(rappresentazione su due livelli)



### 2.3 I centri di costo: la macrostruttura

Il nucleo fondamentale dei centri di costo è rappresentato dai centri di responsabilità, su cui si fonda l'intero sistema di contabilità analitica, sia nella sua dimensione strutturale che procedurale.

In relazione alla funzione svolta nell'ambito del ciclo di produzione dell'università, i centri di responsabilità sono stati classificati nelle seguenti categorie, in corrispondenza delle quali sono state indicate le pertinenti strutture rilevate nel contesto organizzativo dell'Ateneo:

- **Centri finali:** erogano servizi agli utenti finali. Nel contesto universitario coincidono con le strutture istituzionalmente preposte allo svolgimento delle attività didattiche e di ricerca, quali: Dipartimenti, Centri Interdipartimentali di ricerca, Centri di Eccellenza, Centri Interuniversitari, altri Centri di servizi rivolti all'utenza esterna. Considerato che queste strutture, oltre a sostenere costi, generano anche ricavi e producono risultati economici, come differenza tra ricavi e costi, sono anche denominati *centri di risultato*;
- **Centri ausiliari:** erogano servizi ai centri finali. Si differenziano da questi ultimi perché, pur svolgendo processi strettamente integrati all'attività didattica/scientifica, dunque inseriti nella catena dei processi primari, non hanno come beneficiario diretto il prodotto. Nel presente modello i relativi costi sono ribaltati sui centri finali, salvo che tale operazione sia eccessivamente complessa o scarsamente significativa. Le strutture universitarie riconducibili a questa categoria di centri sono le seguenti: Sistema Bibliotecario di Ateneo (SiBA), Centri di Servizio Interdipartimentali e altri Centri di Servizio interni, Centro Linguistico di Ateneo (CLA), Sistema Museale di Ateneo, Scuole, Servizi Tecnici Dipartimentali, Centri Didattici Sperimentali.
- **Centri funzionali:** erogano servizi di supporto al funzionamento dell'intera organizzazione, ovvero servizi che, pur essendo a supporto delle attività primarie, hanno natura essenzialmente amministrativa. Nel presente modello, i relativi costi non sono ribaltati sui centri ausiliari e finali, salvo che il ribaltamento possa riflettere adeguatamente il *principio causale*, in base al quale i costi devono esprimere il reale consumo dei relativi fattori produttivi da parte del centro/prodotto utilizzatore<sup>16</sup>. Le strutture universitarie ricadenti in questa categoria sono: il Rettorato, la Direzione Generale, le Direzioni Amministrative centrali, l'Avvocatura, i Servizi Amministrativi Dipartimentali e il Servizio archivistico.
- **Centri fittizi:** come si è detto, rappresentano unità organizzative virtuali, ossia "contenitori" contabili di costi (e ricavi) che non sono direttamente imputabili ad unità organizzative

---

<sup>16</sup> In tal senso si osserva una relazione di causa-effetto tra consumo del fattore produttivo e il costo correlato.

specifiche o ai prodotti - o non lo sono in via originaria<sup>17</sup> -, e pertanto, sono attribuiti a tali centri. Essi sono ribaltati sui centri reali o sui prodotti solo se è adeguatamente rispettato il principio causale. Questi centri possono essere anche utilizzati quando, per gli scopi del controllo di gestione, non si ritiene opportuno imputare alcuni costi alle unità organizzative poiché non controllabili dalle stesse.

Nell'ambito della macrostruttura, è stato individuato un unico centro fittizio di responsabilità, denominato "Ateneo", che funge da macro-contenitore di centri di costo diversificati, assumendo quindi una configurazione mista<sup>18</sup>. Nel prossimo paragrafo si entrerà nel dettaglio delle tipologie di costi e ricavi da imputare a questo centro.

Nella figura sottostante si schematizza il quadro dei centri di responsabilità appena descritto, che costituisce la base di riferimento per la costruzione del piano dettagliato dei centri di costo.

---

<sup>17</sup> Sulla differenza tra imputazione diretta e imputazione originaria si rinvia al paragrafo 3.2.

<sup>18</sup> In realtà, anche i centri di responsabilità esaminati precedentemente possono avere una configurazione mista, come, per esempio, i centri di servizio che effettuano prestazioni sia all'utenza esterna che a strutture interne. Tali centri, per esigenze di semplificazione del modello, sono stati ricondotti, secondo un criterio di prevalenza, alle categorie fondamentali indicate nel testo. Ovviamente, il sistema di contabilità analitica terrà conto di queste specificità, nell'architettura di dettaglio dei centri di costo e nella definizione dei protocolli di rilevazione.

Figura 2 - LA MACROSTRUTTURA DEI CENTRI DI COSTO

1° LIVELLO

CENTRI  
FINALI

DIPARTIMENTI  
CENTRI INTERDIPARTIMENTALI  
CENTRI DI ECCELLENZA  
CENTRI INTERUNIVERSITARI  
ALTRI CENTRI DI SERVIZIO ESTERNI

CENTRI  
AUSILIARI

SISTEMA BIBLIOTECARIO DI ATENEO  
CENTRI DI SERVIZIO INTERNI  
CENTRO LINGUISTICO DI ATENEO  
SISTEMA MUSEALE DI ATENEO  
SCUOLE  
SERVIZI TECNICI DIPARTIMENTALI  
CENTRI DIDATTICI SPERIMENTALI

CENTRI  
FUNZIONALI

RETTORATO  
DIREZIONE GENERALE  
DIREZIONI AMMINISTRATIVE CENTRALI  
AVVOCATURA  
SERVIZI AMMINISTRATIVI DIPARTIMENTALI  
SERVIZIO ARCHIVISTICO

CENTRI  
FITTIZI

ATENEO

## 2.4 I centri di costo: la microstruttura

Nel presente paragrafo l'analisi dei centri di costo viene spinta più in profondità attraverso l'osservazione dell'articolazione interna dei centri di responsabilità più rilevanti nell'ambito delle categorie poc'anzi esaminate, e cioè:

- a) i Dipartimenti, con riferimento ai centri finali;
- b) il Sistema Bibliotecario di Ateneo, con riferimenti ai centri ausiliari;
- c) le Direzioni centrali e i Servizi amministrativi dipartimentali, con riferimento ai centri funzionali;
- d) il Centro Ateneo, con riferimento ai centri fittizi.

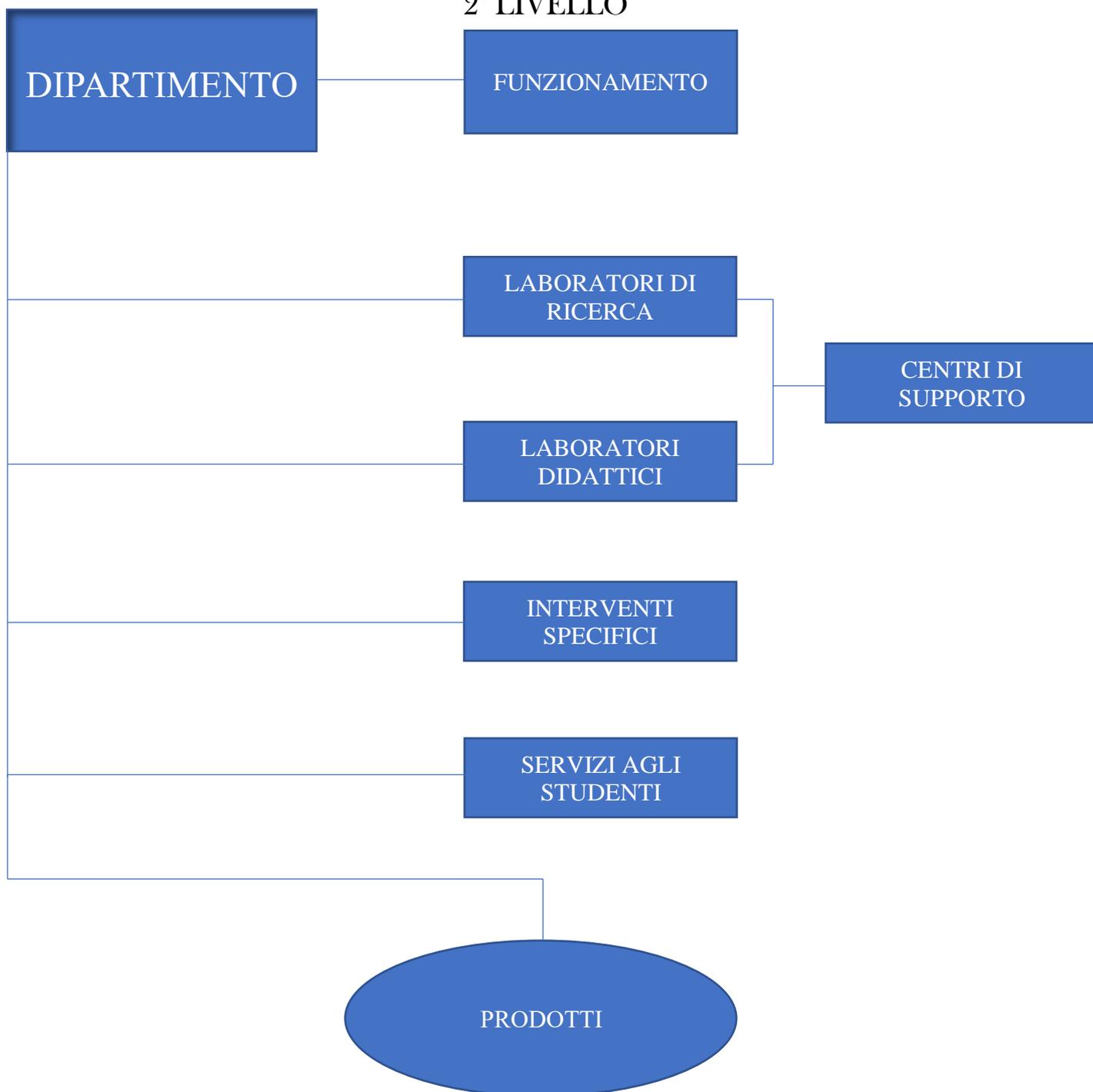
Nelle pagine seguenti, pertanto, viene illustrata la struttura dei suddetti centri di responsabilità, con la descrizione delle principali caratteristiche. Essa, ovviamente, rappresenta una configurazione-tipo, che potrà essere adattata e integrata in base alle specifiche esigenze e peculiarità delle singole strutture, nella fase di attuazione del sistema.

Detta configurazione è stata concepita seguendo una regola di carattere generale, che si ritiene dovrà essere sempre seguita nella fase attuativa, secondo cui i centri di primo livello, sono articolati al loro interno in centri di secondo livello (o inferiori), se tale articolazione è ritenuta significativa in base alla rilevanza dei costi da monitorare. In caso contrario, i costi elementari sono imputati unicamente al centro di primo livello senza passaggi per unità di rilevazione intermedie.

Figura 3 - LA MICROSTRUTTURA  
I Dipartimenti

1° LIVELLO

2° LIVELLO



I Dipartimenti rappresentano i centri di responsabilità più complessi, dal punto di vista della progettazione nel sistema di contabilità analitica, in quanto al loro interno si svolgono tutti i processi primari dell'università, con la generazione, quindi, di una molteplicità di prodotti, attraverso strutture organizzative articolate, caratterizzate dalla presenza di numerosi laboratori didattici e di ricerca.

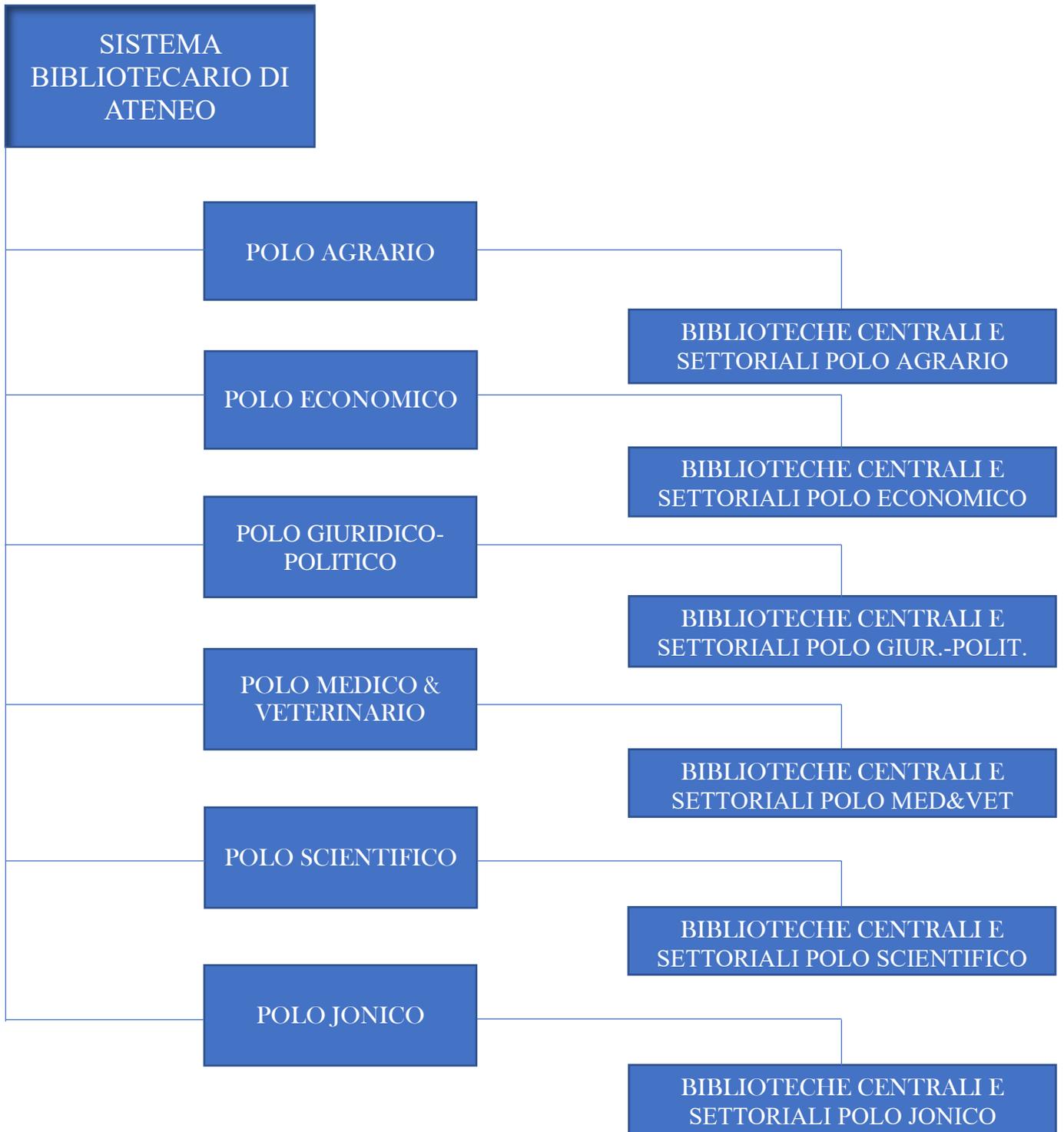
Come si può notare dalla figura 3, per questo CdR sono state previste cinque tipologie di centri di costo di secondo livello, da utilizzare nelle circostanze in cui lo si ritiene necessario:

- e) i *laboratori di ricerca*, che fungono da centri aggregatori di costi che non è possibile o conveniente imputare direttamente ai singoli progetti/ricerche. Si tratta, in genere, di laboratori, che dovranno essere preventivamente individuati e appositamente codificati, nei quali si svolgono le attività legate a più progetti o attività di ricerca, per cui i relativi costi potranno essere eventualmente ribaltati in tutto o in parte sui prodotti in base ad opportuni parametri d'imputazione (vedi *infra*, par. 3.2). In tal senso, essi assumono la natura di *centri produttivi* in quanto sono quelli che attuano concretamente i processi della ricerca. Considerata la rilevanza che spesso hanno queste strutture, in termini di risorse strumentali gestite, la loro misurazione economica diventa importante anche laddove si decidesse di non ribaltare i relativi costi sui progetti;
- f) i *laboratori didattici*, per i quali valgono le stesse considerazioni del punto precedente, ma riferite alle attività dei corsi di studio;
- g) *centri di supporto*, ossia eventuali strutture operative incardinate nel Dipartimento che forniscono servizi diretti ai laboratori di ricerca e didattica (ad esempio: centri di calcolo, laboratori di analisi, ecc.)
- h) i centri di costo utilizzati per la rilevazione dei costi di azioni complesse o processi di particolare rilievo che si ritiene utile monitorare dal punto di vista economico (ad esempio: iniziative specifiche finanziate sui fondi della programmazione triennale, convegni e congressi organizzati dal Dipartimento, o anche eventi di public engagement), denominati *Interventi specifici*;
- i) i centri utilizzati per la rilevazione di eventuali *servizi agli studenti* forniti dal Dipartimento (ad esempio, per conferire premi di studio a valere su contributi finalizzati di finanziatori esterni), che si è ritenuto di misurare in modo specifico, attraverso la contabilità analitica, in considerazione della rilevanza che gli stessi assumono nel rapporto con la comunità studentesca e conseguentemente nelle politiche di bilancio dell'Ateneo; a tal fine analogo centro di costo, come si vedrà, è stato previsto per l'Amministrazione centrale, che eroga la parte più consistente dei servizi agli studenti. I costi in esame potranno essere ribaltati sui corsi di studio laddove l'operazione sia ritenuta significativa;

- j) i centri fittizi utilizzati per la rilevazione dei costi di funzionamento della struttura che non si ritiene di imputare ai prodotti o ai centri di secondo livello e, quindi, sono attribuite al Dipartimento nel suo complesso (ad esempio, manutenzioni ordinarie dell'immobile o attrezzature generiche);

Eventuali altri centri fittizi di secondo livello potranno crearsi in relazione a specifiche esigenze informative non perseguibili con quelli sopra indicati.

Figura 4 - LA MICROSTRUTTURA  
Il Sistema Bibliotecario di Ateneo



La struttura del Sistema Bibliotecario di Ateneo è rappresentata su tre livelli gerarchici e ricalca l'articolazione organizzativa prevista dal Regolamento del SiBA (D.R. 4 agosto 2017, n. 234), che prevede l'aggregazione delle strutture che svolgono attività bibliotecaria e/o di documentazione in sette Poli bibliotecari, sulla base di affinità disciplinare o di natura logistica (art. 2), ai quali è affidato il coordinamento dei servizi erogati dalle biblioteche aggregate (art. 4). Essi sono configurati come centri di costo di secondo livello.

I Poli bibliotecari, a loro volta, si articolano in biblioteche centrali e biblioteche settoriali (Biblioteche dipartimentali, dei Centri Interdipartimentali e Interuniversitari, Centri bibliotecari), in corrispondenza delle quali sono individuati appositi centri di costo di terzo livello.

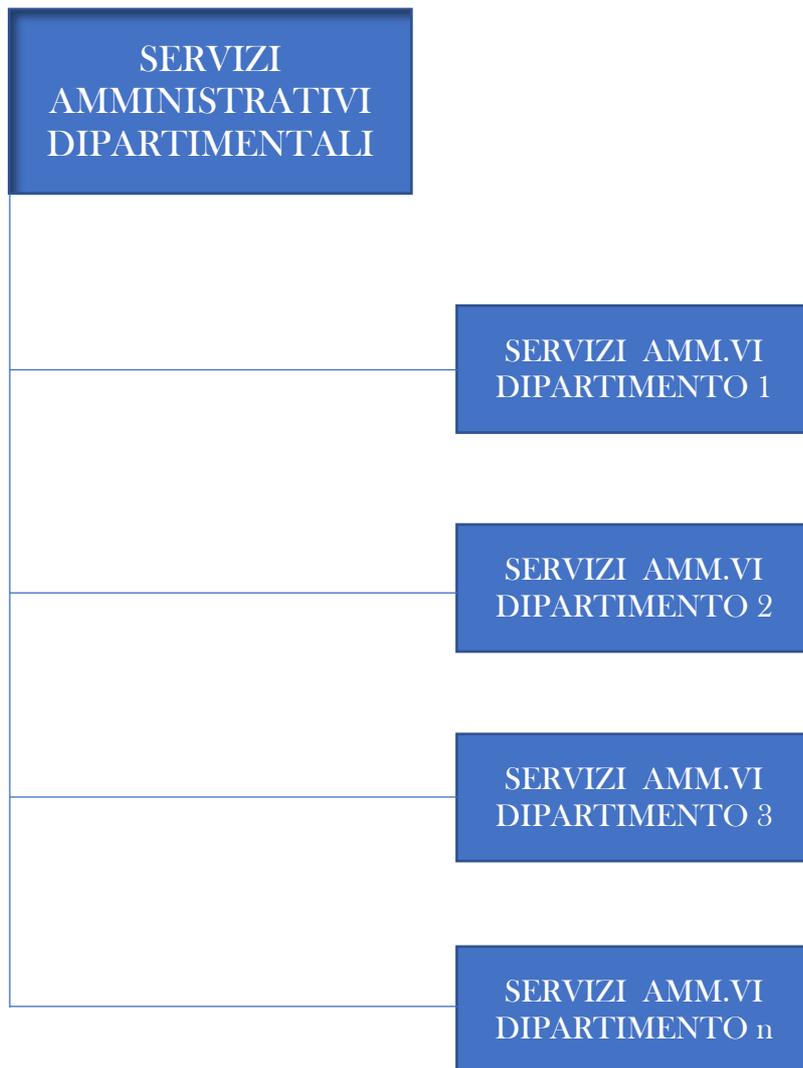
Figura 5 - LA MICROSTRUTTURA  
Le Direzioni Amministrative centrali



Per quanto concerne le Direzioni centrali, l'articolazione di dettaglio dei centri di costo si presenta più semplice, considerata la natura delle attività svolte in questi centri di responsabilità, nei quali non vengono attuati processi legati ai prodotti e quindi rilevano unicamente i costi di funzionamento della struttura. La configurazione base dei centri in parola è rappresentata su due livelli gerarchici, per cui i sub-centri di costo sono stati identificati al secondo livello della struttura organizzativa prevista per le

Direzioni, ossia nelle Sezioni. Va precisato, tuttavia, che detta impostazione è opportuna solo laddove si ravvisi l'utilità di misurare specificamente l'attività svolta dalle Sezioni e sia agevole l'imputazione alle stesse dei costi elementari. Negli altri casi, l'imputazione avverrà unicamente ai centri di costo di primo livello.

Figura 6 - LA MICROSTRUTTURA  
I Servizi Amministrativi dipartimentali



La configurazione dei centri di responsabilità che erogano servizi amministrativi ai Dipartimenti riflette le peculiarità del loro inquadramento nel sistema organizzativo di Ateneo. Essi, invero, dipendono

amministrativamente dall'Amministrazione centrale<sup>19</sup> - precisamente dalla Direzione per il coordinamento delle strutture dipartimentali -, ma sono funzionalmente posti al servizio dei Dipartimenti. Considerata la rilevanza assunta da queste strutture nell'organizzazione amministrativa di Ateneo, si è ritenuto, a livello di contabilità analitica, di rappresentarle attraverso appositi centri di responsabilità, che, al primo livello gerarchico, fungono da centri di aggregazione dei costi di funzionamento di tutti i servizi amministrativi dipartimentali - costituiti essenzialmente dai costi del personale amministrativo -, riconducibili, nel loro insieme, alle Unità Operative facenti capo ai Coordinatori Amministrativi; al secondo livello gerarchico corrispondono ai servizi amministrativi dei singoli Dipartimenti, che, in base alla significatività dei costi dagli stessi sostenuti e alle esigenze del controllo di gestione, potranno avere differenti livelli di disaggregazione.

Valgono, in questo caso, le considerazioni svolte a proposito delle Direzioni centrali, per cui in mancanza di peculiari obiettivi conoscitivi, i relativi costi potranno, per semplicità operativa, essere imputati ad un unico centro di costo di secondo livello intestato ai servizi amministrativi dello specifico Dipartimento, sommando tutti i costi di funzionamento delle Unità Operative amministrative in esso presenti.

Lo schema, replicabile per i Servizi tecnici dei Dipartimenti, riflette l'attuale assetto organizzativo di Ateneo, che prevede l'attribuzione, a ciascun Dipartimento, di servizi ad uso esclusivo, con evidenti semplificazioni nel caso in cui si intenda ribaltare i costi di questi centri sui Dipartimenti.

In una prospettiva di organizzazione per servizi condivisi (*shared service center*), attraverso i Poli di servizio, i relativi centri di costo andrebbero collocati all'interno delle direzioni centrali, per ambiti di competenza, e l'eventuale ribaltamento dei costi sui Dipartimenti dovrebbe avvenire attraverso l'utilizzo di opportuni parametri di ripartizione (*driver*) che riflettano i servizi resi da tali uffici ai singoli Dipartimenti.

---

<sup>19</sup> Tale inquadramento organizzativo è in linea con le disposizioni della L. 240/2010 (art. 2, comma 1, lett. o), dalle quali si desume che tutti i servizi afferenti all'apparato tecnico-amministrativo sono riconducibili alla linea organizzativa facente capo alla Direzione generale.

## Figura 7 - LA MICROSTRUTTURA

Il centro fittizio "Ateneo"

1° LIVELLO

ATENEEO

2° LIVELLO

INTERVENTI SPECIFICI

SERVIZI AGLI STUDENTI

PERSONALE DI RUOLO

BORSE DI STUDIO

ORGANI  
ISTITUZIONALI/CONTROLLO

IMMOBILI E IMPIANTI

ALTRE SPESE AMM. CENTRALE

FONDI DA ASSEGNARE

PROGETTI  
CENTRALI + G.ACC.

Il centro fittizio “Ateneo”, come anticipato, aggrega centri di costo di natura variegata – in tal senso va annoverato tra i centri misti – e ha la funzione di registrare costi e ricavi che si ritiene di imputare all’Ateneo nel suo complesso, ovvero di allocare temporaneamente costi e ricavi, generalmente rilevati dall’Amministrazione centrale, da ribaltare su altri centri di costo o sui prodotti. Questo centro funge, quindi, essenzialmente da strumento di semplificazione delle procedure di rilevazione analitica.

Passando ad un esame dei centri di secondo livello ad esso afferenti, si può notare come gli stessi identificano tre tipologie di oggetti di calcolo:

- a) prodotti realizzati a livello di Ateneo, ad esempio: progetti centralizzati o eventuali gestioni accessorie;
- b) servizi agli studenti erogati a livello di Ateneo;
- c) interventi specifici realizzati dall’Amministrazione centrale;
- d) costi e ricavi che non si ritiene di ribaltare sugli altri centri di costo esaminati o sui prodotti, oppure che saranno ribaltati in una fase successiva (*centri transitori*). Di seguito si fornisce una descrizione di dettaglio di tali sub-centri del CdR Ateneo, rinviando al paragrafo 3.5 per l’analisi del procedimento di rilevazione:
  - *Personale di ruolo*: rileva transitoriamente i costi del personale di ruolo e dei ricercatori finanziati da piani straordinari;
  - *Borse di studio*: rileva transitoriamente i costi per borse di studio non attribuibili in via originaria ai prodotti (ad esempio: borse di dottorato e per scuole di specializzazione);
  - *Organi istituzionali e di controllo*: rileva i costi relativi a compensi e spese per gli organi di governo, degli altri organi istituzionali e di controllo dell’Ateneo;
  - *Immobili e impianti*: rileva in via originaria gli oneri di manutenzione ordinaria e straordinaria, nonché i costi di ammortamento di immobili e impianti;
  - *Altri oneri e spese dell’Amministrazione centrale*: rileva tutti gli oneri e le spese sostenuti dall’Amministrazione centrale diversi dai precedenti, quali: spese generali (utenze, vigilanza, pulizia, servizi informatici, quote associative, assicurazioni, ecc.), ammortamenti e accantonamenti, oneri finanziari, oneri straordinari e imposte sul reddito delle attività commerciali;
  - *Fondi da assegnare*: è un centro fittizio utilizzato per allocare transitoriamente, in sede di budget, risorse da impiegare per le quali non è possibile individuare a priori la natura dei relativi costi, ovvero risorse da trasferire ai Dipartimenti o altri centri di responsabilità;

- *Ricavi e proventi non allocabili*: rileva i ricavi e proventi non imputabili a prodotti o a centri di responsabilità, che pertanto sono allocati a livello di Ateneo. Un esempio tipico è quello dei proventi rivenienti dal Fondo di Finanziamento Ordinario del MUR.

Da ultimo, si ritiene utile precisare, come già indicato nelle pagine precedenti e come più approfonditamente si esporrà nel paragrafo successivo, in tema di configurazioni di costo, che le operazioni di ribaltamento relative ai costi sopra citati vanno intese in termini di eventualità, nel senso che devono essere effettuate solo se ritenute utili per gli scopi conoscitivi perseguiti e se non siano eccessivamente onerose sul piano organizzativo.

### 3. IL MODELLO DI RILEVAZIONE

In quest'ultima parte del documento sono illustrati gli aspetti logici e metodologici relativi alle procedure di rilevazione che alimentano il sistema di contabilità analitica.

In particolare, viene dato risalto alla determinazione dei costi di prodotto e dei costi dei centri di responsabilità, sia dal punto di vista della loro composizione, attraverso il preliminare esame delle configurazioni di costo previste dal modello, sia sotto il profilo del processo di rilevazione e delle relative fasi e metodologie, distinguendo le modalità di imputazione diretta agli oggetti di calcolo e quelle di tipo indiretto, attraverso la metodologia del ribaltamento.

Infine, viene descritto l'utilizzo del modello per sfruttare la contabilità analitica ai fini delle rilevazioni dei costi per missioni e programmi, ai sensi del D.M. 21/2014, nonché per l'imputazione di ricavi e proventi ai prodotti e ai centri di costo.

#### 3.1 Le configurazioni di costo previste dal modello

Le configurazioni di costo, in generale, possono essere definite come le stratificazioni di costi elementari che danno corpo alla composizione del costo di un determinato oggetto di misurazione, il quale, essendo una somma di costi elementari, assume la natura di costo complesso. Esse, quindi, sono strettamente dipendenti dagli scopi per i quali si utilizza la contabilità analitica e dai connessi output informativi che si vogliono ottenere.

In questa prospettiva, tenuto conto degli obiettivi conoscitivi delineati nel presente documento, si può affermare, in linea generale, che il modello di contabilità analitica proposto adotta una configurazione di *costo parziale*, nel senso che, salvo casi particolari, il costo di un determinato oggetto di calcolo (prodotto o centro di costo) non è dato dalla somma di tutti i costi ad esso riferibili (configurazione di *costo pieno*), bensì solo da quelli che garantiscano un'adeguata significatività informativa rispetto al fine perseguito, e precisamente:

- con riferimento agli obiettivi del controllo di gestione (responsibility accounting), orientati alla misurazione economica dei centri di responsabilità, la configurazione di costo adottata è quella di *costo controllabile*, sicché, in concreto, i conti economici dei centri, utilizzabili anche nel reporting periodico di analisi degli scostamenti, dovranno indicare unicamente i costi su cui i relativi responsabili possono esercitare direttamente un'influenza significativa in relazione ai target assegnati. Ne consegue che, per questi fini, la maggior parte degli oneri rientranti nei costi di struttura (ammortamenti e manutenzioni di immobili, impianti, pulizia, vigilanza, ecc.) non saranno ribaltati sui centri di responsabilità;
- con riferimento agli obiettivi di determinazione del costo di prodotto (product costing), ai prodotti e ai centri di costo sono imputati solo i costi che riflettono un effettivo utilizzo dei relativi fattori produttivi, al fine di rispettare fedelmente il principio causale. Coerentemente all'approccio pratico seguito dal modello, si evita, pertanto, di ribaltare costi di fattori produttivi per i quali la relazione con il prodotto o con il centro che ne beneficia sia debole o individuabile solo in astratto, poiché tale operazione sarebbe onerosa sul piano amministrativo e poco significativa dal punto di vista economico. Ciò non toglie, peraltro, la possibilità di pervenire ad una configurazione di costo pieno, qualora circostanze specifiche lo richiedano, ad esempio: per assolvere agli adempimenti di rendicontazione a *full cost* dei progetti nei confronti degli enti finanziatori e consentire la valorizzazione in bilancio degli stessi; oppure ai fini della classificazione della spesa per missioni e programmi di cui al D.M. 21/2014, che individua tali ambiti dell'attività istituzionale come specifici oggetti di calcolo secondo la logica del costo pieno.

Come si può notare, in relazione ad entrambe le fattispecie di calcolo dei costi sopra indicate, il modello adotta una configurazione di costo che approssima molto quella del *costo diretto*, di cui si parlerà nel prossimo paragrafo.

Nelle pagine che seguono, in cui si approfondiranno gli aspetti tecnici di calcolo dei costi, si farà comunque riferimento all'ambito di utilizzo della COAN per il product costing, fermo restando che i relativi criteri saranno applicabili anche per le finalità del controllo di gestione laddove ai centri di responsabilità siano imputati unicamente costi controllabili.

### 3.2 La determinazione dei costi di prodotto e di centro

Così definita la configurazione di costo prevista dal modello, di seguito viene esaminata la sua concreta manifestazione in riferimento alla determinazione dei costi di prodotto e dei centri di costo.

Fondamentale, a tal fine, è il criterio di imputazione dei costi elementari agli oggetti di misurazione, in base al quale i costi da attribuire a ciascun prodotto/centro sono classificati in due categorie:

- i *costi diretti*, cioè quei costi attribuibili in modo oggettivo e agevole ai singoli prodotti/centri. Sul piano operativo, questa caratteristica implica che i costi siano allocati generalmente ai rispettivi oggetti di calcolo in via originaria, senza passare da unità di imputazione contabile intermedie. È bene, tuttavia, precisare che non è l'attribuzione in via originaria all'oggetto di misurazione - in tal senso essa potrebbe interpretarsi (erroneamente) come "diretta" - a definire questa categoria di costi, bensì la loro imputabilità in modo oggettivo, quindi senza ricorrere a parametri di ripartizione, ed economicamente conveniente<sup>20</sup>. Deve trattarsi, in definitiva, di costi riconducibili in modo inequivocabile ad un prodotto/centro specifico, senza dover effettuare elaborazioni complesse<sup>21</sup>;
- i *costi indiretti*, ossia quei costi che, non avendo i "requisiti" indicati al punto precedente, vengono imputati ai prodotti/centri in via mediata sulla base di parametri di ripartizione che sono sempre, per quanto ragionevoli e attendibili, frutto di una determinazione soggettiva. Nel modello adottato l'imputazione dei costi indiretti avviene attraverso il passaggio da centri di costo di temporanea allocazione.

Da quanto sopra osservato, possono svolgersi due ordini di considerazioni: in primo luogo, la natura diretta o indiretta di un costo è sempre legata al relativo oggetto di calcolo, per cui potranno aversi dei costi diretti rispetto ad un centro di costo, ma indiretti rispetto ad un prodotto; in secondo luogo i centri di costo possono essere visti sia come oggetti di calcolo dell'informazione economica desiderata (ad esempio: il costo di un Dipartimento, di una Direzione o di un laboratorio complesso), sia come strumenti di allocazione intermedia dei costi, ai fini del ribaltamento su altri centri di costo o prodotti. Di seguito si procede, a titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, ad una elencazione dei costi diretti tipicamente rilevabili con riferimento ai prodotti e ai centri di costo.

---

<sup>20</sup> Come si vedrà, infatti, ci sono alcuni costi che possono essere imputati a centri di costo intermedi per essere poi ribaltati in modo oggettivo sui centri di costo o sui prodotti utilizzatori dei relativi fattori produttivi. In questi casi, si parlerà più propriamente di *ribaltamento diretto*.

<sup>21</sup> Il riferimento alla complessità della rilevazione è utile per chiarire che alcuni costi, pur potendo in astratto attribuirsi in modo oggettivo, ad un oggetto di calcolo, richiedono elaborazioni talmente dispendiose da risultare non convenienti rispetto al beneficio informativo ottenibile. Pertanto, oggettività di calcolo e convenienza del processo di rilevazione sono i caratteri che devono sempre coesistere per qualificare un costo come diretto.

## ESEMPI DI COSTI DI PRODOTTO AD IMPUTAZIONE DIRETTA

<b>Prodotti</b>	<b>Voci di costo tipiche ad imputazione diretta</b>
<b>Progetti di ricerca</b>	Materiali di laboratorio
	Missioni del personale di progetto
	Ore-uomo del personale interno dedicate al progetto
	Assegni di ricerca e altro personale esterno
	Ammortamenti di attrezzature scientifiche
	Consulenze e servizi specifici

<b>Prodotti</b>	<b>Voci di costo tipiche ad imputazione diretta</b>
<b>Corsi di laurea</b>	Materiale didattico
	Materiale di laboratorio
	Ore-uomo attività didattica docenti interni
	Supplenze e contratti di insegnamento
	Compensi per attività seminariali
	Spese di pubblicità e promozionali

<b>Prodotti</b>	<b>Voci di costo tipiche ad imputazione diretta</b>
<b>Master</b>	Materiale didattico
	Materiale di laboratorio
	Ore-uomo attività didattica docenti interni
	Docenza esterna
	Compensi per tutor
	Spese di pubblicità e promozionali

<b>Prodotti</b>	<b>Voci di costo tipiche ad imputazione diretta</b>
<b>Scuole di specializzazione</b>	Borse di studio specializzandi
	Spese di trasferta specializzandi
	Materiale didattico
	Materiale di laboratorio
	Ore-uomo attività didattica docenti interni
	Docenza esterna

<b>Prodotti</b>	<b>Voci di costo tipiche ad imputazione diretta</b>
<b>Dottorati di ricerca</b>	Borse di studio dottorandi
	Materiale didattico
	Materiale di laboratorio
	Spese di trasferta dottorandi
	Ore-uomo attività didattica docenti interni
	Docenza esterna

Come si può notare da una breve disamina delle voci di costo elencate, alcune di esse, pur essendo di natura diretta, non vengono imputate in via originaria ai prodotti, ma transitano da centri di costo intermedi. È il caso, per citare le più rilevanti, del costo del personale docente o tecnico-amministrativo impegnato nei progetti di ricerca o nei corsi di studio, corrispondente al valore delle ore-uomo dedicate a tali attività, originariamente rilevato nel centro fittizio “Personale di ruolo”; e delle borse di dottorato e delle scuole di specializzazione, originariamente rilevati nel centro fittizio “Borse di studio”.

## ESEMPI DI COSTI DI CENTRO AD IMPUTAZIONE DIRETTA

Centri di costo	Voci di costo tipiche ad imputazione diretta
<b>Dipartimenti</b>	Costi per progetti e attività didattiche e di ricerca sostenuti dal Dipartimento
	Costi per servizi agli studenti sostenuti dal Dipartimento
	Costo del personale docente/ricercatore incardinato nel Dipartimento
	Costo del personale tecnico-amministrativo al servizio del Dipartimento
	Costi biblioteche dipartimentali
	Spese di funzionamento sostenute dal Dipartimento
	Costi dei servizi amministrativi e tecnici del Dipartimento
	Ammortamenti relativi ad immobilizzazioni acquistate dal Dipartimento
Accantonamenti per rischi e oneri effettuati dal Dipartimento	

Centro di costo	Voci di costo tipiche ad imputazione diretta
<b>Sistema Bibliotecario Ateneo</b>	Costo del personale dipendente assegnato al SiBA
	Abbonamenti a riviste
	Accesso a banche dati
	Contributo abbonamenti CRUI
	Assistenza e manutenzione software specifici
	Spese di stampa e rilegatura
	Missioni del personale assegnato al SiBA
	Spese di formazione del personale assegnato al SiBA
	Materiale bibliografico (ammortamento integrale)
	Mobili e arredi (ammortamenti specifici)
	Software specifici (ammortamenti)
	Attrezzature informatiche (ammortamenti specifici)

Centri di costo	Voci di costo tipiche ad imputazione diretta
<b>Direzioni centrali</b>	Costo del personale dipendente assegnato alle Direzioni
	Acquisto libri e riviste
	Accesso a banche dati
	Assistenza e manutenzione software specifici
	Spese di stampa e rilegatura
	Missioni del personale assegnato alle Direzioni
	Spese di formazione del personale assegnato alle Direzioni
	Mobili e arredi (ammortamenti specifici)
	Software specifici (ammortamenti)
Attrezzature informatiche (ammortamenti specifici)	

Anche in riferimento ai centri di costo si possono notare alcune voci di costo diretto allocate in via derivata da centri di costo intermedi. È il caso, con riferimento a tutti i centri, del costo del personale, per il quale valgono le considerazioni appena svolte sui costi diretti di prodotto; ma anche, con riferimento ai Dipartimenti:

- a) dei costi delle biblioteche settoriali, laddove ad essi univocamente riferibili e dunque interamente ribaltabili dai relativi centri di costo del SiBA;
- b) dei costi dei servizi amministrativi e tecnici dei Dipartimenti, che per la stessa ragione di cui al punto precedente, possono essere ribaltati interamente dai rispettivi centri di costo (“Servizi amministrativi ai Dipartimenti” e “Servizi tecnici ai Dipartimenti”), laddove ad essi univocamente riferibili.

Nei casi in cui vi siano biblioteche o servizi comuni a più Dipartimenti, l'imputazione dei relativi costi avverrà in modo indiretto.

Per quanto concerne i costi indiretti ribaltati sui prodotti, essi riguardano essenzialmente ammortamenti di attrezzature, materiali di laboratorio e altri acquisti di beni e servizi (ad esempio: manutenzioni di attrezzature didattiche e scientifiche) che, essendo riferiti a più progetti o corsi di studio, transitano preventivamente in centri di costo intermedi, identificati da laboratori didattici e di ricerca (centri produttivi). In alcuni casi si può, inoltre, valutare l'opportunità del ribaltamento sui corsi di studio dei costi sostenuti per i servizi agli studenti. Costituiscono, altresì, costi indiretti ribaltabili sui prodotti i costi di funzionamento di eventuali laboratori didattici o di ricerca, o di servizi tecnici, comuni a più Dipartimenti.

Con riferimento, invece, ai Dipartimenti, le voci tipiche di costi indiretti da ribaltare, sono quelle spese per le quali è possibile individuare una base di riparto che rifletta in modo attendibile l'effettivo consumo di risorse della singola struttura, ed in particolare i seguenti costi: vigilanza e pulizia, utenze telefoniche, gas, acqua, energia e riscaldamento, manutenzione e ammortamento di immobili e impianti. Trattasi, come si è visto, di spese trasferite dai pertinenti centri transitori incardinati nel CdR Ateneo.

Per quanto attiene al SiBA e alle Direzioni centrali, tenuto conto degli obiettivi e delle configurazioni di costo che contraddistinguono il modello, l'ipotesi di ribaltamento su di essi dei costi indiretti è considerata meramente residuale, nella misura in cui sia possibile quantificare agevolmente il consumo delle risorse da cui scaturiscono i costi rispetto ai luoghi fisici in cui sono collocati i centri suddetti. In caso contrario, appare conveniente imputare questi costi a livello di Ateneo, non venendo intaccato, nella sostanza, il beneficio informativo della rilevazione così effettuata.

### 3.3 Il modello di rilevazione analitica e le sue fasi

L'iter amministrativo attraverso cui si procede alla determinazione dei costi da imputare agli oggetti di calcolo si articola, nella sua configurazione tipica, in cinque fasi, di seguito descritte. Il procedimento illustrato fa riferimento all'iter di calcolo più complesso, cioè quello che ha come punto di approdo la determinazione del costo di prodotto, ma la sua logica è applicabile a ogni altro oggetto di misurazione, rispetto al quale si avrà un numero di passaggi inferiore.

Le fasi individuate sono:

- **Fase 1: Imputazione originaria dei costi elementari**

I costi elementari rilevati in COGE sono associati ad un conto COAN (in base al piano dei conti COAN<sup>22</sup>) e imputati direttamente, laddove possibile, ai prodotti o ai centri di costo reali. Qualora tale imputazione non sia fattibile, essi sono rilevati in un centro fittizio. In alcuni casi, come si è visto, per ragioni di organizzazione contabile, i costi imputabili direttamente ai prodotti sono rilevati transitoriamente su appositi centri fittizi e da questi successivamente ribaltati sui prodotti stessi. Quest'ultima può essere considerata una sotto-fase di rilevazione della fase 1.

- **Fase 2: Ribaltamento dei costi dai centri fittizi ai centri reali**

I costi imputati in via originaria ai centri fittizi e non ribaltati direttamente sui prodotti sono ribaltati sui centri reali. Le casistiche sono:

- ribaltamento sui centri ausiliari;
- ribaltamento sui centri finali.

Per quanto detto nei paragrafi precedenti, non si ritiene utile in linea di massima il ribaltamento sui centri funzionali.

- **Fase 3: Ribaltamento dei costi dai centri funzionali ai centri ausiliari e finali**

I costi imputati in via originaria ai centri funzionali sono ribaltati sui centri ausiliari e finali. Si tratta di un ribaltamento meramente eventuale, effettuato solo se coerente con il principio causale e non eccessivamente oneroso sul piano amministrativo.

- **Fase 4: Ribaltamento dai costi dai centri ausiliari ai centri finali**

I costi accumulati nei centri ausiliari sono ribaltati sui centri finali. In alcuni casi, i costi allocati nei servizi ausiliari ai Dipartimenti possono essere ribaltati sui centri di supporto o produttivi di questi ultimi (ad esempio: costi di officine meccaniche/elettroniche o stabulari che si ritiene di imputare alle attività didattiche e di ricerca). In tali ipotesi, sarà necessario che la COAN

---

<sup>22</sup> Nella fase prima implementazione della COAN si ritiene che il relativo piano dei conti possa coincidere con quello COGE.

identifichi, per ciascun centro ausiliario, gli specifici centri di supporto/produttivi cui erogano prestazioni, nonché le unità misura della “produzione” agli stessi ceduta.

▪ **Fase 5: Ribaltamento dai centri finali ai prodotti**

Riguarda tutti i costi che non sono imputati ai prodotti nella fase 1 e avviene, tipicamente, attraverso il ribaltamento dei costi accumulati nei centri produttivi dei Dipartimenti sui prodotti che hanno contribuito a realizzare. Come nella fase 4, anche qui bisognerà individuare l’unità di misura della produzione realizzata dal centro, sulla base della quale ripartire il costo tra i diversi prodotti serviti.

Sulla base dei passaggi contabili illustrati, si evidenziano le relazioni tipiche che si instaurano tra i diversi centri di costo e tra centri di costo e prodotti:

▪ **I centri fittizi “ricevono” costi:**

- dalle rilevazioni originarie di contabilità analitica e “cedono” costi:
- ai centri ausiliari;
- ai centri finali;
- ai prodotti.

▪ **I centri funzionali “ricevono” costi:**

- dalle rilevazioni originarie di contabilità analitica; e cedono costi:
- ai centri ausiliari;
- ai centri finali.

▪ **I centri ausiliari “ricevono” costi:**

- dalle rilevazioni originarie di contabilità analitica;
- mediante ribaltamento dai centri fittizi;
- mediante ribaltamento dai centri funzionali; e “cedono” costi:
- ai centri finali,

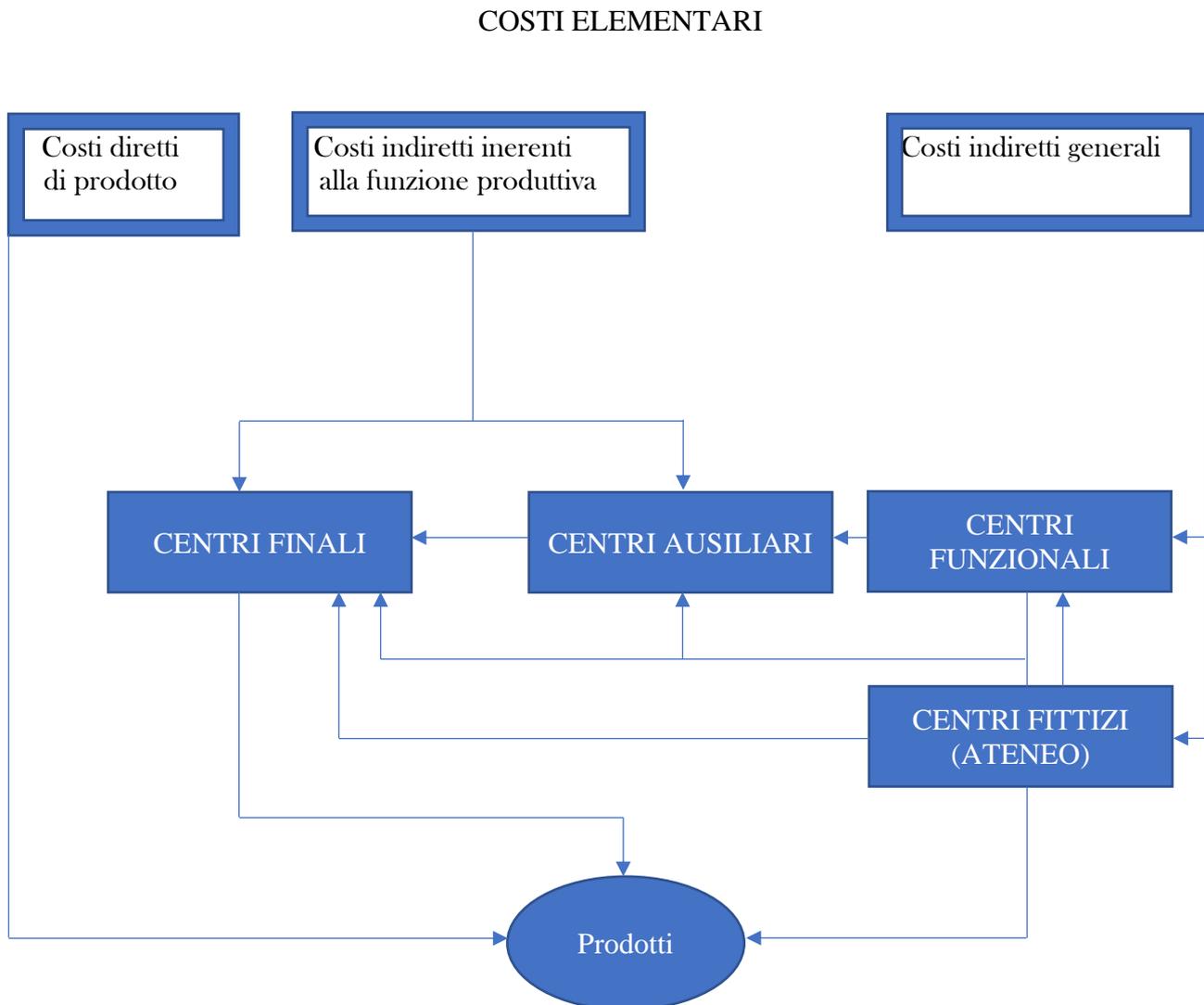
- **I centri finali** “ricevono” costi:
  - dalle rilevazioni originarie di contabilità analitica;
  - mediante ribaltamento dai centri fittizi;
  - mediante ribaltamento dai centri funzionali;
  - mediante ribaltamento dai centri ausiliari.
 e “cedono” costi:
  - ai prodotti.
  
- **I prodotti** “ricevono” costi:
  - dalle rilevazioni originarie di contabilità analitica
  - mediante ribaltamento dai centri finali (tramite i centri produttivi)

#### RELAZIONI TIPICHE TRA CENTRI DI COSTO E PRODOTTI

Centri di costo/Prodotti	Ricevono costi da:	Cedono costi a:
<b>Centri Fittizi</b>	dalle rilevazioni originarie di contabilità analitica	ai centri ausiliari
		ai centri finali
		ai prodotti
<b>Centri Funzionali</b>	dalle rilevazioni originarie di contabilità analitica	ai centri ausiliari
		ai centri finali
<b>Centri ausiliari</b>	dalle rilevazioni originarie di contabilità analitica	ai centri finali
	mediante ribaltamento dai centri fittizi	
	mediante ribaltamento dai centri funzionali	
<b>Centri Finali</b>	dalle rilevazioni originarie di contabilità analitica	ai prodotti
	mediante ribaltamento dai centri fittizi	
	mediante ribaltamento dai centri funzionali	
	mediante ribaltamento dai centri ausiliari	
<b>Prodotti</b>	dalle rilevazioni originarie di contabilità analitica	// //
	mediante ribaltamento dai centri finali	

Nella figura sottostante viene rappresentato il modello di rilevazione analitica illustrato nel paragrafo.

Figura 8 - SCHEMA LOGICO DI RILEVAZIONE DEI COSTI



### 3.4 Il ribaltamento dei costi indiretti

L'operazione cruciale e più complessa del processo di rilevazione analitica è rappresentata dal ribaltamento dei costi tra i vari centri e dai centri ai prodotti.

Detta operazione può essere ricondotta, essenzialmente, a due fattispecie:

- a) i costi rilevati in via originaria su un centro di costo vengono imputati ad un altro centro di costo;
- b) i costi rilevati in via originaria o derivata - quindi "acquisiti" da un precedente ribaltamento - su un centro di costo sono imputati al prodotto.

Come si è visto, in alcuni casi il ribaltamento dai centri di costo avviene in modo diretto, cioè riguarda risorse (e costi connessi) per le quali è possibile quantificare in modo oggettivo il consumo presso i rispettivi centri/prodotti utilizzatori, sicché la loro aggregazione in centri di costo (fittizi) avviene unicamente per motivi legati alla strutturazione dei processi amministrativo-contabili e non per agevolare l'attribuzione ai rispettivi oggetti di calcolo. È evidente, quindi, che per questi costi non si pone un problema di riparto e il ribaltamento è un'operazione di mero trasferimento di costi tra unità di imputazione contabile (il centro di costo di provenienza e il centro di costo/prodotto di destinazione). Il ribaltamento assume, invece, un rilievo sostanziale quando è mirato alla suddivisione dei costi indiretti, per i quali non è possibile quantificare in modo oggettivo la relazione tra il consumo delle risorse e il relativo oggetto di imputazione. In queste circostanze il ribaltamento avviene sempre mediante parametri o driver di ripartizione, i quali esprimono il fattore produttivo che influenza maggiormente il costo da ribaltare. In particolare:

- a) i costi allocati nei centri fittizi vengono ribaltati secondo il criterio della base multipla: cioè, ciascuna voce di costo elementare è ribaltata sul centro di costo di destinazione mediante la determinazione di un coefficiente unitario di costo, riferito ad un driver di ripartizione che esprime meglio il consumo del fattore produttivo generatore del costo medesimo (esempio: costi di vigilanza, pulizia, energia, manutenzione immobili);
- b) i costi allocati nei centri di costo reali vengono ribaltati mediante la determinazione di un coefficiente unitario di costo del centro, riferito ad un driver di ripartizione espressivo della produzione/servizio da esso fornito (costo unitario di produzione del centro) ai centri/prodotti serviti. Generalmente il driver è riferito ad un input, cioè una risorsa particolarmente significativa impiegata nel centro di costo, che costituisce la causa determinante dei suoi costi (principalmente le ore-uomo, che costituiscono la risorsa chiave nel contesto universitario).

Per quanto sopra osservato, è fondamentale, nella individuazione dei centri di costo di cui alla fattispecie sub b), verificare che le attività in essi svolte siano sufficientemente omogenee e misurabili attraverso la stessa unità di output, pena la scarsa significatività del ribaltamento.

Nella direzione indicata, il modello è basato su un criterio di forte selettività nell'individuazione di questi centri – riconducibili in definitiva ai centri ausiliari e ai centri produttivi – in modo da rendere il più possibile i costi indiretti assimilabili ai costi diretti, in quanto attribuibili in modo sicuro e attendibile ai centri utenti e ai prodotti.

### 3.5 La rilevazione analitica di specifici elementi di costo

Nell'illustrazione del modello di rilevazione analitica è utile mostrare il trattamento contabile di alcune componenti di costo, che assumo una rilevanza peculiare nel contesto gestionale dell'Ateneo, sia in termini di peso sul conto economico sia per la maggiore complessità della procedura di imputazione su centri utenti o sui prodotti.

Di seguito si espongono i caratteri essenziali del processo di rilevazione analitica dei costi del personale di ruolo, dei costi per servizi agli studenti, delle principali spese generali di Ateneo, degli ammortamenti di immobili e impianti e delle “spese residuali” sostenute dall'Amministrazione centrale.

#### IL COSTO DEL PERSONALE DI RUOLO

I costi del personale di ruolo sono attribuiti, in via originaria e transitoria, al centro di costo fittizio “Personale di ruolo”, articolazione inferiore del centro di costo di primo livello “Ateneo”.

Successivamente, detti costi sono ribaltati sui centri di costo di afferenza/assegnazione del personale in base ad opportune configurazioni degli applicativi Easy e CSA. In particolare:

- il costo del personale docente/ricercatore è ribaltato sui Dipartimenti di afferenza;
- il costo del personale tecnico-amministrativo al servizio dei Dipartimenti è ribaltato sui servizi tecnici e sui servizi amministrativi dei Dipartimenti;
- il costo del personale dirigente e tecnico-amministrativo al servizio dell'Amministrazione centrale è ribaltato sui centri di costo di rispettiva assegnazione. Generalmente queste coincidono con le Direzioni, ma non necessariamente; in alcuni casi potrebbe ritenersi utile conoscere i costi di alcune Sezioni, che per la loro complessità e rilevanza nell'organizzazione richiedono un monitoraggio puntuale.

Successivamente, solo nei casi in cui l'utilità dell'informazione per fini decisionali compensi adeguatamente l'onere organizzativo della complessa rilevazione, il costo del personale è ribaltato sui prodotti o sulle attività. A tal fine va implementato un sistema strutturato di rilevazione dei tempi-uomo impiegati dal personale sulle varie attività (timesheets, registri presenza, ecc.).

## BORSE DI STUDIO DOTTORATI E SCUOLE DI SPECIALIZZAZIONE

Il trattamento contabile è sostanzialmente simile a quello del costo del personale di ruolo. I costi sono attribuiti, in via originaria e transitoria, al centro di costo fittizio “Borse di studio”, articolazione inferiore del centro di costo di primo livello “Ateneo”.

Successivamente, in base ad opportune configurazioni degli applicativi Easy e CSA, detti costi sono ribaltati, rispettivamente, sui cicli di dottorato e sulle scuole di specializzazione cui si riferiscono le borse erogate.

## IL COSTO DEI SERVIZI AGLI STUDENTI

I costi dei servizi agli studenti sono attribuiti, in via originaria, al centro fittizio “Servizi agli studenti”, articolazione inferiore del centro di costo di primo livello “Ateneo”. Tipicamente ci si riferisce a:

- collaborazioni studentesche (part time);
- provvidenze;
- contributi C.U.S.;
- attività e iniziative culturali;
- premi e borse di studio;
- tutoraggio e mobilità studenti.

I costi suddetti, laddove l’informazione sia significativa e non eccessivamente onerosa, possono essere successivamente ribaltati sui corsi di studio, in base ad opportuni driver, quali, ad esempio:

- il numero degli studenti iscritti ai corsi di studio;
- il numero di studenti beneficiari di provvidenze e premi;
- il numero di studenti contrattualizzati per attività part time.

## SPESE GENERALI DI ATENEO

Le spese generali di Ateneo sono attribuite, in via originaria, al centro fittizio “Altri oneri e spese dell’Amministrazione centrale”, articolazione inferiore del centro di costo di primo livello “Ateneo”.

Tipicamente ci si riferisce a:

- vigilanza;
- pulizia;
- riscaldamento e condizionamento;
- manutenzione ordinaria immobili;
- manutenzione ordinaria impianti;
- utenze telefoniche;
- utenze acqua e gas.

I costi suddetti possono essere successivamente ribaltati sui centri finali sulla base di opportuni driver. A tal fine, anche tenuto conto di quanto previsto nella terza edizione del Manuale tecnico-operativo di cui all'art. 8 del D.M. 19/2014 (Manuale COEP MUR), si può utilizzare come driver i metri quadri occupati da ciascun centro finale<sup>23</sup>.

## AMMORTAMENTI DI IMMOBILI E IMPIANTI

Gli ammortamenti degli edifici nei quali viene svolta l'attività istituzionale e degli impianti gestiti dalla Sezione Edilizia e Patrimonio sono attribuiti, in via originaria, al centro fittizio "Immobili e Impianti", articolazione inferiore del centro di costo di primo livello "Ateneo". Essi laddove l'informazione sia significativa e non eccessivamente onerosa, sono ribaltati sui centri finali utilizzando come driver i metri quadri di superficie occupata.

## ONERI RESIDUALI DELL'AMMINISTRAZIONE CENTRALE

Ci si riferisce alle seguenti spese e oneri sostenuti dall'Amministrazione centrale:

- ammortamenti indiretti (non imputabili direttamente ai centri di costo reali);
- accantonamenti per rischi e oneri;

---

<sup>23</sup> Al riguardo, il Manuale citato, in tema di classificazione della spesa per missioni e programmi (cfr. pag. 114), ed in particolare della ripartizione sui diversi programmi delle spese per acquisto e manutenzione immobili, quote di capitale e interesse dei mutui e relative utenze, prevede che tali spese debbano essere imputate a ciascun programma "tenendo conto degli spazi e degli apparati, sulla base della mappatura degli spazi effettuata da ciascun Ateneo, rilevandone la destinazione come previsto dall'art. 5, comma 9, D.I. n. 21/2014. Infatti, anche in base alle elaborazioni statistiche operate sulle risultanze contabili a consuntivo di alcuni atenei, si evince come l'adozione di criteri diversi, quali la ripartizione pro-capite in base agli addetti, non risulti rappresentativa della situazione esistente e dell'effettivo utilizzo dei beni, rendendo non significativo anche il confronto tra i diversi atenei".

- oneri finanziari;
- oneri straordinari;
- imposte sul reddito delle attività commerciali.

I costi suddetti sono attribuiti, in via originaria, al centro di costo fittizio “Altri oneri e spese dell’Amministrazione centrale”, articolazione inferiore del centro di costo di primo livello “Ateneo” e non sono ribaltati sui centri reali.

### 3.6 La rilevazione dei costi per missioni e programmi

Uno degli obiettivi informativi “legali” cui è preordinata la contabilità analitica è quello mirato alla rilevazione della spesa per missioni e programmi. L’art. 4 del D.Lgs. 18/2012 stabilisce, infatti, che le università considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell’art. 1, comma 2, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono tenute alla predisposizione di un apposito prospetto, da allegare al bilancio di previsione annuale e al bilancio di esercizio, contenente la classificazione della spesa complessiva per missioni e programmi (comma 1)<sup>24</sup>, definiti, rispettivamente, come le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle università, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate; e gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire le finalità individuate nell’ambito delle missioni (comma 2).

Il D.M. 21/2014 ha individuato le missioni e i programmi delle università e ha indicato i principi e i criteri di classificazione della spesa per missioni e programmi, facendo un espresso richiamo ai sistemi e alle procedure di contabilità analitica nel caso di spese destinate congiuntamente a diversi programmi (art. 3, comma 2).

Il modello qui presentato, pertanto, si propone di integrare nel sistema di contabilità analitica le rilevazioni finalizzate a soddisfare l’adempimento normativo citato, legando trasversalmente, le missioni e i programmi, come definiti dal D.M. 21/2014, con i prodotti e i centri di costo.

A tal fine, nell’ambito del sistema COAN sono stati individuati cinque macro-ambiti nei quali si può suddividere l’attività istituzionale dell’università<sup>25</sup> - in tal senso denominate *Funzioni Istituzionali* -,

<sup>24</sup> Per effetto dell’art. 7, comma 3, del D.M. 19/2014 - come modificato dall’art. 4, comma 2, lett. c) del D.I. 394/2017 - a seguito dell’aggiornamento, con il Decreto MEF del 5 settembre 2017, delle codifiche SIOPE delle Università, a partire dal Bilancio di esercizio 2018, è cessato l’obbligo per gli atenei di redigere il rendiconto in contabilità finanziaria secondo gli schemi di cui all’allegato 2 del D.I. 19/2014, e di conseguenza essi allegano al bilancio di esercizio il rendiconto di Ateneo in contabilità finanziaria secondo le nuove codifiche SIOPE, completo, relativamente alla spesa, della ripartizione per missioni e programmi. Pertanto, attualmente la classificazione delle spese per missioni e programmi si riferisce a dati di cassa.

<sup>25</sup> Si tratta, in sostanza, di macro-centri di costo strumentali all’imputazione dei costi alle missioni e ai programmi identificati dal D.M. 21/2014.

corrispondenti alle missioni e ai programmi di cui al citato D.M., raccordabili, attraverso opportune configurazioni del software di contabilità, ai prodotti e ai centri di costo. Essi sono:

- **Didattica e Formazione**, corrispondente alla missione "Istruzione universitaria" del D.M. 21/2014 e al relativo programma "Sistema universitario e formazione post universitaria";
- **Ricerca**, corrispondente alla missione "Ricerca e Innovazione" del D.M. 21/2014 e ai relativi programmi "Ricerca scientifica e tecnologica di base" e "Ricerca scientifica e tecnologica applicata";
- **Tutela della Salute**: è riconducibile all'analoga missione del D.M. 21/2014 e ai relativi programmi "Assistenza in materia sanitaria" e "Assistenza in materia veterinaria" e comprende unicamente i costi del personale docente/ricercatore che presta attività in regime convenzionale con il Servizio Sanitario Nazionale;
- **Servizi Amministrativi e Generali**: è riconducibile alla missione "Servizi istituzionali e generali delle amministrazioni pubbliche" del D.M. 21/2014 e ai relativi programmi "Indirizzo Politico" e "Servizi e affari generali per le amministrazioni". Il D.M. prevede la valorizzazione della missione e dei programmi sopra citati solo per i costi sostenuti presso strutture dell'Amministrazione centrale, mentre quelli sostenuti nei Dipartimenti devono essere imputati ai restanti programmi tenendo conto dell'attività svolta presso le strutture di afferenza;
- **Fondi da ripartire**: è riconducibile all'analoga missione del D.M. 21/2014 e al relativo programma "Fondi da assegnare".

Il riquadro sottostante mostra la matrice di raccordo tra le funzioni istituzionali del modello COAN e le missioni e i programmi di cui al D.M. 21/2014.

#### MATRICE DI RACCORDO FUNZIONI ISTITUZIONALE E MISSIONI E PROGRAMMI

Funzioni Istituzionali	Missioni D.M. 21/2014	Programmi D.M. 21/2014
<b>Didattica e Formazione</b>	Istruzione universitaria	Sistema universitario e formazione post universitaria
<b>Ricerca</b>	Ricerca e Innovazione	Ricerca scientifica e tecnologica di base
		Ricerca scientifica e tecnologica applicata
<b>Tutela della Salute</b>	Tutela della Salute	Assistenza in materia sanitaria
		Assistenza in materia veterinaria
<b>Servizi Amministrativi e Generali</b>	Servizi istituzionali e generali delle amministrazioni pubbliche	Indirizzo Politico
		Servizi e affari generali per le amministrazioni
<b>Fondi da ripartire</b>	Fondi da ripartire	Fondi da assegnare

Sul piano operativo, ferma restando l'applicazione dei criteri di classificazione previsti dal D.M. 21/2014, l'imputazione delle spese alle missioni e ai programmi avviene attraverso le seguenti configurazioni e operazioni contabili:

- a) ogni prodotto, attraverso apposite configurazioni del software di contabilità, viene collegato, mediante specifico codice, ad una funzione istituzionale e alle missioni/programmi correlati. Pertanto, tutti i costi imputati direttamente al prodotto, o sullo stesso ribaltati per via indiretta dai centri di costo, risultano automaticamente imputati alle missioni e ai programmi ad esso associati.

In relazione ai prodotti individuati ed elencati nel paragrafo 2.1, si presenta una possibile matrice di raccordo con le funzioni istituzionali e le corrispondenti missioni/programmi:

#### MATRICE DI RACCORDO PRODOTTI, FUNZIONI ISTITUZIONALE E MISSIONI/PROGRAMMI

Prodotti	Missioni D.M. 21/2014	Programmi D.M. 21/2014
Corsi di laurea	Istruzione universitaria	Sistema universitario e formazione post universitaria
Master	Istruzione universitaria	Sistema universitario e formazione post universitaria
Scuole di specializzazione	Istruzione universitaria	Sistema universitario e formazione post universitaria
Corsi di perfezionamento e alta formazione	Istruzione universitaria	Sistema universitario e formazione post universitaria
Altri percorsi formativi istituzionali	Istruzione universitaria	Sistema universitario e formazione post universitaria
Formazione commissionata	Istruzione universitaria	Sistema universitario e formazione post universitaria
Progetti didattici e formativi	Istruzione universitaria	Sistema universitario e formazione post universitaria
Dottorati di ricerca	Ricerca	Ricerca scientifica e tecnologica di base
Progetti di ricerca competitivi	Ricerca	Ricerca scientifica e tecnologica di base
		Ricerca scientifica e tecnologica applicata
Progetti di ricerca non competitivi	Ricerca	Ricerca scientifica e tecnologica di base
		Ricerca scientifica e tecnologica applicata
Ricerca di Ateneo	Ricerca	Ricerca scientifica e tecnologica di base
		Ricerca scientifica e tecnologica applicata
Ricerca non progettuale	Ricerca	Ricerca scientifica e tecnologica di base
		Ricerca scientifica e tecnologica applicata
Pubblicazioni scientifiche	Ricerca	Ricerca scientifica e tecnologica di base
		Ricerca scientifica e tecnologica applicata
Ricerca commissionata	Ricerca	Ricerca scientifica e tecnologica applicata
Consulenze e servizi	Ricerca	Ricerca scientifica e tecnologica applicata
Prestazioni tariffate	Ricerca	Ricerca scientifica e tecnologica applicata

- b) i costi del personale docente/ricercatore non ribaltati sui prodotti, in base ai criteri di rilevazione previsti dalla COAN, sono imputati alle missioni/programmi secondo le regole di classificazione previste dal D.M. 21/2014 e dalla terza edizione del Manuale COEP MUR;

- c) i costi del centro “Servizi agli Studenti dei Dipartimenti” non ribaltati sui corsi di studio sono imputati alla funzione istituzionale "Istruzione universitaria" - programma "Sistema universitario e formazione post universitaria<sup>261</sup>”;
- d) i costi del centro “Interventi specifici” dei Dipartimenti, normalmente non ribaltati sui prodotti, sono imputati alla funzione istituzionale “Didattica e Formazione” (missione “Istruzione universitaria”) - programma “Istruzione superiore”, o alla funzione istituzionale “Ricerca”, missione “Ricerca”, missione “Ricerca e Innovazione” - programma “Ricerca scientifica e tecnologica di base” o programma "Ricerca scientifica e tecnologica applicata", in base alla natura delle attività ad essi riferite;
- e) i costi di funzionamento generale dei Dipartimenti, imputati all’apposito centro fittizio (cfr. par. 2.4) e per i quali, come si è visto, non si ha ribaltamento sui prodotti, sono imputati per il 50% alla funzione istituzionale “Didattica e Formazione” (missione “Istruzione universitaria”) - programma “Istruzione superiore”; e per il 50% alla funzione istituzionale “Ricerca”, (missione “Ricerca e Innovazione”) - programma “Ricerca scientifica e tecnologica di base”; analogo trattamento contabile hanno i costi ribaltati sui Dipartimenti dai centri fittizi “Immobili e Impianti” e “Altri oneri e spese dell’Amministrazione centrale”;
- f) i costi dei centri ausiliari e funzionali di supporto sia alla didattica che alla ricerca (ad esempio: il Sistema Bibliotecario di Ateneo, i servizi amministrativi e tecnici dei Dipartimenti), ivi compresi i costi del personale tecnico-amministrativo, che non siano ribaltati sui prodotti, sono imputati per il 50% alla funzione istituzionale “Didattica e Formazione” (missione “Istruzione universitaria”) - programma “Istruzione superiore”; e per il 50% alla funzione istituzionale “Ricerca” (missione “Ricerca e Innovazione”) - programma “Ricerca scientifica e tecnologica di base”. Invero, se per questi costi si decide di optare per l’imputazione indiretta ai prodotti, in sede di definizione delle regole di ribaltamento si stabiliranno gli opportuni driver per effettuare detta operazione, attraverso la quale si perverrà anche all’allocazione sulle missioni/programmi sfruttando le configurazioni di cui al punto sub a). Se, invece, per gli scopi della COAN legati alla determinazione dei costi di prodotto, non si ritiene conveniente procedere al ribaltamento, si adotta la ripartizione convenzionale del 50% sulle missioni/programmi indicati.
- g) i costi dei centri funzionali dell’Amministrazione centrale, ivi compreso il costo del personale dirigente e tecnico-amministrativo, sono imputati alla funzione istituzionale “Servizi

---

<sup>261</sup> Non è prevista l’associazione al programma "Diritto allo studio nell’istruzione universitaria", poiché l’Università di Bari non svolge funzioni di gestione diretta del diritto allo studio, come definite dall’art. 4, comma 2, del D.M. 21/2014.

- Amministrativi e Generali” (missione "Servizi istituzionali e generali delle amministrazioni pubbliche") - programma "Servizi e affari generali per le amministrazioni";
- h) i costi del centro “Servizi agli Studenti” prestati dall’Amministrazione centrale (CdR Ateneo) sono imputati alla funzione istituzionale "Istruzione universitaria" - programma "Sistema universitario e formazione post universitaria";
  - i) i costi del centro “Interventi specifici” realizzati dall’Amministrazione centrale (CdR Ateneo) sono imputati alle funzioni istituzionali e alle connesse missioni/programmi in base alla natura delle attività ad essi riferite;
  - j) i costi del centro fittizio “Organi Istituzionali e di Controllo” sono imputati alla funzione istituzionale “Servizi Amministrativi e Generali” (missione "Servizi istituzionali e generali delle amministrazioni pubbliche") - programma Indirizzo politico;
  - k) i costi dei centri fittizi “Immobili e Impianti” e “Altri oneri e spese dell’Amministrazione centrale” non ribaltati sui Dipartimenti sono imputati alla funzione istituzionale “Servizi Amministrativi e Generali” (missione "Servizi istituzionali e generali delle amministrazioni pubbliche") - programma "Servizi e affari generali per le amministrazioni";
  - l) infine, la rilevazione delle spese nella funzione istituzionale “Fondi da ripartire” e nel connesso programma “Fondi da assegnare”, stante il disposto dell’art. 4, comma 6, del D.M. 21/2014<sup>27</sup>, avviene tramite apposita codifica, in sede di costruzione del bilancio di previsione, degli stanziamenti imputati al centro fittizio “Fondi da assegnare” per i quali non è possibile individuare una specifica destinazione alle restanti funzioni istituzionali. Si tratta, dunque, di una fattispecie meramente residuale e riscontrabile solo nella fase di redazione del budget.

Nelle figure che seguono si fornisce una rappresentazione semplificata del processo di rilevazione dei costi per funzioni istituzionali attraverso la contabilità analitica.

---

<sup>27</sup> Tale norma prevede che al programma “Fondi da assegnare”, correlato alla missione “Fondi da ripartire”, siano imputate, in sede di bilancio preventivo, “le eventuali spese relative a fondi che sono destinati a finalità non riconducibili a specifici programmi e che saranno indicati successivamente in quanto l’attribuzione è demandata ad atti e provvedimenti che saranno adottati in corso di gestione”.

Figura 9 - RILEVAZIONE DEI COSTI DELLA FUNZIONE ISTITUZIONALE DIDATTICA E FORMAZIONE

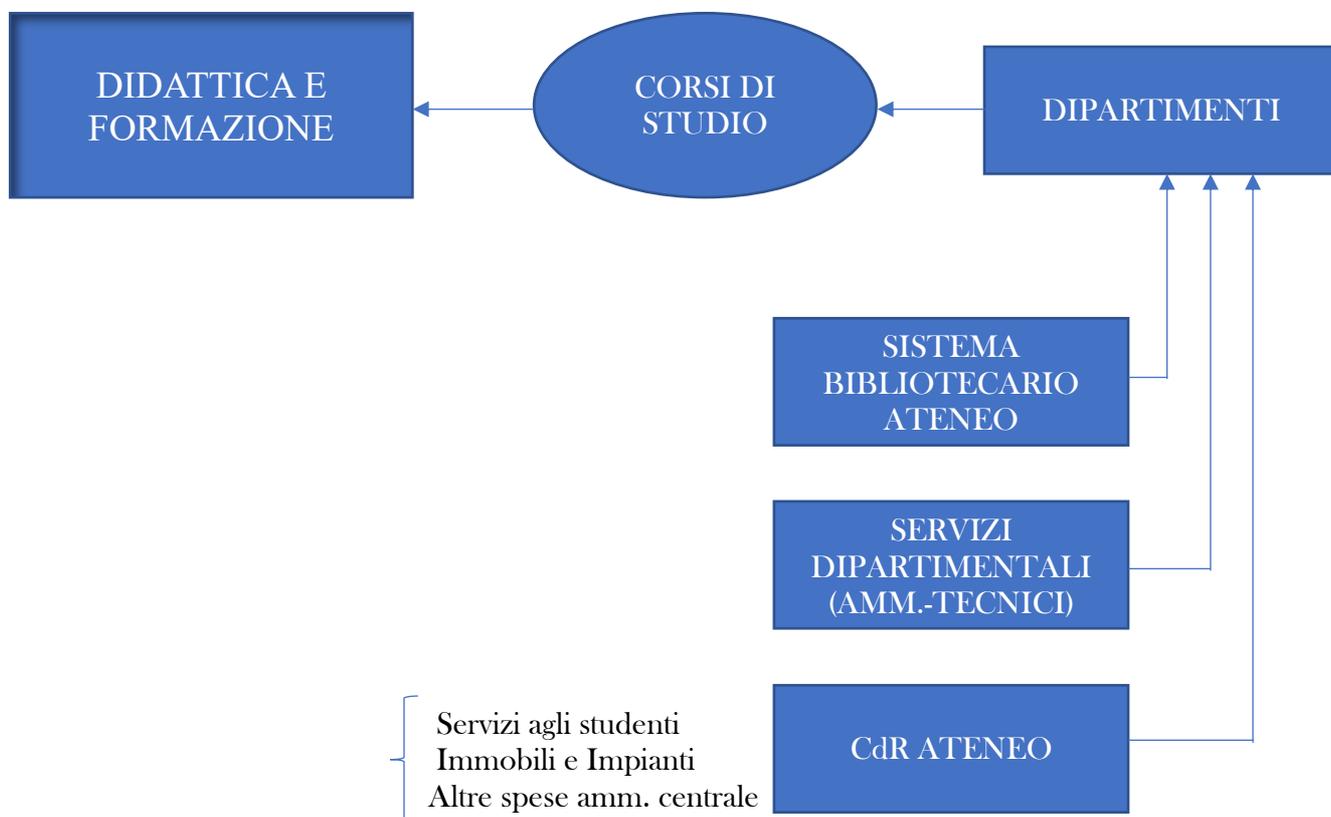


Figura 10 - RILEVAZIONE DEI COSTI DELLA FUNZIONE  
ISTITUZIONALE RICERCA

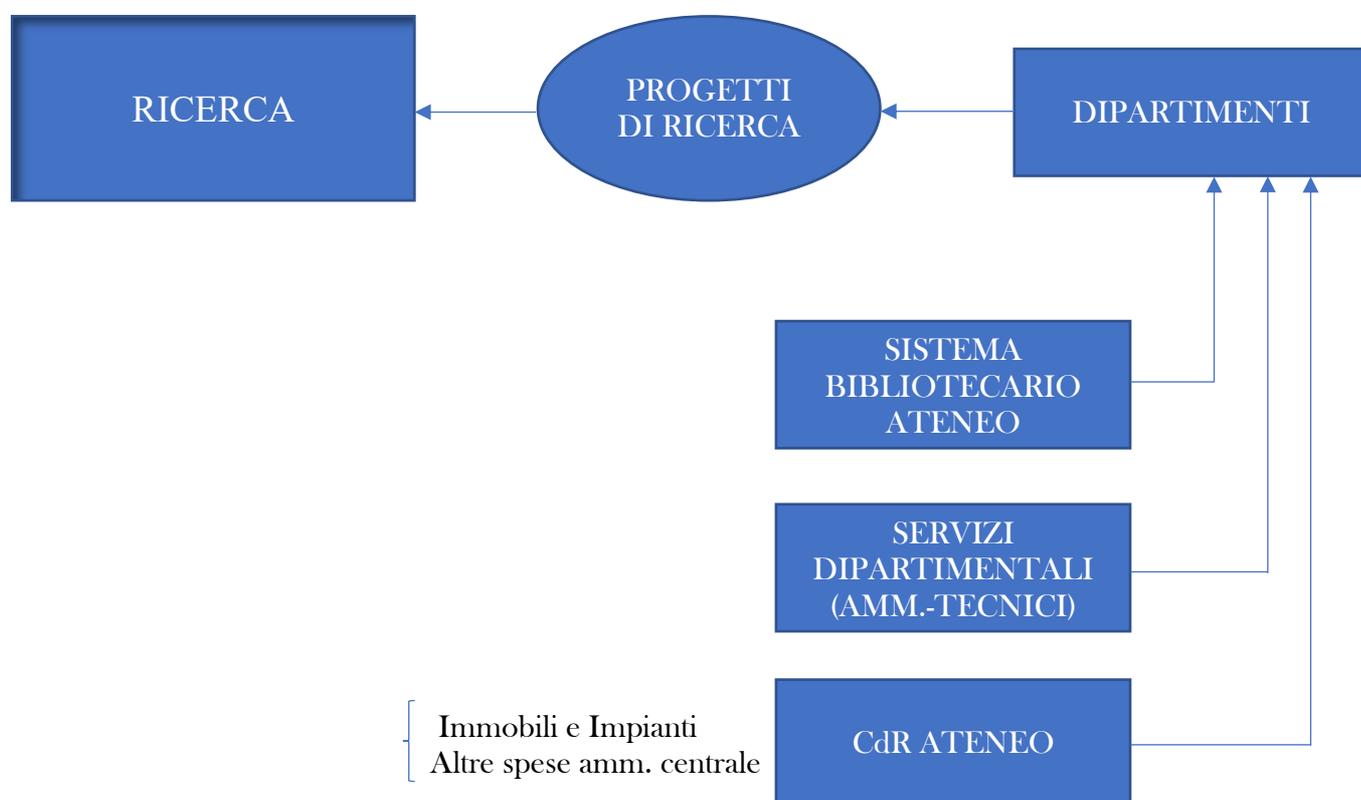
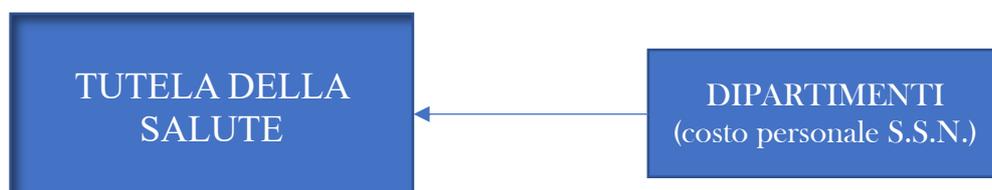


Figura 11 - RILEVAZIONE DEI COSTI DELLA FUNZIONE  
ISTITUZIONALE TUTELA DELLA SALUTE



## Figura 12 – RILEVAZIONE DEI COSTI DELLA FUNZIONE ISTITUZIONALE SERVIZI AMMINISTRATIVI E GENERALI



### 3.7 La rilevazione analitica di ricavi e proventi

La rilevazione “per destinazione” dei componenti economici positivi assume aspetti di minore complessità rispetto a quella dei costi, che per tale ragione ha tradizionalmente contraddistinto i sistemi di contabilità analitica anche nel mondo delle imprese. Invero, i ricavi sono tendenzialmente generati dai prodotti e dunque sono agli stessi associati, anche contabilmente, sì da poter rilevare un margine economico di prodotto.

Si è visto precedentemente (par. 1.3) che la suddetta grandezza, declinata in termini di margine di contribuzione, costituisce uno degli output informativi specifici del modello di contabilità analitica elaborato, il quale poggia, dunque, sull’attribuzione diretta ai prodotti dei ricavi/proventi correlati.

Si tratta, essenzialmente, dei componenti positivi riconducibili ai progetti finanziati da soggetti terzi (proventi da progetti), ai corsi di studio (contribuzione studentesca) e alle commesse esterne, attinenti alla ricerca, alla formazione, nonché alle consulenze e alle prestazioni tariffate (ricavi da attività conto terzi), quindi relativi ad una fetta importante dell’attività universitaria.

Le procedure di rilevazione attualmente in essere nell’Ateneo prevedono già, attraverso il software applicativo di contabilità “Easy”, l’imputazione diretta (per prodotto) dei proventi originati dai progetti e dei ricavi generati da tutte le attività conto terzi. Manca, invece, la rilevazione diretta dei proventi da contribuzione studentesca ai pertinenti corsi di studio, costituenti la seconda fonte di provento in termini di incidenza sul conto economico, che sono rilevati solo in contabilità generale. Pertanto, un passaggio fondamentale per il calcolo dei margini economici di prodotto, nonché per l’ottenimento dei conti economici di Dipartimento, è l’imputazione dei contributi versati dagli studenti ai rispettivi corsi di studio, che potrà avvenire attraverso apposite configurazioni del software di contabilità e la

definizione di una matrice di raccordo tra le voci del piano dei conti COGE/COAN del software medesimo e le voci di contribuzione presenti nel software applicativo delle segreterie studenti “Esse3”. Va, d’altro canto, evidenziato che la parte più consistente dei proventi rilevati nel conto economico di Ateneo (mediamente con un’incidenza superiore al 60% sul totale dei proventi) non ha una relazione diretta con i prodotti, derivando dal Fondo per il finanziamento ordinario assegnato annualmente dal MUR in base a specifici criteri, per cui il modello di rilevazione qui presentato prevede che tali proventi siano registrati in via originaria nel centro fittizio “Ricavi e proventi non allocabili”, articolazione del CdR di primo livello “Ateneo”. Si è dell’avviso, tuttavia, che un importante e originale contributo della contabilità analitica, nel contesto universitario, sia rappresentato proprio dal ribaltamento anche di questi proventi sui relativi centri di responsabilità - e quindi essenzialmente sui Dipartimenti - attraverso opportune basi di imputazione che riflettano il contributo di ciascuna struttura all’acquisizione delle relative risorse.

In tale direzione, si potrebbe assumere come punto di riferimento per l’elaborazione di un meccanismo interno di ribaltamento, il modello di riparto dell’FFO tra le università adottato annualmente dal MUR, pervenendo così alla redazione di conti economici dipartimentali di elevatissimo valore informativo, utilizzabili a fini strategici dalla governance.