

CAPITOLO SECONDO

IL SISTEMA DI CONTROLLO DI GESTIONE NELLE UNIVERSITA': ANALISI DI TIPO NORMATIVO

2.1. La metodologia di ricerca

Con questo lavoro si intende illustrare, da un punto di vista metodologico ed operativo, le logiche ed il percorso per l'introduzione dei sistemi di controllo di gestione negli atenei italiani.

L'opportunità di avviare una riflessione su tale tematica nasce dalla considerazione che il profondo processo di cambiamento in atto nel sistema universitario italiano stia introducendo elementi di portata innovatrice che inducono gli organi di governo accademici a mettere in discussione sistemi di gestione ormai consolidati da tempo.

La domanda di ricerca alla base di questo lavoro può essere così articolata: "come si può definire una opportuna configurazione del sistema di controllo di gestione nelle università italiane, in modo da sfruttarne al meglio le potenzialità e favorire il cambiamento organizzativo?" Dopo una riflessione sugli impulsi maggiori all'introduzione dei sistemi di controllo di gestione negli atenei, gli strumenti per cercare di rispondere al quesito sono stati scelti tra i contributi più significativi offerti dalla produzione scientifica, da recenti esperienze di controllo nella pubblica amministrazione e da due studi di caso.

Il lavoro, partendo dalla ricognizione della letteratura economica più significativa in materia di controllo di gestione (analisi di tipo normativo) e da due studi di caso, l'Università degli Studi di Firenze ed il Politecnico di Milano (analisi di

carattere positivo), si propone di suggerire una configurazione del sistema di controllo di gestione negli atenei (*framework* emergente), fissando alcuni criteri di progettazione e funzionamento, al fine di agevolarne il cambiamento organizzativo, nonché dimostrare come tale sistema possa effettivamente migliorare il loro governo.

La ricerca è stata strutturata in tre fasi, ciascuna articolata in più passi. Nella prima si è proceduto ad un esame della letteratura scientifica, con particolare riguardo al contesto universitario ed al nostro percorso di ricerca, e si è preso atto che non esiste una soluzione univoca o un modello preconfezionato di controllo di gestione valido per qualsiasi università. L'analisi, che si è concentrata su contributi teorici ed operativi, aventi ad oggetto il settore pubblico e quello privato, ha costituito un indispensabile punto di riferimento per definire l'approccio di ricerca (negli studi di caso e nella costruzione del *framework* emergente).

La seconda fase si è focalizzata su due studi di caso, l'Università degli Studi di Firenze ed il Politecnico di Milano, emersi come interessanti in alcuni lavori precedenti (Ongaro e Rodolfi, 1998, e Carlucci, 1998, per entrambi gli atenei; Fici, 2001, ed Arcari, 2003, per l'Università degli Studi di Firenze; Azzone e Dente, 2004, per il Politecnico di Milano). La scelta di queste due esperienze applicative risponde all'esigenza di avere una comprensione profonda dei diversi percorsi progettati e sviluppati. Nella selezione dei casi ha svolto un ruolo fondamentale anche il grado di interesse degli amministratori verso un'attiva partecipazione a questo studio, con la precisa volontà di voler far condividere i propri sistemi di controllo.

In questa fase si è analizzato, in entrambi gli atenei, lo stato di avanzamento del sistema di controllo di gestione, i problemi di implementazione, l'utilizzo dei dati nella pianificazione e gestione ed il cambiamento organizzativo. Appare evidente che questa seconda parte incorpora una domanda di carattere qualitativo, alla quale si è cercato di dare una risposta: "come e perché l'Università degli Studi di Firenze ed il Politecnico di Milano hanno seguito una determinata direzione". La raccolta delle informazioni è stata effettuata utilizzando come strumento principale le interviste dirette (nel corso delle quali è stato impiegato un questionario di riferimento), integrate dalla consultazione di documenti, ufficiali e non, e dall'osservazione diretta, consentita dalle visite in luogo. L'integrazione delle diverse fonti ha permesso la triangolazione dei dati ed una maggiore solidità dei risultati ottenuti (Denzin, 1978; Yin, 1994, Arnaboldi ed Azzone,

2002). Il *focus* in questa fase, per rispondere alla domanda formulata, è stato posto sulle logiche e sulle modalità di introduzione e funzionamento dei *frameworks* dei due atenei, sebbene lo strumento delle interviste dirette abbia permesso di investigare all'occorrenza altri aspetti ritenuti, di volta in volta, significativi.

Nel corso degli incontri è emersa l'opportunità che il sistema di controllo di gestione sia progettato in modo coerente con le specificità dell'università cui è rivolto e, in particolare, che ogni ateneo adotti la soluzione ritenuta più conforme alla propria struttura ed alla volontà dei vertici politici ed amministrativi. E' stata peraltro rivolta attenzione durante le interviste ad alcune peculiarità, comuni alle università, che incidono sul controllo di gestione: molti prodotti, oltre alla didattica, sono progetti di ricerca; in molte attività l'efficacia dell'azione conta più dell'efficienza nell'uso delle risorse; la struttura dei costi interni è caratterizzata da una forte incidenza delle attività strumentali e da attività finali prevalentemente "in parallelo" e non in "sequenza". E' bene chiarire che queste caratteristiche (orientamento ai progetti, forte attenzione all'efficacia, autonomia diffusa, "deverticalizzazione" dei processi e rilevanza delle attività strumentali) oggi sono presenti non soltanto nelle amministrazioni pubbliche, ma anche in molte aziende private, dove si assiste sovente alla proposta di nuove metodologie (ad esempio l'introduzione di indicatori non finanziari, l'attenzione all'efficacia delle prestazioni e l'analisi dei costi per attività), la cui implementazione incontra difficoltà simili a quelle che si verificano nel settore pubblico (Evans e Bellamy, 1995; Mayne *et al*, 1997; Azzone, 2000b; Arnaboldi ed Azzone, 2002).

La carenza di sistemi di controllo di gestione funzionanti a regime da un numero significativo di anni negli atenei italiani, come appare da alcuni studi (Ongaro e Rodolfi, 1998; Fici, 2001; Miolo Vitali, 2001; Arnaboldi ed Azzone, 2002; Arcari, 2003; Arcari, 2006), e le interviste effettuate hanno evidenziato difficoltà nella progettazione e nell'implementazione di tali sistemi. Le barriere alla loro diffusione sono sostanzialmente riconducibili a problematiche di carattere tecnico, organizzativo e politico.

Questo quadro ha condotto alla terza fase della ricerca, ossia la proposta di una configurazione del sistema di controllo di gestione rispondente ai fabbisogni delle università (*framework* emergente), in modo da sfruttarne al meglio le potenzialità e favorire il cambiamento organizzativo. Con questo approccio si è tentato di affrontare

due ordini di problemi: le difficoltà tecniche di elaborazione ed implementazione del *framework* emergente e gli ostacoli riferibili a resistenze al cambiamento da parte di operatori e dirigenti, scorporandoli però dalle problematiche meramente politiche, legate all'opportunità ed alla volontà degli organi di governo di utilizzare il controllo di gestione ed i suoi risultati.

Nel presente capitolo si procede ad un'analisi di tipo normativo: alla luce della letteratura economica si tenta di inquadrare e definire il sistema di controllo di gestione nelle istituzioni universitarie, di descrivere il suo ambito di competenza e le sue componenti, riconducendo ad un quadro di riferimento unitario i contributi disponibili in materia. Si descrivono poi le fasi di progettazione di un sistema di controllo di gestione, per comprenderne appieno l'operatività.

L'analisi positiva è oggetto del successivo capitolo: dopo un richiamo ad alcune peculiarità della struttura organizzativa e dei processi gestionali interni agli atenei, si approfondiscono le logiche e le modalità di introduzione e funzionamento del *framework* adottato dall'Università degli Studi di Firenze e dal Politecnico di Milano.

Il *framework* emergente, a valle delle analisi normativa e positiva, è discusso nell'ultimo capitolo: si definisce la configurazione del sistema di controllo di gestione maggiormente rispondente ai fabbisogni degli atenei, considerandola come un insieme di linee guida che ogni università deve osservare con spirito critico alla luce delle proprie specificità. Si compie una sorta di processo di alfabetizzazione, sotto forma di approccio e di scelte, che un ateneo deve affrontare per costruire il sistema più adeguato alle proprie esigenze ed ai propri orientamenti.

2.2. Il controllo di gestione: una varietà di prospettive di analisi

La tematica del controllo di gestione è oggetto di numerosi studi, ciascuno dei quali contribuisce alla valorizzazione di ogni sua dimensione, componente, finalità e dei suoi strumenti. La rilevante produzione scientifica in materia riflette una pluralità di prospettive di analisi che non necessariamente sono da considerare contrapposte, anzi molto spesso sono complementari e rispecchiano soltanto differenti punti di vista ed

approcci nella trattazione del tema, nonché diversi contesti e spazi di tempo. Le molteplici concettualizzazioni del controllo di gestione, quindi, il più delle volte rispondono ad un criterio settoriale e di specializzazione, nel senso che prendono in esame differenti sfaccettature della gestione, con riguardo a specifiche aree disciplinari ed a determinati orizzonti temporali. La notevole varietà di modelli e definizioni del controllo direzionale costituisce indubbiamente un patrimonio di conoscenza utile come punto di partenza per suggerire nuove impostazioni metodologiche ed avviare ulteriori riflessioni e confronti fra tutti gli addetti ai lavori.

Si precisa che non si intende tuttavia offrire una rassegna completa, ma solo segnalare quei contributi che, nello specifico esame condotto, si ritengono più significativi ed in linea con le concezioni che si sono poi consolidate. Tali trattazioni, sebbene nella maggior parte dei casi abbiano come oggetto di analisi principalmente le aziende private, rappresentano un importante punto di riferimento anche per il settore universitario, dove si riscontrano caratteristiche in parte simili a quelle del privato, in termini, ad esempio, di complessità ambientale, di autonomia diffusa e “deverticalizzazione” dei processi, di attenzione ad indicatori non finanziari ed all’efficacia delle prestazioni.

L'impostazione tradizionale

Il controllo di gestione nella impostazione usualmente considerata tradizionale si contraddistingue per cinque orientamenti (Popoli, 2002a):

- al *breve periodo*, nel senso che i parametri di riferimento utilizzati si riferiscono al periodo amministrativo e sono quindi incapaci di offrire indicazioni precise nel medio-lungo termine. Si assume implicitamente che sia possibile distinguere chiaramente tra un ciclo di lungo periodo, oggetto della pianificazione strategica, ed un ciclo di breve, di cui si occupa il controllo di gestione e che, coerentemente con tale visione, la misurazione dei risultati miri semplicemente a verificare il raggiungimento degli obiettivi di breve termine;
- alla *dimensione economico-finanziaria*, essendo i sistemi di controllo direzionale tradizionali ancorati ad un impianto meramente contabile;
- al *passato*, in quanto i sistemi di controllo di gestione si basano sul solo meccanismo del *feed back*, vale a dire sul continuo confronto *ex post* tra risultati

conseguiti ed obiettivi prefissati (gli interventi correttivi vengono realizzati, in genere, su base mensile);

- all'*interno*, dal momento che l'ambito di applicazione dei sistemi di controllo direzionale concerne esclusivamente ciò che si compie all'interno dell'azienda, non contemplando, ad esempio, la qualità, i tempi ed il livello dei servizi offerti;
- alla *dimensione verticale*, avendo come punto di riferimento una visione esclusivamente funzionale dell'organizzazione e pregiudicando così l'attenzione verso i processi e le dinamiche di interdipendenza tra le varie funzioni.

Questa prospettiva tradizionale del controllo di gestione fa riferimento implicitamente ad un ambiente semplice e statico, dove è possibile definire in modo sostanzialmente rigido un piano strategico e suddividerlo in piani operativi su base annuale e dove la durata del ciclo di controllo è compatibile con il tempo disponibile per apportare eventuali interventi correttivi (Azzone, 2000a).

L'approccio sistemico: ingresso ed evoluzione

La letteratura economico-aziendale sul controllo direzionale ascrive ad Anthony il merito di aver posto le basi per una concezione sistemica del controllo di gestione nell'ambito del più vasto sistema aziendale e per aver superato le precedenti enfattizzazioni sui soli aspetti tecnico-contabili delle strumentazioni a supporto del processo direzionale (Bergamin Barbato, 1991). L'economista distingue tre tipologie di programmazione e controllo: la pianificazione strategica (il processo attraverso il quale si definiscono le finalità dell'organizzazione e le principali linee strategiche), il controllo direzionale (si occupa dell'implementazione delle strategie e del raggiungimento delle finalità stabilite in sede di pianificazione) ed il controllo operativo (verifica il conseguimento di compiti specifici in modo efficace ed efficiente). Anthony, malgrado certe criticità rivoltegli in ordine ad una sua visione del controllo direzionale orientato al breve termine, che assume come dati gli obiettivi definiti dalla pianificazione strategica, ha indubbiamente contribuito alla piena affermazione del controllo di gestione quale momento cruciale del processo direzionale (Popoli, 2002a).

Un contributo rilevante allo studio del controllo di gestione è offerto dal modello proposto da Brunetti nel 1979, in quanto, in un approccio sistemico, egli introduce

valenze organizzative ed aperture verso l'esterno sconosciute alla trattazione dottrinarina più tradizionale: la dimensione organizzativa del controllo viene vista nelle relazioni causa-effetto tra le varie variabili del sistema (strutture, processi e strumenti) e quelle organizzative, strutturali e comportamentali; l'influenza delle variabili ambientali esterne diviene una costante nella progettazione e nel funzionamento dei sistemi di controllo. L'economista, in particolare, asserisce che la razionale conduzione di un'azienda implica la definizione di obiettivi da conseguire nel tempo, in armonia con l'evoluzione dell'ambiente, e la costante guida dell'attività aziendale verso tali traguardi.

A Brunetti va il merito di aver mostrato come il passaggio da contesti stabili e prevedibili ad ambienti perturbati determini tre principali effetti: gli strumenti contabili tradizionali non si dimostrano adatti a fornire tutti gli elementi informativi essenziali per svolgere il controllo; emerge la criticità del momento strategico, ossia la continua ridefinizione del ruolo dell'azienda nell'ambiente esterno; diviene rilevante una gestione consapevole da parte della direzione, in grado di equilibrare momento strategico, direzionale e questioni attinenti al governo delle risorse umane. La risposta offerta da Brunetti in presenza di ambienti perturbati risiede nello sviluppo di meccanismi operativi di pianificazione e controllo strategico, i quali vanno resi coerenti ed integrati con il controllo di gestione (e viceversa) nell'ambito di un sistema direzionale globale (Popoli, 2002a).

Giova ricordare che l'analisi dell'ambiente esterno entra diffusamente nella tematica del controllo già nel 1974, quando Lorange e Scott Morton argomentavano che non era più possibile pensare al controllo direzionale in un'ottica interna, ma occorreva tenere conto delle specifiche variabili chiave dell'ambiente esterno in cui era inserita l'azienda. Secondo gli studiosi le variabili da considerare nella progettazione di un sistema di controllo direzionale scaturiscono dall'esame congiunto di obiettivi strategici e di gestione, dalle condizioni strutturali dell'organizzazione (tecnologie impiegate, caratteristiche individuali dei soggetti dell'azienda) e dall'ambiente esterno (Lorange e Scott Morton, 1974).

Nel corso degli anni ottanta la produzione scientifica, in particolare autorevoli esponenti della *Business School* di Harvard (cui si devono i primi lavori

sull'argomento), ha rilevato molti aspetti di inidoneità dei tradizionali sistemi di controllo nel continuare a svolgere, in modo efficace, quel classico ruolo di guida e di governo delle attività aziendali in un ambiente¹ non più stabile, prevedibile e facilmente controllabile, ma sempre più complesso e dinamico (si veda, ad esempio, Miller e Vollmann, 1985; Johnson e Kaplan, 1987; Cooper e Kaplan, 1988; Shank e Govindarajan, 1989). Tra i contributi più significativi è opportuno segnalare il noto lavoro di Johnson e Kaplan del 1987, nel quale si discute l'inadeguatezza dei sistemi di contabilità direzionale rispetto al contesto odierno, poiché essi non sono più in grado di fornire informazioni utili e tempestive ai fini del controllo dei processi aziendali, della determinazione del costo di prodotto e del monitoraggio dei risultati delle attività direzionali. Gli autori evidenziano, tra l'altro, che gli indicatori qualitativi esprimono meglio del reddito mensile o trimestrale le prestazioni di un'azienda e forniscono riferimenti migliori per incentivare e misurare le prestazioni a breve termine, come, ad esempio, i tempi di lavoro di un prodotto e la percentuale di consegna evasa puntualmente (Johnson e Kaplan, 1987).

Nella dottrina italiana Cavalieri, già nel 1994, sosteneva la necessità di innovazione dei sistemi di controllo: l'affermarsi delle produzioni di servizi su quelle di beni, del *soft* sull'*hard*, dell'importanza dei fattori di successo (capacità e cultura imprenditoriale, intuizione e capacità di cambiamento, esperienza, grado di organizzazione, immagine, ecc.) sui fattori produttivi che si sostanziano in investimenti, il prevalere, insomma, di entità difficilmente o affatto misurabili sulle quantità suscettibili di misurazione (anche stimata) sta mettendo lentamente in crisi i tradizionali sistemi contabili, che diventano, per varie ragioni, sempre meno idonei ad esprimere in grandezze significative i differenti aspetti dell'essere e dell'operare dell'azienda (Cavalieri, 1994).

Altri autorevoli studiosi italiani hanno sottolineato come il nuovo contesto competitivo si caratterizzi per un'elevata turbolenza e complessità (ad esempio Amigoni, 1982; Bergamin Barbato, 1991; Azzone, 1994; Miolo Vitali, 1997; Popoli, 2002a), offrendo utili contributi allo studio dei sistemi di controllo di gestione in una

¹ L'ambiente esterno al quale si fa riferimento è quello che la letteratura economico-aziendale definisce ambiente specifico, coincidente con i mercati in cui l'azienda interviene mediante atti di scambio per acquisire i fattori produttivi e/o collocare i prodotti realizzati (Ranalli, 2002).

prospettiva evoluta. La turbolenza, in termini di frequenza ed imprevedibilità dei cambiamenti, rende sempre più difficile distinguere tra aspetti di breve periodo e di lungo periodo e, quindi, diviene problematico definire un piano strategico sufficientemente stabile da permetterne una disaggregazione in piani operativi. In molti casi appare pertanto non utile, se non addirittura impossibile, discernere nettamente tra gestione strategica e gestione operativa, mentre tra i due momenti di attività dovrebbe realizzarsi un raccordo che li unifichi, in un significato di interdipendenza reciproca e non di sequenzialità lineare. Negli odierni contesti ambientali non sembra opportuno che la gestione aziendale si svolga attraverso una scomposizione di obiettivi generali in obiettivi parziali, secondo la più tradizionale logica sequenziale: come argomenta Mio (1993), la necessità di veloci aggiustamenti e la continua verifica della validità degli obiettivi generano una interconnessione fra i due momenti, che non si presta ad essere tradotta in un processo sequenziale. Si riduce inoltre il tempo disponibile per poter introdurre interventi correttivi.

Accanto alla turbolenza, ed in modo ad essa sinergetico, agisce la complessità ambientale: aumenta la varietà dei prodotti e, accanto al costo, divengono importanti la qualità, il tempo ed il servizio. La maggior complessità competitiva si traduce in un aumento della complessità delle aziende.

L'approccio organizzativo e quello "razionale-deterministico"

Una parte della dottrina, spostando l'attenzione su altri aspetti del controllo, enfatizza la valenza organizzativa del controllo di gestione, affermando che esso è costituito da un insieme di meccanismi volti ad influenzare, in modo diretto o indiretto, il comportamento dei singoli per il raggiungimento degli obiettivi dell'organizzazione: la distribuzione delle responsabilità, la fissazione di parametri, i sistemi premianti costituiscono di per sé elementi che condizionano gli individui, tanto che, per alcuni studiosi, il fine ultimo del controllo direzionale è proprio quello di indurre nei soggetti comportamenti organizzativi coerenti con il perseguimento dei traguardi aziendali (Merchant, 1985, Flamholtz, 1987).

Altri autori, al contrario, ritengono che il controllo di gestione introduca indiscutibilmente una dimensione di razionalità e di determinismo nel processo decisionale. Si tratta di una componente che, se trascurata, equivale a contenere la

rilevanza dei sistemi informativi, che costituiscono una parte integrante dei sistemi di controllo. La presenza di “strumenti di razionalità”, quali regole e procedure, rappresenta indubbiamente un presidio di integrità della struttura e di coordinamento tra i soggetti e tra le attività; al riguardo è stato osservato da Cafferata (1995) che il disordine interno, cioè la carenza assoluta o relativa di caratteri strutturali, è disfunzionale al perseguimento dei fini organizzativi.

Nel tentativo di contemperare queste due diverse visioni, si può argomentare che un sistema di controllo di gestione, in qualunque azienda, deve saper coniugare l'attenzione ai comportamenti con la razionalità economica. Come considerano Hax e Majluf (1991), le *performances* dell'azienda sono originate dalla combinazione di fattori analitico-formali (*hard*) con fattori comportamentali (*soft*) che coesistono nella gestione e, come fa notare Cafferata (1995), i secondi non sono meno strutturanti dei primi. Secondo questo approccio l'elemento che funge da unione tra la componente formale e quella comportamentale è costituito dalla cultura dell'azienda, intesa quale insieme di valori, orientamenti e regole di comportamento etico-economico (Popoli, 2002a).

L'orientamento alle attività ed ai processi aziendali

Una fondamentale tappa nell'evoluzione delle logiche del controllo di gestione risiede in un innovativo approccio orientato alle attività ed ai processi aziendali, che si è affermato a partire dalla seconda metà degli anni ottanta, grazie alla scuola di Harvard (tra i più attivi ed incisivi esponenti si ricordano Foster e Horngren, 1987; Shank e Govindarajan, 1988; Innes e Mitchell, 1990; Turney, 1992). Parte della dottrina rileva però che già negli anni settanta alcuni principi cardine della determinazione dei costi delle attività avevano fatto la loro apparizione negli studi sul controllo manageriale (si pensi a Staubus, 1971, e Wells, 1976).

Particolarmente significativa è la prospettiva della pianificazione strategica basata sulla catena del valore di Porter (1985), cui si sono ispirati gran parte dei lavori successivi. Egli ritiene che il vantaggio competitivo di un'azienda derivi dalla sua capacità di creare valore per gli acquirenti in misura superiore ai costi sostenuti per produrlo. La creazione del valore è correlata alla *performance* che l'azienda è in grado di conseguire nello svolgimento di attività fisicamente e strategicamente distinte, che si

possono raggruppare in due categorie: le attività primarie (riguardanti la creazione fisica del prodotto ed il suo trasferimento al cliente) e quelle di supporto (che sostengono le attività primarie e si sorreggono a vicenda fornendo i fattori produttivi acquistati, sviluppando le tecnologie e gestendo le risorse umane e le varie funzioni estese a tutta l'azienda). Applicando al settore universitario la classificazione proposta da Porter, si giunge a configurare una catena del valore dove le attività primarie potrebbero essere identificate con quelle correlate ai processi didattici e di ricerca, mentre le attività di supporto con i processi gestionali, ossia con le attività amministrative, di servizio e di organizzazione².

L'idea di fondo della gestione per attività e processi risiede nella convinzione che le *performances* dell'azienda dipendano da ciò che si fa e da come lo si fa, ossia dalla direzione e dal controllo delle singole attività e dalla loro combinazione in processi (Lorino, 1991). Per attività si intende l'insieme dei compiti e delle operazioni elementari che utilizzano *inputs* materiali ed immateriali (persone, materiali, strutture, attrezzature, procedure, informazioni, conoscenza) per la realizzazione di un *output* intermedio, anch'esso materiale o immateriale, destinato ad un utilizzatore o cliente (Carlesi, 1996). L'insieme delle attività raggruppate e correlate logicamente in vista del conseguimento di uno specifico risultato finale, ottenuto mediante un'organizzazione razionale di persone, materiali, energie, impianti e procedimenti, costituisce un processo (Pall, 1987).

Sulla base dei concetti di attività e processi si è sviluppata una grande varietà di metodologie e tecniche, che sostanzialmente sono riconducibili all'idea di attribuire a ciascun prodotto il costo delle attività consumate nel corso di vari processi (progettazione, produzione, distribuzione), pervenendo così alla determinazione del costo totale, quale risultante dall'aggregazione dei costi che misurano l'effettivo consumo di risorse nell'ambito delle attività. Si pensi, ad esempio, all'*Activity Based Costing*, secondo il quale si procede a calcolare il costo pieno di prodotto passando attraverso la determinazione dei costi delle attività. Un'altra tecnica che rientra in questa

² Interessante appare il modello della catena del valore elaborato per le università da Minelli, Reborà e Turri (2002): si prevede una distinzione tra modalità di finanziamento (trasferimenti correnti, tasse universitarie, ricavi della vendita di progetti, contributi) ed impiego di risorse nelle aree di attività istituzionali (amministrazione e supporto generale, servizi, ricerca, didattica e diritto allo studio). Si identificano poi alcuni *drivers* per comprendere quanto una specifica attività possa produrre valore pubblico, ossia valore per i suoi utenti e per la società. I *drivers* fanno riferimento a dimensioni di *performance* rappresentate da efficienza, qualità, comunicazione, equità, *outcome* e sviluppo delle risorse.

logica è nota come *Process Value Analysis*: essa ha come oggetto l'analisi ed il controllo delle *performances* di costo dell'intero processo composto da una serie di attività elementari, non limitandosi però al solo aspetto del costo di processo, ma rapportando quest'ultimo al valore creato in termini di raggiungimento degli obiettivi prestabiliti. L'insieme di queste metodiche costituisce un rilevante supporto informativo ai processi decisionali ed ha il proprio completamento logico nei sistemi direzionali denominati *Activity Based Management* (Turney, 1992). Questi ultimi focalizzano l'attenzione sulla gestione delle attività e considerano come la dimensione del processo consenta di ottenere informazioni utili allo svolgimento delle stesse ed alle loro interrelazioni. Controllare le attività ed i processi, e non più le funzioni aziendali, significa, in sostanza, presidiare le determinanti delle *performances* dell'azienda nel loro dispiegarsi, dall'inizio alla fine di uno specifico processo, seguendo il consumo delle risorse, da un lato, e la produzione di valore, dall'altro, in un approccio di analisi complessiva che si riferisce all'efficienza ed all'efficacia, al breve ed al medio-lungo periodo, ed ai loro inscindibili nessi, in un'ottica strategica (Popoli, 2002a).

Alla luce delle varie prospettive di analisi esposte si può sostenere che un sistema di controllo di gestione, in qualunque azienda, sia pubblica sia privata, deve saper coniugare l'attenzione ai processi aziendali, ai comportamenti ed alle interazioni con l'ambiente esterno.

Un approccio multidimensionale

Un rilevante contributo allo studio sull'evoluzione dei sistemi di controllo in contesti dinamici e complessi è offerto da autorevoli studiosi italiani che suggeriscono una visione unitaria e pluridimensionale del controllo di gestione (si ricordano Amigoni, 1982; Bergamin Barbato, 1991; Popoli, 2002; Caccia, 2005; Azzone, 2006). A Popoli (2002a), in particolare, va il merito di giungere ad un'equilibrata valorizzazione di tutte le valenze del controllo, ricomponendo in un unico mosaico considerazioni e focalizzazioni sviluppate sul tema da angolazioni diverse. L'autore (2002a), alla luce di un approccio sistemico, propone uno schema concettuale di controllo di gestione che incorpora, nell'ambito di un sistema "unitariamente" concepito, la pluridimensionalità della gestione aziendale e che riflette, sotto il profilo della struttura, dei processi e della strumentazione, la non scindibilità tra il momento operativo e quello strategico, la

gestione nel breve e quella nel medio-lungo termine, la dimensione dell'efficienza e quella dell'efficacia. Si tratta di un sistema unitario di controllo di gestione che si contrappone alla somma di controlli dagli ambiti settoriali e che è fondato sul concetto di gestione strategica, quale approccio globale alla gestione dell'azienda. Popoli (2002a) precisa che la dimensione strategica del controllo di gestione non coincide con il controllo strategico e non evoca un ambito delimitato del controllo, bensì intende far riferimento al ruolo di supporto che il controllo deve assolvere per la guida strategica dell'azienda, ossia per agevolare il conseguimento delle proprie finalità di sopravvivenza e di sviluppo nel tempo. Con l'espressione sistema unitario di controllo di gestione, quindi, Popoli (2002a) intende riferirsi ad un sistema unico che abbia in sé i caratteri della pluridimensionalità (strategica, direzionale ed operativa) e che sia composto di attività volte a monitorare le operazioni, le decisioni, i prodotti o i servizi sotto i profili dell'efficienza e dell'efficacia, dell'impatto sulle condizioni economico-finanziarie di breve e su quelle di medio-lungo periodo e del ruolo funzionale o disfunzionale rispetto agli equilibri organizzativi interni e rispetto alla identità strategica dell'azienda.

Questa visione del controllo di gestione trova nel modello del bilanciamento incrociato di Bergamin Barbato (1991), suggerito nei primi anni novanta, la sua più autorevole costruzione teorica. Si tratta di un impianto concettuale che trae le sue fondamenta dalla constatazione della complessità che assume l'attività di gestione in ambienti incerti e perturbati e dalla intima connessione tra la formulazione della strategia e la sua realizzazione. Secondo l'autrice non è opportuno considerare il controllo strategico quale meccanismo aggiuntivo e distinto rispetto al controllo di gestione, ma entrambi devono convivere nell'ambito di un unico sistema di controllo. Bergamin Barbato (1991) sottolinea che le diverse esigenze di gestione (efficienza ed efficacia, ottica di breve e medio-lungo termine) non possono essere affrontate con sistemi di controllo specializzati, ma devono essere ricomprese nell'ambito di un approccio unitario al controllo, progettato nelle sue componenti in una visione di bilanciamento tra spinte contrapposte. Il sistema unico di controllo di gestione rappresenta una impostazione teorica che si focalizza sul concetto di unicità della gestione e sulla sua inscindibilità in fasi separate: un impianto che va oltre la ricerca di un sistema di coerenze tra momenti diversi della gestione, ma risponde ad una logica di

integrazione delle decisioni gestionali nell'ambito di una filosofia di conduzione manageriale che catturi, in ogni singola attività, il raccordo con i risultati di breve, medio-lungo periodo, di efficienza ed efficacia³ (Popoli, 2002a).

Il controllo di gestione oggi, come osserva Azzone (2006), “deve” assumere un’ottica di medio-lungo termine nell’analisi dei risultati aziendali e, quindi, tende inevitabilmente a “fondersi” con quello strategico. In un ambiente complesso e turbolento, infatti, diviene impossibile distinguere rigidamente tra breve e lungo periodo, in quanto le azioni che si realizzano nel breve termine hanno in genere un impatto esteso e possono essere valutate solo misurandone gli effetti sul posizionamento dell’organizzazione nel lungo periodo. In passato, invece, era ben definita la distinzione tra controllo di gestione e controllo strategico, perché il primo si focalizzava sui risultati di breve termine ed utilizzava prevalentemente indicatori economico-finanziari, mentre il secondo su obiettivi di medio-lungo periodo e ricorreva principalmente a valutazioni qualitative⁴.

³ Sulla stessa linea di pensiero si colloca Amigoni, il quale già nel 1982 sosteneva che, al fine di introdurre la dimensione strategica nei meccanismi operativi di controllo, non era necessario aggiungerne, a quelli già in essere, di nuovi, ma piuttosto riconsiderare a fondo la logica della distribuzione delle decisioni e delle azioni nella gerarchia dei sistemi. In questo approccio, il controllo strategico è per lo studioso un controllo direzionale evoluto e non una tipologia aggiuntiva rispetto a quelle già esistenti (Popoli, 2002a).

⁴ Appare utile ricordare anche l’interpretazione che il decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, dà del controllo di gestione (e del controllo strategico), anche se, come sottolineato nel capitolo I, per alcuni cultori della materia è discutibile ogni posizione che tende ad estendere *tout court* la normativa della pubblica amministrazione agli atenei. Il senso del provvedimento è quello di comporre le diverse tipologie di controllo in un quadro sistematico d’insieme, nel quale risultano ordinati, in una logica sequenza, la verifica della traduzione in risultati degli indirizzi degli organi politici (controllo strategico), il controllo dei livelli di efficienza, efficacia ed economicità dell’azione amministrativa (controllo di gestione) e la valutazione dell’operato dei responsabili dell’azione medesima (valutazione dei dirigenti) (Hinna, 2002).

Alla luce decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, il controllo di gestione:

ha per oggetto

- la verifica di efficienza, efficacia ed economicità dell’azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra costi e risultati;

ha per soggetto

- una struttura dipendente dagli organi amministrativi di vertice;

utilizza

- opportuni strumenti di misurazione lasciati alla discrezionalità delle singole amministrazioni.

Dal momento che non è possibile identificare un modello di controllo di gestione valido per tutta l’amministrazione pubblica, il decreto lascia la realizzazione del percorso all’autonoma progettazione delle amministrazioni. Si limita a definire alcuni criteri generali che devono essere seguiti:

- l’unità o le unità responsabili della progettazione e della gestione del controllo di gestione;
- le unità organizzative a livello delle quali si intende misurare l’efficacia, l’efficienza e l’economicità dell’azione amministrativa;
- le procedure di determinazione degli obiettivi gestionali e dei soggetti responsabili;

Occorre comunque precisare che ancora oggi permangono nella letteratura aziendalistica definizioni in parte “classiche” e “funzionalistiche” di controllo, che si soffermano maggiormente sulla struttura piuttosto che sul processo: si pensi, ad esempio, a Brusa (2000), per il quale il controllo di gestione è un sistema direzionale con cui i *managers* ai vari livelli si accertano che la gestione aziendale si stia svolgendo in condizioni di efficienza e di efficacia, tali da permettere il raggiungimento degli obiettivi di fondo della gestione stessa, stabiliti in sede di pianificazione strategica. Tale definizione implica l’articolazione del controllo di gestione in una componente strutturale ed in una di processo ed un notevole rilievo dato al principale attore del processo di controllo, ossia la direzione, intesa come insieme di *managers* dotati delle leve decisionali (e delle responsabilità) necessarie e sufficienti per gestire le risorse, operanti ai vari livelli della struttura organizzativa. Naturalmente, questa impostazione non significa focalizzare l’attenzione del controllo direzionale esclusivamente sulla strumentazione contabile e di misurazione, né sottovalutare i meccanismi di controllo più evoluti, come, ad esempio, la necessità di integrare i parametri contabili con altri non direttamente esprimibili in termini economici o finanziari; non significa neppure trascurare il *feed-forward* o l’esigenza di gestire l’azienda per processi e di dotarla di sistemi di controllo capaci di leggere i risultati oltre i confini intra-organizzativi. Lo

-
- l’insieme dei prodotti e delle finalità dell’azione amministrativa, con riferimento all’intera amministrazione od a singole unità organizzative;
 - le modalità di rilevazione e ripartizione dei costi tra le unità organizzative e di individuazione degli obiettivi per i quali sono sostenuti i costi;
 - gli indicatori specifici per misurare l’efficacia, l’efficienza e l’economicità;
 - la frequenza di rilevazione delle informazioni.

Dall’analisi delle norme, tuttavia, emerge una visione del controllo di gestione legata più all’aspetto della verifica *ex post* che a quello della programmazione nell’impiego delle risorse disponibili e, quindi, l’attivazione di tutta una serie di strumenti di controllo appare solo secondariamente assurgere a meccanismi di direzione e governo aziendale.

Il controllo strategico viene considerato dal decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, una tipologia di controllo diverso da quello di gestione, pur presentandosi con esso strettamente integrato. In particolare, il controllo strategico

ha per oggetto

- l’analisi preventiva e successiva della congruenza e/o degli eventuali scostamenti tra le missioni affidate dalle norme, gli obiettivi operativi prescelti, le scelte operative effettuate e le risorse umane, finanziarie e materiali assegnate;
- l’identificazione di eventuali fattori ostativi, di eventuali responsabilità per la mancata o parziale attuazione e di possibili rimedi;

ha per soggetto

- una struttura che risponde direttamente agli organi di indirizzo politico-amministrativo;

utilizza

- i risultati del controllo di gestione;
- i principi della valutazione delle politiche pubbliche.

schema concettuale di Brusa (2000) suggerisce invece che molti metodi e strumenti del controllo di gestione tradizionale conservano una loro validità, pur dovendosi adattare alle nuove circostanze. Accanto ad essi nuovi meccanismi vanno continuamente pensati ed implementati per rispondere alle esigenze aziendali in continuo cambiamento.

Appare opportuno considerare le osservazioni degli esperti sulla validità dei sistemi tradizionali, da una parte, e sull'innovatività delle proposte di miglioramento dei medesimi, dall'altra, adottando un senso critico nei confronti di tutti i sistemi direzionali e delle relative tecniche. Come del resto suggerisce Brusa (2000), l'esperienza dimostra che sono necessari sovente tempi lunghi affinché le metodiche manageriali si affermino e diano risultati apprezzabili.

2.3. Il sistema di controllo di gestione: definizione ed inquadramento

E' opportuno premettere, ai fini una maggiore chiarezza espositiva, che nella trattazione che segue si fa riferimento al pensiero dottrinario che considera l'azienda (università) un sistema complesso ed aperto (questa logica comunque guida tutto il presente lavoro): essa appare suddivisa in diverse parti, o sottosistemi, di vario ordine e livello, legate tra loro da relazioni di interdipendenza, in continuo rapporto dialettico con l'ambiente esterno e sensibili alle sue sollecitazioni. Seguendo tale impostazione si può argomentare che l'istituzione universitaria è un'azienda di servizi *multibusiness*, in quanto operante in diverse aree strategiche di attività e *multirelazionale*, poiché intrattiene relazioni di scambio con diversi mercati di approvvigionamento e di sbocco, entrando in contatto con soggetti interessati a vario titolo al suo andamento gestionale (Popoli, 2002b).

Definizione

Definire il controllo di gestione negli atenei o in qualsiasi altra azienda non è un compito agevole. L'evidenza empirica e la vasta produzione scientifica mostrano che esistono diversi modi di concepire e realizzare un sistema di controllo di gestione, dal momento che non esistono canoni standardizzati da rispettare ed una configurazione ottima per qualsiasi realtà.

L'espressione controllo di gestione rappresenta una possibile traduzione italiana di quella anglosassone *management control*. Il termine *control* assume, tradizionalmente, l'accezione di guida o governo e non di ispezione o verifica, che è invece adottabile con riferimento ad un altro meccanismo aziendale, comunemente definito *auditing*. In questo secondo significato l'oggetto di analisi del controllo riguarda principalmente l'osservanza delle procedure e dei criteri di funzionamento predefiniti e vincolanti nello svolgimento dell'attività aziendale. La differenza sostanziale tra le due accezioni di controllo risiede nel diverso oggetto di analisi: sui risultati conseguiti rispetto agli obiettivi stabiliti *ex ante* il *control*, sulle azioni poste in essere l'*auditing*. Affiancare poi a *control* il vocabolo *management* rafforza l'idea di un controllo di natura manageriale a supporto del *management*, ossia di un controllo che consente di mettere a disposizione della dirigenza le informazioni necessarie per guidarne il comportamento e per aiutarla ad assumere decisioni. Si conferisce quindi al controllo di gestione una valenza direzionale, legandolo intimamente ai processi di pianificazione ed organizzazione. Con il termine gestione, più precisamente, si intende un complesso coordinato di attività che vertono sulle risorse rese disponibili a livello di singola azienda (Mussari, 2001).

In prima approssimazione, dunque, si può sostenere che il controllo di gestione nelle università consiste nell'attività di guida con cui i *managers* ai vari livelli si accertano che la gestione universitaria si stia svolgendo in condizioni di efficienza ed efficacia, al fine di consentire il raggiungimento di obiettivi prestabiliti, migliorando il processo decisionale.

Alla luce della grande varietà di prospettive di analisi sull'argomento e facendo tesoro dei contributi più significativi (D'Alessio, 1992a; Anselmi, 1997; Riccaboni, 1999; Bocchino, 2000; Mussari, 2001; Popoli, 2002a; Hinna *et al.*, 2006a; Azzone, 2006), il controllo di gestione può essere definito più correttamente come il processo di governo della gestione diretto ad agevolare il raggiungimento delle finalità istituzionali nel modo più efficiente ed efficace, garantendo, nel contempo, una corretta utilizzazione delle risorse ed una conformità quali-quantitativa delle prestazioni erogate agli obiettivi programmati (nel breve, medio, lungo periodo). Si giunge quindi ad identificare come oggetto del controllo di gestione l'intera attività amministrativa e gestionale dell'organizzazione. Il controllo così concepito diviene uno strumento di guida della

gestione, orientandola verso il miglioramento continuo, che mira a supportare le decisioni correlate al reperimento ed all'impiego delle risorse, al fine di conseguire efficientemente ed efficacemente gli obiettivi predeterminati, in modo da consentire il perdurare dell'azienda nel tempo.

Appare opportuno precisare che si ritiene più appropriato utilizzare l'espressione sistema di controllo di gestione, anziché semplicemente controllo di gestione o controllo direzionale, poiché tale controllo risulta composto di tre sottosistemi operativi, strettamente integrati tra loro: il sistema di *budgeting*, il sistema di *performance measurement* ed il sistema di *reporting* (si veda il *paragrafo 2.4.*).

Inquadramento: il ciclo di programmazione e controllo

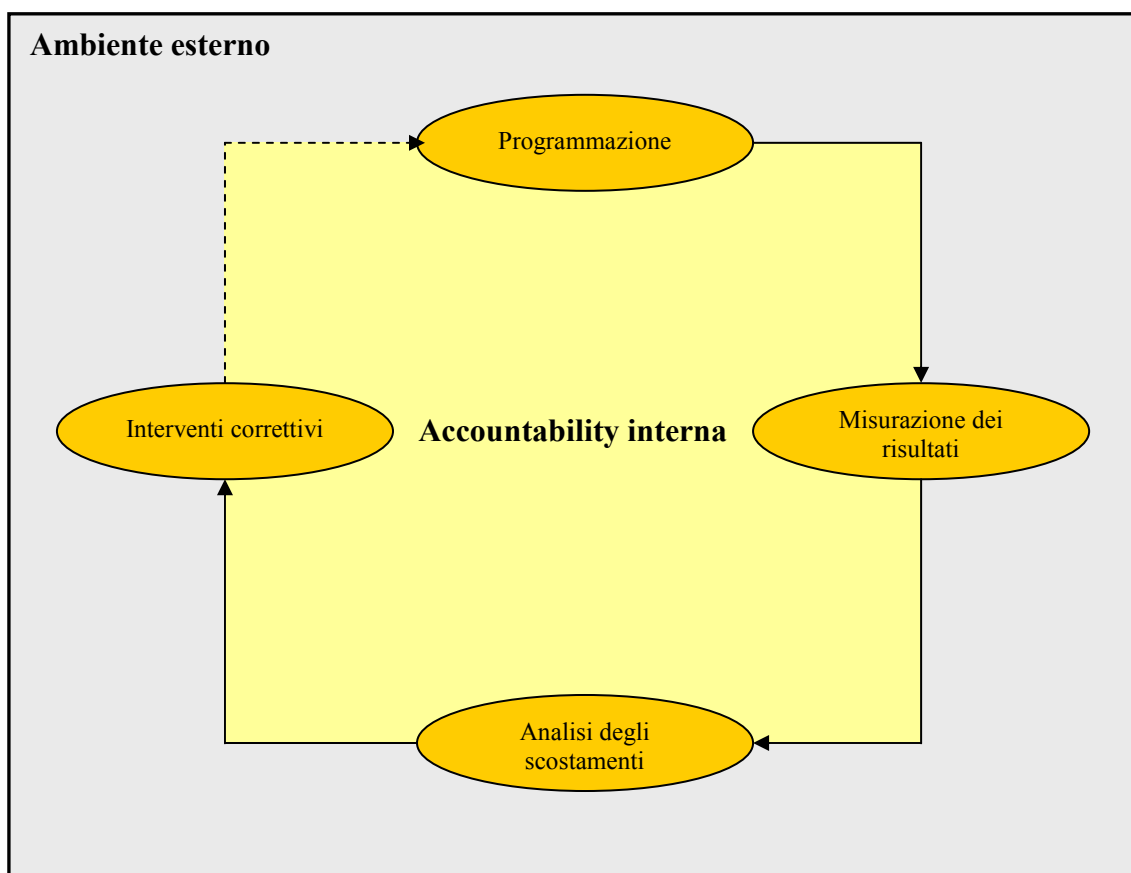
Il controllo di gestione non è un'attività fine a se stessa, ma si colloca in un contesto più ampio: l'analisi della configurazione del sistema di controllo di gestione non può prescindere da un inquadramento all'interno del complesso ciclo di programmazione e controllo.

Un qualsiasi processo di programmazione e controllo, pur elementare ed indipendentemente dagli strumenti utilizzati, siano essi tradizionali od innovativi, può essere rappresentato, in forma semplificata, come un ciclo gestionale in cui è possibile individuare quattro fasi (*prospetto 2.1*):

- la programmazione, che consiste nella definizione di un insieme di prestazioni-obiettivo e di azioni specifiche che dovrebbero consentirne il conseguimento. Gli obiettivi, espressi in forma di risultati attesi, devono essere chiaramente identificati in congiunzione con le risorse umane, finanziarie e materiali necessarie per il loro raggiungimento;
- la verifica e la misurazione dei risultati, in cui si rileva il conseguimento o meno degli obiettivi predefiniti. I dati consuntivi tendono generalmente a discostarsi dalle previsioni, dal momento che alcune variabili sono esogene (non possono essere controllate direttamente), mentre altre, pur essendo endogene (controllabili direttamente), possono comportarsi in modo non coincidente con le previsioni, che costituiscono pur sempre una rappresentazione semplificata della realtà;

- l'analisi degli scostamenti, in cui si identificano i motivi delle difformità tra obiettivi e risultati, separando, in particolare, gli effetti di fenomeni esterni, non controllabili dal sistema, da quelli derivanti da una gestione inadeguata delle risorse;

Prospetto 2.1 Il ciclo di programmazione e controllo



- l'introduzione di interventi correttivi. Nel caso in cui lo scostamento sia ascrivibile a variabili esogene sarà necessario definire linee di azione differenti, adattando eventualmente gli obiettivi del sistema al nuovo scenario e/o cercare

di migliorare, attraverso l'apprendimento, le conoscenze sull'ambiente esterno e sulla sua possibile evoluzione. Se invece lo scostamento è imputabile a variabili controllabili, le azioni correttive da intraprendere dovranno essere prevalentemente tese a modificare le modalità di funzionamento del sistema (Azzone, 2000a; Azzone, 2006).

Il processo di programmazione e controllo è continuo ed assume carattere circolare, nel senso che le modalità di formazione e modificazione degli obiettivi tendono a ricadere sulle attività e sui risultati, determinando scostamenti più o meno ampi tra valori attesi ed effettivi ed esigenze di interventi correttivi; questi ultimi, d'altra parte, condizionano il livello di raggiungimento degli obiettivi dei periodi successivi. Il processo di controllo, dunque, valuta la bontà delle scelte compiute ed apporta le opportune azioni correttive prima, durante e dopo l'esecuzione delle operazioni.

Alla luce del *prospetto 2.1* si può sostenere che il controllo di gestione può essere letto come un sistema volto a governare al massimo livello possibile tutte le fasi del processo gestionale (Hinna, 2002).

Il sistema di controllo di gestione costituisce quindi il principale strumento a supporto delle varie fasi del ciclo di programmazione e controllo. A tal fine esso deve (Azzone, 1999):

- in fase di programmazione, aiutare il responsabile della struttura a verificare la coerenza tra obiettivi assegnati, piani di azione e risorse disponibili;
- in fase di verifica e misurazione dei risultati, rilevare l'effettivo raggiungimento degli obiettivi;
- in fase di analisi degli scostamenti, mettere in relazione i risultati ottenuti con l'evoluzione del contesto di riferimento, per individuare i motivi degli scostamenti.

Questi tre ruoli corrispondono alle tre dimensioni del sistema di controllo di gestione, rispettivamente ai sistemi di *budgeting*, controllo e *reporting*. Il sistema di controllo, in particolare, che rappresenta il fulcro del controllo di gestione, si occupa di: rilevare il costo delle risorse utilizzate da ciascuna unità organizzativa; suddividere tale costo tra i singoli oggetti di costo; integrare le informazioni di carattere contabile sul

costo delle risorse impiegate con indicazioni di tipo extracontabile (ad esempio volume di attività, livello del servizio, tempi di risposta) per costruire indicatori di efficienza ed efficacia a livello di unità organizzative, attività e/o prodotti. Le altre due dimensioni del sistema di controllo di gestione costituiscono le strutture di interfaccia con i dirigenti: il sistema di *budgeting* si occupa di verificare la coerenza tra gli obiettivi assegnati alle diverse unità organizzative e le risorse ad esse attribuite; il sistema di *reporting* evidenzia i risultati delle varie strutture e supporta l'analisi degli scostamenti (Azzone, 1999).

Come appare dal *prospetto 2.1* il sistema di controllo di gestione svolge non soltanto una funzione di *accountability* interna, nel senso che informa i vertici accademici ed i vari responsabili dei risultati delle diverse unità organizzative, ma anche di *accountability* esterna, ossia nei confronti degli *stakeholders*, che inevitabilmente amplia l'insieme degli obiettivi da monitorare (Azzone, 2006).

Bisogna avere sempre ben presente che l'intero processo di programmazione e controllo, in ogni sua parte, ha come riferimento l'ambiente. Il controllo di gestione, infatti, come argomenta Mussari (2001), ha senso soltanto se consente, attraverso un uso efficiente ed efficace delle risorse disponibili, una maggiore capacità di soddisfare i bisogni pubblici. Sarebbe grave se gli organi di vertice di un'amministrazione fossero indotti dalle nuove logiche di controllo a ripiegarsi su se stessi, fino a rendere il processo autoreferenziale. La definizione degli obiettivi da conseguire e la verifica dei risultati ottenuti devono sempre avere come riferimento, da un lato, le esigenze di impiego efficiente ed efficace delle risorse e, dall'altro, i bisogni degli *stakeholders*. In particolare, come osserva Arcari (2003), i portatori di interessi (gli studenti, la collettività dei lavoratori, la comunità scientifica, il sistema economico e lo Stato) sono direttamente interessati ad una crescita del valore economico dell'università intesa come investimento socialmente utile. La creazione del valore in condizioni di economicità consiste nella progettazione e nella realizzazione di risposte utili ai bisogni espressi nel mercato.

Se si parte dal presupposto che l'istituzione universitaria, come insieme di individui, rappresenta un sistema il cui funzionamento non è indifferente rispetto al meccanismo impiegato per controllarlo, si può argomentare che nel controllo di gestione coesistono tre obiettivi. Innanzi tutto il sistema di controllo di gestione costituisce un

considerevole supporto all'attività decisionale, nel senso che esso consente di valutare, a priori, i risultati delle varie alternative decisionali e di comprendere, a posteriori, i motivi di risultati divergenti dalle previsioni (Azzone, 2000a; Azzone, 2006). In secondo luogo assume rilievo l'aspetto motivazionale del controllo direzionale, in quanto esso, misurando le prestazioni dei singoli, può contribuire ad armonizzare gli obiettivi individuali con quelli dell'azienda nel suo complesso (Hopwood, 1974). Molto spesso, infatti, lo scopo precipuo dell'introduzione dei sistemi di controllo è riconducibile ad esigenze di orientamento dei comportamenti individuali verso il conseguimento degli obiettivi generali dell'azienda, anche se occorre evitare il rischio di sopravvalutare le loro potenzialità, nel senso che il controllo di gestione è uno strumento in grado di aiutare a gestire meglio le attività aziendali, ma incapace di sostituirsi al *management*: se la qualità di quest'ultimo è modesta, neanche il più sofisticato sistema può ovviare ai suoi limiti. Infine, grazie al controllo di gestione è possibile migliorare la comprensione del funzionamento dell'azienda e delle caratteristiche dell'ambiente esterno (Garvin, 1993).

La presentazione del processo di programmazione e controllo come di un ciclo articolato in quattro fasi potrebbe apparire fortemente orientata verso una prospettiva tradizionale. In realtà, si ritiene che tale impostazione costituisca una base di partenza imprescindibile per l'implementazione di qualsiasi sistema di controllo di gestione in qualunque azienda. E' indubbio che nella progettazione di un sistema di controllo non esistono canoni standardizzati da rispettare o errori definiti da evitare e che la struttura del controllo dovrà essere studiata, di volta in volta, a seconda dei singoli casi, ma è inevitabile la presenza di quattro pilastri basilari su cui poggia la costruzione di un qualsiasi sistema di controllo (individuazione di obiettivi e piani di azione, misurazione dei risultati, analisi degli scostamenti ed interventi correttivi). I cambiamenti intervenuti nell'ambiente, in termini di complessità e turbolenza, non hanno modificato la validità logica del ciclo di programmazione e controllo, anche se hanno spinto molte aziende a maturare la consapevolezza della necessità di adottare un approccio innovativo, adattando tutte le fasi del ciclo di controllo alle nuove esigenze.

Il ciclo di programmazione e controllo: avvertenze per una corretta interpretazione

Si propongono alcune avvertenze per una corretta interpretazione del processo di programmazione e controllo al passo con i cambiamenti in corso. Le quattro fasi del ciclo di programmazione e controllo non devono essere lette come sequenze formali ed eccessivamente rigide, ma come momenti logici e flessibili che, talvolta, possono essere svolti in modo informale: ad esempio, se dovessero verificarsi variazioni improvvise di alcune variabili critiche, gli interventi correttivi potrebbero essere decisi a livello “locale”, senza un’analisi formalizzata degli scostamenti.

La fase di programmazione deve abbandonare la concezione di poter prevedere il futuro e deve fondarsi sul concetto di prospettiva, quale strumento elastico, anche in corso d’opera, che permette la saldatura tra momento programmatorio e controllo. Si tratta di una rilevante considerazione che porta ad esaltare il passaggio da una logica di breve termine ad una di medio-lungo. Nella fase di programmazione diviene infatti difficile distinguere gli aspetti strategici di medio-lungo periodo da quelli meramente operativi di breve e, quindi, al momento della misurazione dei risultati appare opportuno rilevare il comportamento dell’azienda rispetto agli obiettivi di medio-lungo termine. In questa logica, la funzione di controllo rappresenta la revisione e la ripredisposizione delle ipotesi obiettivo postulate dal processo di una programmazione flessibile.

La focalizzazione sugli aspetti economico-finanziari della gestione non riesce a catturare l’andamento di tutte le variabili rilevanti per lo svolgimento delle attività cui si riferiscono. In un contesto semplice i dati contabili sintetizzano le principali informazioni per il funzionamento delle varie unità organizzative, mentre in un ambiente complesso appare opportuno disporre di un livello sufficiente di disaggregazione delle informazioni, anche per comprendere correttamente i motivi di risultati difformi dalle previsioni. Diviene dunque necessario integrare indicatori di tipo economico-finanziario con altri parametri di valutazione delle *performances*, con questi ultimi che acquisiscono pari dignità e sono in grado di offrire un quadro maggiormente completo delle variabili chiave che devono essere presidiate: si pensi, ad esempio, ai tempi di risposta, alla qualità ed alla soddisfazione del cliente. Concettualmente gli indicatori non finanziari possono essere suddivisi in due grandi categorie (Azzone, 2000a; Azzone, 2006):

- gli indicatori attuali dell'azienda, che possono essere a sua volta classificati con riferimento a due dimensioni, relative rispettivamente al fattore competitivo oggetto della misura (tempo⁵, qualità⁶, flessibilità⁷ e produttività⁸) ed al tipo di vantaggio competitivo misurato (distinguendo tra gli indicatori che esprimono le prestazioni dell'azienda rispetto ai clienti e le misure indicative delle modalità di gestione delle risorse all'interno della stessa);
- gli indicatori dello stato delle risorse, che cercano di cogliere le potenzialità che queste hanno di supportare l'individuazione e l'eventuale implementazione di progetti innovativi.

La settorializzazione della gestione, che porta a focalizzare l'attenzione dei responsabili principalmente sul singolo centro piuttosto che sul processo di cui l'attività controllata è parte, rischia di essere inadatta a supportare l'azione di governo e di guida della gestione verso il raggiungimento degli obiettivi aziendali. In un contesto complesso, infatti, può essere utile un esame dei processi interni e dei costi relativi basata fondamentalmente sul concetto di attività e sui metodi per la loro analisi.

Il meccanismo del *feed-back*, fondato sulla rigida sequenza obiettivi-risultati-scostamenti-obiettivi, appare efficace solo in ambienti relativamente stabili e, comunque, il più delle volte si rivela poco tempestivo e poco "anticipatorio". Occorre quindi affiancare al *feed-back* una logica di *feed-forward*, ossia di monitoraggio precoce, che si basa sulla possibilità di operare un confronto tra obiettivi e risultati prevedibili alla luce del verificarsi di nuovi eventi e di correggere tempestivamente il

⁵ Gli indicatori di tempo possono essere ripartiti in due gruppi: quelli orientati all'interno, che riguardano sostanzialmente il tempo inteso come fonte di efficienza interna (ad esempio i tempi di completamento delle procedure, i tempi di attesa per l'evasione di procedure amministrative ed il tempo di *setup* totale) e gli indicatori finalizzati a misurare la prestazione tempo percepita dai clienti (si pensi al tempo medio di attesa allo sportello).

⁶ Occorre distinguere, anche nel caso di indicatori aventi ad oggetto la qualità, tra misure orientate all'esterno e quelle orientate all'interno. Le prime rilevano la qualità del prodotto/servizio fornito rispetto alle esigenze dei clienti (il livello di automazione nello svolgimento di pratiche, la semplicità e la reperibilità della modulistica per gli studenti, la competenza, la disponibilità e la cortesia del personale, ecc.). Le seconde sono finalizzate a misurare l'entità degli sprechi nella realizzazione dei prodotti/servizi e si parla in tal caso di qualità di processo (si pensi alla percentuale degli scarti, intesa, ad esempio, nei sistemi informativi quale percentuale di informazioni non corrette e, nell'attività di fatturazione, quale percentuale di fatture emesse contenute errori e così via).

⁷ La flessibilità può essere definita, in linea generale, come la capacità di rispondere ai cambiamenti con costi ridotti e tempi limitati. Le misure legate alla flessibilità, proposte dalla letteratura ed adottate dalla pratica, sono molteplici (si va dal grado di leva operativa, cioè l'incidenza percentuale dei costi fissi rispetto a quelli variabili, al tempo necessario per introdurre nuove risorse o nuove operazioni, ecc.).

⁸ Gli indicatori correlati alla produttività sono espressi come rapporto tra *output* ed *input*.

corso delle azioni prima della loro completa realizzazione. Si tende dunque ad anticipare l'intervento correttivo, modificando in corso d'anno le stime relative ai periodi futuri, mano a mano che si dispone di nuove informazioni. In questo modo, il sistema di controllo di gestione assolve ad una funzione di guida costruttiva orientata al futuro. Seguono questa impostazione anche soluzioni che appaiono in grado di superare, almeno in parte, i limiti del tradizionale processo di *budgeting*, come la tecnica del *budget flessibile*, che contempla variazioni, durante lo svolgimento delle attività, delle ipotesi assunte nel processo di *budgeting* e mira ad anticipare i probabili risultati.

L'orientamento al futuro, che deve caratterizzare un sistema di controllo di gestione, oltre all'adozione di una logica di *feed-forward*, significa anche, riprendendo un concetto di Cafferata (1995), interpretare la relazione azienda-ambiente in una prospettiva di adattamento (atteggiamento attivo ed anticipatorio) piuttosto che di mero adeguamento (atteggiamento passivo e di azioni consequenziali) della stessa al suo ambiente di riferimento.

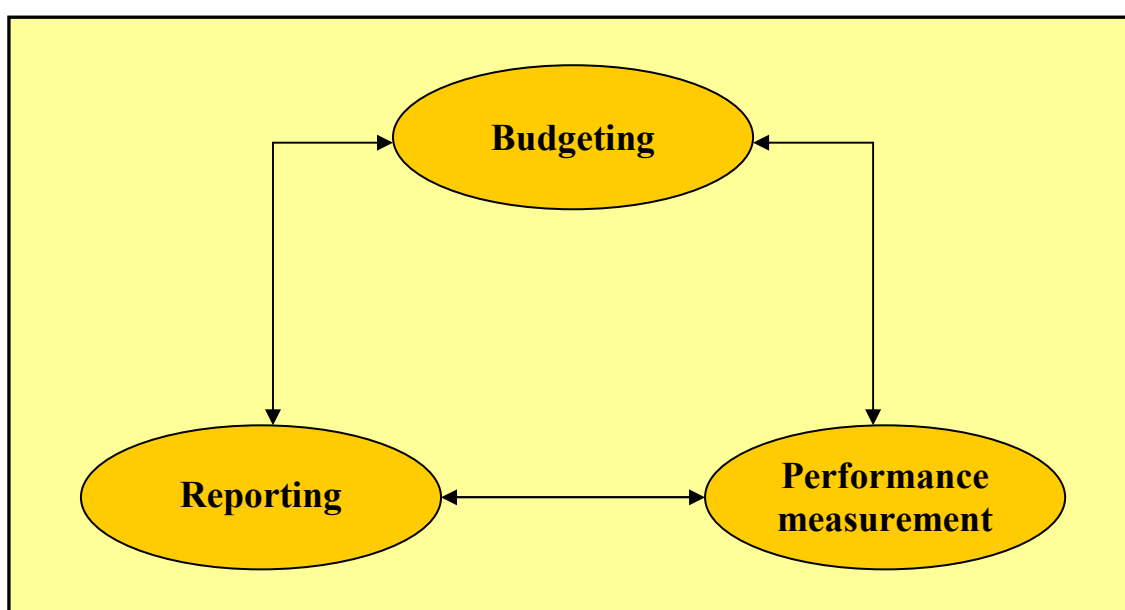
In letteratura è opinione generalmente condivisa riguardo all'opportunità di ricorrere al *benchmarking*, quale strumento idoneo a fornire indicatori a supporto del sistema di controllo di gestione. Si tratta di tecniche di monitoraggio continuo della dinamica gestionale per la ricerca ed il conseguimento dell'eccellenza, utilizzando procedure istituzionalizzate di confronto con un riferimento individuato come il migliore esistente e tradotto, a sua volta, in standard di prestazione. In particolare, il *benchmarking* orientato alle prestazioni (che si propone di identificare l'organizzazione cui corrisponda il livello più elevato di una specifica prestazione) si ritiene funzionale allo scopo di comprendere il grado di raggiungimento degli obiettivi; il *benchmarking dei processi* (grazie al quale si confrontano le modalità di gestione di diverse realtà, in termini di tecnologie disponibili, piani di intervento, ripartizione delle responsabilità ed organizzazione dei processi) può essere invece utile in fase di individuazione degli interventi correttivi. Il *benchmarking* dovrebbe altresì focalizzarsi su un campione di aziende operanti nello stesso settore. Si tende così ad incentivare il conseguimento delle prestazioni migliori, rendendole patrimonio comune e termine di riferimento per tutti gli attori del sistema, ed a favorire il miglioramento continuo.

Le soluzioni suggerite per superare alcuni limiti del ciclo di programmazione e controllo non rappresentano un elenco tassativo, ed ancor meno esaustivo, ma semplicemente delle indicazioni di fondo da tenere presente senza trascurare la specificità della propria realtà. Come osserva Azzone (2000a), non esiste infatti un'unica soluzione possibile, ma piuttosto una pluralità di strumenti ed ogni azienda deve identificare l'alternativa più adatta alle proprie specifiche esigenze.

2.4. Le componenti del sistema di controllo di gestione

Il sistema di controllo di gestione si compone di tre parti strettamente integrate, interdipendenti ed interagenti tra loro, che sono definite da Azzone (2006) sottosistemi operativi: il sistema di *budgeting*, il sistema di *performance measurement* ed il sistema di *reporting* (prospetto 2.2). Si tratta dei tre assi portanti di qualsiasi sistema di controllo di gestione e la corretta progettazione ne configura un elemento fondamentale per l'efficacia.

Prospetto 2.2 Le componenti del sistema di controllo di gestione



I tre sottosistemi operativi consentono di evidenziare puntualmente quali siano gli elementi che è necessario definire per identificare il sistema di controllo di gestione di una organizzazione. Le principali variabili progettuali da considerare sono tre: gli indicatori, l'architettura organizzativa ed i *targets* (Azzone, 2006).

Una disamina delle tre componenti, che sono comunque in mutua relazione tra loro, e delle principali variabili progettuali può aiutare a comprendere meglio la configurazione e l'ambito di competenza dei sistemi di controllo di gestione.

Una prima componente (o sottosistema operativo) del sistema di controllo di gestione è il sistema di *performance measurement*, che raccoglie le informazioni necessarie per la misurazione delle prestazioni delle diverse unità di analisi. Per attivarlo è necessario individuare gli indicatori in base ai quali misurare i risultati dell'azienda o di una sua articolazione, le relative fonti informative e le modalità di rilevazione e di calcolo. Si fa qui riferimento alla strumentazione tecnica alla base del controllo di gestione (Azzone, 2006) e, in particolare, alla struttura informativa.

Per struttura informativa del sistema di controllo di gestione si intende non soltanto la strumentazione tecnico-contabile e gli specifici strumenti adottati nelle fasi del ciclo di controllo per valutare i risultati preventivi e consuntivi, ma l'intero patrimonio informativo di carattere economico-finanziario e di altro tipo, ovvero non direttamente esprimibile in termini economici o finanziari poiché riflettente variabili non monetizzabili o non quantificabili. La struttura informativa a supporto del controllo di gestione deve assicurare ad ogni responsabile coinvolto nel processo decisionale la disponibilità di tutte le informazioni necessarie per lo svolgimento della propria attività. Tali informazioni devono essere tempestive, in modo da decidere all'istante eventuali interventi correttivi, ed affidabili, ossia capaci di fornire una rappresentazione fedele delle attività e dei risultati, al fine di evitare il generarsi di un senso di sfiducia nei confronti degli strumenti impiegati. In tal modo l'università è in grado di cogliere le opportunità che si presentano e di fronteggiare le variabili negative, prima che queste abbiano già prodotto i loro effetti. Il sistema informativo deve essere altresì caratterizzato da un adeguato livello di flessibilità, in modo da adattarsi alle mutevoli esigenze decisionali e da produrre le coerenti informazioni di supporto. In una situazione ottimale un sistema informativo dovrebbe fornire le informazioni necessarie (pertinenti ed utili) per governare l'ateneo e, a sua volta, il sistema di governo dovrebbe

richiedere solo le informazioni necessarie per decidere, che dovrebbero essere disponibili.

L'enfatizzazione degli aspetti manageriali di governo economico della gestione, a fronte di un ambiente complesso e turbolento, implica l'introduzione di un insieme di tecniche di misurazione contabili e non, o meglio di un adeguato sistema informativo contabile ed extracontabile in grado di fornire tempestivamente informazioni attendibili ed utili ad alimentare il processo decisionale del *management*, in modo da consentirgli di dominare i fatti di gestione. L'accento sulla sola dimensione finanziaria non risulta pertanto sufficiente a racchiudere tutte le informazioni rilevanti per il controllo, mentre la valorizzazione dell'aspetto pluridimensionale del controllo consente di integrare indicatori economico-finanziari con altri, relativi, ad esempio, ai tempi di risposta, alla qualità, al livello di innovazione ed alla soddisfazione del cliente, che diviene l'elemento centrale dell'attività di gestione. La tendenza ad includere entrambi gli insiemi di misure consente, come evidenzia Azzone (2006), la complementarità dei loro vantaggi e svantaggi: i parametri economico-finanziari godono del pregio di essere sintetici e facilmente misurabili, anche se sono incompleti ed hanno una scarsa tempestività nel mostrare gli effetti di mutamento del contesto; gli indicatori non finanziari, al contrario, hanno il vantaggio di una maggiore tempestività e di un maggiore orientamento al lungo periodo, anche se hanno lo svantaggio della specificità.

Una seconda componente del sistema di controllo di gestione è il sistema di *reporting*, che compara i risultati ottenuti con gli obiettivi e fornisce ai singoli decisori informazioni funzionali all'individuazione delle azioni correttive. Per attivare il *reporting* è necessario disporre, oltre che di una generica individuazione di indicatori, di un sistema in grado di comprendere quale parte di questi indicatori sia specifica di una data articolazione organizzativa. La progettazione del sistema di *reporting* richiede quindi che si definisca l'architettura organizzativa del sistema di controllo di gestione (Azzone, 2006).

L'architettura del sistema consente di scomporre l'azienda in unità di analisi. Si può sezionare la struttura organizzativa in senso verticale, distinguendo tra diversi livelli gerarchici, in senso orizzontale, discernendo tra specifiche aree funzionali, ed in modo trasversale, distinguendo tra processi o attività svolte all'interno dell'azienda.

L'architettura verticale, generalmente, è il risultato del numero dei livelli gerarchici, le cui prestazioni vengono misurate, e delle informazioni rilevate in ciascun livello. Al crescere della profondità del sistema di controllo di gestione ne aumentano sia il costo, sia la capacità di monitorare il comportamento di ciascuna unità operativa sulla base delle proprie responsabilità specifiche. La scelta della profondità del sistema deve essere coerente con lo stile del *management* e, in particolare, con il grado di autonomia decisionale concesso ad ogni centro di responsabilità. In tal modo il controllo di gestione fornisce a ciascuno di essi le informazioni rilevanti per le decisioni e rende così fattibile il meccanismo di decentramento organizzativo (Azzone, 2000a; Azzone, 2006).

L'architettura del controllo è fortemente influenzata dalla struttura organizzativa dell'azienda e, anzi, proprio la congruità della relazione tra le due strutture costituisce uno degli elementi fondamentali per il corretto funzionamento del sistema di controllo di gestione. L'eventuale incongruenza, intesa sia quale presenza di zone di non responsabilità, sia di casi di responsabilità rispetto a variabili delle quali non si ha un effettivo governo, può costituire uno dei problemi più seri e, probabilmente, più frequenti dei sistemi di controllo (Bergamin Barbato, 1992).

L'architettura orizzontale del sistema di controllo di gestione definisce quali informazioni debbano essere rilevate per le unità operanti ad uno stesso livello gerarchico.

Oggi, in un contesto dinamico, si rende necessaria una crescente attenzione ai processi trasversali che coinvolgono unità organizzative posizionate in livelli gerarchici diversi ed in funzioni differenti. In termini di architettura del sistema di controllo di gestione diviene fondamentale introdurre una terza dimensione, accanto a quella verticale ed orizzontale, relativa all'aggregazione delle informazioni per processi. Parallelamente, aumenta la rilevanza della fase di definizione degli indicatori specifici da associare alle varie unità. La disponibilità di tecniche diverse da quelle contabili richiede infatti che si evidenzii quale tipo di informazioni appare più utile per ciascuna unità organizzativa (Azzone, 2000a).

Una terza componente del sistema di controllo di gestione è il sistema di *budgeting*, che definisce le modalità attraverso le quali ai responsabili delle diverse

articolazioni dell'organizzazione viene associato un insieme di obiettivi e di risorse indispensabili per il loro conseguimento. Per attivarlo è necessario comprendere come definire il “valore *target*” dei diversi indicatori di prestazione utilizzati per ciascuna unità organizzativa: non basta, ad esempio, decidere che si vuole misurare il costo di produzione, ma occorre determinare il valore obiettivo del costo che deve essere raggiunto.

Indicatori, architettura e *target* costituiscono quindi gli elementi fondamentali che occorre progettare per costruire un sistema di controllo di gestione. Ad essi si può aggiungere un quarto, l'infrastruttura, che individua i sistemi di supporto, le procedure e le fasi operative per far funzionare il sistema (Azzone, 2006).

2.5. Il percorso per la progettazione di un sistema di controllo di gestione

Si è argomentato che le università italiane, di fronte al mutato contesto esterno ed interno al sistema universitario, sono state incentivate ad introdurre sistemi di controllo di gestione che contemplino, da un lato, le esigenze di impiego efficiente ed efficace delle risorse e, dall'altro, i bisogni degli *stakeholders*, al fine di guidarne l'attività decisionale. Dopo aver tentato di inquadrare e definire il controllo di gestione, in questo paragrafo si cerca di delineare le scelte progettuali che un ateneo deve affrontare per costruire un sistema di controllo di gestione rispondente alle proprie peculiarità, in modo da comprenderne appieno l'operatività.

La rappresentazione delle fasi progettuali del controllo di gestione serve esclusivamente per completarne la conoscenza in termini pragmatici, mostrando come gli errori commessi al momento della progettazione si ripercuotono sul funzionamento del processo di controllo (Anselmi, 1997). Tale descrizione, anche se anticipa alcuni aspetti metodologici sviluppati nel *capitolo IV*, non deve essere confusa con il *framework* emergente. In questa sede, al fine comprendere appieno in cosa consista concretamente il controllo di gestione ed affinarne così la conoscenza “teorica”, si illustra il percorso operativo da seguire per la sua introduzione e si presentano alcuni strumenti di controllo. Nel *IV capitolo*, invece, si propone la configurazione del sistema

di controllo di gestione rispondente ai fabbisogni delle università (*framework* emergente), pur nella consapevolezza che non esista un modello ottimo in assoluto per qualunque ateneo e che la configurazione del controllo deve essere studiata, di volta in volta, a seconda delle specificità dei singoli casi: si suggerisce l'approccio metodologico, le logiche, ed alcune indicazioni di fondo, già condivise dagli studiosi, che consentano a ciascuna istituzione universitaria di mettere a punto il sistema di controllo di gestione maggiormente conforme alle proprie esigenze ed ai propri orientamenti.

La progettazione di un sistema di controllo di gestione, semplificando, si articola in cinque fasi: l'analisi dell'ateneo, l'esame delle prestazioni, la definizione del sistema di raccolta delle informazioni, la rilevazione dei costi e le loro modalità di attribuzione agli oggetti di costo e l'organizzazione del sistema di controllo di gestione.

L'analisi dell'università

La prima tappa del percorso per la progettazione di un sistema di controllo di gestione è costituita dall'analisi delle peculiarità dell'ateneo e del contesto di riferimento. In particolare, è necessario compiere una disamina degli oggetti del sistema di controllo di gestione in termini di unità organizzative, attività, prodotti e progetti (Azzone, 1999).

Innanzitutto è indispensabile definire l'architettura del sistema di controllo di gestione. Si può decidere per quali unità organizzative misurare obiettivi specifici: si parla in questo caso di architettura per centri di responsabilità. Si ricorda che un centro di responsabilità è costituito da un gruppo di persone, il cui titolare è responsabile del conseguimento di uno specifico insieme di risultati e/o dell'uso di determinati fattori produttivi. L'articolazione dei centri non può seguire regole precise, dal momento che deve essere strumentale all'esercizio della delega, cioè all'autonomia dei dirigenti nella gestione delle risorse a disposizione.

In secondo luogo si devono analizzare le linee di attività delle varie unità organizzative, in modo da individuare le variabili critiche per le quali definire indicatori di prestazione specifici. A tal fine si possono seguire due metodi diversi: dal basso, a cura del responsabile di ciascun centro (spetta poi all'unità responsabile del controllo di gestione armonizzare i vari elenchi di attività), o dall'alto. Si suggerisce comunque di

distinguere tra attività finali (appartengono a questa categoria le attività di ricerca e didattica) ed attività strumentali (legate al funzionamento della macchina amministrativa). La soluzione dal basso, consentendo un maggior coinvolgimento degli operatori, determina un consenso superiore, anche se richiede inevitabilmente tempi più lunghi.

In terzo luogo appare utile individuare i prodotti dell'università, dei singoli centri e/o delle linee di attività, così da poter correlare i soggetti (chi opera) con i loro risultati.

Infine, si ritiene opportuno rilevare l'eventuale esistenza di progetti specifici che, per la loro rilevanza, meritano di essere oggetto di un controllo specifico (Azzone, 1999).

L'analisi delle prestazioni

Il sistema di controllo di gestione deve associare a ciascun oggetto uno o più indicatori di prestazione. La seconda fase della progettazione consiste quindi nella rilevazione delle prestazioni maggiormente significative per ogni oggetto del sistema di controllo di gestione e nella scelta di appropriati indicatori (Azzone, 1999).

In termini assolutamente generali, le tipologie di prestazione possono essere suddivise in due gruppi (Azzone, 1999): le prestazioni legate al servizio reso al cliente (la qualità del servizio, il volume di attività e la tempestività) e quelle collegate al costo delle risorse impiegate (il prezzo di acquisizione delle risorse e la loro produttività, ossia il rapporto tra il volume di attività e le risorse utilizzate).

La scelta di specifici indicatori per la misura delle prestazioni dipende dall'oggetto del controllo e, quindi, a seconda di quale esso sia, si possono proporre diverse considerazioni. Nel caso delle attività è necessario identificare la rilevanza delle dimensioni quantitativa e qualitativa, al fine di scegliere gli indicatori più appropriati: la prima, ad esempio, si può misurare attraverso il rapporto tra il costo delle risorse impiegate ed il volume di attività svolto; la seconda mediante i tempi di risposta ed il livello del servizio erogato. Per i progetti (iniziative solitamente di durata pluriennale) si possono individuare indicatori come il grado di completamento del progetto, il livello di raggiungimento degli obiettivi, la differenza tra i costi effettivamente sostenuti e quelli previsti e le previsioni a finire (ovvero quali dovrebbero diventare i tempi ed i costi del

progetto nel momento in cui esso sarà terminato). Per i prodotti si possono considerare il costo totale, quello unitario, il conto economico di prodotto (nel quale riportare sia i ricavi, sia i costi ad esso associati), l'analisi della qualità percepita dal cliente ed i tempi medi di risposta. Nel definire i parametri da associare alle varie unità organizzative, dal momento che esse svolgono una o più attività e realizzano generalmente uno o più prodotti e progetti, oltre alle osservazioni precedenti, assume particolare rilievo l'opportunità di disporre di criteri di selezione degli indicatori, per evitare duplicazioni di informazioni, e di modalità di sintesi delle misure relative ad oggetti differenti (Azzone, 1999).

Il sistema di raccolta delle informazioni

Un sistema informativo risulta adeguato quando è in grado di produrre informazioni utili allo scopo che si vuole perseguire ed in maniera tempestiva rispetto alle esigenze, ossia in grado di supportare e favorire l'attività decisionale. Naturalmente, non esiste il sistema ideale e, pertanto, esso deve essere progettato in funzione delle specifiche esigenze e caratteristiche del singolo ateneo.

Non è ipotizzabile l'impostazione di un sistema di controllo nelle università senza disporre di adeguati flussi informativi che riguardano non soltanto i processi e le combinazioni produttive realizzate internamente, ma anche l'ambiente esterno. L'istituzione universitaria, infatti, è un sistema economico aperto che interagisce continuamente con il mercato, entrando in contatto con soggetti interessati a vario titolo al suo andamento gestionale. La progettazione della configurazione del sistema informativo influenza i successivi passaggi e, quindi, un ateneo deve scegliere quella che meglio sembra rispondere ai fabbisogni conoscitivi interni ed a quelli dei propri interlocutori e che, al tempo stesso, sia coerente con le risorse effettivamente disponibili.

La terza fase del percorso per la progettazione del controllo di gestione consiste nel definire il sistema di informazioni necessario per il calcolo degli indicatori di prestazione. A tal fine è opportuno costruire archivi in cui registrare le informazioni di carattere contabile (il piano dei conti) ed extracontabile (sistemi di classificazione delle quantità economiche non monetarie), nonché definire le modalità di rilevazione delle informazioni.

La rilevazione dei costi e le loro modalità di attribuzione agli oggetti di costo

La rilevazione delle singole voci di costo può seguire varie logiche. Il costo può essere definito come il valore delle risorse impiegate. Le principali scelte riguardano la presenza di un sistema a prezzi standard o effettivi e la distinzione tra costo diretto e costo pieno. I costi diretti (o controllabili) sono quei costi che possono essere attribuiti in modo univoco ad una unità o ad un'attività (quelli relativi al personale, alle missioni, ai beni di consumo, ecc.), mentre i costi indiretti (o pieni) sono i costi funzionali allo svolgimento dei compiti di una unità, ma sostenuti da altre (i costi amministrativi per l'acquisto di beni e servizi, quelli per la gestione del personale, ecc.). E' spesso consigliabile l'adozione di un sistema a costi pieni, che offre un potenziale di informazione considerevole, pur mantenendo la distinzione tra costi diretti ed indiretti, in modo da poter utilizzare le diverse configurazioni di costo per problematiche differenti (Azzone, 1999).

I costi contenuti negli archivi contabili devono poi essere attribuiti agli oggetti di costo (Azzone, 1999). Lo schema complessivo che si può adottare si articola in tre fasi, come illustrato qui di seguito. La prima riguarda la suddivisione delle unità organizzative in centri di costo. Questi ultimi rappresentano aggregati parziali di costi dotati di sufficiente omogeneità. La progettazione dei centri di costo dipende dalle conoscenze che si vogliono ottenere e dai costi che si sostengono allo scopo. Si può operare una distinzione, ad esempio, tra centri di costo produttivi e centri di costo di servizio. I primi accolgono i costi direttamente imputabili alle attività istituzionali dell'università e si identificano con le unità amministrative periferiche, quali facoltà, dipartimenti, centri di ricerca o con alcune ripartizioni di queste. Si possono suddividere ulteriormente tali centri in centri produttivi finali, che coincidono con i prodotti forniti dagli atenei (i corsi di laurea, la ricerca di base ed applicata, i dottorati di ricerca, i corsi di formazione verso terzi ed ogni altro prodotto idoneo a realizzare proventi) ed in centri produttivi intermedi (ad esempio i laboratori didattici delle facoltà ed i centri di calcolo delle facoltà che non erogano servizi all'esterno), il cui ruolo è solo di passaggio, in quanto i costi ad essi attribuiti sono successivamente ribaltati sui centri finali. I centri di servizio, invece, accolgono tutti i costi legati alla conduzione dell'istituzione universitaria nel suo complesso. Tali centri possono essere distinti in ausiliari, aventi un ruolo di supporto (ad esempio orientamento studenti, servizi bibliotecari) ed in generali,

preposti al mantenimento della funzionalità degli uffici, senza partecipazione diretta e di supporto alle attività finali (come amministrazione del personale e centralino). E' possibile, in funzione del sistema di contabilità analitica prescelto, che alcuni centri di servizio assumano il carattere di centri finali, poiché non è previsto il loro successivo ribaltamento (Fici, 2001). E' importante tenere presente che la suddivisione delle unità organizzative in centri di costo non ha valore assoluto, ma dipende dalle scelte operate dalle singole università in relazione al sistema informativo e, più in generale, alle proprie specificità.

La seconda fase concerne l'individuazione dei costi diretti per ciascuna unità organizzativa e la loro ripartizione tra le attività: è necessario che per ogni voce di costo diretto sia identificata l'attività per cui le risorse sono utilizzate (Azzone, 1999).

La terza fase ha ad oggetto l'attribuzione dei costi indiretti ai centri di costo finali ed il calcolo dei costi dei prodotti e dei progetti. Le principali metodologie per il ribaltamento dei costi dei centri di servizio sui centri di costo finali sono due: la logica basata sulle risorse, che utilizza come unità elementare di analisi la singola risorsa (ad esempio il centro di costo di servizio "ufficio personale") e ne suddivide percentualmente il costo tra i centri di costo finali; naturalmente sono svariate le metodiche che condividono questa impostazione generale e che si distinguono solo per differenti scelte algoritmiche. La logica basata sulle attività (*Activity Based Costing*), invece, è una metodologia di calcolo del costo pieno di prodotto che si sostanzia nell'analisi delle attività svolte da un centro di costo di servizio e per ciascuna di esse cerca di comprendere il consumo operato da ogni centro di costo finale. A tal fine viene individuato un *driver* di consumo, ossia una grandezza che spiega quanto un centro di costo finale assorbe delle attività del centro di costo di servizio. I costi associati a ciascun centro di costo finale possono poi essere attribuiti alle diverse attività, ai prodotti ed ai progetti (Azzone, 1999).

L'organizzazione del sistema di controllo di gestione

Per rendere il sistema di controllo di gestione uno strumento effettivamente funzionante all'interno di una istituzione universitaria è utile definire: l'articolazione del sistema di *budgeting*, del sistema di *reporting* e l'organizzazione dell'unità che si deve occupare del funzionamento del sistema (raccolta delle informazioni, predisposizione

dei *reports*, manutenzione ed aggiornamento del sistema) in termini di competenze necessarie e di collocazione all'interno dell'ateneo (Azzone, 1999).

Il sistema di *budgeting* permette di indirizzare l'azione dei singoli *managers*, evitando comportamenti improvvisati, attraverso una maggiore formalizzazione dei meccanismi di impiego delle risorse a disposizione dell'ateneo.

Giova ricordare che il *budget* non rappresenta una mera previsione, né uno strumento troppo formale e rigido che imprigiona l'università in modelli di comportamento prestabiliti, senza possibilità di modificarli se variabili esogene ed endogene lo richiedono. Ci sono tecniche, infatti, come si è già discusso, (si pensi al *budget flessibile*) che contemplan variazioni, durante lo svolgimento delle attività, delle ipotesi assunte nel processo di *budgeting* e mirano ad anticipare i probabili risultati. La letteratura teorica ed operativa propone anche altri strumenti che consentono un efficace controllo della "direzione di marcia". Si pensi al *budget scorrevole*, che ha un orizzonte temporale aperto che permette di proiettare la programmazione oltre il periodo amministrativo: è possibile in questo modo replicare il processo di elaborazione del *budget* più volte l'anno, dando ad esso un carattere di continuità. Un'altra tecnica è quella del *budget a base zero*, che offre l'opportunità di svincolarsi da una logica estrapolativa (il periodo precedente) a favore di un'ottica più realistica e con più stretto riferimento all'ambiente esterno.

La dottrina economico-aziendale solitamente suole distinguere, in ordine alle modalità di formazione, tre tipologie di *budget*: il *budget imposto*, che è gestito direttamente dall'alta direzione attraverso un processo *top down*, senza il coinvolgimento dei vari responsabili; il *budget partecipato*, che presuppone invece il coinvolgimento dei diversi dirigenti mediante un processo *bottom up*; il *budget negoziato*, che implica un processo di negoziazione di risorse ed obiettivi, in cui i responsabili propongono anche possibili revisioni di questi ultimi (Del Bene, 1997). Al di là della modalità prescelta, si può sostenere che alla base del sistema di *budgeting* deve esserci un minimo di condivisione degli obiettivi, in modo tale che essi possano essere considerati coerenti sia da chi li assegna, sia da chi dovrà realizzarli; deve esserci altresì l'attribuzione della delega, in coerenza con lo sviluppo del decentramento decisionale, in quanto è importante che i dirigenti siano responsabilizzati sul loro conseguimento.

Il *reporting* costituisce uno dei momenti chiave del sistema di controllo di gestione e consente di diffondere periodicamente informazioni ai vertici accademici ed ai vari dirigenti, nella forma ritenuta più idonea ad agevolare il processo decisionale ed a consentire la comprensione dei meccanismi di funzionamento dell'istituzione universitaria.

Un sistema di *reporting* può essere sviluppato secondo logiche diverse: si va dal più classico cruscotto aziendale, che permette di tenere sotto controllo le variabili chiave focalizzandosi prevalentemente sull'area finanziaria e su quella operativa, alla più innovativa *balanced scorecard* (traducibile nella lingua italiana come scheda di valutazione bilanciata), che va oltre l'obiettivo del cruscotto, proponendosi anche quale strumento di comunicazione della strategia e di monitoraggio dei processi innovativi e di apprendimento interni all'azienda (Bocchino, 2000).

La letteratura economica propone diverse tipologie di sistemi di *reporting*, in relazione, ad esempio, alle finalità (sistema di *reporting* di carattere valutativo, sistema di *reporting* di carattere informativo), ai destinatari (rapporti funzionali alla direzione operativa, rapporti funzionali alla direzione strategica), al momento del confronto (consuntivi, preconsuntivi, sistema di *reporting* di ipotesi alternative di eventi o di azioni future, sistema di *reporting* per varianti), al processo decisionale (sistema di *reporting* del continuo o corrente, sistema di *reporting* della gestione aziendale, sistema di *reporting* che attiva il meccanismo di *feed-forward*, sistema di *reporting* che si riferisce alla dimensione strategica del controllo), ecc. (Del Bene, 1997).

Altri elementi fondamentali da considerare nella progettazione di un sistema di *reporting* riguardano la forma dei *reports*, in quanto essa incide sull'impatto informativo nei confronti del lettore, e la frequenza di rilevazione, poiché una delle carenze da evitare, vista la sua importanza per l'attività decisionale e per la funzione del sistema di controllo, è la mancanza di tempestività.

Appare utile ricordare che il contenuto di un sistema di *reporting* non può essere prestabilito in termini generali, perché va adattato alle specificità dei singoli atenei, quali il profilo strategico, gestionale ed organizzativo, nonché le leve decisionali dei destinatari. Il sistema di *reporting*, per non divenire un mero adempimento formale, deve altresì possedere un sufficiente grado di elasticità, seguire i cambiamenti

organizzativi delle università ed adeguarsi alle esigenze informative che si presentano di volta in volta.

L'unità organizzativa cui deve occuparsi del funzionamento del controllo di gestione viene solitamente denominata *controller*. Quest'ultimo, al fine di rendere pienamente operativo il sistema, deve avere una collocazione sufficientemente alta nell'organigramma aziendale, in modo da interagire con tutti i dirigenti su un piano almeno paritario, e deve disporre di sufficienti competenze in ordine sia al funzionamento dell'ateneo, sia agli strumenti, in termini di abilità di tipo organizzativo-gestionale, relazionale e tecnico-contabile.

Il ruolo del *controller* consiste sostanzialmente nell'intervenire nel processo di controllo con il compito non soltanto di rilevare dati ed elaborare informazioni, ma anche di dirigere l'attenzione del *management*, di coordinarlo e di aiutarlo a risolvere i problemi che si pongono. Se la sua attività consistesse semplicemente nella pura rilevazione di dati economico-finanziari si avrebbe un'applicazione molto riduttiva della sua funzione, che impedirebbe di contribuire significativamente alla buona riuscita del ciclo di programmazione e controllo. Si tratta, in particolare, di conciliare programmi e specifiche iniziative di dirigenti appartenenti ad unità organizzative diverse, di segnalare all'alta direzione le principali variabili da presidiare, nonché di aiutarla a prendere opportune decisioni da un punto di vista economico, organizzativo e gestionale. Un buon *controller*, infatti, coordina e supporta i soggetti a capo dei centri di responsabilità e non si limita a far rispettare le procedure, ma deve essere anche propulsivo, ossia deve essere in grado di proporre soluzioni migliorative della capacità informativa degli strumenti impiegati ed incentivare lo sviluppo di una cultura volta ad indirizzare la gestione operativa verso i traguardi stabiliti dagli organi di governo. Il *controller* deve pertanto partecipare attivamente al processo decisionale, in quanto titolare di una funzione dinamica di ispirazione e sviluppo di una visione economica della gestione.

Le competenze richieste al *controller* vanno lette alla luce di un contesto dinamico e complesso e, quindi, oltre a conoscenze tecniche in materia di contabilità, di *information technology* e di funzionamento dell'amministrazione in cui opera, sono necessarie capacità di coordinamento, di comunicazione e di collaborazione con i dirigenti, senza conflittualità, di flessibilità nel soddisfare le richieste del *management*,

nonché di tempestività nella produzione di informazioni attendibili, di assistenza e di consulenza (Brusa, 2000).