

CAPITOLO QUARTO

IL *FRAMEWORK* EMERGENTE

4.1. Premessa

In questo capitolo, a valle delle analisi normativa e positiva, si tenta di definire il *framework* emergente, ossia la configurazione del sistema di controllo di gestione maggiormente rispondente ai fabbisogni delle università, considerandola come un insieme di linee guida che ogni ateneo deve osservare con spirito critico alla luce delle proprie specificità: si compie una sorta di processo di alfabetizzazione, in termini di approccio e di scelte, che una istituzione universitaria deve affrontare per mettere a punto il sistema più adeguato alle proprie peculiarità. Si presenta, usando un linguaggio figurativo, una “cassetta degli attrezzi” che permetta alle università di intraprendere, in maniera del tutto autonoma e rigorosa, un percorso volto a progettare e realizzare il sistema di controllo di gestione più congeniale, scegliendo gli strumenti e le tecniche che consentano di agevolarne l’attività decisionale. Si è cercato quindi di suggerire una configurazione del sistema di controllo di gestione negli atenei in modo da sfruttarne al meglio le potenzialità e favorire il cambiamento organizzativo. E’ importante sottolineare che non si intende offrire al lettore una ricetta, data la complessità della materia e la varietà delle istituzioni. D’altra parte, non soltanto le caratteristiche di progettazione e funzionamento di un sistema di controllo di gestione sono difficilmente standardizzabili, ma è inopportuno, se non metodologicamente scorretto, proporre una omogeneizzazione della strumentazione operativa da adottare nelle diverse fattispecie universitarie. Inoltre, anche nell’ipotesi di voler procedere ad una vera e propria modellizzazione, la definizione di un modello normativo del controllo di gestione nelle

università richiederebbe che vi fossero sistemi implementati e consolidati da un numero significativo di anni. E' carente, invero, il supporto empirico per la validazione di uno schema generale interpretativo del successo o dell'insuccesso del funzionamento del controllo di gestione negli atenei. Con questa ricerca, quindi, tenendo sempre ben presente il quadro di riferimento normativo ed istituzionale del controllo di gestione ed il ruolo ad esso assegnato nell'ambito del processo di trasformazione del sistema universitario italiano in atto, si presenta un progetto che prende in considerazione opportune soluzioni tecniche e fissa alcuni principi di riferimento già ampiamente condivisi dagli studiosi e dagli operatori del settore (Ongaro e Rodolfi, 1998; Fici, 2001; Arnaboldi ed Azzone, 2002; Arcari, 2003).

Nella costruzione del *framework* ci si è ispirati, tra l'altro, ai sette elementi ritenuti basilari dal decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286: le unità elementari di analisi, l'insieme dei prodotti e delle finalità dell'azione amministrativa, le modalità di rilevazione e ripartizione dei costi, gli indicatori specifici, le procedure di determinazione degli obiettivi gestionali e dei soggetti responsabili, la frequenza di rilevazione delle informazioni, l'unità responsabile della progettazione e della gestione del controllo di gestione.

Si precisa che la configurazione del sistema di controllo di gestione suggerita viene elaborata partendo non soltanto dall'analisi della letteratura economica più significativa e da due studi di caso, ma anche da recenti esperienze di controllo nella pubblica amministrazione, che costituiscono un importante punto di riferimento per la costruzione dei sistemi di controllo.

4.2. Le unità di analisi

Le unità di analisi funzionali al controllo di gestione, in corrispondenza delle quali misurare specifiche prestazioni, possono essere definite a diversi livelli di aggregazione.

Le unità di analisi "tradizionali", ai fini del controllo di gestione, sono i centri di responsabilità, la cui definizione rappresenta una delle premesse affinché il sistema sia efficace. 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. L'individuazione dei centri di responsabilità è un'operazione complessa, sia perché si tratta di stabilire quali obiettivi assegnare e quali poteri decentrare, sia perché il raggiungimento dei risultati da parte di ciascun centro è strettamente legato al lavoro degli altri. La costruzione dei centri di responsabilità costituisce non soltanto un'attività propedeutica al funzionamento del sistema di controllo di gestione, in termini di identificazione del numero dei livelli gerarchici, le cui prestazioni vengono misurate, e delle informazioni rilevate in ciascun livello, ma anche il presupposto organizzativo indispensabile affinché il controllo non rappresenti un mero esercizio contabile.

Il metodo che viene solitamente seguito per la determinazione del piano dei centri di responsabilità nelle università consiste nel disegnare tali centri secondo criteri tecnologico-produttivi ed organizzativi, facendoli coincidere con le unità organizzative esistenti o con loro raggruppamenti (Riccaboni, 1999). L'attribuzione di obiettivi e responsabilità economica a queste ultime spesso, però, richiede una modifica dei loro compiti ed un ampliamento della loro disponibilità di leve gestionali. Sarebbe quindi opportuno partire dalla individuazione delle aree di attività rilevanti dal punto di vista strategico e, comunque, da presidiare, per poi procedere ad un'accurata revisione della struttura e dei ruoli organizzativi (Fici, 2001).

Gli elementi che consentono di individuare operativamente un centro di responsabilità si possono così sintetizzare: la ripartizione dell'ateneo in aree di responsabilità, con compiti e confini ben delineati; la possibilità di localizzare e misurare i costi imputabili ai centri di responsabilità; l'attribuzione delle relative responsabilità ad una persona ben identificata, la quale abbia l'autorità per poterli governare e disponga delle risorse finanziarie, umane e materiali necessarie per poter raggiungere i risultati prestabiliti. La definizione del grado di responsabilità, in particolare, si basa sulla coerenza rispetto agli obiettivi generali dell'università, nel senso che le responsabilità devono essere distribuite in modo da indurre la dirigenza ad avere comportamenti favorevoli alla propria area d'interesse ed all'ateneo nel suo complesso; ogni responsabile deve essere poi convinto che le competenze affidategli

siano misurate in modo corretto e che egli è responsabile unicamente delle proprie decisioni.

I centri di responsabilità presenti in una università possono essere di vario tipo, a seconda dei criteri di classificazione. In funzione dell'attività svolta, si può operare una distinzione tra centri di servizio e centri produttivi. I primi sono responsabili dell'erogazione dei servizi amministrativi centralizzati di supporto, ovvero sono legati al funzionamento della macchina organizzativa ed hanno il compito di supportare, direttamente o indirettamente, l'attività dei centri produttivi: si pensi ai vari uffici che costituiscono l'amministrazione centrale, dipendente dal direttore amministrativo. I secondi rappresentano centri di prestazioni finali responsabili della produzione dell'ateneo e, quindi, contribuiscono direttamente al conseguimento delle sue finalità istituzionali: rientrano in questa categoria le facoltà, i dipartimenti, gli istituti ed i centri di ricerca. Nell'ambito dei centri di servizio è possibile distinguere tra i centri ausiliari, i quali forniscono i loro servizi direttamente ai centri produttivi (ad esempio gli uffici servizi alla ricerca, orientamento e servizi agli studenti, coordinamento progetti internazionali, ecc.), ed i centri generali, che erogano invece servizi all'università nel suo complesso e si occupano del corretto funzionamento dell'intero apparato amministrativo (uffici tecnici, logistica, contabilità, ecc.). I centri di servizio, con particolare riferimento a quelli di carattere generale, si possono ulteriormente suddividere in centri con funzioni di tipo operativo ed in centri con funzioni strategiche. Per questi ultimi appare più complessa la definizione di una correlazione tra le risorse impiegate ed i volumi di attività svolta, poiché sono molteplici le variabili a cui sono legati i loro risultati (si pensi agli uffici adibiti allo sviluppo delle risorse umane, alla programmazione edilizia, al controllo di gestione, ecc.). I centri di tipo operativo sembrano invece più semplici da trattare, ai fini del controllo di gestione, in quanto i costi da loro generati sono principalmente riferibili ad attività ripetitive (gli esempi possono essere molteplici, si va dall'economato, alla biblioteca, ecc.).

La classificazione tra centri di servizio e centri produttivi è particolarmente utile ai fini del controllo di gestione, in quanto le due classi di centri hanno un diverso impatto nei confronti dell'utente finale e, pertanto, i responsabili devono essere valutati utilizzando misure di *performance* in grado di riflettere il diverso ruolo svolto. Per i centri produttivi, ad esempio, è possibile impiegare parametri capaci di cogliere la

soddisfazione del cliente finale, come il numero di applicazioni industriali di un progetto di ricerca, mentre per i centri di servizio tale correlazione non è immediata ed occorre costruire un sistema di misure che rifletta, direttamente, la soddisfazione del cliente interno e, indirettamente, gli effetti sull'utente finale (Fici, 2001).

Con il presente lavoro, come è stato proposto da alcuni recenti studi (Azzone, 2000b; Azzone, 2002; Arnaboldi ed Azzone, 2002; Catalano, 2002), si considera tuttavia la possibilità di utilizzare come unità elementare di analisi non l'intero centro di responsabilità, ma la singola attività, poiché essa costituisce un'entità internamente più omogenea. Si ritiene, infatti, che il centro di responsabilità costituisca una unità troppo aggregata e disomogenea al proprio interno affinché si possa identificare correttamente per essa uno specifico indicatore di prestazione. Più precisamente, appare difficile individuare un singolo indicatore che sia in grado di rappresentare esaustivamente tutte le linee di attività di una unità organizzativa, poiché esse non sono sempre uniformi, ma si differenziano, ad esempio, in relazione al grado di ripetitività delle operazioni od al loro livello di misurabilità (in termini quantitativi o qualitativi). Si reputa in ogni modo utile, anche quando le attività che caratterizzano una unità sembrano affini, avvalersi di un sistema di misura capace di mostrare la loro efficienza ed efficacia, assicurando una rappresentazione dettagliata delle molteplici sfaccettature gestionali, didattiche e di ricerca, evitando così mere approssimazioni. In talune circostanze può verificarsi invero che alcune linee di attività di un ufficio siano efficienti, mentre altre completamente inefficienti. Si suggerisce, quindi, per ciascuna attività svolta all'interno di una unità organizzativa o, meglio, per quelle strategicamente rilevanti o, comunque, il cui andamento incide sulle variabili più critiche, di costruire uno o più indicatori di prestazione, in modo da disporre di un livello di informazione sufficientemente disaggregato, capace di cogliere i variegati aspetti di ciascuna area di indagine. L'insieme degli indicatori relativi alle attività di una unità organizzativa può costituire un potenziale cruscotto funzionale all'autogoverno, in grado di consentire al responsabile di cogliere immediatamente le principali criticità emerse.

Appare opportuno enfatizzare che il centro di responsabilità non risulta però svilito da questo approccio, in quanto, considerata la struttura degli atenei e l'utilità di responsabilizzare i singoli dirigenti, si ritiene che esso debba rimanere l'unità di analisi

in corrispondenza della quale misurare specifici obiettivi ed alla quale associare appropriati indicatori sintetici. In questa prospettiva i centri di responsabilità possono essere pertanto visti come delle misure parziali per la responsabilizzazione economica di unità organizzative che gestiscono risorse. D'altro canto, come evidenzia Fici (2001), va considerato che la dimensione organizzativa lungo la quale si rilevano i costi è il centro di responsabilità e, quindi, il punto di partenza per qualsiasi elaborazione rimane una impostazione per centri di responsabilità.

Ai fini di una maggiore chiarezza, si precisa che la metodologia suggerita non intende proporre una rigida logica per processi, che travalichi i confini dei centri di responsabilità, dove per processo si intende una sequenza di attività correlate e finalizzate al raggiungimento di uno specifico risultato finale. Sarebbe infatti irragionevole pensare che le università possano passare con facilità da una visione organizzativa basata sulla distinzione in uffici, funzioni e settori ad una orientata ai processi. Pur essendo auspicabile, diverrebbe in realtà oneroso per alcuni atenei, almeno in una fase iniziale, impiegare un approccio del tipo *Activity Based* "puro", perché, tra l'altro, può succedere che le attività individuate ed aggregate in insiemi di operazioni, quanto più possibili omogenee in relazione all'*output* che producono, attraversino i confini di differenti unità organizzative. In altri termini, un ostacolo all'utilizzo dei dati di contabilità analitica per l'analisi delle attività è costituito dalla non certa corrispondenza tra attività critiche e centri di responsabilità, così come sono definiti nei sistemi contabili. L'adozione di una metodologia *Activity Based* "pura", come teorizzata dalla letteratura economica, può essere quindi inizialmente trascurata, come di fatto è avvenuto nelle università, considerata la complessità di tale analisi che incide profondamente sul modo di lavorare delle persone e presuppone la profusione di un'adeguata cultura economico-aziendale di fondo. L'*Activity Based*, invero, rendendo opportune specifiche azioni di formazione-sensibilizzazione del personale, richiede tempo ed un'appropriata guida. Alla luce di tali considerazioni, si è deciso che il *fremework* emergente, pur impostato sulla logica delle attività, presenti alcuni "correttivi" funzionali all'attuale contesto universitario, come si avrà modo di chiarire nel proseguo del lavoro. Con questa ricerca, d'altra parte, si intende sensibilizzare le istituzioni universitarie verso un approccio orientato alla valorizzazione delle attività ed a prenderlo inizialmente in considerazione non necessariamente per l'implementazione

del sistema di controllo di gestione dell'intera struttura, ma in termini, ad esempio, di studi di fattibilità o di prime parziali applicazioni a titolo sperimentale presso dipartimenti e facoltà (si veda al riguardo Cugini e Fagotto, 2006, che hanno descritto l'applicazione della metodologia *Activity Based Costing* alle unità di supporto di una facoltà di medio/piccole dimensioni di un ateneo italiano). Si ribadisce che anche per la definizione delle unità di analisi non si intende offrire un'unica soluzione, ma l'opportunità di riflessione sui punti di forza e di debolezza delle alternative decisionali.

L'attività, nella forma di unità elementare di analisi, si può rappresentare come una sorta di "microazienda", cui possono essere associate le risorse (intese come tutti gli *input* di personale, servizi, tecnologie, materiali utilizzati per realizzare l'attività), gli *output* ed i clienti (Azzone, 2000a; Catalano, 2002; Azzone, 2006).

E' bene ricordare che il concetto di attività può essere utilizzato a diversi livelli di aggregazione. Nel *framework* emergente si è deciso di proporre una struttura gerarchica a tre gradi (*prospetto 4.1*):

- le *macroattività* (gruppi omogenei di attività), ovvero i centri di responsabilità, coincidenti nella maggior parte dei casi con le unità organizzative o con loro accorpamenti, in corrispondenza delle quali misurare specifici obiettivi (si parla di architettura del controllo di gestione per centri di responsabilità);
- le *attività*, cioè le componenti di ciascuna unità organizzativa in corrispondenza della quale viene effettuata l'analisi; si tratta in sintesi delle attività di competenza di ciascuna area d'indagine;
- le *micro attività*, ossia le singole operazioni elementari che costituiscono ogni attività.

Si propone di misurare le prestazioni per i primi due gradi, in quanto le micro attività costituiscono un livello eccessivamente disaggregato per poter essere prese in considerazione singolarmente ai fini dell'analisi. La suddivisione delle attività in micro attività serve quindi esclusivamente per chiarire quali compiti ed operazioni includere in

Prospetto 4.1 Il modello delle attività: esempio di struttura gerarchica a tre gradi

Centro di responsabilità	Attività	Micro attività
Segreteria Studenti	1. Immatricolazioni	<ul style="list-style-type: none"> - pre-iscizioni - graduatorie test di ammissione - iscrizioni - immatricolazioni - registrazione pagamento tasse
	2. Supporto informativo agli studenti	<ul style="list-style-type: none"> - informazioni su offerta didattica e manifesto degli studi - orientamento per immatricolati e studenti - informazioni su preimmatricolazioni ed immatricolazioni - consulenza a studenti su percorso di carriera (piano di studio, riconoscimento esami, ecc.) - informazioni a studenti su corsi ed esami - informazioni attraverso servizi di assistenza telefonica - informazioni attraverso servizi di richiesta/risposta <i>on-line</i> o posta elettronica - pubblicazione di informazioni, materiali e procedimenti amministrativi via <i>web</i>
	2. Iscrizioni, libretti/ tessere ed abilitazione ai servizi	<ul style="list-style-type: none"> - iscrizioni - controllo posizione amministrativa dello studente e verifica rispetto degli sbarramenti - emissione e rilascio bollettini per pagamento tasse - registrazione pagamento tasse - rilascio tessere riconoscimento - pratiche tessere varie (accesso biblioteca, laboratori...) - pratiche libretto
	3. Autocertificazione, esonero e rimborso tasse	<ul style="list-style-type: none"> - predisposizione moduli per autocertificazione - consulenza specifica sull'autocertificazione - controlli sull'autocertificazione - provvedimenti in caso di dichiarazioni false e mendaci - collocamento nelle fasce di reddito - gestione esonero tasse - gestione rimborso tasse - istruttoria e rendicontazione per determinazione importi
	4. Supporto alla gestione di corsi, esami ed appelli di laurea	<ul style="list-style-type: none"> - tenuta ed aggiornamento calendario esami - coordinamento e gestione verbali degli esami dei singoli corsi e degli esami di laurea - organizzazione orari e prenotazione aule per esami ed appelli di laurea - definizione e gestione delle commissioni di esame e degli appelli di laurea - iscrizioni ad esami ed appelli di laurea, predisposizione ed erogazione statini di esame (o prenotazioni <i>on-line</i>) - preparazione documentazione per lo svolgimento degli esami dei singoli corsi ed appelli di laurea - registrazione esami ed appelli di laurea nel <i>database</i> di gestione degli studenti e relativa archiviazione - annullamento esami e correzioni - pubblicazione trasmissione esiti degli esami dei singoli corsi e degli esami di laurea - rilascio pergamene di laurea e certificazione - preparazione e rilascio certificazione
	5. Gestione carriere, piani di studio e certificazione (anche predisposizione <i>on line</i>)	<ul style="list-style-type: none"> - gestione rinunce, decadenze e sospensioni - riconoscimento carriera pregressa - archivio anagrafica studenti e controllo su verbalizzazioni e registrazioni - gestione provvedimenti disciplinari - trasferimenti di sede interuniversitari e trasferimenti tra università - cambio di classe, di corso di studio o di orientamento e passaggio da vecchio a nuovo ordinamento - predisposizione moduli per i piani di studio - regolamentazione per la predisposizione e l'aggiornamento dei piani - gestione per la presentazione e la modifica dei piani di studio (anche <i>on-line</i>) - registrazione dei piani di studio e relativi aggiornamenti - rilascio attestazioni (assistenza, mensa, trasporti) - rilascio certificazioni a studenti e laureati (esami sostenuti, piano di studio, rinvio militare, concorsi, diploma supplementare, borse di studio) - duplicati libretto ed altra documentazione - predisposizione nuovi modelli di certificazione
6.....

Fonte: rielaborazione del Progetto *Good Practice*, 2007.

ciascuna attività. Secondo questo approccio è dunque possibile misurare l'efficienza e l'efficacia sia delle singole attività, sia delle unità organizzative.

La letteratura teorica ed operativa generalmente indica come criterio da seguire per l'individuazione delle attività, da sottoporre a misurazione per un apprezzamento delle condizioni di efficienza e di efficacia, la significatività e la rilevanza dell'assorbimento di risorse in riferimento all'entità del costo di un prodotto o servizio. Tale identificazione è il risultato di due processi tra loro collegati: la mappatura delle attività elementari svolte all'interno delle singole unità organizzative e l'accertamento dei loro contenuti operativi (Bocchino, 2000). L'individuazione delle attività significative e rilevanti sotto il profilo strategico ed organizzativo-gestionale rappresenta un momento fondamentale del sistema di controllo che non si può ridurre ad una semplice elencazione universalmente valida per tutte le università. Ogni unità, infatti, per le particolari caratteristiche organizzativo-gestionali e per l'orientamento strategico adottato, manifesta esigenze informative e decisionali da verificare di volta in volta (Del Bene, 1997). Secondo una parte della dottrina l'identificazione delle attività deve avvenire secondo un approccio di tipo *bottom up*, con la partecipazione attiva dei responsabili delle unità organizzative, al fine di consentire la loro corretta individuazione e la rilevazione accurata delle risorse assorbite da ognuna, nonché favorire il cambiamento. Secondo altro pensiero dottrinario, invece, il coinvolgimento dei diversi operatori comporta tempi inevitabilmente maggiori e può rappresentare un impegno molto gravoso, il cui risultato può non essere coerente con le finalità del sistema, rendendo più alti i costi dei benefici. Una soluzione intermedia, che preveda un rapporto dialettico e di collaborazione diretta tra gli operatori e l'alta direzione, pur richiedendo tempi non brevi, può rappresentare il corretto equilibrio per la produzione di informazioni il più possibile attinenti alla realtà e per il superamento di quelle resistenze interne che inevitabilmente scaturiscono dal cambiamento. Il coinvolgimento dei vari responsabili operativi e la gradualità nell'introduzione del nuovo sistema si confermano una regola preziosa per la sua implementazione.

Come suggeriscono alcuni studiosi (Azzone, 2000b; Azzone, 2002; Arnaboldi ed Azzone, 2002), dal punto di vista dei fabbisogni informativi le attività possono essere distinte in quattro categorie, a seconda delle caratteristiche dei loro "prodotti". Una prima suddivisione è tra attività per le quali è prevalente la dimensione "quantitativa"

(orientamento all'efficienza) ed attività dove predomina la dimensione "qualitativa" (orientamento all'efficacia). Le prime sono attività (come, ad esempio, il pagamento degli stipendi) il cui prodotto è definibile in modo chiaro e standardizzato; il loro livello di efficienza è misurabile attraverso il rapporto tra il costo delle risorse utilizzate ed il volume di attività svolto. Le seconde sono attività per le quali non è tanto critico il numero di atti prodotti, ma il modo in cui vengono realizzati; per esse è quindi fondamentale verificarne l'efficacia mediante i tempi di risposta ed il livello del servizio erogato. Un'altra classificazione, trasversale rispetto alla precedente, distingue tra attività prevalentemente ripetitive, e comunque ripetute più volte nel corso dell'anno, per le quali è essenziale disporre di valori medi, o di sintesi, che indichino i costi ed i risultati complessivi dell'attività, ed attività che si focalizzano su pochi progetti, dove deve essere tenuto sotto controllo il singolo prodotto/progetto.

Alla luce di quanto argomentato risulta chiaramente come questo approccio di lavoro consenta di approfondire la conoscenza della struttura operativa dei singoli atenei, focalizzando il controllo sulle attività che possono incidere sulle loro *performances*. Per ciascuna attività, infatti, si individuano indicatori non solo di tipo quantitativo, con riguardo alla dimensione dell'efficienza, ma anche di tipo qualitativo o descrittivo, con riferimento all'efficacia. In questo modo è possibile comprendere come le attività vengano svolte, nonché le motivazioni alla base del consumo di risorse, e procedere conseguentemente alla riduzione degli sprechi, al contenimento dei costi delle singole operazioni e ad un aumento dell'efficacia, in termini, ad esempio, di qualità, tempestività e flessibilità.

L'applicazione della metodologia suggerita presenta un potenziale informativo che va ben al di là della semplice determinazione dei costi dei servizi centralizzati e della loro corretta ripartizione sui prodotti delle università. La logica fondata sulla valorizzazione delle attività appare infatti particolarmente utile per acquisire consapevolezza in ordine ai costi ed ai benefici connessi ai livelli qualitativi che contraddistinguono i servizi universitari, nonché per orientare i percorsi di razionalizzazione della gestione operativa e per supportare le decisioni amministrative ed economiche correlate ai processi di didattica e ricerca (Arcari, 2003).

4.3. Il sistema di misura e gli indicatori di prestazione

Prima di affrontare nello specifico la tematica della misura suggerita per analizzare l'efficienza e l'efficacia delle prestazioni ed i correlati indicatori, appare indispensabile anteporre alcune osservazioni che si ritengono utili ai fini operativi. Alla base di questa riflessione vi è innanzi tutto la consapevolezza della necessità di individuare le tipologie di indicatori più adatti a monitorare, in modo completo, le *performances* dell'università. Ciò significa, tra l'altro, che la misurazione della dimensione economico-finanziaria della gestione, pur essendo necessaria, da sola, se trattata in maniera isolata senza collegarla ad altre di differente natura, non è sufficiente a guidare la direzione verso gli obiettivi di breve e lungo periodo ed a risalire alle cause dei risultati raggiunti. I parametri di controllo dovrebbero quindi formare un sistema che includa indicatori monetari e non monetari, al fine di presidiare variabili come l'efficacia nelle sue varie manifestazioni (qualità, flessibilità, tempestività, ecc.). La metodologia proposta, infatti, ha ad oggetto la disamina del livello di efficienza ed efficacia delle attività e delle macroattività e, quindi, si avvale di indicatori sia economici, sia di altro tipo. Si può dunque asserire che efficienza ed efficacia sono complementari, nel senso che il controllo delle prestazioni raggiunte deve considerare entrambi gli aspetti.

Si precisa poi che nel presente paragrafo si evita di fornire una elencazione di indicatori, anche se non mancheranno alcune indicazioni di fondo che possono agevolare la costruzione a propria misura, e progressivamente migliorare, di un sistema di indicatori per il monitoraggio delle prestazioni degli atenei. Come rilevano Mussari e Pone (2001) appare vana e metodologicamente scorretta la ricerca dell'indicatore o degli indicatori, quasi si trattasse della soluzione definitiva ad ogni problema di misurazione, controllo e decisione. Il migliore indicatore è quello che consente di rispondere in modo efficace ai bisogni informativi di chi dovrà leggerne ed interpretarne il risultato. Dal momento che tali bisogni cambiano in funzione dei mutamenti organizzativi e di scenario, dato il carattere di dinamicità che caratterizza l'università, non è possibile disporre di indicatori perfetti e validi per sempre. D'altro canto, la cultura manageriale non è mai orientata all'individuazione di soluzioni preconfezionate,

ma è chiamata a fare i conti con la ricerca continua della migliore combinazione tra risorse e risultati.

Si noti infine che qualunque indicatore fornisce un valore che, anche se attendibile, deve essere sempre soggetto ad interpretazione in correlazione con altri indicatori e, possibilmente, in una prospettiva dinamica, ossia esaminando, con riferimento ad un certo orizzonte temporale, le variazioni dei risultati e le cause che li hanno generati. In altri termini, la valenza di un indicatore è sempre segnaletica di singoli aspetti dei fenomeni gestionali e, d'altra parte, il suo risultato non dà mai la soluzione ad un problema. Si può invece affermare che un indicatore, se opportunamente scelto e definito nelle sue componenti, se calcolato ricorrendo a valori significativi e correttamente misurati, se affiancato ad altri indicatori e comparato nel tempo, dà un segnale relativo all'andamento del fenomeno osservato: la valutazione della situazione e la scelta delle eventuali azioni da intraprendere è sempre rimessa al soggetto che, nella logica manageriale, risponderà degli effetti generati (Mussari e Pone, 2001). Un passo successivo, affinché si possa parlare di processo di valutazione delle *performances* delle istituzioni universitarie, consiste nel fare riferimento, oltre a processi di confronto nel tempo, grazie anche ad opportune serie storiche di indicatori, a processi di comparazione nello spazio (*benchmarking*).

Nel proseguo del paragrafo si procede a descrivere la misura suggerita per analizzare l'efficienza e l'efficacia delle attività ed i correlati indicatori, mostrando come essi consentono di esprimere un primo giudizio sulle singole attività e sulle modalità di funzionamento delle unità organizzative all'interno delle quali esse si svolgono e, di conseguenza, apprezzare la capacità dei vari responsabili di gestire le risorse loro assegnate.

In base al *framework* proposto, la scelta degli indicatori di prestazione da associare a ciascuna attività presuppone l'individuazione di classi di attività, in termini di orientamento all'efficienza o all'efficacia e del livello di ripetitività.

In linea generale, si può affermare che le indagini di efficienza consentono di stabilire se le attività di un ateneo sono state effettivamente svolte nel modo più conveniente possibile, in termini di razionalizzazione nell'uso delle risorse. La misura scelta per analizzare l'efficienza delle prestazioni è il costo ed il modello basato sulle

attività permette di misurare il costo totale dell'attività ed il costo per unità di *output* (costo/*output*). Le grandezze di costo consentono sostanzialmente di quantificare le risorse assorbite dalle varie attività svolte nell'ambito dell'università. La determinazione dei costi permette dunque di conoscere la destinazione delle energie e tali informazioni sono alla base di qualsiasi intervento diretto a migliorare il metodo di lavoro. In particolare, attraverso un approccio di tipo *Activity Based* è possibile risalire ai costi delle attività, e non limitarsi a quantificare in termini economici il contributo di ogni unità organizzativa alla "produzione", offrendo informazioni esaurienti sull'onerosità di specifiche operazioni e sulle variabili più critiche.

Nel caso di attività orientate all'efficienza ed a contenuto prevalentemente ripetitivo, come è stato ben evidenziato da alcuni autori (Azzone, 2000b; Azzone, 2002; Arnaboldi ed Azzone, 2002), l'analisi delle prestazioni si focalizza sul confronto tra "volumi" e "costi", a preventivo ed a consuntivo. La differenza tra il costo previsto ed il costo effettivo, in particolare, si può suddividere in due componenti elementari (Azzone, 1999):

- lo scostamento di volume, che misura l'effetto sui costi di una variazione nel volume di attività richiesto all'unità;
- lo scostamento di efficienza, che deriva da una variazione nel costo per unità di volume.

Lo scostamento di efficienza è normalmente l'indicatore più importante, in quanto può essere controllato, almeno in parte, dall'unità organizzativa.

Si ricorda che per un'analisi significativa delle prestazioni degli atenei appare utile anche un confronto sia tra gli scostamenti (differenza tra valori previsti ed effettivi) di periodi diversi, sia tra i risultati di differenti intervalli temporali: gli indicatori devono essere paragonati nel tempo per esaminare le variazioni intervenute.

Per le attività orientate all'efficacia, invece, si possono confrontare i valori a preventivo ed a consuntivo del costo complessivo dell'attività, della qualità percepita dal cliente (studenti o personale interno all'università) e dei tempi medi risposta (Azzone, 2000b; Azzone, 2002; Arnaboldi ed Azzone, 2002).

Come è noto, le indagini di efficacia sono generalmente finalizzate a misurare, rispetto ad un determinato oggetto di analisi, il grado di raggiungimento degli obiettivi definiti per quel determinato oggetto. In altri termini, si può sostenere che l'efficacia misura il rapporto tra i risultati conseguiti (*output* realizzati) ed i risultati desiderati (*output* attesi). Nell'ambito dei servizi, però, i risultati non sono sempre misurabili quantitativamente e gli obiettivi non sono quasi mai espressi (o esprimibili) in modo esplicito e tanto meno in termini quantitativi. Date tali difficoltà di misurazione, quando non è possibile individuare misure di risultato, che indichino direttamente il livello dell'*output* realizzato, appare utile ricorrere a misure di processo, che analizzano le modalità con cui gli obiettivi sono perseguiti supponendo una relazione di causa-effetto tra azione ed obiettivi (Arnaboldi, Azzone, Carlucci, 2004).

Tenendo conto di queste premesse, si suggerisce una metodologia di analisi dell'efficacia che si fonda principalmente sulla misurazione della qualità erogata e di quella percepita. La prima è finalizzata alla rilevazione dei tempi di risposta e, in generale, all'esame delle caratteristiche qualitative oggettive che prescindono dalla percezione degli utenti del servizio (ad esempio i tempi di attesa, il rispetto delle scadenze, la rapidità nel rilasciare dati ed informazioni). La seconda consente di rilevare la qualità percepita dai destinatari del servizio (analisi di *customer satisfaction*), che possono essere utenti interni all'università che fornisce il servizio (i dipendenti) oppure esterni (gli studenti). Il livello della prestazione può essere pertanto definito attraverso indicatori di accessibilità al servizio (semplicità di accesso, grado di automazione, disponibilità del servizio), indicatori di affidabilità e completezza del servizio (correttezza di dati ed informazioni, percentuale di errore, completezza e diversificazione del servizio), indicatori di capacità di risposta (tempi di attesa dell'utente, rapidità nell'ottenimento di dati ed informazioni, rispetto delle scadenze), indicatori di flessibilità (riguardo all'idoneità a soddisfare rapidamente le mutevoli esigenze manifestatesi) ed altri indicatori individuati caso per caso.

Le attività di tipo progettuale sono caratterizzate dall'impiego di una quantità significativa di risorse e dalla presenza di tempi di completamento lunghi. Ogni progetto, di conseguenza, dovrebbe essere caratterizzato in fase preventiva da: un insieme di obiettivi da raggiungere (espressi in termini quantitativi o qualitativi, a

seconda dell'orientamento dell'attività all'efficienza o all'efficacia), una tempificazione degli stessi ed un impegno delle risorse necessarie per ciascuna fase del processo (Azzone, 2000b; Azzone, 2002; Arnaboldi ed Azzone, 2002).

Nel caso degli atenei i progetti oggetto di controllo sono in primis i prodotti dei dipartimenti (e dei centri di ricerca), ossia i progetti di ricerca, anche se non si devono trascurare quelli correlati ai processi didattici o gestionali, come l'istituzione di un nuovo corso di laurea o l'informatizzazione degli uffici centralizzati.

In fase consuntiva, come rileva Azzone (1999), si possono associare al progetto i seguenti indicatori di prestazione:

- il grado di completamento del progetto, ossia l'insieme delle fasi che sono state completate;
- il grado di raggiungimento degli obiettivi;
- la differenza tra i costi sostenuti effettivamente e quelli previsti; tale valore si può ulteriormente articolare in due componenti, ovvero lo scostamento di costo (la differenza tra il costo previsto delle fasi del progetto effettivamente realizzate ed il costo effettivo del progetto) e lo scostamento di *scheduling* (la differenza tra il costo previsto delle fasi del progetto effettivamente completate ed il costo previsto dell'intero progetto);
- le previsioni a finire (stime a finire dei costi e dei tempi), ossia quali dovrebbero diventare i tempi ed i costi del progetto, nel momento in cui esso sarà ultimato.

Altri indicatori in grado di esprimere l'efficacia dei progetti di ricerca sono, ad esempio:

- le credenziali scientifiche (il numero di pubblicazioni pesate secondo la relativa tipologia);
- l'impatto delle pubblicazioni su altri lavori scientifici (ad esempio le citazioni ricevute);
- la soddisfazione della committenza (*customer satisfaction*);
- il numero di applicazioni industriali.

Per i prodotti delle università diversi dai progetti di ricerca, quali i corsi di laurea¹, si possono individuare indicatori di efficienza come:

- il costo unitario e quello totale;
- il conto economico di prodotto, nel quale riportare sia i ricavi sia i costi associati al prodotto, suddivisi per natura (costi del personale, materiali, ammortamenti, ecc.).

Si possono poi suggerire, senza proporre un elenco esaustivo, esempi di indicatori che misurano la qualità oggettiva dei corsi di laurea:

- il tasso di completamento degli studi (il rapporto tra studenti equivalenti in corso e studenti iscritti in corso);
- la percentuale di abbandoni precoci;
- la percentuale di studenti fuori corso;
- il tempo medio di laurea;
- il tempo medio in eccesso per conseguire il titolo di studio;
- le richieste di laureati da aziende.

Si ricordano poi indicatori in grado di esprimere la qualità percepita dagli studenti (*customer satisfaction*):

- il punteggio medio di valutazione della didattica da parte degli studenti e laureandi;
- la percentuale di insegnamenti con valutazione insufficiente (da parte degli studenti).

La scelta degli indicatori di prestazione da associare alle unità organizzative presuppone anche una loro valutazione in termini di attività svolte: all'interno di ogni ateneo, infatti, esistono unità che erogano servizi direttamente agli studenti ed altre che svolgono attività a supporto di altri soggetti interni. Le difficoltà aumentano proprio in sede di monitoraggio delle attività indirette, che accompagnano, supportano e coordinano il ciclo operativo tipico delle università. In questi casi, come osserva

¹ Si possono annoverare tra i prodotti degli atenei, in relazione alle scelte delle singole realtà, anche i dottorati di ricerca, le scuole di specializzazione, i corsi di formazione verso terzi ed ogni altro prodotto idoneo a realizzare proventi.

giustamente Fici (2001), gli standard qualitativi dei centri di responsabilità a monte del processo interno di scambio devono allinearsi alle esigenze di funzionamento delle unità a valle, per garantire il loro livello prefissato di *performance*. Con riferimento, ad esempio, ad una ricerca commissionata da un privato ad un dipartimento, molto spesso i risultati attesi sono ascrivibili non soltanto all'attività di quest'ultimo, ma anche alla velocità con cui gli uffici dell'amministrazione centrale gestiscono alcune formalità burocratiche correlate alla ricerca.

In questo paragrafo si è illustrato un approccio di analisi dell'efficienza e dell'efficacia che permette di individuare la capacità dei centri di responsabilità di razionalizzare l'uso delle risorse (efficienza) e di erogare servizi rispondenti alle esigenze dei clienti, sia interni sia esterni (efficacia). Appare altresì opportuno considerare la metodologia di integrazione delle due categorie di indicatori: l'unione di valutazioni di carattere quantitativo-economico con parametri prevalentemente qualitativi. D'altra parte, l'economicità della gestione di un ateneo può dirsi conseguita solo a seguito del contemporaneo soddisfacimento delle condizioni di efficienza ed efficacia. Tale integrazione consente di mostrare l'attitudine dei vari uffici dell'università a soddisfare, tramite il proprio lavoro, le aspettative degli utenti, siano essi interni o esterni. E' indubbio che una unità organizzativa riesca a creare tanto più valore quanto minori sono i suoi costi e quanto maggiori sono il volume di *output* e la qualità dei servizi erogati.

Individuare una correlazione tra misurazioni di efficienza ed efficacia dei vari centri di responsabilità appare complessa, tenuto anche conto che qualunque metodo seguito, per quanto risponda il più possibile a criteri di oggettività, risente di una certa soggettività nella scelta dei parametri per la valutazione complessiva. Naturalmente, non si devono confondere tali margini di soggettività con comportamenti poco professionali, vale a dire, tanto per citare un esempio macroscopico, l'utilizzazione del concetto di spesa in luogo di quello di costo. Un primo passo per una corretta rappresentazione può consistere in un approccio orientato alle attività che concepisca l'ateneo non come un insieme di centri di responsabilità senza correlazioni tra loro, bensì come una rete di processi che mette in relazione tra loro i vari uffici, apprezzando il contributo di ciascuno alla realizzazione degli obiettivi aziendali.

Prospetto 4.2 Esempi di indicatori di prestazione nelle università

Indicatori	Efficienza	Efficacia
Indicatori delle attività ripetitive di unità organizzative	<ul style="list-style-type: none"> - Scostamento di efficienza: confronto tra costo unitario previsto e costo unitario effettivo - Confronto tra scostamenti di periodi diversi - Confronto tra costi effettivi di periodi diversi 	<p>Qualità erogata:</p> <ul style="list-style-type: none"> - tempi medi di risposta (ad esempio tempi di attesa, rispetto scadenze, rapidità nel rilasciare dati ed informazioni)
Indicatori delle attività non ripetitive di unità organizzative	<ul style="list-style-type: none"> - Scostamento di efficienza: confronto tra costo totale previsto e costo totale effettivo - Confronto tra scostamenti di periodi diversi - Confronto tra costi effettivi di periodi diversi 	<p>Qualità erogata:</p> <ul style="list-style-type: none"> - tempi medi di risposta <p>Qualità percepita (<i>customer satisfaction</i>):</p> <ul style="list-style-type: none"> - accessibilità - affidabilità e completezza - capacità di risposta
Indicatori di sintesi delle unità organizzative	<ul style="list-style-type: none"> - Scostamento di efficienza: confronto tra costo unitario/ totale previsto e costo unitario/ totale effettivo - Confronto tra scostamenti di periodi diversi - Confronto tra costi effettivi di periodi diversi 	<p>Indicatore sintetico di valutazione della qualità erogata/percepita dai clienti (studenti o personale interno)</p>
Indicatori dei Dipartimenti	<ul style="list-style-type: none"> - Scostamento di efficienza: confronto tra costo unitario/ totale previsto e costo unitario/ totale effettivo - Autosufficienza finanziaria (rapporto tra entrate correnti totali al netto del FFO ed entrate correnti totali) - Finanziamento esterno della ricerca per docente (rapporto tra il totale di entrate per contratti di ricerca, prestazioni c/terzi, collaborazioni e contributi ed il numero di docenti afferenti) 	<ul style="list-style-type: none"> - Credenziali scientifiche: numero di pubblicazioni (pesate secondo la relativa tipologia) - Numero ed età media di brevetti - Prestigio delle riviste - Impatto delle pubblicazioni su altri lavori scientifici (ad esempio citazioni ricevute) - Numero di convegni (seminari, <i>workshop</i>) organizzati - Numero di progetti di ricerca (negoziati e/o gestiti)

Segue

Indicatori	Efficienza	Efficacia
Indicatori dei progetti di ricerca	<ul style="list-style-type: none"> - Scostamento di costo: differenza tra il costo previsto delle fasi del progetto effettivamente realizzate ed il costo effettivo del progetto - Scostamento di <i>scheduling</i>: differenza tra il costo previsto delle fasi del progetto effettivamente realizzate ed il costo previsto dell'intero progetto - Previsioni a finire (stime a finire del costo del progetto) 	<ul style="list-style-type: none"> - Credenziali scientifiche: numero di pubblicazioni (pesate secondo la relativa tipologia) - Impatto delle pubblicazioni su altri lavori scientifici (ad esempio citazioni ricevute) - Soddisfazione della committenza (<i>customer satisfaction</i>) - Numero di applicazioni industriali
Indicatori dei corsi di laurea	<ul style="list-style-type: none"> - Costo totale del corso di laurea - Costo per studente iscritto - Conto economico di prodotto 	<p>Qualità oggettiva:</p> <ul style="list-style-type: none"> - tasso di completamento degli studi (rapporto tra studenti equivalenti in corso e studenti iscritti in corso) - percentuale di abbandoni precoci - percentuale di studenti fuori corso - tempo medio di laurea - tempo medio in eccesso per conseguire il titolo di studio - richieste di laureati da aziende <p>Qualità percepita (<i>customer satisfaction</i>):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Punteggio medio di valutazione della didattica da parte degli studenti (e laureandi) - Percentuale di insegnamenti con valutazione insufficiente (da parte degli studenti)

Alla luce di quanto argomentato si può affermare che l'approccio suggerito, come si può osservare a titolo schematico ed esemplificativo dal *prospetto 4.2*, consente di disporre dei seguenti parametri:

- indicatori analitici di efficienza ed efficacia delle attività che si svolgono nell'ambito di una unità organizzativa (macroattività);
- indicatori analitici e sintetici di efficienza ed efficacia delle singole unità organizzative e, in particolare, dei dipartimenti e delle facoltà;
- indicatori di efficienza ed efficacia dei prodotti delle università, in primis i progetti di ricerca ed i corsi di laurea;

- indicatori di efficienza ed efficacia di specifici progetti, come ad esempio un piano di informatizzazione estesa o l'innovazione di un processo amministrativo;
- indicatori di integrazione di efficienza ed efficacia per ciascuna macroattività, ossia indicatori sintetici in grado di esprimere contestualmente le dimensioni di efficienza ed efficacia della singola unità organizzativa.

4.4. I sistemi di supporto

Una volta identificato l'*output* che il controllo di gestione deve fornire, appare opportuno riflettere sulla rilevazione ed organizzazione delle informazioni necessarie per produrlo. Più precisamente, nei successivi sottoparagrafi, si esaminano: il sistema informativo a supporto del controllo di gestione e, in particolare, gli archivi contabili ed extracontabili; la logica di rilevazione delle informazioni; la definizione dei costi delle attività; le modalità di attribuzione dei costi agli oggetti di costo. Si sottolinea che nella trattazione che segue non si propone una soluzione univoca valida per qualsiasi università, ma si individuano alcune alternative decisionali, evidenziando i relativi aspetti positivi e negativi e gli strumenti che possono agevolarne l'adozione.

4.4.1. Il sistema informativo

Il sistema informativo può essere definito come un patrimonio di informazioni contabili ed extracontabili che permette di raccogliere, elaborare ed archiviare dati al fine di produrre e distribuire informazioni a tutti i soggetti aziendali che ne hanno bisogno per decidere ed operare. E' generalmente condivisa l'affermazione che non esista un sistema informativo ideale, ma che esso debba essere organizzato in funzione del fabbisogno conoscitivo degli organi di vertice e delle caratteristiche distintive di ogni ateneo (dimensione, struttura organizzativa, risorse finanziarie, di competenza, ecc.). La scelta della configurazione di tale sistema, quindi, per evitare di divenire un mero esercizio burocratico fine a se stesso, deve rispondere alle esigenze interne della singola università ed a quelle dei suoi interlocutori e, nel contempo, deve essere coerente con le risorse effettivamente disponibili. In ogni caso il sistema informativo a

supporto del controllo di gestione, qualunque sia la sua architettura, deve assicurare agli attori coinvolti nel processo decisionale la disponibilità di informazioni affidabili e tempestive, necessarie per lo svolgimento della propria attività.

L'insieme degli archivi contabili, grazie al quale vengono rilevate le informazioni di carattere economico, finanziario e patrimoniale, viene denominato piano dei conti e serve per classificare tutti i costi sostenuti da un ateneo per natura (personale, materiali di consumo, energia, ecc.)². Ciascuna voce del piano corrisponde sostanzialmente ad un archivio nel quale vengono riportati i costi della risorsa corrispondente in un determinato periodo di tempo. Ciò che distingue un piano dei conti da una mera lista di voci è la sua articolazione, che tiene conto degli obiettivi informativi e delle esigenze che con il piano stesso si vogliono soddisfare. Non esiste un piano contabile ottimo in assoluto, in quanto ogni istituzione universitaria individua quello più adatto a fronteggiare le proprie necessità. Il piano dei conti può essere quindi definito in modo autonomo ed a diversi livelli di disaggregazione. Appare evidente che al crescere della disaggregazione delle informazioni aumenta la complessità del sistema informativo e, contestualmente, l'analiticità delle rilevazioni e, quindi, la precisione dell'attribuzione delle diverse voci di costo ai singoli oggetti (Azzone, 1999).

Il piano dei conti non è sufficiente per poter individuare tutti gli indicatori di prestazione opportuni e, pertanto, si rende necessario integrare le informazioni contabili con quelle di tipo extracontabile (Azzone, 1999). I sistemi extracontabili, come evidenzia Borgonovi (2004), comprendono le metodologie di definizione, rilevazione e classificazione delle quantità economiche non monetarie utili per il controllo. Essi sono generalmente preordinati alla determinazione di opportune classi di indicatori (nel *framework* proposto si sono suggeriti, ad esempio, i volumi, indicatori di qualità erogata e percepita, indicatori di completamento dei progetti, ecc.). Per ciascuno di tali indicatori deve essere costruito uno specifico archivio. Contrariamente alle informazioni contabili, che possono essere raccolte in un insieme di archivi sostanzialmente standard, quelle extracontabili sono quindi specifiche della singola unità organizzativa osservata. Sarebbe dunque scorretto sottovalutare informazioni di una tale portata, trattandosi di

² Il piano dei centri di responsabilità, invece, consente di riclassificare i costi di una università per destinazione: ogni archivio del piano contiene i costi sostenuti per le operazioni che si svolgono nel corrispondente centro di responsabilità.

notizie determinanti per un sistema di controllo che utilizza indicatori sia quantitativi, sia qualitativi.

4.4.2. La contabilità finanziaria e la contabilità economica

La contabilità finanziaria, adottata tradizionalmente da tutte le amministrazioni pubbliche, pur garantendo un monitoraggio dei flussi di entrata e di spesa e consentendo quindi la verifica della copertura finanziaria prima di qualsiasi impiego di risorse, non è sufficiente ai fini del controllo di gestione. Un discorso per certi aspetti analogo vale anche per la contabilità generale, generalmente utilizzata nelle aziende private, nel senso che essa, pur consentendo di realizzare una prima forma di controllo della gestione programmata, non è sufficiente per il controllo di gestione. Quest'ultimo, infatti, dovendo individuare in ciascun periodo le prestazioni di ogni oggetto di costo, si deve avvalere della contabilità analitica. Per poter comprendere appieno la scelta maggiormente rispondente alle esigenze delle singole università nell'attuale quadro normativo, fra le varie alternative possibili di configurazione del sistema contabile funzionale al controllo di gestione, appare opportuno richiamare i concetti di contabilità generale, finanziaria ed analitica. Alla luce anche del decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279³, che per contabilità economica sembra riferirsi più alla contabilità analitica che a quella generale, appare opportuno evitare commistioni ed errori di merito, avendo ben chiare le differenze non soltanto tra contabilità finanziaria ed economica, ma anche, nell'ambito di quest'ultima, tra contabilità generale ed analitica.

La contabilità finanziaria ha ad oggetto le entrate e le spese, registrate nelle fasi giuridicamente rilevanti. La spesa si può definire come l'onere connesso alla manifestazione finanziaria per l'acquisizione di un fattore produttivo, o meglio l'esborso monetario per il suo acquisto. L'entrata consiste nelle risorse realizzate in termini finanziari. Le fasi della spesa sono:

- la previsione, in quanto ogni atto di spesa ha un limite massimo fissato nel bilancio preventivo;

³ “Al fine di consentire la valutazione economica dei servizi e delle attività prodotte, le pubbliche amministrazioni adottano un sistema di contabilità economica fondato su rilevazioni analitiche per centri di costo. Esso collega le risorse umane, finanziarie e strumentali impiegate con i risultati conseguiti e le connesse responsabilità dirigenziali, allo scopo di realizzare il monitoraggio dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'azione svolta dalle singole amministrazioni...” (articolo 10, decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279).

- la prenotazione, che preleva i fondi dalla disponibilità di un determinato capitolo di spesa senza specificare l'identità del creditore, perché non è ancora sorta un'obbligazione dell'ateneo nei suoi confronti;
- l'impegno, con cui nasce un'obbligazione giuridicamente perfetta verso un terzo creditore del quale è specificata l'identità (gli elementi essenziali di questa fase sono l'avvenuto perfezionamento giuridico dell'obbligazione, la determinazione della somma da pagare, l'individuazione del soggetto creditore, l'esistenza della ragione del debito, l'esistenza dello stanziamento in bilancio ed il rispetto del vincolo di stanziamento previsionale di bilancio);
- la liquidazione, con la quale si effettua il riscontro tecnico tra il contenuto della fattura e la prestazione ricevuta; l'obbligazione diventa attuale, essendo la somma determinata ed esigibile;
- l'ordinazione, che consiste nella disposizione impartita al tesoriere, attraverso un documento denominato mandato, di provvedere al pagamento delle somme liquidate (esso deve indicare il capitolo di bilancio sul quale la spesa è allocata e la relativa disponibilità, il soggetto creditore, la somma dovuta ed eventuali modalità agevolate di pagamento concesse);
- il pagamento, ossia l'estinzione dei mandati di pagamento da parte del tesoriere e, quindi, il momento dell'effettiva variazione monetaria.

Le fasi dell'entrata in cui si articola la contabilità finanziaria sono:

- la previsione, poiché ogni provento deve essere iscritto in bilancio;
- l'accertamento, con cui l'entrata è definita nella ragione di credito, nell'idoneo titolo giuridico, nell'ammontare, nel soggetto debitore e nella scadenza;
- la riscossione, ovvero il momento in cui il debitore salda il proprio debito nei confronti dell'università; essa avviene mediante l'ordinativo d'incasso (indicante il soggetto debitore, la somma da riscuotere, la causale, eventuali vincoli di destinazione delle somme, il capitolo di bilancio, la codifica ed il numero progressivo, l'esercizio finanziario e la data di emissione).
- il versamento, con cui le somme riscosse affluiscono presso la tesoreria dell'ateneo.

Nella contabilità finanziaria, pertanto, assume rilevanza il momento in cui avviene il flusso di denaro e, di conseguenza, può esserci uno sfasamento temporale tra la fase in cui si realizza un prodotto o servizio e quella in cui avviene il relativo esborso monetario.

Lo strumento cui tradizionalmente è affidata la funzione di determinare i risultati di gestione, attraverso l'elaborazione del conto economico e dello stato patrimoniale, è la contabilità generale. Essa è definita come un sistema di rilevazioni contabili, sia cronologiche sia sistematiche, avente ad oggetto l'azienda nel suo complesso, finalizzato alla periodica rappresentazione del risultato economico e del patrimonio di funzionamento. La contabilità generale, quindi, rileva i fatti di gestione esterna, in modo da giungere, attraverso specifici procedimenti contabili, alla redazione dello stato patrimoniale, che presenta la composizione quantitativa e qualitativa del patrimonio, e del conto economico, che riporta le cause positive (proventi e ricavi) e negative (costi) che hanno determinato il risultato economico di esercizio. La contabilità generale, dunque, attraverso la rappresentazione periodica dell'assetto economico, patrimoniale e finanziario dell'amministrazione, fornisce informazioni sull'economicità della gestione e consente di apprezzare i risultati generali, ovvero riferibili all'intera università, offrendo indicazioni per indirizzare la gestione e migliorare le prestazioni conseguite. I documenti di sintesi della contabilità generale costituiscono altresì la base di partenza per far emergere, mediante le tecniche di analisi di bilancio, informazioni sulle determinanti degli equilibri economico, patrimoniale e finanziario. La contabilità generale, rispetto a quella finanziaria, permette una più corretta rappresentazione (Borgonovi, 2004):

- delle attività patrimoniali, evidenziando la capacità dell'azienda di custodire, mantenere e valorizzare le condizioni patrimoniali affidatele; in questo modo è possibile disporre di parametri significativi a cui rapportare certe classi di costi e proventi, nonché svolgere più rigorose valutazioni di convenienza economica comparata su determinate scelte gestionali (per esempio gestione diretta o esternalizzazione di alcune attività) e su eventuali decisioni di permutazione del patrimonio;
- delle passività patrimoniali, rilevando gli oneri che operazioni passate e presenti pongono a carico degli esercizi futuri;

- della capacità dell'azienda di vivere all'interno dei propri mezzi sia nell'esercizio in chiusura (risultato d'esercizio), sia in futuro (patrimonio di funzionamento).

A favore della contabilità finanziaria si può argomentare che essa consente un efficace controllo della spesa, mentre quella economica, nel caso di investimenti cospicui, permette di identificare solo l'ammortamento annuo e non il fabbisogno di cassa. A ciò si aggiunga che la contabilità economica se, da una parte, è molto utile per il controllo delle attività e dei prodotti, dall'altra lo è molto meno per i progetti di medio-lungo termine, per i quali è importante conoscere anche il momento delle uscite di cassa (Azzone, 1999).

Il *prospetto 4.3* riassume le principali differenze tra la contabilità finanziaria e quella generale. Le due contabilità si differenziano per il fine perseguito e, conseguentemente, per il loro oggetto, per il metodo di rilevazione e per il principio di competenza cui si ispirano. La contabilità finanziaria ha finalità autorizzatoria; ha ad oggetto le entrate e le uscite; è normalmente tenuta con il metodo della partita semplice, nel senso che ogni operazione di gestione viene osservata unicamente sotto il profilo del controllo dei flussi finanziari e monetari; rileva i valori in base alla competenza giuridico-finanziaria, cioè registra solo quelle operazioni per le quali sussistono gli elementi giuridici che giustificano l'accertamento di un'entrata o l'impegno di una spesa. La contabilità generale, invece, si sviluppa come strumento conoscitivo, ossia come un sistema di osservazione e rappresentazione dei risultati della gestione che consente la determinazione, periodica e congiunta, del risultato economico d'esercizio e del patrimonio di funzionamento; considera i valori finanziari ed economici generati dai fatti di gestione esterna; rileva tali valori con il metodo della partita doppia e si rifà al principio della competenza economica, in modo da rispecchiare i fattori produttivi impiegati ed i correlati proventi generati durante il periodo amministrativo.

Nell'attuale quadro normativo le istituzioni universitarie non possono sostituire la contabilità finanziaria con quella generale, poiché il suo utilizzo è reso necessario dall'esistenza di un bilancio di previsione finanziario con funzione autorizzativa. Gli atenei possono pertanto solo affiancare o integrare le due contabilità.

Prospetto 4.3 La contabilità finanziaria e quella generale: le principali differenze

	Contabilità finanziaria	Contabilità generale
Finalità	Autorizzativa	Rilevazione degli scambi
Oggetto di rilevazione	Entrate ed uscite	Variazioni patrimoniali ed economiche
Metodo di rilevazione	Partita semplice	Partita doppia
Principio	Giuridico-finanziario	Competenza economica
Equilibrio	Finanziario	Economico-finanziario

La contabilità analitica, che consente di determinare il valore delle risorse consumate in riferimento ai diversi possibili oggetti di costo, è propriamente funzionale al sistema di controllo di gestione. Con l'espressione contabilità dei costi si intende un insieme di determinazioni economico-quantitative mediante le quali si calcolano i costi di particolari oggetti, individuabili all'interno del sistema aziendale (Brusa, 1995). Essa si differenzia dalla contabilità generale poiché, mentre quest'ultima rileva i costi aziendali classificandoli per natura, ovvero in base alla tipologia di fattore produttivo che ha originato il costo, la contabilità analitica procede a rielaborazioni dei costi sulla base della destinazione dei fattori produttivi che li hanno generati e fornisce dati aggregati in funzione dei vari oggetti del controllo. Più in generale, si può affermare che la contabilità generale permette di rilevare i risultati conseguiti dall'azienda nella sua globalità, mentre la contabilità analitica offre la possibilità di svolgere elaborazioni di carattere settoriale o, meglio, di calcolare i costi riferibili a particolari oggetti e parti d'azienda, monitorando i processi interni di impiego dei fattori produttivi; con essa, quindi, si imputano i costi alle singole unità che li hanno effettivamente sostenuti ed ai prodotti ottenuti. In particolare, la contabilità analitica, rilevando i fatti di gestione interna, ossia quelli che riguardano l'impiego dei fattori produttivi, fornisce utili informazioni sulla misurazione del valore delle utilizzazioni di questi ultimi e consente l'attribuzione di responsabilità manageriali per l'uso delle risorse disponibili. Tradizionalmente la contabilità analitica è indicata come uno strumento rivolto al controllo dell'efficienza, anche se, come osserva Bergamin Barbato (1991), questa è una

proprietà attribuitale più dai progettisti del sistema che dalle proprie caratteristiche. La contabilità dei costi, infatti, è adatta per la rilevazione ed il controllo sia dell'efficienza, sia dell'efficacia, in conseguenza delle modalità con cui vengono posizionati i centri.

Nell'attuale quadro normativo le università possono operativamente scegliere tra tre alternative di configurazione del sistema contabile. La prima consiste nel mantenere un unico sistema, basato su rilevazioni finanziarie, introducendo però delle scritture di rettifica funzionali ad individuare la competenza economica dei fenomeni. Come è noto, infatti, il passaggio dal concetto di manifestazione finanziaria a quello di competenza economica può essere realizzato anche senza modificare il sistema contabile dell'ateneo, adottando opportuni prospetti di conciliazione, dove si integrano le rilevazioni di contabilità finanziaria tramite rettifiche di storno o di imputazione. In questo modo, i sistemi contabili del controllo di gestione possono essere alimentati dalla contabilità finanziaria (stanziamenti, impegni, liquidazioni, pagamenti), dai prelievi di magazzino, valorizzati coerentemente con i valori di carico indicati dalla contabilità finanziaria, e dal costo del personale (da specifico sistema di calcolo degli standard per qualifica e figura professionale). Come osserva Azzone (1999), il ricorso al costo standard per l'imputazione del costo del personale ai centri di responsabilità discende dalla necessità di uniformare nei mesi il costo del personale all'utilizzo di tale risorsa, evitando storture conseguenti alle modalità di corresponsione delle retribuzioni, indipendenti dalle ore di lavoro prestate. L'utilizzo dei prelievi di magazzino scaturisce dalla esigenza di attribuire ai vari centri le risorse acquistate dai servizi economici per scorta e, quindi, senza possibilità di assegnarne la competenza gestionale al momento dell'acquisto. Azzone (1999) precisa poi che il piano dei conti utilizzato dalla contabilità economica deriva direttamente dalla contabilità finanziaria: ciascuna voce, in particolare, corrisponde biunivocamente ad un capitolo della contabilità finanziaria o ne costituisce un raggruppamento; in nessun caso ad un capitolo della contabilità finanziaria possono corrispondere diversi conti di quella analitica. Le istituzioni universitarie scegliendo questa soluzione, semmai transitoriamente, senza eccessivi sconvolgimenti contabili, riescono ad avere a disposizione informazioni sulle modalità di impiego delle risorse limitando i costi di implementazione del sistema e di formazione del personale. Le università mantengono altresì un controllo sui flussi

finanziari, in entrata ed in uscita. Tale scelta, tuttavia, può comportare difficoltà di dialogo tra i due “moduli” (quello finanziario e quello funzionale al controllo di gestione) ed una insufficiente affidabilità del sistema.

La seconda alternativa si fonda sulla decisione di introdurre la contabilità generale come sistema contabile autonomo e parallelo rispetto a quello finanziario ed alimentato separatamente. In tal caso lo stesso fatto gestionale può essere rilevato sia in contabilità generale, sia in quella finanziaria. In queste realtà non è necessario alcun collegamento tra la contabilità finanziaria e quella analitica, in quanto è la contabilità generale a fornire i dati di partenza per le rilevazioni analitiche di costo. La scelta di creare dei sistemi contabili autonomi non omogenei, oltre a comportare un complessivo aggravio di costo, può determinare il rischio di confusione e fraintendimenti fra i dirigenti e gli operatori.

Tra queste due alternative di configurazione del sistema contabile ce n'è una intermedia: si può scegliere un sistema integrato che contempla scritture continuative volte a cogliere gli aspetti economici e finanziari dei fenomeni gestionali. Di seguito, in particolare, si illustra il sistema di contabilità integrata di ateneo (CIA) elaborato dal CINECA⁴ (CINECA, 2003; CINECA, 2007a) per soddisfare le esigenze dell'università, intesa come un'azienda di erogazione di servizi specializzati che sono la ricerca e la didattica. La peculiarità del sistema è l'integrazione di una gestione contabile a base finanziaria, tipica degli enti pubblici, con una gestione contabile economica, propria del mondo aziendale, che si esplica nella contabilità generale ed in quella analitica. L'architettura della soluzione proposta è concepita per consentirne un utilizzo parimenti efficace sia nell'amministrazione centrale, sia nelle strutture dipartimentali, in una visione unitaria dell'ateneo, pur nel rispetto delle autonomie amministrative. La totale configurabilità delle strutture portanti ne permette altresì l'adattamento ad università di varie dimensioni e complessità, non prefigurando alcuna organizzazione specifica. Il sistema, dal punto di vista tecnico, è un *client/server* a due livelli e, dal punto di vista

⁴ Si ricorda che il CINECA è un consorzio interuniversitario che offre servizi di consulenza, formazione, assistenza e manutenzione agli atenei che ne fanno parte. In particolare, esso opera nel settore del trasferimento tecnologico attraverso il calcolo scientifico ad alte prestazioni, la gestione e lo sviluppo di reti e servizi telematici, la realizzazione di sistemi informativi per il trattamento di grandi quantità di dati, svolgendo un ruolo di *trait d'union* tra la realtà accademica, l'ambito della ricerca pura ed il mondo dell'industria e della pubblica amministrazione.

funzionale, ha una struttura modulare che nel corso del tempo si è arricchita ed attualmente è formata da sette componenti integrate:

- il modulo di gestione finanziaria, incentrato sul processo di autorizzazione della spesa;
- il modulo di contabilità economica, focalizzato sulla misurazione dei costi e dei ricavi;
- il modulo compensi e missioni, dovuti dall'ateneo a dipendenti e soggetti esterni;
- il modulo iva, che rileva le operazioni attive e passive rientranti nell'attività commerciale dell'ente;
- il modulo inventario, dedicato alla gestione fisica dei beni durevoli;
- il modulo clienti, che supporta le operazioni di vendita;
- il modulo fornitori, che supporta le operazioni di acquisto.

Il modulo di contabilità finanziaria supporta la gestione finanziaria e, in particolare, consente di svolgere le operazioni contabili di previsione (la preparazione del bilancio preventivo), di effettuazione (la registrazione dei flussi di entrata e di spesa) e di confronto tra previsioni ed effettuazioni (la predisposizione del bilancio consuntivo)⁵. Questo modulo prevede una gestione innovativa dei progetti di ricerca, supportata da funzioni e *reports*, sia ad uso interno, sia per la rendicontazione verso gli organi di controllo esterno. La contabilità economica è concepita come un sistema derivato dalla contabilità finanziaria, attraverso meccanismi automatici opportunamente configurati, e composto dalla contabilità generale e da quella analitica. Questi due sottosistemi hanno regole proprie per la registrazione delle operazioni di esercizio e di chiusura che si differenziano principalmente perché la contabilità generale funziona in partita doppia, mentre quella analitica in partita semplice. L'architettura di questo modulo, che automatizza le registrazioni di contabilità economica e le rende alla portata di operatori anche non esperti di questa materia, è volta a favorire il passaggio da una gestione di tipo pubblico (strettamente finanziaria) ad una economica. Il modulo

⁵ Dal punto di vista strettamente finanziario va rilevata la visione globale di ateneo fornita dal bilancio consolidato, ottenuta grazie all'unicità del piano dei conti finanziario; allo stesso modo, la condivisione da parte di tutti i bilanci autonomi di alcune tabelle utili alla generazione di *reports* (ad esempio causali di entrata-spesa) consente di ottenere dati comparabili tra i diversi bilanci.

compensi e missioni è costituito di due componenti. La prima è dedicata al calcolo degli emolumenti assimilati al lavoro dipendente o al lavoro autonomo ed al conseguente supporto agli adempimenti fiscali e previdenziali; la parte missioni consente di calcolare la diaria ed il rimborso spese. Il modulo iva comprende la gestione delle operazioni correnti di fatturazione attiva e passiva che rientrano nell'attività commerciale dell'ente. Queste operazioni di esercizio vengono poi sintetizzate periodicamente nella produzione dei registri e delle liquidazioni previste dalla normativa specifica. Il modulo inventario è volto a supportare la gestione dei beni durevoli, sia secondo le regole della contabilità finanziaria (che non prevedono la registrazione della perdita di valore che il bene subisce in seguito al normale uso o all'avvenuta inadeguatezza), sia secondo le regole della contabilità economico-patrimoniale (che contemplano la registrazione degli ammortamenti). Il modulo clienti consente di svolgere le operazioni di fatturazione attiva che formano l'attività commerciale dell'università. Il modulo fornitori permette di eseguire le operazioni di acquisto che rientrano sia nell'attività istituzionale sia in quella commerciale dell'ateneo mediante le operazioni ricorrenti di emissione dell'ordine al fornitore e registrazione della fattura di acquisto.

Il sistema di contabilità integrata di ateneo è poi predisposto per scambiare flussi di dati con altri applicativi gestionali in uso presso le università, come, ad esempio, l'applicazione per carriere e stipendi di ateneo che si occupa della gestione giuridica ed economica del personale universitario (CSA), ed il sistema per la gestione della segreteria studenti e dei servizi agli studenti (ESSE3). L'opportunità di disporre di dati propri del sistema di contabilità in altri contesti dell'università ha aperto la strada alla realizzazione di strumenti esterni a CIA, che soddisfano esigenze diverse dalla gestione strettamente contabile o fiscale. Si ricorda il *Data Warehouse*, che è un ambiente che riceve i dati in replica da altre applicazioni e li elabora con la finalità di fornire informazioni a supporto del processo decisionale; CIA è uno dei sistemi che alimenta la base dati propria del *Data Warehouse* (CINECA, 2003; CINECA, 2007a).

Si segnala che nel 2005 il CINECA ha avviato il progetto *U-GOV* finalizzato allo sviluppo di un nuovo sistema informativo integrato per le istituzioni universitarie. Questa iniziativa nasce dalla necessità di ridurre la complessità degli attuali sistemi per il governo e la gestione dell'organizzazione universitaria, semplificando l'infrastruttura

tecnologica ed applicativa e la gestione dei processi amministrativi mediante un sistema informativo configurabile, e sempre aggiornato, in grado di recepire le continue evoluzioni di contesto. L'obiettivo di *U-GOV* è ricondurre ad un'unica visione sistemica le soluzioni *software*, dedicate alle principali aree amministrative, sinora offerte dal CINECA (CIA, CSA, ESSE3, ecc.), con l'aggiunta di nuovi moduli funzionali integrati nella medesima architettura. Le aree funzionali previste per *U-GOV* sono cinque:

- pianificazione e controllo;
- contabilità;
- ricerca;
- didattica e studenti
- risorse umane.

Parallelamente alla realizzazione dei nuovi moduli, è in corso di predisposizione un piano di migrazione verso il nuovo sistema che consentirà di salvaguardare gli investimenti degli atenei che hanno scelto le soluzioni prospettate fino ad oggi dal CINECA (per approfondimenti si rimanda a CINECA, 2007b).

Con riferimento all'area contabilità, il progetto *U-GOV* pone le basi per un suo concreto miglioramento. Il nuovo sistema contabile eredita i fondamenti che hanno guidato lo sviluppo di CIA (la realizzazione di un impianto contabile unico ed integrato che garantisce la piena autonomia dell'università e di tutti i centri autonomi di gestione interni ad essa) e presenta una innovativa architettura modulare che ne consente una configurazione dinamica e personalizzata. Gli atenei, in questo modo, non sono forzati ad adottare un modello contabile standard imposto dall'applicativo, ma possono modularlo alla propria realtà⁶. Il sistema contabile di *U-GOV* presenta dunque le seguenti caratteristiche (per un'analisi completa si veda CINECA, 2007c):

- è un sistema aperto in cui la contabilità finanziaria e quella generale sono reciprocamente indipendenti e nessuna delle due è intesa come “principale” o di “riferimento”. I due metodi contabili, quindi, convivono come letture diverse ed

⁶ Il CINECA, progettando un sistema contabile flessibile, ha prospettato una vasta gamma di soluzioni adattabili anche a realtà diverse da quella universitaria: le scuole, gli istituti di ricerca e, in generale, tutti gli enti pubblici non territoriali di erogazione di servizi in ambito sia istituzionale sia commerciale, fino a spingersi alle IPAB (istituzioni assistenziali) ed alle aziende del Servizio Sanitario Nazionale.

integrate della stessa realtà, eliminando duplicazioni di informazioni, e la singola istituzione potrà decidere se attivarli entrambi o solo uno.

- il metodo contabilità analitica è fruibile in qualsiasi tipo di configurazione ed è particolarmente legato al più generale impianto del controllo di gestione;
- è possibile spegnere un metodo contabile (contabilità finanziaria, generale, analitica) con un semplice atto di configurazione senza cambiare l'intero impianto;
- esiste un'unica fonte gestionale alle registrazioni contabili nei diversi metodi, il ciclo gestionale, dalla quale è possibile derivare le informazioni per riconciliare le diverse registrazioni attivate;
- i moduli contabili "satellite" ai metodi principali (ad esempio gestione fiscale, inventario, flussi finanziari) sono adottabili per qualunque scelta contabile operata.

Alla luce delle considerazioni esposte, si può argomentare che il sistema di contabilità integrata dovrebbe permettere un salto di qualità per le università, poiché ha un'elevata potenzialità al suo interno. Resta comunque il dato inconfutabile che si tratta di un sistema complesso ed oneroso in termini di formazione del personale: il trattamento integrato dei dati, infatti, se da un lato evita duplicazioni ed inefficienze, dall'altro aumenta il livello di responsabilità degli operatori e richiede una loro adeguata preparazione. L'implementazione di tali sistemi, quindi, necessita di tempo e di un'appropriata guida. La scelta fra le alternative suggerite di configurazione del sistema contabile può pertanto, in talune circostanze, essere ispirata ad un criterio di gradualità. Un'implementazione partecipata e condivisa, nonostante possa comportare un primo periodo di adattamento, caratterizzato da una scarsa operatività, dovrebbe condurre ad un sistema più armonico e completo. E' probabile che in questo senso si abbia una modifica sostanziale dei comportamenti degli operatori, creando le opportune competenze, funzionali ad un efficace sistema che in qualche modo cresce con l'ateneo.

4.4.3. La rilevazione dei costi

La rilevazione delle singole voci di costo può seguire varie logiche, come si è discusso nel *capitolo II*. 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 (Azzone, 1999).

Si definisce costo standard il costo teorico sostenuto per la realizzazione di un determinato *output* in condizioni di normale funzionamento. Si tratta di costi predeterminati in modo rigoroso in funzione di specifici obiettivi da raggiungere. I costi effettivi, invece, corrispondono ad un effettivo impiego di risorse e, quindi, costituiscono una soluzione più precisa anche se più onerosa, soprattutto in assenza di un adeguato sistema informativo.

I costi diretti (o controllabili) sono quei costi che possono essere attribuiti in modo univoco ad una unità o ad un'attività, quali, ad esempio, quelli relativi al personale, alle missioni, ai beni di consumo, ai macchinari per ufficio, ai mobili, agli arredi, all'*hardware*, alle licenze, alle utenze ed ai canoni telefonici. Tale tipologia di costo è, almeno in parte, influenzabile dalle decisioni del responsabile. Per costi indiretti (o pieni) si intendono i costi funzionali allo svolgimento dei compiti di una unità, ma sostenuti da altre; essi si imputano mediante una ripartizione soggettiva, in proporzione ad una grandezza nota assunta come base di imputazione. Si pensi ai costi amministrativi per l'acquisto di beni e servizi, ai costi per la gestione del personale ed a quelli per la manutenzione degli immobili e per i servizi generali. L'entità di tali costi non è condizionabile dalle azioni dei dirigenti.

Nei sistemi a costi diretti si associano alle unità organizzative ed alle attività i soli costi diretti, che sono maggiormente controllabili dai responsabili, mentre nei sistemi a costi pieni anche quelli indiretti. Con i primi è possibile valutare ogni unità organizzativa solo sulla base dei risultati di cui essa è responsabile, ma non si possono individuare, come con i secondi, le risorse effettivamente impiegate per realizzare uno specifico prodotto o servizio. Una soluzione intermedia, e spesso consigliabile, consiste nell'utilizzare un sistema a costi pieni, che offre un potenziale di informazione superiore, pur mantenendo la distinzione tra costi diretti ed indiretti, in modo da poter utilizzare le diverse configurazioni di costo per problematiche differenti (Azzone, 1999).

Non esiste una configurazione di costo ottimale, ma si deve individuare quella ritenuta maggiormente conforme alle decisioni da prendere ed agli orientamenti degli organi di governo. La rilevazione delle singole voci di costo, quindi, è correlata alle

informazioni che l'alta direzione ritiene necessario disporre per lo svolgimento della propria attività.

4.4.4. *Le modalità di attribuzione dei costi agli oggetti di costo*

I costi contenuti negli archivi contabili devono essere ripartiti tra le attività. Lo schema complessivo di riferimento si articola in cinque fasi (Azzone, 1999; Azzone, 2000b; Arnaboldi ed Azzone, 2002):

- la suddivisione delle attività in strumentali e finali;
- l'individuazione dei costi diretti (controllabili) di ciascuna unità organizzativa;
- la ripartizione di tali costi tra le attività;
- l'attribuzione dei costi indiretti alle attività finali;
- il calcolo dei costi di prodotti e progetti.

Il primo passo del processo di attribuzione dei costi agli oggetti di costo consiste nella suddivisione delle attività in finali, preposte all'erogazione di beni e servizi agli utenti finali, ed in strumentali, finalizzate alla realizzazione di attività rivolte al generale mantenimento della funzionalità degli uffici dell'ateneo nel suo complesso.

Per ciascuna unità organizzativa devono poi essere identificati i costi diretti. L'operazione non presenta particolari problemi: ogni volta che nel sistema contabile viene rilevato un costo è necessario che, accanto all'indicazione della sua natura, sia individuata la sua destinazione, ovvero l'unità organizzativa che lo utilizza.

Nella terza fase, che prevede la ripartizione di tali costi tra le attività, può essere utile procedere alla suddivisione dei costi in tre categorie: personale, riconducibili al personale, non direttamente riconducibili al personale. Appare opportuno costruire una tabella persona/attività, mediante la quale rappresentare la percentuale di tempo di ciascun dipendente dedicata ad ogni attività, come si può osservare dal *prospetto 4.4* (con riferimento al centro di responsabilità Segreteria studenti). In questo modo, è possibile ripartire tra le singole attività i costi del personale e quelli ad esso direttamente riconducibili. Le regole di contabilità analitica coniate per le imprese private suggeriscono infatti di imputare il costo del personale in funzione del tempo dedicato ai singoli oggetti del controllo.

Prospetto 4.4 Esempio di tabella persona/attività in relazione al centro di responsabilità Segreteria studenti

Persone	Attività					
Cognome e nome	Immatricolazioni	Iscrizioni, libretti/tessere ed abilitazione ai servizi	Autocertificazione esonero e rimborso tasse	Supporto alla gestione di corsi, esami ed appelli di laurea	Gestione carriere, piani di studio e certificazione
Rossi Mario	40%		30%	20%	10%	
Bianchi Roberto	20%	80%				
Verdi Marta			50%			50%
.....						

E' indubbia la difficoltà connessa alla misurazione dei tempi, soprattutto con riferimento al personale docente. Il criterio maggiormente impiegato per attribuire il costo dei docenti consiste nel misurare il tempo dedicato alle attività di ricerca e didattica. Non sono pertanto da sottovalutare quelle semplificazioni che riducono la precisione della metodologia di analisi, ma che riescono a sensibilizzare le persone verso la valorizzazione delle attività svolte. Si imputano poi i costi non direttamente riconducibili al personale alle attività. Per ciascuna voce di costo la ripartizione può avvenire proporzionalmente ad un parametro reputato rappresentativo del consumo della risorsa corrispondente.

L'attribuzione dei costi indiretti è particolarmente importante per le attività finali, in quanto consente di determinare il costo complessivo di ciascun prodotto dell'università (corsi di laurea e progetti di ricerca). Per ogni attività strumentale si individua un *driver* di consumo, ossia una grandezza che spiega quanto un'attività finale assorba l'attività strumentale. I costi dell'attività strumentale sono quindi suddivisi tra le attività finali proporzionalmente a tale *driver*.

Successivamente alla determinazione dei costi pieni delle singole attività finali, dal momento che ciascuna è generalmente funzionale a più prodotti ed a più progetti di ricerca, è necessario ripartirne il costo tra i diversi prodotti/progetti tramite un'attribuzione proporzionale ad una grandezza di riferimento. Per la presenza di

progetti molto complessi ed importanti, di cui si voglia monitorare puntualmente l'andamento, può essere giustificata un'attribuzione diretta, che rilevi la frazione di tempo dedicata dagli operatori.

Una volta chiarito lo schema generale di riferimento per l'attribuzione dei costi agli oggetti di costo secondo la metodologia impostata sulle attività, si reputa opportuno apportarvi, almeno in una fase iniziale, alcuni correttivi funzionali all'attuale contesto universitario. Il percorso verso l'approccio delle attività, infatti, come rileva Fici (2001), va impostato gradualmente ed unito ad una diffusa campagna informativa, volta a far risaltare le finalità conoscitive delle nuove elaborazioni di costo rispetto ai risvolti di carattere organizzativo.

Innanzitutto l'attribuzione dei costi alle singole attività è preferibile che avvenga a livello di centro di costo⁷. Per tali centri, infatti, come evidenzia Fici (2001) la maggior parte dei sistemi informativi utilizzati dagli atenei sono in grado di fornire indicazioni circa il costo totale sostenuto⁸. In un sistema "puro" basato sulle attività, invece, i costi non sono aggregati in via preliminare rispetto ai centri di costo, bensì con riferimento alle attività svolte dalle diverse aree funzionali⁹.

Avendo quindi a disposizione, da un lato, il costo totale del centro di responsabilità e, dall'altro, l'elenco delle attività svolte dal personale del centro si può calcolare il costo delle singole attività impiegando, per ogni voce di costo, parametri specifici in grado di esprimere le risorse utilizzate. Per ciascuna unità organizzativa, in sostanza, il costo totale di ogni attività è dato dalla somma delle quote di costo ripartite in base ai criteri ritenuti maggiormente rispondenti alle caratteristiche di ciascuna voce.

⁷ I centri di costo, in termini generali, si possono definire come aggregati parziali di costi dotati di sufficiente omogeneità e si configurano come la traduzione contabile dei centri di responsabilità. Da notare che, in talune circostanze, l'istituzione dei centri di costo non prevede automaticamente l'attribuzione di responsabilità gestionali, nel senso che si tratta di centri di costo fittizi, ossia di semplici collettori che agevolano il passaggio dalle voci di costo di contabilità generale ai singoli oggetti del sistema di controllo (Fici, 2001).

⁸ Si ricorda che nell'impostazione della struttura delle attività si sono contemplati due gradi gerarchici: le macroattività (gruppi omogenei di attività), che sostanzialmente dovrebbero coincidere con i centri di responsabilità (unità organizzative), e le attività significative caratterizzanti ogni macroattività.

⁹ La letteratura economica insiste sul vantaggio offerto da un approccio di tipo *Activity Based*, rispetto ad un sistema basato sui centri di costo, mostrando come con il primo è possibile risalire ai costi delle attività (anche di quelle di supporto) occorrenti per produrre beni e servizi. Ragionando per centri di costo, invece, nella migliore delle ipotesi si riesce a quantificare il contributo che ogni unità organizzativa dà alla produzione, senza fornire informazioni esaurienti sull'onerosità di specifiche operazioni e sulle variabili da cui essa dipende.

Dopo aver calcolato i costi delle singole attività svolte dall'unità organizzativa presa in esame, si procede alla determinazione del costo unitario per singolo *driver*, che esprime l'intensità di funzionamento e la ragione di fondo che determina il consumo di risorse. La definizione del costo unitario per singolo *driver* consente poi di trasferire con precisione i costi sui singoli prodotti, ossia su corsi di laurea e progetti di ricerca.

Le informazioni che si ottengono mediante l'approccio orientato alle attività sono utili non soltanto per determinare il costo dei prodotti, ma anche, e soprattutto, per razionalizzare il consumo di risorse da parte delle varie unità organizzative. In questo modo è possibile agire sui singoli *cost drivers* (o determinanti di costo), ossia sui fattori che spiegano il livello di costo di ciascuna attività ed eliminare quelle che non creano alcun valore né per il cliente finale, né per altri utenti interni. L'azione sui *cost drivers* rappresenta la principale leva a disposizione del *management* per incidere sulle cause all'origine dell'insorgenza dei costi, spostandosi dalla contabilizzazione al governo degli stessi. I *cost drivers* rendono infatti esplicite le motivazioni dei costi, che altrimenti rimarrebbero delle semplici voci articolate per natura (Fici, 2001).

Nell'ipotesi in cui non si ritenga maturo adottare una metodologia orientata alle attività, si procede a ribaltare i costi dei centri di costo di servizio sui centri produttivi finali¹⁰, fino a giungere ai singoli prodotti (corsi di laurea e progetti di ricerca), secondo predefinite basi di attribuzione. Si può introdurre, anche in questo caso, un meccanismo di imputazione dei costi che tenda a risalire alla loro origine ed alla motivazione alla base del consumo di risorse, attraverso la definizione di opportuni *drivers* di riparto in grado di rilevare il diverso volume dei servizi erogati dalle strutture di supporto. A prescindere dalla specificità dei criteri di attribuzione impiegati dai vari atenei, la regola generale è quella di evitare imputazioni sugli oggetti del controllo utilizzando basi generiche che ignorano la reale natura del costo, come il numero degli iscritti, gli esami verbalizzati, gli studenti laureati e così via (Fici, 2001).

¹⁰ Da una ricerca condotta presso le università italiane che hanno avviato progetti di introduzione del controllo di gestione (Ongaro e Rodolfi, 1998), la tendenza che emerge è quella di articolare la struttura in centri di costo, distinguendo al loro interno tra centri di costo finali (dipartimenti che producono ricerca e facoltà che gestiscono la didattica) e centri di costo intermedi (uffici amministrativi e centri di servizio), definendo nel contempo i criteri di allocazione dei costi dei centri intermedi su quelli finali. In altre realtà ci si sta spingendo oltre, attivando sistemi di rilevazione dei costi e dei ricavi riferiti a veri e propri centri di profitto (è il caso dell'Università Bocconi di Milano).

4.5. Il sistema di *budgeting*

Il sistema di *budgeting* riguarda le modalità attraverso le quali il sistema di controllo viene utilizzato a supporto del processo di definizione degli obiettivi ed è considerato, solitamente, indispensabile al fine di guidare e razionalizzare le decisioni assunte ai vari livelli gerarchici. Il ruolo di supporto del controllo di gestione, in particolare, comprende (Azzone, 2006):

- fornire informazioni che aiutino il *management* ad individuare i *targets* (valori obiettivo da associare agli indicatori di prestazione);
- integrare gli obiettivi di differenti unità, per costruire valori di riferimento a livello di insiemi di unità o dell'organizzazione nel suo complesso;
- simulare le conseguenze di diversi possibili obiettivi, in modo da agevolare il confronto tra soluzioni alternative.

I sistemi di *budgeting*, come evidenzia Azzone (2006), si possono suddividere, a seconda che il valore *target* sia individuato in modo esplicito o implicito, tra sistemi di *target* espliciti e sistemi di *target* impliciti. Secondo la terminologia di Simons (1995) i primi sono sistemi diagnostici, ossia sistemi formali che i *managers* usano per monitorare i risultati organizzativi e correggere le deviazioni dagli standard di *performance*; i secondi sono invece sistemi interattivi, ovvero sistemi formali che i *managers* utilizzano per coinvolgersi regolarmente e personalmente nelle attività decisionali dei subordinati.

Il *budget* non deve essere confuso con il bilancio preventivo, sebbene esistano relazioni tra i due: quest'ultimo svolge essenzialmente una funzione autorizzativa, fissando i limiti massimi di spesa, ed attribuisce una veste ufficiale alle previsioni, mentre il *budget* è uno strumento di programmazione che correla le risorse a precisi obiettivi. Al di là di questa differenziazione, scontata per molti studiosi di economia aziendale, ma non per tutti gli operatori del settore, appare utile ricordare che il *budget* non rappresenta una mera previsione, né uno strumento troppo formale e rigido che imprigiona l'ateneo in modelli di comportamento prestabiliti, senza possibilità di modificarli se variabili esogene ed endogene lo richiedono. Ci sono tecniche, infatti, come si è già argomentato nel *capitolo II*, che consentono un efficace controllo della

“direzione di marcia” (si pensi ad esempio al *budget* flessibile, al *budget* scorrevole ed al *budget* a base zero).

Il sistema di *budgeting* può essere considerato anche da un’ottica socio-organizzativa (Del Bene, 1997). Nelle università, dove la struttura organizzativa è fortemente decentrata, con una pluralità di unità periferiche dislocate sul territorio, il *budget* può svolgere una significativa funzione di integrazione e coordinamento, riducendo le possibili divergenze tra gli orientamenti settoriali della “periferia” (dipartimenti, centri e facoltà) e gli obiettivi generali dell’amministrazione centrale. Come rileva parte della dottrina, il *budget* può rappresentare un importante strumento di guida della gestione, capace di orientare il comportamento dei soggetti coinvolti nel processo gestionale conformemente agli obiettivi decisi dagli organi di governo. In particolare, il *budget* può fornire un rilevante contributo in questa direzione soprattutto quando presuppone la partecipazione di ogni livello direzionale nella definizione degli obiettivi aziendali: la ricerca del coinvolgimento consente non soltanto di sviluppare le motivazioni dei singoli, ma anche di contenere eventuali forze centrifughe rispetto all’obiettivo comune. Il *budget* dovrebbe altresì dare trasparenza al sistema, rendendo chiari gli obiettivi dell’ateneo e quelli riferibili ai vari responsabili. Non si devono tuttavia sopravvalutare le potenzialità del *budget*, nel senso che esso è uno strumento in grado di aiutare a gestire meglio le attività aziendali, ma incapace di sopperire alle carenze del *management*.

Il sistema di *budgeting* si configura come una sorta di processo a cascata: a partire dagli obiettivi definiti dal direttore amministrativo, diretta conseguenza degli indirizzi forniti dagli organi di governo, possono essere identificati quelli dei centri di responsabilità. Tale disaggregazione richiede sia che gli obiettivi siano condivisi, nel senso che essi non possono essere imposti dall’alto, ma devono essere il risultato di un processo di partecipazione o negoziazione, al termine del quale individuare un insieme di obiettivi e risorse coerenti, sia che esista un effettivo processo di delega. La condivisione dovrebbe rappresentare, nei limiti del possibile, il corretto equilibrio, in quanto se l’obiettivo è fissato autonomamente dal vertice c’è il rischio che il *target* sia eccessivamente ambizioso e, quindi, demotivante; se l’obiettivo è determinato dal responsabile dell’unità organizzativa, esso sarà in generale poco incentivante. Un

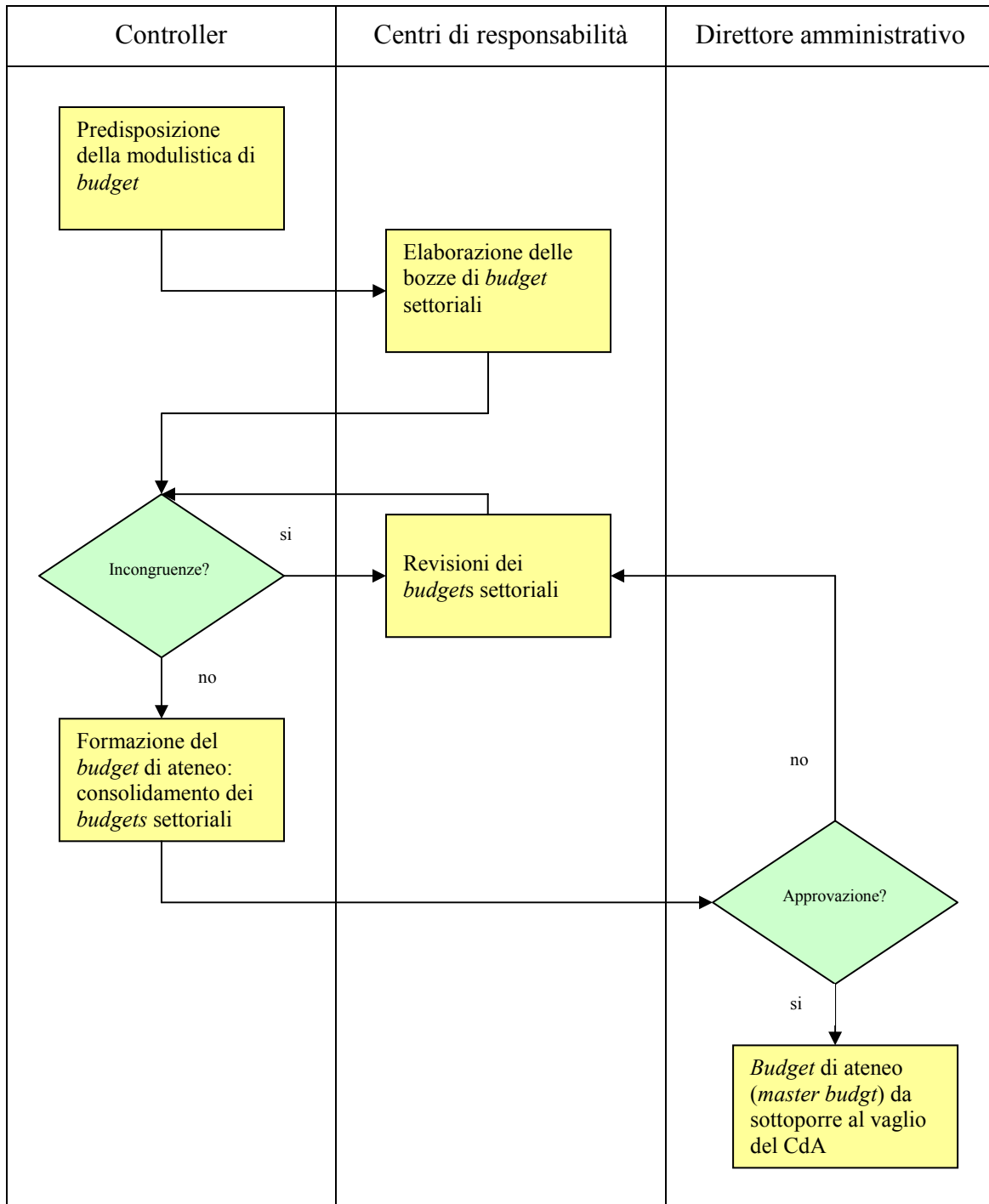
dirigente deve essere poi autonomo nelle proprie scelte, perché altrimenti non è neppure logico responsabilizzarlo sugli obiettivi assegnati.

Il *budget* non deve essere pertanto elaborato secondo un approccio di tipo *top down* che, sebbene risulti più breve nei tempi e comporti minori costi, presenta numerosi svantaggi, poiché ne affida la costruzione esclusivamente ad un organo, il *controller*, che non può essere perfettamente a conoscenza delle condizioni operative di ciascun centro di responsabilità. Il *budget*, al contrario, deve essere il risultato di un processo che vede coinvolti i soggetti che saranno responsabilizzati del raggiungimento degli obiettivi in esso contenuti, in un'ottica, a seconda della propensione dell'università, orientata più verso la partecipazione, la negoziazione o una via intermedia tra queste due.

Il processo di elaborazione del *budget*, nonostante ciascun ateneo debba scegliere la modalità maggiormente rispondente alle proprie esigenze, può essere schematizzato in forma semplificata, come si può osservare dal *prospetto 4.5*, nel modo che segue.

- Il *controller* (ufficio adibito al controllo di gestione) predispone e trasmette opportuni moduli ai vari centri di responsabilità, per la formazione di *budgets* settoriali, unitamente alle linee guida definite dagli organi di governo e dal direttore amministrativo, ed assicura il proprio sostegno nella elaborazione dei prospetti. In questa fase può essere molto utile la costituzione di un organo che sovrintenda all'intero processo budgetario, composto dal direttore amministrativo e dai soggetti a capo dei centri di responsabilità (una sorta di comitato direttivo).
- I dirigenti compilano i rispettivi moduli, conformemente agli indirizzi fissati dalla direzione amministrativa, specificando le risorse necessarie al perseguimento degli obiettivi predeterminati e li trasmettono al *controller*.

Prospetto 4.5 Il processo di elaborazione del budget: un esempio



- Il *controller* verifica se le prime bozze di *budget* predisposte dai centri di responsabilità sono coerenti tra loro e con gli obiettivi generali dell'università. In caso di incongruenze o di inopportunità il *controller* inviterà i dirigenti ad apportare pertinenti revisioni. In questa fase inizia una serie di trattative tra i diversi attori al fine di trovare il corretto equilibrio tra obiettivi e risorse, la cui misura è funzionale al livello di negoziazione che gli organi di governo hanno deciso (a monte) di attribuire al processo di elaborazione del *budget*.
- Il *controller*, dopo una serie di correzioni, predispone un documento, il *master budget* (o *budget* generale di ateneo), che rappresenta una sorta di aggregazione e consolidamento dei *budgets* settoriali, da sottoporre all'approvazione del direttore amministrativo e dei vari organi di area, come risulta dai regolamenti interni (il rettore, il senato accademico, ecc.). Il *budget* generale di ateneo poi per divenire effettivamente vincolante, insieme al bilancio preventivo, deve essere sottoposto al vaglio del consiglio di amministrazione.

Per quanto concerne l'articolazione del *budget* di ateneo, in relazione agli aspetti economici, finanziari e patrimoniali, si può argomentare che esistono varie alternative, ciascuna volta a soddisfare esigenze conoscitive diverse. Non esiste una forma particolarmente più corretta di altre, in quanto ognuna presenta sia vantaggi, sia svantaggi. Il *budget* per centri di responsabilità, ad esempio, può facilitare il processo di delega decisionale, ma nel contempo può presentare alcuni limiti se non è accompagnato da un'analisi per processi. La scelta delle modalità contenutistiche del *budget* è quindi correlata agli specifici aspetti della programmazione universitaria che gli organi di governo sono intenzionati a mettere in rilievo.

4.6. Il sistema di *reporting*

Il *reporting* costituisce uno dei momenti chiave del sistema di controllo di gestione, in cui si fa il punto sull'andamento della gestione aziendale, e rappresenta una sorta di sintesi del modo di lavorare dell'università. Tale strumento consente di diffondere periodicamente ai vertici dell'ateneo (che devono valutare come sono state

gestite le risorse) ed ai vari dirigenti (per un controllo della distribuzione e dell'uso delle risorse all'interno delle singole unità organizzative) tutte quelle informazioni atte ad approfondire la conoscenza delle dinamiche aziendali, nella forma ritenuta più idonea ad agevolare il processo decisionale ed a consentire la comprensione dei meccanismi di funzionamento dell'istituzione universitaria. E' auspicabile un *reporting* a struttura piramidale dove, partendo da informazioni aggregate destinate ai vertici dell'università, si arriva ad una loro disaggregazione per i diversi utenti: i responsabili delle unità di gestione, coloro che presidiano i singoli processi e/o le singole attività connesse a didattica, ricerca e servizi centrali, nonché i responsabili di singoli prodotti formativi e/o progetti di ricerca (Arcari, 2003).

Il sistema di *reporting* non può essere definito in termini generali, poiché esso va adattato al profilo strategico, gestionale ed organizzativo del singolo ateneo. Allo stesso modo si può sostenere che le sue informazioni, in termini di contenuto, articolazione e periodicità, sono funzionali alle esigenze conoscitive dei destinatari. Non assumerebbe quindi un significato particolarmente costruttivo la progettazione di un modello universale di *reporting*, che finirebbe per acquisire un valore fine a se stesso, dal momento che appare indispensabile una profonda sintonia tra il sistema sviluppato e la realtà nella quale va a calarsi.

Senza entrare nel merito dei sistemi di *reporting*, si possono tuttavia fare alcune considerazioni ed indicare le principali caratteristiche alle quali tale strumento deve rispondere affinché possa apportare un valido contributo ai soggetti che lo utilizzano. Appare innanzi tutto utile sottolineare come il *reporting*, per non divenire un mero adempimento formale ed un appesantimento burocratico, debba possedere un sufficiente grado di elasticità, seguire i cambiamenti organizzativi delle università ed adeguarsi alle esigenze informative che si presentano di volta in volta.

In secondo luogo giova ricordare come il *reporting*, costituendo un sistema di conoscenza e di guida della complessa attività universitaria, debba trattare le informazioni secondo criteri di rilevanza, selettività e tempestività. La rilevanza, che si riferisce alla evidenziazione delle informazioni utili e necessarie per attivare un processo decisionale, non è determinabile aprioristicamente in modo assoluto, ma dipende dal livello decisionale e dalla tipologia di decisione. La selettività riguarda il criterio di ordinamento delle informazioni rilevate, al fine di rendere disponibili rapporti

pertinenti per governare l'ateneo e garantire che la quantità di informazioni rilevanti a disposizione degli organi di governo non ecceda la loro capacità di impiegarli. La tempestività si identifica con l'intervallo temporale intercorrente tra il verificarsi dei fenomeni e la loro rilevazione e, quindi, si traduce nell'attitudine a rendere disponibili le informazioni agli utilizzatori nei tempi idonei a consentire loro di decidere opportunamente eventuali interventi correttivi. Questo aspetto va poi visto in relazione alla frequenza dei *reports*; quest'ultima è collegata alla struttura del sistema informativo e, dunque, alle sue capacità elaborative, alle esigenze conoscitive poste da ogni fenomeno osservato ed alle richieste dei vari responsabili. Si può tuttavia suggerire, in termini generali ed approssimativi, che la frequenza di rilevazione delle informazioni, in una fase iniziale, potrebbe essere, se non trimestrale, almeno semestrale.

Può risultare poi importante che un sistema di *reporting* superi i limiti strutturali di quelli tradizionali, ossia la focalizzazione sul breve termine, la traduzione esclusivamente monetaria degli scostamenti e la scarsa selettività. Una possibile soluzione potrebbe consistere nel ricorso a *reporting* per indicatori chiave (Del Bene, 1997). Si ritiene comunque opportuno che qualunque sistema di *reporting*, dovendo supportare ed indirizzare l'attività decisionale, debba consentire di rappresentare l'andamento delle variabili critiche su cui i destinatari possono influire grazie all'azione delle loro leve decisionali.

E' necessario infine porre particolare attenzione all'equilibrio tra *reporting* e realtà universitaria, nel senso che prima di ricorrere a sistemi evoluti, che implicano una crescita non soltanto tecnica ma anche culturale, occorre riflettere sul grado di preparazione dei dirigenti e di tutto il personale universitario per poter supportare e sviluppare un sistema complesso.

In questa sede si reputa interessante illustrare la logica di fondo di un sistema di *reporting* evoluto, la *balanced scorecard*, proposto da Kaplan e Norton all'inizio degli anni novanta (Kaplan e Norton, 1992), e traducibile nella lingua italiana con l'espressione scheda di valutazione bilanciata: si tratta di un sistema innovativo per l'analisi ed il controllo delle prestazioni aziendali in una prospettiva multidimensionale ed integrativa. La *balanced scorecard*, in particolare, fornisce un metodo per la composizione equilibrata di obiettivi e misure economico-finanziarie e non finanziarie,

riguardanti la gestione di breve e di medio-lungo termine (Popoli, 2002a). A tal fine essa considera contestualmente, e nelle loro reciproche relazioni, variabili di differente natura ed afferenti a diverse aree di attività, dalla cui lettura congiunta appare possibile desumere informazioni che aiutano a capire quali risultati l'istituzione universitaria stia effettivamente raggiungendo e come migliorarne le *performances*. Il sistema di *reporting* in esame non soltanto consente di presidiare le variabili chiave, ma si propone anche quale strumento di comunicazione della strategia e di monitoraggio dei processi innovativi e di apprendimento che si svolgono all'interno dell'università (Bocchino, 2000). In questo senso, la scheda di valutazione bilanciata diventa un efficace base di riferimento per orientare i processi manageriali dell'ateneo.

Il meccanismo sotteso alla *balanced scorecard*, come osserva la dottrina, è di tipo *feed-forward*, ossia mira ad anticipare gli eventi per porvi rimedio attraverso il monitoraggio degli indicatori relativi alle singole aree in cui essa si articola. Da ciò si può desumere come la frequenza dei *reports* possa riferirsi ad archi temporali estesi e, quindi, la tempistica non debba essere necessariamente vincolata ai momenti di chiusura contabile. Tale sistema di *reporting*, inoltre, coerentemente alla logica di *budget* scorrevole, può mantenere un orizzonte temporale aperto, con proiezioni a finire che consentono di verificare se i comportamenti aziendali sono in linea con gli obiettivi predefiniti (Donna e Riccaboni, 2003).

La letteratura teorica ed operativa generalmente individua quattro prospettive di analisi della *balanced scorecard*: economico-finanziaria, dei clienti, dei processi aziendali interni, dell'apprendimento e della crescita. La dimensione economico-finanziaria permette di verificare se gli obiettivi di tipo strategico sono stati conseguiti a scapito di esigenze reddituali e finanziarie. La prospettiva relativa ai clienti consente di tradurre generali principi di orientamento al cliente in specifici indicatori che riflettono le sue aspettative. I parametri prescelti variano in funzione delle specifiche realtà: si passa da indicatori qualitativi del grado di soddisfazione del cliente, ottenuti mediante interviste e questionari, a complessi indicatori quantitativi. La dimensione relativa ai processi interni risponde all'esigenza di porre in rilievo le azioni da compiere per migliorare le capacità dell'università di soddisfare le aspettative dei clienti. Si deve pertanto rivolgere l'attenzione a tutte quelle operazioni interne ritenute critiche per la soddisfazione dei clienti: rientrano in questa categoria gli indicatori che misurano

l'efficienza e l'efficacia dei processi aziendali (indici di produttività, misuratori di eventuali sprechi, indicatori di efficacia aziendale sul fronte dell'innovazione e del cambiamento, ecc.). L'area dell'apprendimento e della crescita permette di osservare l'attitudine dell'ateneo di adattamento e miglioramento in termini di livello di innovazione e sviluppo e di gestione delle risorse umane (si va da parametri che misurano gli investimenti in ricerca, il numero e l'età media dei brevetti ad indicatori necessari per il monitoraggio dell'attività di formazione del personale, delle ore di assenza, del *turnover* e così via). Queste quattro prospettive tuttavia non vanno interpretate come una impostazione esaustiva e definitiva, ma come delle indicazioni di partenza, poiché si ritiene che l'architettura della *balanced scorecard*, per non divenire un mero esercizio di costruzione teorica, debba essere definita caso per caso, in relazione alla specifica realtà dell'università ed alle esigenze informative dei suoi organi di vertice. Come del resto sostengono Kaplan e Norton (1996b), le quattro prospettive devono essere considerate una base, non una camicia di forza: non esiste alcun teorema matematico a dimostrazione del fatto che quattro dimensioni siano necessarie e sufficienti.

Si ricorda in questa sede che 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. Per ulteriori approfondimenti sul ruolo del *controller* si rimanda al *capitolo II*.

4.7. Il controllo di gestione ed il cambiamento organizzativo

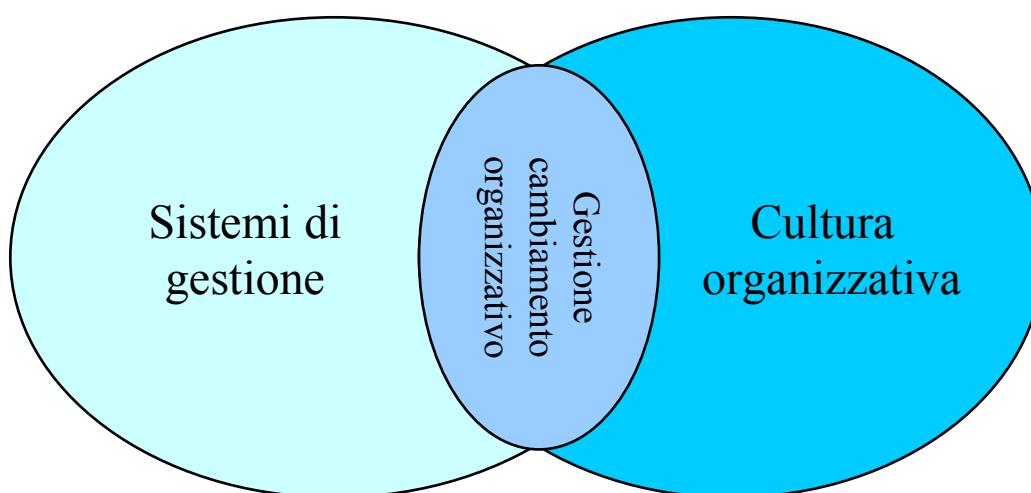
Con questo lavoro si è tentato di rispondere alla domanda di ricerca postulata inizialmente, senza pretesa di completezza e sistematicità, definendo una configurazione del sistema di controllo di gestione nelle università in modo da sfruttarne al meglio le

potenzialità e favorire il cambiamento organizzativo. Nel presente paragrafo si approfondiscono le condizioni che tendono a garantire una effettiva implementazione degli strumenti di controllo, evitando di divenire meri appesantimenti burocratici, e ad agevolare un processo di mutamento che coinvolga ogni nodo della rete organizzativa.

L'introduzione dei sistemi di controllo di gestione, per non rimanere circoscritta alla sfera amministrativo-contabile o per evitare che si esprima semplicemente in richiami all'efficienza ed alla funzionalità, senza incidere sulle pratiche quotidiane, deve essere accompagnata da un processo di cambiamento organizzativo che interessi l'intero ateneo e che ricada effettivamente su quegli elementi che ne condizionano il funzionamento. In particolare, tale processo, affinché sia efficace, deve agire sia sui sistemi di gestione, non limitandosi all'area programmazione e controllo, ma intervenendo anche sulle politiche di sviluppo organizzativo e di gestione strategica delle risorse umane, sui sistemi informativi e di comunicazione interna e sul settore di *reengineering*, sia sulla cultura organizzativa attraverso processi di formazione ed apprendimento, capitalizzando sulla conoscenza interna (*prospetto 4.6*). Gli interventi sulle funzioni di integrazione organizzativo-gestionali, come evidenzia Tanese (2002), sono finalizzati ad evitare fenomeni di frammentazione (che si verificano quando sono più importanti le relazioni verticali interne alla singola struttura rispetto a quelle orizzontali tra strutture), di autoorganizzazione (ossia di eterogeneità dei modelli organizzativi) e di impermeabilità delle strutture alle spinte innovative. Le azioni sulla cultura organizzativa sono volte ad integrare le diverse strutture, portatrici di differenti linguaggi (si pensi innanzi tutto alle relazioni tra componente amministrativa ed accademica e tra il "centro" e la "periferia"), facendole sentire parte di un'unica organizzazione. Ogni struttura organizzativa, e l'università non sfugge a questa regola generale, come osserva Cafferata (1995), mette in gioco nei processi di mutamento tanto forze e fattori centrifughi, favorevoli ed agevolativi dei medesimi, quanto forze e fattori centripeti inerziali ed avversi. Le resistenze al cambiamento sono il risultato della storia e delle tradizioni dell'organizzazione, nonché degli equilibri raggiunti tra i poteri dei vari centri di influenza; in assenza di efficaci stimoli la forza inerziale si presenta con straordinaria intensità. Le attività di formazione-sensibilizzazione, la partecipazione a riunioni di *team* di lavoro, la rotazione delle persone su attività aziendali diverse, la libera circolazione delle informazioni, l'affermazione di canali ed abitudini di

comunicazione improntate a logiche collaborative e di costruttivo coordinamento delle attività sono aspetti da non sottovalutare, in quanto possono fornire un utile contributo allo sviluppo di una cultura condivisa. Gli interventi sulla cultura organizzativa implicano anche lo sviluppo interno di una classe dirigente in grado di tradurre i principi generali di autonomia in capacità reali di autogovernarsi. Al fine di favorire il coinvolgimento dei diversi livelli di dirigenza interna nella definizione degli obiettivi, appare necessario lo sviluppo del processo di delega decisionale, che consenta al direttore amministrativo di focalizzarsi su questioni di natura strategica senza tuttavia trascurare i risultati operativi. In altri termini, le trasformazioni in atto richiedono innanzi tutto una loro interiorizzazione da parte dei vertici, per poter essere poi disponibili a ricercare soluzioni ottimizzanti negli specifici contesti operativi. Sembra comunque indispensabile che a livello dei singoli atenei tutti gli attori, dal semplice impiegato agli organi di vertice, comprendano la reale utilità dei sistemi di programmazione e controllo ai fini del raggiungimento degli obiettivi di efficienza ed efficacia nell'impiego delle risorse a vario titolo disponibili.

Prospetto 4.6 La gestione del processo di cambiamento organizzativo



Il processo di cambiamento, avendo un grande impatto sui comportamenti degli individui, richiede interventi di una portata tale da non poter essere condotto in maniera improvvisata, ma deve essere gestito come un progetto specifico, organico, con obiettivi chiari, tempi definiti e responsabilità ben distinte. Una gestione efficace del cambiamento, infatti, presuppone come base di partenza una strategia, anche spontanea ed emergente (piuttosto che “deliberata”), purché accompagnata dalla consapevolezza della necessità di consolidare una visione strategica di lungo periodo¹¹, che deve accompagnare e guidare il processo nelle sue diverse fasi¹²: l’analisi e la diagnosi organizzativa, che consentono un’attenta disamina dei punti di forza e di debolezza dell’assetto organizzativo e l’individuazione dei principali fabbisogni organizzativi, in termini di necessità di mutamento; la progettazione, che permette di ridefinire i livelli di responsabilità, l’articolazione delle funzioni, le modalità di differenziazione ed integrazione delle diverse unità organizzative e la formulazione delle politiche per le aree più critiche; le indicazioni sui percorsi attuativi e di implementazione del nuovo assetto, in modo da identificare le azioni da intraprendere per attuare efficacemente il processo di cambiamento. Naturalmente è poi necessaria una fase di sperimentazione e di valutazione del cambiamento.

La tendenza in atto nelle università italiane, consapevoli della necessità di adattare i criteri di governo ai nuovi ritmi del mercato, è quella di aver già avviato o di stare imboccando la strada dei processi di riorganizzazione dell’intero apparato amministrativo, introducendo strumenti di natura meramente aziendale, quali la pianificazione strategica, il controllo di gestione, la valorizzazione di attività e processi, la costruzione del piano dei centri di responsabilità e di costo e così via (Fici, 2001). Molti atenei, infatti, hanno maturato la convinzione che per operare con successo sia divenuto fondamentale rivedere i sistemi di gestione tradizionalmente seguiti, orientandosi verso logiche manageriali e modificando quei criteri di lavoro ormai superati. Il buon risultato delle università è legato alla loro capacità di saper attuare e

¹¹ L’Università degli Studi di Roma “La Sapienza”, che ha realizzato il primo piano strategico 2007-2012, si caratterizza per una strategia spontanea ed emergente, pur potenziando una visione strategica di lungo periodo (Bolognani e Catalano, 2007).

¹² Le fasi del processo di cambiamento organizzativo sono descritte da Tanese (2002) con riferimento alle aziende sanitarie, ma la riflessione è applicabile anche ad altri contesti e, nel caso specifico, alle istituzioni universitarie.

gestire quei cambiamenti che sono necessari per sopravvivere in un sistema che sta divenendo progressivamente più competitivo.

Questa tendenza negli atenei italiani non appare esente da tre limiti, almeno in alcune realtà. Il primo, una volta pianificato un processo di cambiamento, risiede nella sottovalutazione delle fasi di analisi e diagnosi organizzativa e, quindi, in una loro semplificazione, ponendo al contrario una forte enfasi sulla progettazione. Ogni intervento di mutamento organizzativo dovrebbe muovere in realtà da un'attenta conoscenza dell'organizzazione e dalla ricostruzione delle sue logiche di azione, piuttosto che da soluzioni preconfezionate, al fine di far emergere, da un lato, le criticità dell'università, sia a livello generale sia a livello di singole parti e, dall'altro, le priorità e le proposte di intervento concreto. I cardini intorno ai quali sviluppare delle reali capacità di apprendimento sono proprio l'analisi, la diagnosi organizzativa, l'individuazione dei punti di forza e di debolezza, la diffusione di tali risultati ed una permanente capacità di autovalutazione.

Un secondo limite, strettamente legato al primo, è riconducibile alla gestione del cambiamento e consiste nella propensione degli atenei ad intervenire più sui sistemi di gestione che sulla cultura organizzativa. I nuovi strumenti introdotti, qualora non siano fatti propri dalla struttura, rischiano non soltanto di non produrre alcun effetto, in termini di modifiche sostanziali nella gestione universitaria, ma, anzi, di divenire un ulteriore esercizio burocratico. La sponsorizzazione dei vertici, da sola, non è sufficiente a garantire che gli elementi di novità siano applicati con successo, essendo necessario ricercare il consenso dell'intera struttura organizzativa. Se quest'ultima non accetta e pone resistenza al cambiamento, perché non è compreso o non condiviso, probabilmente esso non sarà idoneo a guidare efficacemente decisioni e comportamenti. Molto spesso si dimentica che l'organizzazione è fatta di individui, che la persona è il fulcro di ogni processo di apprendimento all'interno di un sistema sociale e, quindi, ciò che fa la differenza è proprio il capitale umano. In realtà, come sottolinea Arcari (2003), solo promuovendo la diffusione di una cultura di governo economico, oltre che di appropriati strumenti di gestione, è possibile creare le condizioni concrete per un miglioramento effettivo delle *performances* delle università. Si aggiunga che un approccio concreto al cambiamento presuppone di avere come base di partenza, ove sia possibile, non tanto ottimali modelli predefiniti, bensì effettivi spazi di apertura nel sistema da saper

sfruttare scientemente. Le condizioni per una corretta gestione del processo di cambiamento si possono così sintetizzare: coinvolgere il *management* ed i dipendenti e, in particolare, gli attori chiave in fase di individuazione dei problemi e delle modalità di soluzione; valorizzare le risorse materiali ed immateriali disponibili, creando le competenze eventualmente mancanti mediante programmi di formazione e meccanismi di apprendimento (Azzone, 2006); tener conto delle nicchie di innovazione già presenti nell'ateneo; chiarire, attraverso la partecipazione e la comunicazione interna, gli scenari e gli obiettivi futuri, al fine di instaurare un sinergico confronto dal quale la progettazione trae un beneficio che si riverbera poi sul funzionamento, accrescendo il patrimonio di conoscenza comune (Tanese, 2000); coordinare le azioni delle diverse unità organizzative (il processo di cambiamento è per sua natura interfunzionale), accentuando gli scambi informativi tra le funzioni e favorendo gli incontri (Azzone, 2006); coordinare, anche mediante accordi informali e con limitata formalizzazione dei comportamenti, i diversi responsabili delle attività innovative (Bolognani e Catalano, 2007); consolidare i risultati ottenuti, grazie al monitoraggio ed alla modifica della strategia in presenza di eventuali problemi e mutamenti di scenario (Azzone, 2006).

Un terzo limite è correlato alle capacità gestionali delle università, che ancora non sempre riescono ad impiegare in modo sistematico e continuo processi, metodi e strumenti in grado di formulare obiettivi, di creare i presupposti per la loro realizzazione e di controllarne gli effetti. La ragione principe di questa difficoltà è riconducibile alla carenza in alcuni atenei della cultura e degli strumenti idonei a guidare l'attività operativa e, in taluni casi, quella decisionale verso la realizzazione di un disegno strategico che tenga in considerazione, da un lato, le esigenze di impiego efficiente ed efficace delle risorse e, dall'altro, una maggiore attenzione all'utenza dei servizi offerti. I vertici universitari elaborano indiscutibili progetti di cambiamento che, spesso, non si traducono in modifiche sostanziali della struttura e, quindi, in un miglioramento dei risultati, perché il livello più operativo è carente di una cultura di governo economico. Ci si può chiedere quale sia, nella maggior parte delle università, l'anello mancante del sistema che dovrebbe consentire una ricongiunzione tra il livello decisionale e quello operativo. Senza voler intraprendere in questa sede una caccia agli stregoni, appare indubbio che i ruoli chiave sono rivestiti dal rettore e dal direttore amministrativo, responsabili, rispettivamente, del governo (e dei risultati, almeno di quelli più tangibili)

e della gestione dell'ateneo. Il rettore ha il compito di avviare, presidiare e governare il cambiamento, attraverso una capacità di utilizzo strategico delle leve di cui dispone. Naturalmente, va precisato che egli non può essere da solo l'artefice dei processi di innovazione. Se si concepisce l'università come una rete di relazioni che si autostrutturano e si autodeterminano, il rettore deve cercare di costruire dall'interno le condizioni affinché la struttura riesca nel tempo a cambiare se stessa. Il direttore amministrativo, che ha assunto il ruolo di un vero e proprio direttore generale, coerentemente con le politiche del governo accademico, deve tentare, attraverso un uso strategico di opportune risorse, di ridefinire progressivamente le relazioni ed i rapporti umani nella direzione funzionale alle trasformazioni auspiccate. A tal proposito può rivelarsi utile il confronto, purché non diventi inutile assemblearismo, e la delega, a condizione che sia effettiva e non formale. La natura degli atenei, come si è argomentato nel *capitolo III*, rende ancora più complessa e problematica la questione: le istituzioni universitarie sono una sorta di cooperativa di produttori, con vocazioni centrifughe dei singoli e delle categorie rispetto agli interessi dell'organizzazione (Agasisti e Catalano, 2007), il cui presidente è "eletto".

Come ha ben evidenziato Tanese (2000), il problema del cambiamento organizzativo ricade sempre nella costruzione di un sistema di relazioni diverso all'interno dell'azienda:

- ridurre la distanza tra il vertice e la base, attraverso rapporti incentrati più sul rispetto dei ruoli e sullo scambio di risorse (informazioni, supporto operativo e così via) piuttosto che sul livello gerarchico;
- decentrare e moltiplicare all'interno dell'organizzazione i luoghi ed i momenti di confronto e comunicazione;
- considerare il mutamento non come un problema della direzione o degli staff aziendali, ma come un processo di crescita collettiva;
- fondare il cambiamento sulla sperimentazione, sullo scambio di esperienze, sulla diffusione concreta dei risultati e delle conoscenze anziché sulla proliferazione di documenti e progetti formali.

Alla luce di quanto argomentato si chiarisce che, pur non esistendo ricette pronte per l'uso, appare indubbio che la condizione necessaria, anche se non sufficiente, per

l'implementazione e l'effettivo utilizzo dei sistemi di controllo di gestione è la esplicita e forte responsabilizzazione dei vertici politici ed amministrativi. A ciò si aggiunga che un rapporto dialettico e di collaborazione diretta tra i gestori e l'alta direzione rappresenta il corretto equilibrio per il superamento di quelle resistenze interne che inevitabilmente scaturiscono dal cambiamento. La gradualità nella sua introduzione costituisce poi un'accortezza da osservare per consentire all'intera struttura di accettare i nuovi strumenti o, almeno, acquisire le conoscenze necessarie per gestirli opportunamente, senza strappi troppo repentini. Il coinvolgimento dei vari responsabili e la gradualità nell'introduzione del cambiamento organizzativo si confermano quindi una regola preziosa per la sua implementazione e per poter giungere ad un nuovo assetto più armonico e completo.