

CAPITOLO TERZO

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

3.1. L'organizzazione delle università

Ai fini di una migliore contestualizzazione dei due studi di caso, illustrati in questa sede, e del *framework* emergente, oggetto del successivo capitolo, appare opportuno un richiamo ad alcune peculiarità della struttura organizzativa e dei processi gestionali interni agli atenei.

L'università, sotto il profilo organizzativo, è spesso ricondotta nella categoria delle burocrazie professionali studiate da Mintzberg (1996)¹.

¹ L'organizzazione professionale è considerata da Mintzberg l'unica tra le varie configurazioni aziendali che risponde a due bisogni fondamentali dell'uomo moderno: democrazia ed autonomia. Tale profilo organizzativo presenta le seguenti principali caratteristiche (Bolognani e Catalano, 2007):

- la struttura è burocratica, ma decentrata;
- l'autorità è di tipo professionale;
- in ordine al meccanismo di coordinamento, prevale la standardizzazione di capacità ed esperienze professionali;
- i processi primari (didattica e ricerca) sono governati da unità operative dove operano in modo autonomo singoli professionisti con esigenze di supervisione diretta ridotte al minimo;
- la tecnostuttura (staff di pianificazione e controllo, specialisti in gestione del personale, analisti con il compito di programmazione o standardizzazione dei processi di lavoro) e la dirigenza intermedia (con funzioni di traduzione degli indirizzi strategici e ruolo di *trait d'union* tra organi di governo e nucleo operativo) hanno scarso rilievo ed intervengono marginalmente nel coordinamento delle funzioni, mentre il personale ausiliario a supporto delle attività è numeroso ed organizzato burocraticamente;
- il contesto è mutevole nei particolari, ma piuttosto stabile anche per la forte dipendenza dal cammino (il peso della storia e della tradizione).

La burocrazia professionale si caratterizza poi per alcuni tipici difetti: l'abuso di discrezionalità professionale ed il carente controllo dei risultati; la scarsa lealtà e la debole collaborazione nei confronti dell'istituzione; la resistenza al cambiamento e perfino il limitato interesse per le innovazioni; il basso coordinamento e l'insufficiente trasparenza.

La struttura organizzativa degli atenei è caratterizzata da una molteplicità di unità organizzative differenziate sul piano dei compiti, delle posizioni e del grado di autonomia. In linea generale in una università si possono individuare (Ongaro e Rodolfi, 1998):

- un'amministrazione centrale, dipendente dal direttore amministrativo e costituita da vari uffici, alcuni dei quali gestiscono anche attività di notevole rilievo economico;
- i centri di servizio, che svolgono le più svariate funzioni (dal centro per l'elaborazione dati, al centro per lo sviluppo del sistema informatico di ateneo, alla tipografia, alle biblioteche centrali, ai centri di ricerca, ai musei, ecc.) ed erogano servizi integrativi e di supporto a quelli istituzionali; solitamente essi hanno un responsabile ed operano gestendo con un certo grado di autonomia le risorse allocate dal consiglio di amministrazione;
- i dipartimenti, che sono dotati di autonomia organizzativa, di bilancio e ricevono parte dei fondi direttamente da fonti di finanziamento esterne, ad esempio per l'attività di ricerca. Essi sono guidati da un organo collegiale, il consiglio di dipartimento, che elegge un direttore di dipartimento che risponde in primo luogo all'organo collegiale di autogoverno;
- gli istituti, che svolgono attività di ricerca, ma, rispetto ai dipartimenti, generalmente hanno una minore autonomia gestionale ed hanno un rapporto diretto con le facoltà;
- le facoltà, per le quali, da un punto di vista organizzativo, solitamente esiste solo la presidenza di facoltà, che riceve parte delle risorse, seppur limitate, dal consiglio di amministrazione. Da essa dipendono le decisioni relative alla didattica e, in parte, la distribuzione del personale docente e ricercatore.

Le diverse unità organizzative sono riconducibili allo svolgimento di quattro funzioni di base (Garlatti, 1996):

- la ricerca, che trova il suo punto di riferimento nei dipartimenti, la cui articolazione riflette una ripartizione di tipo scientifico-disciplinare;
- la didattica, che si esplica nelle facoltà, anch'esse organizzate in ambiti disciplinari. All'interno di questa struttura settoriale opera, di norma, un criterio

organizzativo di tipo divisionale, riconducibile, dal punto di vista aziendale, alle combinazioni economiche parziali relative a corsi di laurea, scuole di specializzazione, scuole di dottorato, master, corsi di perfezionamento e quant'altro abbia a che fare con la didattica. Tra facoltà e dipartimenti vi sono collegamenti organizzativi di tipo trasversale: la ricerca svolta nei dipartimenti, oltre ad avere propri indipendenti svolgimenti, costituisce anche produzione scientifica utile per l'effettuazione dell'attività didattica. Ne consegue che ricerca e didattica sono strutturate, oltre che su base rispettivamente settoriale e settoriale-divisionale al loro interno, su base matriciale nel loro complesso;

- l'amministrazione generale, che si articola in funzioni di secondo livello deputate alla contabilità, alla gestione del personale, alle pratiche amministrative relative a ricerca, didattica, approvvigionamenti generali, ufficio tecnico e così via. Tali funzioni sono in parte gestite centralmente ed in parte decentrate presso facoltà e dipartimenti;
- le funzioni di servizio, svolte da centri bibliotecari, linguistici, informatici, audiovisivi, ecc.. Si tratta di attività che, congiuntamente, hanno una finalità sia di didattica sia di ricerca e possono anche avere compiti di servizio istituzionale esterno (di assistenza sanitaria, nel caso dei policlinici) o di produzione industriale (di animali e prodotti agricoli, nel caso di aziende agrarie sperimentali). Tali strutture, ed i servizi che esse erogano, hanno relazioni di tipo incrociato con facoltà e dipartimenti.

L'apparato organizzativo delle istituzioni universitarie manifesta dunque un elevato grado di differenziazione e, stante l'elevata e diffusa autonomia decisionale, fa intuire rilevanti problemi di coordinamento ed indirizzo complessivi (Garlatti, 1996).

All'interno di questo quadro organizzativo i principali organi decisionali sono:

- il consiglio di amministrazione ed il senato accademico, che sono organi collegiali di governo posti ai vertici dell'ateneo, ma con molte limitazioni e contrappesi. Il primo è responsabile della gestione del bilancio, mentre il secondo delle politiche generali dell'università per la didattica e la ricerca. Essi sono solitamente presieduti dal rettore, che funge anche da elemento di raccordo e coordinamento delle decisioni dei due organi;

- i consigli di facoltà, i presidi, i consigli di dipartimento, i direttori di dipartimento, i consigli di istituto, i direttori di istituto; un numero variabile di altri organi previsti da molti statuti e regolamenti di ateneo, in applicazione al principio di autonomia, quali le giunte esecutive del senato accademico e dei consigli di facoltà, le giunte di dipartimento e dei centri interdipartimentali, la conferenza dei dipartimenti, le giunte ed i consigli di strutture bibliotecarie e centri didattici, commissioni e comitati di varia natura, permanenti o temporanei, costituiti per i fini più diversi.

Va poi considerato, come rileva Garlatti (1996), che le strutture ed i meccanismi di esercizio del governo economico delle università sono fortemente condizionati dalla specificità degli interessi istituzionali dei componenti il “soggetto di istituto” e del “soggetto economico”. I membri del primo sono i professori, i ricercatori, gli studenti e le persone che vivono sul territorio ove è insediato l’ateneo, nonché, più in generale, la collettività, nei cui confronti esso è chiamato ad assolvere la funzione di promozione dello sviluppo culturale e scientifico. Gli interessi istituzionali di tipo economico pertengono sia ai professori ed ai ricercatori, nella veste di prestatori di lavoro, sia al personale tecnico ed amministrativo, che dedica all’università le proprie energie lavorative. Gli studenti sono portatori di interessi economici istituzionali nella misura in cui l’impegno economico complessivo per la frequenza ai corsi universitari risente della localizzazione dell’ateneo, del livello delle tasse di iscrizione, delle agevolazioni poste in essere per la disponibilità del materiale didattico e di altre condizioni, quali biblioteche, sale studio, laboratori, ecc.. Il soggetto economico si identifica quindi con i membri della comunità accademica intesa in senso lato.

La prevalenza degli interessi istituzionali dei docenti si trasferisce a livello della configurazione degli organi massimi di governo, costituiti in prevalenza da professori. Gli organi di governo sono composti da membri elettivi, in cui però l’elettorato, sia attivo sia passivo, salvo poche eccezioni, è costituito da personale interno all’università (Garlatti, 1996). In particolare, i professori, come si è già discusso, hanno il diritto di eleggere, scegliendoli tra i professori ordinari, coloro che esercitano le prerogative fondamentali di governo, ossia il rettore, i presidi di facoltà ed i direttori di dipartimento. Nelle istituzioni universitarie è quindi presente un potere politico diffuso

ed intersecato e spesso le stesse persone sono congiuntamente componenti di organi diversi, con differenti funzioni e ruoli, talora conflittuali tra loro.

Una delle particolarità organizzative che si riscontra negli atenei è la dialettica tra il “centro”, intendendo con tale espressione gli organi di vertice e centrali dell’università, ovvero il rettore, il senato accademico ed il consiglio di amministrazione, e la “periferia”, costituita, in particolare, dai dipartimenti, dalle facoltà e dagli istituti, ove si svolge l’attività quotidiana di docenti e ricercatori. In questa dialettica, che assume la forma di una vera e propria negoziazione per la distribuzione delle risorse, il controllo di gestione potrebbe giocare un ruolo di notevole rilievo. Da un’altra prospettiva, si può altresì rilevare negli atenei una contrapposizione tra personale docente e ricercatore, che svolge una funzione politico-professionale, e quello tecnico-amministrativo, deputato al funzionamento della macchina amministrativa; tale dualismo è riconducibile a diverse carriere, culture e linee gerarchiche.

In questo quadro il caratteristico assetto del potere organizzativo delle università e l’elevata frammentazione delle strutture, unitamente alle peculiari finalità, creano le premesse per il manifestarsi di significative complessità e carenze nel processo decisionale che sorregge l’amministrazione economica. In particolare, una configurazione delle strutture e dei meccanismi di esercizio dei poteri di governo economico degli atenei fortemente centrato sulle dinamiche di rivendicazione e mediazione interna tra le diverse componenti rischia di compromettere lo sviluppo di strategie innovative e di produrre immobilismo e perdita di capacità progettuale (Garlatti, 1996).

La mancanza di obiettivi unitari della gestione e la presenza di molteplici finalità ed interessi, a volte contrastanti, unitamente all’impossibilità di stabilire a priori una gerarchia delle priorità di azione basata su un unico criterio di valutazione, generano una elevata pressione negoziale sulla definizione degli obiettivi che, spesso, si traduce nella difficoltà di definire un disegno strategico complessivo che prevenga l’avvitamento dell’istituzione universitaria nel perseguimento di un pluralità di finalità sconnesse. E’ in questo senso, come osserva Cafferata (1999), che l’università è assimilata al modello di anarchia organizzata, descritto da Cohen, March e Olsen (1972), che si presenta solo a livello di organigramma come una perfetta burocrazia, mentre nei suoi processi di gestione l’istituzione è piena di disfunzioni ed informalità

che creano inefficienza e disordine. Equilibri infra-organizzativi, rapporti di forza tra sottosistemi, relazioni interpersonali si fanno e si disfano velocemente, componendosi e ricomponendosi spesso casualmente e debolmente (*loosely coupling*).

Una possibile soluzione, per contenere tali disfunzioni, risiede nell'implementazione di opportuni sistemi di controllo di gestione in grado di consolidare i processi di definizione degli obiettivi e di corretta utilizzazione delle risorse, garantendo una conformità quali-quantitativa delle prestazioni erogate agli obiettivi stessi. In questo modo, il controllo diviene uno strumento di guida della gestione che mira a supportare le decisioni correlate al reperimento ed all'impiego delle risorse, al fine di conseguire efficientemente ed efficacemente gli obiettivi predeterminati, consentendo il perdurare dell'azienda nel tempo.

Il percorso verso una risposta equilibrata ad interessi vari e compositi deve comunque affrontare la questione della più corretta forma di *governance* degli atenei. Secondo Agasisti e Catalano (2007) appare tuttavia difficile immaginare soluzioni radicalmente alternative a quelle attuali, dal momento che le università sono nei fatti una sorta di "cooperativa di produttori", con vocazioni centrifughe dei singoli e delle categorie rispetto agli interessi dell'organizzazione. La strada verso un "allineamento" degli obiettivi non deve necessariamente passare per una revisione delle modalità di elezione e funzionamento degli organi accademici, che sembra particolarmente complessa e politicamente delicata (come invece proposto, tra gli altri, dall'Associazione Treelle, 2003, e da Capano, 2004). Gli autori ritengono che gli incentivi finanziari possano funzionare in modo efficace anche per le istituzioni universitarie. Cafferata (1999) suggerisce, tra l'altro, di approfondire il caso americano, dove l'equivalente di presidi e rettori del nostro paese è non poche volte reclutato

dall'esterno del sistema universitario².

3.2. L'Università degli Studi di Firenze

3.2.1. La struttura organizzativa

L'Ateneo fiorentino è un'istituzione pubblica che nell'anno accademico 2006/2007 ha avuto 59.729 studenti iscritti (dati aggiornati al 31 luglio 2007). La *tabella 3.1* ne riporta la distribuzione per facoltà. Il corpo docente, al 31 luglio 2006, risultava formato da 2.373³ persone (personale "strutturato"), cui si aggiungono circa 800 professori a contratto, 1.000 docenti in convenzione dell'area medica, 100 ricercatori a tempo determinato e 700 assegnisti di ricerca, per un totale di 4.973 unità (*tabella 3.2*). Il personale tecnico-amministrativo con rapporto di lavoro dipendente si attestava, al 31 luglio 2006, a 1.680⁴ unità. Per il funzionamento generale del sistema è poi richiesto l'apporto di un consistente numero di soggetti con caratteristiche di elevata professionalità da impiegare all'interno dei processi gestionali ed organizzativi: è il caso dei collaboratori (circa 1.000 unità) e del personale tecnico-amministrativo a tempo determinato (circa 50 unità) (Università degli Studi di Firenze, 2007).

² Non si devono peraltro trascurare alcuni fattori esogeni che creano nuove condizioni per l'azione organizzativa e sollecitano più incisivi interventi di sistema, verso l'introduzione di elementi di adhocrazia, in termini di allargamento degli spazi di partecipazione e di iniziativa autonoma, attenuando alcuni difetti tipici delle burocrazie professionali. Essi si possono così sintetizzare (Bolognani e Catalano, 2007):

- il dibattito e le iniziative di riforma della *governance* di enti pubblici ed atenei;
- la crescente attenzione verso la pluralità dei portatori di interessi interni ed esterni all'università;
- il progressivo inaridirsi delle fonti di finanziamento;
- le diverse iniziative di riforma, con la nuova enfasi posta sul principio della responsabilità economica e sulle pratiche del controllo di gestione e, in generale, sui criteri imprenditoriali e manageriali nella gestione delle attività primarie e di supporto;
- la decisione del Ministero dell'Università e della Ricerca di attivare l'Agenzia nazionale di valutazione del sistema universitario e della ricerca e la vivacità del dibattito in corso sulla valutazione di ricerca e didattica;
- il crescere di una cultura della competizione all'interno del sistema pubblico dell'alta formazione e della ricerca, nonché tra questo ed il sistema delle organizzazioni private, su scala nazionale ed internazionale;
- lo sviluppo delle politiche di differenziazione dell'offerta formativa.

³ Al 31 luglio 2007 il corpo docente risulta formato da 2.298 unità (829 ordinari, 730 associati e 739 ricercatori) (CSIAF - Sezione Servizi Statistici dell'Università degli Studi di Firenze, 2007).

⁴ Il personale tecnico-amministrativo a tempo indeterminato al 31 luglio 2007 è pari a 1.716 unità (CSIAF - Sezione Servizi Statistici dell'Università degli Studi di Firenze, 2007).

Tabella 3.1 Gli studenti iscritti per facoltà nell'anno accademico 2006/2007

<i>Facoltà</i>	<i>Iscritti</i>
Agraria	1.724
Architettura	8.337
Economia	5.883
Farmacia	1.412
Giurisprudenza	5.042
Ingegneria	5.471
Lettere e Filosofia	7.992
Medicina e Chirurgia	5.263
Psicologia	5.212
Scienze della Formazione	3.775
Scienze Matematiche, Fisiche e Naturali	3.302
Scienze Politiche	5.129
Interfacoltà	1.187
<i>Totale</i>	<i>59.729</i>

Fonte: Bollettino di Statistica - CSIAF - Sezione Servizi Statistici dell'Università degli Studi di Firenze, 2007.

Tabella 3.2 Il personale docente (anno 2006)

<i>Personale docente</i>	<i>Unità</i>
Professori ordinari	858
Professori associati	755
Ricercatori	760
Tot. Personale "strutturato"	2.373
Professori a contratto	800
Docenti in convenzione area medica	1.000
Ricercatori a tempo determinato	100
Assegnisti di ricerca	700
Tot. Personale "non strutturato"	2.600
<i>Personale "strutturato" + personale "non strutturato"</i>	<i>4.973</i>

Fonte: Università degli Studi di Firenze, 2007.

Lo svolgimento combinato di più attività istituzionali (didattica, ricerca, a cui si aggiunge, per il settore sanitario, l'assistenza) ha richiesto, nel tempo, lo sviluppo di una complessa organizzazione in grado di adattarsi alle molteplici e concorrenti necessità. Da qui la dislocazione di una pluralità di strutture dotate di un differente livello di autonomia, che forniscono il proprio contributo al perseguimento delle finalità generali dell'Ateneo (*prospetto 3.1*). Strutture ed organi di governo sono definiti e regolamentati dallo Statuto dell'Università.

L'organizzazione e la gestione delle attività didattiche ha come centro di riferimento le facoltà, all'interno delle quali sono collocati i corsi di studio. Qui si realizzano i processi formativi di primo e secondo livello, in vista dell'accesso al mondo lavorativo od ai livelli più elevati della formazione accademica, nonché i percorsi formativi mirati ad un migliore inserimento nel mercato del lavoro od alla riqualificazione professionale, oltre a tutti i servizi direttamente connessi all'insegnamento (orientamento, tutorato, ecc.).

L'attività di ricerca trova il suo punto di riferimento nei dipartimenti, che aggregano personale docente omogeneo per ambito di ricerca, personale tecnico specializzato ed infrastrutture. A loro corredo e supporto si collocano una molteplicità di strutture finalizzate, che sono spesso in relazione con altre istituzioni universitarie, con il territorio e con specifici contesti socio-culturali: si pensi ai centri interdipartimentali ed interuniversitari, ai laboratori di ricerca, ai centri di studio, ai centri di ricerca finalizzata, ai centri per il trasferimento e l'innovazione ed ai centri di alta formazione. I dipartimenti, in collaborazione con le facoltà, partecipano alla formazione di elevato contenuto scientifico e specialistico mediante i corsi di perfezionamento, i master, fino alle scuole di dottorato, che sono rivolte prevalentemente alla formazione scientifica e, quindi, ai primi gradi della ricerca.

L'attività assistenziale è svolta grazie alle Aziende Ospedaliere Universitarie Careggi e Meyer, le quali rappresentano una innovativa espressione dell'integrazione tra ordinamenti distinti: il Servizio Sanitario Regionale e l'Ateneo. Tali aziende svolgono in modo unitario ed inscindibile funzioni di assistenza, didattica e ricerca e, nel contempo, costituiscono un elemento strutturale del Servizio Sanitario Nazionale e, in particolare, del Servizio Sanitario della Regione Toscana, nell'ambito del quale

Prospetto 3.1 Le strutture dell'Università degli Studi di Firenze suddivise per attività

Strutture didattiche
12 Facoltà
101 Corsi di laurea di 1° livello
111 Corsi di laurea di 2° livello
5 Corsi di laurea a ciclo unico
55 Scuole di Specializzazione
43 Master di 1° livello
18 Master di 2° livello
77 Corsi di perfezionamento
12 Corsi di aggiornamento
Strutture di ricerca
70 Dipartimenti
13 Centri interdipartimentali
22 Centri interuniversitari
10 Centri di ricerca, trasferimento ed alta formazione
16 Centri di studio
41 Scuole di Dottorato
Strutture assistenziali
Azienda Ospedaliera Universitaria di Careggi
Azienda Ospedaliera Universitaria Meyer
Strutture di gestione e di supporto
Rettorato
Poli di servizio
Sistema bibliotecario
Sistema museale
Centro Servizi Informatici
Centro linguistico
Centro di cultura per stranieri
Firenze University Press
Fondazione per la ricerca

Fonte: Università degli Studi di Firenze, 2007.

concorrono al raggiungimento della tutela globale della salute (Università degli Studi di Firenze, 2007).

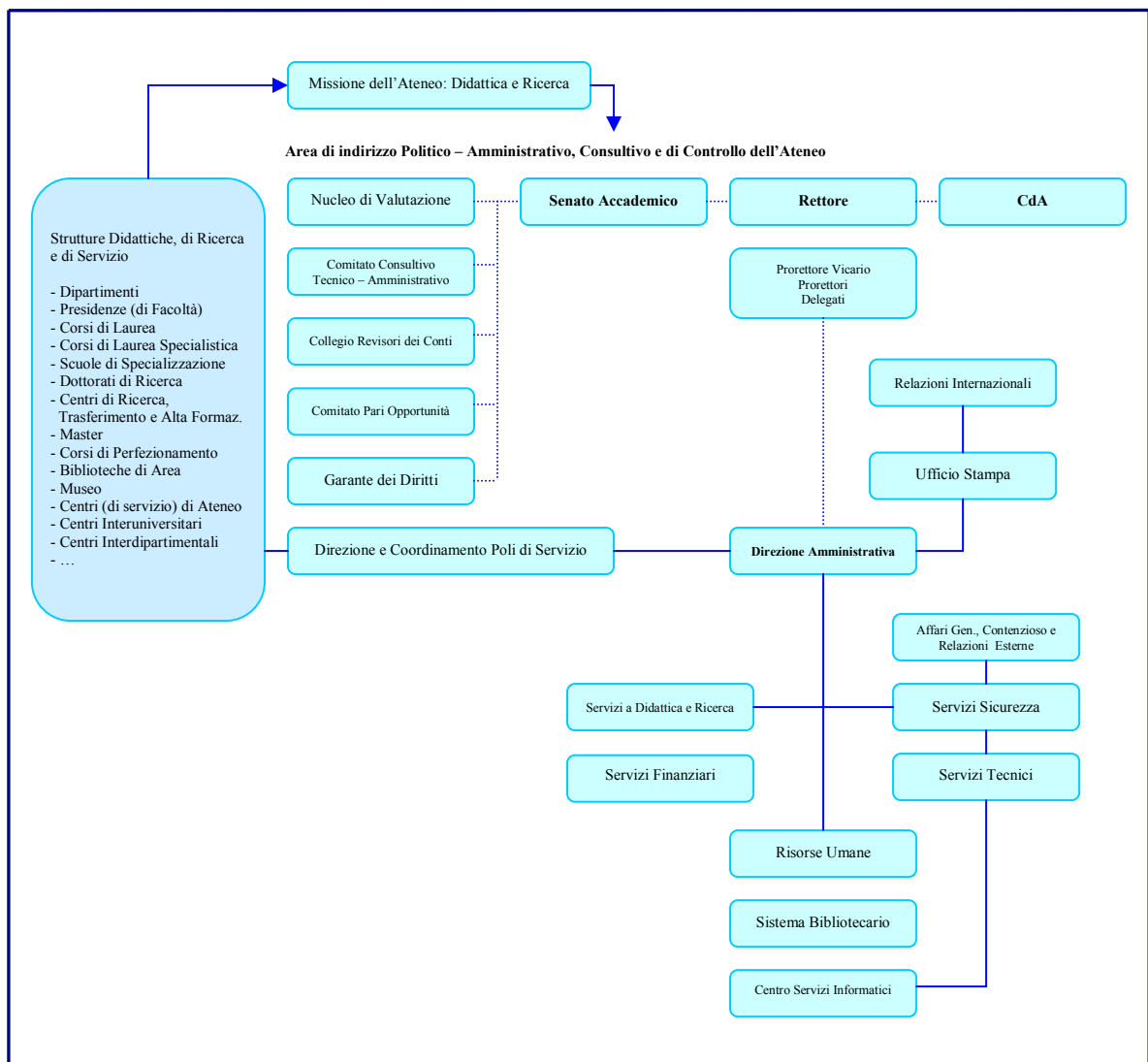
Nel *prospetto 3.2* è evidenziata l'organizzazione complessiva dell'Ateneo fiorentino, in cui è identificabile la struttura degli organi di governo, delle aree amministrative di supporto e di quelle operative. L'organizzazione generale è gestita e coordinata, dietro l'indirizzo e l'impulso degli organi di governo, dall'amministrazione centrale (al cui vertice vi è il direttore amministrativo), che garantisce supporto a tutti i processi e si avvale anche dei poli di servizio decentrati. Le aree dell'amministrazione centrale sono dieci: Affari Generali, Contenzioso e Relazioni Esterne; Servizi alla Didattica ed alla Ricerca; Indirizzo Politico-Amministrativo, Consultivo e Controllo; Risorse Umane; Servizi Finanziari; Servizi Sicurezza; Servizi Tecnici; Servizi Bibliotecari e Documentali (Sistema Bibliotecario); Servizi Informatici (Centro Servizi Informatici dell'Ateneo Fiorentino); Uffici in Staff al Direttore Amministrativo Vicario.

I poli raggruppano e coordinano strutture diverse (facoltà, dipartimenti) accomunate dallo svolgimento di attività in discipline affini ed in ambiti territoriali attigui. I poli, in particolare, hanno il compito di gestire, in modo parzialmente accentrato, la maggior parte delle operazioni amministrative, oltre ad altre attività routinarie svolte dalle unità periferiche. Essi attuano sul territorio le politiche decise a livello centrale e forniscono alle strutture decentrate un supporto, rappresentando in un certo senso la presenza organica e completa della direzione amministrativa. I poli sono di recente istituzione (2002) e nel 2005 da sei sono diventati quattro (ci sono state due fusioni): il Polo Biomedico e Tecnologico (è il risultato dell'accorpamento del Polo Biomedico e di quello Scientifico e Tecnologico di Careggi), il Polo Scientifico e Tecnologico (nasce dall'unione dei Poli Centro Storico 2 e Scientifico di Sesto Fiorentino), il Polo Scienze Sociali ed il Polo Centro Storico 1.

Da un punto di vista operativo è notevole la varietà degli uffici che supportano l'attività delle strutture istituzionali: il Sistema Bibliotecario assicura la conservazione e l'accesso al materiale bibliografico; il Museo di Storia Naturale garantisce la salvaguardia e la fruizione di beni storici, artistici e scientifici; il Centro Servizi Informatici dell'Ateneo Fiorentino assicura l'impiego dei sistemi informativi e l'accesso alle reti; il Centro Linguistico ed il Centro di Cultura per Stranieri garantiscono le

necessità di formazione linguistica; Firenze University Press si occupa di divulgazione ed editoria scientifica (Università degli studi di Firenze, 2007).

Prospetto 3.2 La struttura organizzativa dell'Università degli Studi di Firenze



Fonte: Università degli Studi di Firenze, 2007.

Nell'Ateneo fiorentino il *controller* (Ufficio Contabilità Economica e Controllo di Gestione) è collocato nell'Area Servizi Finanziari. Questa scelta, come argomenta Fici (2001), è il frutto di alcune riflessioni. Innanzi tutto, occorre considerare la particolare attività svolta dall'Università ed il ruolo che riveste la contabilità finanziaria. Negli atenei, infatti, il bilancio non ha il solo significato di documento consuntivo da elaborare al termine del periodo di riferimento, l'anno, ma assolve anche la funzione di atto a preventivo, ossia di somme messe a disposizione dei vari responsabili di spesa per il raggiungimento dei loro obiettivi. In questo senso, il bilancio è strettamente connesso al *budget* ed all'intero processo del controllo di gestione. L'Università degli studi di Firenze, coerentemente con tale considerazione, ha deciso di collocare il *controller* nell'Area Servizi Finanziari, anche se, come da corretti principi adottati dalle aziende private, dovrebbe essere situato in posizione di staff ai vertici, per non subire influenze di alcun tipo. L'Ateneo fiorentino ha preferito, almeno per il momento, favorire il coordinamento e l'omogeneità delle attività svolte, seppur a discapito della presunta autonomia del *controller*.

3.2.2. *Il framework*

3.2.2.1. Gli obiettivi

Negli ultimi anni gli organi di governo e di controllo dell'Università degli Studi di Firenze hanno sempre più avvertito la necessità di giungere ad una misurazione oggettiva della struttura universitaria attraverso parametri di efficienza ed efficacia, quale fondamentale supporto al processo decisionale, al fine di una ottimale allocazione delle risorse disponibili. Tale esigenza è riconducibile principalmente all'evoluzione della normativa che, accelerando il processo di autonomia degli atenei, ha indotto le università a dotarsi di strumenti su cui fondare le proprie politiche di autogoverno. La contabilità analitica, in particolare, grazie alla realizzazione di un sistema informativo e contabile in grado di rispecchiare l'assetto organizzativo e di esprimere gli aspetti economici della gestione, rappresenta, per l'Ateneo fiorentino, l'unica possibilità di misurazione oggettiva del grado di raggiungimento degli obiettivi e del costo delle risorse utilizzate a tale scopo.

Alla fine del 2003 l'Università degli Studi di Firenze ha avviato il "Progetto contabilità economico-patrimoniale", costituendo un apposito gruppo di lavoro, con l'obiettivo di realizzare il sistema di contabilità integrata di ateneo (CIA, gestito dal CINECA⁵), in modo da monitorare l'equilibrio finanziario, garantire il controllo preventivo di disponibilità delle risorse finanziarie, impostare una strumentazione tecnico-contabile adeguata alla misurazione dell'efficienza e dell'efficacia della gestione nell'utilizzo delle risorse, nonché assicurare l'efficacia dei processi di programmazione e controllo.

L'esigenza di controllare i costi e valutare i risultati, attraverso un sistema di pianificazione e controllo economico-finanziario, in realtà trovò una concreta risposta già a partire dal 1995, con la costituzione dell'Ufficio Budget e Auditing. A quest'ultimo fu affidato il compito di mettere a punto il controllo di gestione e di progettare e far evolvere il sistema di contabilità analitica e *budgeting*. I presupposti del progetto si possono così sintetizzare: la promozione di un cambiamento culturale, la condivisione degli obiettivi da parte di tutti gli attori, la collaborazione tra la direzione ed i diversi livelli di dirigenza, nonché la programmazione delle risorse umane, finanziarie e patrimoniali. Per avviare il cambiamento culturale sono state tuttavia incontrate problematiche di ordine politico, difficoltà legate alla tradizione, alla riconversione del personale, alla capacità d'innovazione ed alla specificità della materia universitaria. La condivisione degli obiettivi, a sua volta, non è stata agevolata dai problemi riscontrati nella pianificazione, da ostacoli ascrivibili alle differenti funzioni obiettivo degli attori chiave, ad asimmetrie informative ed alle diverse posizioni di forza. A ciò si aggiunga che la collaborazione tra la direzione e la dirigenza è stata più formale che sostanziale e che sono emerse difficoltà nell'introduzione di una logica di programmazione delle risorse, nella definizione e misurazione degli obiettivi, nonché nell'abbandonare un criterio di massimizzazione dei consumi delle risorse.

Il 1° giugno 2005 è stato costituito il nuovo Ufficio Contabilità Economica e Controllo di Gestione che, ai fini dell'implementazione del sistema economico, ha ripreso l'attività (interrotta) del gruppo di lavoro originario. L'esercizio 2005 è stato il primo anno che ha visto nell'Ateneo fiorentino, grazie a CIA, l'introduzione di un sistema di contabilità economica, con la conseguente predisposizione del relativo conto

⁵ Il CINECA è un consorzio interuniversitario che offre servizi di consulenza, formazione, assistenza e manutenzione agli atenei che ne fanno parte.

economico; i costi rilevati tramite questo sistema costituiscono i dati di partenza del controllo di gestione. Il 2005 è anche il primo anno in cui è stato possibile effettuare i ribaltamenti tra centri di costo intermedi e finali all'interno del programma di contabilità di ateneo.

3.2.2.2. Le modalità di funzionamento

Nel presente paragrafo si analizzano le principali caratteristiche del *framework* adottato dall'Università degli Studi di Firenze, in termini di strutturazione e modalità di funzionamento.

Il sistema contabile

Per supportare il processo di cambiamento contabile ed informatico, l'Ateneo fiorentino si è avvalso della collaborazione del CINECA, che ha fornito il prodotto informatico denominato contabilità integrata di ateneo (CIA). La peculiarità del sistema risiede nell'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. La 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 effettuaioni (la predisposizione del bilancio consuntivo). La contabilità economica è concepita come un sistema derivato dalla contabilità finanziaria e composto dalla contabilità generale e da quella analitica.

I centri di costo e le modalità di imputazione

Il *framework* progettato dall'Università degli studi di Firenze si fonda sul concetto di centro di costo. Non è stata invece formalizzata la definizione di un piano dei centri di responsabilità, che è di fatto condizionata dalla possibilità, o meglio dalla volontà, di responsabilizzare le diverse strutture.

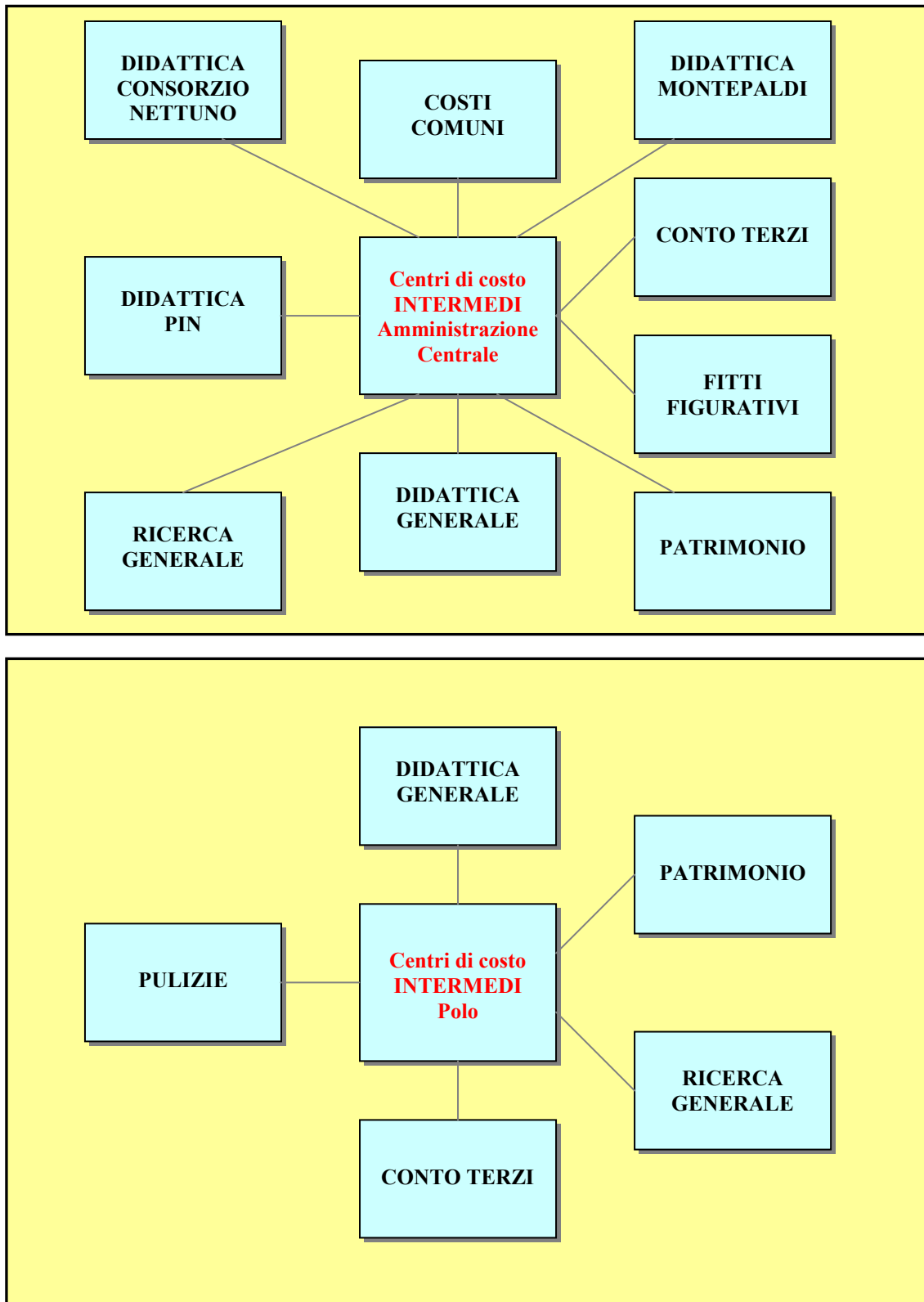
Per centro di costo l'Ateneo fiorentino si riferisce all'unità che impiega le risorse. I centri di costo sono stati individuati con la finalità di permettere la lettura del costo in relazione all'articolazione della struttura organizzativa; essi rappresentano

dunque il quadro di riferimento delle rilevazioni contabili e consentono di valutare, sia globalmente sia riguardo a specifici costi (quali, ad esempio, “spese di personale”, “beni di consumo”), i risultati gestionali conseguiti dalle singole unità organizzative.

I centri di costo sono stati classificati, in relazione alle funzioni, in centri di costo intermedi e finali. I primi sono centri di servizio a supporto dei centri di costo finali ed i costi da essi sostenuti sono imputati a quelli finali mediante ribaltamenti. Il *prospetto 3.3* riporta due esempi di centri di costo intermedi: l'Amministrazione Centrale è stata suddivisa in più centri di costo intermedi, quali Patrimonio, Didattica Generale, Ricerca Generale, Didattica Pin, Didattica Consorzio Nettuno, Costi Comuni, Didattica Montepaldi, Conto Terzi e Fitti Figurativi; il Polo, a sua volta, è stato ripartito in vari centri di costo, ovvero Didattica Generale, Patrimonio, Ricerca Generale, Conto Terzi e Pulizie. I centri di costo finali, invece, sono le strutture organizzative in cui trovano collocazione le attività istituzionali dell'Università (didattica e ricerca): si tratta delle unità amministrative di didattica e ricerca (UADR), quali le Presidenze di Facoltà, i Dipartimenti ed i Centri di ricerca. Tali centri di costo sono due per ogni struttura, come appare dal *prospetto 3.4*. Per esigenze interne sono stati annoverati tra i centri di costo finali anche strutture di servizio, quali il Rettorato, le Biblioteche, Firenze University Press, il Centro Linguistico ed il Museo di Storia Naturale, che non possono essere effettivamente qualificate produttive. Appare opportuno poi precisare che due tipologie di centro di costo, il Centro Servizi Informatici dell'Ateneo Fiorentino ed i Poli, non possono essere propriamente definiti intermedi, poiché sono “misti”, nel senso che, per la scelta operata dai vertici dell'Università di quantificarne il puro costo di funzionamento, viene mantenuta “traccia” dei loro costi comuni e non si procede al totale ribaltamento sui centri finali (per semplicità, comunque, sono solitamente denominati centri intermedi).

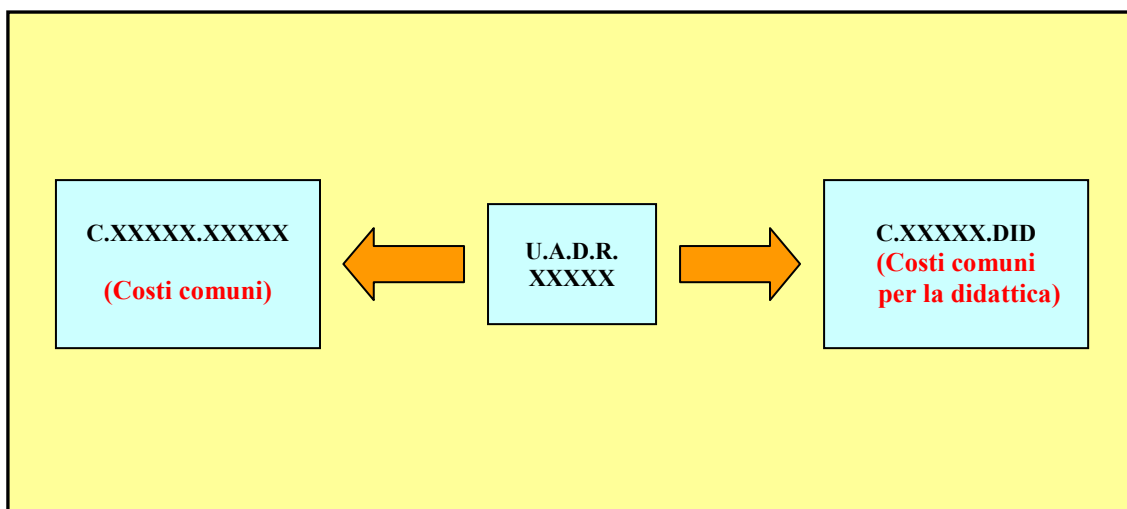
Si identificano altresì i costi di particolari funzioni obiettivo, ossia di attività erogate dell'Ateneo fiorentino per il soddisfacimento dei propri obiettivi istituzionali, come la didattica.

Prospetto 3.3 Esempio di centri di costo intermedi



Fonte: Università degli Studi di Firenze, 2006b.

Prospetto 3.4 I centri di costo finali



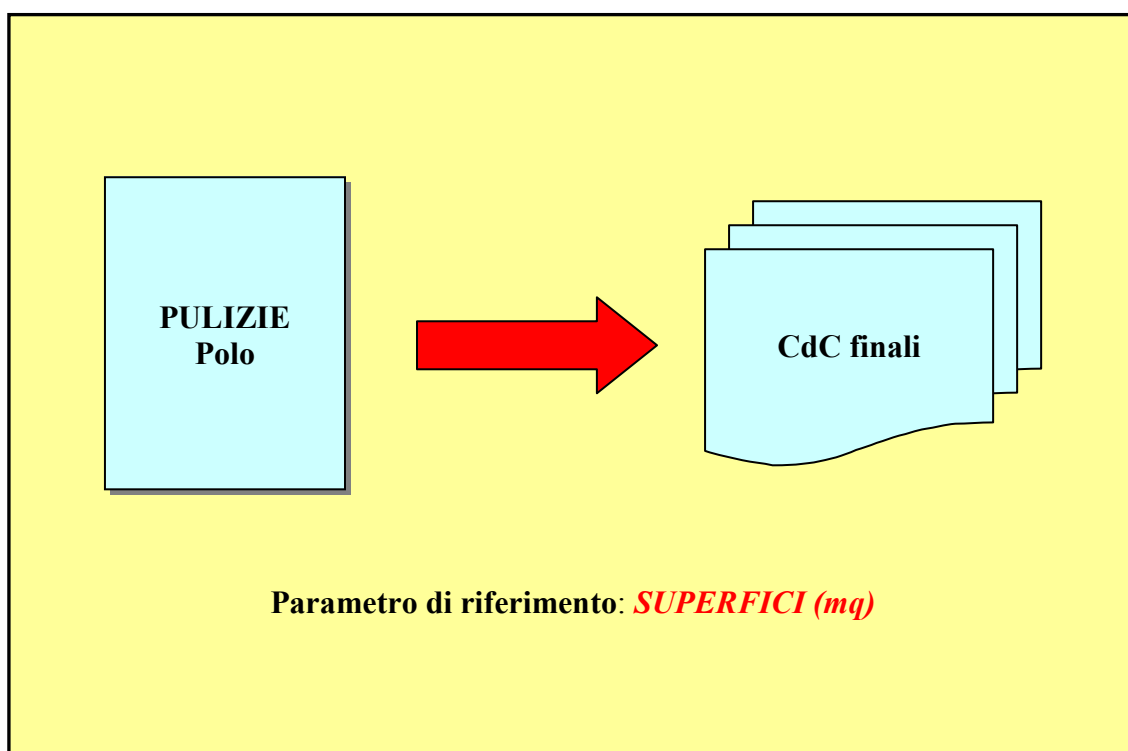
Fonte: Università degli Studi di Firenze, 2006b.

I costi, in funzione delle modalità di attribuzione agli oggetti di costo, sono stati suddivisi in costi diretti ed indiretti. I primi sono sostenuti direttamente dalle singole strutture e sono rilevati dal sistema contabile (CIA) in via immediata, al momento della registrazione del documento amministrativo. I secondi sono sostenuti dai centri di costo intermedi per conto di quelli finali.

Un richiamo particolare va riservato al costo del personale, che rappresenta l'entità di spesa più rilevante per l'Università. Il criterio generale di attribuzione di tale costo distingue innanzitutto tra personale docente e tecnico-amministrativo. Per i docenti il costo dello stipendio è ripartito equamente, al 50%, tra ricerca e didattica: le quote di costo relative alle due attività sono imputate, rispettivamente, al centro di costo corrispondente al dipartimento cui il docente afferisce ed agli specifici corsi di laurea (specializzazione, ecc.) tenuti e desumibili dalla scheda incarichi. Per i docenti "in convenzione" la ripartizione è effettuata, in misura pari ad 1/3, tra ricerca, didattica ed assistenza sanitaria. Per il personale tecnico-amministrativo il principio generale di attribuzione è quello di considerare gli stipendi come costo comune del centro di costo corrispondente alla struttura di appartenenza.

Con la fase di ribaltamento i costi dei centri intermedi vengono imputati ai centri finali attraverso l'utilizzo di opportuni *drivers*. I costi, ad esempio, sostenuti dall'Ateneo per riscaldamento ed altre utenze sono attribuiti al centro di costo Patrimonio e ribaltati poi sui centri di costo finali utilizzando il *driver* "superfici". Il *prospetto 3.5* riporta, in forma semplificata, un esempio di ribaltamento dal centro di costo intermedio Pulizie del Polo ai centri di costo finali: il parametro di riferimento utilizzato è il numero di mq effettivamente occupati da ciascuna struttura, valorizzati ad un costo standard.

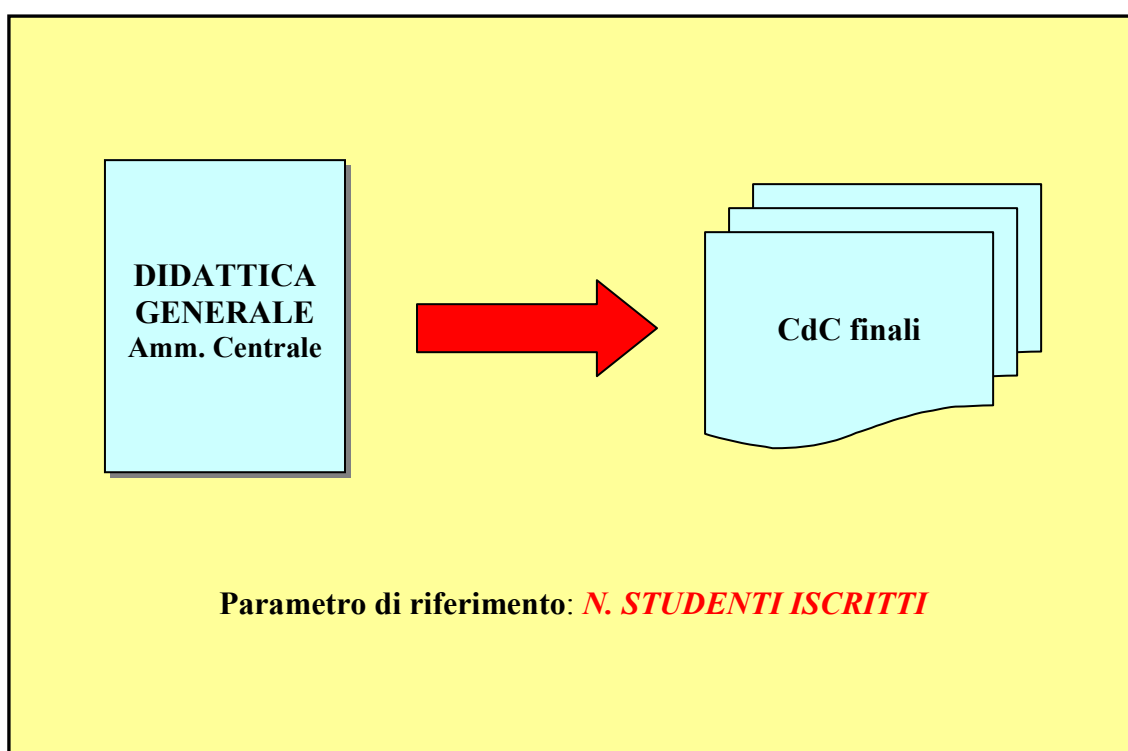
Prospetto 3.5 Esempio di ribaltamento del centro di costo intermedio Pulizie del Polo



Fonte: Università degli Studi di Firenze, 2006b.

Nel caso di ribaltamento dal centro di costo intermedio Didattica Generale dell'Amministrazione Centrale ai centri di costo finali, si impiega invece come *driver* il numero di studenti iscritti (si veda il *prospetto 3.6*).

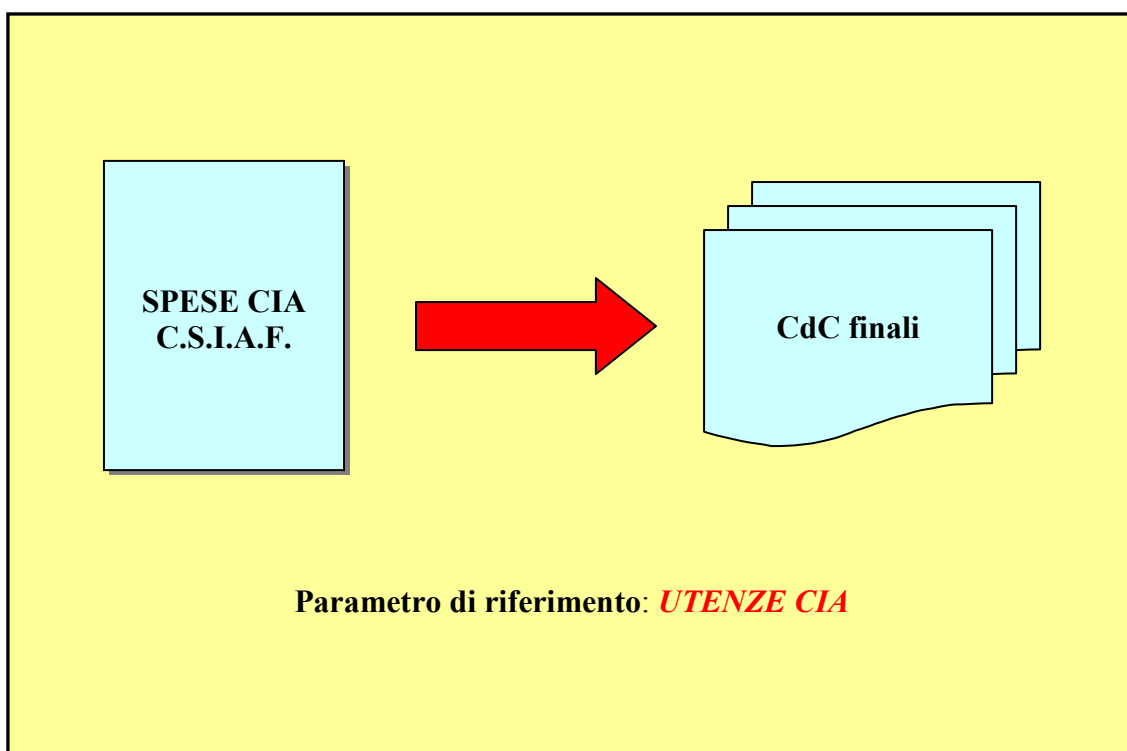
Prospetto 3.6 Esempio di ribaltamento del centro di costo intermedio Didattica Generale dell'Amministrazione Centrale



Fonte: Università degli Studi di Firenze, 2006b.

Per il ribaltamento dei costi del centro intermedio Spese CIA del Centro Servizi Informatici dell'Ateneo Fiorentino sui centri finali, il parametro adottato è il numero di utenze CIA, come appare dal *prospetto 3.7*.

Prospetto 3.7 Esempio di ribaltamento del centro di costo intermedio Spese CIA del Centro Servizi Informatici dell'Ateneo Fiorentino



Fonte: Università degli Studi di Firenze, 2006b.

I costi allocati sui centri di costo finali sono poi “svuotati” sulle funzioni obiettivo in base ad opportuni parametri, quali, per l’attività didattica, il numero di studenti iscritti (alle facoltà o corsi di laurea). Occorre comunque precisare che l’unica attività cui interessa conoscere nel dettaglio, da parte degli organi di governo accademici, è la didattica, mentre sembra riscuotere minore attenzione la ricerca, i cui i costi sono evidenziati a livello di ateneo e di dipartimento (o centro di ricerca). I costi della didattica, invece, si suddividono per facoltà e, a livello ancora più disaggregato, per corso di laurea.

Si rilevano tuttavia problemi nella gestione delle schede incarichi da parte delle Presidenze che impediscono, almeno per il momento, una rappresentazione corretta dei costi dei corsi di studio di tutte le facoltà dell’Università. L’introduzione

dell'applicativo CSA del CINECA (relativo alla procedura di gestione del trattamento di carriere e stipendi del personale docente e tecnico-amministrativo), comune a tutte le Presidenze, ha indubbiamente determinato una gestione omogenea, non lasciata alla singola struttura. Si registra però ancora il parziale utilizzo di questa procedura da parte di alcune facoltà. In particolare, dall'analisi svolta dal Nucleo di Valutazione dell'Ateneo fiorentino, è emersa una disomogeneità di comportamenti nell'inserimento degli insegnamenti mutuati, tale da rendere impossibile qualunque tipo di confronto tra i dati. Al fine di mostrare le funzionalità offerte dal nuovo programma di contabilità, l'Ufficio Contabilità Economica e Controllo di Gestione è riuscito comunque a fornire i costi relativi ai corsi di studio della Facoltà di Scienze della Formazione, in quanto il dato rilevato è risultato essere quello più attendibile, sia per il numero di incarichi inseriti, sia per l'uniforme registrazione delle schede.

Per la ripartizione dei costi del personale l'Università ricorrere all'ausilio del sistema *Data Warehouse* (un ambiente elaborato sempre dal CINECA). All'interno di quest'ultimo confluiscono tutti i dati ottenuti dal ribaltamento in CIA tra centri di costo intermedi e finali, al fine di procedere allo "svuotamento" dei centri finali sulle funzioni obiettivo ed ottenere così i *reports*. La reportistica è quindi il frutto di una elaborazione che vede coinvolti gli ambienti di lavoro CIA, CSA e *Data Warehouse* che, operando in maniera integrata, permettono l'omogeneizzazione delle procedure di ripartizione e ribaltamento dei costi sui centri di costo finali e sulle funzioni obiettivo individuate nella struttura organizzativa dell'Ateneo fiorentino.

L'attuale sistema ha consentito di superare alcuni limiti che si erano manifestati negli esercizi precedenti, anche se permangono alcune criticità riguardanti la raccolta dei dati da utilizzare nella costruzione dei *drivers* di ribaltamento. Ci si riferisce, in particolare, alla mancanza di un *data base* delle superfici del patrimonio immobiliare e, quindi, anche per l'anno in corso sono state utilizzate superfici stimate.

Il "sistema di reporting"

Il *framework*, grazie al sistema *Data Warehouse* (un ambiente che riceve i dati in replica dalle altre applicazioni e li elabora con la finalità di fornire informazioni a supporto del processo decisionale), consente ad oggi di ottenere i *reports* illustrati qui di seguito.

- Il conto economico di ateneo per attività, che evidenzia i costi di esercizio suddivisi tra le attività istituzionali dell'Università, ovvero didattica, ricerca, attività conto terzi ed assistenza medico-sanitaria. Si rilevano altresì i costi comuni, ovvero i costi di funzionamento sia dei centri di costo "misti" (i Poli ed il Centro Servizi Informatici dell'Ateneo Fiorentino), per i quali è stato deciso di mantenerne traccia e di non procedere al completo ribaltamento sui centri finali, sia di quei centri di costo finali diversi dalle UADR che rappresentano delle strutture di servizio (il Rettorato, le Biblioteche, Firenze University Press, il Centro Linguistico di Ateneo ed il Museo di Storia Naturale).
- I costi per centro di costo finale e "misto". Nei *reports* si riportano i costi imputati nell'esercizio ai singoli centri di costo finali ed ai centri di costo "misti" (i Poli ed il Centro Servizi Informatici dell'Ateneo fiorentino). Per ciascun centro di costo si individuano due tipologie di costo: diretti ed indiretti. I primi si suddividono in: costi sostenuti dalla struttura, attraverso la registrazione in CIA da parte della stessa; ammortamenti, calcolati, a fine anno, sulla base di coefficienti ministeriali sui beni inventariati dalla struttura; costi sostenuti dall'Amministrazione Centrale per il personale afferente al singolo centro di costo. I costi indiretti, invece, derivano dal ribaltamento dei costi sostenuti dai centri di costo intermedi per lo svolgimento dei servizi a favore dei centri di costo finali. I *prospetti* 3.8 e 3.9 esemplificano la configurazione di questa tipologia di *report* per, rispettivamente, un centro di costo finale ed un centro di costo "misto".

Prospetto 3.8 Esempio di report: i costi del Dipartimento di Diritto Privato e Processuale

Tipologia costo	Conto economico	Importo
TOTALE COSTI		
TOTALE COSTI DIRETTI		
SOSTENUTI DALLA STRUTTURA		
	Professori a contratto	
	Personale a tempo determinato	
	Missioni	
	Corsi convegni e congressi	
	Costi per studenti e dottorandi	
	Beni di consumo	
	Consulenza	
	Servizi	
	Manutenzione	
	Noleggi e locazioni	
	Utenze e canoni	
	Costi amministrativi	
	Imposte	
	Contributi previdenz. ed assic.	
AMMORTAMENTI		
	Immob. materiali (beni mobili)	
COSTI SOSTENUTI DA AMMINISTRAZIONE CENTRALE		
	Personale docente e ricercatore	
	Personale tecnico-amministrat.	
	Per particolari prestazioni	
TOTALE COSTI INDIRETTI		
FITTI FIGURATIVI		
	Servizi	
	Noleggi e locazioni	
SERVIZI, UTENZE E CANONI		
	Servizi	
	Utenze e canoni	
MANUTENZIONE		
	Manutenzione	
SERVIZI INFORMATICI		
	Servizi	
	Utenze e canoni	
ALTRI COSTI GENERALI		

Fonte: Università degli Studi di Firenze, 2006b.

Prospetto 3.9 Esempio di report: Polo Scienze Sociali – Costi comuni di funzionamento

Tipologia costo	Conto economico	Importo
TOTALE COSTI		
TOTALE COSTI DIRETTI		
SOSTENUTI DALLA STRUTTURA	Personale tecnico-amministrat.	
	Missioni	
	Per particolari prestazioni	
	Beni di consumo	
	Consulenza	
	Servizi	
	Manutenzione	
	Utenze e canoni	
	Costi amministrativi	
	Imposte	
	Contributi previdenz. ed assic.	
COSTI SOSTENUTI DA AMMINISTRAZIONE CENTRALE	Personale tecnico-amministrat.	
	Personale a tempo determinato	
	Per particolari prestazioni	
TOTALE COSTI INDIRETTI		
FITTI FIGURATIVI	Servizi	
	Noleggi e locazioni	
SERVIZI, UTENZE E CANONI	Servizi	
	Utenze e canoni	
MANUTENZIONE	Manutenzione	
SERVIZI INFORMATICI	Servizi	
	Utenze e canoni	
ALTRI COSTI GENERALI		

Fonte: Università degli Studi di Firenze, 2006b.

- I costi della didattica per facoltà: si evidenzia il costo della didattica ripartito tra le dodici facoltà attive nell'Università, come appare dal *prospetto 3.10*. Nel *report* sono altresì riportati gli “altri costi per la didattica”; tale voce comprende i costi sostenuti per quei collaboratori linguistici che hanno svolto una funzione di supporto all'attività didattica di Ateneo, senza afferenza giuridica ad alcuna facoltà, ed i costi per i corsi di laurea interfacoltà.
- I costi della didattica per corso di laurea che, come già argomentato, sono al momento riferiti ai soli corsi di studio della Facoltà di Scienze della Formazione, come si può osservare dal *prospetto 3.11*.

Ad oggi non è stato manifestato alcun interesse da parte degli organi di governo dell'Università verso la redazione di uno stato patrimoniale.

I destinatari dei *reports* dell'Ateneo fiorentino sono il Rettore, i Prorettori, il Direttore Amministrativo, i Presidi delle Facoltà ed il Nucleo di Valutazione. Non rientrano in questa lista i componenti del Senato Accademico e del Consiglio di Amministrazione, i Direttori dei Dipartimenti ed i dirigenti delle varie unità organizzative.

Attualmente, all'interno dell'applicativo di contabilità economica di ateneo, il sistema informativo dispone degli strumenti per svolgere un parziale controllo di gestione su base annua, solo a consuntivo. Il sistema rileva gli eventi gestionali secondo la dimensione organizzativa (accolta dal centro di costo) e secondo la dimensione dell'attività (funzione obiettivo).

Prospetto 3.10 Esempio di report: i costi dell'attività didattica per facoltà

Conto economico	Agraria	Architettura	Economia	Farmacia	Giurisprud.	Ingegneria	Lettere e filosofia	Medicina e chirurgia	Psicologia	Scienze della Formazione	Scienze Matematiche Fisiche e Naturali	Scienze Politiche	Altri costi per la didattica	Totale
Personale docente e ricercatore														
Personale tecnico-amministrativo														
Indennità al personale in conv. Asl														
Professori a contratto														
Collaboratori linguistici														
Personale a tempo determinato														
Missioni														
Per particolari prestazioni														
Corsi convegni e congressi														
Altri costi														
Costi per studenti														
Beni di consumo														
Consulenze varie ed altre collaborazioni														
Assistenza														
Servizi														
Manutenzione														
Noleggi e locazione														
Utenze e canoni														
Costi amministrativi														
Quote associative														
Costi straordinari														
Imposte														
Tasse														
Immob. materiali (beni mobili)														
Personale dipendente														
Organi istituzionali														
Organi di controllo														
Trasferimenti														
Mutui e prestiti														
Contributi previdenziali ed assicurativi														

Fonte: Università degli Studi di Firenze, 2006b.

Prospetto 3.11 Esempio di report: i costi dell'attività didattica per corso di laurea (Facoltà di Scienze della Formazione)

Conto economico	Educatore Professionale L1	Formatore Multimediale L1	Formatore Sviluppo Risorse Umane L1	Scienze dell'Infanzia L1	Scienze della Formazione Primaria L1	Dirigente e coord. di Servizi L2	Esperto in Pedag. e Scien. della Formazione L2	Scienze Educaz. degli Adulti L2	Teorie della Comunicazione L2	Totale
Personale docente e ricercatore										
Personale tecnico-amministrativo										
Indennità al personale in conv. Asl										
Professori a contratto										
Personale a tempo determinato										
Missioni										
Per particolari prestazioni										
Corsi convegni e congressi										
Altri costi										
Costi per studenti e dottorandi										
Beni di consumo										
Consulenze varie ed altre collaborazioni										
Assistenza										
Servizi										
Manutenzione										
Noleggi e locazione										
Utenze e canoni										
Costi amministrativi										
Quote associative										
Costi straordinari										
Imposte										
Tasse										
Immob. materiali (beni mobili)										
Personale dipendente										
Organi istituzionali										
Organi di controllo										
Trasferimenti										
Mutui e prestiti										
Contributi previdenziali ed assicurativi										

Fonte: Università degli Studi di Firenze, 2006b.

3.2.2.3. Considerazioni conclusive

Si registra con favore il ruolo di guida del *controller* nell'implementazione del sistema di controllo di gestione, il quale sta adottando un approccio graduale: reitera il processo più volte, segnalando di volta in volta gli errori e le incongruenze del sistema, e contribuisce in modo significativo, sia operativamente sia offrendo utili e pertinenti suggerimenti, verso un compiuto funzionamento a regime del *framework*.

In relazione ai possibili sviluppi futuri del sistema di controllo di gestione, sono emerse quattro principali esigenze, come sottolinea il l'Ufficio Contabilità Economica e Controllo di Gestione:

- potenziare l'attività di formazione nei confronti del personale addetto, sia con riferimento ai concetti di competenza economica, sia alle corrette modalità di inserimento dei dati nell'ambito di CIA, come ha osservato il Nucleo di Valutazione dell'Università degli Studi di Firenze (2006a). Se è vero infatti che CIA è in grado di fornire la maggior parte dei dati necessari al lavoro del *controller*, è altrettanto vero che risulta indispensabile un corretto inserimento iniziale del documento amministrativo;
- ampliare l'analisi della gestione, introducendo la rilevazione dei ricavi tramite opportuni centri di ricavo;
- la definizione di pertinenti indicatori di prestazione, grazie anche al supporto dei dati forniti dalla contabilità analitica, capaci di monitorare le *performances* dell'Ateneo fiorentino e dei vari centri di responsabilità;
- consolidare, in un prossimo futuro, l'attuale sistema economico-patrimoniale, aggiungendo sia uno strumento capace di programmare gli eventi gestionali (*budget*), sia un ulteriore meccanismo in grado di determinare la competenza economica delle operazioni su base inferiore all'anno, in modo da attuare un controllo costante ed *in itinere* dei risultati della gestione; l'analisi degli scostamenti infrannuali o, almeno, annuali consentirebbe un ulteriore passo in avanti verso l'implementazione del sistema di controllo di gestione.

Alla luce di quanto argomentato, si rileva che nell'Università degli Studi di Firenze il sistema di controllo di gestione non è ancora completamente implementato, in quanto, pur essendo presenti alcuni strumenti del *framework*, sono assenti, tra l'altro, un

set di indicatori di prestazione, un sistema di *budgeting*, un controllo *in itinere* ed un'analisi degli scostamenti. A ciò si aggiunga che non è stata formalizzata la definizione di un piano dei centri di responsabilità, a causa di resistenze organizzative che condizionano la possibilità, o meglio la volontà, di responsabilizzare le diverse strutture. Il sistema contabile, le modalità di attribuzione dei costi agli oggetti di costo ed il “sistema di *reporting*”, pur essendo ulteriormente perfezionabili, possono comunque già offrire un valido supporto informativo agli amministratori ed agli organi di governo nell'assunzione delle decisioni. Le potenzialità dell'*output* del sistema di controllo di gestione non sono però al momento completamente sfruttate dall'Ateneo fiorentino: il sistema genera, e può generare, informazioni dettagliate sull'impiego delle risorse, ma i gestori ed i vertici amministrativi, ed in parte anche politici, fino a questo momento non hanno utilizzato tutto il patrimonio informativo all'interno dei processi decisionali. Si ritiene che questo comportamento sia correlato al tempo necessario per metabolizzare le nuove modalità di gestione, piuttosto che alla volontà di introdurre solo formalmente le innovazioni al fine di legittimarsi ed adeguarsi al mutato ambiente esterno. Tale considerazione è avvalorata dalla circostanza che, come si è già discusso, il 2005 è stato l'anno in cui è stato costituito il nuovo Ufficio Contabilità Economica e Controllo di Gestione ed in cui, per la prima volta, è stato introdotto, grazie a CIA, la contabilità economica.

In altri termini, si può sostenere che l'Università è stata carente, almeno in parte, della cultura e degli strumenti idonei a guidare l'attività decisionale e quella operativa verso un impiego sistematico e continuo di processi, metodi e strumenti in grado di formulare obiettivi, di creare i presupposti per la loro realizzazione e di controllarne gli effetti. Si auspica che la scelta di implementare il sistema di controllo di gestione e, più in generale, di rivedere i sistemi di gestione, per gestire al meglio l'accresciuta autonomia, possa contribuire, se non al superamento, almeno al contenimento di questo *empasse* che rischia di compromettere lo sviluppo di strategie innovative e di produrre immobilismo e perdita di capacità progettuale.

La realizzazione dell'attuale sistema di controllo di gestione nell'Ateneo fiorentino è stata fortemente sostenuta dal Rettore e dal Prorettore per il coordinamento ed i temi relativi all'organizzazione dei servizi amministrativi, con il completo appoggio del Nucleo di Valutazione. I promotori del progetto sono indubbiamente consapevoli

delle potenzialità del sistema, quale efficace strumento di governo economico e, quindi, anche se non in tempi brevi, potranno intraprendere ulteriori azioni per sensibilizzare in tale direzione gli altri attori chiave del processo decisionale. Il Nucleo di Valutazione, in particolare, per il ruolo che assolve e le indiscusse competenze sulla materia, unitamente al rapporto dialettico che può intrattenere con gli organi di vertice, dovrebbe, come sta già facendo, continuare a mantenere viva l'attenzione sulle potenzialità del controllo di gestione e sull'utilizzo dei suoi risultati nella pianificazione dell'Ateneo.

Per evitare che il sistema di controllo di gestione si traduca in un mero esercizio contabile, le cui informazioni non vengono impiegate a supporto del governo economico, appare opportuno che tutti gli attori, dal semplice impiegato ai vertici, 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 e, soprattutto, occorre la presenza di una decisa volontà politica da parte degli organi di governo dell'Università. La condizione necessaria, anche se non sufficiente, è quindi la esplicita e forte responsabilizzazione del vertice politico ed amministrativo non soltanto nello sviluppo del sistema di controllo di gestione, ma anche dei processi di innovazione. Si osserva che la compiuta realizzazione del sistema richiede tempo ed una crescita culturale, oltre naturalmente alla maturazione di adeguate competenze. Se si riprendono i problemi incontrati nella effettiva realizzazione del progetto avviato dall'Ufficio Budget e Auditing dell'Ateneo fiorentino a partire dal 1995 (problematiche di ordine politico, difficoltà legate alla tradizione, alla riconversione del personale, alla capacità d'innovazione, alla specificità della materia universitaria, ad asimmetrie informative, alle differenti funzioni obiettivo degli attori chiave ed alle diverse posizioni di forza), risulta evidente che su alcuni di essi si può intervenire abbastanza agevolmente attraverso pertinenti processi formativi e di apprendimento, mentre per il contenimento degli altri un requisito indispensabile sembra essere la piena collaborazione tra l'alta direzione ed i responsabili amministrativi.

Si sottolinea altresì che il controllo di gestione non deve essere concepito esclusivamente come uno strumento del vertice politico poiché, considerata la sua natura, ha senso in quanto consente ai responsabili delle singole unità organizzative di guidarne il funzionamento.

3.3. Il Politecnico di Milano

3.3.1. La struttura organizzativa

Il Politecnico di Milano è un'università statale scientifico-tecnologica che forma ingegneri, architetti e disegnatori industriali, con diverse specializzazioni, dedicando attenzione ai vari aspetti della formazione. Il numero di studenti iscritti nell'anno accademico 2006/2007 era pari a 37.721⁶ unità, dei quali 23.216 alle facoltà di Ingegneria, 4.428 alla facoltà di Design e 10.077 alle facoltà di Architettura. Il corpo docente, al 31 agosto 2007, risulta formato da 1.301 persone, cui si aggiungono 1.275 docenti a contratto (nell'anno accademico 2006/2007), 1 professore straordinario a tempo determinato, 13 ricercatori a tempo determinato e 544 assegnisti di ricerca (*tabella 3.3*). Il personale tecnico-amministrativo, al 31 agosto 2007, è pari a 1.107 unità, di cui 965 a tempo indeterminato e 142 a tempo determinato (inclusi i dirigenti a tempo determinato ed il direttore amministrativo). I collaboratori e gli interinali, nel 2006, erano 229 unità (Servizio Centro Informativo di Ateneo del Politecnico di Milano, 2007).

Una possibile definizione sintetica dello stato attuale dell'organizzazione del Politecnico è quella di burocrazia professionale con elementi di adhocrazia, introdotti dalle recenti politiche dei vertici accademici, che hanno ampliato gli spazi di partecipazione ed iniziativa autonoma. L'Ateneo ha infatti risposto alla sfida dell'autonomia attraverso quattro grandi aree di intervento (Azzone e Dente, 2004): il cambiamento del modello organizzativo, basato principalmente sui dipartimenti; l'introduzione di un sistema di incentivi collettivi; lo sviluppo di un sistema di incentivi individuali; il rafforzamento di una visione condivisa.

⁶ Il dato tiene conto di tutti gli studenti iscritti in regola con il pagamento delle tasse universitarie (due rate) al 31 luglio 2007 (Servizio Centro Informativo di Ateneo del Politecnico di Milano, 2007).

Tabella 3.3 Il personale docente al 31 agosto 2007

<i>Personale docente</i>	<i>Unità</i>
Professori ordinari	447
Professori associati	381
Ricercatori + Assistenti	452
Tot. Docenti di ruolo	1.280
Professori fuori ruolo 1^ fascia	15
Professori fuori ruolo 2^ fascia	6
Tot. Professori fuori ruolo	21
Tot. Docenti di ruolo + fuori ruolo	1.301
Professore straordinario a tempo determinato	1
Docenti a contratto (anno accademico 2006/2007)	1.275
Ricercatori a tempo determinato	13
Assegnisti di ricerca	544
Tot. Personale a tempo determinato	1.833
Tot. Docenti di ruolo e fuori ruolo + Personale a tempo determinato	3.134

Fonte: Servizio Centro Informativo di Ateneo del Politecnico di Milano, 2007.

Il Politecnico di Milano ha una struttura “a rete”, attuata attraverso i dipartimenti, le facoltà, i poli regionali e le sedi territoriali, per contribuire allo sviluppo culturale e tecnologico ed alla competitività delle diverse realtà territoriali in cui opera.

I dipartimenti (diciassette), che sono il cuore dell’organizzazione, costituiscono la sede istituzionale delle attività di ricerca e sono dotati di autonomia amministrativa, finanziaria e contabile. Gli organi di governo attribuiscono infatti alle strutture dipartimentali *budgets* di risorse relativi al personale docente e tecnico-amministrativo, fondi per la ricerca, nonché attività a supporto di esercitazioni e laboratori. I dipartimenti svolgono in modo autonomo sia l’attività di produzione della ricerca, sia quella di valorizzazione della stessa (eventualmente tramite strutture consortili), oltre a definire le modalità di copertura degli insegnamenti attivati dalle facoltà nelle aree disciplinari di proprio interesse e le politiche del personale, assicurando il mantenimento delle competenze necessarie alle attività didattiche e di ricerca dell’Ateneo. Il sistema attuale di allocazione dei posti di personale docente e ricercatore

prevede che le risorse vengano attribuite ai dipartimenti sulla base dei risultati ottenuti relativamente alla didattica (misurata dal numero di studenti per crediti formativi erogati) ed alla ricerca (valutata dalle credenziali scientifiche, ossia il numero di pubblicazioni pesate secondo la relativa tipologia). Un metodo di distribuzione analogo vale anche per l'assegnazione del personale tecnico-amministrativo, che considera come parametri il carico didattico, l'autofinanziamento e la quantità di personale docente, prescindendo dalle pubblicazioni scientifiche. Appare quindi evidente che un miglioramento dei risultati si traduce in un aumento delle risorse a disposizione delle strutture dipartimentali, che possono deciderne liberamente l'allocazione al proprio interno. Accanto a questi incentivi collettivi, il Politecnico adotta un sistema di incentivazione individuale, che si caratterizza per un'ampia libertà nell'utilizzo delle risorse provenienti dall'autofinanziamento (esse possono essere impiegate, senza reali limiti, per incrementare la retribuzione individuale) e per il potenziamento degli assegni di ricerca (Azzone e Dente, 2004).

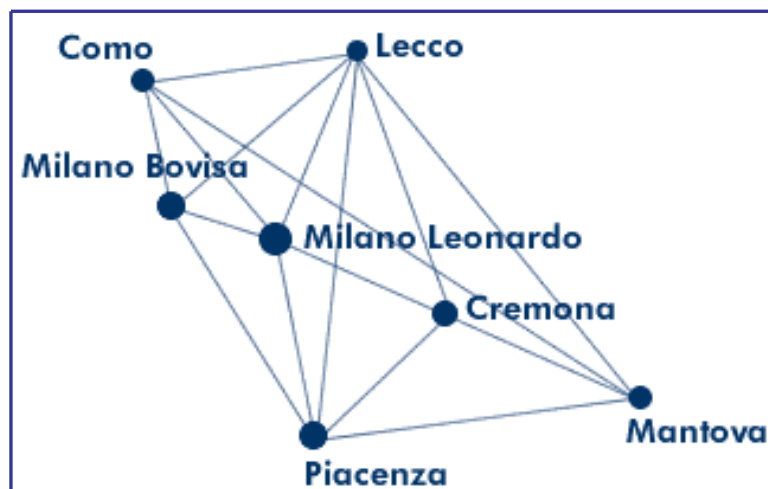
Il ruolo delle facoltà (nove) è quello di "strutture di coordinamenti didattico". Le facoltà governano la didattica e coordinano i corsi di studio; utilizzano le risorse umane (docenti di ruolo) messe a disposizione dai dipartimenti; individuano ed indicano a questi ultimi eventuali eccessi o carenze di docenza nelle diverse discipline; su richiesta dei dipartimenti formalizzano od impediscono le chiamate ed i bandi di concorso dei docenti; dispongono di un *budget* per finanziare le supplenze ed i contratti di insegnamento basato sul numero di studenti iscritti e di docenti afferenti (Azzone e Dente, 2004).

I poli regionali (Como, Lecco e Mantova) rappresentano la struttura di governo di una sede non metropolitana del Politecnico alla quale, in accordo con il programma di sviluppo scientifico e didattico dell'Università, è associato un progetto a lungo termine, realizzato con piani di sviluppo pluriennali, tesi ad integrare le attività di didattica, ricerca e trasferimento tecnologico, in accordo anche con le specificità, le esigenze e le opportunità del territorio di riferimento. Il piano pluriennale è definito d'intesa con i dipartimenti e le facoltà coinvolte, con il concorso della comunità locale.

Le sedi territoriali dell'Ateneo sono sette e si tratta di *campus* distribuiti nelle città di Milano (*campus* Leonardo e Bovisa), Como, Lecco, Cremona, Mantova e

Piacenza. Questa struttura multicentrica è denominata *Politecnico Rete*, come si può osservare dal *prospetto 3.12*.

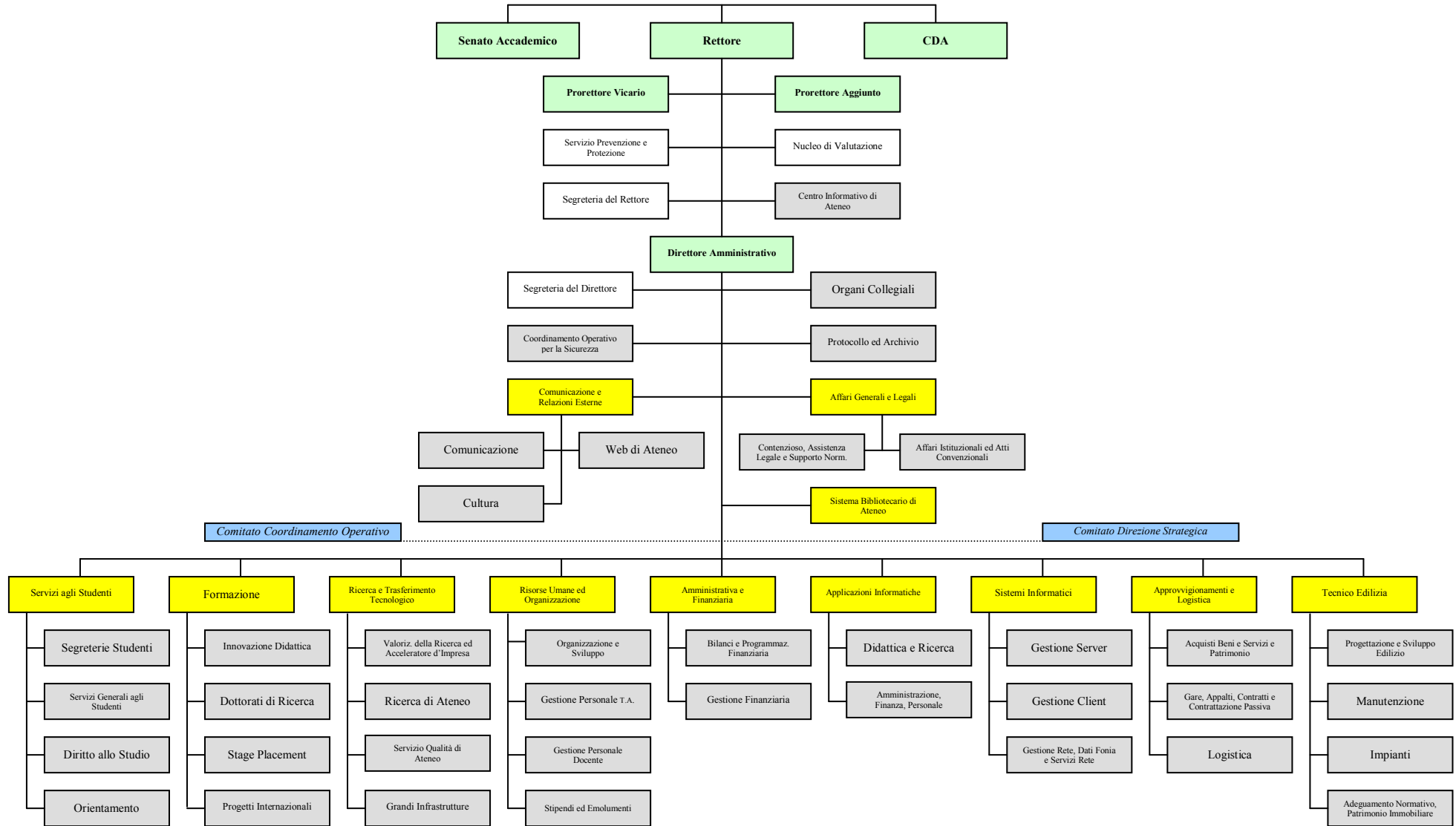
Prospetto 3.12 La struttura a rete del Politecnico di Milano



Fonte: Politecnico di Milano, 2007

Nel *prospetto 3.13* si evidenzia l'organizzazione complessiva del Politecnico, in cui è identificabile la struttura degli organi di governo, della direzione amministrativa, delle aree amministrative ("caselle" color giallo), alla cui guida sono posti i dirigenti, e delle strutture di servizio ("caselle" color grigio), gestite dai Capi di Servizio. L'organizzazione generale è amministrata e coordinata, dietro l'indirizzo e l'impulso degli organi di governo, dall'amministrazione centrale (al cui vertice vi è il direttore

Prospetto 3.13 La struttura organizzativa del Politecnico di Milano



amministrativo), che ha assunto il ruolo di una vera e propria direzione generale. Le aree dell'amministrazione centrale sono dodici: Affari Generali e Legali; Amministrativa e Finanziaria; Servizi ed Applicazioni Informatiche; Approvvigionamenti e Logistica; Comunicazione e Relazioni Esterne; Formazione; Ricerca e Trasferimento Tecnologico; Risorse Umane ed Organizzazione; Servizi agli Studenti; Sistema Bibliotecario di Ateneo; Sistemi Informatici; Tecnico Edilizia. Si noti che il Comitato di Direzione Strategica (il Collegio dei Dirigenti, presieduto dal direttore amministrativo) si riunisce ogni mese ed il Comitato di Coordinamento Operativo (il Collegio dei Capi di Servizio) ogni due mesi circa.

Il ruolo di *controller* è svolto dall'Area Amministrativa e Finanziaria (anche se ancora non vi è un ufficio ad hoc), in quanto risulta essere l'unità che dispone delle competenze necessarie per favorire il coordinamento e l'omogeneità delle attività finalizzate all'implementazione del sistema di controllo di gestione. Tale area, pur non essendo situata in posizione di staff al vertice, ha una collocazione sufficientemente alta nell'organigramma aziendale, in modo da rendere pienamente operativo il sistema ed interagire con tutti i dirigenti su un piano paritario. Il responsabile di tale area, in particolare, dispone di competenze non solo di tipo tecnico-contabile, ma anche organizzativo-gestionale e relazionale, consentendogli di mantenere un rapporto collaborativo e costruttivo con i vertici accademici.

3.3.2. Il framework

3.3.2.1. Gli obiettivi

Il Politecnico di Milano, dopo la riforma legislativa del sistema universitario, si è mosso in modo proattivo ed ha sfruttato gli spazi aperti dall'accresciuta autonomia: nel 1999 gli organi di governo hanno avviato un profondo ripensamento della propria strategia partendo dalla ridefinizione di valori, missione e statuto. Il cambiamento non è stato tuttavia definito a priori, anche se alla base vi era un obiettivo chiaro: trasformare l'Ateneo in organizzazione fondata sull'autonomia e sull'*accountability*. Le possibili resistenze sono state prevenute e mitigate attuando gradualmente una strategia non pianificata nel dettaglio, ma perfezionata incrementalmente attraverso l'uso di strumenti di negoziazione, tecniche analitiche, incentivi e coinvolgendo attori chiave del sistema. I

vertici del Politecnico hanno applicato le tecniche di *accounting* in modo sperimentale, diversificando gli interventi in termini di sotto-unità coinvolte (dipartimenti e facoltà) ed *output* (didattica, ricerca e servizi di supporto). Questa strada ha consentito, da un lato, di sfruttare spazi di apertura interni, mobilitando quelle persone che erano disponibili ad assumere un ruolo attivo nel cambiamento e, dall'altro, di rivedere la strategia ed i sistemi di *accounting* all'emergere di nuove opportunità ed ostacoli (Quinn, 1980; Arnaboldi ed Azzone, 2006).

Il processo di cambiamento del Politecnico non si è arrestato. A febbraio 2004 è stato avviato il progetto CAMPO, Contabilità ed Amministrazione del Politecnico di Milano (Politecnico di Milano, 2004), per fronteggiare le carenze del sistema amministrativo e contabile. I segnali di insoddisfazione verso quest'ultimo sono emersi chiaramente dal disallineamento tra il fabbisogno informativo (degli organi di governo, dei dirigenti e dei responsabili amministrativi) e le informazioni disponibili; tale carenza ha creato diversi problemi:

- ritardi nel fornire *reports* ed informazioni richieste ai decisori, a fronte della necessità di elaborare ad hoc i dati disponibili;
- il sovraccarico di alcune figure chiave che presidiano le banche dati di tipo finanziario e non;
- la possibile invasione di alcune richieste non ritenute prioritarie;
- il rischio di errori nell'elaborazione e perdita del controllo sui dati;

L'obiettivo del progetto è colmare la distanza tra le informazioni necessarie e quelle disponibili, andando ad individuare i fabbisogni informativi per la gestione amministrativo-contabile, ed adeguare i sistemi informativi (intesi come sistemi che generano informazioni).

L'ampio spettro d'indagine presentato all'avvio del progetto è stato affrontato strutturando l'intervento sostanzialmente in tre passi:

- un esame preliminare di cinque aree (contabilità generale, contabilità analitica, *budget*, tesoreria/gestione finanziaria e gestione ciclo attivo/passivo);
- un'analisi di dettaglio delle aree più critiche;
- la definizione dei requisiti per la revisione del sistema.

L'indagine preliminare è stata effettuata con una mappatura generale del sistema amministrativo-contabile al fine di individuare le priorità di azione, determinate sia dall'urgenza di avere in tempi rapidi un miglioramento di alcune aree, sia dalla sequenzialità logica di alcuni interventi. Gli organi di governo, all'avvio del progetto, hanno individuato cinque aree componenti questo sistema che mostravano carenze o mancanza di tempestività. L'analisi di dettaglio si è svolta con uno studio più approfondito dei fabbisogni informativi degli utenti (attuali e potenziali) e del sistema in uso. Essa è stata sviluppata su due fronti: innanzitutto, sono stati coinvolti gli attori chiave del Politecnico di Milano, indagando le esigenze attuali e potenziali dei decisori; in secondo luogo, è stata esaminata l'evoluzione del contesto esterno per individuare spunti e vincoli in relazione all'informativa esterna (bilancio). Infine, la definizione dei requisiti per la revisione dei sistemi è stata realizzata in collaborazione con i responsabili dei sistemi informativi dell'Ateneo.

Le persone coinvolte direttamente nel progetto sono identificabili in un comitato guida ed in un gruppo di lavoro.

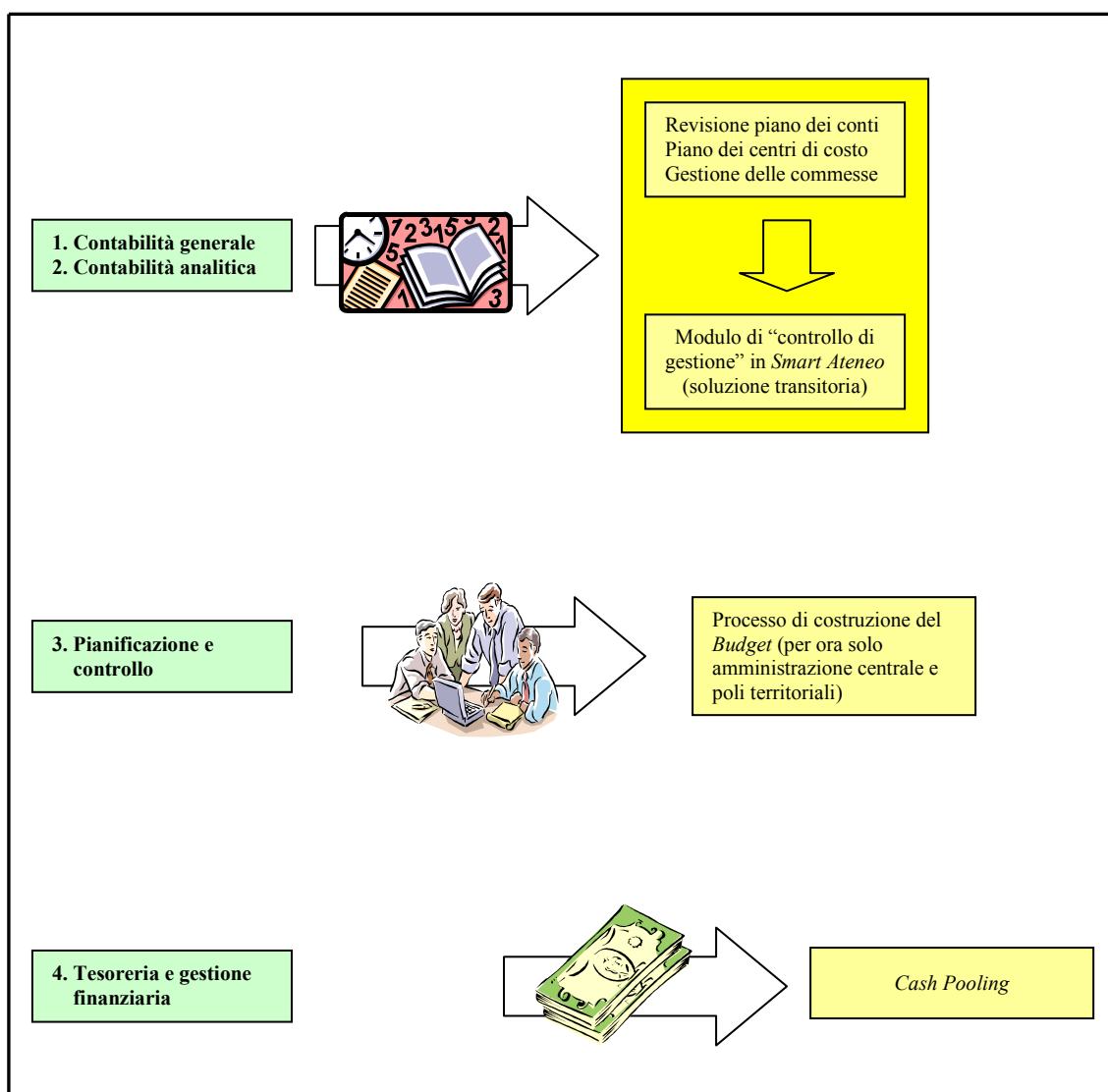
La completa realizzazione del progetto CAMPO è alla base di una corretta configurazione del sistema di controllo di gestione nel Politecnico. L'esigenza di individuare nuovi meccanismi basati sulla valutazione delle *performances* per le decisioni di allocazione delle risorse in realtà trovò una parziale risposta già a partire dal 1996, con l'introduzione del controllo di gestione dei dipartimenti. E' stato realizzato, a titolo sperimentale, un modello che, tramite la valutazione del costo complessivo dei dipartimenti, ha permesso di indagare alcune grandezze, quali ad esempio il costo di uno studente per corso di studio e la situazione di eccesso o carenza del personale tecnico-amministrativo all'interno di ogni struttura dipartimentale (Carlucci, 1998).

3.3.2.2. Le modalità di funzionamento

In questo paragrafo si analizzano le peculiarità del *framework* progettato, in termini di scelte di strutturazione e di modalità di funzionamento. Si approfondiscono, in particolare, le principali criticità di alcune aree del sistema amministrativo-contabile, che hanno dato origine al processo di cambiamento avviato nel 2004 (Politecnico di Milano, 2004) ed il livello di implementazione degli interventi di riforma a luglio 2007,

come si può osservare a titolo schematico dal *prospetto 3.14*, nonché gli sviluppi e le azioni future (Politecnico di Milano, 2007).

Prospetto 3.14 Il livello di implementazione degli interventi di riforma del Politecnico



Fonte: Politecnico di Milano, 2007.

La “contabilità generale”

Con l'espressione “contabilità generale” l'Ateneo (Politecnico di Milano, 2004) fa riferimento al sistema di generazione e processamento delle informazioni che origina un *output* preciso, ovvero il bilancio. Le criticità di tale contabilità erano legate sia alla forma e struttura del documento di bilancio, sia al processo di generazione. In relazione al bilancio stesso le problematiche più evidenti apparivano due: la sovrapposizione dei criteri di classificazione per natura (ad esempio i costi del personale) e per destinazione (si pensi alle spese per progetti specifici); la mancanza di una struttura unica di bilancio per l'Università ed i dipartimenti. Questi due problemi, sommandosi, compromettevano la principale finalità del documento, ossia fornire informazioni chiare agli *stakeholders* sull'andamento economico e finanziario del Politecnico. Le problematiche nella forma e struttura del bilancio derivavano dalle criticità del processo di generazione delle informazioni e, in particolare, dal piano dei conti, ossia dall'elenco di voci di entrata ed uscita che costituisce lo “scheletro” del bilancio. I principali problemi erano: la mancanza di un piano dei conti unico per tutte le strutture che godono di autonomia di bilancio (Ateneo e dipartimenti); l'assenza di separazione nella caratterizzazione di alcune voci di entrata ed uscita, che generava un elenco di voci misto per natura e destinazione.

A partire dal 2004 è iniziata la revisione del piano dei conti (non più misto, ma solo per natura) e nel 2008, secondo le previsioni, essa dovrebbe essere pienamente a regime. La revisione del piano dei conti è stata posta come soluzione alle criticità evidenziate e come presupposto necessario per consentire l'implementazione di un sistema di contabilità analitica. Il punto di partenza per la definizione del nuovo piano dei conti è stato il modello proposto dal decreto interministeriale 5 dicembre 2000 relativo all'omogenea redazione dei rendiconti consuntivi delle università. Il provvedimento, che trova fondamento nella legge 9 maggio 1989, n. 168, in base alla quale gli atenei hanno la possibilità di adottare un proprio regolamento di contabilità, fissa l'obbligo di riclassificare i rendiconti consuntivi secondo uno schema di bilancio standard. Il piano dei conti contenuto in quest'ultimo prevede una classificazione delle

entrate e delle spese per natura, con un'aggregazione⁷ che il Politecnico di Milano ha valutato utile ed adatta a disaggregazioni personalizzabili secondo il livello di dettaglio che gli organi di vertice decidono di utilizzare, in relazione alle informazioni che reputano opportuno disporre a posteriori. Il *prospetto 3.15* riporta un esempio del livello di analiticità del nuovo piano dei conti.

Prospetto 3.15 Un esempio del livello di analiticità del nuovo piano dei conti del Politecnico di Milano

circa 40 capitoli entrata	circa 150 voci di dettaglio di entrata
circa 60 capitoli uscita	circa 300 voci di dettaglio di uscita

	<i>Voce</i>	<i>Dettaglio</i>
<i>capitolo 1.02.02</i> <i>Acquisto materiale di consumo</i>	22121	Carburanti, combustibili e lubrificanti
	22131	Pubblicazioni, giornali e riviste
	22151	Cancelleria
	22152	Vestiaro
	22153	Altro materiale di consumo
	22161	Materiale di consumo per laboratorio

	<i>Voce</i>	<i>Dettaglio</i>
<i>capitolo 3.01.04</i> <i>Acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche</i>	73111	Mezzi di trasporto
	73131	Mobili ed arredi per locali ad uso specifico
	73151	Hardware
	73171	Macchinari ed attrezzature tecnico-scientifico
	73191	Materiale bibliografico
	73211	Mobili ed arredi per alloggi e pertinenze
	73231	Impianti ed attrezzature
	73251	Acquisizione o realizzazione software
	73271	Opere artistiche
	73291	Acquisiz. di strumenti per restauro e conservaz. materiale bibliograf., artistico e museale
	73311	Altri beni materiali
	73331	Beni immateriali

Fonte: Politecnico di Milano, 2007.

⁷ Il decreto interministeriale 5 dicembre 2000 prevede un piano dei conti strutturato in quattro livelli gerarchici, con l'ultimo livello che solo occasionalmente viene impiegato; il quarto livello, quando usato, rappresenta una disaggregazione del terzo, mentre, quando non utilizzato, ha un'unica voce che corrisponde a quella del terzo livello.

La contabilità analitica

La contabilità analitica sposta il *focus* dall'esterno all'interno dell'organizzazione. La forma e l'aggregazione delle informazioni di bilancio consente di avere una visione complessiva dell'andamento dell'Università, ma non permette di conoscere le prestazioni né delle unità organizzative al suo interno, né dei "prodotti" generati (ricerca, didattica e servizi). Tali informazioni, prima trascurate nelle amministrazioni pubbliche, stanno diventando un elemento fondamentale per la gestione nell'attuale contesto di scarsità di risorse ed accresciuta autonomia.

A partire dal 2000 il Politecnico di Milano ha avviato alcune iniziative per introdurre gradualmente elementi di contabilità analitica, a volte a fronte di esigenze specifiche di valorizzazione di "prodotti" od unità organizzative, che costituiscono esempi significativi di processi *bottom up*. Le principali iniziative "locali", che possono essere ricondotte a sistemi di contabilità analitica, sono:

- il controllo di gestione delle attività amministrative del Politecnico di Milano, su commissione del Nucleo di Valutazione;
- il progetto *Best Practice*, avente ad oggetto il *benchmarking* delle attività amministrative di alcune aree dell'amministrazione centrale, su iniziativa ed a supporto del Ministero dell'Università e della Ricerca Scientifica e Tecnologica;
- le cinque edizioni del progetto *Good Practice*, relative al *benchmarking* tra gli atenei coinvolti, coordinate da un gruppo di ricerca del Politecnico di Milano;
- il controllo dei dipartimenti, su iniziativa del Prorettore Vicario;
- gli *overhead* per i progetti europei, su iniziativa del collegio dei Direttori e del Prorettore Vicario;
- il controllo dei centri per lo sviluppo territoriale e dei Poli territoriali, su iniziativa del responsabile dell'Area Innovazione e Sviluppo delle Risorse Umane;
- la costruzione di un *set* di indicatori di prestazione per le attività del Sistema Bibliotecario di Ateneo, su iniziativa del responsabile dell'Area Sistema Bibliotecario di Ateneo;
- il controllo del centro METID, su iniziativa del Direttore del centro stesso.

Le elaborazioni dei costi per le varie iniziative di contabilità analitica si sono basate sull'apporto di persone chiave all'interno del Politecnico che, di volta in volta, hanno fornito le informazioni richieste con una tempestività spesso influenzata dai carichi di lavoro contingenti. I dati ed i confronti generati dalle varie iniziative, generalmente riconducibili all'approccio *Activity Based*, rappresentano un bagaglio informativo importante sia per il gestore della singola area, sia per il governo a livello superiore, dove il confronto delle prestazioni permette di evidenziare eventuali sbilanciamenti di risorse. In particolare, le informazioni rilevate possono essere utilizzate in modo proattivo per migliorare i processi di gestione (evidenziando le attività ad alto consumo di risorse) ed allocare le risorse (all'interno dell'area e tra più aree omologhe). I dati delle varie iniziative dell'Ateneo hanno trovato un impiego differenziato, in parte a scopo pressoché conoscitivo e, in parte, sono state utilizzate come supporto per l'allocazione delle risorse. Si precisa che tali progetti hanno un'ampiezza ridotta rispetto ad un sistema di contabilità analitica complessivo, poiché si focalizzano soltanto su alcune aree del Politecnico ed hanno ripartito solo alcune categorie di costi rispetto al totale delle risorse consumate (tipicamente il costo del personale). L'iniziativa per il calcolo degli *overhead* dei progetti europei è quella che per ampiezza si avvicina di più ad un sistema di contabilità analitica, in quanto la quasi totalità delle risorse è stata considerata ai fini del calcolo dei costi per le aree dell'amministrazione centrale, dei dipartimenti e delle facoltà. L'allocazione dei costi, per contro, si è fermata a questo livello, non entrando nel merito della ripartizione dei costi in attività all'interno delle strutture. La proliferazione di queste iniziative è sicuramente un segnale positivo di cambiamento e diffusione di un approccio più manageriale, ma nel contempo appare opportuno definire e coordinare centralmente un sistema di contabilità analitica condiviso.

I problemi dell'area di contabilità analitica erano quindi principalmente due: l'assenza di informazioni elementari di costo e ricavo per costruire il sistema di contabilità (piano dei conti di contabilità analitica); la mancanza di un modello condiviso. La prima criticità si riallacciava alle problematiche del piano dei conti, dove natura e destinazione si sovrapponevano; tali difficoltà si riflettevano, in modo speculare, sulla contabilità analitica, non consentendo di avere un piano dei conti

dettagliato per destinazione. Il secondo problema risiedeva nella definizione di un modello teorico per la contabilità analitica.

Le aree di intervento in questa area appaiono essenzialmente due: la definizione del modello di riferimento e la revisione del sistema informativo. La prima azione si sostanzia nella scelta della configurazione di costo, del piano dei centri di costo, delle modalità di rilevazione dei costi e della loro attribuzione ai centri di costo, dell'allocazione dei costi dai centri di servizio a quelli produttivi, del ribaltamento sui prodotti e sulle attività. Si focalizza l'attenzione sui primi due aspetti (la configurazione di costo ed il piano dei centri di costo): la definizione dei requisiti informativi per la ripartizione dei costi indiretti e gli eventuali ribaltamenti potranno essere determinati solo a valle della validazione dell'intero modello di contabilità analitica da parte del Politecnico di Milano. La revisione del sistema informativo è iniziata nel 2004 e potrà dirsi completata quando sarà a regime il sistema di contabilità integrata di ateneo (CIA), presumibilmente nel 2008.

Il Politecnico, con l'obiettivo di utilizzare il sistema di contabilità interna sia come supporto decisionale sia come strumento motivazionale, ha optato per una configurazione di costo di tipo *full cost*, ossia costo pieno: agli oggetti di costo dell'Ateneo (prodotti ed unità organizzative) sono allocati tutti i costi (le voci direttamente imputabili e le quote di costo dovute all'impiego di risorse condivise). Si precisa che sono state trascurate due categorie di spese: le spese pluriennali e quelle coperte da finanziamenti esterni finalizzati. Nella progettazione sarà necessario ripercorrere tali decisioni ed eventualmente modificare le categorie incluse nello schema generale.

Il piano dei centri di costo rappresenta una mappa che individua i centri di responsabilità all'interno del Politecnico. Sono state identificate due tipologie di centri, ossia i centri di servizio e quelli produttivi. I primi sono unità organizzative (o suoi raggruppamenti) responsabili dell'erogazione dei servizi amministrativi centralizzati di supporto. I secondi sono invece unità organizzative responsabili della produzione dell'Ateneo. Sono presenti due tipologie di centri produttivi: i centri di produzione della didattica (le facoltà) e quelli di produzione della ricerca (i dipartimenti). Il *prospetto 3.16* mostra la mappa dei centri di costo suddivisa nei due livelli. Come si può osservare, gli otto centri di servizio, individuati per la definizione degli *overhead* dei

di contabilità analitica essi rappresentano un centro di responsabilità per la produzione della ricerca. Dal punto di vista organizzativo, invece, tali strutture sono la sede fisica che accoglie il personale docente che si dedica ad attività sia didattiche, sia di ricerca. Ciò implica che il costo del personale docente (professori di I e II fascia, ricercatori ed assistenti) non può essere imputato al 100% al dipartimento inteso come centro di responsabilità per la produzione della ricerca. Dal piano dei centri di costo sono stati inizialmente esclusi (almeno per il calcolo degli *overhead* dei contratti UE) alcune strutture, quali i centri del Politecnico ed i centri ed i poli per lo sviluppo territoriale. Naturalmente, la definizione dell'architettura complessiva del sistema riprenderà queste decisioni. La revisione del piano dei conti e del sistema informativo a suo supporto permetteranno di inserire un centro di costo di secondo livello in fase di caricamento dei mandati; ciò consentirà di mappare con ulteriore dettaglio i costi, ove le strutture lo riterranno necessario.

Nel 2005, come soluzione temporanea per introdurre una forma di controllo maggiormente analitica, è stato deciso di integrare il sistema di contabilità finanziaria con un modulo aggiuntivo di “controllo di gestione” (nell'ambito del programma di contabilità *Smart Ateneo*). Tale modulo, senza modificare le modalità di gestione delle operazioni in contabilità finanziaria, ha permesso di indicare, per ciascuna entrata e ciascuna spesa, una serie di attributi che caratterizzano la natura, la destinazione e la finalità di ogni operazione, prescindendo dal capitolo di bilancio di effettuazione delle stesse. Questa scelta transitoria ha consentito, con costi modesti, di diffondere tra gli operatori una “cultura” della gestione per commessa slegata dal capitolo di bilancio puramente finanziario e, al tempo stesso, si è raggiunto l'obiettivo di avere un piano dei centri di costo ed un piano dei conti unico di Ateneo. I benefici informativi verificatisi si possono così sintetizzare: la possibilità di avere *reports* di commessa, la chiarezza nella natura e nella destinazione delle voci, nonché la riduzione del lavoro *ex-post* (ad esempio le “riclassificazioni” del bilancio). Il maggiore utilizzo del sistema da parte degli utenti ha tuttavia messo in luce alcune criticità del sistema informatico transitorio, ossia una difficoltà di dialogo tra i moduli di contabilità finanziaria e “controllo di gestione” ed una insufficiente affidabilità e consistenza del sistema stesso.

Nel 2008 si prevede che sarà completamente a regime il sistema di contabilità integrata di ateneo (CIA) sviluppato dal CINECA e l'applicativo *Smart Ateneo* verrà disattivato. Il nuovo sistema, che appare stabile ed affidabile, secondo il Politecnico consentirà considerevoli vantaggi: la possibilità di migliorare la gestione del ciclo attivo e passivo, la copertura delle funzionalità dei moduli di contabilità finanziaria e di “controllo di gestione” dell'attuale sistema ed il completamento della revisione del sistema di contabilità. Da un punto di vista contabile, la struttura del sistema CIA si impernia su alcuni elementi che sono “personalizzabili” dall'Università, tra cui il piano dei conti, la gestione dei centri di responsabilità e la gestione dei progetti. I centri di responsabilità, nella logica del Politecnico, rappresentano le strutture che gestiscono fondi.

Il sistema di budgeting

Le prime due aree di intervento discusse (“contabilità generale” e contabilità analitica) vanno a focalizzarsi sulla raccolta ed aggregazione delle informazioni di costo e ricavo a consuntivo; parallelamente a questi strumenti di analisi diventa sempre più importante, per la gestione dell'Ateneo e l'incentivazione delle sue strutture, “guardare” al futuro, pianificando i propri fabbisogni economico-finanziari.

È necessario sottolineare che, a partire dal 2003, gli organi di governo del Politecnico di Milano hanno intrapreso iniziative ad hoc che costituiscono tentativi parziali di *budget*. Partendo da questa situazione iniziale, si tratta di realizzare un processo di *budgeting* che preveda l'identificazione di: un ciclo di *budget* annuale (l'articolazione del processo); la reportistica periodica infra-annuale (l'individuazione dei *reports* necessari e della frequenza di rilevazione); un ciclo di *budget* pluriennale (l'analisi della struttura e l'articolazione del processo). Nel definire questi tre aspetti, il livello di delega/responsabilizzazione nella pianificazione delle voci di ricavo e costo rappresenta un passo cruciale. Gli aspetti motivazionali, decisionali e di ottimizzazione delle risorse si intrecciano e devono essere indagati con cautela. Nonostante ci sia la volontà dell'Università di spingere le strutture a pianificare “guardando” al futuro, i dati storici, in particolare le informazioni di contabilità analitica, rappresentano un elemento essenziale per costruire le previsioni future.

A partire dal 2006 è stato avviato un processo di costruzione del *budget*, anche se ancora limitato all'amministrazione centrale ed ai poli territoriali. Si noti che la definizione del *budget* per l'amministrazione centrale ha preso avvio da due esigenze manifestate dagli organi di gestione e di governo: responsabilizzare i dirigenti ed avere una pianificazione delle spese più accurata ed affidabile. Questi obiettivi uniscono un elemento puramente finanziario (la previsione di entrate ed uscite) ad una dimensione motivazionale (la definizione di obiettivi per ciascuna area, la misurazione dei risultati e la valutazione degli scostamenti), mettendo in luce la necessità di valutare con attenzione gli aspetti diretti ed indiretti delle informazioni che saranno richieste. Partendo da queste considerazioni, è stato preferito dall'Ateneo un approccio graduale ed interattivo per definire il processo di *budgeting*.

In questa sede giova poi ricordare che il bilancio previsionale è oggetto di pertinenti riclassificazioni ed a fine 2007 sarà pienamente a regime una riclassificazione per natura e per centri di costo.

Per quanto attiene al "sistema di *reporting*", il Politecnico di Milano prevede che probabilmente già alla fine del 2007 sarà possibile trasmettere i primi *reports* di tipo "macro" al Rettore, ai Prorettori, ai componenti del Consiglio di Amministrazione e del Senato Accademico ed al Direttore Amministrativo e *reports* di tipo "micro", ossia di maggiore dettaglio, al Direttore Amministrativo ed ai singoli dirigenti. Altre tipologie di *report* per i poli territoriali e le facoltà sono in corso di definizione. La frequenza della reportistica a regime dovrebbe essere trimestrale.

La tesoreria e la gestione finanziaria

Nell'agosto 2003 il Politecnico di Milano è uscito dalla Tesoreria Unica in Banca d'Italia, analogamente a quanto avevano fatto i Dipartimenti già dal 1999. Il grosso vincolo che comportava la Tesoreria Unica era legato al fatto che, in mancanza di entrate proprie, le spese potevano essere effettuate, entro i limiti bimestrali fissati per legge, prelevando direttamente da un conto infruttifero presso la Banca d'Italia. La conseguenza immediata e palpabile era la inconsistenza degli interessi bancari. In questi ultimi anni l'Ateneo ha limitato i trasferimenti ai dipartimenti, subordinandoli alle

effettive necessità di cassa, determinate in base all'andamento dell'ultimo anno. Tale comportamento, da un lato, ha permesso al Politecnico di far fronte ai pagamenti nonostante le limitate possibilità di spesa concesse dal Ministero, ma, dall'altro, ha portato i debiti nei confronti dei dipartimenti a montanti considerevoli. Con la fuoriuscita dalla Tesoreria Unica si sono aperti per l'Ateneo nuovi scenari. Dal settembre 2003, infatti, il conto corrente infruttifero presso la Banca d'Italia non è più stato utilizzato e le somme che il Ministero dell'Università e della Ricerca trasferisce con cadenza bimestrale finiscono nel conto corrente fruttifero aperto presso l'Istituto Cassiere Banca Popolare di Sondrio, fruttando interessi attivi ad un tasso stabilito contrattualmente. Contestualmente, sono venuti meno i limiti di spesa bimestrali ed è rimasto solo un limite annuale che, peraltro, è aumentato di oltre il 10% negli ultimi anni. In presenza di trasferimenti costanti da parte del Ministero, unitamente al fatto che le tasse degli studenti sono concentrate in periodi precisi dell'anno, è possibile, per circa il 70% delle entrate, determinarne i flussi con sufficiente approssimazione e, per periodi limitati ma frequenti, disporre di discrete liquidità sul conto corrente. Nell'arco dell'ultimo periodo il debito nei confronti dei dipartimenti si è dimezzato e gli interessi attivi sono aumentati.

Il Politecnico di Milano ha studiato sistemi per ottimizzare i rendimenti delle liquidità di conto corrente mediante la definizione delle modalità di governo dei flussi di cassa e l'adozione di profili programmati dei *cash flow*, che hanno portato alla decisione di dotarsi di un unico conto corrente di Ateneo con tanti sottoconti intestati e gestiti dai dipartimenti (sistema di *cash pooling*).

Il ciclo attivo e passivo

L'ultima area di intervento del progetto CAMPO, che ancora rimane da sviluppare, si focalizza sulla generazione delle informazioni derivanti dalla gestione del ciclo passivo e di quello attivo. La revisione di quest'area ha richiesto, rispetto alle precedenti, una fase di mappatura iniziale del processo gestionale esistente che permettesse di comprendere le diverse modalità messe in atto in relazione sia a diverse categorie di entrata ed uscita, sia alle diverse strutture operanti. L'analisi svolta ha fatto emergere una differenziazione delle procedure di acquisto classificabile su tre assi: la categoria di spesa, le procedure utilizzate ed i livelli di spesa. La modalità di acquisto

maggiormente utilizzata è la gestione delle spese in economia; il flusso delle attività non ha evidenziato problemi particolari, anche se è emersa l'opportunità di indagare ulteriormente la possibilità di aggregare la domanda interna del Politecnico per alcune tipologie di acquisti.

3.3.2.3. Considerazioni conclusive

Il Politecnico di Milano ha avviato nel 2004, in maniera opportunamente strutturata e con obiettivi chiari, il progetto CAMPO, Contabilità ed Amministrazione del Politecnico di Milano, per fronteggiare le carenze del sistema amministrativo e contabile. Il punto di partenza di questo processo è stato il disallineamento tra il fabbisogno informativo (degli organi di governo, dei dirigenti e dei responsabili amministrativi) e le informazioni disponibili: le premesse per un effettivo cambiamento sembrano esserci, proprio perché si è manifestata la esplicita e forte responsabilizzazione del vertice politico ed amministrativo nello sviluppo dei processi di innovazione gestionale.

Gli organi di governo dell'Ateneo hanno dimostrato di essere consapevoli che la revisione dei sistemi di gestione, per evitare di esprimersi semplicemente in richiami all'efficienza ed alla funzionalità senza incidere sulle pratiche quotidiane, deve essere accompagnata da un processo di cambiamento organizzativo che interessa l'intero Politecnico e che ricade effettivamente su quegli elementi che ne condizionano il funzionamento. In particolare, tale processo di riforma non si è limitato all'area programmazione e controllo, ma è intervenuto anche sulle politiche di sviluppo organizzativo e di gestione strategica delle risorse umane, sui sistemi informativi e di comunicazione interna e, almeno in parte, sulla cultura organizzativa attraverso processi di formazione ed apprendimento, capitalizzando sulla conoscenza interna. Il processo di cambiamento dell'Ateneo è stato gestito come un progetto organico, con obiettivi chiari, tempi definiti e responsabilità ben distinte. Le trasformazioni in atto sono state oggetto di una strategia spontanea ed emergente (pur avendo chiara una visione strategica di lungo periodo) che ha accompagnato e guidato il processo nelle sue diverse fasi: l'analisi e la diagnosi organizzativa, che ha consentito un'attenta disamina dei punti di forza e di debolezza dell'assetto organizzativo e l'individuazione dei principali fabbisogni organizzativi ed informativi, in termini di necessità di mutamento; la

progettazione, che ha permesso di definire i requisiti per la revisione del sistema; 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 mutamento. Naturalmente sarà poi necessaria una fase di valutazione del cambiamento. L'affinamento progressivo della strategia alle condizioni interne ed esterne ed il coinvolgimento di attori chiave dell'organizzazione, come per il processo avviato nel 1999, hanno permesso al Politecnico di diffondere gradualmente le riforme ed ottenere consenso interno.

Nel corso delle interviste non è stata volontariamente utilizzata l'espressione sistema di controllo di gestione per definire il *framework* progettato ed in corso di realizzazione, perché i vertici politici ed amministrativi hanno ben chiaro che l'introduzione del sistema di contabilità integrata di ateneo (CIA), la definizione del piano dei centri di costo e l'elaborazione del processo di *budgeting*, pur essendo necessari, non sono sufficienti per poter parlare di controllo di gestione. Si ritiene che il Politecnico di Milano, prima di costruire un sistema di controllo di gestione, attraverso, ad esempio, la definizione degli indicatori di prestazione e delle modalità di attribuzione dei costi agli oggetti di costo, abbia opportunamente cercato di colmare alcune criticità del sistema amministrativo-contabile che sono indispensabili per la validazione dell'intero modello di contabilità analitica e per una corretta configurazione del controllo di gestione.

Si registra con favore sia la volontà degli organi di governo dell'Ateneo di dare organicità all'intero processo di cambiamento, sia l'esistenza di un rapporto collaborativo tra i vari responsabili amministrativi e l'alta direzione, emersi nel corso delle interviste. Tale collaborazione rappresenta il corretto equilibrio per il superamento di quelle resistenze interne che inevitabilmente scaturiscono dal cambiamento. Si valuta positivamente anche la gradualità nella introduzione delle trasformazioni, per consentire all'intera struttura di accettare i nuovi strumenti o, almeno, acquisire le conoscenze necessarie per gestirli opportunamente, senza strappi troppo repentini.

Alla luce dell'analisi svolta, il Politecnico di Milano risulta disporre degli strumenti idonei a guidare l'attività decisionale e quella operativa verso la realizzazione di un sistema di controllo di gestione 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. Il tempo sarà la variabile in grado di confermare la capacità dell'Ateneo di impiegare in modo sistematico e continuo processi, metodi e strumenti che consentono di formulare obiettivi, di creare i presupposti per la loro realizzazione e di controllarne gli effetti.

Il *prospetto 3.17* sintetizza le principali differenze tra l'Università degli Studi di Firenze ed il Politecnico di Milano in termini di caratteristiche del sistema di controllo di gestione e del processo di mutamento organizzativo. Una possibile chiave di lettura per interpretarle riguarda il diverso approccio al cambiamento.

Prospetto 3.17 I frameworks di controllo: l'Ateneo fiorentino ed il Politecnico di Milano

<i>Framework</i>	<i>Ateneo fiorentino</i>	<i>Politecnico di Milano</i>
Cambiamento organizzativo: approccio	“Riallineamento diretto”	Strategia spontanea ed emergente perfezionata incrementalmente (all'interno di una visione strategica di lungo periodo)
Cambiamento organizzativo: aree interessate	Principalmente area amministrativo-contabile	Intero Ateneo (sistemi di gestione e cultura organizzativa)
Cambiamento organizzativo: strumenti	Coinvolgimento limitato e parziale creazione di competenze	Coinvolgimento di attori chiave, creazione di competenze, coordinamento, negoziazione ed incentivi.
Controller	Ufficio Contabilità Economica e Controllo di Gestione (Area Servizi Finanziari)	Area Amministrativa e Finanziaria (non costituito ufficio ad hoc)
Rapporto tra vertici e controller	Collaborativo	Collaborativo
Controllo di gestione: “strumenti” operativi (o parzialmente operativi)	Sistema di contabilità integrata di ateneo (CIA), centri di costo, modalità di attribuzione dei costi agli oggetti di costo e “sistema di reporting”.	Processo di <i>budgeting</i> , sistema di contabilità integrata di ateneo (CIA), piano dei centri di costo e “sistema di reporting”.
Controllo di gestione: “strumenti” non operativi	Indicatori di prestazione, sistema di <i>budgeting</i> , controllo <i>in itinere</i> ed analisi degli scostamenti.	Indicatori di prestazione, modalità di attribuzione dei costi agli oggetti di costo, controllo <i>in itinere</i> ed analisi degli scostamenti.
Controllo di gestione: utilizzo informazioni	Potenzialità non sfruttate	Potenzialità sfruttate

L'Ateneo fiorentino ha seguito quell'orientamento che viene definito dalla letteratura come "riallineamento diretto", ossia ha determinato la configurazione del sistema di controllo obiettivo ed ha cercato di modificare contemporaneamente tutte le componenti del sistema, in coerenza con la configurazione così determinata. E' una soluzione, come evidenzia Azzone (2006), solo in apparenza efficiente e caratterizzata da un buon tempo di risposta, perché richiede a priori che si sia riusciti ad ottenere un notevole coinvolgimento dell'intera organizzazione sul processo di mutamento. In realtà, l'Ateneo fiorentino ha incontrato difficoltà nel coinvolgere tutti gli attori chiave nel processo di cambiamento e nella creazione delle necessarie competenze.

Il Politecnico di Milano, all'estremo opposto, conscie della distanza esistente tra la propria configurazione attuale e l'obiettivo, sta introducendo una sequenza di programmi successivi per colmare il *gap* esistente. Ciascuno di tali programmi agisce su una o poche variabili del sistema di controllo e costituisce una soluzione parziale del problema. Questo approccio incrementale è meno traumatico e favorisce l'apprendimento, anche se è molto lento (Azzone, 2006). Il Politecnico è così riuscito a gestire il cambiamento ed in particolare a: coinvolgere gli attori chiave del sistema in fase di individuazione dei problemi e delle modalità di soluzione; creare le competenze necessarie per implementare il cambiamento, identificando quelle critiche, definendo i programmi di formazione ed enfatizzando i meccanismi di apprendimento; coordinare le azioni delle diverse unità organizzative, accentuando gli scambi informativi tra le funzioni e favorendo gli incontri; affinare e modificare la strategia in presenza di mutamenti di contesto interno ed esterno. Il Politecnico ha quindi avviato un processo di cambiamento organizzativo che coinvolge l'intero Ateneo, in termini di sistemi di gestione e cultura organizzativa, e non si è limitato, come l'Università degli Studi di Firenze, all'area più strettamente amministrativo-contabile.

In entrambi gli atenei non sono pienamente operativi tutti gli "strumenti" del controllo di gestione (dagli indicatori di prestazione, al controllo *in itinere*, all'analisi degli scostamenti, ecc.), ma, al di là del livello di implementazione del sistema, appare evidente che mentre il Politecnico di Milano utilizza le informazioni prodotte dal *framework* di controllo all'interno dei processi decisionali, l'Ateneo fiorentino non sfrutta le potenzialità dell'*output* del sistema di controllo di gestione e, dunque, non si avvale di tutto il patrimonio informativo disponibile nell'attività decisionale.