

Carmine Bianchi

Ordinario di Economia Aziendale nell'Università di Palermo

Facoltà di Scienze Politiche

(c/o CED⁴), Via Mazzini, 59 – 90100 Palermo

bianchi@unipa.it - www.ced4.it

tel. 091.587400

Paper presentato al: *“Il Workshop Nazionale di Azienda Pubblica”, Cagliari, 12-13 maggio 2006.*

Abstract

Il presente lavoro evidenzia alcuni aspetti critici e di metodo, in relazione alla progettazione dei sistemi di programmazione e controllo (P&C), con specifico riferimento all'ente Regione.

La tesi sostenuta è che l'adozione di un approccio burocratico-formale o di tipo ingegneristico nel ricorso ai meccanismi di P&C tende a generare effetti indesiderati.

Con l'intento di delineare le logiche sottostanti alla progettazione dei sistemi in oggetto nell'azienda "Regione", si evidenzia dapprima il concetto di sistema di P&C accolto nel presente scritto, e – in funzione di questo – si analizzano talune fisiologie e patologie riscontrate, specialmente in relazione alle esperienze sviluppate dall'autore nella Regione Sicilia.

Abstract

This paper is focused on methodological and critical issues related to the design of planning and control (P&C) systems in Public Regional Governments.

The thesis of the author is that the use of a formal/bureaucratic approach, or even an engineered/structured perspective, in P&C systems design may involve negative unintended consequences.

The concept of P&C system is firstly focused, in order to outline some basic steps to follow for its implementation in Regional Public Administrations. A number of physiologies and pathologies detected by the author in the Region of Sicily are then analysed and debated.

NOTE CRITICHE E METODOLOGICHE SULLA PROGETTAZIONE DEI SISTEMI DI
PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO NELL'AZIENDA "REGIONE"
RIFLESSIONI ALLA LUCE DEL CASO "REGIONE SICILIA"

1. Introduzione.

Nell'ultimo decennio è stata posta un'attenzione crescente sulle problematiche relative al recupero di efficienza, efficacia ed economicità nelle Pubbliche Amministrazioni (PA).

Nella direzione tracciata dal filone di studi denominato *new public management*, i Governi nazionali e locali hanno promosso l'adozione di appositi meccanismi operativi, finalizzati a favorire il coordinamento tra diverse unità organizzative, a supportare la responsabilizzazione e a migliorare la qualità delle decisioni. Un ruolo importante, nell'ambito di tali meccanismi, è riconducibile ai sistemi di programmazione e controllo (P&C), alla cui introduzione e sviluppo nelle PA il legislatore ha dedicato crescente attenzione.

Con particolare riferimento al nostro Paese, in questo quadro generale, le Regioni assumono una funzione sempre più significativa, specialmente se si considerano i processi di *devoluzione* dei poteri dello Stato, tutt'ora in atto. Di conseguenza, in alcuni casi, sulla *falsariga* delle esperienze maturate in ambito nazionale, anche le Regioni hanno progressivamente adottato delle misure volte ad istituire specifiche unità organizzative, strumenti operativi e procedure, con l'intento di supportare la definizione degli obiettivi, l'individuazione delle attività da intraprendere e la misurazione e valutazione delle prestazioni.

Sebbene nel mondo vi siano state delle esperienze positive su questo piano, spesso l'introduzione di sistemi formali di P&C ha prodotto effetti indesiderati, riconducibili all'adozione di un approccio meccanicistico e burocratico-formale. Con l'intento di garantire la trasparenza e prevedibilità dell'azione amministrativa, si è spesso riconosciuto nello strumento normativo il mezzo atto a definire i contenuti standard dei sistemi di P&C, che sono risultati così "confezionati" in funzione di schemi precostituiti, anziché in seguito ad un'analisi dei processi di governo e di gestione, e dei fabbisogni informativi dei decisori, al servizio dei quali le attività di P&C vanno indirizzate.

Partendo dalla considerazione delle suddette problematiche, il presente lavoro intende evidenziare alcuni aspetti critici e di metodo, in relazione alla progettazione dei sistemi di P&C con specifico riferimento all'ente Regione. Alla luce delle esperienze sviluppate dall'autore, con particolare riguardo alla realtà della Regione Sicilia, la tesi qui sostenuta è che l'adozione di un approccio burocratico-formale o anche di tipo ingegneristico nel ricorso ai meccanismi di P&C tende a generare effetti indesiderati.

Con l'intento di delineare taluni fondamentali criteri adottabili per la progettazione dei sistemi in oggetto nell'azienda "Regione", nel corso delle pagine seguenti si procederà dapprima ad evidenziare il concetto di sistema di P&C accolto nel presente scritto, e – in funzione di questo – ad illustrare talune fisiologie e patologie che è possibile riscontrare in ordine a tale sistema, specialmente in funzione dell'esperienza della regione Sicilia.

2. Il concetto di sistema di programmazione e controllo accolto nel presente lavoro.

Benché la programmazione e il controllo, intese in senso stretto, rappresentino due azioni cronologicamente sequenziali, entrambe devono essere considerate come facenti parte di un unico sistema. Tale sistema costituisce l'*attività di guida* dell'azienda e di responsabilizzazione dei diversi decisori, volta a supportare: (a) la definizione degli obiettivi da perseguire e l'allocazione delle risorse alle diverse aree di risultato; (b) l'analisi delle condizioni operative standard di svolgimento della gestione ai fini della programmazione delle attività da intraprendere; (c) la valutazione dell'efficienza e dell'efficacia nell'utilizzo delle risorse; (d) la valutazione delle prestazioni; (e) l'eventuale modifica degli obiettivi e/o delle azioni; (f) la comunicazione tra i diversi attori-chiave interni (es. politici e dirigenti) e verso quelli esterni (es. altre istituzioni pubbliche e private, cittadini).

Intesa in tal senso, l'*attività di planning* fa parte del più ampio sistema di P&C, le cui variabili sono strettamente interrelate.

Tale sistema consiste di tre principali componenti (Brunetti, 1985. cap. 1): *a)* una *struttura organizzativa*, che si riferisce alle aree di responsabilità destinatarie delle informazioni che il sistema di P&C è deputato ad alimentare; *b)* una *struttura tecnico-contabile*, volta a fornire ai centri di responsabilità amministrativa le necessarie informazioni mediante un sistema di *reporting* che accolga opportuni indicatori di prestazione; *c)* un *processo*, orientato a supportare i destinatari delle informazioni anzidette, attraverso una loro analisi ed interpretazione. Il ricorso agli indicatori di prestazione è in grado di attivare il

meccanismo di rilevazione e analisi degli scostamenti tra preventivo e consuntivo (c.d. *feedback*) e, ove opportuno o necessario, una verifica *in itinere* dei risultati che vanno maturandosi dalla realizzazione delle strategie. Tale verifica viene effettuata in funzione, ad esempio, di obiettivi intermedi attesi e/o della percezione di *segnali deboli* di cambiamento, alla luce dei quali possa emergere l'opportunità di *correggere in corsa* le azioni precedentemente adottate o gli obiettivi medesimi (c.d. *feedforward*).

Gli indicatori di prestazione possono essere individuati con riferimento a quattro principali categorie: *volume*, *efficienza*, *impatto*, *produttività* (Ammons, 2001: pp. 12; Bianchi, 2004: pp. 114). I primi sono espressivi degli *output* direttamente derivanti dall'attività effettuata. Gli indicatori *di efficienza* si riferiscono ai consumi di risorse, in funzione dei volumi realizzati. Gli indicatori *di impatto* esprimono l'effetto dell'attività realizzata sul "cliente esterno" o "interno" ¹. Infine, gli indicatori *di produttività* evidenziano i consumi di risorse in funzione dell'effettivo impatto dei servizi erogati sull'attività del soggetto fruitore ².

Va osservato che gli indicatori adottati, devono essere *speculari* agli obiettivi attribuiti alle aree di responsabilità. Tali obiettivi devono, a loro volta, costituire delle *attese di risultati specifici e misurabili* da conseguire in un *arco temporale determinato* (Mussari, 2001: p. 43).

Ancora, in funzione delle aree di responsabilità e delle decisioni che il sistema di P&C è orientato a supportare, è possibile distinguere *tre principali livelli* di azione dello stesso: a) operativo; b) direzionale; c) strategico.

Il "livello" operativo è orientato all'esecuzione di attività elementari, svolte dalle unità organizzative con mansioni esecutive, ed è finalizzato a promuovere una efficiente attuazione dei piani d'azione definiti nei budget annuali o infrannuali (Amigoni, 1979: p. 17).

Il "livello" direzionale riguarda l'attuazione della strategia ed è orientato specialmente ad alimentare l'attività del c.d. *middle management*. Tale livello di azione del sistema di P&C è preposto all'acquisizione ed ulteriore elaborazione dei dati elementari forniti dal controllo

¹ Ad esempio, con riferimento al numero di pratiche viziate da errori, un indicatore di impatto potrà essere determinato rapportando il numero delle pratiche correttamente processate al totale delle pratiche processate. Un altro esempio può essere riferito al tempo medio di attesa per l'evasione di una pratica: in tal senso, il rapporto tra il tempo di budget e quello effettivo potrebbe opportunamente esprimere l'indicatore in oggetto.

² Ad esempio, il rapporto tra numero di pratiche correttamente processate e il costo sostenuto per la realizzazione di tale attività esprime correttamente un indicatore di impatto delle risorse impiegate per una unità operativa. Ovviamente, anche in questo caso, lo stesso indicatore potrà dimensionarsi come rapporto tra il corrispondente valore rilevato a consuntivo e quello prefissato a budget.

operativo, al fine di ottenere delle *informazioni rilevanti* a supporto di decisioni c.d. *semi-strutturate* che sono chiamati ad adottare i titolari dei c.d. centri di responsabilità amministrativa *di secondo livello*, quelli posizionati su un gradino immediatamente sottostante al responsabile di dipartimento, nell'ambito della struttura organizzativa di un assessorato ³.

I processi decisionali supportati dal sottosistema di P&C strategico vengono definiti come *non strutturati* in quanto, in relazione ad essi, si ha un basso livello di conoscenza in merito alle variabili rilevanti, ai nessi causali tra esse intercorrenti, ai ritardi temporali tra cause ed effetti. Il livello strategico mira, cioè, a supportare i processi di formulazione, analisi e valutazione delle politiche pubbliche, nonché quelli di analisi, diagnosi e valutazione delle strategie.

Il ciclo di sviluppo della politica pubblica implica la necessità di uno stretto raccordo del livello politico con quello manageriale, cioè tra *governo* e *gestione*. Infatti, particolarmente in relazione a quest'ultimo livello, sarà possibile delineare concretamente i mezzi da finalizzare ad obiettivi strategici da perseguire nel tempo, in coerenza con i fini delineati dalle politiche pubbliche intraprese. Tale stretta collaborazione tra politici e manager (Borgonovi, 2002) è necessaria anche per la valutazione dei risultati prodotti dalla politica, in quanto soltanto alla luce delle concrete modalità operative di svolgimento della gestione, sarà possibile individuare gli eventuali ostacoli emersi nell'attuazione della politica intrapresa, le minacce relative a nuovi eventi sopravvenuti, e le eventuali opportunità da cogliere.

Questo dialogo strategico tra politico e manager costituisce un necessario presupposto per lo sviluppo dell'azienda pubblica, in quanto una visione separata delle politiche di governo dalle strategie gestionali, specialmente quando si opera in ambiti caratterizzati da complessità e dinamismo, tende a determinare una *schizofrenia amministrativa*, cioè una visione frammentata e miope della realtà, in funzione della quale i diversi sottosistemi aziendali non dialogano tra loro. Tale prospettiva conduce alla formulazione di scelte di breve periodo che contrastano con gli obiettivi di più lungo andare, alla individuazione di obiettivi gestionali non *contigui* (ossia non coerenti e consequenziali) tra loro e rispetto ai fini politici, alla adozione di attività gestionali incoerenti con gli obiettivi e i fini perseguiti,

³ Nella Regione Sicilia la materia in oggetto è regolata dalla L.R. n. 10/2000, la quale individua tali centri di responsabilità amministrativa di secondo livello nelle c.d. "aree" e nei "servizi". Le unità di terzo livello sono, invece, riconducibili alle c.d. *unità operative di base* (UOB).

nonché alla individuazione di indicatori di risultato che stridono con gli obiettivi di programma.

3. Il ruolo e la collocazione organizzativa delle unità di programmazione e controllo: talune criticità emerse alla luce del caso “Regione Sicilia”.

Nel contesto dell’azienda pubblica – ed in particolare della Regione, con riferimento all’unità “Assessorato” – lo staff di P&C è articolato su due ambiti, in funzione di almeno due posizioni organizzative diverse: una riguardante il “livello” strategico, ed un’altra posta a presidio dei “livelli” direzionale ed operativo. Mentre la prima (in Sicilia denominata “Servizio di valutazione e controllo strategico”) è collocata a supporto dell’organo politico, la seconda è sovente posta a supporto della direzione di ciascun dipartimento. Essa, a sua volta, è solita avvalersi di unità periferiche, spesso dislocate territorialmente.

In particolare, nell’esperienza della Regione Sicilia, è possibile individuare due altre unità organizzative, in posizione di staff al Presidente, con funzioni di P&C. Una di queste (istituita nel mese di giugno 2002) si articola a sua volta in due unità, preposte al coordinamento delle attività dei diversi Assessorati, in ordine ai criteri di valutazione della dirigenza, alla predisposizione e monitoraggio della direttiva generale sull’azione amministrativa e alla sistematica attuazione dei c.d. *controlli interni*, in funzione di quanto disposto dal D.Lgs. nazionale n. 286/99 e pressoché recepito interamente dal legislatore regionale con la L.R. n. 20/2001. In posizione di staff al Presidente della Regione Sicilia è posto, altresì, un “Osservatorio delle politiche pubbliche”⁴, con funzioni ancora una volta di coordinamento, in tema di valutazione e controllo strategico, controllo direzionale, di regolarità amministrativo-contabile, di supporto informatico e analisi statistica.

Alle predette unità si è affiancato per qualche tempo un “ufficio speciale”, insolitamente ubicato presso l’Assessorato regionale “per la Famiglia”. Tale ufficio è stato preposto alla elaborazione di sistemi di controllo di gestione e all’attivazione di servizi di valutazione e di controllo strategico interno, con funzioni ancora di coordinamento generale, volte ad impartire alle diverse unità amministrative della Regione Sicilia delle “linee di indirizzo” in tema di controllo.

La recente L.R. n. 9/2006 ha disposto che i “Servizi di valutazione e controllo strategico”, a decorrere dalla prossima legislatura, assumeranno la nuova denominazione di “Servizi di

⁴ Tale Osservatorio è stato istituito in attuazione della L.R. n. 20/2003.

pianificazione e controllo strategico". A tal riguardo, la norma ha previsto che, oltre ad espletare le attività di valutazione e controllo "in senso stretto", tali servizi concorreranno "alla definizione di documenti di programmazione, di piani di sviluppo settoriale e alla redazione dei documenti annuali di programmazione economico-finanziaria".

Benché quest'ultima disposizione normativa tenda a riportare ordine alla materia trattata, esplicitando la necessità di raccordare le funzioni di programmazione a quelle di controllo *stricto sensu* in capo alla stessa unità preposta al c.d. livello "strategico", da quanto sopra esposto appare evidente la proliferazione delle unità in oggetto nella struttura organizzativa dell'amministrazione regionale, specialmente se si considerano quelle ubicate centralmente con funzioni di coordinamento.

A tale presunto maggior coordinamento non sembra, tuttavia, corrispondere nei fatti una uniformità di azione da parte delle diverse strutture dell'amministrazione regionale, sia a livello assessoriale che dipartimentale. Infatti, ogni unità ha operato secondo metodologie e criteri applicativi marcatamente diversi, dando luogo alla progettazione di sistemi di P&C spesso assai dissimili tra loro.

Da un'indagine sul campo recentemente coordinata dall'autore del presente lavoro per conto del Foromez, nell'ambito del progetto *Governance* (sotto gli auspici del Dipartimento della Funzione Pubblica), sono emerse numerose criticità alla luce di interviste semi-strutturate rivolte ai responsabili degli uffici di controllo di gestione e dei servizi di valutazione e controllo strategico operanti in dieci diversi Assessorati della Regione Sicilia.

Ad esempio, nell'ambito dell'Assessorato Lavoro, i tre dipartimenti attraverso i quali esso si articola (Lavoro, Agenzia per l'impiego, Formazione professionale) presentano altrettanti uffici di "controllo di gestione" scarsamente raccordati tra loro, sebbene i rispettivi ambiti gestionali di riferimento siano strettamente intrecciati. Ancora, si rilevano casi di dipartimenti (ad esempio, Formazione professionale e Ispettorato Regionale tecnico Lavori Pubblici) che non presentano una specifica unità addetta al controllo di gestione. Tale funzione è, invece, genericamente compresa nell'Area "Coordinamento – Affari generali". Ciò implica che gli incaricati dello sviluppo di un sistema di controllo di gestione in tali dipartimenti siano al contempo preposti anche allo svolgimento di attività c.d. "di linea".

Anche in relazione ai sistemi informativi adottati si sono potute rilevare profonde differenze tra gli uffici di "controllo di gestione" dei diversi dipartimenti. Vi sono casi in cui l'attività di controllo viene svolta in formato cartaceo (Dipartimento Cooperazione, Commercio e Artigianato); in altre situazioni (Dipartimento Lavoro) sono stati adottati *software* sviluppati

da consulenti esterni e “personalizzati” sulla base delle esigenze specifiche dei dipartimenti che hanno fatto ricorso ad essi; altri dipartimenti (es. Agricoltura, Lavori Pubblici, Turismo) sono in procinto di adottare un *software* sviluppato dal dipartimento “Bilancio e Tesoro”, con lo scopo di creare una base dati comune e un processo di elaborazione condiviso per tutta l’amministrazione.

In nessuno dei dipartimenti regionali è disponibile una contabilità analitica e ad oggi è in corso un progetto di attivazione della contabilità economico-patrimoniale, a cura del Dipartimento Bilancio e Tesoro.

In quasi tutti i casi esaminati si è potuta constatare un’endemica carenza di risorse umane preposte alla funzione di controllo, sia in termini quantitativi che in relazione alla preparazione e specifica esperienza professionale sul tema.

In relazione ai Servizi di valutazione e controllo strategico, numerosi intervistati hanno sottolineato la difficoltà di dare continuità di metodo al lavoro effettuato, in virtù del fatto che lo staff del servizio tende pressoché automaticamente ad avvicinarsi in seguito alla sostituzione dell’assessore. Nei casi in cui il servizio in oggetto sia risultato composto prevalentemente o unicamente da dipendenti dell’amministrazione regionale (come ad esempio, nell’Assessorato Industria) l’efficacia operativa dell’unità medesima è risultata spesso assai limitata. Ciò a causa, specialmente, della difficoltà incontrata da taluni dipendenti regionali che – senza alcun supporto di esperti esterni – si sono trovati improvvisamente investiti della funzione dei “esperto di controllo strategico” senza poter tuttavia averne le competenze e capacità. Ciò ha generato in alcuni contesti una situazione di incomunicabilità con i responsabili di dipartimento e una difficoltà oggettiva a riscuotere una legittimazione professionale da parte di questi ultimi. La situazione sopra descritta appare ancor più paradossale se si considera che il servizio in oggetto è preposto alla valutazione delle prestazioni dei dirigenti di primo livello.

Altri rilevanti problemi riscontrati in ordine alla funzione di controllo strategico fanno riferimento al suo scarso raccordo con l’unità preposta al controllo di gestione nell’ambito di ciascun dipartimento. Tale fenomeno è sintomo di una tendenza diffusa in numerosi dei servizi in oggetto ad interpretare la redazione delle direttive generali per l’attività amministrativa come un esercizio di marginale interesse ai fini della partecipazione dei dirigenti apicali e degli staff di controllo a loro supporto. In tal senso, in taluni casi le direttive assessoriali sono state redatte seguendo un approccio unicamente di tipo

incrementale (Quinn, 1980) e prescindendo da qualsiasi forma di collaborazione con i dirigenti. Ciò rischia di compromettere la concreta attuazione del programma di governo.

Un'altra criticità riscontrata riguarda lo scollamento tra il momento "politico-contabile" della programmazione, riconducibile alla redazione e approvazione finale in sede assembleare del bilancio previsionale e il momento "politico-organizzativo" della programmazione, riconducibile alla formulazione ed emanazione delle direttive indirizzo politico per l'attività gestionale. Il mancato raccordo tra i due "momenti" anzidetti della programmazione, rende impossibile o estremamente ardua l'acquisizione di informazioni rilevanti per la valutazione delle politiche pubbliche concretamente realizzate. Infatti, i capitoli di spesa attivati in relazione agli interventi e alle risorse impiegate dai dipartimenti (c.d. unità previsionali di base) in attuazione dei piani d'azione allegati alle direttive assessoriali, non sono raccordabili alle diverse funzioni-obiettivo, in relazione alle quali il c.d. bilancio "politico" risulta redatto ed articolato.

Ancora, in relazione a numerosi casi esaminati, decisamente carente è apparsa l'attività dei servizi di valutazione e controllo strategico ai fini del coordinamento degli enti strumentali ed in genere delle istituzioni pubbliche a diverso titolo coinvolte nell'attuazione delle politiche regionali.

4. La progettazione dei sistemi di Programmazione & Controllo nell'azienda "Regione": sul più opportuno grado di accentramento

Sulla base delle considerazioni sopra sviluppate intorno al *modus operandi* adottato per l'adozione dei sistemi di P&C nella Regione Sicilia, si ritiene utile procedere ad alcune riflessioni di metodo.

L'analisi di seguito condotta sarà orientata, in particolare, alle seguenti problematiche:

1. la più opportuna collocazione organizzativa delle unità preposte alla funzione di P&C;
2. il ruolo del *controller* nella PA;
3. i criteri di progettazione del sistema di P&C;
4. l'interpretazione delle fonti normative.

Riguardo al primo tema, a parere di chi scrive, sebbene non esistano delle regole assolute, è possibile comunque individuare alcune linee-guida, in relazione alle quali

delineare vantaggi e svantaggi riferibili a diverse soluzioni collocabili lungo un ideale *continuum* che procede da un'ipotesi di massimo accentramento ad una di massimo decentramento della funzione in oggetto.

Con riferimento all'ipotesi di spinto *decentramento organizzativo* dell'unità preposta al controllo (che in tal modo si articolerebbe su un livello centrale ed uno periferico), se questa da un lato dovrebbe essere d'ausilio ad una maggiore aderenza dell'unità in oggetto alle peculiarità che contraddistinguono le diverse unità periferiche di linea, dall'altro presenta il rischio di burocratizzare il processo. Infatti, un aumento del numero di unità periferiche addette al "controllo" richiede un maggior grado di coordinamento tra loro, che potrebbe rivelarsi poco compatibile con il grado di efficienza atteso dalla funzione di controllo medesima, anche in considerazione dei costi connessi al tempo da dedicare alle attività di raccordo tra centro e periferia.

L'ipotesi opposta (*accentramento*), se portata alle estreme conseguenze, presenta il rischio di far perdere contatto all'unità di controllo con la realtà gestionale delle diverse unità operative. Questa circostanza implica ancora un rischio di burocratizzazione dell'attività di P&C. Inoltre, l'adozione di schemi rigidi, ai fini della progettazione dei sistemi di P&C, disposti centralmente dall'unità posta in staff al Presidente, potrebbe risultare poco flessibile e quindi poco adattabile alle specifiche caratteristiche degli Assessorati e dei relativi dipartimenti.

Piuttosto che l'adozione di *schemi rigidi di riferimento*, che si spingano ad esempio verso l'individuazione di presunti indicatori *universali* di performance, o di report e relative tempistiche valide *erga omnes*, o ancora di tecniche di elaborazione dei dati per l'ottenimento di informazioni, ai quali tutti i contesti della medesima amministrazione debbano sottostare, ciò che appare utile è l'adozione di una *comune metodologia di lavoro*. Considerando, infatti, che la realtà di una Regione è caratterizzata da Assessorati i cui processi di governo e di gestione sono tra loro spesso assai eterogenei per tipologia di materia trattata, la metodologia sottostante alla progettazione dei sistemi di P&C dovrebbe assicurare che in ogni ramo dell'amministrazione vengano seguite delle linee-guida comuni. Queste potrebbero riguardare, in particolare, i criteri di priorità da adottare per l'analisi dell'attività amministrativa, come ad esempio la scelta tra un approccio di tipo *bottom up* – che implichi un elevato dettaglio di analisi delle attività, prioritario ad una successiva sintesi attraverso l'individuazione dei processi – piuttosto che un approccio di tipo *top down*, cioè orientato alla previa individuazione dei principali "prodotti" dell'attività

amministrativa e alla conseguente esplicitazione dei processi gestionali sottostanti al loro ottenimento. Altri aspetti rilevanti per la formulazione di linee-guida comuni potrebbero riguardare le modalità di acquisizione dei dati e di individuazione delle informazioni rilevanti, il rapporto tra unità di controllo e unità di linea, il supporto della funzione di controllo ai fini del raccordo tra unità politica e gestionale, il contributo della funzione di P&C al raccordo tra le diverse componenti della medesima amministrazione, e tra la stessa amministrazione regionale e altre istituzioni, pubbliche e private.

Da quanto sopra discende che un opportuno grado di accentramento ai fini della progettazione dell'unità di P&C nella Regione può costituire un vantaggio, se opportunamente dosato, cioè se tale accentramento viene inteso nel senso di *coordinamento metodologico*.

5. La progettazione (segue): sulle aspettative intorno al ruolo del *controller*.

Un secondo rilevante tema di riflessione, collegato al primo, è costituito dalle aspettative intorno al ruolo del *controller*.

Non è inusuale nelle PA riscontrare una percezione deformata dell'effettivo ruolo che il *controller* è chiamato a svolgere. Questo non consiste né in alcuna attività ispettiva, né in un'attività di valutazione della *legittimità* dell'azione amministrativa. Tale messaggio dovrebbe prepotentemente emergere dal processo di comunicazione tra il *controller* e le unità operative. Queste ultime devono, cioè, poter percepire che la funzione di controllo è, invece, un *servizio* ad esse rivolto, finalizzato a generare le informazioni rilevanti per poter meglio gestire le attività alle quali ciascun responsabile è preposto, e per migliorare i processi di allocazione e negoziazione delle risorse, nonché di definizione degli obiettivi da perseguire.

In numerosi contesti, nelle PA, la visione asistemica del processo di P&C è purtroppo alimentata dalla mancanza di una professionalità adeguata nella figura dei soggetti chiamati a svolgere il ruolo di *controller*. Non è infrequente la prassi secondo la quale certi direttori di dipartimento chiedono ad alcuni collaboratori di elaborare degli indicatori atti a rilevare statisticamente volumi di attività e risultati (e, quindi, a loro modo di vedere, a sviluppare un controllo di gestione), e di continuare a mantenere la propria posizione di linea, cioè di affiancare il presunto ruolo di *controller* a quello precedentemente svolto.

L'evidente distonia di tale modo di operare con la necessità di costituire un nucleo di professionisti interni all'azienda che – opportunamente formati – siano in grado di presidiare efficacemente le funzioni di P&C, non risiede tanto nel fatto che (come spesso si usa dire) *controllore* e *controllato* debbano essere due persone diverse. Il c.d. *controllore* non è chiamato, infatti, a controllare l'attività dei colleghi, ma è invece orientato a supportare la stessa, segnalando tempestivamente le eventuali anomalie gestionali, le opportunità e quanto altro rilevante ai fini della guida dell'azienda ai diversi livelli, pur non individuando *motu proprio* alcuna azione da intraprendere. Proprio per questo motivo, il *controller* corrisponde ad una unità di staff, a supporto di quelle di linea.

Il focus del ruolo assolto dal *controller* risiede dunque nella capacità di operare come *facilitatore* dei processi di comunicazione e coordinamento, sia in senso orizzontale (cioè tra diverse aree collocate su un medesimo livello gerarchico) che verticale.

6. La progettazione (segue): sui criteri di progettazione del sistema di P&C.

Dall'analisi sopra sviluppata emerge come il *controller* non debba operare quasi come se fosse un responsabile della contabilità, dato che, come si è detto, la strumentazione tecnico-contabile non è che una parte del sistema di P&C. Né il *controller* deve essere un esperto di tutti gli ambiti gestionali aziendali, quasi fosse una sorta di direttore generale. Il ruolo del *controller* è anzitutto quello di *progettare* (o, se necessario, *riconfigurare*) il sistema di P&C, ed alimentare dei processi di apprendimento funzionali ad una attività di guida volta a raccordare governo e gestione, sistema aziendale ed ambientale.

Il termine “progettazione”, qui adottato, non deve trarre in inganno, in quanto non va inteso in senso *ingegneristico*, quasi come se – una volta progettato il sistema – vi fosse soltanto la necessità di operare la dovuta “manutenzione”, similmente a quanto si farebbe per un ponte o altra opera edile. Poiché l'azienda è un sistema socio-economico, dove la variabile umana risponde spesso alle sollecitazioni esterne in modo diverso da quanto atteso, è sempre necessario che lo staff di controllo sia costantemente proteso a comprendere se le varie attività di budgeting, reporting, analisi degli scostamenti, etc., rischiano di diventare un puro rituale, una pesante procedura che burocratizza l'azienda.

Da quanto sopra, emerge come non possa essere condivisa la definizione secondo la quale il controllo costituisca <<il sistema che “produce numeri”>> (Azzone, 2002: p. 81). Nel controllo l'attività di *produzione di numeri*, è soltanto un *mezzo a fine*.

Per gli stessi motivi sopra delineati, non ci si sente di poter condividere un approccio secondo il quale le fasi sequenziali da seguire per la progettazione del sistema in oggetto escludano il previo supporto alla individuazione degli *obiettivi* e dei *fabbisogni informativi* delle unità alle quali la funzione di P&C è indirizzata. La comprensione del contesto e l'analisi dell'amministrazione – prioritaria rispetto alle fasi successive – non può, infatti, esaurirsi nella (Azzone, 1999: p. 30): a) individuazione delle unità per le quali ci si limiti a *misurare* obiettivi specifici; b) analisi delle linee di attività da queste espletate e conseguente individuazione degli indicatori di prestazione; c) definizione dei prodotti dell'attività amministrativa.

Peraltro, anche a proposito della individuazione degli indicatori di prestazione e dei “prodotti” dell'attività amministrativa, si ritiene che un approccio ingegneristico di tipo *bottom-up* – che proceda cioè dalle attività elementari ai “prodotti” – anziché di tipo *top-down* – che cioè individui le attività elementari in seguito ad una selettiva focalizzazione dei principali “prodotti” e dei sottostanti processi – presenti dei rischi non indifferenti ai fini della progettazione del sistema. Infatti, specialmente in fase di avviamento *ex novo* del sistema in oggetto, una prospettiva di tipo *top-down* rischia di condurre all'acquisizione di un'ampia mole di dati eterogenei, non sempre comparabili tra loro e difficilmente raggruppabili al fine di esplicitare degli indicatori di prestazione rilevanti, in funzione dei *processi* e dei conseguenti *prodotti* realizzati.

In tal senso, appare quantomeno poco selettivo avviare l'acquisizione dei dati elementari chiedendo al responsabile di ciascuna unità organizzativa di definire alternativamente l'elenco delle attività espletate o fornendo allo stesso un elenco preliminare delle attività dell'amministrazione, “obbligandolo” così ad individuare la parte espletata dalla propria unità (Azzone, 1999: p. 33-34). Tale approccio, anche in funzione delle esperienze realizzate nella Regione Sicilia, dimostra una limitata utilità ai fini della comprensione delle interdipendenze tra diverse unità operative sottostanti allo svolgimento di processi omogenei, strumentali alla realizzazione di determinati “prodotti” ed essenziali ai fini del miglioramento della *performance*.

Va, altresì, evidenziato come, in sede di progettazione del sistema di P&C, sia necessario operare uno stretto raccordo tra questo e gli altri meccanismi di controllo organizzativo (Bergamin Barbato, 1991: p. 54) (quali, ad es., i sistemi di ricompensa e di carriera) nonché con la struttura organizzativa di base, che significativamente possono influire sul grado di coerenza tra obiettivi aziendali, di gruppo ed individuali.

7. La progettazione (segue): sull'interpretazione delle fonti normative.

Un altro aspetto di importanza critica è costituito dall'interpretazione delle fonti normative che disciplinano la materia, specialmente in ordine al raccordo tra controllo strategico e direzionale e alla individuazione di obiettivi, attività e indicatori di risultato.

A tal riguardo, va osservato che la normativa nazionale ⁵ non solo separa la funzione di controllo da quella di pianificazione/programmazione, ma per di più individua le unità ad essa deputate in quelle di *controllo strategico* e *di gestione*, quasi sottolineando la natura di controllo univocamente *politico* del primo. Inoltre, essa distingue gli obiettivi *strategici* (pertinenti al livello politico) dagli obiettivi *operativi* univocamente attribuiti al livello gestionale, ossia al controllo da essa definita *di gestione*. Questa distinzione, se accolta senza alcuna lettura critica della normativa in chiave economico-aziendale, darebbe luogo non soltanto ad una drammatica frattura tra “livello” strategico e “direzionale” (peraltro non esplicitamente menzionato dalla legge), ma anche ad una interpretazione del ruolo della gestione unicamente come attuazione operativa di obiettivi c.d. strategici, che altro non sono, invece, che fini di natura politica.

Ne consegue che una lettura poco attenta – sotto il profilo economico-aziendale – del dettato normativo potrebbe finire per estromettere gli obiettivi di gestione strategica (in funzione dei quali avviene il raccordo “mezzi-fini”) o per perdere la contiguità tra fini di governo e obiettivi strategici di natura gestionale. Infatti, questi ultimi – “relegati” al rango di obiettivi *operativi*, di dominio dello staff di “controllo di gestione” – assai facilmente finiscono per essere poco raccordati con i corrispondenti fini di governo (universalmente definiti come obiettivi strategici). Ciò, in particolare se – come si è potuto rilevare in numerosi contesti dell'amministrazione nella Regione Sicilia – ci si trova in presenza di uno staff di controllo *di gestione* che non dialoga con quello di controllo *strategico*.

Il fulcro intorno al quale tale dialogo deve svilupparsi è costituito dalla proposta al Presidente della Regione degli obiettivi di indirizzo politico (c.d. “strategici”) di Assessorato e dalla successiva formulazione della direttiva assessoriale di indirizzo sull'attività amministrativa e sulla gestione, che implica una esplicitazione e condivisione con i responsabili di dipartimento dei c.d. obiettivi “operativi”. Detti obiettivi rappresentano l'esplicitazione di quella parte degli obiettivi “strategici” di indirizzo politico, di cui il direttore di dipartimento si farà carico nel corso dell'anno successivo. A tale processo di definizione

⁵ D.Lgs. 286/99 e successive disposizioni, recepite pressoché universalmente dalla Regione Sicilia.

degli obiettivi “operativi” è opportuno partecipino non solo l’unità di controllo di gestione in staff al direttore, ma anche i responsabili delle aree e dei servizi che si faranno carico del perseguimento degli obiettivi medesimi. Tale *collegialità* nel processo di condivisione degli obiettivi da includere nella direttiva assessoriale è, peraltro, essenziale in quanto alla stessa direttiva vanno allegati i c.d. “piani di azione”, che devono esplicitare fasi, attività e tempi attraverso cui il dipartimento si accinge a predisporre la concreta attuazione del programma di governo. Nei “piani d’azione” devono, inoltre, essere esplicitati gli indicatori di prestazione attraverso i quali sarà possibile valutare il conseguimento o meno degli obiettivi “operativi” assegnati al direttore.

Da quanto sopra emerge l’elevato grado di consequenzialità logica e cronologica che deve sussistere tra il “momento” della formulazione della direttiva assessoriale di indirizzo dell’attività gestionale e quello di attivazione del sottosistema di controllo direzionale, più propriamente a livello di Dipartimento. Se l’unità preposta al controllo “di gestione” e i suoi diretti e immediati interlocutori restassero ai margini del processo di condivisione degli obiettivi “operativi” da accogliere in direttiva e di articolazione dei piani d’azione da allegare alla stessa, si rischierebbe la *schizofrenia amministrativa*.

Un altro problema è riconducibile al concetto di *controllo* adottato dal legislatore. Infatti, la normativa individua non tanto un controllo inteso come processo unitario, cioè come attività di guida (secondo quanto illustrato nel precedente par. 2), quanto come una serie di attività eterogenee attraverso le quali un soggetto esterno o interno all’amministrazione pubblica procede al monitoraggio delle attività da essa espletate. In tal senso, il D.Lgs. 286/99 distingue *i controlli interni* da quelli c.d. *esterni*. Mentre questi ultimi fanno capo alla verifica del merito o della legittimità degli atti amministrativi – ad esempio per opera della Corte dei Conti – i controlli interni vengono delineati come “meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell’attività svolta dalle amministrazioni pubbliche”, attivati da unità operanti nell’ambito delle stesse amministrazioni. Detti *controlli* riguardano: a) la regolarità amministrativa e contabile; b) la verifica dell’efficacia, efficienza ed economicità dell’azione amministrativa ⁶; c) la valutazione della dirigenza; d) la valutazione e il controllo strategico.

Sotto il profilo economico-aziendale appare poco condivisibile il termine “controlli interni”, che tende ad accomunare sotto una medesima matrice non soltanto il controllo strategico e quello direzionale, ma anche il controllo di regolarità amministrativa e contabile e la

⁶ Tale attività viene definita dalla legge come controllo *di gestione*.

valutazione delle prestazioni dei dirigenti. In altri termini, il legislatore da un lato procede ad una scissione eccessivamente marcata tra controllo strategico e altri sottosistemi di P&C, tutti pertinenti ad un unico ed inscindibile sistema, e dall'altro affianca ad entrambi l'attività di *auditing* e di valutazione della *performance*, ambedue basate su principi e metodologie diverse da quelli riguardanti la programmazione e il controllo ⁷.

Un altro aspetto critico è riconducibile a quanto disposto dalle linee di indirizzo che il D.Lgs. 286/99 e la successiva normativa ⁸ prevedono riguardo agli indicatori da accogliere nelle direttive ministeriali di indirizzo dell'attività amministrativa. Vengono, in merito, distinte quattro tipologie di indicatori: di realizzazione finanziaria, di realizzazione fisica, di risultato, di impatto. Il decreto dispone che gli obiettivi strategici definiti dal Ministro siano quantificati da indicatori di risultato e di impatto, mentre gli obiettivi operativi siano misurati da indicatori di realizzazione (fisica e finanziaria) e, in alcuni casi, da indicatori di risultato. Nei casi in cui gli obiettivi siano difficilmente traducibili in indicatori quantitativi di facile misurabilità ed univocità, le linee di indirizzo in oggetto suggeriscono la possibilità di ricorrere, in alternativa ad indicatori quantitativi, ad indicatori di tipo: a) binario (cioè *si/no*); b) qualitativo (es., alto/medio/basso); c) *proxi*, basati cioè su un complesso di indicatori non direttamente riferiti all'obiettivo considerato.

Sulle raccomandazioni sopra riportate si esprimono alcuni dubbi, sotto il profilo metodologico.

In primo luogo si fa osservare come la tassonomia di indicatori delineata risulti poco chiara, specialmente per quanto riguarda la differenza tra indicatori di realizzazione (finanziaria o fisica) e indicatori di risultato. Infatti, la realizzazione – sia essa finanziaria o fisica – esprime già un risultato e, quindi, c'è il rischio che le due categorie di indicatori risultino almeno in parte sovrapposte. Probabilmente, la distinzione in oggetto verte implicitamente sui risultati intermedi e finali, laddove i primi sarebbero riferiti a quelli finanziari e fisici, e i secondi agli obiettivi ultimi in funzione dei quali un progetto viene avviato. In altri termini, a parere di chi scrive, le linee di indirizzo vorrebbero evidenziare che l'effettivo conseguimento di obiettivi (intermedi) di realizzazione finanziaria e/o fisica rappresentano una condizione necessaria ma non sufficiente per il definitivo

⁷ Probabilmente, qualora si volessero accomunare i meccanismi di P&C ad altri sistemi operativi, essi potrebbero essere riconosciuti in quelli di controllo *organizzativo*, cioè al sistema delle procedure, ai sistemi di carriera e di valutazione delle prestazioni, ai sistemi informativi, delle comunicazioni, etc..

⁸ La materia ha costituito oggetto di ulteriore dettagliata regolamentazione attraverso successive direttive del Presidente del Consiglio (emanate nei mesi di novembre 2001 e 2002), recepite pressoché interamente dalla Regione Sicilia tra il 2002 e il 2003.

conseguimento dell'obiettivo ultimo dell'amministrazione, che consiste nella realizzazione finale di interventi che rispondano ai requisiti pro tempore delineati.

Una seconda critica al riguardo può essere ricondotta alla partizione "ad una via" delle categorie di indicatori in funzione dei soggetti (politico vs. dirigente) interessati. Specialmente se portato alle estreme conseguenze, tale approccio corre il rischio di generare ancora una volta fenomeni di *schizofrenia amministrativa*. Il problema non risiede tanto nell'attribuire univocamente categorie di indicatori a specifiche categorie di soggetti. Tale approccio finisce, infatti, per identificare l'attività strategica soltanto con quella esercitata dal vertice politico e l'attività operativa con quella posta in essere dal manager. Si sono più volte espresse, nelle pagine precedenti, le profonde riserve verso questo modo di operare. Infatti, la percezione della valenza strategica delle attività espletate deve essere sviluppata a partire dai dirigenti e dai loro diretti collaboratori.

In tal senso, la valutazione dei singoli manager potrà essere calibrata non soltanto in funzione della loro celerità nella spesa o nella esecuzione fisica dei processi ai quali sono preposti, ma anche in relazione alla qualità dei risultati intermedi da essi prodotti, misurati in termini di impatto sull'operatività delle altre unità del medesimo dipartimento, che ricevono i risultati del loro lavoro ⁹.

In terzo luogo, si esprimono delle riserve sull'opportunità di ricorrere *tout court* ad indicatori di tipo binario nel caso in cui si individuino delle difficoltà nell'adozione di un obiettivo indicatore quantitativo che sia in grado di misurare in modo sintetico i risultati conseguiti in funzione degli obiettivi perseguiti.

Spesso tali difficoltà sono il sintomo di una carente definizione dell'obiettivo. Infatti, accade sovente che gli "obiettivi" in funzione dei quali si ritiene necessario ricorrere ad indicatori di tipo binario esprimano in effetti delle mere *attività*.

Ad esempio, con riferimento ad un Ministero delle Comunicazioni, l'"elaborazione di un testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di Radio e Televisione" non appare un obiettivo strategico propriamente definito, in quanto rappresenta piuttosto un complesso di attività volte – attraverso la realizzazione di un "prodotto" quale il testo unico – a regolamentare una determinata fattispecie, in funzione della quale ci si attendono determinati risultati, quali ad esempio la riduzione di abusi o il miglioramento della comunicazione. Sotto questo profilo, probabilmente, la celerità della formulazione ed

⁹ Ad esempio, il numero delle pratiche processate ma viziate da errore (e per questo ritrasmesse da una unità organizzativa ubicata "a valle" nel processo di realizzazione di un dato servizio) può costituire un importante indicatore di impatto sul "cliente interno".

approvazione del testo unico, e la sua efficacia in termini di impatto sul sistema sul quale esso tende ad intervenire, potrebbero essere identificati come obiettivi (e corrispondenti indicatori di risultato) più consoni, rispetto alle finalità in funzione delle quali si desidera operare.

Allo stesso modo, la realizzazione di un sito internet o la semplificazione amministrativa assai difficilmente potranno essere considerati come obiettivi propriamente detti: essi rappresentano, piuttosto, delle attività – ossia un *mezzo* atto a conseguire un determinato fine, alla luce del quale possa giustificarsene il ricorso.

Quindi, la realizzazione di un sito internet potrà essere, ad esempio, necessaria per migliorare la comunicazione con l'utenza, riducendo così i tempi di attesa e le "code" presso gli uffici di relazione con il pubblico. Oppure, tale migliore comunicazione potrà dar luogo ad una maggiore sensibilizzazione degli imprenditori in merito alla possibilità di usufruire di determinati finanziamenti comunitari. Un altro motivo per cui potrà essere necessario sviluppare il ricorso ad internet potrà essere correlato alla possibilità, per un assessorato Bilancio, di effettuare un più stretto e frequente controllo dei dati riguardanti le spese di ciascun assessorato.

8. Considerazioni conclusive.

Dall'analisi effettuata emergono numerosi temi che richiamano l'attenzione degli "addetti ai lavori", ai fini della progettazione e dell'efficace utilizzo dei sistemi di P&C nell'azienda "Regione".

In particolare, si è sottolineato come l'adozione di un approccio burocratico-formale e ingegneristico abbia condotto ad uno scollamento tra il momento della *definizione degli obiettivi* e quello della *valutazione dei risultati*. spesso ridotto al rango di mero raffronto tra un "numero" programmato ed uno misurato a consuntivo. Sovente addirittura tale confronto, basandosi su indicatori di tipo "binario", si è limitato alla rilevazione del semplice compimento di attività programmate, confondendo così la realizzazione dell'attività (*obiettivo nominale*) con l'esito che da questa ci si attende (*obiettivo reale*). A questa disfunzione è connessa una tendenza ad una proliferazione degli indicatori di prestazione, nonché ad una loro pretesa standardizzazione a tutti i dipartimenti, indipendentemente dagli specifici fabbisogni informativi.

Tale focalizzazione sui “numeri”, anziché sui “valori”, tradisce una superficiale analisi dei processi gestionali, delle aree di responsabilità, delle leve direzionali adottabili per influenzare i risultati, delle condizioni operative standard, dei principali “prodotti” dell’attività amministrativa.

In questa prospettiva, il focus dell’analisi viene posto prevalentemente sugli aspetti informatici relativi ai processi di elaborazione dei dati. Si è rilevato, in particolare, un eccesso di dettaglio nell’acquisizione di dati relativi alle attività elementari e una eccessiva focalizzazione sulla determinazione del costo dei singoli “prodotti”, piuttosto che sulla rilevazione di indicatori riferiti anzitutto ai processi gestionali sottostanti alla loro realizzazione.

Altre patologie riscontrate, molte delle quali riconducibili ai “casi classici” di fallimento dei sistemi di P&C nelle imprese, sono:

- una distorsione del ruolo delle unità di controllo;
- una configurazione sbilanciata del “pacchetto” di indicatori,
- un mancato raccordo tra obiettivi strategici e direzionali;
- una polverizzazione della funzione di P&C lungo la struttura organizzativa, secondo criteri non uniformi;
- una mancata valutazione dei contenuti professionali che devono connotare lo staff di P&C;
- una visione statica e parziale del sistema rilevante per l’adozione delle politiche pubbliche e delle scelte gestionali.

La prospettiva descritta è in grado di produrre una “illusione di controllo”.

Come possono le nostre Regioni far tesoro degli errori compiuti dalle imprese nei decenni trascorsi, e vigilare perché a questi non se ne aggiungano altri, riconducibili all’orientamento burocratico-formale delle PA?

La progettazione dei sistemi di P&C nell’azienda “Regione” non deve essere intesa in senso *ingegneristico*, ma deve privilegiare gli aspetti collegati alla variabile umana. Infatti, la ragion d’essere dei sistemi di P&C è quella di alimentare un’*attività di guida* dei decisori a livello politico e gestionale, soddisfacendone i fabbisogni informativi e supportando il coordinamento e la responsabilizzazione. Un adeguato sistema di P&C deve essere di ausilio nella definizione degli obiettivi da perseguire, nell’esplicitazione delle azioni da

compiere per il loro conseguimento e nell'individuazione di opportuni indicatori di risultato che consentano di valutare l'efficienza e l'efficacia delle attività intraprese.

Il futuro dei sistemi di P&C per l'azienda "Regione", così come più in generale per le PA, appare oggi sempre più legato ad una proficua collaborazione tra aziendalisti e giuristi, che consenta di ottenere un apparato normativo che fornisca un contesto generale di riferimento per lo sviluppo di meccanismi operativi adeguati ai fabbisogni di coordinamento e responsabilizzazione *specifici*, ai quali il *controller* è chiamato a dare risposta.

Riferimenti bibliografici

AMIGONI F., (1979). *I sistemi di controllo direzionale*, Milano: Giuffrè.

AMMONS D., (2001). *Municipal Benchmarks*, Thousand Oaks, California: Sage Publications.

AZZONE G., (2002). "Il ruolo degli indicatori nel processo di programmazione nelle amministrazioni dello Stato", in: AA.VV., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni centrali*, Catanzaro: Il Rubbettino, pp. 79-100.

AZZONE G., (1999) "Il sistema di controllo di gestione", in: Azzone G. – Dente B., *Valutare per governare*, Milano: Etas, pp. 27-57.

BERGAMIN BARBATO M., (1991): *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Torino: Utet.

BIANCHI C., (2004). *Sistemi di programmazione e controllo per l'azienda "Regione"*, Milano: Giuffrè.

BORGONOV E., (2002). "Politici e dirigenti: un rapporto di fiducia da costruire", in: *Azienda Pubblica*, 4-5, pp. 367-370.

BRUNETTI G., (1985). *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Milano: Angeli.

MUSSARI R. (a cura di) (2001). *Manuale operativo per il controllo di gestione. Analisi e strumenti per l'innovazione*, Dipartimento della Funzione Pubblica. Ufficio per l'Innovazione delle Pubbliche Amministrazioni, Catanzaro: Il Rubbettino.

QUINN J. (1980). *Strategies for Change: Logical Incrementalism*, Homewood: Irwin.