



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI TORINO

This is an author version of the contribution published on:

F.GABOARDI

Forme di controllo gestionale negli enti locali
QUADERNI AMMINISTRATIVI (2014)

The definitive version is available at:

<http://www.csa-torino.it/>

FORME DI CONTROLLO GESTIONALE NEGLI ENTI LOCALI

1. - *Premessa.*

Il tema dell'efficienza della Pubblica Amministrazione è ritenuto, a ragione, una delle sfide che dovranno caratterizzare il prossimo periodo socio-politico, una volta esaurito l'effetto "privatizzazioni" che indubbiamente ha rinviato la soluzione auspicata dalla riforma.

Si ritiene, di norma, che l'organizzazione pubblica soffra di un complesso di inferiorità rispetto a quella privata, per quanto riguarda l'efficienza.

A tal proposito si prendono in considerazione tre fattori principali:

1. la non unicità degli obiettivi dell'organizzazione e la temporaneità nella leadership.

Nonostante i tentativi della legge (1), il rapporto tra delegante (organo politico) e delegato (organo tecnico) nelle organizzazioni pubbliche è spesso confuso; infatti è facilmente soggetto a sovrapposizione di competenze e di interessi e a rapidi cambiamenti di interlocutore.

2. il sistema di incentivi più difficili da applicare.

Le condizioni di forte asimmetria informativa tra organo politico e dirigente pubblico portano all'impossibilità di differenziare

(1) In particolare si vedano la legge n. 142 del '90, la legge n. 241 del '90, il dlgs. n. 29 del '93 e la legge n. 94 del '97; queste leggi hanno tentato di separare i compiti e le responsabilità dell'organo esecutivo da quello politico e di introdurre criteri oggettivi di efficienza e di efficacia nella P.A. Ciò è dovuto principalmente all'instabilità politica, ai cambiamenti di opinione, ai conflitti di interesse tra i gruppi sociali.

gli incentivi sulla base dei rendimenti (mancanza effettiva di autonomia dei dirigenti);

3. *la presenza di "aree di inerzia", aggravate dalla scarsa flessibilità della struttura organizzativa pubblica.*

Lo scarso interesse verso un buon sistema di incentivi e di controlli aumenta le aree di inerzia (2), cioè aumenta la resistenza al cambiamento che si consolida in forme sempre lontane da parametri di sufficienza.

In una organizzazione pubblica dovrebbero avere minore efficacia il rapporto di autorità e la remunerazione, mentre dovrebbero essere più considerati l'identificazione e il sistema di regole.

Le imprese, infatti, hanno un'organizzazione che si ispira essenzialmente a regole, gerarchiche, sistemi di trasmissione dati tra i reparti e anche all'interno di questi; per cui il rischio di un mancato rispetto delle gerarchie è molto inferiore che in un'azienda pubblica. Del resto, il meccanismo degli incentivi e dei controlli, coadiuvato da un rigido rapporto autoritario, sono le condizioni previste all'atto di assunzione del dipendente privato; l'impiego si può quindi tradurre come se si "vendesse" la propria disponibilità per eseguire ordini e direttive impartiti da altri.

Un minor controllo, un uso insufficiente degli incentivi (economici e non economici) e un alto grado di stabilità garantita del rapporto di lavoro consentono lo sviluppo serpeggiante di un certo "azzardo morale", che determina l'incremento delle aree di inerzia di cui si è detto. Ciò produce effetti di trasmissibilità negativa a catena, cioè verso i livelli più bassi, vanificando il significato vero del rapporto controllore/controlato (se mi lasci fare ciò che voglio, ti lascio poi fare ciò che vuoi).

Già è grave raggiungere un punto di inefficienza simile, ma ancor peggio sono quelle pratiche sul filo della legalità (e spesso oltre), favorite dagli atteggiamenti di chiaro "disimpegno" nei rapporti gerarchici.

Le burocrazie pubbliche soffrono di una mancanza di confronto tra loro, che produce scarsa attenzione all'efficienza interna e all'efficacia esterna; vengono a mancare le esperienze di raccordo con

(2) Le aree di inerzia dell'impegno si verificano quando il costo (come diminuzione di utilità) per passare da una posizione ad un'altra è maggiore del beneficio conseguito. Ciò porta ad una incompleta valorizzazione delle opportunità economiche in tutte le interrelazioni tra i dirigenti.

altre imprese dello stesso settore e ciò determina una carenza dello standard di riferimento e della produzione organizzativa.

Da pochi anni sono stati adottati nuovi metodi di monitoraggio e di analisi dei risultati; sono stati imposti dalla legge nuovi sistemi di confronto tra le realtà pubbliche e private (molto ha insegnato l'appalto per la gestione di servizi pubblici ai privati). Il c.d. *controllo di gestione* dei servizi pubblici è in funzione da diversi anni nella P.A., e cerca di consolidare una valutazione sempre più oggettiva dell'*output* pubblico. Nonostante gli sforzi apprezzabili, le differenze con il sistema privato restano ancora troppo evidenti.

Vi è anche da dire che minori vincoli di produttività, associati a più bassi stipendi nel tempo, possono aver determinato una progressiva "selezione avversa" nella qualità di una parte dei lavoratori del pubblico impiego; tutto ciò è anche da considerarsi al netto della maggior sicurezza del posto di lavoro. Si assiste, quindi, ad una migrazione dei migliori lavoratori verso organizzazioni che hanno puntato la loro immagine su sistemi di incentivazione meritocratica. Questo comportamento ha attenuato i rischi di azzardo morale, introducendo regole precise e ancora più vincolanti del settore privato, regolamentando in dettaglio tutto ciò che è possibile. Così facendo, però, sono arrivate puntualmente altre complicazioni, che si possono tradurre nella mancanza totale di autonomia e di iniziativa del dipendente pubblico; egli, infatti, come il suo collega privato, ha sempre meno la possibilità di rifugiarsi dietro le regole per "attenuare legalmente" il proprio impegno.

Infatti, nel settore pubblico, si forma una specie di *trade-off* tra legalità-imparzialità ed efficienza; se si garantisce la prima si deve essere disposti a sacrificare la seconda e viceversa. L'operatore pubblico si pone innanzitutto il problema della legittimità del provvedimento, cioè la sua inattaccabilità e solo poi viene il raggiungimento del risultato, che resta pur sempre un obiettivo più lontano. E a questo proposito la legge e la giurisprudenza non privilegiano spesso il criterio "sostanziale" rispetto a quello "legale", contribuendo ad aumentare l'atteggiamento di "disimpegno".

In un mondo di contratti incompleti e di asimmetrie informative, anche i diritti di controllo hanno un valore, come i diritti di proprietà. Nel settore privato per risolvere il problema del contrasto di interessi tra managers e azionisti, si fa riferimento a controlli diretti e indiretti, che accrescono gli incentivi ai managers per comportamenti in linea con gli obiettivi dei proprietari dell'impresa.

Oltre alle varie forme di incentivi, esiste poi la presunzione di rispetto della fiducia concessa al manager di agire nell'interesse degli azionisti, riservandosi la possibilità di citare in giudizio gli inadempienti. Questi costituiscono i meccanismi *interni* di controllo e già si trovano notevoli differenze di significato e di operatività per le organizzazioni pubbliche.

Altre differenze tra settore privato e settore pubblico derivano da fattori *esterni*, di controllo o di supervisione. Nel privato hanno rilevanza il mercato dei prodotti, il mercato dei pacchetti di controllo delle imprese (market for corporate control) e il mercato del lavoro della dirigenza. Nel pubblico, invece, la concorrenza sul mercato dei prodotti è spesso assente, sostituita dalle operazioni a gran voce di coloro che utilizzano i servizi pubblici. Quindi, è nelle maglie di questi meccanismi che si annidano le inefficienze e le azioni di scarsa credibilità politica.

Il concetto che si fa strada nell'azienda pubblica è quello di *cultura d'impresa*, come regola di comportamento che offre l'identità ad una organizzazione pubblica. La cultura d'impresa può essere paragonata a ciò che in economia aziendale viene definito *l'orientamento strategico di fondo*. In sostanza, si tratta dell'indennità profonda dell'impresa, la sua parte invisibile che racchiude la strategia delle scelte, cioè l'insieme di quei valori che definiscono i lineamenti fondamentali di un'impresa.

Nelle organizzazioni pubbliche, però, queste considerazioni valgono relativamente; magari solo sulla carta come impegni più ideali che reali, anche se il senso di identificazione negli obiettivi potrebbe essere più spiccato. Sarebbe dunque ragionevole pensare che gli obiettivi da raggiungere dalle aziende pubbliche abbiano una grande rilevanza sociale; per questo solo motivo vale la pena di affinare ulteriormente i sistemi di misurazione dell'*efficienza*, dell'*efficacia*, dell'*economicità* e della *produttività* di un'organizzazione pubblica.

Il dibattito sull'organizzazione dei servizi pubblici fu introdotto dalla legge n. 142 del '90 e pone ancora oggi alcune riflessioni di carattere aziendale di grande rilievo. È quindi opportuno, prima di entrare nell'analisi dei parametri tecnici del controllo di gestione, inquadrare quelle che si considerano le sue linee essenziali.

Indipendentemente dalla natura giuridica scelta per la gestione delle diverse tipologie di servizi, tutti i servizi pubblici, per legge, devono essere gestiti con criteri di *economicità*, *efficienza*, *efficacia* e *produttività*. Le aziende speciali hanno l'obbligo del pareggio

di bilancio, senza per questo penalizzare le categorie sociali più deboli. Sono principi fondamentali che la legge ha voluto introdurre per la gestione aziendale pubblica sul modello di quella privata, e con non poche difficoltà.

I riflessi pratici dei contenuti a cui la legge si ispira possono essere riassunti nel modo seguente.

CRITERIO DI ECONOMICITÀ (E1): esprime il basso costo delle risorse impiegate (RI). L'economicità massima si ottiene quando il costo delle risorse impiegate è minimo, cioè l'economicità è una funzione inversa del costo delle risorse.

CRITERIO DI EFFICIENZA (E2): è il rapporto tra i risultati ottenuti (RO) e le risorse impiegate (RI). Una gestione è tanto più efficiente quanto più grandi sono i risultati, a parità di risorse impiegate, oppure, a parità di risultati, le risorse impiegate più contenute. Quindi, il criterio di efficienza può essere visto sotto una duplice forma, cioè come una funzione direttamente proporzionale ai risultati, o come una funzione inversa delle risorse. Ne consegue che la gestione di un'impresa, a parità di risultati, sarà tanto più efficiente quanto più sarà economica. Il risultato di gestione (RG) diviene così una funzione combinata dei criteri di economicità e di efficienza. Ciò è possibile esprimerlo con la relazione.

$$RG = f (E1, E2)$$

CRITERIO DI EFFICACIA (E3): è il rapporto tra i risultati ottenuti (RO) e gli obiettivi attesi (OA). Il concetto di efficacia non influenza direttamente il risultato di gestione (RG), ma esprime il "grado di soddisfazione" delle attese attraverso i risultati; in termini economici, se viene riferito alla gestione di un'impresa, esprime la capacità dei consuntivi di rispettare le previsioni del bilancio.

Nei servizi pubblici si dirà che una gestione è efficace quando è capace di soddisfare le aspettative degli utenti attraverso la qualità dei servizi resi.

Se la variabile efficacia (E3) non influenza in modo diretto il risultato di gestione (RG), ciò significa che si può essere economici ed efficienti senza necessariamente essere efficaci. Quest'affermazione non è più vera quando si pensa da un'economia di mercato, in cui la mancanza di efficacia orienta i consumatori verso offerte concorrenziali, dalla perdita di competitività (cioè dalla contrazione dei risultati) si riducono sia l'economicità che l'efficienza, influenzando

negativamente il risultato di gestione (RG). Il mercato opera da regolatore del fenomeno, ma solo in un regime di concorrenza altrimenti la domanda non potrebbe avere offerte alternative. Per questo, la legge accanto a E1 e E2 (condizioni di equilibrio economico) indica anche E3; in sostanza vuole che sia sempre presente un attento confronto tra i risultati e le attese, per verificare costantemente la qualità dei servizi offerti.

CRITERIO DI PRODUTTIVITÀ (P1). Ottenere un controllo di gestione efficiente, efficace ed economico è già un risultato da non sottovalutare. Ma occorre andare oltre, cioè quel risultato deve essere anche "produttivo". Vuol dire che deve essere il frutto di sforzi idonei a misurare l'incisività dell'organizzazione nel sistema economico complessivo (fattore di produzione — procedimento — prodotto finale — servizio). Il processo integrato dei fattori di produzione, nell'ambito di un procedimento che porta a un prodotto o a un servizio, conduce a qualcosa di nuovo, rendendo la gestione utile anche in termini di produttività.

Una valutazione seria della produttività porta ad inquadrare il problema del dualismo tra il controllo di gestione e la valutazione delle politiche. La differenza, in sintesi, riguarda "l'oggetto" dell'indagine: il C. di G. si occupa di un risultato immediato (prodotto o servizio) e subito verificabile nella sua opportunità. La valutazione delle politiche, invece, guarda al risultato finale e tiene conto della pluralità di fattori che influenzano le azioni pubbliche.

2. - *La funzione del controllo negli enti locali: controllo esterno ed interno.*

In ogni sistema aziendale, il processo di controllo comporta che attività tecniche e procedure siano specificamente organizzate per verificare l'andamento della gestione nel tempo. La funzione del controllo nasce e si specifica in relazione all'attività produttiva alla quale il controllo stesso si applica ed alle interdipendenze che sussistono tra il sistema di controllo e gli altri soggetti economici che operano sul mercato.

Il controllo esterno garantisce un'esigenza di informazioni da parte della generalità dei cittadini sui modi di svolgimento delle attività pubbliche; esso è volto a far rispettare le regole, le procedure ed i vincoli che limitano le scelte degli amministratori e disciplinano i modi di porre in atto pubbliche attività.

Tradizionalmente, nel sistema delle aziende pubbliche è stato privilegiato questo tipo di controllo; esso è svolto da strutture che hanno il compito di garantire la legittimità degli atti posti in essere dalla pubblica amministrazione.

Il controllo interno ha la prevalente finalità di verificare e/o di elevare il livello di efficienza e di efficacia raggiunto nel corso della gestione; esso risponde ad esigenze di conoscenza interne ad ogni organismo produttivo che deve realizzare obiettivi prestabiliti.

Tale controllo è esercitato all'interno delle pubbliche unità, al fine di far conoscere agli stessi organi di direzione i comportamenti operativi tenuti durante la gestione e gli effetti che essi hanno prodotto sugli obiettivi perseguiti dall'ente locale.

I controlli esterni sono posti in essere allo scopo di verificare il rispetto sostanziale e formale delle norme che disciplinano pubbliche attività. L'esercizio del controllo esterno risponde all'esigenza politica di conoscere e di far conoscere come le risorse finanziarie siano impiegate per raggiungere gli obiettivi pubblici. Tuttavia, la continua crescita di tale controllo, ha condizionato e ostacolato, in molti casi, l'attività del controllo interno. Infatti, l'enfasi posta sulla legittimità degli atti ha messo in secondo piano la ricerca dell'economicità e della coerenza delle iniziative pubbliche, rispetto alle esigenze della collettività.

La *funzione del controllo interno* è composta dall'insieme delle procedure, tecniche ed operazioni esercitate in un organismo produttivo, pubblico o privato, allo scopo di misurare e correggere il processo operativo, attraverso il quale sono perseguiti obiettivi predeterminati. Esso è volto a monitorare l'attività di gestione, a rilevare gli scostamenti tra ciò che si sta verificando e ciò che è stato programmato e ad analizzare le cause che hanno determinato tali scostamenti. Il controllo interno è volto a produrre interventi correttivi sia al fine di migliorare la funzionalità dell'organismo controllato, sia al fine di armonizzare lo sviluppo produttivo con gli obiettivi previsti.

La funzione del controllo interno è strettamente correlata alle altre funzioni manageriali; le funzioni di programmazione, organizzazione e controllo quindi, si sovrappongono e si intersecano tra loro.

Queste stesse funzioni non vanno considerate come autonome attività degli organi di direzione, ma come un insieme di comportamenti coordinati, finalizzati e che qualificano l'operato di ogni manager pubblico e privato.

In ogni settore dirigenziale, la *programmazione* rappresenta quel processo mediante il quale sono definiti gli obiettivi da realizzare e sono descritte le vie gestionali necessarie per realizzarli in un determinato periodo di riferimento.

Partendo dallo studio dei fenomeni che potranno verificarsi, si giunge alla scelta delle attività da svolgere in futuro; nel corso della gestione, l'effettiva realizzazione dei programmi è garantita dalla funzione del controllo e dalle capacità di leadership del management. Il comportamento dei dirigenti ed il governo delle risorse umane, nella gestione produttiva di ogni unità aziendale di tipo privato o pubblico, costituiscono le variabili fondamentali da cui scaturiscono le operazioni di gestione ed i risultati ottenuti.

Da ciò si può affermare che non esiste programmazione se non esiste controllo che consenta la comparazione tra ciò che è stato programmato e ciò che si è verificato; non esiste controllo senza programmazione, ovvero senza aver predefinito obiettivi, programmi, progetti e servizi che devono essere realizzati durante la gestione.

Può essere posto in atto un processo di controllo solo dove sia stato definito un programma, un progetto fondato su obiettivi che organi responsabili hanno prestabilito. Si richiede, inoltre, che la funzione del controllo abbia la capacità di "*misurare*", "*correggere*" e "*dominare*" lo svolgimento delle attività entro schemi prefissati e corrispondenti alle autorizzazioni preventivamente ottenute.

3. - *La funzione del controllo nel quadro normativo degli Enti locali.*

In base all'art. 130 della Costituzione, gli atti degli Enti locali erano assoggettati ad un controllo esterno di legittimità posto in essere dai Comitati regionali di controllo (CO.RE.CO.), articolati sul territorio secondo quanto è disposto dall'art. 41 della legge n. 142 del 1990. Il controllo di questi Comitati consiste nella verifica di conformità degli atti di gestione, del bilancio di previsione e del bilancio consuntivo.

Tutti questi momenti del controllo esterno sono stati regolamentati da norme nazionali di carattere generale e da norme locali e statutarie, definite dall'Ente locale a cui il controllo è indirizzato (art. 46 della legge n. 142 del 1990).

La legge n. 142/90, oltre a regolare la funzione di controllo assegnata ad organi esterni, riconosce, seppur in misura limitata, la

funzione di controllo interno che nell'art. 51 di detta legge si sostanzia nel cosiddetto controllo di gestione. Al 1°, 4° e 6° comma di quest'articolo si ritrovano riferimenti più qualificanti rispetto a quelli che possono riscontrarsi nell'art. 22 del D.P.R. n. 421, ora abrogato e che rappresentava il solo momento significativo di controllo interno.

In esso si fa menzione di un documento allegato al rendiconto degli Enti locali in grado di dare un'illustrazione economica dei dati consuntivi, dalla quale risultino *“in particolare evidenza i costi sostenuti ed i risultati conseguiti per ciascun servizio, programma o progetto”*. L'illustrazione economica dei costi e dei risultati raggiunti nella prestazione dei servizi e per la realizzazione dei programmi degli Enti locali, contenuta in questo allegato, appare essere completamente in armonia con l'art. 22 della legge n. 468 del 1978 (con le modificazioni apportate dalla legge n. 362 del 1988). In entrambe le normative, dello Stato e degli Enti locali, si richiedono analisi economiche sulla gestione; anche la legge n. 468/78 fa riferimento ad un allegato al rendiconto da cui possano dedursi dati consuntivi in grado di illustrare *“il significato amministrativo ed economico delle risultanze contabilizzate, di cui vengono posti in particolare evidenza i costi sostenuti ed i risultati conseguiti per ciascun servizio, programma e progetto”*.

Questa identità nel disposto normativo risponde, in via prevalente, alla finalità pubblica di normalizzazione e coordinamento tra i conti pubblici.

Un più significativo apporto normativo in tema di controllo interno è contenuto nell'art. 51 della legge n. 142/90, dove si rileva che i Comuni e le Province organizzano gli uffici ed i servizi in base a criteri di *“economicità di gestione e secondo principi di professionalità e di responsabilità”* (art. 51, 1° comma). Nella stessa legge si afferma che *“i dirigenti sono direttamente responsabili, in relazione agli obiettivi dell'Ente”* (3° comma) e che i risultati ottenuti dal dirigente sono valutati in relazione al *“livello di efficienza e di efficacia raggiunto dai servizi dell'Ente da lui diretti”* (6° comma).

I criteri dell'economicità, dell'efficacia e dell'efficienza sono ribaditi nel d.lgs. n. 29 del 1993, dove si afferma che:

a) l'organizzazione degli uffici e dei servizi pubblici deve accrescere l'efficienza delle amministrazioni e deve razionalizzare il costo del lavoro (art. 1, 1° comma);

b) i dirigenti hanno autonomi poteri di spesa, di organizzazione e di controllo e sono sempre essi i “responsabili della gestione e dei relativi risultati” (art. 3);

c) l'organizzazione degli uffici della Pubblica Amministrazione deve “assicurare l'economicità, speditezza e rispondenza al pubblico interesse dell'azione amministrativa” (art. 4).

Al fine di verificare la rispondenza della gestione a questi principi, nello stesso decreto, all'art. 20, si richiede di istituire “servizi di controllo interno o nuclei di valutazione, con il compito di verificare, mediante valutazioni comparative dei costi e dei rendimenti, la realizzazione degli obiettivi, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, l'imparzialità ed il buon andamento dell'azione amministrativa”.

4. - I contenuti del controllo nell'ordinamento contabile.

L'istituzione e la disciplina del controllo di gestione possono essere considerati fra i momenti centrali dell'intera riforma dell'ordinamento contabile e finanziario degli Enti locali. Infatti, per far nascere in modo più generalizzato e senza incertezze la funzione di controllo negli Enti locali, si è ritenuto necessario emanare un insieme di norme contenute nell'ordinamento contabile e finanziario di cui al d.lgs. n. 77 del 1995, coordinato con il d.lgs. n. 336 del 1996; la legge n. 662 del 1996; d.l. n. 669 del 1996 convertito dalla legge n. 30 del 1997; la legge n. 127 del 1997 (Bassanini 2); d.lgs. n. 342 del 1997; la circolare n. F.L. 28/97. In questo testo è dichiarata in modo esplicito l'esigenza di organizzare la funzione del controllo di gestione (artt. 39, 40, e 41).

All'art. 39 dell'Ordinamento contabile e finanziario si afferma che il controllo di gestione è “la procedura diretta a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e, attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione dell'Ente locale, l'efficacia, l'efficienza e il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi”. In questa definizione del controllo si evidenziano anche contenuti regolamentati nel decreto 29 del 1993.

La norma conferma quanto detto fin qui: il controllo interno esiste solo in quanto esiste un processo di programmazione. Infatti, nell'ordinamento contabile e finanziario sono ribaditi i criteri di ef-

ficienza, di efficacia e di economicità; si stabilisce, inoltre, che le procedure di controllo devono dimostrare il grado di realizzabilità degli obiettivi programmati attraverso l'analisi delle risorse acquisite, dei costi sostenuti, dei servizi offerti e delle specificazioni, in questi termini, di quantità e di qualità.

L'art. 40 dell'Ordinamento contabile e finanziario stabilisce che *“il controllo di gestione si articola in tre fasi: a) predisposizione di un piano dettagliato di obiettivi; b) rilevazione dei dati relativi ai costi e ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti; c) valutazione dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi al fine di verificare il loro stato di attuazione”*.

Nel successivo art. 41 si precisa che *“la struttura operativa alla quale... è assegnata la funzione di controllo agli amministratori ai fini della verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati e ai dirigenti dei servizi affinché questi ultimi abbiano gli elementi per valutare l'andamento della gestione dei servizi di cui sono responsabili”*.

Ciò rinvia al problema centrale del ruolo e della responsabilità degli organi politici e dei dirigenti: i ruoli degli organi politici ed amministrativi, negli Enti locali, sono risultati spesso confusi; i loro principali contenuti manageriali non sono sempre evidenziati con chiarezza. Lo stesso art. 41, quando parla del controllo per gli *“amministratori”*, usa tale termine in modo generico ed ambiguo: non è ben chiaro se si intenda per *“amministratore”* qualsiasi organo di direzione di un Ente locale o solo una parte dell'organizzazione in oggetto, direttamente collocata nella struttura operativa.

Si può affermare che gli *“amministratori”*, cui fa riferimento la norma, sono diversamente caratterizzati rispetto agli organi politici; ai primi occorre attribuire autonomia decisionale e gestionale in contesti operativi definiti e nel pieno rispetto delle scelte strategiche e programmatiche descritte dai superiori organi politici; ai secondi, invece, occorre attribuire ampia capacità manageriale, fondata sulla conoscenza dell'ambiente e delle esigenze che la collettività vuole siano soddisfatte.

Gli ambiti discrezionali degli organi politici, rispetto a quelli attribuiti agli organi amministrativi, sono diversi e da specificare opportunamente nel contesto normativo di ogni Ente locale. I comportamenti manageriali degli organi politici sono indirizzati a definire gli obiettivi, le scelte strategiche, la struttura amministrativa i risultati raggiunti. I comportamenti dei dirigenti sono indirizzati

a raggiungere gli obiettivi descritti dagli organi politici, a realizzare le strategie prescelte, a gestire le risorse umane in armonia con le finalità dell'Ente locale.

Quindi i tecnici ed i politici hanno responsabilità e capacità di decisione diverse; entrambi concorrono a qualificare la funzionalità dell'Ente locale nel contesto sociale di riferimento ed entrambi necessitano di particolari procedure, tecniche ed attività di controllo interno.

5. - *La tipologia della funzione di controllo e la disposizione dell'ordinamento contabile e finanziario.*

La funzione del controllo produce un insieme di azioni di supporto e di indirizzo per il governo dell'Ente locale; essa facilita la realizzazione delle linee strategiche ed ha il preciso compito di migliorare i servizi offerti, date le risorse assegnate dal Consiglio ai responsabili.

Il sistema di controllo garantisce a tutti gli organi dirigenziali l'informazione accurata delle difformità e delle conformità che possono verificarsi durante il processo operativo, tra azioni e valori prestabiliti.

Il controllo ha rilevanza direzionale, ma spesso assume importanza principalmente per le sue misurazioni di efficienza ed efficacia; la sua configurazione interna viene distinta nel controllo di gestione e nel controllo direzionale.

L'intero sistema di controllo deve soddisfare le esigenze conoscitive degli organi responsabili e di governo; le informazioni rilevanti per gli organi di direzione possono essere di diversa natura (economica, organizzativa, finanziaria, strategica, qualitativa, di rendimento sul lavoro), con specifico riferimento temporale (previsionale, storico, concomitante, consuntivo) e con particolari esigenze di comparazione (con altre unità dell'Ente, con altre unità sociali di riferimento o altro). Un sistema di controllo ha rilevanza e risponde alle aspettative quando è in grado di fornire a tutti gli organi di governo le informazioni necessarie per migliorare il proprio processo decisionale, in modo consapevole.

L'art. 39 dell'ordinamento contabile e finanziario afferma che "*il controllo di gestione è la procedura diretta a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati*"; esso deve essere in grado di verificare la realizzabilità degli obiettivi programmati in diretta

relazione alle risorse acquisite ed ai costi sostenuti. Inoltre la funzione del controllo deve prendere in esame anche i comportamenti gestionali dei dipendenti e correlarli alle *motivazioni delle risorse umane*.

Ciò comporta un uso differenziato e complesso di dati contabili, extracontabili, qualitativi e quantitativi, che sviluppino forme di incentivazione del personale con programmi e progetti specifici e definiscono obiettivi pubblici locali; ciò considerando, con gradi diversi di complessità, anche le aspirazioni personali e/o collettive degli operatori. In buona sostanza, il controllo direzionale serve a valutare le risorse umane ed a coordinare l'insieme delle finalità personali, realizzando gli obiettivi aziendali (approccio motivazionale).

Il management governa le risorse umane preoccupandosi di attenuare il più possibile gli ostacoli organizzativi, gestionali e psicologici che influenzano negativamente i dipendenti. Spesso i dirigenti pubblici e privati governano le risorse umane assegnando loro responsabilità, compiti superiori, autonomia organizzativa e capacità decisionale al fine di liberare le potenzialità personali sul lavoro.

Quando le analisi di valutazione delle risorse umane e gli indicatori di efficienza gestionale sono tra loro compatibili, si riscontra un clima di collaborazione tra le risorse che garantisce nel tempo l'efficacia delle prestazioni.

6. - *Il controllo di gestione e la programmazione.*

Si è detto che la funzione del controllo interno può essere ripartita in due distinte aree:

- *controllo di gestione;*
- *controllo direzionale.*

In verità, all'interno dell'ordinamento contabile e finanziario è disciplinato solo il controllo di gestione, mentre non è affatto preso in considerazione il controllo direzionale. Ciò vuol dire che il legislatore ha stabilito una specifica normativa in tema di controllo di gestione, ma ha lasciato libertà per quanto riguarda l'altra parte della funzione in oggetto, ovvero la rilevante area del controllo direzionale. Se non è disciplinato uno specifico comportamento manageriale, vuol dire che esso non è proibito, ma che può essere più liberamente determinato.

Ogni Ente locale, quindi, è libero di organizzare e caratterizzare

la propria struttura di controllo direzionale in diretta rispondenza alle esigenze specifiche gestionali. Ciò si conferma ancor più chiaramente ove si osservi il contenuto delle norme che regolamentano, nell'ordinamento contabile e finanziario, lo stesso controllo di gestione. Esse sono di carattere generale e descrivono, in linea di massima, il contenuto e le modalità del controllo in oggetto.

Il sistema di controllo indicato nell'ordinamento contabile e finanziario è articolato in tre fasi:

- 1) predisposizione di un piano di obiettivi;
- 2) rilevazione dei dati relativi ai costi ed ai proventi, nonché rilevazione dei risultati raggiunti;
- 3) valutazione dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi, al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurare l'efficacia, l'efficienza ed il grado di economicità dell'azione intrapresa.

1° fase. Consiste nella predisposizione del "piano degli obiettivi"; è disciplinata in più parti nel capo II dell'ordinamento contabile, ma solo all'art. 11 è indicato in modo chiaro l'obbligo di "definire" un "piano esecutivo di gestione" (PEG), fondato su obiettivi e tale da soddisfare quanto richiesto nella prima fase del controllo di gestione. Questo piano è elaborato dall'organo esecutivo, sulla base del bilancio di previsione "determinando gli obiettivi di gestione ed affidando gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi". Va anche osservato che il PEG, soddisfacendo le esigenze strutturali necessarie per impiantare un sistema di controllo di gestione negli Enti locali, appare idoneo alla predisposizione stessa del "piano obiettivi".

Tale documento deve esistere e deve essere posto a base delle quantificazioni finanziarie contenute nel bilancio di previsione, che lo stesso Consiglio comunale deve deliberare (ci si riferisce alla Relazione previsionale e programmatica).

Occorre ribadire che nella Relazione previsionale e programmatica, dovrebbero essere contenuti gli elementi qualitativi e quantitativi sufficienti a rappresentare in modo dettagliato "il piano degli obiettivi". In riferimento ad ogni programma e progetto, la Relazione previsionale e programmatica specifica sia le finalità da raggiungere che le risorse (umane e strumentali) impiegate a tali scopi; specifica in riferimento agli organismi gestionali dell'Ente locale (aziende speciali, consorzi, ecc.) gli obiettivi assegnati e da conse-

seguire, con le opportune misurazioni di efficienza, di efficacia e di economicità riguardanti i servizi offerti.

2° fase. È regolamentata dall'art. 40 dell'ordinamento contabile, in cui si richiama l'impianto utilizzato dall'Ente locale durante la gestione. Deve trattarsi di un sistema di analisi dei fatti amministrativi che sia in grado di far conoscere i costi sopportati, i proventi acquisiti durante l'esercizio, e i risultati raggiunti. È il concetto della "contabilità economica", ribadito nell'ordinamento contabile all'art. 74. Infatti si rileva che gli Enti locali possono adottare "il sistema di contabilità che più ritengono idoneo per le proprie esigenze". Tuttavia, l'impianto contabile scelto da ogni Ente locale non può essere stabilito senza alcun vincolo, ma deve essere comunque "idoneo" a soddisfare le "esigenze" e quindi anche quelle che nascono dal controllo di gestione.

Ciò è messo in evidenza dal fatto che le rilevazioni economiche, cui è fatto riferimento nell'art. 74, sono necessarie per le successive misurazioni (terza fase del controllo di gestione) di efficacia, di efficienza ed economicità, atte a valutare il grado di attuazione degli obiettivi programmati.

Non è specificato, nell'ordinamento contabile, a quale livello di approfondimento analitico debba essere condotta la rilevazione economica: si tratta, infatti, di una questione di rilevanza locale, che trova soluzione solo nel contesto organizzativo in cui la contabilità economica è adottata, e nella misura in cui le informazioni dei costi e dei proventi siano richieste per il controllo di gestione.

Tale controllo non utilizza solo dati economici di gestione, ma anche valori finanziari e patrimoniali, provenienti da documenti di sintesi di previsione e di rendicontazione.

3° fase. Anch'essa è descritta nell'art. 40 dell'ordinamento contabile. Si esprimono giudizi sulla gestione e si valutano i risultati ottenuti in rapporto agli obiettivi programmati. Questo può essere il momento in cui il controllo di gestione può evidenziare il suo contenuto manageriale. Occorre che la struttura organizzativa prescelta fornisca parametri di sintesi sulla gestione, nonché elaborati di analisi per programmi, servizi ed interventi; ciò consente valutazioni in termini di efficacia, di efficienza e di economicità.

Il confronto tra i dati contabili, le misurazioni risultati/obiettivi e le valutazioni conseguenti pone gli organi nelle condizioni di conoscere l'operato di ogni singolo "responsabile" di servizio o di

attività. A questo scopo, il controllo di gestione e l'intera funzione di controllo interno danno origine ad una più diretta partecipazione delle risorse umane impiegate, capaci di valutare meglio il proprio operato rispetto alle responsabilità assunte ad agli obiettivi programmati.

7. - *L'organizzazione del controllo di gestione nell'Ente locale.*

Il 3° comma dell'art. 40 dell'ordinamento contabile considera le unità elementari dell'organizzazione, che consistono nei servizi e nei centri di costo. In riferimento ad esse, debbono essere controllati i mezzi finanziari acquisiti, i costi sostenuti per i fattori produttivi impiegati, i risultati conseguiti e, se esistono, anche i ricavi ottenuti.

Quanto disposto in questo comma, si ricollega all'art. 41, dove si afferma che la struttura operativa del controllo di gestione deve fornire *“le conclusioni del predetto controllo agli amministratori ai fini della verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati e ai dirigenti dei servizi affinché questi ultimi abbiano gli elementi necessari per valutare l'andamento della gestione dei servizi di cui sono responsabili”*.

L'organizzazione di una struttura di controllo, nell'Ente locale, dipende dalle finalità da raggiungere e comporta un'adeguata articolazione delle mansioni da assegnare agli organi responsabili, dislocati nella struttura pubblica. È basilare, pertanto, conoscere il numero e la tipologia degli *“organi”* coinvolti, le *“mansioni”* che debbono essere svolte e le *“relazioni”* che debbono essere definite e sviluppate tra le diverse posizioni di responsabilità amministrativa e politica.

All'art. 40 dell'ordinamento contabile è opportunamente chiarito che debbono esserci *“unità organizzative”* anche minime, necessarie per svolgere un'attività di verifica semplice sui mezzi finanziari, sui costi sopportati e sui ricavi conseguiti. Ciascuna unità produttiva con a capo un *“responsabile”* è tenuta a raccogliere, ed elaborare dati di natura economica, finanziaria e patrimoniale verificati durante la gestione. Questi stessi responsabili, poi, sono tenuti a mantenere presso di sé quei dati che apportino informazioni utili sull'andamento della gestione e ne consentano opportune valutazioni in termini di efficienza. Debbono essere questi stessi responsabili a selezionare i dati raccolti e le informazioni acquisite, per elaborare opportune

sintesi e/o analisi, rilevanti per gli organi superiori, sia amministrativi che politici.

Il controllo di gestione nel suo complesso può nascere già nelle unità organizzative elementari, ma deve essere sempre strutturato per dare informazioni di ritorno (*feed-back control*) e/o di anticipazione (*feed-forward control*) agli organi dirigenti, i quali interpretano i comportamenti operativi ed evidenziano la congruenza tra quanto programmato e quanto verificatosi.

Ciò significa che il controllo di gestione, comunque sia organizzato, deve soddisfare contemporaneamente almeno due diverse esigenze conoscitive, che nascono rispettivamente:

1) nelle unità organizzative minori in cui è frazionata l'attività pubblica dell'Ente locale, in ogni ufficio, sezione, divisione, a cui fa capo un responsabile in cui sono indicati i compiti per realizzare programmi, servizi, interventi o attività di controllo e di contabilità e condizioni gestionali a cui il responsabile è interessato;

2) nelle massime unità organizzative dell'Ente locale, sia amministrative che politiche; questi diversi organi di direzione sono interessati ad ottenere informazioni di controllo (*feed-back e feed-forward control*), in modo continuativo dalle diverse posizioni organizzative, al fine di migliorare la qualità delle scelte programmatiche, delle risorse umane, e di accrescere la soddisfazione della comunità.

8. - *La dimensione finanziaria e patrimoniale del controllo di gestione.*

Alla base del sistema gestionale del controllo, sono usati dati contabili di tipo finanziario, economico e patrimoniale, rilevati sia nel corso della gestione che dei principali momenti di formazione del bilancio di previsione e del consuntivo.

A questo scopo è possibile distinguere nel sistema del controllo di gestione le analisi del controllo finanziario, del controllo economico e del controllo patrimoniale, che hanno caratteristiche, finalità e basi contabili tra loro differenti.

La *contabilità* finanziaria raccoglie ed elabora dati finanziari che descrivono le operazioni di gestione. Le rilevazioni contabili finanziarie nascono in fase di formazione delle previsioni di competenza e giungono, entro il termine dell'esercizio, a dare giustificazione, in termini di competenza e cassa, dei comportamenti operativi verificatisi durante l'anno.

La dimensione finanziaria del controllo di gestione comporta un confronto di sintesi tra i documenti di previsione ed il conto del bilancio, redatto in fase di consuntivo. Un confronto tra i valori complessivi delle entrate e delle spese, previsti e verificati durante la gestione, consente di conoscere lo stato di realizzazione degli obiettivi formulati; tale confronto può porre in risalto gli scostamenti, analizzando le cause che abbiano originato differenze tra i valori programmati e quelli rendicontati (Prospetto 1).

I dati finanziari di previsione possono essere rappresentativi di un più complesso processo programmatico, che è stato fondato su informazioni provenienti dai conti consuntivi degli anni precedenti (*feed-back control*) e da altre fonti disponibili (contabili ed extracontabili) che concorrono a dare origine al processo di *feed-forward control*. Queste informazioni racchiudono le alternative di comportamento prescelte e da realizzare nel tempo.

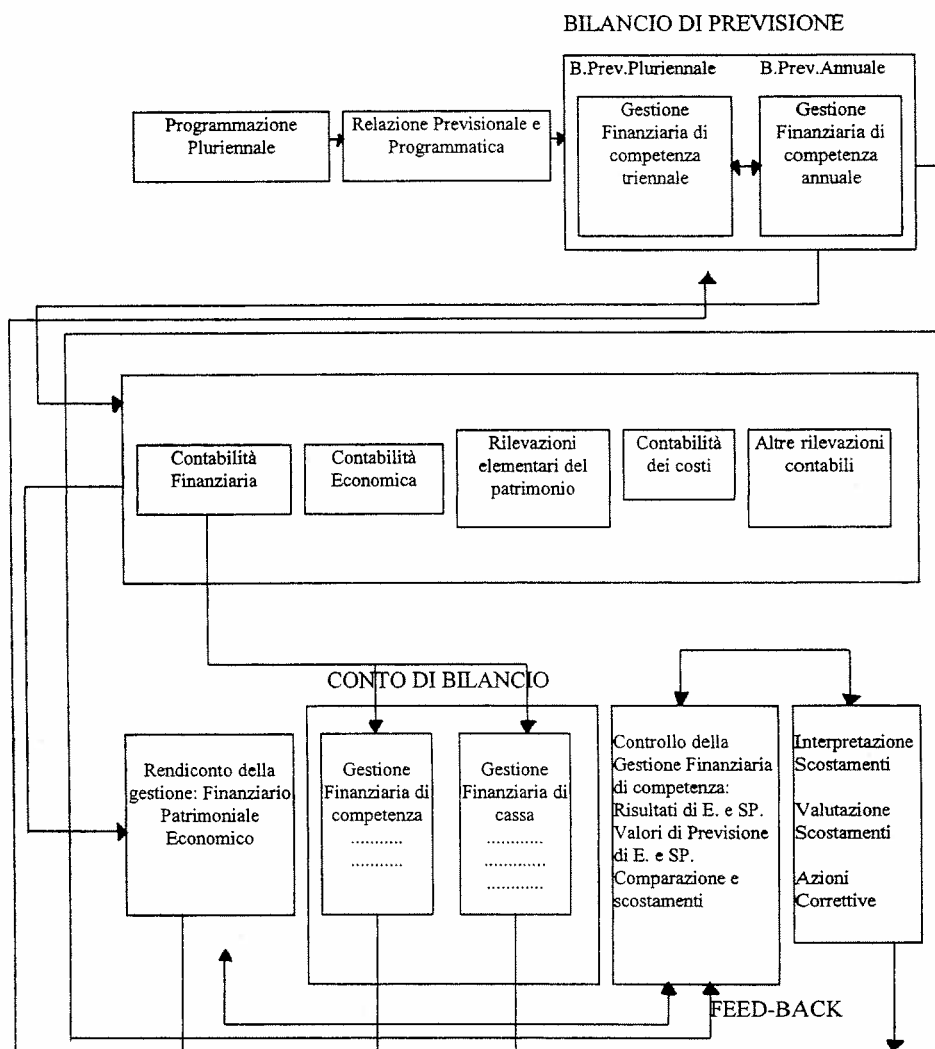
Il bilancio di previsione consente, da un lato, un'analisi finanziaria delle risorse disponibili e degli impieghi programmati e, dall'altro lato, una costante comparazione tra programmi previsti e prestazioni realizzate nell'esercizio.

Il vincolo che consiste nel pareggio finanziario di bilancio, comporta l'esigenza di ripartire le risorse finanziarie disponibili in base alle destinazioni di spesa che siano state programmate e che risultino comunque in grado di soddisfare i bisogni della comunità in cui l'Ente locale opera. La condizione di pareggio può essere importante per ricercare, successivamente ed in modo più organico, le condizioni di economicità necessarie per la sopravvivenza e/o lo sviluppo dell'Ente.

La *contabilità patrimoniale*, secondo l'ordinamento contabile, raccoglie i dati sulle variazioni patrimoniali verificatesi durante la gestione.

Lo stato patrimoniale rappresenta un documento contabile redatto solo in sede di consuntivo, quando viene sinteticamente descritta la rappresentazione finanziaria ed economica del patrimonio al termine dell'esercizio. Le principali voci che si evidenziano in questo documento sono di natura finanziaria (entrate e spese) e di natura economica, provenienti da componenti di costi e di ricavi non utilizzate o verificate; e ancora da beni e fattori di natura economica con utilità pluriennali e, quindi, ancora disponibile tra le risorse del patrimonio (beni immobili, macchinari, attrezzi, ecc.).

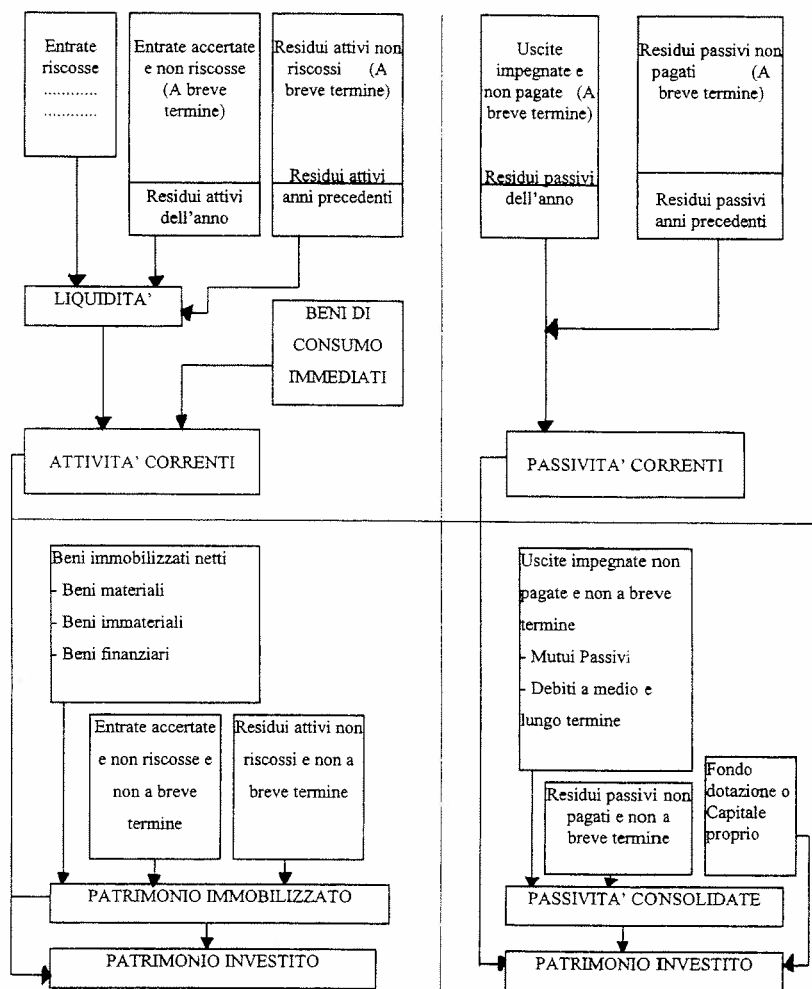
PROSPETTO 1: PROCESSO DEL CONTROLLO DI GESTIONE :
DIMENSIONE FINANZIARIA



Gli elementi attivi dello stato patrimoniale di un Ente locale sono: i beni demaniali, i terreni, i beni immobili e mobili disponibili, le attività finanziarie di breve, medio e lungo periodo, le rimanenze, i ratei ed i risconti. Gli elementi passivi sono rappresentati dalle fonti di finanziamento proprie e dei terzi.

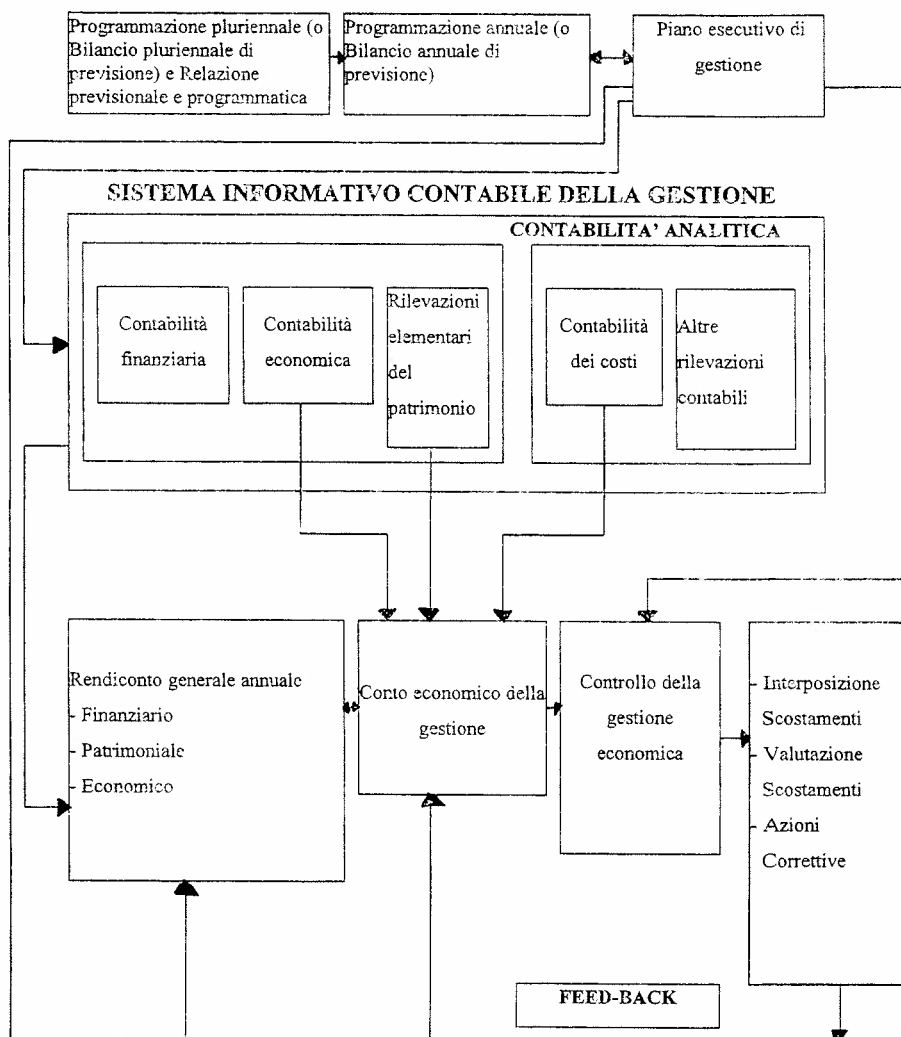
PROSPETTO 2: SCHEMA SINTETICO DEGLI ASPETTI FINANZIARI E PATRIMONIALI DI UN'AZIENDA PUBBLICA

CONTO DEL PATRIMONIO



Con un'analisi temporale delle singole voci del patrimonio, si evidenziano le politiche realizzate dagli organi di governo. L'indagine sulle fonti di finanziamento rileva la capacità di "autofinanziarsi" dell'Ente e le opportunità che possono facilitare la realizzazione dei programmi prescelti, con un certo livello di "autosufficienza economica" della gestione (Prospetto 2).

PROSPETTO 3: PROCESSO DEL CONTROLLO DI GESTIONE:
DIMENSIONE ECONOMICA



I possibili incrementi o consumi degli elementi immobilizzati e/o correnti possono essere giustificati dalle scelte programmatiche deliberate dal Consiglio comunale o risultate conseguenti a particolari condizioni di efficienza gestionale.

L'ordinamento contabile richiede che ogni bene patrimoniale disponibile e di consumo durevole sia adeguatamente valutato, secondo

criteri prudenziali e rappresentativi dei benefici arrecati alla gestione pubblica.

9. - *La dimensione economica del controllo di gestione.*

La dimensione economica della gestione è fondamentale per costituire un qualunque sistema operativo di controllo di gestione.

Gli articoli dell'ordinamento contabile non stabiliscono su quali basi debba poggiarsi la costruzione di un sistema di controllo; è, tuttavia, noto che la dimensione economica della gestione è di preminente interesse conoscitivo ai diversi livelli di responsabilità e di governo di ogni Ente locale.

Un modo di misurare la dimensione economica della gestione è quello di configurare i costi e i proventi contenuti nel piano esecutivo di gestione e i valori esposti nel conto economico in fase di consuntivo.

Il piano esecutivo di gestione (PEG) ed il conto economico sono posti in essere prima e dopo lo svolgimento dell'attività di esercizio e devono contenere, con gradi diversi di analiticità, la qualificazione economica delle risorse assegnate ai responsabili e la loro effettiva determinazione, nel rispetto delle finalità prescelte dall'organo consiliare (Prospetto 3).

L'Ente locale deve cercare di raggiungere e/o di mantenere nel tempo l'equilibrio economico della gestione. L'indagine sull'economicità e sull'efficienza delle aziende pubbliche è condizionata dagli indirizzi di politica generale. In tali casi, sono necessari una serie di indicatori che consentano un apprezzamento più puntuale sul modo in cui si svolgono le attività in ogni Ente locale. Ciò mette in evidenza il fatto che la segnalazione dell'equilibrio economico d'esercizio, desunto dal rendiconto di un Ente locale, non è un indicatore sufficiente per un'indagine sull'economicità della gestione.

L'equilibrio economico è desumibile dal sistema contabile di rilevazione adottato dall'Ente locale; esso può essere esaminato sia nel prospetto sintetico del PEG che nella sua effettiva determinazione nel conto economico.

Di particolare rilevanza appare il raffronto tra ciò che è stato preventivamente assegnato agli organi "*responsabili*" e ciò che è stato da essi conseguito nella gestione. Lo scostamento tra i valori previsti e quelli consuntivati può avere un certo peso nella valutazione dei "*responsabili*" che eseguono i programmi, i progetti e le attività autorizzate nel bilancio di previsione.

A tal fine, si può rappresentare in modo frazionato sia il PEG, composto dai piani esecutivi di programmi, progetti ed attività, che il conto economico consuntivo composto da tanti conti economici parziali; ciò consente, per ogni programma, servizio, intervento e attività, un confronto diretto tra ogni conto economico parziale elaborato dai "responsabili", ed il proprio piano esecutivo di programma, di progetto, di servizio o di attività.

A tal riguardo, nello stesso ordinamento contabile, è disposta un'operazione di controllo di gestione per ogni "responsabile" almeno una volta l'anno. Questa procedura è possibile solo se esiste una rilevazione economica dei propri costi e proventi verificatisi durante la gestione e confrontabili con quanto stabilito nel PEG.

Gli indicatori economici assumono particolare rilevanza nel sistema del controllo di gestione; si ricercano le cause degli scostamenti e si valutano le condizioni che facilitano e vincolano l'attività comunale.

Le comparazioni economiche delle diverse voci di costi e di proventi consentono di rilevare, a posteriori, le variazioni esistenti tra due esercizi successivi; con conseguente risalto delle più o meno significative condizioni di efficienza che si sono verificate.

Le analisi economiche del controllo di gestione sono principalmente rivolte alle voci di spesa ed ai costi sopportati dai "responsabili", per dare attuazione ai propri programmi, progetti ed interventi.

PROSPETTO 4: CONTO ECONOMICO DI TIPO SCALARE

CONTO ECONOMICO

A) *Proventi della gestione*

Proventi tributari

Proventi da trasferimenti

Proventi da gestione patrimoniale

Proventi diversi

Variazioni delle rimanenze di prodotti

Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni

Totale proventi della gestione (A)

B) *Costi della gestione*

Personale

Acquisti di materie prime e/o di beni di consumo

Variazioni delle rimanenze di materie e/o di beni di consumo
Prestazioni di servizi
Godimento beni dei terzi
Trasferimenti
Imposte e tasse
Quota ammortamento d'esercizio

Totale costi dell'agestione (B)

RISULTATO DELLA GESTIONE: [(A) — (B)]

C) *Proventi ed oneri di Aziende speciali e partecipate*

Utili/Oneri
Interessi su capitale di dotazione
Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate

Totale (C)

RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA: [(A) — (B) = (C)]

D) *Proventi ed oneri finanziari*

Interessi attivi
Interessi passivi:
- su mutui e prestiti
- su obbligazioni
- su anticipazioni

Totale (D)

E) *Proventi ed oneri straordinari*

Proventi:
- insussistenze del passivo
- sopravvivenze attive
- plusvalenze patrimoniali

Totale proventi

Oneri:
- insussistenze dell'attivo
- minusvalenze patrimoniali
- accantonamento per svalutazione crediti
- oneri straordinari

Totale oneri

Totale (E = Proventi — Oneri)

RISULTATO ECONOMICO DELLA GESTIONE: [(A) — (B) ± (C) ± (D) ± (E)]

La sintetica rappresentazione delle spese e dei proventi nel conto economico esprime un avanzo, disavanzo o pareggio economico, che può essere preso a base per elaborare un giudizio di economicità.

Costituiscono indicatori di efficienza economica della gestione quelli che risultano dalla comparazione tra costi e risultati. Gli indicatori economici comportano comparazioni tra i costi sostenuti e predeterminati, tra i proventi attesi e conseguiti e tra altri parametri qualitativi e quantitativi assunti come termini di riferimento. L'insieme di queste misurazioni può essere considerato opportuno per un'analisi dettagliata degli scostamenti e delle cause che li hanno originati.

Come si è già detto, la dimensione più analitica del controllo di gestione si sviluppa attraverso l'analisi dei singoli piani esecutivi dei programmi e progetti, che fanno capo ad ogni responsabile amministrativo della struttura comunale. Ogni responsabile dell'Ente locale concorre a:

- definire il suo programma operativo in sintonia con le finalità complessive stabilite dall'organo esecutivo;
- elaborare un proprio conto economico e finanziario di previsione (PES = piano esecutivo di servizio), in modo tale da consentire all'organo esecutivo una più facile aggregazione finanziaria delle voci di entrata e di spesa di tutti i PES elaborati, dando origine al c.d. PEG, i cui valori possono essere sintetizzati in modo opportuno nel bilancio di previsione annuale e pluriennale;
- gestire sulla base dei mezzi attribuiti dal bilancio di previsione i programmi precedentemente approvati;
- rendere il conto della gestione svolta nell'esercizio al superiore gerarchico, con la formazione di un parziale e proprio conto consuntivo che, in forma aggregata, verrà ad essere compreso nel rendiconto di esercizio da presentare all'organo consiliare. I diversi documenti così ottenuti saranno a base di possibili misurazioni di efficacia e di efficienza, di tipo analitico e sintetico.

10. - *Gli indicatori di efficienza, efficacia ed economicità nel controllo di gestione.*

Il controllo di gestione regolamentato dall'ordinamento contabile privilegia l'analisi di efficacia, efficienza ed economicità di tutte le attività svolte dall'Ente locale. Non esistono specifici riferimenti

temporali, ma si rileva in alcuni articoli che ogni dirigente pubblico e poi lo stesso Consiglio comunale devono controllare, “con cadenza periodica definita nel regolamento di contabilità dell’Ente” (art. 40, 1° comma), “e comunque almeno una volta entro il 30 settembre di ciascun anno” (art. 36, 2° comma), sia il permanere degli equilibri generali indicati nel bilancio sia lo stato di attuazione dei programmi. Ciò comporta indagini sulla congruenza tra le spese sostenute e le spese previste collegate alle scelte stabilite nella Relazione previsionale e programmatica e quantificate nei bilanci di previsione pluriennale ed annuale. Quanto più è analitico il sistema contabile adottato tanto più significativa sarà l’indagine di efficacia, efficienza ed economicità condotta sulla gestione dell’Ente.

Le voci di spesa, descritte nel bilancio di previsione secondo la classificazione per programmi, servizi ed interventi, possono essere rilevate contabilmente distinguendole in: 1) voci di spesa di diretta pertinenza dei centri di costo e di responsabilità; 2) voci di spesa indiretta, sostenute per il mantenimento generale della struttura dell’Ente locale. In questo modo il controllo di gestione può essere realizzato sia nelle unità organizzative minime, sia nell’intera struttura comunale.

Gli indicatori di efficienza esprimono i rendimenti e gli oneri sopportati per i fattori produttivi impiegati nella realizzazione delle prestazioni e dei servizi offerti. (Prospetto 5).

Gli indicatori di efficienza, efficacia e di economicità devono esprimere valutazioni oggettive, cioè riferire ciò che si è effettivamente verificato senza preconcetti; le grandezze o variabili prese in esame debbono essere, attraverso il tempo, coerenti e tra loro compatibili; la loro rappresentazione deve essere tempestiva, chiara e comprensibile a tutti.

Affinché le informazioni descritte negli indicatori di efficienza siano di facile utilizzo per gli operatori, è necessario dare a questi stessi indici una rappresentazione “a sistema”. Vale a dire che è necessario collegare tra loro i rendimenti dei fattori impiegati per esprimere un complessivo giudizio di efficienza su un servizio, una prestazione o un programma.

Considerando “a sistema” le specifiche indicazioni di produttività contenute nei rapporti di rendimento dei fattori per la produzione di un singolo servizio, prestazione o programma, si può giudicare il rendimento di un fattore preso in esame, come fattore “effi-

ciente" o "non efficiente" nel contesto produttivo in cui le risorse sono state impiegate.

Una prima e sommaria valutazione delle condizioni di efficienza raggiunte da un Ente locale nel tempo è desumibile dal confronto delle spese (analisi della produttività economica) e dei rendimenti (analisi della produttività fisico-tecnica) complessivamente verificatisi negli ultimi anni. Ciò comporta sia un confronto tra i conti economici, sia un'analisi comparativa tra obiettivi e risultati, condotta a partire dal bilancio di previsione annuale e dal conto consuntivo dello stesso esercizio.

La tipologia degli indicatori di efficienza, rappresentata nei Prospetti 5 e 6, privilegia l'analisi economica dei costi e della produttività fisico-tecnica dei singoli fattori umani e tecnici impiegati nella gestione annuale di un Ente locale.

Nel prospetto 5 si distinguono tre categorie di fattori che possono essere analiticamente considerate, sia per il controllo globale della gestione di un Ente locale, sia per il controllo della gestione di ogni singola unità organizzativa, identificata in ogni Comune.

Le *spese per i materiali* sono riferite agli oneri sopportati per le acquisizioni di materie prime, sussidiarie o di altri materiali di consumo impiegati, direttamente e indirettamente, nell'attività pubblica dell'Ente locale o in un intervento, servizio, progetto e programma pubblico.

La competenza economica di questa spesa è determinata dall'onere per le acquisizioni aumentato dei relativi oneri per le utilizzazioni delle materie in rimanenza e diminuito delle relative spese sostenute per le acquisizioni non consumate nell'esercizio a cui l'analisi si riferisce.

Il confronto tra le *spese effettive per i materiali* e quelle *preventivate* (o tra le spese attuali e quelle sostenute in passato o tra quelle attuali e quelle standardizzate prese a base dell'analisi), può evidenziare scostamenti che sono più facilmente interpretabili se scomposti nelle componenti elementari che li costituiscono. La prima componente che risulta appartenere allo scostamento in esame, è quella relativa alla *quantità dei materiali* consumati nella gestione, mentre la seconda componente riguarda *la variabilità del prezzo* verificatasi durante le acquisizioni.

L'analisi della variazione nel tempo del primo indice cui si è fatto cenno (quello riferito alle quantità), è importante per il con-

PROSPETTO 5: ALCUNI INDICATORI DI EFFICIENZA

TIPOLOGIA DEGLI INDICATORI	SPESA PER I MATERIALI	SPESA PER LA manodopera (M.O.)	SPESA GENETRALI E AMMINISTRATIVE
I_1 : incidenza della spesa complessiva di un fattore sul totale delle spese	$\frac{\text{Spese complessive per i materiali}}{\text{Spese totali aziend.}}$	$\frac{\text{Spese complessive della M. O.}}{\text{Spese totali aziend.}}$	$\frac{\text{Spese tot. gen. amministrative}}{\text{Spese totali aziend.}}$
I_2 : incidenza spesa di un fattore diretto sulla spesa del prodotto	$\frac{\text{Spese complessive per materiali di diretta imputazione al prodotto}}{\text{Spese totali prodot.}}$	$\frac{\text{Spese complessive della M. O. diretta}}{\text{Spese totali prodot.}}$	
I_3 : incidenza spesa di un fattore indiretto sulla spesa del prodotto	$\frac{\text{Spese complessive per materiali di indiretta imputazione al prodotto}}{\text{Spese tot. prodot.}}$	$\frac{\text{Spese complessive della M. O. ind.}}{\text{Spese tot. prodot.}}$	$\frac{\text{Spese tot. general. amministrative}}{\text{Spese tot. prodot.}}$
I_4 : indice di produzione effettiva	$\frac{\text{N. interventi realizzati}}{\text{Totale quantità materiali impiegati}}$	$\frac{\text{N. interventi realizzati}}{\text{Carico lavoro}}$	
I_5 : Indice di produzione media	$\frac{\text{N. unità di interventi realizzati}}{\text{Totale quantità materiali impiegati}}$	$\frac{\text{N. unità di interventi realizzati}}{\text{N. addetti}}$	
I_6 : indice di utilizzo del fattore	$\frac{\text{Totale quantità materiale impieg.}}{\text{Totale quantità materiale disponib.}}$	$\frac{\text{N. ore di lavoro impiegato}}{\text{N. ore di lavoro disponibile}}$	
I_7 : indice di produzione degli addetti			$\frac{\text{N. unità di inter. realizzati}}{\text{Addetti impiegati}}$
I_8 : indice di intervento orario			$\frac{\text{N. unità di inter. realizzati}}{\text{N. ore di lavoro}}$
I_9 : tempo medio per intervento			$\frac{\text{Tempo impiegato effettivamente}}{\text{N. addetti impiegati}}$
I_{10} : carico di lavoro medio per addetto			$\frac{\text{Carico di lavoro tot.}}{\text{N. addetti}}$

trollo di efficienza interna dell'unità organizzativa in cui si è verificato il servizio; ciò deve essere interpretato "a sistema", cioè con le variazioni degli altri materiali e degli altri fattori ugualmente utilizzati per lo stesso servizio; l'analisi riferita al secondo indice (quello dei prezzi), è importante per conoscere la variabilità dei comportamenti esterni (dei fornitori) che influenzano l'andamento gestionale dell'Ente locale e ne condizionano le valutazioni in termini di efficienza.

L'analisi delle variazioni sulle *quantità dei materiali* (indicatore dello scostamento dei costi), comporta un'indagine sugli sprechi, sulle perdite del materiale (y) durante la gestione, sui risparmi di consumo o sugli incrementi di utilizzo del materiale stesso.

Quindi, la valutazione dei rendimenti quantitativi dei materiali è in diretta relazione alla quantità dei servizi e delle prestazioni offerte.

Più difficile, ma ugualmente necessaria, è l'indagine sulle *variazioni dei prezzi* che possono concorrere a determinare lo scostamento di cui trattasi; le variazioni dei prezzi impongono un'indagine esterna sul mercato degli approvvigionamenti, per valutare i prezzi con cui sono acquistati i diversi fattori produttivi ed i materiali utilizzati nello svolgimento pubblico delle attività; tali variazioni non sempre sono controllabili e non sono facilmente eliminabili; esse rappresentano, spesso, variabili esterne che sfuggono al controllo interno, condizionando, a volte, l'intera efficienza gestionale.

PROSPETTO 7

Indice di spesa per (y) materiali desunto dal Conto consuntivo 1999	=	$\frac{\text{Spese totali effettive materiale (y)}}{\text{Spese totali effettive per il servizio (A)}}$
Indice di spesa per materiali desunti dal Bilancio prevision. 1999	=	$\frac{\text{Spese totali previste materiale (y)}}{\text{Spese totali previste per il servizio (A)}}$

Gli indicatori I_1 , I_2 , I_3 del Prospetto 5, sono in grado di informare sui livelli di spesa riferiti ai singoli fattori produttivi; mentre le informazioni di controllo, che sulla base di essi possono essere elaborate, qualificano l'analisi di efficienza della gestione.

Il *costo per le risorse umane* indica l'onere complessivo sopportato per l'acquisto del fattore lavoro durante l'esercizio. La compe-

tenza economica di questo onere (rappresentativa del costo sopportato per il fattore lavoro utilizzato durante la gestione) può, in alcuni casi, differenziarsi dall'uscita finanziaria prevista e che si è verificata in fase di pagamento.

Ancora si evidenzia che la gestione delle risorse umane dipende direttamente dai meccanismi di selezione del personale, addestramento, incentivazione, formazione e valutazione impiegati nel processo tecnico-produttivo degli Enti locali.

Il calcolo della spesa per le risorse umane richiede rilevazioni contabili di tipo finanziario ed economico, con particolare riguardo: alla retribuzione netta e lorda per ogni dipendente; alla retribuzione per l'attività svolta nel centro di spesa e di responsabilità a cui afferisce il fattore lavoro, componente fissa ed incentivante; alle ore di lavoro prestate ed alle ore di lavoro pagate; ed ancora ad altre elementari variabili riferite alle attività produttive svolte. Ulteriori rilevazioni di fine periodo, infine, possono essere necessarie per il calcolo economico e finanziario delle retribuzioni dei dipendenti. L'analiticità di queste rilevazioni consente di costruire gli indicatori di efficienza del personale riportati nel Prospetto 5.

Anche per questo fattore produttivo l'analisi di efficienza, condotta attraverso il confronto tra costi previsti e costi sopportati, può essere condotta ponendo in evidenza le variazioni generate dalle due distinte componenti:

1. *ore lavorate* (variazioni di qualità);
2. *retribuzione per ora lavorata* (variazione di prezzo).

Il loro combinato effetto dà origine allo scostamento evidenziato nella cosiddetta analisi di controllo: vi possono essere valutazioni di efficienza o di inefficienza interna dovute allo scostamento del numero di ore lavorate (variazioni di quantità) e valutazioni di efficienza o di inefficienza esterna dovute allo scostamento dei livelli di retribuzione (variazione di prezzo), che possono condurre allo scostamento degli oneri sopportati per il fattore lavoro.

L'analisi di rendimento del personale può essere condotta anche con riferimento a parametri standard che risultino di particolare significatività.

L'indagine di efficienza del personale deve, anche, collegarsi al controllo direzionale, dove sono presi a base della valutazione gli aspetti motivazionali dei singoli dipendenti ed il grado di soddisfa-

zione da essi stessi raggiunto sul lavoro. Ciò facilita il raggiungimento degli obiettivi strategici predefiniti, che soddisfano le aspettative personali dei dipendenti e le aspettative dell'organo politico che ha individuato le finalità dell'Ente locale.

Le spese generali ed amministrative, oggetto del controllo di gestione, riguardano gli oneri complessivamente sopportati per garantire il funzionamento della struttura comunale. Esse sono di difficile imputazione alle singole unità operative locali (ed infatti non sono indicati nel Prospetto 5 tra gli indici di produttività).

Solo in riferimento ad alcune situazioni strutturali, le spese generali e di amministrazione possono essere caricate a specifici centri di costo e di responsabilità; esse concorrono ad una più completa conoscenza dei costi sopportati per la realizzazione di una singola attività, servizio e programma. In questo specifico caso, però, è necessario porre in essere un sistema contabile di rilevazioni fortemente analitico ed in grado sempre di interpretare la diretta pertinenza economica di ogni voce delle spese generali e di amministrazione. Per queste spese è possibile scorporare i valori degli scostamenti in termini di variazioni delle quantità e dei prezzi.

In generale, l'analisi di efficienza di questa voce economica concerne i valori determinati nel bilancio di previsione e i valori effettivi riportati nel conto consuntivo dello stesso esercizio.

L'analisi di efficienza di un Ente locale è complessivamente volta a valutare, attraverso indicatori quantitativi, i rendimenti fisico-tecnici dei fattori impiegati, i tempi di giacenza delle pratiche, il turnover delle materie utilizzate, il livello di utilizzo dei materiali e i costi unitari.

11. - *Alcuni indicatori di efficacia.*

Nella gestione degli Enti locali non è richiesto solo un controllo di efficienza e di produttività dei fattori impiegati. Spesso le esigenze degli organi di governo sono indirizzate a conoscere la qualità delle prestazioni e dei servizi offerti e la loro adeguatezza a soddisfare i bisogni della comunità. In questi termini, è più facile valutare le qualità manageriali degli organi di governo e la capacità da essi dimostrata nel perseguire gli obiettivi definiti nei programmi.

Gli indicatori di efficienza non consentono di conoscere il grado di soddisfazione dei bisogni della cittadinanza. Alcune richieste possono essere soddisfatte in condizioni di inefficienza, ma eliminando effi-

cacemente il bisogno emergente; altre richieste possono essere soddisfatte in modo efficace ed efficiente, così come altri bisogni possono non essere soddisfatti (inefficacia) e tuttavia rappresentare una permanente fonte di spesa (inefficienza) per l'Ente locale.

L'*efficacia* è l'attitudine che l'Ente locale ha di conseguire le proprie finalità garantendo, nel contempo, la piena soddisfazione dei bisogni personali e sociali della comunità.

Diversificati e complessi possono essere gli indicatori di efficacia. Ad esempio una misurazione di efficacia può essere orientata a rilevare quante unità di un certo servizio fruito dai cittadini sono state realizzate; un altro indicatore di efficacia può essere rappresentato dal tempo medio di risposta che l'Ente locale impiega per tipologia di intervento. Molti interventi pubblici necessitano di tempi brevi e questo può costituire un fattore critico di valutazione nel controllo di efficacia. Questo controllo serve a verificare se l'Ente locale sta svolgendo le attività appropriate rispetto alle sue proprie finalità ed alle aspettative delle persone.

Gli indicatori di efficacia non sempre possono essere definiti in termini quantitativi; molto spesso essi sono elaborati sulla base di osservazioni comportamentali esterne e di altri aspetti qualitativi di variabili esogene ed endogene.

Costituiscono analisi di efficacia le valutazioni di alcuni caratteri delle prestazioni:

1) l'*accuratezza* del servizio offerto in base a standards di riferimento prescelti dall'Ente locale e/o prestabiliti dal Ministero dell'Interno;

2) la *rispondenza* dei servizi e delle prestazioni alle richieste della cittadinanza; l'indicatore di questo secondo carattere può essere ottenuto dal volume dei servizi fruito dai cittadini, il totale delle prestazioni offerte e il volume delle domande ricevute. Indicatore di "*rispondenza*", ancora, può essere il rapporto tra il numero dei servizi offerti ed il numero delle domande dei cittadini che richiedevano quelle caratteristiche;

3) la *tempestività* della prestazione pubblica, stabilita attraverso espressioni del tipo seguente:

$$\frac{\text{Tempo impiegato per definire una pratica}}{\text{Tempo standard per definire una pratica}} > = < 1$$

— *Controllo gestionale negli enti locali*

4) la *facile accessibilità* delle procedure per mezzo delle quali la cittadinanza richiede servizi;

5) la *sicurezza* che le prestazioni ed i servizi pubblici non arrechino danni all'ambiente, alla salute delle persone e non possano dare origine ad altri effetti negativi nel tempo.

Anche questi indicatori di efficacia debbono essere standardizzati nel controllo di gestione degli enti locali, al fine di conoscere anche tutti gli aspetti qualitativi dell'attività degli Enti locali, aspetti che ricoprono la loro non trascurabile importanza.

FRANCO GABOARDI

*Ricercatore confermato di Diritto amministrativo.
Insegna Contabilità Pubblica presso la
Facoltà di Scienze Politiche dell'Università
di Torino e presso la sede di Ivrea.*