



Università degli Studi di Pisa
Dipartimento di Economia e Management

*Tesi di Laurea Magistrale in
Strategia, Management e Controllo*

**Il Controllo di Gestione negli Enti Locali: un
possibile modello nella prospettiva
dell'armonizzazione contabile**

Il caso del comune di Lucca

Candidata
Carola Lorefice

Relatore
Prof. Iacopo Cavallini

Correlatore
Prof. Vincenzo Zarone

Anno Accademico 2013-2014

Indice

Premessa	5
-----------------	----------

Capitolo 1

Controllo di gestione e “Nuove” Pubbliche Amministrazioni

<i>1.1 Aziendalizzazione degli Enti Locali</i>	7
<i>1.2 Nuovi strumenti per le nuove Pubbliche Amministrazioni</i>	9
<i>1.3 Il controllo di gestione</i>	10
<i>1.4 Elementi fondamentali del sistema di controllo di gestione</i>	13
<i>1.5 Funzioni e finalità del controllo di gestione</i>	15
<i>1.6 Efficienza, Efficacia ed Economicità</i>	17
<i>1.7 Processo di programmazione</i>	18

Capitolo 2

Caratteristiche assunte dal controllo di gestione negli enti locali

<i>2.1 Il nuovo sistema dei controlli interni</i>	22
<i>2.2 I fattori e le motivazioni che spingono gli enti pubblici verso l'adozione del controllo di gestione</i>	24
<i>2.3 Limiti e criticità</i>	26
<i>2.4 Effetti positivi derivanti dall'introduzione del controllo direzionale nelle amministrazioni pubbliche</i>	29
<i>2.5 L'evoluzione del quadro normativo</i>	32
<i>2.5.1 Il controllo di gestione secondo il TUEL</i>	37
<i>2.6 Il potenziamento dei controlli interni alla luce del D.L n 174/2012</i>	40

Capitolo 3

Aspetti operativi del controllo di gestione

3.1	<i>Il sistema informativo.....</i>	51
3.1.1	<i>Come sviluppare un sistema informativo.....</i>	57
3.2	<i>La struttura organizzativa.....</i>	60
3.2.1	<i>Struttura organizzativa e organigramma</i>	62
3.2.2	<i>Classificazione dei centri di responsabilità</i>	64
3.3	<i>Il processo.....</i>	72

Capitolo 4

Gli strumenti del controllo di gestione

4.1	<i>Introduzione</i>	80
4.2	<i>Gli strumenti di contabilità direzionale negli enti pubblici</i>	81
4.2.1	<i>Il Budget</i>	82
4.2.2	<i>Contabilità generale.....</i>	85
4.2.2	<i>Contabilità analitica</i>	88
4.2.4	<i>Informazioni di carattere extracontabile</i>	94
4.3	<i>Contabilità finanziaria e funzione autorizzatoria</i>	95

Capitolo 5

Analisi dei costi: struttura operativa e prospettive per gli enti locali italiani

	<i>Premessa.....</i>	102
5.1	<i>Il contesto in cui operano gli enti locali oggi.....</i>	102
5.2	<i>L'analisi dei costi nel Tuel e nei Principi Contabili</i>	106
5.3	<i>L'analisi dei costi</i>	107
	<i>Classificazione secondo la variabilità del costo</i>	111
	<i>Classificazione secondo le modalità di imputazione.....</i>	112
	<i>Classificazione per modalità di programmazione</i>	113

<i>Classificazione per controllabilità</i>	114
5.4.1 Le configurazioni di costo.....	115
5.5 L'introduzione della contabilità negli enti locali:	117
aspetti operativi	117
5.6 Modalità di generazione dei dati contabili a supporto	119
5.7 Gli elementi del sistemi di Contabilità Analitica	121
5.8 Metodi di rilevazione dei costi negli enti locali	127
5.8.1 Full costing e direct costing	127
5.8.2 Contabilità per centri di costo	131
Limiti della contabilità per centri di costo negli enti locali.....	136
5.8.3 Activity based costing	137
<i>Activity Based Costing e Enti Locali</i>	138
<i>Processo ABC</i>	139
Criticità dell'implementazione dell'ABC	142

Capitolo 6

L'analisi dei costi al comune di Lucca

<i>Primo step: la scelta dei servizi</i>	145
<i>Secondo step: il confronto tra i due servizi</i>	150
<i>Terzo step: l'analisi dei costi</i>	152
<i>per i "Servizi educativi per la prima infanzia"</i>	152
<i>...per i "Servizi informativi e statistica"</i>	153
<i>Quarto step: l'analisi di efficacia e di efficienza dei servizi</i>	153
<i>Indicatori di performance dei servizi educativi prima infanzia</i>	159
<i>Indicatori di performance dei servizi informativi e statistica</i>	169
<i>Criticità comune agli indicatori di entrambi i servizi</i>	177
<i>Prospettive di utilizzo degli indicatori negli enti locali</i>	180

Premessa

Il lavoro che ho voluto portare avanti con questa tesi dal titolo..... è la ricerca e lo studio di un metodo di controllo di gestione applicato agli enti locali e riferito in particolar modo all'analisi dei costi.

L'obiettivo che mi sono preposta non è stato tanto quello di analizzare il funzionamento del Controllo di Gestione negli Enti Locali, in quanto è un tema ampiamente trattato. L'intenzione invece è quella di provare a definire un metodo di controllo di gestione semplice ed efficace, che sia utilizzato come strumento guida dalle Linee di Mandato fino alla redazione del PEG, quindi alla fase di programmazione operativa per eccellenza.

L'idea è nata dalla considerazione che il progetto di "aziendalizzazione" degli enti pubblici nato negli anni 90, sta prendendo effettivamente vita soltanto recentemente grazie a riforme su riforme. L'obiettivo di aziendalizzazione di un ente pubblico è principalmente quello di importare la mentalità dell'azienda privata alla macchina pubblica, in primis sottoponendo gli enti ai principi di efficacia, efficienza ed economicità e per arrivare a questo non c'è soluzione migliore che agire su Programmazione e Controllo.

L'iter d'implementazione dei controlli non è stato affatto semplice in quanto si è scontrato e si scontra ancora con la burocrazia in merito agli enti locali, e con soggetti chiusi al cambiamento che non riescono a comprendere l'efficacia dell'utilizzo di eventuali sistemi di controllo e rimangono fermi al loro classico lavoro d'ufficio. Fortunatamente si è andati comunque avanti, allargando sempre più il concetto di Controlli interni ed un aspetto importante da tenere in considerazione è stata l'introduzione del controllo strategico con il D.Lgs 174/2012. Secondo un ragionamento prettamente aziendalistico questo controllo rispecchia "la chiusura del cerchio" cioè lega perfettamente la strategia alla programmazione e alle azioni, in modo tale da poter verificare ex post tutto ciò che si era programmato dalle linee strategiche ed in modo tale che quest'ultime

non siano soltanto parole per riempire la campagna elettorale ma devono essere progetti che concretamente possano essere portati avanti.

Ho voluto fare tutta questa premessa per soffermarmi da adesso sull'importanza del Controllo di Gestione in quanto è il pezzo che lega la strategia e le azioni: senza un valido sistema di controllo di gestione che continuamente possa controllare l'andamento dei programmi dell'ente non è possibile né attuare azioni coerenti alla strategia né pianificare una strategia in quanto non ci sarebbero informazioni utili a tale scopo. Mi sono focalizzata sull'analisi dei costi in quanto ritengo che ogni metodo di controllo che funzioni debba partire da qualcosa di chiaro e comprensibile da tutti ed il costo, o meglio la spesa, è un elemento fondamentale nella vita degli enti locali. E' un concetto ovvio, semplice ma analizzato in un contesto di controllo di gestione può dare vita ad una vera e propria "rivoluzione culturale". Basti pensare alla spesa del personale che da semplice spesa potrà essere valutata come parte di risorse utile per una specifica attività, e a sua volta, l'attività verrà monitorata come parte di un progetto strategico. Ecco che in questo modo sarà possibile agire in maniera ragionata sulla razionalizzazione dei costi e si potranno raggiungere gli obiettivi di efficacia ed efficienza.

Capitolo 1

Controllo di gestione e “Nuove” Pubbliche Amministrazioni

1.1 Aziendalizzazione degli Enti Locali

L'introduzione del controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche è ascrivibile ad un più generale processo di aziendalizzazione delle stesse.

Con tale termine si intende l'applicazione di logiche e strumenti tipici dell'economia aziendale a supporto delle funzioni di governo e di gestione delle aziende pubbliche.

L'approccio concettuale che riconosce la natura aziendale dell'ente locale e, più in generale delle amministrazioni pubbliche, si considera ormai accettato all'interno della dottrina economico aziendale italiana.

L'amministrazione pubblica, malgrado la sua esplicita qualificazione di “pubblica” e l'opinione diffusa che gli unici criteri di gestione delle attività pubbliche siano quelli politico sociali, deve essere considerata un'azienda come tutte le altre.

In essa le persone e i beni perdono la caratteristica di elementi liberi per assumerne un'altra relazionale, costituendosi elementi di un ordine formativo della ricchezza.

La caratteristica di aziendalità dell'ente locale discende dalla presenza dei requisiti di aziendalità, dell'ordine e dell'economicità senza i quali non potrà parlarsi di vita aziendale ma di stato di caos.

Per quanto attiene al carattere pubblico dell'azienda “Ente Locale”, fonte di vincoli e condizionamenti della realtà aziendale, esso consegue sia dal fatto che la ricchezza con la quale l'azienda opera appartiene alla comunità, che dal fatto

che il soggetto che governa la combinazione aziendale è legittimato dal corpo politico attraverso il meccanismo dell'elezione.¹

Il processo di aziendalizzazione prende avvio con la legge 142/90 "Ordinamento delle autonomie locali" che detta i principi dell'ordinamento di Comuni e Province e ne stabilisce le funzioni e introduce per la prima volta il concetto di programmazione.

Nella pratica si entra nell'ottica aziendale grazie all'utilizzo di strumenti quali la RPP, il Rendiconto, il PDO, il PGS e all'ampliamento del sistema dei controlli in cui si aggiunge al controllo di regolarità amministrativa e contabile il controllo di gestione, il controllo strategico e la valutazione dei dirigenti.

La ragione profonda del processo di aziendalizzazione, è la necessità di rendere le amministrazioni più responsabili per l'impiego delle risorse pubbliche cioè, inoltre, come conseguenza di due "macro-fenomeni" sostanzialmente concomitanti dal punto di vista temporale:²

1. La necessità di contenere spesa pubblica e debito pubblico, problema che nel caso dei Paesi dell'Unione Europea è anche un obbligo indotto dagli accordi di Maastricht;
2. La rinegoziazione del patto sociale fra cittadini (nella loro veste di utenti e contribuenti) e sistema delle aziende pubbliche quale principale effetto della profonda insoddisfazione per la qualità e, persino, per la quantità dei servizi pubblici resi in rapporto ai loro costi.

Da questo quadro generale di riferimento, discendono esigenze tecniche più specifiche:

- Misurare e tenere sotto controllo i costi della produzione pubblica;
- Accrescere il livello di efficienza nell'uso delle risorse disponibili;
- Introdurre sistemi incentivanti per la dirigenza pubblica

¹ "Il controllo di gestione negli enti locali" Stefano Marasca G.Giappichelli Editore Torino cit pp 45-47

² R. Mussari – G.Grossi – P. Monfardini, *Le performance dell'azienda pubblica locale*, a cura di Riccardo Mussari, Cedam 2005

- Giungere ad una valutazione più attendibile del patrimonio pubblico anche per favorirne un più efficace ed economico utilizzo

1.2 Nuovi strumenti per le nuove Pubbliche Amministrazioni

La pubblica amministrazione, organizzata secondo modelli rigidamente gerarchici e preoccupata solo della regolarità formale, appartiene al passato. Vedere la pubblica amministrazione come una produttrice di atti e certificati, significa vedere solo alcuni aspetti dell'attività pubblica e non certo quelli più attuali e significativi.

Gli Enti Locali si pongono dal 1990 come Enti di Governo Locale con vaste competenze e produttori di un' ampia gamma di servizi; la legge di Riforma delle Autonomie Locali 142/90 apre una fase di cambiamento per tutta l'Amministrazione Pubblica che si trova ad affrontare settori di intervento sempre più ampi in cui diviene fondamentale salvaguardare il trade off tra economicità e soddisfazione del cittadino.

Alcuni studiosi di organizzazione affermano che la notevole dimensione raggiunta dalle imprese non permette più al solo imprenditore di seguire in dettaglio tutti gli aspetti della gestione; analogamente si può ritenere illusorio che negli enti locali un piccolo gruppo di persone siano essi Amministratori Eletti o dirigenti di carriera possano farlo.

È necessario dunque in entrambe le situazioni definire la gestione dell'impresa o dell'ente pubblico come un sistema ben strutturato a cui sono connesse diverse responsabilità, chiari obiettivi e strumenti che permettano di monitorare costantemente che il sistema così creato si mantenga stabile.

Tra i principi che stentano a realizzarsi negli enti locali, vi è la concezione unitaria tra gestione, organizzazione e rilevazione così come la consapevolezza che tutti gli strumenti conoscitivi debbono essere tra loro collegati, in modo da raggiungere la logica di "sistema integrato".

Gli Enti Locali da tempo debbono dotarsi di un sistema di programmazione, ma nella grande maggioranza dei casi, ancora oggi, si nota proprio la mancanza di una vera programmazione e di un adeguato controllo di gestione basato su vere rilevazioni economiche, tanto che spesso gli enti hanno ricercato effettivamente efficacia ed efficienza con un notevole processo di trasferimento dei servizi a strutture societarie pubbliche o miste. Eppure questo percorso esterno non è una risposta parziale alla domanda di modernizzazione e aziendalizzazione rivolta alle pubbliche amministrazioni: esse non possono limitarsi a trasferire la gestione dei servizi, esse debbono cambiare all'interno inserendo dei "geni aziendali" a iniziare da quelli relativi alla conoscenza dei dati e alla presa cosciente e responsabile delle decisioni.³

1.3 Il controllo di gestione

Il termine controllo di gestione, secondo Ampollini (1986) definisce "quell'insieme di attività che in un'azienda tendono allo scopo ultimo dell'utilizzo ottimale delle risorse di ogni genere (lavoro, materie prime, servizi) che in questa vengono immesse per il raggiungimento degli obiettivi che si sono prefissi.

Secondo Anthony il controllo di gestione è il processo mediante il quale la direzione si assicura che le risorse vengano efficacemente ed efficientemente acquisite ed impiegate nella realizzazione degli obiettivi aziendali.

Queste due definizioni indirizzano il concetto di controllo di gestione principalmente sull'efficace utilizzo delle risorse presenti all'interno dell'azienda.

Il controllo di gestione, però, ha acquisito anche altre definizioni che danno maggior peso al raggiungimento dell'obiettivo in se piuttosto che all'ottimizzazione dell'utilizzo delle risorse.

³ Di Luca Anselmi, Introduzione in *Evoluzione del controllo di gestione nelle realtà pubbliche e non profit*, a cura di Katia Giusepponi.

Il CdG è un “meccanismo operativo” per mezzo del quale la gestione di un’azienda risulta guidata verso obiettivi prefissati. Ciò che è sottoposto a monitoraggio, pertanto, non è l’operato in sé bensì i risultati che questo produce. Questo tipo di controllo quindi evidenzia le deviazioni rispetto agli obiettivi fissati, tendendo a sviluppare il senso di iniziativa di responsabili operativi, i quali avvertono personalmente la responsabilità delle deviazioni e cercano quindi di ampliare le proprie capacità di gestione.

L’espressione controllo di gestione rappresenta una possibile traduzione italiana del termine inglese Management Control.

La parola Control assume tradizionalmente il significato di guida e non quello di ispezione. L’espressione Management Control è utile a ricordare che il CdG deve essere sempre a supporto dell’attività del management. A tal fine il sistema di CdG deve mettere a disposizione della dirigenza le informazioni necessarie per guidare il proprio comportamento, vale a dire per aiutarla ad assumere decisioni che permettano il conseguimento di obiettivi precedentemente individuati, attraverso l’impiego efficiente delle risorse disponibili.

Il CdG non è mai concepibile come uno strumento di contrasto alla dirigenza e nemmeno è concepibile come uno strumento riservato solo ed esclusivamente ad essa; per il buon funzionamento del CdG occorre che tutti i soggetti all’interno dell’azienda vengano coinvolti.⁴

Il controllo di gestione deve essere sentito come il mezzo attraverso il quale il responsabile operativo gestisce la propria attività; solo così si possono ottenere buoni risultati sia sul piano individuale (maggiore partecipazione e gratificazione dal proprio lavoro) sia su quello dell’Azienda o dell’Ente.

Il controllo di gestione, come illustrato da Anselmi, è l’insieme delle procedure dirette a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e, attraverso l’analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e le quantità e qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell’organizzazione, l’efficacia, l’efficienza e il livello di economicità nell’attività di realizzazione degli obiettivi.

⁴ Manuale operativo per il controllo di gestione a cura di *Riccardo Mussari* cit pp 26-27

Nelle pubbliche amministrazioni “il sistema di controllo di gestione non fa riferimento ad una specifica attività di ispezione, di sola verifica, ma invece di più complessiva ‘guida’ della gestione per aiutarla a conseguire le finalità proprie dell’organismo aziendale: realizzare il miglior rapporto fra le risorse consumate e i bisogni soddisfatti” (*Farneti 1997:329*)

Neanche le leggi di riforma dettano un unico modello o un'unica attività riferita al controllo; forniscono invece, principi generali circa il controllo, offrendo in tal modo l’opportunità ad ogni ente di strutturare un sistema consono alle proprie esigenze dimensionali, organizzative, sociali, geografiche, ecc.

Pretendere che la legge regoli nei minimi dettagli, struttura e processo di controllo significa evitare di compiere quella crescita culturale che permette di apprezzare appieno le implicazioni del sistema, riportandolo ad una mera visione burocratica in cui l’elemento importante è capire e fare ciò che la legge vuole, disinteressandosi poi se questo è o meno coerente con la promozione e lo sviluppo socio-culturale della collettività servita e quindi con un funzionamento dell’ente più snello, efficiente ed in linea con le esigenze qualitative e quantitative dei bisogni.⁵

Nelle amministrazioni locali, però, non si è compreso appieno l’esigenza che il controllo di gestione si colleghi strettamente ai sistemi informativi e di budgetizzazione e formi sinergie nell’ambito di tutti i controlli interni, intendendo tutte le verifiche messe in atto per monitorare la conoscenza della propria gestione negli aspetti generali e particolari al fine di porre in evidenza sia il raggiungimento dei compiti gestionali affidati, sia i costi e i relativi ricavi.

Il controllo di gestione può assumere il compito sopra indicato solo se la gestione è ispirata davvero alle linee di una concreta programmazione.

⁵ Luca del Bene, L’operatività del controllo di gestione negli enti locali alla luce di alcune esperienze, // *controllo di gestione negli enti locali a cura di Stefano Marasca*, G. Giappichelli Editore 1998 p.135-136

1.4 Elementi fondamentali del sistema di controllo di gestione

I componenti del controllo sono: la struttura organizzativa, il sistema informativo e il processo.

La struttura organizzativa

La struttura organizzativa del controllo riguarda l'attribuzione della responsabilità economica. Essa va collegata con la struttura organizzativa di base, attraverso la quale ad ogni operatore vengono attribuiti compiti specifici e conseguenti responsabilità.

La struttura organizzativa del controllo deve aderire alla struttura organizzativa presente all'interno dell'Ente, quindi normalmente alla struttura di tipo funzionale. L'organizzazione strutturale dell'Ente si compone di centri di responsabilità definiti in base ai settori e ai servizi, i quali a loro volta si suddividono in unità organizzative di ambito più ridotto, gli uffici. Ogni centro di responsabilità è diretto da un capo che è responsabile delle attività svolte e dei risultati conseguiti

La struttura informativa del controllo

La struttura informativa del controllo comprende il sistema informativo direzionale e il sistema di reporting. Il primo serve a raccogliere ed elaborare le informazioni necessarie per programmare le attività e monitorare la gestione, il secondo serve a interpretare i risultati ed effettuare il confronto tra previsione e realizzazione.

Gli elementi del sistema informativo direzionale comprendono la contabilità finanziaria, il budget, la contabilità economico-patrimoniale, la contabilità analitica e il sistema degli scostamenti tra i dati di budget e i dati effettivi.

Il processo

È il cuore del sistema di controllo ed è definito come la parte dinamica di esso. Il processo riguarda:

- definizione degli obiettivi;
- attuazione delle azioni;
- verifica e misurazione dei risultati;
- confronto degli obiettivi con i risultati conseguiti;
- analisi degli scostamenti e rilevazione delle cause;
- individuazione e attuazione di eventuali azioni correttive.

Tra gli elementi che formano la struttura e il processo vi sono rapporti di reciproca relazione. La struttura organizzativa e informativa rappresentano il supporto sul quale si regge il processo ed è ovvio che entrambi condizionino lo svolgimento del processo. A sua volta quest'ultimo può influire sia sulla distribuzione della responsabilità economica sia sulla strumentazione tecnico contabile.

Gli input del sistema di controllo di gestione sono esterni ed interni all'azienda pubblica.

I primi sono riconducibili alle leggi, alla situazione di mercato, alle pressioni istituzionali e dell'opinione pubblica, alle abitudini ed alla cultura prevalente esistente nella società.

I secondi sono di tipo organizzativo, umano e sociale e comprendono la struttura organizzativa di base, la strategia perseguita, l'esperienza professionale, i valori, le motivazioni e i comportamenti di tutti coloro che lavorano nell'Ente.

I fattori esterni ed interni che condizionano il controllo di gestione sono eterogenei sia tra di loro, sia nei diversi contesti aziendali pubblici. Ne deriva che non può esistere un'unica modalità di progettare il controllo di gestione.

1.5 Funzioni e finalità del controllo di gestione

Il controllo di gestione, rivisto secondo la cultura del risultato e non dell'adempimento, ha diverse funzioni:

- programmazione;
- guida;
- coordinamento;
- controllo;
- valutazione.

La Programmazione implica la definizione degli obiettivi e dei mezzi mediante quali raggiungerli nonché degli standard di efficacia ed efficienza.

La funzione di guida consiste nell'assegnare ai vari managers gli obiettivi da conseguire ed individuare i mezzi e le risorse per consentire il loro raggiungimento.

Con il coordinamento si cerca di unire le esigenze delle singole sub-unità che compongono l'azienda tra loro e con quelle dell'intera azienda.

La funzione di controllo è connessa alla rilevazione dei risultati conseguiti ed al loro confronto con gli obiettivi.

La valutazione riguarda l'apprezzamento delle prestazioni e del comportamento dei responsabili delle diverse sub unità.

Caratteristiche principali del controllo di gestione sono la globalità, la coerenza degli obiettivi e la frequenza.

La globalità intesa sia come coinvolgimento di tutte le unità operative presenti all'interno della struttura sia come sistema globale cioè che riguarda tutti gli aspetti del funzionamento di un'azienda.

Non può esistere un controllo di gestione accentrato all'unità dirigente, ma partendo da lì deve ramificarsi su tutta l'organizzazione per fare in modo che ogni soggetto si senta coinvolto al raggiungimento degli obiettivi.

Per quanto riguarda la coerenza degli obiettivi un buon sistema di controllo, facendo da guida per l'attività aziendale, dovrebbe far in modo che ogni

decisione che venga presa sia frutto di obiettivi precedentemente pianificati e sia funzionale all'interesse dell'azienda.

La frequenza del controllo di gestione è un aspetto importante in quanto, pur considerando il controllo una guida e come tale uno strumento presente costantemente all'interno dell'azienda, permette di definire la cadenza con quale controllare particolari obiettivi, particolari indicatori. Tende ad avere una frequenza costante e si svolge secondo tempi e fasi predefinite.

Il controllo di gestione viene utilizzato principalmente per due finalità:

1. favorire la diffusione della responsabilità economica e garantire che l'attività decisionale consenta l'orientamento della gestione a criteri di convenienza economica;
2. motivare gli operatori, appartenenti tanto all'organo politico quanto all'apparato burocratico, a comportamenti congruenti ai principi di efficacia efficienza ed economicità.

Il controllo di gestione nelle pubbliche amministrazioni deve consentire il raggiungimento:

- a) di un costante monitoraggio tra mezzi impiegati e risultati ottenuti, consentendo la gestione delle politiche con criteri di efficacia ed efficienza;
- b) di un sistema di gestione fondato sulla responsabilizzazione
- c) di una serie di indicatori sulla qualità dei servizi.

Una particolare applicazione dei dati informativi del controllo di gestione è l'assunzione di scelte fra alternative gestionali. Se pensiamo all'aumento dei servizi esternalizzati, il controllo di gestione consente di affrontare calcoli di convenienza economica per la scelta fra ipotesi alternative in quanto tramite la strumentazione tecnico-contabile propria del controllo gestionale siamo in grado di valutare in maniera ragionata la convenienza ad esternalizzazione o meno di un determinato servizio.

1.6 *Efficienza, Efficacia ed Economicità*

Efficacia, efficienza ed economicità sono tre obiettivi fondamentali per le Amministrazioni Pubbliche che devono essere misurati proprio dal controllo di gestione.

Bisogna sottolineare che gli enti pubblici non hanno da sempre considerato questi obiettivi concatenati tra loro, in quanto ragionando secondo una mentalità pubblica l'obiettivo più importante era l'efficacia cioè era per esempio far sì che il cittadino ottenesse un determinato servizio, ma non si ragionava su quali fossero le modalità più efficienti ed economiche per erogarlo.

L'efficienza è determinata dal rapporto tra input (beni e servizi destinati alla produzione) e output (beni e servizi prodotti); essa indica il grado di rendimento del processo produttivo. Per la misurazione di tale rendimento, l'input deve necessariamente essere determinato quantificando le risorse consumate dal processo, e non semplicemente quelle acquisite. Ne consegue che per ottenere misure di efficienza economica è necessaria l'adozione di un sistema di contabilità analitica per la determinazione dei costi aziendali. La sola contabilità finanziaria, infatti, riesce a fornire la misura dei fattori di produzione acquisiti, ma non di quelli impiegati.

L'efficacia manageriale (o interna) è rappresentata dal grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati. In termini generali si può affermare che “un'attività è efficace quando l'utilizzo dell'output ha permesso il conseguimento degli obiettivi (operativi) programmati”

L'efficacia generale (o esterna), invece, ha a che fare con il raggiungimento dei fini ultimi dell'attività: l'outcome o “impatto” sul problema sociale. Le indagini sull'efficacia esterna “sono orientate a verificare in quale misura le attività poste in essere, cioè gli output dei processi produttivi realizzati, hanno consentito di perseguire gli obiettivi strategici dell'amministrazione, cioè di

produrre, nello scenario economico-sociale di riferimento, l'impatto programmato".⁶

Per economicità si intende la combinazione dei criteri di efficacia ed efficienza, la gestione economica dell'ente può avvenire solo quando si raggiungono gli obiettivi prefissati non solo ottimizzando l'utilizzo delle risorse ma raggiungendo degli standard qualitativi minimi che l'amministrazione dovrebbe prefissare.

Senza il raggiungimento di tali standard qualitativi, i risparmi immediati comprometterebbero i livelli futuri di efficienza.

1.7 Processo di programmazione

Il controllo di gestione non può essere trattato in maniera disgiunta dal processo di programmazione, la logica pubblica mantiene tuttora una certa distanza tra i due processi ma in realtà è noto che non c'è controllo senza pianificazione e non c'è pianificazione senza controllo.

Il processo di pianificazione si può articolare su due livelli: la pianificazione strategica e la pianificazione operativa meglio conosciuta come programmazione.

Negli Enti Pubblici questa differenza tra pianificazione e programmazione viene segnata maggiormente dal fatto che per pianificazione si intende un'operazione prettamente politica e per programmazione "l'attività operativa" e le due fasi distinte richiedono l'emanazione di documenti obbligatori diversi.

Per pianificazione strategica si intende prevalentemente l'individuazione dei bisogni delle collettività amministrate, la loro soddisfazione attraverso l'assolvimento di specifiche funzioni, tenuto conto delle priorità anche

⁶ v. Mussari R. in Lombrano A. (a cura di) *Il controllo di gestione negli enti locali*, 2001, cap. 3.

temporali e delle risorse acquisibili. Con la pianificazione strategica vengono decise finalità e strategie dell'amministrazione pubblica.

L'organo preposto a tale attività è il consiglio comunale, il quale provvede a tracciare nella relazione previsionale e programmatica e nel bilancio di previsione pluriennale le sue linee strategiche affidandole alla capacità realizzativa dell'organo esecutivo.

La programmazione, invece, rappresenta la definizione dei programmi e dei relativi progetti necessari alla pianificazione strategica e che costituisce di fatto "il complesso coordinato delle attività relative ad opere da realizzare, di interventi diretti e indiretti, non necessariamente solo finanziari, per il raggiungimento di un fine prestabilito.. (art 165, comma 7 D Lgs n 267/2000).

In questa fase quindi si traducono i programmi in obiettivi annuali di gestione, assegnando le relative responsabilità ed affidando le risorse necessarie per il conseguimento degli stessi ai vari dirigenti che assumono la titolarità dei centri di responsabilità. Detto processo viene formalizzato dal PEG, il documento redatto dalla Giunta che definisce le responsabilità e la suddivisione delle risorse tra i centri di responsabilità.

Il collegamento tra il programma politico e la pianificazione gestionale rappresenta un elemento centrale per il buon governo delle amministrazioni pubbliche in quanto impatta sui fondamenti stessi della democrazia: le linee di indirizzo espresse dagli organi politici devono tradursi in piani e progetti operativi mirati al soddisfacimento delle esigenze e delle aspettative degli stakeholders, gli stessi soggetti che sono all'origine del mandato dei primi.

La difficoltà sostanziale sta nel poter valutare a fine mandato se gli obiettivi strategici stabiliti con le linee strategiche sono stati effettivamente realizzati per due motivi in particolare:

1. Dalle linee strategiche agli interventi veri e propri si susseguono diversi passaggi burocratici che coinvolgono soggetti diversi,organi

amministrativi, organi esecutivi, struttura dirigenziale, che spesso tendono a perseguire obiettivi personali piuttosto che dell'azienda;

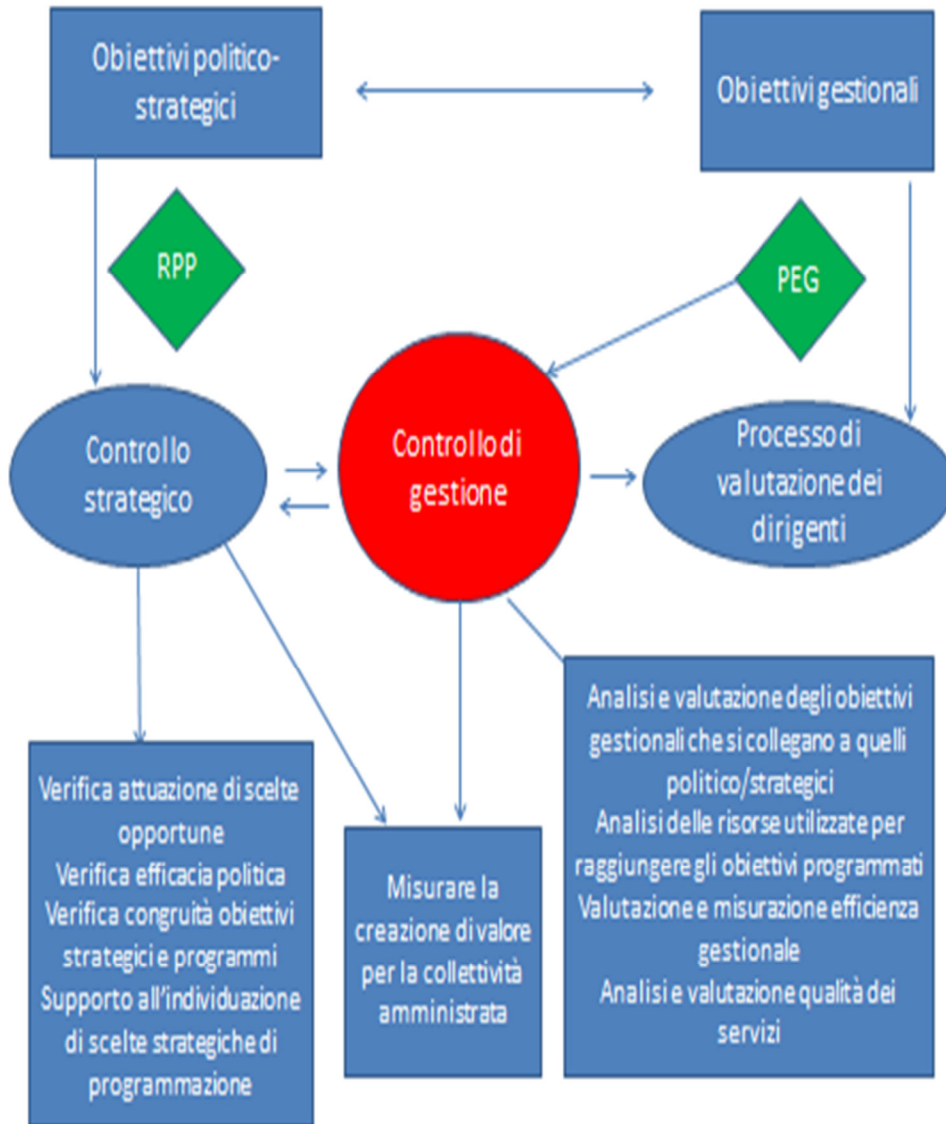
2. Il documento che prevede la definizione delle linee strategiche è obbligatorio e ciò si desume dagli artt 42, comma 3 e 46 del D Lgs 267/2000, mentre il bilancio di mandato che dovrebbe sintetizzare tutto l'operato dell'ente nei cinque anni di mandato e quindi dovrebbe servire come una sorta di controllo strategico non è riconducibile a nessun adempimento formale. Ciò porta chiaramente ad un disinteresse generale da parte della pubblica amministrazione e ad una difficile se non impossibile valutazione, causata anche dalle variazioni che inevitabilmente pervadono l'amministrazione pubblica, dell'effettivo raggiungimento degli obiettivi strategici.

Il controllo di gestione, così come è stato definito, rappresenta quindi l'unico elemento in grado di poter collegare il processo di pianificazione e di programmazione. Poiché operando come "attività guida" permette di verificare di volta in volta se l'intervento operativo realizzato è in linea con l'obiettivo strategico predeterminato.

Quindi si potrebbe dire che rappresenta una sorta di controllo strategico o comunque se correttamente utilizzato potrebbe fornire i dati informativi per un chiaro e veritiero bilancio di fine mandato.

La centralità del controllo di gestione: elemento di raccordo tra pianificazione e attività operativa.

Fig 1.



Fonte: As Italia 1/2003 Tav 2 il ruolo centrale del controllo di gestione, Ciro D'Ani

Capitolo 2

Caratteristiche assunte dal controllo di gestione negli enti locali

2.1 Il nuovo sistema dei controlli interni

Il controllo di gestione negli Enti Locali costituisce una delle quattro forme di controllo interno previste dall'art 147 del D Lgs 267/2000, al quale è rimessa la verifica dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare anche mediante tempestivi interventi correttivi il rapporto costi-risultati. A differenza delle altre forme di controllo interno, il controllo di gestione è compiutamente disciplinato nei suoi principi dagli articoli del Tuel relativamente alla sua funzione (art 196) alle modalità applicative (art 197) e al contenuto del referto dell'intera attività (art 198).

Fig . 2

Controllo di regolarità amministrativa e contabile	Serve a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa
Controllo di gestione	Verifica dell'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa sulla base del rapporto tra costi e risultati raggiunti
Valutazione della Dirigenza	Valutare le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale
Valutazione e controllo strategico	Valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione di piani, programmi e altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico in termini di congruenza fra risultati conseguiti e obiettivi prefissati

Per collocare concettualmente il controllo di gestione negli enti locali è opportuno distinguere il livello dei poteri politici da quelli dirigenziali; ai primi spetta l'analisi del fabbisogno dei servizi pubblici rilevanti per le comunità amministrative e la definizione delle priorità cui rispondere in un sistema di risorse scarse, mentre ai secondi corre l'obbligo di raggiungere le finalità delineate attraverso l'individuazione dei programmi, la loro definizione e quantificazione fisico tecnica ed economica, ed il controllo in termini di risultati raggiunti in rapporto alle risorse impiegate.

Si intende dunque per controllo di gestione proprio l'attività dirigenziale tesa all'implementazione delle strategie già definite a livello politico e la capacità di orientare le scelte gestionali e organizzative nell'ottica della massimizzazione del rapporto input/output.

Il livello strategico di disegno degli obiettivi ha invece natura di carattere prettamente sociale ed è un'attività che appartiene a chi rappresenta gli interessi della collettività poiché espressamente delegato.

Il percorso condotto dal legislatore ha ricalcato tale impostazione distinguendo i poteri di indirizzo e controllo politico da quelli gestionali già nel 1990, ed il controllo di gestione come attività dirigenziale ha avuto un'importanza maggiore in quanto, con la riforma delle autonomie locali 142/90 e soprattutto con la legge Bassanini del 97, si sono ridotti in maniera importante i controlli esterni e sono diminuiti il numero di atti che rimangono di competenza consiliare.

Il drastico ridimensionamento dei controlli esterni non significa che l'ente pubblico locale possa oggi operare senza regola alcuna, senza cioè dover rispettare quei principi di buona gestione che sono comunque richiesti, non solamente perché i conti consuntivi vengono sempre sottoposti alla Corte dei Conti, ma per ragioni di responsabilizzazione politica.

Gli enti locali, disponendo di una piena autonomia normativa ed organizzativa interna, devono regolamentare autonomamente l'applicazione del controllo di gestione definendo:

- L'unità o le unità responsabili della progettazione e della gestione del controllo di gestione,

- Le unità organizzative a livello delle quali si intende misurare efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa,
- Le procedure di determinazione degli atti gestionali e dei soggetti responsabili,
- L'insieme dei prodotti e delle finalità dell'azione amministrativa
- Le modalità di rilevazione e di ripartizione dei costi tra le unità organizzative
- Gli indicatori specifici per misurare efficacia, efficienza ed economicità
- La frequenza di rilevazione delle informazioni.

2.2 I fattori e le motivazioni che spingono gli enti pubblici verso l'adozione del controllo di gestione

Diversi sono i fattori e le motivazioni che hanno spinto le amministrazioni pubbliche verso l'adozione di una metodologia aziendale come il controllo di gestione.

Primo tra tutti va annoverato l'obbligatorietà del controllo di gestione, richiamato dal D Lgs 77/95 e recepito nel Tuel (D Lgs 267/2000) in particolare nell'art 198-bis in cui si sottolinea l'onere di redigere il referto del controllo di gestione per il servizio di controllo, se presente all'interno dell'ente o a qualsiasi struttura operativa anche se non dedicata in maniera specifica, al fine di valutare la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa al piano degli obiettivi, valutando comparativamente costi, modi e tempi dello svolgimento dell'azione amministrativa.

Questa motivazione però, sebbene importante, non è il fattore che ha favorito lo sviluppo del controllo di gestione in quanto l'amministrazione pubblica di per se è oberata di vincoli giuridici e obblighi burocratici e determinate operazioni vengono svolte ormai per consuetudinee non danno nessuno stimolo alla cultura pubblica.

Il controllo di gestione, invece si fonda su fattori e motivazioni più profonde quali:

- La tensione che esiste fra bisogni pubblici e risorse disponibili;
- La necessità di razionalizzare l'impiego di risorse limitate;
- La legittimazione dell'istituto pubblico;
- La tendenziale competitività con le aziende private

La crescente tensione tra bisogni pubblici e risorse disponibili esige un miglioramento dei processi di trasformazione dei fattori produttivi in servizi. Si tende a ricercare sempre più l'efficienza che basandosi su di un migliore utilizzo delle risorse dovrà indirizzare le scelte politiche attraverso una più attenta analisi dei criteri di opportunità economica. Se gli istituti pubblici non punteranno a rispondere in maniera più adeguata a questi bisogni, queste tensioni porteranno inevitabilmente effetti negativi per la società.

L'esigenza di razionalizzare l'impiego delle risorse è dato sia dal fatto che le risorse economiche per loro natura sono scarse, sia dalla difficoltà che hanno le pubbliche amministrazioni nel reperire le risorse finanziarie. La difficoltà si moltiplica poiché spesso le amministrazioni pubbliche non riescono ad analizzare in maniera puntuale i costi dei servizi erogati e non avendo la corrispondenza di un ricavo che sia pari o superiore al costo sostenuto consumano più risorse di quelle che riescono a recuperare.

La legittimazione dell'istituto pubblico dipende dalla sua capacità di erogare servizi che soddisfano le mutevoli esigenze dei cittadini e dalla gamma dei servizi erogati. Attualmente si registra una richiesta di servizi da parte dei cittadini sempre più articolata e diversificata, quindi sarà la capacità dei managers di dominare la complessità interna dell'organizzazione che porterà alla legittimazione dell'azienda pubblica.

Si registra un tendenziale sviluppo delle situazioni in cui l'azienda pubblica opera in regime di concorrenza con le aziende private: posta celere, parte dei

servizi sanitari, previdenza rappresentano degli esempi di servizi in concorrenza. Lo spazio per forme alternative private di risposta ai bisogni della popolazione è anche conseguenza dell'inefficienza ed inefficacia con cui l'amministrazione pubblica ha gestito, in passato, in regime di monopolio legale, molti servizi. Ad oggi quindi la ricerca dell'efficacia, ovvero della migliore qualità del servizio erogato è determinante per il successo dell'attività di ogni ente. La qualità del servizio è socialmente rilevante poiché genera nel sistema economico di un paese un accrescimento di benessere e di ricchezza ed inoltre ostacola pesantemente le iniziative private in quanto indubbiamente a parità di servizio i cittadini sceglieranno quello che costa meno e cioè quello erogato dall'amministrazione pubblica.

L'aumento dell'efficienza e della produttività richiede l'impiego di strumenti gestionali che consentono il monitoraggio della qualità del processo e del servizio.

2.3 Limiti e criticità

Le principali difficoltà connesse all'attuazione dei sistemi di controllo possono essere ricondotte a dei problemi tipici della pubblica amministrazione:

- *Enfasi sulle regole, "molta forma e poca sostanza"*

Vi è la tendenza diffusa all'interno degli Enti Locali a voler disciplinare formalmente il processo di controllo, attraverso regolamenti, direttive, ordinanze, che spesso vincolano la flessibilità e ne rallentano l'operatività concreta. La disciplina formalizzata del controllo sembra essere eccessiva e finisce per distogliere gli operatori dagli aspetti più direttamente e operativamente legati agli strumenti e al loro impiego. L'idea di fondo ampiamente diffusa è che basta la regolamentazione del sistema del controllo di gestione ad esaurire le problematiche applicative. La conseguenza di ciò è che oltre a limitarsi ai regolamenti e alle norme

senza stimoli sugli aspetti pratici, il controllo di gestione viene concepito come mezzo coercitivo volt a costringere l'azione dei soggetti in rigidi schemi prefissati. Del tutto opposto è il fine che con l'introduzione del controllo di gestione si vuole ottenere: dare alle amministrazioni pubbliche un aggregato di strumenti contabili ed extracontabili che permettano di sviluppare pienamente le potenzialità umane presenti nell'ente.

- *Prevalenza delle logiche contabili tradizionali*

All'interno degli Enti Pubblici, il sistema di contabilità rimane legato principalmente alla contabilità finanziaria e quindi al concetto che i documenti e le rilevazioni contabili sono importanti in quanto hanno un fine autorizzatorio. Il processo di autorizzazione preventiva della spesa fa sì che l'attenzione dei decisori pubblici sia concentrata in modo esclusivo sul rispetto formale della norma, piuttosto che sulla ricerca di modalità di funzionamento più efficaci e capaci di garantire la soddisfazione dei bisogni della collettività (*Caperchione, 2000; Borgonovi, 2005*).

L'introduzione della contabilità economica e della contabilità analitica porterebbe a superare di certo i limiti della contabilità finanziaria e sarebbe di supporto a veritiere analisi di efficacia ed efficienza in quanto darebbe informazioni più dettagliate sulla funzionalità dei singoli servizi. Bisognerebbe a dar enfasi anche a parametri non strettamente economico finanziari e ad informazioni extra-contabili, introducendo elementi quantitativi e qualitativi in grado di fornire una visione più completa del complesso rapporto tra enti locali-erogatori e cittadini-utilizzatori dei pubblici servizi.

- *Scarso impiego di indicatori di risultato*

Gli indicatori sono spesso definiti con superficialità, disegnati più in chiave statistica che di effettivo impiego ai fini direzionali. Non sempre essi vengono rilevati e, anche in tal caso, con ritardo e fatica, a causa dell'assenza di procedure sistematiche di raccolta dei dati necessari.

Un altro problema relativo agli indicatori e che spesso essi vengono utilizzati per la valutazione del personale e dei dirigenti all'interno dell'ente, ciò porta il personale a focalizzarsi solo su quell'obiettivo e mettere in primo piano la propria gratifica personale piuttosto che il conseguimento di risultati rilevanti a livello aziendale. In questo modo l'indicatore stesso perde di efficacia, perché invece di rappresentare una particolare situazione o il grado di raggiungimento di un obiettivo strategico, diventa una base per erogare premi e sanzioni.

- Limitata personalizzazione delle logiche e degli strumenti di controllo in relazione alle diversità organizzative e di processi gestiti
Nelle maggior parte delle esperienze è riconoscibile con una certa chiarezza la tendenza a introdurre metodologie e strumenti standardizzati, senza considerare che il controllo di gestione è uno strumento che funziona bene solo se adattato alle esigenze aziendali.
La creazione di un proprio sistema di controllo all'interno dell'ente comporta diversi vantaggi come l'aumento della motivazione da parte dei soggetti interni all'ente, la maggior diffusione delle tecniche gestionali su tutti i livelli della struttura e la considerazione del controllo di un effettivo strumento di guida per la gestione e non di un formulario da seguire.
- *Scarsa efficacia del sistema di reporting*
È ancora ampiamente sottostimata nella pratica l'importanza degli aspetti relativi alla comunicazione dei dati provenienti dai sistemi informativi di controllo. Ciò si traduce nella predisposizione di report inadeguati, molto complessi, ridondanti o poco selettivi che ne rendono poco agevole l'impiego. Invece l'attività di report all'interno dell'ente pubblico è fondamentale perché solo comunicando i risultati o i dati che man mano entrano a fare parte del sistema informativo si riesce a poter porre sotto l'attenzione di tutti gli aspetti critici e si riesce a dare materiale utile alla dirigenza per l'implementazione di eventuali azioni correttive.

- *Debolezza dei legami con la programmazione a medio termine*
L'attività di controllo gestionale non è mai compiutamente inserita all'interno di un processo integrato ed organico di pianificazione e controllo. Basti pensare al fatto che per esempio il bilancio di previsione che dovrebbe essere il documento per eccellenza che apre il processo di programmazione annuale non viene, ormai da tempo, redatto nei tempi giusti; quando va bene viene redatto verso Maggio, Giugno.
Da questa situazione è possibile capire come il controllo che dovrebbe andare di pari passo al processo di programmazione perde la sua efficacia poiché tutte le azioni svolte prima della redazione del bilancio magari non vengono prese in considerazione e non si riescono a controllare pienamente gli obiettivi annuali poiché non sono correttamente esplicitati; quindi il controllo di gestione si riduce ad una semplice verifica a fine anno degli obiettivi che politicamente conviene rappresentare alla collettività e ad una compilazione delle schede obbligatorie da inviare alla Corte dei Conti.

2.4 Effetti positivi derivanti dall'introduzione del controllo direzionale nelle amministrazioni pubbliche

Nonostante le difficoltà e le criticità ampiamente esposte, l'introduzione del controllo direzionale nelle amministrazioni pubbliche ha portato forti segnali di cambiamento e innovazione. I principali effetti positivi che possiamo riscontrare sono:

- Effetto razionalizzazione

L'introduzione dei sistemi di controllo direzionale, in aggiunta alla revisione dei sistemi di contabilità pubblica, ha generato un primo effetto positivo di razionalizzazione delle strutture organizzative, delle responsabilità gestionali e dei processi di allocazione delle risorse. Effetto che è stato determinato dalla necessità di ricondurre la totalità delle risorse e dei suoi obiettivi in un unico documento di programmazione: il PEG. Questa sistematicità si è mantenuta in tutto il processo di gestione fino al controllo. L'effetto razionalizzazione è supportato anche dall'utilizzo della contabilità analitica che permette di suddividere in maniera attenta i fattori produttivi nei centri di costo che li hanno acquisiti o utilizzati.

- Effetto coordinamento

Tramite il processo di programmazione e controllo si è riusciti a ricostruire tutta l'attività dell'ente, innescando un processo di confronto e di coordinamento tra le unità organizzative e gli attori coinvolti.

Questo effetto, formalizzato tramite il Peg il quale stabilisce le relazioni formali che esistono tra le unità organizzative e ne delinea per ognuna il proprio ambito di riferimento, ha portato ad una visione più unitaria della gestione dell'ente.

Contemporaneamente il processo di programmazione ha stimolato forme di coordinamento orizzontale tra i dirigenti al fine di poter formulare proposte di bilancio coerenti con i vincoli complessivi di ente.

È difficile affermare che l'introduzione del controllo manageriale abbia modificato anche la struttura organizzativa dell'Ente in quanto permane un'organizzazione di tipo funzionale in cui ad ogni funzione (ufficio) corrisponde un responsabile; ma il fatto che si riscontri un maggior coordinamento rappresenta un primo passo verso una possibile modifica strutturale in cui i processi e non più le funzioni assumano una rilevanza maggiore.

- Effetto programmazione

I controlli direzionali hanno permesso di superare la logica di programmazione meramente finanziaria e quindi di migliorare la programmazione aziendale in senso ampio inserendo programmi, attività e risultati non finanziari che rappresentano comunque parte integrante degli obiettivi gestionali e strategici dell'ente che saranno poi valutati e verificati attraverso il sistema di controllo.

Il controllo di gestione ha favorito lo sviluppo della programmazione in quanto sono due fasi di uno stesso sistema, se l'attività non è correttamente e chiaramente programmata non si può implementare un sistema di controllo.

- Effetto misurazione

Mentre la misurazione degli andamenti finanziari era già consolidata, la difficoltà di dare riscontro oggettivo ai contenuti della programmazione ha richiesto l'adozione di modalità di misurazione degli obiettivi e delle attività. L'affinamento e il completamento del piano dei centri di costo, l'inserimento di misure ed indicatori rappresentativi degli obiettivi sono stati alcuni impatti sui processi di conoscenza della gestione e dei servizi. L'effetto positivo consiste nell'aver creato la consapevolezza che la misurazione sia lo strumento basilare per esercitare con adeguatezza la funzione dirigenziale (conoscere comprendere e intervenire), per motivare maggiormente tutti gli operatori interni all'ente e per dare informazioni più chiare e tempestive a tutti i portatori di interesse.

- Effetto responsabilizzazione

I sistemi di controllo direzionale hanno spostato il focus dell'attività amministrativa dagli atti ai risultati, dalle procedure e dalle regole ai comportamenti organizzativi, dallo stile gerarchico alla condivisione e negoziazione.

Si diffonde sempre più il concetto di *Accountability*, vale a dire la responsabilità nei confronti dell'collettività e degli stakeholders in generale circa le modalità di utilizzo delle risorse e i risultati conseguiti.

- Effetto cultura

Si è assistiti al passaggio da una “cultura dell’adempimento” ad una “cultura del risultato” fino a raggiungere una “cultura del servizio” in cui l’obiettivo principale è la soddisfazione del cittadino attraverso l’erogazione di servizi sempre più adatti alle sue esigenze e che siano al contempo frutto di processi gestiti in maniera efficace efficiente ed economica.

L’attenzione alla qualità del servizio richiede un continuo monitoraggio del processo produttivo erogativo nel quale il controllo di gestione ha un ruolo primario.

2.5 L’evoluzione del quadro normativo

Tra i fattori di contesto che agiscono in termini di cambiamento ed innovazione della Pubblica Amministrazione il quadro normativo assume una certa importanza. Esso infatti non solo vincola e orienta i processi operativi, ma costituisce anche un riferimento utile per comprendere come si è arrivati al controllo di gestione così come lo intendiamo oggi.

Legge 142/90

Il primo riferimento esplicito al controllo di gestione è stato introdotto dalla legge 142/90 che, all’art 57, relativo ai revisori, apriva per gli enti locali la possibilità di adottare forme di controllo interno, autonomamente configurate e disciplinate.

L'organo di revisione sulla base di quanto fissato nello statuto e nel regolamento collabora con il consiglio nella sua funzione di controllo e indirizzo, esercitando la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione dell'ente.

La legge inoltre introdusse anche i principi in tema di orientamento della gestione ai risultati, di contabilità economica e del controllo economico interno dell'gestione.

In materia di controllo, la legge poneva soltanto il principio e non si preoccupava di regolarne la modalità di esercizio e ciò si ritiene opportuno essendo quello di controllo un meccanismo operativo che può essere compiutamente specificato solo sulla base delle caratteristiche distintive di ogni singola azienda. La legge 142/90 usa l'espressione "controllo interno", l'aggettivo interno appare posto per evidenziare la differenza con le forme classiche di controllo esterno basate sul tradizionale esame preventivo da parte di organismi posti al di fuori della struttura organizzativa dell'ente: in ciò l'elemento principale di innovazione.

Decreto Legislativo 29/1993

Il D Lgs 29/93, oltre a ribadire, in via generale per tutte le amministrazioni pubbliche, il principio della gestione per obiettivi aveva disposto l'istituzione di un nuovo organo denominato "nucleo di valutazione" o servizi di controllo interno aventi 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 e il buon andamento dell'azione amministrativa, incluse le decisioni organizzative e di gestione del personale".

Il nucleo di valutazione era un organo che pur esercitando funzioni chiaramente individuate dalla legge, viveva una sorta di equivoco di fondo. Dalla lettura del testo dell'art 20 emergeva infatti che uno dei

compiti del nucleo era l'esercizio di un'attività di controllo gestionale che mal si collegava con altre sue funzioni.

Il legislatore definendo tale organo come servizio di controllo interno confondeva quelle che possono essere le funzioni di un ufficio di controllo di gestione con le attività di valutazione tipiche del nucleo.

Decreto legislativo 77/1995 e leggi 19-20/1994

Il D Lgs 77/1995 contiene il nuovo ordinamento finanziario e contabile che all'art 39 ha introdotto in via obbligatoria il controllo di gestione, prevedendo che esso debba svolgersi secondo le modalità previste dal d lgs 29/93 ma specificando il ruolo dell'ufficio e togliendo i dubbi sorti col d lgs 29/93: “ la struttura operativa alla quale è assegnata la funzione di controllo di gestione fornisce le conclusioni del predetto controllo agli amministratori ai fini della verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati ed ai responsabili dei servizi affinché questi ultimi abbiano gli elementi necessari per valutare l'andamento della gestione dei servizi di cui sono responsabili”. L'art 40 del d. lgs. individua le fasi in cui si articola il controllo di gestione:

- Predisposizione di un piano dettagliato degli obiettivi;
- Rilevazione dei dati relativi ai costi e ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti;
- Valutazione dei dati predetti in rapporto al piano dettagliato 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;
- Realizzazione dell'azione correttiva.

Il d. lgs. 77/95 ha espressamente assoggettato gli enti locali ai controlli della Corte dei Conti, nel frattempo modificati dalle leggi 19 e 20 del 1994, con le quali si è stabilito che la magistratura contabile deve svolgere, anche in corso d'esercizio, il controllo successivo sulla

gestione del bilancio e del patrimonio delle amministrazioni pubbliche, verificando la legittimità e la regolarità delle gestioni, nonché il funzionamento dei controlli interni a ciascuna amministrazione.

Decreto legislativo 286/1999

Un altro importante intervento legislativo in tema di controllo è rappresentato dal d.lgs 286/99 il quale, oltre a riordinare sul piano terminologico e concettuale la materia, ha riportato il significato e le prescrizioni di operatività del controllo di gestione entro schemi maggiormente aderenti a quelli aziendali.

Il d. lgs 286/99 ha introdotto quello che fino al D. L. 174/2012 è stato il sistema dei controlli all'interno dell'ente; l'articolo 1, primo comma, individua il sistema dei controlli nelle seguenti attività:

- Controllo di regolarità amministrativa e contabile
- Controllo di gestione
- Valutazione della dirigenza
- Valutazione e controllo strategico

Per ogni tipologia di controllo il decreto ha specificato gli organi competenti:

il controllo di regolarità amministrativa e contabile è di competenza degli organi di revisione e degli uffici di ragioneria per le rispettive competenze.

Il controllo di gestione è affidato ad un apposito ufficio di staff, operante in posizione autonoma rispetto agli altri uffici, ai quali fornisce periodicamente dati sia autonomamente, sia su loro richiesta in base alle esigenze informative sulle rispettive gestioni.

L'attività di valutazione della dirigenza è affidata al direttore generale o organo esecutivo con l'ausilio del nucleo di valutazione. È un'attività che ha periodicità annuale ed il decreto ne disciplina anche lo svolgimento.

Il controllo strategico è di competenza delle strutture che possono coincidere con quelle a cui viene affidata l'attività di valutazione individuale, quindi ufficio di controllo interno o nucleo di valutazione, che riferiscono direttamente agli organi di governo, giunta e consiglio, i risultati dell'attività svolta. L'attività di controllo strategico consiste principalmente nel supportare gli organi di governo nella formulazione delle politiche e nella verifica della loro attuazione.

Decreto legislativo 267/2000

Il d. lgs. 267/2000 rappresenta una colonna portante delle riforme degli enti locali in quanto con l'approvazione di tale decreto si è attuato il riordino delle leggi sull'ordinamento degli enti locali.

tutte le norme che disciplinano i principi generali del controllo sono stati riuniti nel testo unico degli enti locali, TUEL, approvato dal d. lgs. 267/2000.

L'art 147 disciplina per ogni tipologia di controlli interni le finalità e gli organi a cui è affidato.

“1. Gli enti locali nell'ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, individuano strumenti e metodologie per garantire, attraverso il controllo di regolarità amministrativa e contabile, la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa.”

Nella tabella qui riportata sono indicate le finalità così come espresse dall'art 147, secondo comma:

TIPOLOGIA DI CONTROLLO	FINALITÀ	ORGANO COMPETENTE
Controllo di regolarità amministrativa-contabile	Garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione e garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa	Dirigenti, revisori dei conti, servizio finanziario
Controllo di gestione	Verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra costi e risultati.	Dirigenti coadiuvati dal servizio controllo di gestione
Valutazione della dirigenza	Valutare le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale	Nucleo di valutazione
Valutazione e controllo strategico	Valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti.	Direzione politica dell'ente

2.5.1 Il controllo di gestione secondo il TUEL

La normativa che disciplina il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche è dettata dagli artt 196 e seguenti del TUEL.

Art 196

1° comma

“Al fine di garantire la realizzazione degli obiettivi programmati, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, l'imparzialità e l'andamento della pubblica amministrazione e la trasparenza dell'azione amministrativa, gli enti locali applicano il controllo di gestione secondo le modalità stabilite dal presente titolo, dai propri statuti e regolamenti di contabilità”

Dal 1° e dal 2° comma dell'art 196 possiamo rilevare:

- La finalità del controllo di gestione
- L'organizzazione
- L'oggetto
- I tempi entro i quali deve essere svolto

Finalità

Le finalità del controllo di gestione sono:

- Garantire la realizzazione degli obiettivi programmati nel bilancio di previsione annuale e pluriennale, nella RPP e nel PEG;
- Garantire un'economica gestione delle risorse pubbliche;
- Garantire una corretta gestione delle risorse pubbliche e la trasparenza dell'azione amministrativa.

Organizzazione

L'organizzazione del servizio di controllo di gestione può essere affidato al regolamento di contabilità, a quello di organizzazione e, per gli enti di maggiori dimensioni e complessità organizzativa ad un regolamento specifico.

Oggetto

Il controllo di gestione ha per oggetto l'intera attività amministrativa e gestionale delle Province, dei Comuni, delle comunità montane, delle unioni di comuni e delle città metropolitane

Tempi

È svolto con cadenza periodica stabilita dal regolamento di contabilità di ciascun ente.

Art 197

L'art 197 del Tuel specifica:

- *le fasi* in cui si sostanzia il controllo di gestione:

1. Predisposizione di un piano dettagliato degli 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.

- *l'oggetto in dettaglio* del controllo di gestione:

il controllo di gestione è svolto con riferimento ai singoli servizi e centri di costo, ove previsti, verificando in maniera complessiva e per ciascun servizio i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei singoli fattori produttivi, i risultati qualitativi e quantitativi ottenuti e, per i servizi a carattere produttivo i ricavi.

- *le modalità* con cui svolgere il controllo di gestione:

- la verifica dell'efficacia è basata sulla verifica dei risultati conseguiti;
- la verifica dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa viene svolta rapportando le risorse acquisite ed i costi dei servizi, ove possibile per unità di prodotto, ai dati risultanti dal rapporto annuale sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali di cui all'art 228 comma 7.

Art 198

L'art 198 indica *i destinatari* del controllo di gestione:

- gli amministratori per la verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati;
- i responsabili dei servizi per la valutazione dell'andamento della gestione dei servizi di cui sono responsabili;
- i cittadini stessi in quanto utilizzatori dei servizi

Art 198-bis

L'art 198-bis specifica che la comunicazione del referto del controllo di gestione deve essere fornito, oltre che agli amministratori ed ai responsabili dei servizi, anche alla Corte.

2.6 *Il potenziamento dei controlli interni alla luce del D.L n 174/2012*

A seguito dell'emanazione del D. L. 10.10.2012, n 174, "*Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012*" è stato integralmente rivisto il sistema dei controlli interni.

L'obiettivo del disegno riformatore intrapreso con il D. L. 174/2012 mira ad assicurare che la gestione amministrativa degli enti locali, soprattutto nell'attuale fase congiunturale caratterizzata da esiguità delle risorse disponibili, sia improntata a criteri di regolarità, correttezza e legittimità

Con la riforma introdotta dall'art 3 del D.L. n. 174/2012 è stato integralmente sostituito l'art 147 del TUEL e sono stati introdotti, ex novo, gli artt. 147 bis, ter, quater e quinquies.

I controlli interni devono essere organizzati, da ciascun ente, in osservanza del principio di separazione tra funzione di indirizzo e compiti di gestione.

Sono parte dell'organizzazione del sistema dei controlli interni il segretario comunale, il direttore generale (se nominato), i responsabili di servizio e le unità di controllo (nuclei di valutazione, organismi indipendenti di valutazione), laddove previste. Più enti locali possono anche istituire uffici unici per svolgere le attività di controllo in forma associata.

I cambiamenti sostanziali apportati dal D. L. 174/2012 si possono rilevare:

- Nell'aumento dei controlli interni che passano da quattro a sei;
- Nel potenziamento dei controlli esterni della Corte dei Conti;
- Nell'inasprimento dei provvedimenti della Corte dei Conti su possibili irregolarità pervenute.

Prima di introdurre le principali novità volevo sottolineare che questa norma è la prima ad andare in controtendenza rispetto all'orientamento dei primi anni 2000, quando si è costituzionalmente sancita, con l'emanazione della legge costituzionale n 3/2001 di riforma del Titolo V della Costituzione, la fine dei Comitati Regionali di Controllo (Co.Re.Co) e della loro attività di monitoraggio a presidio della legittimità degli atti. Già in precedenza si era avviata l'operazione di alleggerimento dei controlli sugli atti deliberativi degli enti locali attraverso l'eliminazione del parere preventivo di legittimità del segretario comunale a seguito della riforma Bassanini (L. 127/97).

Tutto ciò andava ad incrementare l'autonomia formale e sostanziale delle amministrazioni pubbliche.

L'inversione di tendenza avvenuta col D. L. 174/2012 è stata dettata dalla necessità di correre subito ai ripari dopo i recenti scandali politici di sperpero di denaro pubblico per il finanziamento dei partiti. Ciò ha dato l'input ad un'operazione di organica revisione della materia dei controlli interni agli enti territoriali e locali, che ha avuto l'effetto di conferire una nuova veste a questo tema così importante e strategico non solo per il buon andamento della pubblica amministrazione ma anche per la competitività del sistema Paese.

Proprio l'art 3 intitolato ***Rafforzamento dei controlli interni degli enti locali*** del Decreto riscrive il sistema dei controlli interni, tanto preventivi quanto successivi sugli atti degli enti locali, prevedendone un loro massiccio rafforzamento. Inoltre nell'ambito della rivisitazione delle funzioni di controllo della Corte dei Conti, il legislatore, sembra aver superato il carattere "collaborativo" dei controlli sugli enti locali, finalizzando la pronuncia di accertamento non alla spontanea adozione di misure correttive, ma bensì all'obbligo da parte dell'ente di uniformarsi ai rilievi della Corte, fermi restando i margini di autonomia ai fini della scelta delle azioni correttive più idonee da intraprendere.

Aumento dei controlli interni

Dalla riformulazione dell'art 147 del TUEL emerge che il sistema di controllo interno è diretto a :

- a) Verificare, attraverso il controllo di gestione, l'efficacia l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate, nonché tra risorse impiegate e risultati;
- b) Valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi e degli altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti;
- c) Garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno, mediante l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l'attività di controllo da parte del responsabile dei servizi;
- d) Verificare attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, anche in riferimento all'articolo 170, comma 6, la redazione del bilancio consolidato, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente;

- e) Garantire il controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni con l'impiego di metodologie dirette a misurare la soddisfazione degli utenti esterni e interni dell'ente.

Emerge come sia stato ampliato il ventaglio dei controlli interni che dai precedenti quattro passano a sei:

CONTROLLO DI REGOLARITA' AMMINISTRATIVA E CONTABILE

Questa forma di controllo, che riguarda tutti i Comuni indipendentemente dalla dimensione demografica, è quella tradizionalmente più presente nel mondo degli enti locali ed è volta a garantire che l'azione amministrativa si svolga nel rispetto dei principi di legittimità, regolarità e correttezza.

Il nuovo articolo 147-bis del TUEL prevede, nell'ambito di tale controllo, le seguenti fasi:

Una fase preventiva in cui avviene:

- il rilascio del parere di regolarità tecnica da parte del responsabile di servizio attestante la regolarità e la corretta azione amministrativa
- il controllo contabile effettuato dal responsabile del servizio finanziario attraverso il rilascio del parere di regolarità contabile e del visto attestante la copertura finanziaria.

Una fase successiva, svolta secondo i principi della revisione aziendale, sotto la direzione del segretario comunale. Detta attività dovrà riguardare i seguenti atti:

- determinazioni comportanti impegno di spesa,
- atti di accertamento dell'entrata,
- atti di liquidazione della spesa,
- contratti ed altri atti amministrativi.

Gli atti da sottoporre a controllo successivo verranno scelti tramite una selezione casuale effettuata con motivate tecniche di campionamento. Le risultanze di quest'attività dovranno, con la periodicità prevista da ciascun ente nella propria autonomia regolamentare, essere trasmesse, a cura del segretario comunale, ai vari responsabili di servizio, ai revisori dei conti, agli organi di valutazione dipendenti ed al consiglio comunale.

IL CONTROLLO DEGLI EQUILIBRI FINANZIARI

Questa forma di controllo, disciplinata dall'art.147- quinquies del TUEL, costituisce una sottocategoria del controllo di regolarità ed interessa tutti gli enti locali in quanto assoggettati ai vincoli derivanti dal patto di stabilità interno.

Questo controllo viene effettuato sotto il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e con il coinvolgimento attivo degli organi di governo dell'ente, del segretario, del direttore generale e dei responsabili di servizio nel rispetto delle norme disciplinanti il concorso degli enti locali al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica ed in attuazione del principio del pareggio di bilancio.

La disciplina di questa forma di controllo dovrà essere contenuta nel regolamento di contabilità, attraverso la previsione dello svolgimento di una costante attività di coordinamento e vigilanza da parte del responsabile finanziario e l'effettuazione di ricognizioni periodiche degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa.

L'attività di controllo in esame non potrà prescindere dall'esame dell'**andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni all'ente** in quanto ciò potrebbe comportare ripercussioni sul bilancio finanziario comunale.

IL CONTROLLO STRATEGICO

Il controllo strategico ha avuto uno scarso successo nell'ambito degli enti locali, finendo per essere svolto in maniera molto semplicistica e superficiale.

Tale forma di controllo è finalizzata:

- a verificare l'impatto sul territorio amministrato dell'attività di pianificazione e programmazione predisposta dall'ente e se essa può effettivamente produrre i risultati auspicati;
- a valutare come la struttura burocratica, concretamente attua piani, programmi e gli altri strumenti di indirizzo politico emanati.

Il D. L. 174/2012 cerca di ridare nuovo slancio a tale controllo e ne ribadisce l'obbligatorietà in capo a tutti i Comuni, a prescindere dalla dimensione demografica.

L'oggetto del controllo strategico è il confronto tra gli obiettivi rinvenibili, essenzialmente, nella relazione previsionale e programmatica ed i risultati conseguiti dalla struttura, nonché l'analisi delle ragioni che hanno comportato eventuali scostamenti.

Il nuovo articolo 147-ter afferma che i Comuni superiori ai 10000 abitanti sono tenuti a disciplinare metodologie di controllo finalizzate alla rilevazione:

- dei risultati conseguiti rispetto agli obiettivi predefiniti;
- degli aspetti economico-finanziari connessi ai risultati ottenuti;
- dei tempi di realizzazione rispetto alle previsioni;
- delle procedure operative attuate confrontate con i progetti elaborati;
- della qualità dei servizi erogati;
- del grado di soddisfazione della domanda espressa;
- degli aspetti socio-economici.

È prevista l'istituzione di un'Unità preposta al controllo strategico sotto la responsabilità del direttore generale o del segretario che elabora rapporti periodici da sottoporre alla giunta e al consiglio per la successiva predisposizione di deliberazioni consiliari di ricognizione dei programmi.

La principale novità consiste nell'aver previsto il controllo strategico non tanto come un'attività fine a se stessa o di mero supporto della politica ma, piuttosto come un'attività propedeutica all'adempimento di cui all'art 193, secondo comma del Tuel; da qui la necessità che le modalità di trasmissione dei rapporti periodici agli organi dell'ente siano disciplinati nel regolamento di contabilità. Per i comuni inferiori ai 10000 abitanti è da ritenere che possano effettuare il controllo strategico con modalità semplificate.

IL CONTROLLO DI GESTIONE

Come già ampiamente definito, il controllo di gestione è quel controllo teso a verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa. Fondamentale, per il corretto funzionamento del controllo di gestione, è che l'impostazione dell'attività di controllo sia preceduta da una precisa definizione degli obiettivi gestionali, di breve periodo, affidati ai responsabili di servizio con il Peg o con il Pdo e che venga impostato un buon sistema informativo da cui ricavare le informazioni e i dati necessari.

La disciplina del controllo di gestione è ancora rinvenibile negli artt 196 e seguenti del Tuel e non vi sono sostanziali modifiche apportate dal D. L. 174/2012; l'unica novità, solo formale, è che il nuovo articolo 147 del TUEL esplicita diversamente e in modo più corretto l'oggetto di tale tipologia di controllo, ovvero non solo la verifica del rapporto tra costi e risultati ma piuttosto quello "tra obiettivi e azioni realizzate, nonché le risorse impiegate e risultati". Anche la disciplina del controllo di gestione e la sua organizzazione dovrà essere tradotta nel regolamento disciplinante il sistema dei controlli interni e raccordata con quanto già previsto nel regolamento di contabilità di ciascun ente.

IL CONTROLLO SULLE SOCIETA' PARTECIPATE

I comuni superiori ai 10000 abitanti, secondo l'art 147-quater, sono tenuti a realizzare un sistema di controlli sulle società partecipate. Questo sistema di controlli deve essere definito da un regolamento che deve disciplinare:

- un adeguato sistema informativo finalizzato a rilevare:
 - i rapporti finanziari tra ente e società,
 - la situazione contabile, gestionale ed organizzativa delle società
 - i contratti di servizio
 - la qualità dei servizi attesi
 - il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica;
- la definizione, da parte dell'amministrazione, degli obiettivi gestionali a cui deve tendere ciascuna società partecipata secondo standard qualitativi

e quantitativi predeterminati, nell'ambito della relazione previsionale e programmatica.

L'ente locale è tenuto al monitoraggio periodico sull'andamento delle partecipate, anche e soprattutto al fine di identificare per tempo gli eventuali interventi correttivi utili a ridurre squilibri economico finanziari rilevanti per il bilancio comunale.

I risultati complessivi della gestione dell'ente e delle partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica. L'obbligo della formazione del bilancio consolidato per gli enti locali è previsto, a decorrere dal 2014, dall'articolo 11 del decreto legislativo 23/06/2011, n 118 concernente "disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi".

Il controllo sulle partecipate è un controllo multidisciplinare, che riguarda sia aspetti di regolarità amministrativa e contabile, verificando l'andamento economico-finanziari della società al fine di rilevare possibili ripercussioni sull'ente, che aspetti tipici del controllo di gestione e controllo strategico.

Inoltre richiamando il terzo comma del nuovo art.147, gli enti locali sono tenuti ad effettuare il controllo sugli equilibri finanziari, ciò implica *"anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni"*. La costituzione di un'area di consolidamento diventa così inevitabile.

CONTROLLO DI QUALITA' SUI SERVIZI EROGATI

È una tipologia di controllo finalizzata a rilevare il grado di soddisfazione degli utenti, interni ed esterni all'ente, che fruiscono dei servizi erogati dal Comune e dai suoi organismi gestionali esterni.

Anche questo controllo deve essere disciplinato in apposito regolamento nel quale devono essere identificati i soggetti deputati al relativo svolgimento.

POTENZIAMENTO DEI CONTROLLI ESTERNI ED INASPRIMENTO DEI PROVVEDIMENTI DELLA CORTE DEI CONTI SU IRREGOLARITA' PERVENUTE.

All'articolato sistema di controlli interni, si affianca il controllo esterno della Corte dei Conti, che mira, in ultima istanza, a verificarne l'effettivo funzionamento, in un rafforzato ruolo di garanzia nei confronti della finanza pubblica. Il nuovo articolo 148 del Tuel sottolinea il potenziamento delle funzioni di controllo sulla gestione della Corte dei Conti in riferimento alla legittimità e alla regolarità delle gestioni, nonché al funzionamento dei controlli interni, con particolare riferimento alla verifica del rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio di ciascun ente.

La norma prevede, tra l'altro, che le Sezioni regionali verifichino semestralmente l'efficacia e il funzionamento del sistema dei controlli interni dei comuni di maggiori dimensioni. Il controllo si espleta sulla base di referti compilati dal legale rappresentante con la collaborazione del direttore generale o del segretario dell'ente, referti da inviare anche al consiglio comunale in quanto intestatari dell'importante funzione di indirizzo e controllo politico amministrativo e di regolamentazione, che risulta di fondamentale importanza ai fini dell'eliminazione di eventuali criticità.

Questa peculiare verifica, infatti, che mira ad accertare le legittimità e regolarità della gestione e, in ultima istanza, il livello di efficacia del sistema dei controlli interni, evidenzia in apposite deliberazioni alle amministrazioni le eventuali disfunzioni ai fini dell'adozione delle misure correttive da intraprendere per una corretta gestione delle risorse pubbliche.

In caso di accertata assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di controllo si innesca l'apparato sanzionatorio che prevede che le Sezioni giurisdizionali irroghino agli amministratori inadempienti la condanna ad una grave sanzione pecuniaria, pari ad un multiplo (da cinque a venti volte) della retribuzione mensile lorda in godimento al momento della commissione della violazione

Per quanto riguarda il controllo esterno sulla gestione finanziaria degli Enti Locali, le Sezioni sono tenute ad accertare che i rendiconti degli enti locali “tengano conto” anche delle partecipazioni in società controllate, cui è affidata la gestione di servizi pubblici, anche strumentali.

Qualora la sezione, all’esito dell’istruttoria, acclari la presenza di gravi criticità, riconducibili al patto di stabilità, equilibri di bilancio, indebitamento, nonché di altre gravi irregolarità finanziarie, adotta una pronuncia di accertamento ai fini della successiva attività conformativa da parte dell’ente.

Entro il termine di sessanta giorni, l’amministrazione è obbligata ad adottare i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio.

In caso di mancata trasmissione delle misure correttive o di esito negativo del controllo, è preclusa l’attuazione dei programmi di spesa per i quali sia stata accertata la mancata copertura o l’insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria. Questo effetto inibitorio si applica solo nei casi più gravi, in cui la sezione di controllo accerta un pericolo per gli equilibri di bilancio. Si colloca in un contesto di tutela rinforzata dei parametri di rango costituzionale e non è estensibile ad altre gravi irregolarità come per esempio la violazione del patto di stabilità interno.

Commento alla nuova normativa

Le particolari connotazioni del nuovo sistema di controllo delineato dai nuovi articoli 147 e 148 sembrano invocare un monitoraggio pressochè contemporaneo alla gestione, in grado di segnalare con immediatezza l’esistenza di provvedimenti di spesa privi di copertura finanziaria ai fini di adozione di misure correttive o ai fini dell’effetto inibitorio.

Tale opzione risulta sempre meno percorribile nella prassi attuale a causa del consistente lasso di tempo che intercorre tra l’espletamento della gestione e i controlli della Corte dei Conti, i quali risentono delle prolungate tempistiche di approvazione dei bilanci di previsione da parte degli enti locali e spesso anche dei ritardi degli organi di revisione nella trasmissione dei relativi dati.

Anche per quanto riguarda i controlli sui rendiconti non sembrano molto idonei a questa forma di controllo concomitante, in quanto intervengono a gestione conclusa, quando si sono irreversibilmente consolidati gli effetti che pregiudicano gli equilibri.

In questo contesto, si può però notare, come il legislatore voglia tutelare maggiormente rispetto al passato valori quali l'equilibrio strutturale del bilancio e la sostenibilità dell'indebitamento attraverso la preclusione dei programmi di spesa. Valori in effetti preminenti rispetto all'autonoma determinazione degli enti.⁷

Si riassumono in questa tabella le modifiche principali: TABELLA CON CONFRONTO (da chiedere al prof)

Principali novità apportate dal D. L. 174/2012 in tema di controllo

Confronto:	"Vecchio TUEL"	"TUEL Aggiornato"
TIPOLOGIE DI CONTROLLO	4 tipologie di controlli	6 tipologie di controlli <i>Nuovi: Controllo sulle società partecipate Controllo sui servizi erogati</i>
RESPONSABILITA'	Responsabilità di tipo amministrativo	Responsabilità amministrativa + condanna ad una sanzione pecuniaria per gli amministratori per mancata o insufficiente strumentazione di controllo. Blocco dei programmi di spesa qualora non si rilevi l'adeguata copertura finanziaria
RENDICONTO	Rendiconto sulla gestione finanziaria dell'ente.	Rendiconto sulla gestione finanziaria + tener conto delle partecipazioni a cui è affidata la gestione dei servizi pubblici

⁷ Francesco Albo, *Il potenziamento dei controlli della Corte dei conti sugli Enti Locali*, Azienda Italia 12/2013

Capitolo 3

Aspetti operativi del controllo di gestione

Già nel primo capitolo sono stati trattati in maniera sintetica gli elementi fondamentali del controllo di gestione che ricordiamo essere:

- la struttura organizzativa
- il sistema informativo
- il processo

in questo capitolo vorrei cercare di approfondirne uno per uno in modo da entrare sempre più all'interno dei meccanismi di controllo dell'ente pubblico.

3.1 Il sistema informativo

Il sistema informativo degli enti locali è costituito da un insieme di elementi, anche molto diversi tra loro, che raccolgono, elaborano, scambiano ed archiviano dati, con lo scopo di produrre e distribuire le informazioni che soddisfino le esigenze comuni di più soggetti, interni ed esterni all'azienda: cittadini, consiglieri e amministratori, organi di controllo e altri enti pubblici, dipendenti, finanziatori, fornitori e altri creditori. Il sistema informativo svolge, quindi, un compito di tessuto connettivo, volto cioè a consentire il mantenimento delle relazioni all'interno dell'ente e con l'ambiente esterno.

Esso ha per oggetto informazioni sia di tipo qualitativo che quantitativo e proprio per questo richiede che vengano usati strumenti di natura contabile ed extra-contabile.

La capacità informativa vuole giungere alla corretta rappresentazione dei fenomeni aziendali considerati al fine dell'assunzione delle scelte direzionali e dell'attuazione del processo di feedback necessario a verificare il grado di realizzazione degli obiettivi aziendali.

L'elemento guida nella costruzione del sistema informativo dell'ente locale, come di ogni altra azienda pubblica, è dato dalla circostanza che la capacità di perseguire l'obiettivo aziendale non si ottiene da un indicatore sintetico di risultato, a differenza di quanto avviene per le imprese private con la misurazione dell'utile conseguito sul mercato. Ma l'efficacia dell'ente locale dovrà essere misurata dal grado di soddisfacimento dei bisogni dei cittadini e dall'utilità e dal valore sociale che l'ente stesso riesce a creare.

I requisiti che un sistema informativo dovrebbe avere sono:

- Utilità
- Significatività
- Tempestività
- "Innovazione"

Il sistema informativo deve essere utile:

- in quanto le informazioni rilevate dal sistema informativo non vengono valutate in quanto tali, ma in quanto alla loro capacità di rappresentare degli input per ottenere determinati comportamenti sia da parte dei soggetti interni all'ente, maggiore responsabilità, sia da parte dei cittadini, legittimando l'azione politica dell'ente.

Significativo:

- In quanto le informazioni sia di input che di output devono essere legate a dei bisogni informativi specifici. In particolar modo i cittadini bisogna informarli circa il corretto utilizzo delle loro risorse e i responsabili dei servizi dovranno ricevere informazioni riguardanti gli obiettivi strategici che si vogliono realizzare nell'ente e le risorse finanziarie, umane e strumentali che hanno a disposizione.

Un sistema informativo nel quale vengono introdotte ed estrapolate informazioni senza una linea guida e degli obiettivi specifici è un "sistema pesante" oberato di informazioni inutili o troppo vaste che rimarranno lì senza essere considerate.

Tempestivo:

- Non è importante solo che il sistema informativo contenga informazioni utili e significative, ma è importantissimo che queste informazioni arrivino al “momento giusto”.

È rilevante il tempo che intercorre tra la produzione di un'informazione e la ricezione da parte del diretto interessato.

Questo problema si avverte non tanto per le informazioni verso i cittadini, quanto per le informazioni cosiddette interne cioè quelle che servono ai responsabili dei servizi.

Affinchè le informazioni siano tempestive si deve creare all'interno dell'ente un'efficace rete di comunicazione, in particolare se, l'ufficio di gestione rilevasse, in corso d'opera, problemi relativi alla mancanza di risorse, ad un cambiamento delle esigenze dei cittadini ad una deviazione rispetto all'obiettivo strategico dell'ente stesso, è fondamentale che ciò sia comunicato ai responsabili.

Soltanto così loro possono cercare di ottimizzare quanto hanno già fatto e quanto dovranno ancora fare. Se invece queste informazioni vengono prodotte ma vengono diffuse in ritardo o non vengono diffuse affatto, pur essendo strategiche risultano inutili poiché le risorse saranno già state consumate e i responsabili non avranno più leve sulle quali agire.

Innovativo:

- Il sistema informativo, dovendo fornire informazioni di natura contabile ed extracontabile, quantitative e qualitative, non può basarsi solo su un sistema tradizionale di contabilità finanziaria che autorizza le entrate e le spese. Serve intanto affiancare la contabilità economico-patrimoniale per dare delle informazioni veritiere sulle dinamiche economiche dell'ente. Con essa le rilevazioni contabili delle operazioni aziendali consentono di correlare i risultati ottenuti ai fattori realmente impiegati per il loro

ottenimento. Invece, le informazioni desumibili dalla contabilità finanziaria a consuntivo individuano solo esclusivamente le entrate accertate e le spese impegnate non permettendo, in modo particolare per le uscite, di misurare in corso di gestione l'utilizzo dei beni economici in parte acquistati nel periodo amministrativo ed in parte provenienti dagli esercizi precedenti. Questa carenza di informazioni limita consistentemente l'efficacia di un sistema di controllo.

Inoltre al fine di misurare l'economicità dell'ente, e quindi anche la sua efficacia ed efficienza, il sistema di controllo dovrà dare informazioni sulle variazioni nel costo unitario e nella qualità dei servizi. Queste informazioni si possono rilevare solo se avviene un progressivo ampliamento del sistema informativo. Il requisito dell'innovazione sta nel fatto che gli enti dovrebbero tendere ad un nuovo sistema informativo integrato con la contabilità analitica di tipo economico per l'analisi più dettagliata dei costi di produzione, con l'analisi dei parametri di efficacia in termini di volume di produzione e con l'analisi della qualità intrinseca, percepita e di conformità.

Questo ampliamento del sistema informativo sarà funzionale a cogliere la performance aziendale con riferimento a tutte le variabili rilevanti rispetto alla gestione e rappresenterà la soluzione a sempre più complessi problemi ai quali la contabilità finanziaria non può più rispondere.

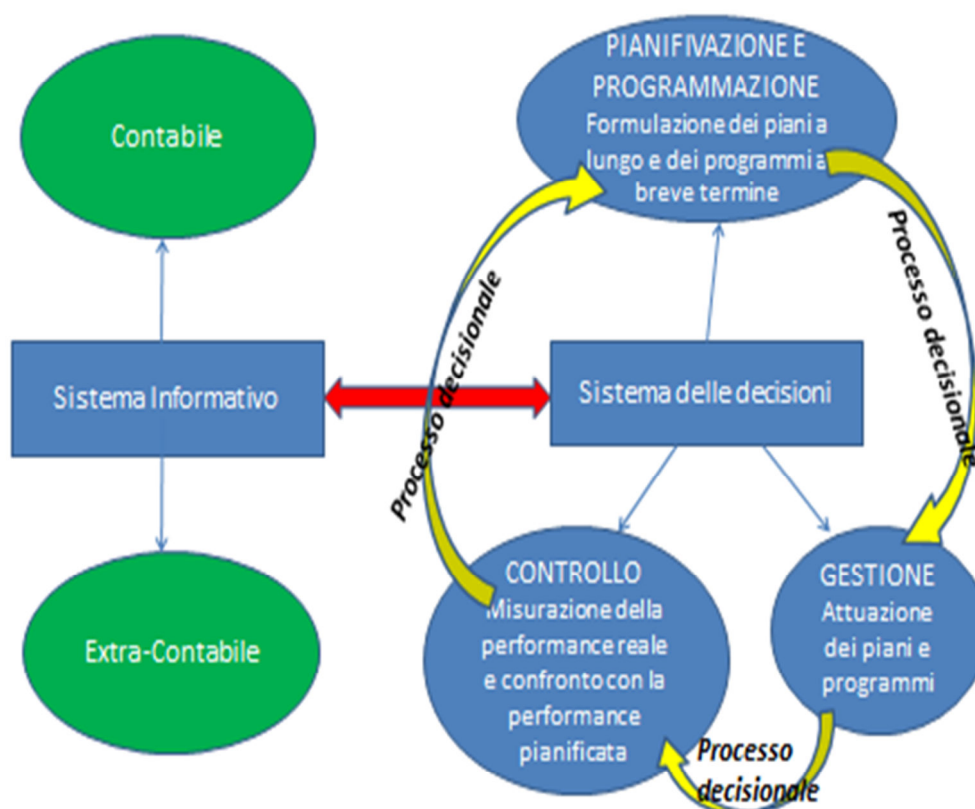
Una volta compresa la filosofia che sta sotto al sistema informativo richiamiamo gli elementi su cui dovrebbe fondarsi:

- Un sistema di indicatori per la rappresentazione quali-quantitativa dei bisogni da soddisfare e del grado di soddisfazione conseguito;

- Un sistema di programmazione e controllo che determini quantitativamente e qualitativamente le risorse destinate al perseguimento degli obiettivi;
- Un sistema di contabilità analitica per il controllo dei risultati conseguiti in rapporto alle risorse consumate ai fini del miglioramento dell'efficienza.

I caratteri del sistema informativo, inevitabilmente influenzano i processi decisionali, questa relazione è spiegata meglio nella tavola ivi riportata.

Tav 4-Legame tra processo decisionale e sistema informativo



Fonte: Rebecca Levi Orelli, Franco Visani, *Analisi e gestione dei costi negli enti locali: Stato dell'arte, modelli e applicazioni di cost management*.

Le rilevazioni del sistema informativo hanno, come già sottolineato, natura strumentale in quanto sono destinate a soddisfare determinate finalità conoscitive

ed assumono caratteristiche diverse a seconda delle diverse finalità perseguite pertanto “ le decisioni determinano lo svolgimento delle operazioni che producono le informazioni che a loro volta concorrono a migliorare la qualità delle decisioni” (Borgonovi 1984:50).

L’attività di programmazione e controllo si fonda su strumenti di contabilità direzionale quali il budget, la contabilità generale, la contabilità analitica e le informazioni extracontabili. Spesso però negli enti locali il controllo di gestione viene semplificato a tal punto da essere considerato solo come una serie di strumenti tecnico-contabili, cioè si pensa che basta avere un budget ed il controllo di gestione è attivo.

La cultura aziendale, invece, dovrebbe portare a considerare la contabilità direzionale come una parte del sistema informativo che fornisce gli elementi necessari per portare avanti il processo di controllo, e non come un insieme di strumenti che rappresentano da sé il controllo stesso.

La contabilità direzionale deve quindi rivestire una funzione di tramite tra il controllo ed il sistema informativo.

Un altro problema riscontrabile negli enti locali è che non implementano correttamente la contabilità direzionale, in quanto si limitano a riportare i dati e le informazioni desumibili dalla contabilità finanziaria: il bilancio di previsione è visto come lo strumento di programmazione per eccellenza e viene usato come fonte dalla quale rilevare anche le informazioni relative ai processi decisionali senza la consapevolezza dei limiti che il bilancio stesso ha.

Questo “copia e incolla” fa credere alle amministrazioni pubbliche di aver adempiuto ai loro obblighi di trasparenza e gestione economica dell’ente, ma fondamentalmente ciò non porta nessun beneficio anzi può portare solo maggior confusione perchè usando dati sbagliati si otterranno informazioni contorte e inutili a soddisfare le esigenze informative interne ed esterne. Diversamente, se adeguatamente implementata, la contabilità direzionale può fornire elementi utili per comprendere:

- Le modalità di allocazione delle risorse;
- Le principali determinanti dell’insorgenza dei costi;

- Le differenti possibili modalità di gestione dei servizi;
- La relazione tra costi sostenuti e valore creato per i cittadini utenti.

Per assolvere quindi in maniera completa i bisogni informativi occorre:

- Integrare la contabilità finanziaria con la contabilità economico-patrimoniale;
- Introdurre un sistema di rilevazioni analitiche per valutare gli andamenti dei costi e la produttività dei fattori produttivi;
- Introdurre concretamente principi di corretta gestione dell'andamento aziendale ispirati ad efficacia, efficienza ed economicità.

3.1.1 Come sviluppare un sistema informativo

Un sistema informativo efficace deve rispondere alle reali esigenze dell'ente. Possiamo considerare tre dimensioni fondamentali da tenere in considerazione per una corretta costruzione del sistema informativo.

Una prima dimensione riguarda il tipo di attività produttiva svolta nei diversi centri di responsabilità e gli obiettivi connessi ad essa:

ogni centro di responsabilità ha una propria attività da svolgere diversa dagli altri, questa differenza riscontrabile sia nell'operato concreto del centro, (differenti operazioni svolte, diversi soggetti coinvolti, diverse risorse utilizzate) che nei diversi obiettivi gestionali e diverse responsabilità assegnate, si riflette anche nel sistema informativo da utilizzare.

Se in un determinato centro l'elemento "costo" risulta fondamentale e quindi è necessario conoscere la dimensione di esso con la massima precisione possibile allora, dovrà essere sviluppato un sistema informativo in cui l'analisi dei costi sarà molto analitica e puntuale.

Se, invece, la "qualità", risulta essere la variabile più rilevante, potrà essere posta minore enfasi sui costi a favore di strumenti informativi mirati alla valutazione di tale variabile ad esempio sistema di indicatori

per verificare la percentuale di domanda soddisfatta, benchmarking, analisi di mercato.

In effetti se in un centro, la qualità risulta l'elemento preponderante per il giudizio della performance, costruire il sistema informativo per il controllo basandolo sulla contabilità analitica potrebbe risultare del tutto fuorviante, ma negli enti pubblici vi è la tendenza di introdurre, a seguito di emanazione di apposite norme di legge, gli strumenti gestionale in maniera uniforme e quindi senza una logica precisa.

Ogni centro di responsabilità dovrebbe quindi impostare il "proprio" sistema informativo per il controllo, modulandolo rispetto agli obiettivi assegnatigli. In tal modo anche il sistema informativo riflette e incorpora gli obiettivi programmatici adeguandosi ad essi ed è in grado di fungere da strumento incentivante al raggiungimento di essi.

La seconda dimensione da considerare è la forma di gestione scelta:

- Nella gestione diretta, ogni centro di responsabilità dovrà sviluppare con la collaborazione del servizio per il controllo di gestione un sistema informativo calibrato rispetto alla tipologia di obiettivi assegnatigli, dedicando maggiori risorse al monitoraggio dei fattori considerati più critici;
- Nella gestione esterna o di tipo indiretto, l'ampiezza del sistema informativo dipenderà dal grado di autonomia del soggetto che allestisce la produzione rispetto all'ente.

Il sistema informativo nell'accezione della gestione esterna dovrà supportare il management nelle scelte di tipo make or buy ossia nella valutazione di esternalizzare la gestione di determinati servizi, fornendo solide basi all'analisi di tale opportunità, dovrà consentire inoltre, una corretta politica di pricing dei servizi offerti.

Un terzo elemento che può influenzare notevolmente il sistema informativo per il controllo è la dimensione dell'ente:

una struttura di dimensioni ridotte consente forme di controllo dell'efficienza e dell'efficacia più dirette, non necessariamente supportate da strumenti informativi complessi quanto piuttosto dall'esperienza quotidiana, da un contatto diretto con i fenomeni che sottendono al miglioramento della qualità della vita e da un rapporto molto stretto con la collettività servita.

A minori dimensioni dell'ente corrisponde un minor grado di complessità della gestione e una minore necessità di formalizzazione.

Un ente di grandi dimensioni, al contrario richiede un sistema informativo più dettagliato, formalizzato e articolato.

Occorre inoltre che il sistema informativo sia realizzato a livello di "gruppo", cioè si deve allacciare simultaneamente tra i vari responsabili ed occorre una forte integrazione ed un vero coordinamento tra centri decisionali ed operativi

In conclusione un buon sistema informativo, supportato da un buon sistema contabile dovrebbe raggiungere i seguenti obiettivi:⁸

- Trasparenza dei sistemi decisionali politici, economici, finanziari e tecnici
- Sistema di rilevazione di tutti gli input
- Sistema di rilevazione degli output
- Misurazione delle conseguenze della gestione annuale/pluriennale sugli equilibri patrimoniali economico-finanziario
- Misurazione delle conseguenze della gestione infrannuale sugli equilibri parziali
- Convenienza economica a mantenere, potenziare, ridurre, cambiare modalità di gestione di certi servizi.
- Possibilità di misurazione e confronto mediante indici, flussi e indicatori della gestione dell'ente o di un servizio erogato, nel tempo e nello spazio.

⁸ Di Luca Anselmi, pag 35/36, *Il controllo di gestione negli Enti Locali*, a cura di Alessandro Lombrano

3.2 La struttura organizzativa

“ La struttura organizzativa del controllo di gestione definisce il sistema coordinato delle responsabilità economiche fcenti capo ai titolari delle diverse unità organizzative; definisce, in altri termini, la tipologia e l’entità di risorse che ogni unità organizzativa può e deve impiegare e/o acquisire oer effetto dello svolgimento dei propri compiti”⁹

Nelle amministrazioni pubbliche la struttura organizzativa viene articolata per *centri di responsabilità*.

I centri di respnsabilità sono unità organizzative guidate da un capo che ha l’autorità di governare le risorse che gli sono state assegnate, e che è ritenuto responsabile del raggiungimento di obiettivi definiti.

La cotruzione dei centri di responsabilità segue generalmente due condizioni: la prima è il collegamento con le attività, in quanto, nelle pubbliche amministrazioni la struttura organizzativa si definisce in base alle funzioni che svolge l’ente stesso. In questo modo si facilita anche il collegamento con la programmazione operativa e la programmazione strategica, poiché tramite il Peg si assegnano obiettivi e risorse ai responsabili dei vari centri e di conseguenza si alimentano le attività di gestione che devono essere messe in atto per il conseguimento delgli obiettivi strategici.

La seconda condizione è quella di definire dei centri di responsabilità in relazione alle variabili critiche per l’Ente e per i responsabili stessi; per l’Ente in quanto ogni centro di responsabilità dovrebbe essere definito in funzione alla loro reale potenzialità per il raggiungimento degli obiettivi che in prima battuta si possono tradurre come una gestione aziendale efficace efficiente ed economica. Tenendo fermi questi principi i centri di responsabilità dovrebbero essere appunto organizzati, in termini di risorse impiegate e di personale, in base all’apporto che danno al raggiungimento degli obiettivi: ad una funzione rilevante è corretto, quindi, assegnare maggiori risorse e

⁹ Garlatti A, Pezzani F, *I sistemi di programmazione e controllo negli enti locali- Progettazione, sviluppo e impiego*, Milano, Etas Libri, 2000 p 71.

maggiori responsabilità in quanto l'operatività di quel centro impatterà in maniera importante su tutta la gestione.

L'individuazione delle variabili critiche non può prescindere dal dualismo centro/ente, il quale può indurre, in certi casi, comportamenti non coerenti con gli obiettivi dell'ente. Per esempio, non è raro, che si dia più importanza ad un obiettivo personale anziché ad un obiettivo dell'ente stesso magari creando dei centri di responsabilità al fine di favorire le aspettative personali di soggetti all'interno dell'ente che vengono così inseriti in posizioni di rilievo; in questo modo si perde del tutto il concetto di rilevanza strategica nella struttura organizzativa.

Le variabili critiche per i responsabili invece riguarda il problema di scegliere dei parametri, da assegnare al centro di responsabilità, che siano influenzabili in modo diretto dal responsabile. Nell'ambito dei valori dell'ente ce ne saranno alcuni che sono più significativamente influenzabili dal comportamento del responsabile di una determinata unità, e sulla base di questo criterio verranno assegnate al centro precise responsabilità.

La divisione dei fattori sui quali il responsabile può o non può intervenire e la conseguente adozione di parametri di valutazione dei soli valori controllabili, risulta tanto più importante, quanto più il sistema di incentivazione risulta basato sul Peg. Una erronea identificazione dei nessi causa-effetto nell'esame della struttura organizzativa del controllo comporta due conseguenze:

- Impatto negativo sulla motivazione dei responsabili;
- Completa inespressività dei parametri adottati per incentivare i responsabili.

3.2.1 Struttura organizzativa e organigramma

La struttura organizzativa del controllo, così come è stata definita dovrebbe coincidere con l'organigramma dell'ente.

In realtà vi sono due differenze in particolare:

1. La struttura organizzativa del controllo articolandosi in centri di responsabilità, descrive l'ente in maniera molto più analitica di quanto possa farlo l'organigramma che di solito si ferma a livello di servizi o di unità operative.
2. Non sempre le unità organizzative descritte nei documenti ufficiali dell'ente rappresentano fedelmente la realtà ed in particolare le competenze di servizio e i processi di erogazione.

L'organigramma, comunque, rappresenta il punto di partenza da cui definire il piano dei centri di responsabilità. La struttura organizzativa rappresentata da esso verrà dunque modificata secondo le reali attribuzioni di funzioni a settori, servizi e unità operative ed in ultimo verrà dettagliata sino ad arrivare a raggruppamenti omogenei di attività.

Partendo dall'organigramma si scomporrà tutta l'attività svolta all'interno dell'ente fino al livello di dettaglio di cui si ritiene opportuno avere informazioni relative a costi, proventi, efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa.

Da questo confronto tra l'organigramma e la struttura organizzativa, la considerazione che sorge è che il controllo di gestione, mediante la delega e l'assegnazione di responsabilità, attua una politica di decentramento organizzativo.

Vi è un rapporto reciproco tra il controllo di gestione e il decentramento del processo organizzativo infatti il decentramento fa sorgere l'esigenza del controllo e quest'ultimo può essere attuato con particolare efficacia in una struttura decentrata.

Il livello di dettaglio cui deve arrivare il piano dei centri di responsabilità è una delle fasi più importanti dell'impostazione dei sistemi di controllo negli enti poiché si definisce il livello massimo delle attività che si intendono

programmare, dirigere e controllare. I centri di costo, aiutandoci con la rappresentazione visiva delle scatole cinesi, contabilmente rappresentano la scatola più piccola che è destinataria dei costi sostenuti e dei proventi realizzati e, gestionalmente l'oggetto della programmazione e del controllo.

Impostare un piano di centri di costo, non significa soltanto decentrare il potere decisionale ed assegnare le responsabilità ma significa anche predeterminare la potenzialità delle informazioni contabili ed extracontabili che il sistema potrà fornire.

È importantissimo che la struttura organizzativa e la struttura tecnico-contabile siano compatibili; nel senso che l'articolazione della struttura organizzativa per centri di responsabilità comporta che anche la struttura tecnico-contabile assuma tale caratteristica, per esempio serve un'articolazione dei costi adeguata per permettere la programmazione, il coordinamento e il controllo delle attività nei diversi centri di responsabilità. La non compatibilità, a sua volta, porterebbe squilibri all'interno dell'ente e soprattutto causerebbe una minore responsabilizzazione economica dei responsabili dei vari centri poiché non riuscendo a desumere i corretti input dal sistema informativo, produrrebbero a sua volta output, magari, non rilevanti per il sistema informativo stesso e in ultimo non di supporto ad una gestione efficace dell'ente.

3.2.2 Classificazione dei centri di responsabilità

I centri di responsabilità all'interno dell'ente locale possono essere classificati

- in base al ruolo che hanno rispetto al processo di erogazione dei servizi;
- in base al tipo di responsabilità assegnata al singolo centro (classificazione tradizionale).

Prima classificazione

All'interno degli enti locali è opportuno distinguere tra centri di costo che si interfacciano direttamente con l'esterno e quelli che forniscono attività di supporto ad altri centri.

Distinguiamo tra:

- **Centri ausiliari:** unità organizzative di piccola dimensione in cui vengono svolte operazioni omogenee che consumano risorse per produrre un servizio indistintamente a tutti i centri di costo intermedi o finali. È il caso del *Consiglio* o della *Giunta*, dell'*ufficio protocollo* o delle *paghe*;
- **Centri intermedi:** unità organizzative di piccola dimensione in cui vengono svolte operazioni omogenee che consumano risorse per produrre un servizio interno solo per particolari centri di costo finale. È il caso delle *mense delle scuole* o della *manutenzione degli stabili dell'ente*;
- **Centri finali :** unità organizzative di piccola dimensione in cui vengono svolte operazioni omogenee che consumano risorse per produrre un servizio direttamente al cittadino. È il caso degli *asili nido*, dell'*anagrafe* o come anche quello dell'*ufficio relazioni con il pubblico*.

Il vantaggio di adottare tale sistema di classificazione può essere rilevato in due situazioni:

1. È possibile avere la consapevolezza del costo pieno dei servizi ceduti al cittadino che non ricomprendono solo i costi diretti di erogazione ma anche quelli indiretti che sono comunque funzionali all'erogazione delle prestazioni.
2. È possibile ricostruire, anche se a livello approssimativo, il processo di erogazione dei servizi osservando le relazioni intercorrenti tra i centri di costo e quindi dai rami dell'organizzazione comunale, eventualmente correggendone il processo laddove si presentano sovrapposizioni di mansioni.

Seconda classificazione

Il secondo tipo di classificazione è cosiddetto classico poiché la maggior parte della Dottrina tende a distinguere i centri di costo come segue:

- **Centri di costo**
- **Centri di ricavo**
- **Centri di spesa**
- **Centri di profitto**
- **Centri di investimento**

Il criterio adottato nella classificazione prevede che i centri siano classificati in base alle variabili sulle quali risulta un'influenza diretta e significativa..

Per determinare i centri di responsabilità all'interno dell'ente dobbiamo individuare:

- Il tipo di responsabilità assegnata al singolo centro (costo, spesa, ecc.);
- Le specifiche voci di costo e/o di ricavo sulle quali si responsabilizza il centro;
- Le leve effettivamente manovrabili dal centro all'interno delle voci di costo e/o di ricavo;
- Le possibilità di valutare l'efficienza e l'efficacia dei centri in esame.

Centri di costo

I centri di costo sono centri di responsabilità al cui titolare sono assegnati obiettivi di ottimizzazione dei costi attraverso il corretto impiego delle risorse impiegate.¹⁰

Si ha un centro di costo quando i responsabili possiedono le leve decisionali tali da poter influenzare il rapporto tra input e output come: i prezzi-costo, i volumi e i mix di risorse da utilizzare.

I centri di costo sono caratterizzati da una prevalenza di costi parametrici, cioè d'esempio direttamente proporzionali alla quantità prodotta, o standardizzabili e sono quindi riscontrabili nell'area della produzione.

Il centro di costo così descritto, raramente si trova all'interno di un ente locale, poiché la produzione, nel vero senso del termine, viene affidata a società esterne anche se controllate.

In realtà il d.lgs. 77/95 ci dice che, per quanto riguarda il comune, tutti i centri sono responsabilizzati sui costi. Si riporta l'esplicito richiamo in tre articoli del decreto stesso:

- ART 11 (Piano Esecutivo di Gestione)

2. Il piano esecutivo di gestione contiene una ulteriore graduazione delle risorse dell'entrata in capitoli, dei servizi in centri di costo e degli interventi in capitoli.

- ART 40 (Modalità del controllo di Gestione)

3. Il controllo di gestione è svolto in riferimento ai singoli servizi e centri di costo, ove previsti, verificando in maniera complessiva e per ciascun servizio i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei singoli fattori produttivi, i risultati qualitativi e quantitativi ottenuti e, per i servizi a carattere produttivo, i ricavi.

- ART 71 (Conto Economico)

8. Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di conti economici di dettaglio per servizi o per centri di costo.

¹⁰ Si veda Stefano Pozzoli, *Il controllo direzionale negli Enti Locali Dall'analisi dei costi alla balanced scorecard*, Franco Angeli

I costi parametrici che vengono utilizzati per responsabilizzare tutti i centri e, a causa dei quali si giustifica la classificazione come centri di costo, sono il costo degli organici e i costi di struttura.

Gli organici debbono essere valutati numericamente per tutti i centri di responsabilità, in termini di ore di lavoro. Ciò consente un controllo sulla forza lavoro impiegata necessario per verificare la corretta allocazione di tali risorse e i suoi effetti sui flussi di costi.

Nel comune il personale influisce in modo considerevole sul costo complessivo di un servizio.

Per quanto riguarda i costi di struttura, spesso nei comuni non si tiene conto della loro incidenza, ed in molti casi si riscontra un aumento non giustificato di essi.

I centri di responsabilità all'interno degli enti sono costituiti, quindi, dai centri di costo, in quanto, sino ad oggi, non si è potuta nessuna altra distinzione anche se in realtà aziendalmente parlando, non sarebbe corretto definirli come centri di costo.

Il costo è un flusso economico associato ad una transazione economica che non si rileva certamente tramite la contabilità finanziaria. Erroneamente e forse per semplicità, si continua a parlare di costi quando invece si dovrebbe parlare di spese, frutto della contabilità autorizzatoria, e si continua a configurare dei centri di costo imperfetti dato che i responsabili non hanno tutte le leve significative per gestirlo. Un esempio è relativo ai prezzi: i responsabili non hanno discrezionalità decisionale in termini di prezzi praticabili, essendo questi ultimi "prezzi politici". Conseguentemente, i costi trovano copertura prevalentemente in proventi da trasferimento (contributi a fondo perduto) oppure in proventi di natura tributaria.

Un'ultima semplificazione sta nel fatto di considerare centri di costo quelli in cui l'attività può essere misurata in termini quantitativi; ad esempio, la "Demografia" può assurgere a centro di costo finale e l'eventuale attività può essere misurata in termini di numero di certificati rilasciati.

I centri di costi nel comune dovrebbero essere responsabili in termini di:

- Efficienza, misurata attraverso il rispetto degli standard di costo predeterminati per la costruzione di PEG/Budget;
- Efficacia, misurata attraverso la qualità dei servizi erogati, i tempi di consegna, errori commessi, ecc

Centri di spesa

I centri di spesa sono particolari centri di costo. Nei centri di spesa, però, prevalgono i costi discrezionali, quelli che non sono programmabili obiettivamente in ragione dei volumi di produzione, come accade per i costi di politica e di struttura.

Nei centri di spesa, le variabili influenzabili dal responsabile, quindi i costi discrezionali, sono costituite dagli input; non è possibile misurare l'output e perciò manca una relazione diretta tra risorse utilizzate e attività realizzate o meglio questa relazione non può rilevarsi con parametri monetari nel breve periodo.

Questo dipende da due motivi:

- Difficoltà di quantificare la produzione del centro in modo significativo;
- Il costo non ha come variabile esplicativa la quantità prodotta, ma dipende da altri fattori.

In tali centri il responsabile ha leve molto ridotte ed il suo compito è quello di utilizzare al meglio le risorse disponibili al fine di fornire servizi ad altri centri o all'organizzazione nel suo complesso.

Caratteristici centri di spesa sono le *unità amministrative, di ricerca e sviluppo, di pianificazione, il servizio personale ed organizzazione, il servizio finanziario*: per questi centri la programmazione delle risorse non dipende da calcoli tecnici, ma da scelte discrezionali della direzione o del capo centro. Quest'ultimo si impegna a rispettare le linee decise, e, ad assicurare un livello qualitativamente soddisfacente del servizio prestato.

Inoltre, questi centri sono caratterizzati dal fatto di non stimolare o premiare al proprio interno i valori dell'efficienza e dell'efficacia, a differenza dei centri di

costo, ma quelli della professionalità: cioè la capacità di produrre idee, consigli, metodologie, norme e procedure affinché l'ente si sviluppi nelle condizioni migliori possibili.

I centri di spesa potrebbero essere valutati dal controllo di gestione in base:

- Al rispetto degli stanziamenti di spesa (parametro di valutazione monetaria)
- All'efficacia nel servizio prestato agli altri centri di responsabilità.

È importante tenere sotto controllo questi centri discrezionali poiché costituiscono una possibile area di inefficienza che può influire sull'economicità della gestione dell'ente locale. I centri di spesa potrebbero vincolare l'ente in modo diretto, con il superamento dei limiti di spesa o con l'utilizzo di fondi a disposizione in aree non rilevanti, o indiretto, con la scarsa rilevanza delle informazioni prodotte o con la scarsa efficacia nell'acquisizione delle risorse umane, non solo nel breve termine ma anche nel medio-lungo periodo.

Centri di ricavo

I centri di ricavo sono quelle unità aziendali in cui i responsabili sono in grado di influire, con il loro modo di operare, sulla misura dei ricavi dell'impresa. Essi agiscono quindi sull'entità del fatturato dei prodotti collocati sul mercato e si richiamano all'attività di vendita.

Le leve significative di questo centro sono rappresentate dai prezzi, dai volumi e dal mix ed il centro sarà valutato in funzione della sua capacità di ottenere una situazione di equilibri tra efficienza ed efficacia.

In un ente locale questo tipo di centro è presente con una certa frequenza ma facilmente si rileva una sostanziale differenza rispetto ad un centro di ricavo di un'impresa privata.

I manager di un ente locale detengono giustamente una minore libertà di azione, si pensi alla gestione delle entrate tributarie ed alle innumerevoli norme che limitano e predeterminano l'operare degli uffici.

A questo si aggiunge l'ulteriore considerazione che i ricavi all'interno dell'ente locale hanno limitata significatività per diverse ragioni:

- Poiché si percepisce che alla prestazione effettuata non corrisponde un prezzo di mercato;
- Poiché spesso la richiesta del cittadino dipende più da una costrizione piuttosto che da una valutazione di convenienza;
- Perché la prestazione viene offerta in una situazione di monopolio e dunque non consente di verificare l'effettivo gradimento del servizio;
- Poiché i ricavi, essendo un fattore economico come i costi, non è possibile rappresentarli correttamente attraverso la contabilità finanziaria e risulta insensato credere di poter trasformare le "entrate" in "ricavi" in quanto rispondono a criteri di determinazione molto diversi tra loro.

Pertanto il valore di ricavo non è indicativo dell'efficacia dell'azione dell'ente, forse potrebbe esserlo dell'efficienza ma avrà effettivamente importanza solo quando oltre ad indicare una minore o maggiore produttività si ragionerà anche in termini di riallocazione delle risorse.

Centri di profitto

Il centro di profitto è un'unità organizzativa il cui titolare ha l'autorità e quindi la responsabilità di assumere decisioni sui costi e sui ricavi.

Questa tipologia di centro responsabilizza il soggetto sul differenziale ricavi e costi, differenziale che dipende dalla sua attività.

I centri di profitto non sono frequenti negli enti locali, almeno nelle attuali configurazioni di contabilità, poiché il comune solitamente non si occupa di individuare i prezzi di trasferimento ma si praticano solo "prezzi politici".

Quindi dal momento che i ricavi non hanno un valore significativo, di conseguenza ha una scarsa rilevanza anche il profitto.

Centri di investimento

I centri di investimento sono centri di responsabilità in cui oltre ad operare su costi e ricavi, ci si occupa pure degli investimenti.

Nelle imprese private tale approccio viene usualmente applicato ad unità di business autonome, quali le divisioni, mentre solo raramente si usa per i servizi interni.

Nella logica di comportamento di un ente locale è difficile immaginare un'unità organizzativa priva di qualche forma di autonomia di investimento e che quindi, anche se può sembrare un paradosso, almeno a livello di servizi, la figura di un centro di investimento è forse più adatta e applicabile rispetto ad un centro di profitto.

Questa considerazione è coerente anche con la normativa che stabilisce la chiara relazione tra servizio e centri di responsabilità e tra servizi e autonomia di spesa.

3.3 Il processo

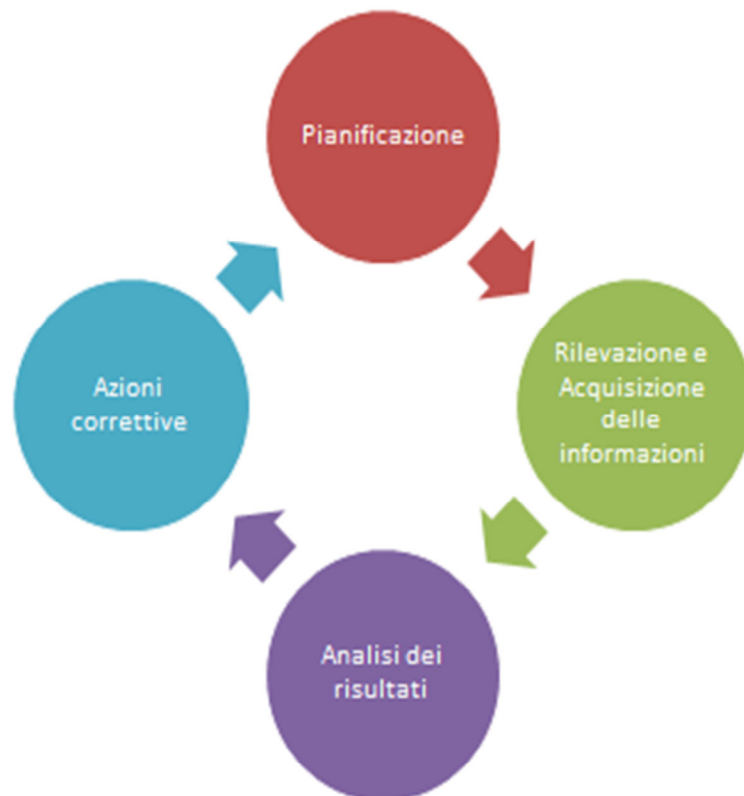
Il processo costituisce la parte dinamica del sistema di controllo di gestione ed è proprio su di esso che il controllo di gestione trova compiuta realizzazione.

Il processo consiste infatti in una serie di operazioni che, facendo perno sulle componenti strutturali (organizzative e tecnico-contabili) rendono possibile l'attività di guida dell'ente.

La "serie di operazioni" presuppone un'attività continua, espletata non da un solo individuo, ma da una pluralità di soggetti, coinvolti ai vari livelli, al fine di conseguire un determinato fine, stabilito a priori.

Il processo si struttura nelle macro fasi qui illustrate:

Macrofasi del processo del controllo di gestione



Prima di passare alla definizione in dettaglio delle quattro fasi del processo vorrei soffermarmi sulla circolarità del grafico. La scelta di disegnare il processo con

fasi circolari e legate tra loro non è stata casuale poiché è importante analizzare ogni fase in un'ottica sistemica.

Considerare ad esempio, la fase dell'analisi dei risultati, che a prima vista potrebbe sembrare la più banale, avulsa dall'intero sistema sarebbe un comportamento scorretto in quanto questa fase, rappresenta: l'output del processo e cioè la verifica della corretta attività di pianificazione, e a sua volta, l'input del processo in quanto da delle informazioni utili per mettere in atto eventuali azioni correttive che a loro volta influenzano in maniera significativa la pianificazione futura.

La scissione del processo di controllo in varie fasi risponde a necessità di tipo analitico; infatti un giudizio completo può essere formulato solo sul complesso degli atti che, per fornire un apporto di razionalità alla direzione dell'ente, deve risultare omogeneo e coerente nel suo insieme.

Partendo da questa considerazione è importante sottolineare che il processo sarà gestito bene solo se ci sarà collaborazione tra i soggetti coinvolti, ecco che qui un sistema di comunicazione efficace ed un tranquillo ambiente di lavoro giocano un ruolo fondamentale.

Le fasi del processo di controllo di gestione previste per gli Enti Locali, che richiamano indubbiamente le macrofasi ivi illustrate, sono definite nell'articolo 40 D. Lgs. 77/95 e recepite nel Tuel all'articolo 197.

All'articolo 40, secondo comma, viene indicato che “il controllo di gestione si articola in almeno tre fasi”, alle quali se ne aggiunge una quarta considerata diffusamente nel contesto dell'ordinamento e richiamata espressamente dal TUEL.

Le fasi sono:

- Predisposizione di un piano dettagliato degli obiettivi;
- Rilevazione dei dati relativi ai costi ed ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti;

- 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;
- Realizzazione dell'azione correttiva.

PREDISPOSIZIONE DI UN PIANO DETTAGLIATO DEGLI OBIETTIVI

La prima fase del processo, la fase di pianificazione, ha un'importanza essenziale perché rappresenta il punto di partenza dell'intera gestione dell'ente: rappresenta, infatti, il momento in cui vengono definiti gli obiettivi programmatici, ossia i piani e i progetti che l'organo di governo intende realizzare in un periodo determinato.

Il piano degli obiettivi è un documento relativo alla programmazione di breve periodo di competenza del Direttore Generale come previsto dall'art 108 del Tuel e si può identificare come il documento che specifica il PEG.

In quanto, mentre nel PEG vengono definiti gli obiettivi e le relative finalità in modo sintetico e si dà maggior attenzione alla parte contabile e all'assegnazione delle risorse, nel PDO viene descritto l'obiettivo in maniera dettagliata prevedendo anche: scadenze, risorse umane e finanziarie, responsabili e indicatori di risultato.

Seguendo le linee guida dal D Lgs 286/1999 nel piano dettagliato degli obiettivi sono racchiudibili le seguenti fasi di:

- Definizione delle unità organizzative a livello delle quali si intende misurare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa;
- Definizione delle procedure di determinazione degli obiettivi gestionali e dei soggetti responsabili;
- Definizione dell'insieme di prodotti e delle finalità dell'azione amministrativa;

- Determinazione degli indicatori specifici per misurare l'efficienza, l'efficacia e l'economicità.

Gli obiettivi presenti all'interno del suddetto documento devono essere:

- Rilevanti e pertinenti rispetto ai bisogni della collettività, alla missione istituzionale, alle priorità politiche ed alle strategie dell'amministrazione;
- Chiari, specifici e univoci nell'indicare l'obiettivo da raggiungere
- Misurabili in termini concreti e oggettivi, mediante la preventiva fissazione di idonei indicatori di risultato;
- Riferibili ad un arco temporale determinato corrispondente ad un anno
- Motivanti, devono poter coinvolgere i responsabili in maniera attiva su aspetti gestionali importanti. Lo scopo del PDO è vano se prevede obiettivi ordinari che competono alla normale attività del servizio o del settore.
- Correlati alla quantità e alla qualità delle risorse disponibili.

Il piano dettagliato degli obiettivi non rappresenta l'unico documento in cui vengono individuati gli obiettivi che si intendono perseguire all'interno dell'ente. La fissazione degli obiettivi avviene già a livello strategico tramite il programma del sindaco, il bilancio pluriennale e la relazione previsionale e programmatica e il PDO e il PEG traducono fundamentalmente gli obiettivi strategici in obiettivi operativi.

Sebbene la fissazione degli obiettivi ha un'articolazione a "cascata"¹¹, sia sotto il profilo contenutistico poiché si passa dalle strategie alle politiche, ai programmi e dai documenti programmatici pluriennali a quelli più minuti e particolari, sia sotto il profilo organizzativo (dai dirigenti ai capi servizio, ai responsabili di unità operative) è bene che anche chi dirige un servizio o ne è responsabile, partecipi attivamente alla fase di formulazione, apportando consigli e suggerimenti, per facilitare l'effettivo conseguimento da parte di tutta la struttura. La collaborazione in fase di programmazione rappresenta una vera e propria sfida all'interno dell'ente in quanto spesso ogni responsabile è più interessato al

¹¹ Paola Morigi, pag 78, *Il controllo di gestione nella pubblica amministrazione locale*, Maggioli Editore 2001.

proprio obiettivo, ai propri risultati piuttosto che agli obiettivi aziendali strategici; ma se tutti partecipassero alla definizione di essi sicuramente tutti gli obiettivi verrebbero “interiorizzati” cioè sarebbero sentiti propri da ciascun dirigente e si infonderebbe un senso di maggior responsabilità per il loro raggiungimento.

RILEVAZIONE DEI DATI RELATIVI AI COSTI ED AI PROVENTI NONCHÉ RILEVAZIONE DEI RISULTATI RAGGIUNTI

La rilevazione dei dati gestionali può essere:

- **Preventiva**, quando si fonda sulla stesura di budget che contengono obiettivi da perseguire e risorse da impiegare, nel futuro periodo amministrativo. Il sistema di budget permette di responsabilizzare il management pubblico sui risultati attesi nel periodo di riferimento.
- **Concomitante**, se riferita alla rilevazione dei risultati al momento stesso in cui vengono realizzati. Sono strumenti della rilevazione concomitante la contabilità generale, la contabilità analitica e gli indicatori di risultato.
- **Consuntiva**, riferita alla misurazione dei risultati conseguiti a fine periodo attraverso rendiconti gestionali, indici di bilancio. La rilevazione consuntiva costituisce la base informativa per la successiva fase di valutazione dei risultati raggiunti.

Nella rilevazione dei risultati raggiunti possono essere ricomprese:

- La definizione delle modalità di rilevazione e ripartizione dei costi tra le unità organizzative;
- La frequenza di rilevazioni delle informazioni

In questa fase assume rilevanza la strumentazione contabile utilizzata all'interno dell'ente di cui parleremo al paragrafo successivo, e la giusta considerazione del trade off tra tempestività e completezza. Infatti molte volte è meglio rilevare in maniera tempestiva anche se incompleta determinate informazioni, per esempio riguardanti un improvviso aumento di costi o un cambiamento nelle preferenze

dei cittadini, in quanto se rilevati in maniera dettagliata a fine processo non possono più influenzare l'andamento gestionale.

VALUTAZIONE DEI DATI IN RAPPORTO AL PIANO DEGLI OBIETTIVI AL FINE DI VERIFICARE IL LORO STATO DI ATTUAZIONE E DI MISURARE L'EFFICACIA, L'EFFICIENZA E IL GRADO DI ECONOMICITA' DELL'AZIONE INTRAPRESA

Questa terza fase consiste in operazioni di valutazione e reporting, in cui si confrontano i dati consuntivi con quelli previsti in fase di programmazione. In questa fase risulta molto utile l'adozione di un sistema di indicatori, in quanto fornisce informazioni sintetiche, tempestive e significative finalizzate, appunto, a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi e a misurare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa.

Gli indicatori utilizzati in questa fase possono essere:

- Definiti a priori dai responsabili nella fase di programmazione e rappresentano anch'essi degli obiettivi da seguire;
- Definiti tramite dei parametri standard, non conosciuti previamente dai responsabili, che rappresentano il massimo grado di efficacia ed efficienza delle azioni amministrative.

Nel complesso, per mezzo degli indicatori, si indaga la gestione nei suoi aspetti prospettici, concomitanti e consuntivi riconducibili all'economicità complessiva della stessa.

Le informazioni offerte dagli indicatori sono rivolte sia all'interno che all'esterno; all'interno per valutare la gestione degli operatori e fornire le basi per attuare una possibile azione correttiva e, all'esterno per permettere agli stakeholder di confrontare e valutare l'operato dell'ente nel tempo e in relazione ad altri enti.

Farneti, Mazzara e Savioli individuano cinque classi di indicatori:

- Indicatori finanziari

- Indicatori economici
- Indicatori patrimoniali
- Indicatori di efficienza
- Indicatori di efficacia

Gli **indicatori finanziari** sono desumibili dai documenti della contabilità finanziaria dell'ente e da quella patrimoniale relativamente al solo capitale circolante ed ai debiti correnti.

Gli **indicatori economici** esprimono, invece, la dinamica delle operazioni di gestione secondo la loro competenza economica.

Gli **indicatori patrimoniali** si riferiscono alla struttura del patrimonio e richiedono l'utilizzo di un inventario del patrimonio mobiliare e immobiliare, quasi assente all'interno degli enti locali italiani.

Gli **indicatori di efficienza** indicano nell'ambito input/output quante risorse sono state assorbite da un'unità di prodotto o di servizio erogato.

In fase di rendicontazione e quindi di valutazione dei dati, questi indicatori esprimono il dato effettivo a cui comparare i livelli di efficienza previsti in fase di programmazione e rendono possibile la rilevazione di eventuali scostamenti.

Gli **indicatori di efficacia** esprimono il grado di soddisfazione ottenuto dal destinatario del servizio erogato.

Il significato gestionale di queste informazioni è analogo a quello degli indicatori di efficienza in quanto è di supporto alla definizione degli obiettivi, di orientamento all'azione amministrativa e di rilevazione dei risultati ottenuti, ma indaga l'aspetto qualitativo dell'azione amministrativa.

L'utilizzo di un buon "cruscotto" di indicatori rappresenta, quindi, una doppia opportunità per l'ente pubblico:

in fase di programmazione, permette la parametrizzazione degli obiettivi strategici e gestionali,

in fase di valutazione dei dati, permette la rilevazione sintetica di questi ultimi , una più immediata analisi di possibili scostamenti e la misurazione analitica dell'effettiva efficacia, efficienza ed economicità della gestione.

La fase di valutazione dei dati risulta fondamentale nell'attività di controllo di gestione. Il processo di controllo si basa generalmente su un meccanismo di feedback e quindi viene attuato una volta che sono stati valutati e misurati tutti i dati previamente rilevati in modo da avere una visione completa della gestione; si lavora principalmente sui dati finali raccolti in questa fase: se i dati risultano carenti e poco significativi il controllo stesso sarà inefficace e potrà senz'altro ad intervenire in maniera scorretta.

REALIZZAZIONE DELL'AZIONE CORRETTIVA

La quarta fase, sebbene non prevista espressamente nell'articolo 40, rappresenta il cuore di tutta l'attività del controllo di gestione.

Attuare un'azione correttiva, in effetti, vuol dire aver implementato correttamente il controllo di gestione in quanto: sono stati analizzati bene tutti i dati, sono stati rilevato attentamente gli scostamenti e sono state prodotte informazioni efficaci, rilevanti e tempestive che hanno permesso di indicare e realizzare puntuali azioni correttive al fine di ricondurre l'attività dell'ente verso l'obiettivo pianificato.

Realizzare un'azione correttiva vuol dire anche aver ragionato sui problemi rilevati all'interno dell'ente, quindi potremmo dire che questa fase mette in luce il grado di professionalità dei soggetti coinvolti nel controllo di gestione. Questi ultimi non devono limitarsi a verificare l'andamento della gestione, in maniera passiva, ma si devono impegnare attivamente a migliorarla e guidarla nel rispetto dei principi di efficacia, efficienza ed economicità.

Capitolo 4

Gli strumenti del controllo di gestione

4.1 Introduzione

Un altro aspetto importante del controllo di gestione è la struttura tecnico-contabile, e quindi gli strumenti utilizzati che permettono di monitorare i vari aspetti della gestione amministrativa.

Come abbiamo già detto il sistema di controllo, generalmente, si fonda sugli strumenti definiti di Contabilità Direzionale; ma spesso le organizzazioni pubbliche che non hanno molta familiarità con i temi aziendali confondono il controllo di gestione con la strumentazione tecnico contabile, riducendo il controllo in una serie di strumenti contabili gestionali senza dar rilevanza a livello organizzativo e motivazionale.

La contabilità direzionale, invece, se adeguatamente implementata può fornire elementi utili per un'efficace ed efficiente gestione dell'ente.

Inoltre, dato che si parla di controllo di gestione all'interno di un ente locale, non si può prescindere dall'analisi della contabilità finanziaria, la quale è l'espressione massima della contabilità degli enti locali.

Nell'analisi degli strumenti del controllo di gestione si è soliti contrapporre la contabilità finanziaria, visto come strumento obbligatorio per legge poiché ha valenza autorizzatoria, e , la contabilità economico-patrimoniale, introdotta con le riforme degli anni 90, finalizzata a mettere a disposizione degli enti un insieme articolato di scritture che rilevano gli aspetti economici della gestione.

La contabilità finanziaria, disciplinata secondo schemi obbligatori approvati con norme legislative e impiegate anche in altri paesi quale strumento per approvare le politiche pubbliche, consente di porre a confronto dati che classificano secondo le stesse regole determinati fenomeni gestionali.

Quando però si desiderano informazioni più dettagliate sui livelli di funzionalità dei singoli servizi è necessario integrare dati della contabilità finanziaria con altri di tipo economico; si considerano quindi, anche i dati di costo ottenuti dalla contabilità analitica, gli indicatori economici. I dati patrimoniali, ecc.

Bisogna implementare, quindi, un sistema integrato di contabilità che permetta di fornire tutti i tipi di informazioni utili per poter gestire al meglio “il denaro pubblico”, e che infonda all’interno degli operatori dell’ente lo “spirito moderno-aziendale” per sviluppare al meglio il controllo di gestione

4.2 Gli strumenti di contabilità direzionale negli enti pubblici

La contabilità direzionale fornisce un set efficiente di strumenti preposti alla misurazione e pertanto può definirsi come un sistema informativo finalizzato e fondato prevalentemente, e non esclusivamente, su determinazioni economiche e quantitative sia retrospettiche che prospettiche, sia interne che esterne (Anthony, Young 1992:545-548).

La contabilità direzionale si compone di quattro “strumenti” che rilevano quattro tipologie di informazioni differenti:

- 1. Il Budget*
- 2. La contabilità generale*
- 3. La contabilità analitica*
- 4. Le informazioni di carattere extracontabile*

4.2.1 Il Budget

Il budget è “l’espressione quantitativa dei programmi d’impresa. E’ lo strumento con cui si valutano alternative d’azione sulla base dei costi rilevanti, ed evidenzia gli obiettivi assegnati ai diversi responsabili, sintetizzati nei costi da questi controllati.”¹²

Il budget è lo strumento di programmazione per eccellenza nel quale vengono espressi, tramite determinazioni quantitative, per ogni area gli obiettivi che si vogliono conseguire all’interno dell’azienda.

Il budget riguarda tutta l’organizzazione (prodotti, processi, aree funzionali, ecc) ed esprime il modello di comportamento globale dell’azienda. Esso è uno strumento efficace poiché permette di integrare le funzioni e migliora la comunicazione all’interno dell’azienda.

In una logica d’impresa, i budget, esprimono il proposito e l’impegno di realizzare determinate mete quali volumi di vendita e ricavi, rendimenti di fattori o di processi produttivi, migliorare l’efficienza occupazionale ecc.

Negli enti locali, erroneamente a mio avviso, si indica come budget il PEG, strumento previsto dall’art 11 del d.lgs. 77/1995e richiamato nell’art 169 del d.lgs. 267/2000.

Le differenze sostanziali che si rilevano tra il budget e il peg sono:

- *La funzione autorizzatoria* nel Peg non presente nel Budget delle imprese private;
- *I vincoli e i limiti* dettati dal Peg in quanto rileva le informazioni finanziarie dal Bilancio e le “impone” ai vari responsabili dei servizi, mentre il budget permette di organizzare al meglio le risorse per raggiungere un determinato obiettivo e non limita l’operato dei soggetti inteni all’azienda anzi da loro piena autonomia organizzativa e decisionale nel rispetto degli obiettivi strategici preposti.

¹² E. Santesso, *La contabilità direzionale* Franco Angeli 1986 p.76

➤ *La collocazione temporale:* il budget è un vero e proprio strumento di programmazione attraverso il quale si opera un vero e proprio controllo ex ante volto a prevenire comportamenti sbagliati ed a indicare la rotta da seguire; il peg invece, non è possibile classificarlo come un vero e proprio strumento programmatico in quanto si compone delle risorse già stabilite ed autorizzate nel bilancio e si limita a distribuirle tra i vari centri di responsabilità. Opera quindi in maniera ex post rispetto alla programmazione vera e propria, inserendosi più come strumento gestionale che programmatico.

➤ *La responsabilità:* attraverso il PEG non discende una responsabilità di tipo budgetario in quanto si tratta di una responsabilità relativa all'acquisizione delle risorse e all'economicità del processo correlato.

La responsabilità budgetaria, invece, si riferisce alle risorse utilizzate per il raggiungimento degli obiettivi ed alla definizione degli stessi in una logica sistematica.

Nel caso del Peg, la capacità di spesa potrebbe, da un lato, evidenziare le risorse non utilizzate dal centro ma dallo stesso acquisite e dall'altro, risorse del centro ma acquisite da altri. Per fare in modo che il Peg venga considerato sotto la logica budgetaria, dovrebbero essere evidenziate anche le risorse utilizzate dal centro se pur acquisite da altri poiché la sua lettura in chiave budgetaria impone l'evidenziazione tra risorse da utilizzare e risultati da conseguire.

➤ *Natura dei valori:* nel Peg sono riportati valori finanziari che derivano dalla contabilità finanziaria, mentre nel Budget vengono evidenziati valori economici, finanziari e patrimoniali ed in questo documento gli obiettivi di breve periodo vengono quantificati in termini economici.

- *Definizione degli obiettivi:* con il Peg gli obiettivi vengono definiti autonomamente per ogni centro di responsabilità poiché una volta attribuiti i capitoli ai centri di costo e contestualmente le responsabilità che devono assumere si ragiona per “obiettivo del centro di costo” e non per obiettivi dell’ente in generale.

Affinchè il Peg assuma una veste budgetaria anche la definizione degli obiettivi deve essere migliorata. Ciò può avvenire da un lato se gli obiettivi derivano da un processo partecipato, non sono ambigui e sono fissati in modo da non creare ambiti decisionali predefiniti ed eccessivamente analitici, ma rappresentano strumenti di guida per l’attività e, dall’altro, se le dotazioni finanziarie attribuite ai vari centri non vengono determinate in modo eccessivamente puntuale accrescendo la valenza autorizzatoria del Peg.

Un punto in comune rintracciabile tra il Peg e il Budget è la capacità di responsabilizzare i soggetti interni all’azienda sugli obiettivi e sull’utilizzo delle risorse. In effetti, tramite il Peg, assegnando obiettivi e risorse a specifici centri di costo si definiscono le responsabilità dei vari soggetti interni all’ente i quali dovranno saper gestire in maniera efficace ed efficiente le leve a loro assegnati e saranno valutati infine in merito al contributo che hanno dato al raggiungimento dell’obiettivo.

Ogni responsabile ha quindi, un proprio campo di intervento, un proprio obiettivo e questo senso di “appartenenza” dovrebbe infondere in essi un maggior senso di responsabilità che li porti ad utilizzare consapevolmente le risorse ed a massimizzare realmente il loro impegno non solo per il raggiungimento di una soddisfazione personale, come spesso avviene, ma di una soddisfazione relativa al fatto di aver preso parte ad un obiettivo strategico per l’ente.

In conclusione, il Peg per essere gestito bene presuppone lo sviluppo di un sistema budgetario. È importante prima, costruire un budget secondo i criteri aziendali e dopo redigere il Peg in quanto strumento obbligatorio ma, in una

nuova ottica cioè come strumento di collegamento tra il Budget e il Bilancio, quindi collegando alla funzione programmatoria la funzione autorizzatoria ed alla contabilità economico-patrimoniale la contabilità finanziaria.

In questo modo, senza sconvolgere le caratteristiche tipiche dell'amministrazione pubblica si riuscirebbe a migliorarla potenziandone l'aspetto di programmazione e o controllo.

4.2.2 Contabilità generale

La contabilità generale è un sistema di rilevazioni contabili, sia cronologiche sia sistematiche, avente ad oggetto l'azienda nel suo complesso, finalizzato alla periodica rappresentazione del risultato economico e de patrimonio di funzionamento dell'azienda stessa.¹³

La sua funzione in ottica direzionale è limitata in quanto utilizza un criterio di attribuzione per natura ed ha un livello di sintesi dato dal bilancio annuale che la rende uno strumento più idoneo all'informativa esterna che a quello direzionale.

Le caratteristiche principali della Contabilità generale sono rilevate nella tabella sottostante:¹⁴

Destinatari	Soggetti esterni
Oggetto principale	Conseguenze economico finanziarie della gestione
Criteri di classificazione	Rilevazioni per natura
Tecnica di rilevazione	Contabile
Caratteri delle informazioni	Attendibili, veritiere e precise
Aggregato considerato	Insieme complessivo delle operazioni aziendali (Intera azienda)

¹³ *Manuale operativo per il controllo di gestione*, a cura di Riccardo Mussari, Rubettino

¹⁴ Fonte *Tav 5 Caratteri principali della contabilità generale* p.38 *Analisi e gestione dei costi negli enti locali*, Rebecca Levy Orelli, Franco Visani, FrancoAngeli

Nella realtà delle amministrazioni pubbliche, spesso si fa riferimento alla contabilità generale come contabilità economico-patrimoniale per distinguerla dalla contabilità finanziaria. Anche negli enti pubblici è possibile evidenziare come la contabilità generale sia utilizzata come strumento atto a rilevare informazioni obbligatorie per l'esterno; difatti il Tuel all'art 227 dichiara che la dimostrazione dei risultati di gestione dell'ente locale non avviene solo mediante il conto del bilancio, ma anche il conto economico ed il conto del patrimonio.

Mentre il conto del bilancio evidenzia i risultati della gestione autorizzatoria, il conto economico ed il conto del patrimonio sono finalizzati alla rappresentazione della situazione patrimoniale, economica, finanziaria dell'ente pubblico e, quindi, a rendere disponibili le informazioni necessarie per valutare non solo la capacità della stessa di perseguire l'equilibrio fra entrate e uscite monetarie ma anche quello fra componenti positivi e negativi del risultato economico e di preservare la consistenza patrimoniale dell'ente che sono garanzie di continuità della gestione.

Lo strumento appunto che è funzionale alla determinazione dei risultati di gestione attraverso stato patrimoniale e conto economico è proprio la contabilità generale.

Il problema relativo agli enti pubblici e che non hanno un sistema di contabilità generale o per meglio dire di contabilità economico-patrimoniale efficace ed ispirato a corretti criteri aziendalistici. Inoltre, dato che il TUEL non obbliga gli enti ad una tenuta sistematica e cronologica della contabilità generale ma anzi, li lascia liberi di progettare il sistema più idoneo al fine dell'elaborazione del conto economico e del conto del patrimonio, essi giungono alla redazione di suddetti documenti mediante la tenuta della sola contabilità finanziaria e l'elaborazione del "prospetto di conciliazione" che dovrebbe consentire l'individuazione dei valori da far affluire al conto economico e al conto del patrimonio.

Le potenzialità della Contabilità Generale non si apprezzano soltanto in fase di redazione dei documenti obbligatori che devono essere presentati all'esterno ma l'introduzione della contabilità economica porta vantaggi anche per l'organizzazione interna in termini di:

- supporto alle decisioni di produzione o esternalizzazione di un servizio;
- conoscenza effettiva del patrimonio di cui si dispone;
- razionalizzazione delle spese

Il metodo di registrazione tradizionalmente adottato per la tenuta della contabilità generale è quello della partita doppia a differenza del metodo utilizzato per la contabilità finanziaria che è a partita semplice in quanto non prevede l'utilizzo di due serie di conti (economico e finanziario) ma ne rileva solo l'aspetto finanziario legato all'autorizzazione dell'entrata e della spesa.

La sfida all'interno dell'Ente è quella di costruire un sistema di contabilità integrato in cui inserire sia la contabilità finanziaria sia la contabilità economica non soltanto per poter redigere in maniera più veritiera i documenti consuntivi richiesti (conto del patrimonio e conto economico) ma per infondere realmente lo spirito aziendale nel management pubblico.

Inoltre la misurazione economica dei risultati della gestione non deve essere fatta solo a consuntivo ma deve essere il presupposto necessario all'attività di programmazione affinché essa risponda realmente ai principi di efficacia e di attendibilità richiesti dal legislatore e dai cittadini che legittimano l'operato dell'ente.

4.2.2 Contabilità analitica

Per contabilità analitica si intende una tecnica amministrativa che permette di attuare raggruppamenti di valori, ricolati sulla base delle caratteristiche dei processi produttivi e distributivi e delle esigenze conoscitive necessarie per svolgere la gestione.

La contabilità analitica riguarda la predeterminazione, la rilevazione, la localizzazione, l'imputazione, l'assegnazione, il controllo e l'analisi dei costi e dei ricavi di gestione.

Bruni sostiene che *“le contabilità analitiche, come dice lo stesso termine, sono quelle che riprendono dalla contabilità generale i valori elementari di costo, ovvero rilevandoli congiuntamente con questa, soffermandosi sugli specifici aspetti della gestione finanziaria ed economica, ne raccolgono e ne elaborano gli sviluppi analitici e quindi più articolati”*¹⁵.

La contabilità analitica rappresenta, quindi, un sistema informativo alimentato non solo dalla contabilità generale ma anche da rilevazioni extra-contabili attraverso il quale gli organi di governo e di direzione possono verificare in maniera preventiva e consuntiva, le condizioni di efficace ed efficiente gestione dell'ente, nell'ottica della realizzazione degli obiettivi perseguiti.

Il collegamento tra contabilità generale e contabilità analitica non è obbligatorio, tende sicuramente a facilitare l'implementazione della contabilità analitica ma spesso può esistere un sistema di analisi dei costi basato su informazioni extracontabili senza che ve ne sia uno di contabilità generale.

¹⁵ G. Bruni, *Contabilità per l'alta direzione*, pag 125

Confronto tra contabilità analitica e contabilità generale

CONFRONTO	Contabilità generale	Contabilità analitica
Destinatari principali	Soggetti esterni	Soggetti interni
Oggetto principale	Conseguenze economico finanziarie dell' gestione	Decisioni strategiche e operative
Criteri di classificazione	Rilevazioni per natura	Rilevazioni per destinazione
Tecnica di rilevazione	Contabile	Contabile e/o extracontabile
Caratteri delle informazioni	Attendibili, veridiche e precise	Rilevanti e tempestive
Aggregato considerato	Combinazione generale d'azienda	Da definire in base alle esigenze informative: Funzioni, servizi, centri di responsabilità, progetti.
Obbligatorietà	Prevista per i referti contabili	Non prevista

Fonte: Analisi e Gestione dei costi degli Enti Locali pag. 49. Orelli, Visani

La contabilità analitica rappresenta il motore del sistema di controllo di gestione o meglio dell'intero ciclo di strategia e controllo. Essa infatti dalle molteplici funzioni che svolge è fondamentale dalla fase di programmazione strategica alla fase del controllo.

La figura in basso dimostra la centralità della contabilità analitica rispetto a tutto il processo decisionale e di controllo:



La funzione della contabilità analitica è tanto più cruciale in un ambiente come quello degli enti locali in cui la gestione si ispira a principi finanziari e non economici e dove di conseguenza, manca ab origine un'educazione alla razionalità economica.(Borgonovi 1992). L'introduzione di una contabilità analitica porterà non solo a migliorare la funzione di controllo di gestione ma ad attuare il cosiddetto "controllo pubblico".

Questa sorta di controllo sottolinea il fatto che i "prodotti" degli enti locali hanno natura prevalentemente sociale ma questo non esula dalla considerazione che, questi "prodotti pubblici", per essere erogati, richiedono notevoli risorse economiche e finanziarie; quindi anche se la loro vendita non genera profitto, e

soprattutto per questo, occorre implementare un'analisi dei costi che permetta di erogare questi prodotti in maniera più efficiente ed efficace possibile.

Le funzioni rivestite dalla contabilità analitica sono molteplici, la letteratura ci offre molti spunti in merito e qui cerco di riportare quelle, a mio avviso, più significative:

- rappresenta il cuore del reporting per l'alta direzione (Bubbio 1991);
- è indispensabile per l'assunzione di molte scelte aziendali, in quanto la sua presenza costituisce un supporto centrale del sistema decisionale (Mulazzani 1982);
- costituisce la fonte informativa della reportistica sia per il sistema consuntivo che preventivo in termini di budget e, anche se in misura inferiore, di Peg (Fici 2000);
- misurazione dei costi dei singoli prodotti e le altre analisi di rilievo decisionale (Kaplan 1990);
- rilevazione di informazioni analitiche sugli andamenti di singole aree e reparti d'azienda e conseguentemente di quelle relative alle risorse impiegate da ogni singolo centro di responsabilità; queste informazioni hanno valenza organizzativa e sono collegate con il sistema delle punizioni e premi;
- la valutazione delle rimanenze ai fini della redazione del bilancio d'esercizio
- fornisce le informazioni necessarie per prendere decisioni durante l'elaborazione di piani e programmi
- permette di esercitare il controllo sull'efficienza della gestione
- permette di esercitare il controllo sui risultati ottenuti

Come si può bene notare la contabilità analitica deve assolvere ruoli e fornire output così diversi tra loro, e trovare una metodologia di aggregazione dei costi capace da sola di soddisfare esigenze informative così varie è veramente impossibile.

È necessario dotarsi di un sistema di rilevazione dei costi elastico in modo da adattarsi ed adeguarsi alle diverse funzioni e configurazioni ritenute necessarie di volta in volta.¹⁶

La presenza di molteplici varietà di configurazioni di costo non è un fatto eclatante né per un'azienda privata né per un'azienda pubblica, poiché ciò è giustificato dalle tantissime operazioni che avvengono all'interno dell'azienda, dalle combinazioni sempre nuove che si formano e dai vari impatti con l'organizzazione e l'ambiente esterno. Non sorprende quindi la possibilità che in due aziende con la stessa produzione, magari la stessa organizzazione e operanti nello stesso luogo si trovano sistemi di rilevazione di contabilità analitica totalmente diversi proprio perché a fare la differenza sono i comportamenti dei vari soggetti interni all'azienda, la cosiddetta parte nascosta che riesce a dare il valore aggiunto partendo magari dalla definizioni di particolari configurazioni di costo.

Inoltre proprio perché la contabilità analitica non è obbligatoria e quindi non si riduce ad un mero adempimento formale, dovrebbe essere considerata come una vera e propria opportunità, un punto di forza su cui poggiare tutta la gestione. Nonostante l'indubbia importanza e centralità del sistema di contabilità analitica nella maggior parte delle amministrazioni pubbliche non si trova un minimo accenno ad una contabilità di costo.

È facile capire come le cause principali di ciò sono

- la mancanza di cultura aziendale;
- il rifiuto per ciò che è nuovo;
- la mancanza di spirito di imprenditorialità
- la mancanza di responsabilità perché “tanto si lavora con denaro pubblico e il proprio non viene toccato”

Tutte cause, a mio parere, risolvibili con un po' di buona volontà e un po' di sensibilizzazione maggiore riguardo questi temi.

Un'altra motivazione può essere ricondotta alla necessità di lavorare su grandi quantità di valori ed avere a disposizione un sistema informativo che consenta la

¹⁶ Kaplan, *Unico*

creazione di database dai quali attingere e articolare informazioni destinate a finalità diverse, in un'ottica di sistema informativo integrato.

Il supporto informatico ed informativo in effetti, economicamente parlando, è lo scoglio più grande per l'attuazione di un sistema di contabilità, ed è impensabile agire senza un tale tipo di supporto. La decisione di introdurre il sistema di contabilità dei costi comporta il sostenimento di costi di progettazione, di introduzione, di formazione del personale amministrativo e di funzionamento.

Inoltre, significherebbe fare un investimento dai contenuti immateriali che produce delle informazioni da utilizzare solo all'interno dell'ente a corresponsione delle quali non si manifesteranno correlati flussi economici diretti e questo tende a bloccare già in partenza una possibile implementazione del sistema.

Bisognerebbe però considerare, che anche se da questo investimento non si traggono immediati flussi economici positivi, indirettamente in termini di risparmio di risorse e possibilità di riallocazione si guadagna moltissimo.

La soluzione da poter adottare è prima di tutto far pressione sui responsabili dei centri o meglio ancora su chi sta ai vertici dell'ente ed informare loro, anche con dei sistemi di premi e punizioni, la consapevolezza che conoscere il costo del loro operato è un'operazione essenziale tanto quanto un impegno di spesa; successivamente bisognerà attuare un'analisi costi/ benefici per poter valutare il sistema informativo più efficace ed economico ed infine bisognerà adattare un sistema di reportistica che permetta di analizzare gli eventuali scostamenti e che gratifichi il responsabile del centro per aver agito concretamente in maniera efficace, efficiente ed economica.

Un sistema di contabilità risulterà utile ed efficace quando ha avrà come fine la probabilità che le persone assumano comportamenti adeguati al raggiungimento degli obiettivi d'azienda.

4.2.4 Informazioni di carattere extracontabile

Le informazioni di carattere extracontabile sono tutte quelle informazioni che forniscono dati raccolti tramite grafici, tabelle, diagrammi e schede a differenza delle informazioni contabili che usano il conto come strumento.

Le informazioni extracontabili possono essere sia di tipo qualitativo che quantitativo.

La maggior parte delle volte le informazioni extracontabili derivano direttamente da dati contabili o accompagnano informazioni contabili; questo perché questo tipo di informazione ha un impatto visivo maggiore e quindi riesce a focalizzare meglio l'attenzione su essa.

Queste informazioni rientrano negli strumenti di contabilità direzionale per due ordini di motivi¹⁷:

1. perché alimentano la contabilità e il budget;
2. perché i parametri “macro” e “micro” aziendali per tenere sotto controllo l'efficacia e l'efficienza della gestione spesso sfuggono a una quantificazione economico-finanziaria.

Tutti gli enti possiedono delle informazioni extracontabili per esempio si pensi al numero di bambini che frequentano gli asili, al numero di anziani per struttura di accoglienza, ma non sempre li utilizzano a supporto della contabilità direzionale e del controllo, forse perché non si riesce a sfruttare bene le potenzialità in quanto come detto prima ampiamente non c'è una mentalità aperta all'introduzione di strumenti contabili innovativi come la contabilità dei costi.

Le informazioni extracontabili sono utili sia all'interno dell'ente sia all'esterno per far comprendere in maniera più semplice l'andamento gestionale agli stakeholder.

Le informazioni extracontabili sono richiamate anche dall'Osservatorio, in particolare nella sezione B che riguarda le finalità del sistema di bilancio:

¹⁷ Brusa L., Zampogna L., *Pianificazione e controllo di gestione*, Etas, Milano p 25

*20. il sistema di bilancio soddisfa le esigenze comuni degli utilizzatori ed assolve quindi ad una più generale funzione informativa, relativa non solo ai dati contabili, ma anche a tutte le altre **informazioni extracontabili** che si rendono necessarie.*¹⁸

Si comprende così ancora meglio che l'inserimento tra gli strumenti di contabilità direzionale ha un valore aggiunto non solo per l'interno ma anche per l'esterno: nel momento in cui il sistema di bilancio viene redatto facendo riferimento a delle informazioni extracontabili i responsabili si possono chiarire meglio le idee su determinati dati contabili, e gli utilizzatori esterni potrebbero ottenere delle informazioni che lo aiutino a leggere meglio il bilancio.

4.3 Contabilità finanziaria e funzione autorizzatoria

Tra gli strumenti contabili non poteva mancare l'analisi sulla contabilità finanziaria, che pur non essendo quella su cui si basa essenzialmente il controllo di gestione, "amministra" tutta l'attività dell'ente, rappresenta ancora, purtroppo il fulcro centrale della gestione dell'ente stesso quindi influenza in maniera indiretta ma significativa l'attività di controllo.

Parlando di contabilità finanziaria quindi, non si tratta solo un meccanismo di rilevazione ma una modalità di gestione dell'ente stesso: ciò costituisce la motivazione per la quale sostituire tale sistema comporterebbe un radicale cambiamento dell'organizzazione e del funzionamento degli enti locali.

La contabilità finanziaria "è storicamente nata e si è successivamente sviluppata nell'ambito dei paradigmi culturali ed interpretativi caratteristici all'approccio giuridico alla pubblica amministrazione. La contabilità finanziaria si colloca infatti all'interno delle elaborazioni tipiche della contabilità pubblica, il cui oggetto è l'investigazione dei sistemi di regolazione giuridica dei rapporti economico-finanziari tra organi dello stesso ente e tra enti diversi: da ciò

¹⁸ Finanzalocale.interno.it, Ministero dell'Interno, Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali.

discende la stessa espressione di “ordinamento”, ossia insieme di norme, riferite alla contabilità”¹⁹.

L’esistenza della contabilità finanziaria è giustificata sia nel quadro del rispetto del principio di legalità, cui devono sottostare tutti coloro che spendono denaro pubblico, sia nella logica autorizzatoria. Sottolineano bene, Visani e Orelli, riprendendo il principio contabile n. 2 punto 7, che l’obiettivo dell’inter attività dell’ente non debba essere connesso al semplice rispetto formale delle norme ma “comporta il rispetto dei principi di efficienza, di efficacia e di economicità quali componenti essenziali e integrativi del principio di legalità”.

La funzione autorizzatoria si sostanzia essenzialmente nel limite di spesa che, complessivamente per l’ente e dettagliatamente per ogni voce di spesa, viene fissato a priori dall’organo politico, in modo da predeterminar in maniera puntule la natura e la destinazione della spesa stessa.

A questo scopo viene approvato il bilancio di previsione annuale, che fornisce agli organi amministrativi il limite delle assegnazioni definite per ogni tipo di impiego e la capienza delle risorse disponibili.

La funzione autorizzatoria, manifesta una sua ragion d’essere per diverse motivazioni:

- l’assenza di meccanismi di mercato che porta a:
 1. dover monitorare l’entità della spesa e, ci conseguenza il prelievo coattivo di risorse per attivare la gestione;
 2. mancanza di feedback automatici che possano indirizzare l’assunzione di decisioni;
- la scarsa interdipendenza fra entrate e servizi offerti e quindi spese sostenute per essi;
- la prevalenza di una logica di controllo a preventivo sugli atti;
- la diversa distribuzione tra i membri del soggetto economico di sacrifici e utilità, data dalla mancanza di correlazione fra la qualità

¹⁹ A. Garlatti, F. Pezzani, *I sistemi di programmazione e controllo negli enti locali*, Milano, Etas Libri 2000 p 101

e la quantità dei servizi di cui usufruiscono i cittadini e i tributi da loro pagati.

Si può affermare, quindi, che la funzione autorizzatoria condiziona tutte le caratteristiche del sistema di contabilità finanziari delle aziende pubbliche, di conseguenza anche le funzioni previsionali e consuntive che assolve la contabilità finanziaria. Queste ultime due funzioni, si è ben capito, che per essere svolte bene all'interno dell'ente necessitano dell'introduzione simultanea della contabilità generale e della contabilità analitica ma per la funzione autorizzatoria non si sono trovate finora altre metodologie che possano regolarla e di conseguenza ciò porta a giustificare la presenza forte e costante del sistema di contabilità finanziaria.²⁰

La funzione autorizzatoria sta quindi in capo a tutto il processo decisionale e operativo dell'ente pubblico.

La principale funzione attribuita al sistema di contabilità è quella rappresentata dal carattere autorizzatorio delle previsioni contabili.²¹

L'enfasi posta sulla funzione autorizzatoria risponde inoltre a due esigenze:

1. il controllo dell'equilibrio finanziario
2. il rispetto di programmi formalizzati nel bilancio di previsione.

Essendo fondamentale il controllo dell'equilibrio finanziario, si è impostato un sistema di contabilità negli enti locali in modo da garantire che ogni spesa trovi copertura e sia preventivamente autorizzata.

Nel contesto delineato, si può bene comprendere che la fase previsionale assume particolare rilevanza in quanto all'inizio della gestione vi è la necessità di:

- esprimere formalmente e comunicare all'esterno le decisioni dell'ente in merito al prelievo delle risorse;

²⁰ Per approfondimenti vedere *L'evoluzione del controllo di gestione nelle realtà pubbliche e non profit* a cura di Katia Giusepponi, Sistemi Editoriali 2003 p. 60-61

²¹ Vedi Modugno G., *Il sistema informativo per il controllo di gestione dell'ente locale*, FrancoAngeli p 84 cita Farneti il quale sostiene "la necessità di contrastare queste tendenze, oggi assolutamente prevalenti: a) la finalizzazione del bilancio fondata solamente sulla funzione autorizzativa. Tutta la contabilità finanziaria, l'ordinamento burocratico-amministrativo, la cultura giuridico-formale, porta a questa considerazione. Ma essa va integrata con la funzione che il bilancio ha sempre avuto, che è quella di rappresentare i fatti aziendali, a preventivo, come nel caso di specie, o a consuntivo.." // *controllo economico dell'ente locale*, Farneti 1992.

- esprimere l'equilibrio raggiunto tra i diversi poteri presenti all'interno dell'ente sull'utilizzazione delle risorse disponibili nelle diverse aree di intervento.

Il carattere autorizzatorio della fase previsionale, spinge a procedere in maniera non proprio corretta con una *logica incrementale*: nella definizione delle risorse da assegnare ai singoli servizi, spesso la previsione è basata sulla spesa impegnata nell'esercizio precedente, cui viene aggiunta una quota per tenere conto del fattore inflazione, nonché di eventuali impegni assunti rispetto ad incrementi nella quantità/qualità dei servizi. Il meccanismo della contabilità finanziaria, inoltre, spinge i dirigenti ad impegnare spese, a fine anno, con l'intento di impedire che il mancato impegno comporti economie, nel cui caso le risorse, confluendo nell'avanzo, diventerebbero oggetti di una nuova attribuzione nell'esercizio successivo.

Difficilmente quindi la fase di previsione si traduce in un processo di razionalizzazione dei costi.

In sostanza la contabilità finanziaria presenta alcune caratteristiche che in estrema sintesi possono ricondursi a:

- I fatti di gestione sono osservati solo dal punto di vista della loro manifestazione finanziaria mentre l'aspetto economico è sostanzialmente ignorato;
- Il metodo contabile non è partiduplistico ma si basa su una tecnica di scritturazione elementare che analizza i diversi momenti della gestione di entrate e spese.²²

²² Le fasi dell'entrata sono:

- Previsione
- Accertamento
- Riscossione
- Versamento

Le fasi della spesa sono:

- Previsione
- Impegno
- Liquidazione
- Ordinazione
- Pagamento

Per avere una visione più chiara della contabilità finanziaria ivi sono riportate le caratteristiche principali:

Contabilità finanziaria	
Finalità	Funzione autorizzatoria (ex ante) Funzione previsionale Funzione di consuntivazione
Oggetto	Combinazione generale d'azienda; Combinazioni e coordinazioni parziali solo valori numerari (certi, assimilati o stimati) fondo cassa e risultato di amministrazione
Metodo - <u>momento di rilevazione</u> - <u>tecnica di rilevazione</u> - <u>tecnica di costruzione delle sintesi</u>	Fasi decisionali dei processi di entrata e di spesa Partita doppia Nessun ricorso a stime e congetture
Altre caratteristiche delle rilevazioni	Contabili Monetarie Prevalentemente preventive Con finalità informativa esterna Prevalentemente obbligatorie Sistematiche Guidate da norme, prassi consolidate e dalla dottrina aziendale e standard professionali.

Fonte: Anessi Pessina E. (2000), *La contabilità delle aziende pubbliche*, Eges, Milano p 31

I principali limiti che presenta la contabilità finanziaria da un punto di vista operativo sono:

- Il conto di bilancio non è collegato al conto del patrimonio se non tramite il prospetto di conciliazione
- Il risultato d'esercizio non evidenzia l'incremento o il decremento del patrimonio netto per effetto della gestione
- Non vengono evidenziati i costi pluriennali, in quanto la tecnica dell'ammortamento finanziario assume un significato anomalo rispetto a quello di tipo economico.

La scelta di una contabilità finanziaria ha condizionato le modalità di scelta degli organi politici:

Per approfondimenti vedere Farneti G, *Gestioni e contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, pp 240-245

- nel corso della formazione del bilancio viene infatti stabilita una sequenza temporale e di coinvolgimento di organi nella fase di predisposizione, discussione, ed approvazione del bilancio di previsione, imponendo il rispetto degli equilibri tra zone e grandezze contabili.²³
- Nelle azioni operative compiute concretamente dagli organi esecutivi e del correlato utilizzo delle risorse stanziare.²⁴

Il sistema di contabilità finanziaria ha quindi un impatto comportamentale significativo ma, come sottolinea Ciro D'aries, è limitato dal punto di vista della capacità informativa risentendo delle finalità del bilancio, che richiedono una articolazione dei momenti della rilevazione per molti aspetti artificiosa.²⁵

Inoltre, anche Borgonovi sostiene che la finalità delle rilevazioni è la conoscenza della gestione e tramite esse si ricerca il massimo grado di espressività delle caratteristiche della gestione. In base a tali affermazioni si può quindi sostenere che la contabilità generale detiene maggiori potenzialità rispetto alla contabilità finanziaria, non considerando il fine autorizzatorio.

La funzione autorizzatoria, comunque, non ha garantito il contenimento della spesa e come tutti i meccanismi di controllo preventivo, induce comportamenti distorti e non ha saputo eliminare le politiche manipolatorie di bilancio che hanno contribuito inoltre ad influenzare la veridicità e l'attendibilità delle rilevazioni preventive, concomitanti e consuntive.

Cio perché ancora ci sono molte difficoltà da superare riguardo la contabilità degli enti locali, ci riferiamo:²⁶

- Alla mancanza di verità nella contabilità pubblica, dunque alla carenza di informazioni da utilizzare nel processo di costing;
- Alle carenze di tipo professionale, determinate da una cultura quasi esclusivamente di natura giuridica, che non si è integrata con quella economica;

²³ G. Farneti, *Il rispetto dell'equilibrio finanziario*, in Azienditalia n 12/1996

²⁴ Arcidiacono S, *I bilanci e la nuova gestione contabile del comune*, Maggioli Rimini 1998

²⁵ C. D'aries, *I limiti di informazione economica della contabilità finanziaria* in Azienditalia n 8/1997

²⁶ G. Farneti, *Le prospettive dell'impiego del cost management nell'area pubblica*, in Farneti G., Silvi R., *L'analisi e la determinazione dei costi nell'economia delle aziende*, Giappichelli, Torino pp 362-363

- Alla scarsa propensione a considerare l'economicità come valore aziendale
- All'assenza di definizioni metodologiche per la messa in atto di una corretta ed integrata contabilità
- Alla conseguente impossibilità ad effettuare confronti temporali e spaziali tra i diversi soggetti.

In conclusione, la contabilità finanziaria, mette in secondo piano l'aspetto strettamente informativo dello strumento di rilevazione ma , in questo ambito presenta comunque delle finalità che si possono ricondurre a:

- Rappresentare in che misura le risorse pubbliche sono state effettivamente utilizzate per fini collettivi e di pubblico interesse;
- Evidenziare quali risorse sono state impiegate nella gestione, con che specifica destinazione e quali fonti ne hanno consentito il reperimento;
- Offrire un quadro complessivo degli equilibri tra fonti e impieghi, sia in termini quantitativi che di composizione degli stessi.

Sono finalità legittime e sicuramente significative in un quadro di gestione di un ente pubblico. Rappresentano però solo un aspetto delle problematiche gestionali dell'ente, ed ormai neppure il più importante, in un contesto dinamico che tende a privilegiare la velocità, l'efficacia e l'efficienza delle scelte rispetto ad un minuzioso rispetto delle regole formali.

Un comune, una regione o uno Stato non possono essere amministrati in modo adeguato senza una seria e comprensibile contabilità.

Capitolo 5

Analisi dei costi: struttura operativa e prospettive per gli enti locali italiani

Premessa

In questo capitolo vorrei soffermarmi sulla contabilità analitica e sul ruolo che gioca negli enti locali italiani data la rilevanza e la centralità che ha, come specificato già nel quarto capitolo.

In particolare vorrei esporre in maniera sintetica la strumentazione di base che serve per implementare un sistema di contabilità analitica quali il piano dei conti, i centri di costo ecc; esofferarmi invece sui vari modelli di gestione dei costi già applicati o proposti in letteratura in modo tale da avere un quadro esaustivo della contabilità dei costi e cercare di delineare un possibile modello adatto alle esigenze informative dell'ente in cui si andrà ad applicare.

5.1 Il contesto in cui operano gli enti locali oggi

L'esigenza degli enti di dotarsi di un sistema di contabilità integrata capace di supportare in maniera significativa l'attività di programmazione e controllo, non è dettata solo da un bisogno interno di riorganizzazione ma è sostenuta anche dal quadro di riferimento in cui gli enti si trovano ad operare.

Vi sono dei fattori nazionali e sovranazionali che incentivano ad una maggiore attenzione all'economicità della gestione ed alla rilevazione ed analisi dei costi e, spingono gli istituti pubblici a confrontarsi con la programmazione ed il controllo della loro azione amministrativa. Questi fattori tendono quindi ad incrementare

l'attenzione alla qualità dei servizi erogati, a verificare il collegamento con le risorse assorbite e con i costi inevitabilmente generati.²⁷

Dal punto di vista sovranazionale, l'ingresso nell'Unione europea ha comportato:

- *La necessità di adeguarsi a nuove regole di concorrenza:* in particolare si è assistito ad un incremento esponenziale del numero di competitor per la gestione di una parte consistente di servizi erogati dagli enti pubblici. Affinchè l'ente valuti il soggetto esterno più efficiente nella gestione del servizio, è necessario che l'ente conosca bene i costi relativi al servizio sia per determinare la tariffa sia per esercitarne un opportuno controllo.
- *L'introduzione del Patto di Stabilità fra i Paesi membri dell'Unione Europea,* il quale ha effetti sui vincoli di bilancio dei diversi organismi di grado inferiore tramite il Patto di stabilità interno.

Dal punto di vista nazionale si ricordano:

- *La riforma del titolo V della costituzione* che ha comportato, fra l'altro, l'introduzione dei principi di sussidiarietà il quale identifica i comuni come principali soggetti erogatori di servizi alla collettività amministrata, di adeguatezza e di differenziazione che influenzano tipologie e livelli dei servizi erogati. (art 117 Costituzione)
- *Il federalismo amministrativo e fiscale* strettamente connesso alla riforma costituzionale realizzata dall'art 117, che ha determinato l'affermazione dell'autonomia finanziaria di entrata e di spesa anche in capo ai comuni, con la conseguente necessità di finanziare integralmente con entrate proprie le funzioni pubbliche ad essi attribuite
- *La costante diminuzione dei trasferimenti dagli enti sovrani ai comuni,* a fronte di un incremento della domanda di servizi in termini quantitativi e qualitativi

²⁷vedi Orelli R.L. , Visani F, *Analisi e gestione dei costi negli enti locali*, Franco Angeli 2004

- *La normativa in tema di gestione dei servizi pubblici*, che richiede la dimostrazione della convenienza economica nelle scelte effettuate
- *La riforma sulla Spending Review*, introdotta dal ministro Giarda a maggio del 2011 e approvata dal governo d.l. n. 95/2012, convertito dal Parlamento con la legge n.135/2012 che ha come obiettivo la riorganizzazione della “macchina pubblica”²⁸ sul fronte della spesa, cercando di contenere sia le spese del personale che quelle relative all’acquisto di beni e servizi. Il fine dell’attuazione della Spending review non sarà solo “far spendere meno” agli Enti pubblici ma anche razionalizzare competenze e procedure, applicando coerenza e visione d’insieme nel perseguire obiettivi prioritari e condivisi.

Le ragioni²⁹ che hanno portato all’adozione di modelli contabili, radicalmente diversi dall’azienda privata, che pongono una minore attenzione sui costi, sono riconducibili a diverse caratteristiche proprie del contesto pubblico:

- Laddove vengono utilizzati fondi pubblici, risulta necessario garantire, anche attraverso il sistema di contabilità, la legittimità degli atti posti in essere; il controllo sulla spesa, e quindi il carattere autorizzatorio della contabilità rispetta tale esigenza;
- La presenza degli organi elettivi, il cui programma rappresenta la base del consenso raccolto, rende necessaria l’esistenza di meccanismi che permettano di verificare che tale programma venga rispettato;
- Il concetto di reddito, legato principalmente alla contabilità economica, mal si adatta al contesto degli enti locali;
- Nell’ente locale la struttura dei costi è fortemente sbilanciata a favore dei costi fissi: il costo del personale, tendenzialmente fisso, incide significativamente sul complesso dei costi e rappresenta, dunque, elemento di rigidità.

²⁸ Paola Morigi, *Il nuovo controllo di gestione negli Enti Locali*, Maggioli Editore 2014 p. 73

²⁹ Modugno G, *Il sistema informativo per il controllo di gestione dell’ente locale*, 2001

La variabile costo diventa secondaria rispetto alla produttività e all'efficacia per due motivi:

1. Poiché le possibilità di abbattimento di tali costi appaiono remote nel breve periodo;
 2. Perché numerose funzioni svolte dall'ente gli sono attribuite da specifiche previsioni normative, quindi ne consegue che non può essere decisa autonomamente l'interruzione di determinate funzioni anche se assorbono eccessivamente risorse.
- Altre categorie di costo nn richiedono il controllo interno realizzabile mediante il sistema informativo contabile: per esempio per i costi sostenuti per i servizi esternalizzati. Il meccanismo della “gara” dovrebbe garantire l'economicità della gestione in quanto vengono confrontati fornitori diversi e teoricamente viene scelto il più “conveniente” in termini di efficacia e di efficienza. In questi casi, quindi, il controllo dei costi perderebbe rilevanza e dovrebbe essere rimpiazzato con il controllo sulla qualità dei servizi offerti; in realtà non è auspicabile controllare solamente la qualità del servizio senza tener conto dei costi sostenuti poiché bisogna ricordare sempre che si tratta di servizi pubblici, i quali non vengono corrisposti da un ricavo vero e proprio, e anche se prodotti esternamente assorbiranno per la maggior parte risorse dall'amministrazione pubblica. L'ente deve ricercare sempre, anche esternalizzando, l'efficienza continua.

A fronte di un contesto così delinato, l'Ente non può più ricorrere ai soli strumenti tradizionali della gestione per rispondere a tutti questi cambiamenti ambientali e normativi ma deve prima di tutto, avere una visione più ampia dell'attività pubblica in modo da comprendere che l'ente non è più solo un istituzione burocratica ma è quasi un' azienda “a tutti gli effetti” e come tale deve essere gestita in maniera economica; e poi deve obbligatoriamente introdurre un sistema di contabilità integrato (contabilità analitica, generale e finanziaria) che permetta di razionalizzare realmente l'utilizzo delle risorse, a beneficio dei cittadini e a beneficio dell'ente stesso.

5.2 L'analisi dei costi nel Tuel e nei Principi Contabili

La legislazione richiama in più punti la rilevanza dell'analisi economica e la necessità di approfondimenti sui costi delle risorse assorbite dalla gestione. In questa tabella si sottolineano i diversi articoli in cui si dà rilevanza all'analisi dei costi; anche se non bisogna dimenticare che il legislatore non impone in maniera obbligatoria l'introduzione di un sistema contabile ma lascia libertà agli enti locali di applicare in maniera autonoma un sistema coerente con le loro esigenze informative.

Articoli di riferimento Tuel	Contenuto
Art 147	Tra i ruoli dei controlli interni, introdotti dal D Lgs 286/99, vi è quello di «verificare, attraverso il controllo di gestione, l'efficacia, l'efficienza ed economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati»
Art 151	-I risultati di gestione sono rilevati anche mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio ed il conto del patrimonio. -Al rendiconto è allegata una relazione illustrativa della giunta che esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi e ai costi sostenuti
Art 196	Il controllo di gestione è deputato a verificare «attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e le quantità e qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficacia, l'efficienza ed il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi»
Art 197	C2. Tra le fasi del controllo si inseriscono «le rilevazioni dei dati relativi ai costi e ai proventi nonché le rilevazioni dei risultati raggiunti» C3. Indica la necessità di analizzare i costi per singolo servizio e centro di costo C4. «la verifica dell'efficacia, dell'efficienza e della economicità dell'azione amministrativa è svolta rapportando le risorse acquisite ed i costi dei servizi, ove possibile per unità di prodotto, ai dati risultanti dal rapporto annuale sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali di cui all'art 228 comma7»

Fonte: Az. Pubblica 4/2004 Ordini, Visani p.590

È evidente come la normativa assegni una notevole considerazione alla rilevazione e all'analisi dei costi da porre in necessario confronto con i risultati che l'azienda è stata in grado di ottenere tramite l'impiego delle risorse che hanno dato origine ai costi stessi.

Anche i principi contabili emessi dall'Osservatorio per la Contabilità e la Finanza degli enti locali esprimono tale necessario approfondimento dei valori economici in modo esplicito. Oltre a ribadire la rilevanza dell'analisi di valori economici, i principi affermano infatti la notevole importanza per gli enti di disporre di sistemi di contabilità analitica a fondamento economico, che consentano di rilevare, classificare e analizzare adeguatamente i valori di costo, o almeno di sistemi che consentano di effettuare in via extracontabile, adeguate valutazioni economiche. Quindi, anche secondo le prescrizioni dei principi contabili la rilevazione e l'analisi di informazioni economico-patrimoniali, fondate su adeguati sistemi di rilevazione, risultano di fondamentale importanza per il perseguimento dei fini dell'ente.

Principio contabile n. 3 punto 37

“Nel sistema attuale la sola contabilità finanziaria è obbligatoria per legge. Il principio contabile sostiene però la necessità di dotarsi di una contabilità generale, ai fini dell'informativa esterna, e di una contabilità analitica a fondamento economico, ai fini della gestione dell'ente. L'ente che non adotta un sistema organico di scritture in partita doppia, durante la gestione deve annotare extracontabilmente in appositi prospetti tutte le operazioni di rettifica e integrazione”

5.3 L'analisi dei costi

Nel terzo capitolo abbiamo già parlato della contabilità analitica per quanto concerne le caratteristiche, la funzione centrale che assume nel processo di controllo, le molteplici finalità che ha e le cause che ancora oggi ostacolano l'introduzione di essa negli ambienti pubblici.

In questo paragrafo, invece si vuole esaminare la contabilità analitica da un punto di vista più operativo indicandone gli strumenti organizzativi ed informativi da adottare per la sua introduzione ed alcune metodologie applicative.

La contabilità dei costi è un sistema di determinazioni quantitative attraverso le quali si procede alla misurazione dei costi elementari ed alla loro successiva elaborazione allo scopo di giungere alla composizione di sintesi di costo.³⁰

Questo strumento serve a determinare il valore delle risorse consumate, in riferimento a dei possibili Oggetti di Costo, ossia le unità economiche elementari di cui l'ente si compone.

I potenziali oggetti di costo sono:

- Il prodotto finito (bene o servizio)
- La sub unità organizzativa (ufficio, funzione)
- Commesse
- Programmi
- Progetti

Mussari considera la sub unità organizzative ed il prodotto finale i principali oggetti di costo ai quali può essere riferito il valore dei fattori produttivi consumati da un'amministrazione; in effetti rappresentano dei componenti ai quali è più facile imputare le risorse consumate in termini di personale, beni strumentali e risorse finanziarie, ed hanno maggiore valenza operativa rispetto a programmi, commesse e progetti.

Determinare il costo di una sub-unità organizzativa, ad esempio, consente di esprimere valutazioni sulla convenienza economica a mantenere all'interno dell'amministrazione o, al contrario, esternalizzare alcune funzioni; consente inoltre di comparare il grado di efficienza delle sub unità organizzative che svolgono la stessa attività.³¹

Proprio il controllo dell'efficienza è una delle principali finalità per cui si applica la contabilità dei costi, inoltre, come sostenuto da Ziruolo³² serve senz'altro a monitorare il principio dell'economicità ma, non incide, se non in minima parte, sull'efficacia. Di fatto la contabilità dei costi, impostata nella sua forma più elementare, non permette di verificare il raggiungimento o meno

³⁰ R. A. Miraglia, *Il controllo di gestione negli Istituti pubblici*, G. Giappichelli Editore Torino 1995

³¹ Per approfondimenti vedi Mussari, *Manuale operativo per il controllo di gestione*, Rubettino 2001

³² A. Ziruolo, *Il supporto informativo-contabile degli enti locali nel processo di programmazione e controllo*, G. Giappichelli Editore 2000

dell'obiettivo e di constatare l'effettiva soddisfazione dei cittadini per i servizi erogati, ma ciò non toglie che inserita in un contesto più ampio di cost management ed associata anche ad un semplice sistema di indicatori possa rappresentare un valido supporto per valutare la customer satisfaction. Inoltre come sostenuto in un intervento del professore Anselmi, l'economicità si raggiunge solo se si combina l'efficacia con l'efficienza: se un'attività è efficiente, quindi ha consumato una quantità ottimale di risorse, ma non ha raggiunto lo scopo predeterminato non si può dire che è economica e questo vale anche se il servizio erogato ha soddisfatto le aspettative degli utenti ma ha assorbito troppe risorse causando inefficienze interne. Solo raggiungendo contemporaneamente un buon livello di efficacia ed efficienza si può affermare di aver raggiunto l'economicità.

Un altro aspetto caratteristico della contabilità dei costi è l'*attendibilità*³³: inevitabilmente le informazioni prodotte da questo tipo di contabilità saranno "meno attendibili" rispetto ad alcune³⁴ informazioni desumibili dalla contabilità generale in quanto i dati prodotti dalla contabilità analitica sono più tempestivi, sono rivolti in particolare a soggetti interni e la loro rilevazione e redazione non è regolata da specifiche norme.

Ma è proprio l'accettazione di una minore attendibilità che permette al decisore di utilizzare determinate informazioni non ottenibili in altro modo; che permette di ottenere le informazioni con la cadenza necessaria alle decisioni; e che permette la valutazione, seppur approssimativa, dei fatti di interna gestione. La contabilità analitica, inoltre, qualunque sia l'approccio considerato, deve procedere in qualche misura alla ripartizione dei costi comuni: sia nella creazione di costi di prodotto secondo il direct costing, sia seguendo il full costing, sia introducendo l'approccio ABC, sia provando a realizzare tecniche

³³ Vedi M. Mongiello, *Il controllo di gestione nelle aziende di servizi pubblici locali*, Cedam 2000

³⁴ "alcune informazioni" in quanto per esempio anche per i fatti rilevati in contabilità generale sono presenti stime e congetture relative ad ammortamenti, fondo svalutazioni ecc., che spesso inficiano la veridicità del bilancio stesso-

evolutive di analisi dei costi, e la scelta dei criteri di ripartizione ha sempre un certo grado di arbitrarietà.

Da Kaplan a Cooper, da Coda a Bergamin Barbato la dottrina mette in luce che l'arbitrarietà della suddivisione dei costi comuni non può essere eliminata.

Sistemi di ripartizione più verosimili e più sofisticati possono solo affinare la tecnica, ma l'attendibilità ne è comunque compromessa e di questo deve essere tenuto conto quando si utilizzano le informazioni che ne derivano: infatti è possibile avere un dato più preciso, ma la maggiore precisione non sostituisce la minore attendibilità.

In conclusione si può affermare che l'attendibilità dei dati derivanti dalla contabilità analitica è funzione inversa sia delle frequenze con cui vengono costruiti, che comporta una suddivisione dell'esercizio in diversi sotto-periodi, sia dell'incidenza dei costi comuni, Stime e congetture da un lato, e ripartizioni ragionate, ma comunque arbitrarie dall'altro, influenzano la capacità di rappresentazione dei dati forniti. In ogni caso per mezzo della contabilità analitica i manager sono in grado di seguire l'andamento della loro attività in corso di svolgimento e questo fine giustifica assolutamente la minore attendibilità.

5.4 I costi

Il costo è il valore dei fattori economici impiegati nel processo produttivo ed erogativo, espresso in quantità monetarie.

Gli oggetti di costo possono essere le materie prime, il costo del personale, il costo dei servizi, gli ammortamenti ed altri costi d'esercizio; queste voci vengono evidenziate anche nella classificazione degli interventi per la spesa corrente per una certa parte nel bilancio di previsione.

I costi possono corrispondere a diverse classificazioni, le quali rivestono particolare importanza per conoscere il loro comportamento in relazione sia all'oggetto di costo che alle finalità conoscitive.

Tra le più rilevanti finalità di costo si segnalano:

- Costi classificati secondo la loro variabilità
- Costi classificati secondo le modalità di imputazione
- Costi classificati secondo la modalità della loro programmazione
- Costi classificati secondo il loro grado di controllabilità

Classificazione secondo la variabilità del costo

I costi classificati secondo la variabilità si distinguono a sua volta tra:

- Costi variabili
- Costi fissi
- Costi semivariabili

Con questo tipo di classificazione si tiene conto del comportamento quantitativo dei costi al variare dei volumi di produzione.³⁵

Nella tavola sottostante si riportano in breve le caratteristiche dei suddette tipologie di costi:

Costi classificati secondo la variabilità	
Costi variabili	L'entità si modifica in funzione delle variazioni del volume produttivo. <i>Es. costi relativi alla carta per produrre certificati</i>
Costi fissi	Nei limiti di una determinata capacità produttiva, non variano al variare del volume produttivo. <i>Es. Stipendio mensile personale</i>
Costi semivariabili	Per una certa parte non variano al variare del volume produttivo e per la parte restante variano <i>Es. costo energia elettrica: canone fisso+ consumi</i>

³⁵ Vedi L Brusa, *Contabilità dei costi*, Giuffrè, Milano 1979

Classificazione secondo le modalità di imputazione

I costi classificati secondo le modalità di imputazione si distinguono in:

- Costi diretti
- Costi indiretti³⁶

Questa classificazione è collegata alla relazione funzionale tra i costi dei fattori produttivi e gli oggetti di costo.

Costi classificati secondo le modalità di imputazione	
Costi diretti	Costi relativi ai fattori produttivi partecipanti esclusivamente al processo prescelto come oggetto di costo. Si ha una misurazione oggettiva <i>Es. costo del personale impiegato per una data attività</i>
Costi indiretti	Costi relativi a fattori produttivi che partecipano a più processi di produzione. Vengono imputati all'oggetto di costo mediante dei criteri di ripartizione <i>Es. costo servizio pulizia, costo manutenzioni</i>

³⁶ Brusa distingue tra costi speciali e comuni, e costi diretti e indiretti, e sostiene che i costi speciali danno la possibilità di misurare oggettivamente il costo ed anche la convenienza per questa imputazione e se ciò non fosse conveniente si avrebbero dei costi speciali indiretti. *Contabilità dei costi, cit pag10-11*
Coda definisce costi speciali "quelli relativi a fattori partecipanti esclusivamente alla coordinazione produttiva alla quale il costo è riferito. *Coda V. I costi di produzione cit pag 232*

Classificazione per modalità di programmazione

In base a questa classificazione si individuano:

- Costi tecnici o parametrici
- Costi discrezionali
- Costi vincolati

Costi classificati per modalità di programmazione	
Costi parametrici	Sono dei costi standardizzabili e si riferiscono ai fattori produttivi dei quali è possibile determinare preventivamente a quantità necessaria per ottenere un programmato volume di output Es. <i>Num di personale impiegato all'ufficio anagrafe</i>
Costi discrezionali	Sono determinati in modo soggettivo dalla direzione per i vari livelli organizzativi. Sono basate su scelte discrezionali in relazione a determinati obiettivi. Es. <i>costi relativi alla comunicazione, a ricerca e sviluppo</i>
Costi vincolati	Sono dei costi che discendono dalla struttura dell'ente Es. <i>ammortamenti</i>

Classificazione per controllabilità

Questo tipo di classificazione prevede l'individuazione dei centri di responsabilità all'interno dell'ente. Una volta individuati i costi saranno

- Controllabili
- Non controllabili

È una classificazione che si basa quindi sulla responsabilizzazione dei dirigenti e sull'assegnazione a questi ultimi di leve utili per gestire le risorse a loro affidate.

Costi classificati per controllabilità	
Costi controllabili	Sono i costi il cui ammontare è effettivamente influenzabile dal responsabile del centro
Costi non controllabili	Sono dei costi che si trovano al di fuori della sfera di influenza del responsabile

37

³⁷ La fonte delle tabelle riportate è P Orlandini, *La gestione efficiente del Comune (2004)*

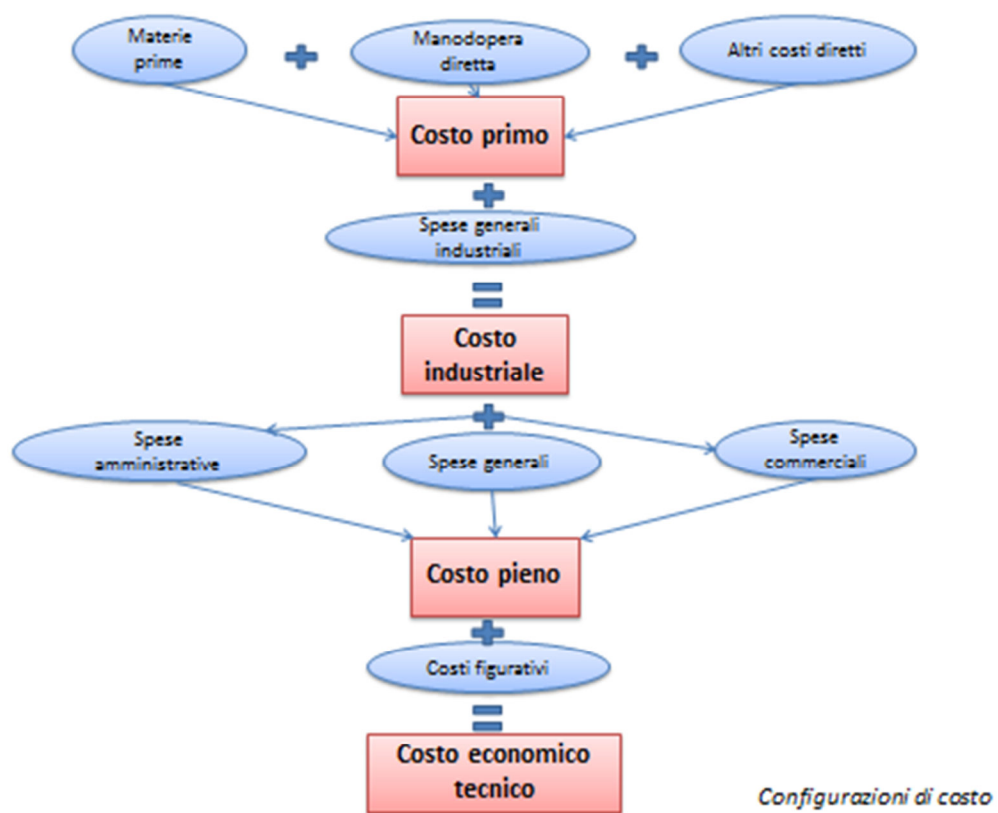
5.4.1 Le configurazioni di costo

Nella determinazione del costo relativo ad un determinato oggetto si deve sempre tener conto dello scopo per il quale si vuole avere l'informazione.

Per configurazione di costo³⁸ si intende un raggruppamento dei costi considerando via via la somma progressiva di valori di elementi di costo che possono essere utili per le decisioni sulla gestione.

In dottrina si identificano varie configurazioni di costo:

- costo primo
- costo industriale
- costo complessivo
- costo economico tecnico



³⁸ P Miolo Vitali, *Strumenti per l'analisi dei costi*, Giappichelli, Torino, 1997 p 40

Le configurazioni di costo più interessanti per un ente locale sono il costo primo e il costo pieno, in quanto attraverso la prima configurazione si vuole conoscere la sola componente variabile dei costi sostenuti per una stessa attività e con la seconda si conosce l'effettivo costo pieno dell'attività.³⁹

Conoscendo il costo primo è possibile monitorare il rispetto dei dati obiettivo assegnati in sede di pianificazione, con il costo pieno si verifica effettivamente la convenienza economica del servizio erogato; in entrambe le circostanze occorre, comunque, realizzare una metodologia per il calcolo dei costi basata su un sistema di contabilità analitica che supporti in maniera più precisa possibile lo scopo per cui è stata utilizzata.

In tal senso si sono sviluppati diversi metodi di rilevazione dei costi quali il direct costing, il full costing, l'Abc, la contabilità per centri di costo ecc. che svilupperemo meglio in seguito.

Ho voluto riportare in breve le caratteristiche delle diverse classificazioni di costo e le possibili configurazioni di costo, perché per poter attuare l'analisi dei costi bisogna innanzitutto sapere quale è l'obiettivo conoscitivo che si vuole raggiungere e dopo capire quali sono i costi da considerare e quale è la configurazione che più interessa. Non è banale, quindi, essere consapevoli del fatto che esistono vari costi e che essi sono associabili in maniera diversa alla gestione, perché in questo modo si riesce ad analizzare dati significativi, si evita di rilevare troppe informazioni talvolta inutili ed aumenta la probabilità che l'analisi dei costi sia effettivamente di supporto all'attività operativa e decisionale dell'ente.

³⁹ A Ziruolo, *Il supporto informativo – contabile degli enti locali nel processo di programmazione e controllo*, G. Giappichelli Editore, Torino 2000

5.5 L'introduzione della contabilità negli enti locali: aspetti operativi

Per introdurre la contabilità dei costi all'interno dell'ente bisogna per prima cosa collegarla agli scopi da assegnare a questo strumento⁴⁰:

- **corretta osservazione economica:** riguarda la determinazione periodica dei costi consuntivi allo scopo di conoscere in che modo sono stati impiegati i fattori produttivi generatori dei costi. Tali determinazioni assicurano alla direzione informazioni sui costi dei servizi erogati e sui costi delle operazioni e delle funzioni svolte;
- **decisione:** si forniscono alla direzione dell'azienda pubblica le informazioni sui costi necessarie per prendere decisioni sia di breve che di medio-lungo periodo;
- **controllo:** si mettono a disposizione della direzione le informazioni necessarie per valutare i costi sostenuti in relazione ai costi obiettivo e per decidere le eventuali azioni correttive volte a migliorare i risultati economici futuri tramite la riduzione dei costi.

Ad ogni scopo corrispondono esigenze informative diverse in termini di:

- frequenza di rilevazione
- entità di imputazione dei costi comuni
- natura della variabilità dei costi
- ambito di applicabilità del sistema e suo grado di oggettività;

queste differenze rilevano come è necessario attribuire, in fase di progettazione della contabilità analitica, ad uno scopo la prevalenza rispetto agli altri.

La definizione dello scopo, inevitabilmente, influenza un complesso di scelte quali gli oggetti di costo, il metodo di calcolo dei costi, la configurazione di costo, la forma di svolgimento della contabilità analitica, che servono a comporre il sistema contabile più opportuno.

⁴⁰ R. A. Miraglia, *Il controllo di gestione negli istituti pubblici*, G.Giappichelli editore Torino 1995

La tabella qui proposta riporta eventuali finalità associate a possibili configurazioni di costo:

Scopi contabilità analitica	Finalità dell'informazione	Configurazione di costo
CORRETTA OSSERVAZIONE ECONOMICA	Informativa esterna: <i>comunicare agli stakeholder lo stato di salute dell'ente</i>	Margini di discrezionalità maggiori rispetto alle aziende private ma la configurazione dei costi viene adattata agli schemi del «Conto Economico e del Conto del Patrimonio»
DECISIONE	Informativa interna: <i>supportare le scelte di gestione</i>	Per le decisioni di breve termine: è sufficiente considerare i <u>costi variabili</u> (<i>direct costing</i>)
		Per le decisioni a lungo termine: si tende a considerare configurazioni di costi complete di <u>costi fissi</u> (<i>full costing</i>)
CONTROLLO	Valutazione delle performance: <i>Controllare se il responsabile del centro ha raggiunto gli obiettivi di efficienza</i>	Si devono considerare anche gli aspetti motivazionali quindi la configurazione migliore da adottare è la distinzione tra <u>costi controllabili e non controllabili</u>

Fonte: Modugno G, *Il sistema informativo*, pp 166-169

Una volta scelto lo scopo da raggiungere bisogna definire:

- le modalità mediante cui saranno generati i dati contabili che alimenteranno la contabilità dei costi;
- gli elementi del sistema di contabilità analitica;
- i metodi di rilevazione dei costi negli enti locali

5.6 Modalità di generazione dei dati contabili a supporto

La prima scelta da effettuare per introdurre la contabilità dei costi è l'individuazione del modo in cui saranno generati i dati contabili che alimentano la contabilità analitica.

In particolare si ripropone il dibattito sulle potenzialità della contabilità generale rispetto alla contabilità finanziaria, ma in merito vi sono anche tesi opposte.

Mussari⁴¹ sostiene che gli enti locali che utilizzano la contabilità generale non necessitano di alcun collegamento tra la contabilità finanziaria e la contabilità analitica, in quanto essa è capace di fornire i dati necessari per effettuare le rilevazioni analitiche di costo.

La contabilità generale rileva i costi aziendali classificandoli per natura in base alla tipologia del fattore produttivo che ha originato il costo. Nel conto economico infatti si trovano ad esempio il costo del personale, il costo dei materiali di consumo; ed è partendo da questa base la contabilità analitica procede a rielaborare i costi sulla base della destinazione dei fattori produttivi che li hanno generati.

Il criterio della destinazione prevede che vengano rilevate le sub unità organizzative nelle quali sono state consumate le risorse ed i prodotti per i quali sono stati sostenuti i relativi costi. Il risultato finale che si ottiene sarà quindi, da un lato, *il costo di centri*, e dall'altro *il costo di prodotti*.

Sempre su questo tema, Pozzoli⁴² ritiene invece che “agganciare la contabilità analitica a quella economico-patrimoniale rischia di comportare più problemi che vantaggi perchè, a differenza di quanto accade con la contabilità generale nelle imprese, il momento della rilevazione non coincide con la fatturazione ma con l'assunzione dell'impegno, che non di rado poi non produce l'effettiva acquisizione delle risorse nei termini di valore previsti.

⁴¹ Vedi R. Mussari, *Manuale operativo per il controllo di gestione*, Rubettino

⁴² Vedi Pozzoli S, *il controllo direzionale negli enti locali*, FrancoAngeli

Inoltre un altro svantaggio è che l'introduzione della contabilità economica è un processo nn ancora del tutto realizzato, e laddove esista, è condizionata dai suoi rapporti con la contabilità finanziaria.

Per queste considerazioni, Pozzoli conclude sostenendo che: la scelta di collegare la contabilità analitica direttamente con la contabilità finanziaria sia la soluzione migliore e sia quella generalmente seguita anche nei comuni che hanno un sistema di contabilità economica funzionante.

All'interno dell'ente bisogna quindi garantire che la contabilità analitica venga collegata con la contabilità finanziaria ed in particolare che l'articolazione degli interventi venga collegata non solo con i servizi ma anche con i centri di responsabilità individuati.

In risposta a quanto sostenuto da Pozzoli, Mussari afferma che in mancanza della contabilità generale (economica), i dati devono essere "derivati" dalla contabilità finanziaria ma questa "derivazione" ripropone tutte le problematiche in merito alle integrazioni, rettifiche e ulteriori rilevazioni extra-contabili necessarie per poter disporre di costi di competenza, con l'ulteriore aggravio della maggiore analiticità dei dati propria della contabilità dei costi.

La scelta di non attivare la contabilità generale in genere è dovuta alla necessità di contenere i costi e la complessità del sistema informativo. Questo risparmio, però, non è detto che può essere salvaguardato a meno che non si voglia osservare con la contabilità analitica solo una parte dei costi: questa scelta influisce negativamente sulla precisione del sistema di rilevazioni analitiche e conduce ad una visione distorta dell'ente.

Quindi, in assenza di contabilità economica, converrebbe, probabilmente, rilevare direttamente in maniera extra-contabile le informazioni analitiche, ricavandole da altri sub-sistemi informativi.

5.7 Gli elementi del sistemi di Contabilità Analitica

L'introduzione della contabilità analitica richiede che vengano definiti:

- il piano dei conti
- il piano dei centri di responsabilità
- il piano dei centri di costo

Gli oggetti finali di costo della contabilità analitica possono riguardare sia le unità e le subunità organizzative sia i prodotti/servizi erogati dall'ente.

Analizzando il primo oggetto di costo si va a verificare l'efficienza interna e l'utilizzo economico delle risorse assegnate ai responsabili.

Considerando, invece, i servizi si analizzano prima di tutto quei i costi dei servizi per i quali l'utente corrisponde una tariffa, in modo tale che si possa conoscere il grado di partecipazione dell'utenza al recupero dei costi sostenuti dall'ente e in modo da avere una guida per determinare il prezzo di cessione e verificarne la possibilità di un eventuale produzione esternalizzata.

Il piano dei conti

Il piano dei conti rappresenta l'elenco dei conti accesi a costi e ricavi e nel caso in cui la contabilità analitica sia tenuta extra-contabilmente, esso indica il grado di dettaglio cui spingere la determinazione analitica dei componenti positivi e negativi del risultato economico.

Ciò che distingue il piano dei conti da una mera lista di voci è la sua articolazione che tiene conto degli obiettivi informativi e delle esigenze che con il piano stesso si vogliono perseguire e soddisfare.

Con l'avvio del processo di armonizzazione messo in atto con il D Lgs 118/2011 e con il DPCM 28/12/2011 viene introdotto il *Piano dei conti integrato*, un comune piano dei conti per le amministrazioni pubbliche, il cui obiettivo è

consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici sia a livello nazionale che a livello europeo.⁴³

Il piano dei conti integrato, ispirato a comuni criteri di contabilizzazione, è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario e dei conti economici-patrimoniali, definito in modo da evidenziare, attraverso i principi applicati, le modalità di raccordo dei dati economico patrimoniali, nonché consentire la rilevazione unitaria dei fatti di gestione.

Visti questi nuovi dettati normativi, il piano dei conti quindi perde un po' la funzione di rappresentare le esigenze informative di uno specifico ente ma invece diventa lo strumento che costituisce il fulcro operativo dell'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche.

Definire un piano dei conti integrato quindi ad oggi porterebbe un duplice vantaggio all'amministrazione pubblica:

- considerazioni di maggiori informazioni analitiche rispetto a quelle proprie dell'amministrazione e possibilità di tener conto di aspetti previamente non rilevati;
- attuare confronti temporali e spaziali con altri enti basandosi su dati realmente comparabili con positive ripercussioni sull'attività di programmazione a medio e lungo termine.

PIANO DEI CONTI COMUNE DL.

⁴³ D Lgs 118/2011 Art 4 comma 1: *“Al fine di consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il contesto europeo dei conti nazionali nell'ambito delle rappresentazioni contabili, le amministrazioni pubbliche che utilizzano la contabilità finanziaria, sono tenute ad adottare un comune piano dei conti integrato.*

PIANO DEI CONTI COMUNE DI..

Il piano dei centri di responsabilità e il piano dei centri di costo

Il piano dei centri di responsabilità rappresenta la mappa organizzativa entro cui elaborare il sistema di contabilità dei costi. La sua definizione è importante oltre che per sviluppare la contabilità analitica anche per impostare correttamente il Piano Esecutivo di gestione.

Nella redazione del Peg, in effetti, non viene chiesto solo un riferimento esplicito ai capitoli di spesa, che risulta opportuno individuare attraverso la costruzione del piano dei conti, ma anche una formulazione precisa di coloro che possono effettivamente adottare provvedimenti di spesa o di entrata andando a gestire le diverse voci.

Nella costruzione del piano dei centri di responsabilità si deve tener conto dell'organizzazione dell'ente stesso, quindi è necessario far riferimento all'organigramma dell'ente locale che consente l'individuazione delle figure dirigenziali e dei responsabili dei servizi.

Ciascuno di questi soggetti verrà considerato al vertice di un centro di responsabilità in relazione al quale si individueranno le voci di bilancio sulle quali quel soggetto ha la possibilità di intervenire.

Nella maggior parte dei casi, negli enti pubblici, non fa differenza parlare di piano di centri di costo o di piano dei centri di responsabilità; vengono visti quasi come “sinonimi” che indicano lo stesso raggruppamento di centri con a capo un responsabile a cui vengono affidate determinate risorse.

In realtà sappiamo bene come non è automatico definire tutti i centri di responsabilità centri di costo in quanto ci saranno indubbiamente centri di responsabilità configurati come centri di spesa, centri di ricavo o centri di investimento ed inoltre, il centro di costo rappresenta una classificazione ancora più dettagliata del centro di responsabilità: esso permette di collegare in maniera più precisa il servizio/prodotto ed i costi propriamente da esso generati.

Non basta quindi articolare gli interventi nei capitoli di spesa (attraverso la classificazione effettuata nel piano dei conti) individuando i centri di

responsabilità anche se questa operazione ci consente di poter riferire tutte le voci di spesa al servizio organizzativo ma è estremamente utile cercare di identificare le strutture, i servizi o gli uffici che risultano destinatari finali della spesa.⁴⁴

Sulla base di queste considerazioni si può ipotizzare come in un ente locale di media- grande dimensione nel quale un dirigente è responsabile della gestione delle scuole materne, è interessante considerare ogni plesso scolastico come centro di costo, al fine di avere la possibilità di mettere a confronto la performance delle varie scuole ed avere come responsabile una conoscenza completa su ciò che è di sua competenza.

Il grafico qui riportato indica in maniera schematica i vari livelli di dettaglio con l'esempio pratico sopra citato:



Un servizio o un'attività nel momento in cui si osserva come centro di responsabilità andrà considerato in relazione a tutte le voci di spesa per le quali ha specifiche competenze gestionali; se viene analizzato come centro di costo, le voci che si assegnano ad esso sono semplicemente quelle relative ai consumi del servizio.

⁴⁴ P. Morigi, *Il controllo di gestione nella pubblica amministrazione locale*, Maggioli Editore p.132

I centri di costo si distinguono in:

- centri di costo diretti
- centri di costo indiretti

I centri di costo diretti, detti anche operativi o finali sono quelli che realizzano i prodotti finali. Pertanto i costi attribuiti a tali strutture, possono essere riferiti ai diversi output prodotti dall'ente, secondo i principi di causalità.

I centri di costo indiretti forniscono servizi di supporto ai centri diretti o all'ente nel suo complesso. I costi attribuiti ad essi non si possono imputare secondo i principi di causalità diretta, ma richiedono un procedimento più complesso nel quale inevitabilmente entrano in gioco valutazioni soggettive.

I centri indiretti possono ulteriormente distinguersi tra:

- centri indiretti ausiliari, che forniscono servizi ai soli centri diretti
- centri indiretti comuni, che prestano servizi sia ai centri diretti che a quelli indiretti

Queste distinzioni servono a poter ripartire meglio i costi comuni ribaltandoli su più centri con diversi criteri fino a trovare quello più adatto per poterlo imputare direttamente all'oggetto di costo.

Un'ultima considerazione che volevo fare sui centri di costo è che se tutti i centri di costo corrispondessero a reali suddivisioni amministrative sarebbe impossibile ripartire per esempio i costi di pulizia, di riscaldamento anche perché non potrebbero essere assegnati a nessun responsabile; ma se invece consideriamo i centri di responsabilità distinti dal centro di costo, lo possiamo apprezzare come un vero e proprio strumento aziendale che facilita l'analisi dei costi all'interno di un'azienda.

5.8 Metodi di rilevazione dei costi negli enti locali

Una volta definita a priori la contabilità a cui collegare l'analisi dei costi e specificati gli strumenti a supporto bisogna decidere quale metodologia di rilevazione dei costi adottare.

La dottrina in merito propone diversi approcci:

- Direct costing
- Full costing
- Contabilità per centri di costo
- Activity based costing

La scelta del metodo di determinazione dei costi deve essere correlata alla complessità dell'organizzazione interessata; non c'è una tecnica migliore in assoluto ma vi saranno delle tecniche più o meno adeguate in relazione alla grandezza dell'ente, alle esigenze informative e al sistema informatico che hanno a disposizione.

Introdurre un sistema di ABC molto articolato in un comune di piccole dimensioni sarebbe un vero e proprio cattivo investimento, in quanto pur essendo un metodo avanzato di analisi dei costi risulterebbe avulso del contesto in cui si applica quindi i costi sarebbero di gran lunga maggiori dei benefici che apporterebbe.

5.8.1 Full costing e direct costing

Il full costing e il direct costing rappresentano i sistemi di calcolo dei costi maggiormente studiati e proposti nella dottrina economico-aziendale.⁴⁵

Il primo ha come obiettivo la determinazione del costo pieno nell'ottica dell'integrale copertura dei costi: i costi di tutti i fattori produttivi che hanno

⁴⁵ Paolo Ricci, *Metodologie e strumenti per la riduzione della spesa nelle amministrazioni pubbliche*, FrancoAngeli 2006, p.22

concorso alla realizzazione o alla semplice definizione dell'oggetto di costo devono partecipare alla sua misurazione.

La logica sottostante al metodo del full costing è quella dell'assorbimento dei fattori produttivi secondo un principio funzionale: ciascun elemento di costo deve essere imputato all'oggetto di indagine in modo da evidenziare, il più correttamente possibile, il servizio che il fattore produttivo fornisce allo stesso. La tecnica del full costing prevede quindi l'imputazione sia dei costi diretti che dei costi indiretti all'oggetto di costo.

Il principio della integrale determinazione su cui si basa il full costing implica:

- Un'attenta analisi complessiva sulle modalità di allocazione dei costi;
- Una completo esame dei costi comuni e dei costi speciali e della loro attribuità alle unità o oggetti di prodotto
- Una corretta valutazione delle basi o dei criteri su cui fondare i necessari riparti.

Riguardo l'ultimo punto, si distinguono due categorie di sistemi di calcolo del costo pieno:

- A base unica
- A base multipla

Il primo si basa su un unico criterio di ripartizione dei costi comuni, l'insieme dei costi riferibili a più oggetti viene attribuito dopo aver individuato e scelto il parametro che correli in maniera adeguata le diverse voci di costo a tutti gli oggetti osservati. Questo tipo di calcolo ha il vantaggio dell'immediatezza e della semplicità.

Con l'affermarsi di tecnologie sempre più flessibili ed in seguito alla crescita dimensionale delle imprese che ha comportato un continuo incremento dei costi indiretti, l'attribuzione di una base unica si è dimostrato troppo semplicistico ed approssimativo.⁴⁶

⁴⁶ Vedi Modugno, 2001

L'attribuzione dei costi indiretti si deve sempre basare sul criterio funzionale-causale⁴⁷: bisogna trovare una base di riparto che sia quanto più possibile in grado di spiegare il concorso effettivo di ciascun fattore produttivo nel far sorgere il costo indiretto.

La difficoltà di individuare una relazione causale sufficientemente significativa tra i costi indiretti e l'output, ha portato spesso a preferire l'utilizzo di configurazioni di costo parziali al fine di evitare l'attribuzione distorta dei costi indiretti; si opta quindi per un minor controllo dei costi a fronte di una maggiore significatività.

L'aumento del margine d'errore nella determinazione del full cost, a causa dell'incremento dei costi indiretti, si concilia male con le finalità stesse della contabilità dei costi quale strumento a supporto del management nelle decisioni di pricing o di make or buy.

Il secondo sistema di calcolo si basa su più criteri di ripartizione dei costi comuni; per ciascun costo si individua e si sceglie il parametro che meglio di ogni altro correla la singola voce di costo con i fattori economicamente impegnati nella produzione. Questo calcolo, a differenza del primo, è più articolato ma ha il pregio di una misurazione ed imputazione più vicina alla realtà economica osservata.

La dottrina italiana ha affermatato la preferenza verso un sistema a basi multiple poiché permette di rappresentare meglio le relazioni causali tra costi e output

Il direct costing è un sistema di contabilità analitica a costi parziali, si fonda sulla misurazione dei soli costi diretti o variabili, ed ha l'obiettivo di determinare il costo dell'oggetto considerato indipendentemente da come i costi indiretti siano allocati rispetto all'oggetto di costo stesso.

⁴⁷ Secondo il criterio funzionale i costi dei fattori produttivi devono essere imputati all'oggetto di costo in modo da esprimere il loro contributo alla realizzazione dell'oggetto di costo; esso è detto anche principio causale poiché esprime un legame di causa-effetto tra il consumo di risorse da parte dell'oggetto di costo ed il sostenimento del costo (cfr Coda, 1968:pp 232-233)

L'assunzione fondamentale⁴⁸ nel direct costing è che i costi fissi non debbono essere considerati costi di produzione, connessi quindi al processo di trasformazione tecnica del prodotto ma relativi, invece, alla preconstituita struttura aziendale fondamentale (stand-by costs); perciò essi avrebbero soltanto lo scopo di rendere possibile, o di predisporre e di facilitare il processo di produzione. Il loro determinarsi, legato allo scorrere del tempo è quindi indipendente dalle dimensioni via via assunte dal volume produttivo al quale non sarebbe legittimo imputarli.

Un'importante definizione sul direct costing è stata data anche da Glasgow⁴⁹:
“Direct costing is a method of accounting based on the fact that under certain specified conditions some costs will be costs of being in business, while others be the costs of doing business”

Questa tecnica di rilevazione a costi parziali favorisce le analisi differenziali effettuabili a supporto di scelte operative di breve periodo, nel cui ambito i costi rilevanti siano appunto rappresentati dai costi variabili.⁵⁰

A questa utilità sono associate:

- Una semplicità di applicazione
- Una correlata affidabilità delle determinazioni quantitative

Il direct costing però soddisfa solo una parte delle finalità conoscitive proprie della contabilità analitica; inoltre uno dei punti di debolezza del sistema sta nella difficoltà di distinguere i costi fissi da quelli variabili data la presenza di costi semi-fissi o semi-variabili che si collocano in una posizione intermedia e che richiedono, caso per caso, una valutazione soggettiva per farli rientrare o meno nel calcolo.⁵¹

I sistemi di direct costing o di full costing potrebbero trovare un larghissimo impiego nelle aziende e nelle amministrazioni pubbliche, soprattutto in quella già dotate di sistemi di contabilità economico-patrimoniale, per affrontare e risolvere

⁴⁸ Potito Lucio, *Natura del “direct” o “variable costing” e i suoi impieghi*, Giannini- Napoli 1968 p.2

⁴⁹ Glasgow riportata in Weber, *Evolution* p 2

⁵⁰ Fontana F, Rossi M., *La contabilità integrata. Metodi, strumenti e principi contabili nell'ente locale*, Giuffrè Editore

⁵¹ Vedi s. Pozzoli, *il controllo direzionale*, p 150 (cit op Williamson, *Cost & Management Accounting*, New York, Prentice Hall, 1996)

i principali problemi di analisi dei servizi erogati e delle prestazioni rese. I due sistemi, inoltre potrebbero costituire la base per una significativa crescita dell'analisi dei costi, in quanto, anche se non dotati di sistemi di contabilità economica, gli enti potrebbero avviare un esame sulla natura dei costi e verificare le relazioni con i prodotti o i servizi erogati: un primo passo verso l'efficienza.

5.8.2 Contabilità per centri di costo

Al fine di implementare correttamente il full costing bisogna individuare la soluzione più adatta tra la contabilità analitica per centri di costo e la contabilità analitica per attività, le quali rappresentano modalità alternative in grado di rispondere, secondo diversi schemi e procedure all'esigenza di procedere al calcolo del costo pieno di prodotto.

La contabilità per centri di costo è una metodologia di costing classica che può essere utilizzata per ottenere una migliore applicazione del criterio funzionale. La logica sottostante la contabilità per centri di costo è quella di aggregare i costi indiretti, rispetto all'oggetto di costo finale, in raggruppamenti intermedi, i **centri di costo** in modo da delineare con migliore approssimazione il consumo di risorse da parte degli oggetti di costo finali.⁵²

Si riportano alcune significative definizioni di centro di costo:

- È unità operativa definita in funzione delle esigenze conoscitive ed operative di una determinazione sistematica dei costi ad essa afferenti. (Coda, 1968: p.70)
- È l'area di responsabilità in grado di influenzare in via diretta ed immediata solo costi (Brusa e Dezzani, 1983:p 78)

⁵² Paola Miolo Vitali, *Strumenti per l'analisi dei costi*, vol II, Giappichelli Editore

- È un gruppo di operazioni o di processi i quali configurano dei centri operativi, ai quali possono essere attribuiti particolari raggruppamenti di costi. (Selleri, 1990: p 90).

Il ricorso ad una contabilità per centri di costo è funzionale al controllo del consumo di risorse all'interno dell'organizzazione ed alla responsabilizzazione sul loro impiego ne rende possibile:

- Una più precisa imputazione dei costi indiretti, in quanto vengono individuati appunto dei raggruppamenti intermedi che rendono più razionale la determinazione dei costi;
- Una maggiore facilitazione nell'assunzione delle decisioni poiché hanno a disposizione informazioni importanti per decisioni di miglioramento delle performance del centro nello svolgimento del processo produttivo
- Un maggior supporto al controllo di gestione, in quanto si collegano ai centri di responsabilità e si possono monitorare meglio i responsabili dei centri.⁵³

L'imputazione dei costi nella contabilità per centri di costo avviene, tipicamente, seguendo un processo bifase o a "cascata": i costi indiretti vengono preventivamente allocati ai diversi centri di costo e successivamente confluiscono ai prodotti/servizi.

Il procedimento di allocazione a cascata o gerarchico prevede che l'allocazione dei costi vada dai centri intermedi ai centri finali.

I centri intermedi sono quei centri, il cui totale dei costi non impatta direttamente sull'oggetto di costo finale ma deve essere "spalmato" in altri centri di costo, cosiddetti appunto finali poiché il loro costo incide direttamente sul prodotto.

In base al criterio funzionale classifichiamo come centri di costo intermedi:

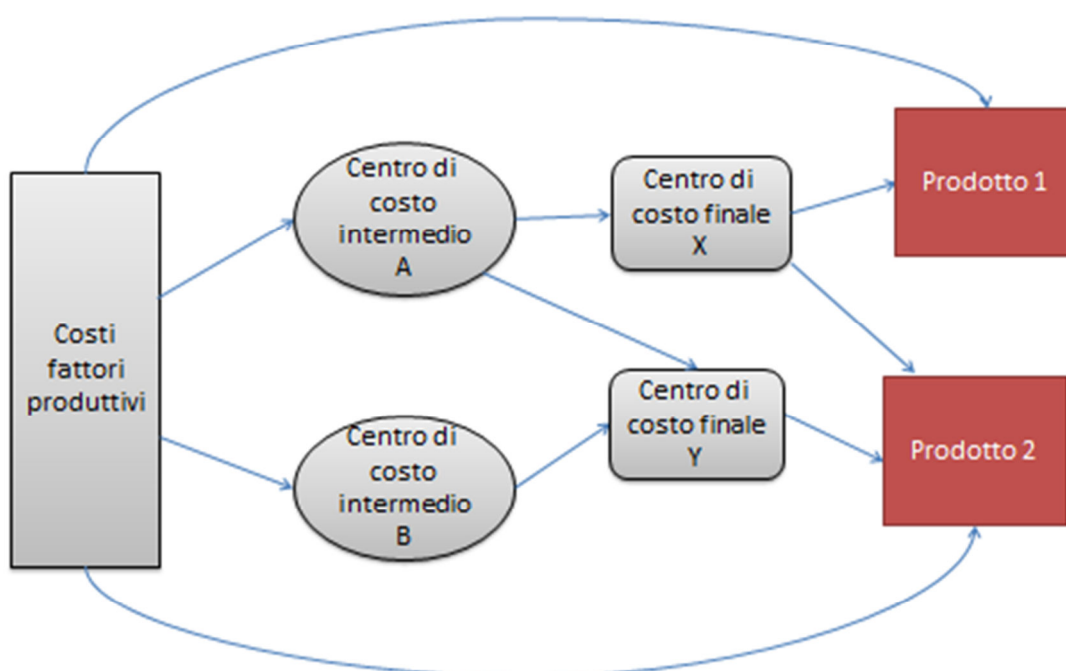
- I *centri ausiliari* che svolgono specifiche prestazioni a favore dei centri principali (tipicamente il centro manutenzioni)

⁵³ Lino Cinquini, *Strumenti per l'analisi dei costi vol I Elementi introduttivi*, G.Giappichelli Editore, Torino 1997

- I *centri per servizi comuni* che svolgono servizi a favore dell'intera struttura come l'amministrazione, la direzione generale, o l'elaborazione dei dati.

I centri di costo finali sono invece rappresentati dai *centri produttivi o centri di costo principali* che intervengono sul prodotto/ servizio svolgendo una fase di produzione, negli enti locali questi centri potrebbero essere: i singoli impianti sportivi, l'impianto di depurazione, il centro civico per i servizi anagrafici.

Centri di costo intermedi e finali: processo di attribuzione a cascata



L'implementazione della contabilità per centro di costo prevede le seguenti fasi:

1. Definizione di un piano dei centri di costo
2. Scelta degli elementi di costo da includere nei centri di costo e dei criteri di localizzazione per imputarli correttamente
3. Chiusura dei centri di costo intermedi su quelli finali tramite opportune basi di riparto
4. Chiusura dei centri di costo finale all'oggetto di costo

Prima fase

Per la definizione del piano dei centri di costo bisogna seguire dei principi fondamentali⁵⁴:

1. Omogeneità delle attività compiute all'interno del centro di costo in modo che esso abbia un output omogeneo;
2. Omogeneità della dotazione di fattori produttivi
3. Significatività dei costi localizzati nel centro
4. Individuabilità di un responsabile del centro al fine di consentire un controllo dei costi mediante la responsabilizzazione

Negli enti pubblici, il quarto punto trova immediato riscontro nell'ordinamento finanziario (D. Lgs. 77/95) poiché il piano dei centri di costo, di cui all'art 11 deve essere costruito intorno alla figura del responsabile di servizio; anche il Tuel agli articoli 165 (punti 8-9) e 169 (punto 2) richiama la distinzione tra centro di responsabilità e centro di costo considerando il centro di responsabilità come il servizio e il centro di costo una ripartizione contabile del servizio stesso. Una volta definito il piano dei centri di costo, bisogna distinguere i centri in relazione ad un criterio gerarchico (centri intermedi e finali) o/e in base ad un criterio funzionale (produttivi, ausiliari, comuni).

Seconda fase

Nella seconda fase si procede all'attribuzione dei costi ai centri di costo, tale fase prende il nome di localizzazione dei costi.

In questa fase è fondamentale analizzare il costo rispetto al prodotto/servizio finale e rispetto al centro di costo. Ci possiamo trovare quindi di fronte tre situazioni diverse:

- Costi diretti: direttamente imputabili al prodotto, non sorge il problema dell'allocazione dei costi e dell'individuazione di un opportuno parametro di allocazione;

⁵⁴ Per approfondimenti vedi Lino Cinquini, a cura di Paola Miolo Vitali, *Strumenti per l'analisi dei costi*, vol I, 2008 pp 90-91

- Costi indiretti ma direttamente imputabili al centro di costo: la localizzazione non è diretta al prodotto/servizio ma il costo è “speciale” rispetto ad un determinato centro;
- Costi indiretti non imputabili ad uno specifico centro di costo: bisogna individuare un apposito parametro da utilizzare come base di riparto per la corretta localizzazione del costo prima nei centri di costo e poi sul servizio.

Terza fase

In questa fase si pone il problema dell'imputazione dei costi totali dei centri intermedi ad altri centri che hanno usufruito dei servizi da essi prodotti.

È necessario, quindi, chiudere i centri di struttura e ausiliari:

I centri di struttura possono essere ribaltati

- Direttamente sul prodotto in base ad un criterio di riparto
- Sui centri ausiliari e produttivi che hanno usufruito del servizio

I centri ausiliari si ribaltano sui centri produttivi poiché essi forniscono, per definizione, servizi che sono utilizzati nel processo produttivo.

È importante in questa fase stare attenti ai possibili rapporti reciproci tra i centri⁵⁵ cioè a quelle prestazioni di servizi che non vanno solo dai centri intermedi ai centri finali ma anche tra i centri intermedi stessi, in questo caso bisogna utilizzare metodi di allocazione più complessi.

Quarta fase

La quarta fase ha come obiettivo il calcolo del costo unitario e prevede la chiusura dei centri di costo produttivi e finali ed il ribaltamento dei costi al prodotto/servizio oggetto dell'analisi.

A questo scopo bisogna trovare una quantità o meglio una misura di input, che esprima in modo omogeneo l'output dei singoli centri produttivi in modo da poter poi ripartire il costo proporzionalmente alle unità di output contenute in maniera diversa in ciascuna tipologia di servizio/prodotto.

⁵⁵Vedi Cinquini L 1997:94-95

Lo sviluppo delle quattro fasi e la rilevazione di specifiche basi di riparto, non è un processo obbligatorio ma è conseguenza della precisione con cui si ricerca l'informazione di costo del servizio.

Imputando direttamente i costi al servizio, si avrebbe senz'altro una maggiore precisione ma si rinucerebbe all'informazione relativa al costo complessivo del centro; la scelta dell'uno o dell'altro metodo dipendono, inoltre, dalla rilevanza assegnata all'informazione, dagli obiettivi assegnati al responsabile del centro di costo e dall'impiego di risorse finanziarie e umane che questa analisi comporta. Se il beneficio ottenibile dall'informazione dovesse risultare inferiore al costo, sarebbe sicuramente preferibile non procedere alla determinazione del costo degli output di produzione.

Limiti della contabilità per centri di costo negli enti locali

Il sistema per centri di costo è un sistema pensato principalmente per le aziende produttive di beni, in cui è più agevole rilevare i costi diretti e indiretti ed è più semplice trovare basi di riparto significative grazie alle quali i costi si localizzano più precisamente.

Per le aziende che producono servizi e per gli enti locali la classificazione dei costi e la suddivisione all'interno dei vari centri risulta molto difficile in quanto per esempio: le spese per il personale sono tendenzialmente costi indiretti e fissi nel breve periodo, quindi non è possibile utilizzare una base volumetrica per suddividerle tra i vari centri. Inoltre dobbiamo ricordarci come non vi sono costi all'interno dell'ente ma spese e questo consegue che la "struttura di costo" sia molto rigida e poco controllabile; ragionando così vi sono poche possibilità di razionalizzare i costi ed il recupero di efficienza non potrà mai avvenire.

La contabilità per centri di costo risulterà utile nel caso in cui vengono adottate basi multiple di riparto tendenzialmente slegate dai volumi di produzione ed in grado di riflettere la relazione causale tra input e oggetti di costo: ad esempio,

potrebbero venire utilizzate basi riferite alla capacità di assorbimento delle prestazioni tra i diversi centri.

Questo comporta che prima di implementare l'analisi dei costi si definiscano dei parametri rilevanti per il servizio che si vuole analizzare in modo tale da indirizzare l'analisi verso un preciso obiettivo, ed anche se alla fine non risulterà un costo esatto in assoluto, comunque sarà un'informazione di costo adeguata alle esigenze dell'ente stesso.

5.8.3 Activity based costing

L'Activity based costing è stato introdotto all'interno delle aziende per superare il problema della scarsa significatività delle basi di riparto dei costi indiretti in relazione ai volumi di produzione e per superare il problema del sovvenzionamento incrociato che prevede l'imputazione di costi indiretti su prodotti o servizi sui quali venivano concentrati inconsapevolmente costi indiretti in misura sovrastimata rispetto al reale assorbimento degli stessi.

La logica ABC è che non sono i prodotti/servizi che consumano fattori produttivi, ma sono le "attività" che richiedono determinate risorse; i prodotti/servizi propriamente domandano volumi di attività ed in tal modo consumano le risorse impiegate nella realizzazione di tali attività.⁵⁶

In quest'ottica, quindi la contabilità analitica deve misurare il costo delle attività svolte in azienda e la quantità di attività necessarie all'erogazione di ciascun servizio/prodotto.⁵⁷

Si percepisce quindi come l'ABC sia una tecnica più adatta a rappresentare la relazione causale risorse impiegate e output ottenuti in aziende che erogano servizi, in quanto l'ottenimento di un servizio richiede lo svolgimento di

⁵⁶ Paola Miolo Vitali, *Strumenti per l'analisi dei costi vol II*, p 116

⁵⁷ "Col passare del tempo al concetto di ABC si è affiancato quello di Activity-based-Management (ABM). L'ABM è stretto parente dell'ABC, ma ne amplia i concetti e la portata. Se si considera per esempio l'iter di una concessione edilizia, l'obiettivo dell'ABC è capire quanto costa tale processo, quello dell'ABM è individuarne le attività eliminabili e i miglioramenti apportabili alle altre". Farneti G. *Ragioneria Pubblica*, Franco Angeli, Milano 2005 p 196

determinate attività; quindi l'ABC potrebbe essere anche applicato bene all'interno degli enti locali.

Activity Based Costing e Enti Locali

Gli enti locali presentano in misura evidente problematiche connesse ad elevati costi indiretti e disomogeneità dei servizi erogati e , considerando le potenzialità applicative dell'ABC sopra accennate, ciò dovrebbe stimolare l'adozione di sistemi di cost accounting evoluti.

Gli enti locali realizzano servizi altamente eterogenei e caratterizzati da livelli di complessità differenti, dal semplice rilascio di un certificato alla gestione di servizi complessi quali l'asilo nido, le scuole elementari; quasi tutti i costi rilevabili per questi servizi sono costi indiretti.

Questi ultimi derivano dal notevole apparato burocratico, connesso non solo ai servizi ausiliari e di struttura (gestione amministrativa, direzionale, informatica, ecc) ma anche nello specifico a tutte le attività dovute alla natura pubblica delle azioni aziendali, ad esempio, per gli asili nido la verifica del possesso dei requisiti per accedere al servizio, le procedure connesse all'ammissione e alla valutazione delle offerte di gara per la mensa ecc.⁵⁸

Oggigiorno, però, nelle realtà pubbliche, si nota ancora poco interesse per l'applicazione dei concetti dell'ABC e più in generale si evidenzia l'estrema arretratezza dei sistemi di analisi dei costi adottati dalle pubbliche amministrazioni, connessa sia alla dotazione tecnico contabile, sia alla scarsa diffusione di un'adeguata cultura aziendale. Tale situazione è incoerente con aziende pubbliche caratterizzate cronicamente da inefficienza e limitate capacità di rispondere alle richieste dei cittadini (Miolo Vitali 1997).

L'introduzione delle tecniche di tipo ABC potrebbe risultare particolarmente utile per:

⁵⁸ Orelli, Visani 2004: 172

- La fissazione delle tariffe, che pur essendo influenzate dalla natura pubblica potrebbero consentire di definire con precisione la quota dei costi assorbiti;
- Le scelte relative alle modalità di gestione interna o esternalizzazione di specifiche attività;
- Il processo di controllo di gestione, che potrebbe monitorare la performance di ciascun servizio sulla base di dati maggiormente affidabili.

Il fine principale dell'introduzione dell'ABC è rappresentato da un innalzamento del livello di efficienza, necessario non per ragioni di sviluppo aziendale, ma per evidenziare lo spreco di risorse sottratte al cittadino e quindi, indirettamente, per contenere la spesa pubblica e alimentare il consenso politico.

Processo ABC

Il processo applicativo dell'ABC si fonda su tre passaggi fondamentali⁵⁹:

1. Mappatura delle attività
2. Allocazione dei costi delle risorse alle singole attività
3. Allocazione dei costi delle attività ai singoli oggetti di costo

Ogni fase del processo può fornire rilevanti informazioni al management dell'ente, nonché costituire momento di intervento al fine di massimizzare l'efficacia e l'efficienza.

Prima fase

La mappatura delle attività consiste nell'individuare le attività che vengono svolte all'interno dell'ente e nel relazionarle tra loro al fine di formare gli specifici processi finalizzati a rispondere alle richieste dell'utenza.

Questa fase all'interno degli enti locali assume rilevanza a livello organizzativo poiché modifica radicalmente le relazioni all'interno dell'ente; solitamente vige una logica funzionale ed ogni responsabile è focalizzato sui propri compiti senza

⁵⁹ Cinquini L., *Strumenti per l'analisi dei costi*, op cit pp 130,131

porre attenzione all'impatto che i suoi comportamenti hanno sul lavoro degli altri e viceversa, assumendo una logica per processi, invece, l'importanza sarà data maggiormente alla correlazione ottimale delle funzioni.

Seconda fase

La costificazione delle singole attività consiste nell'individuazione di opportuni resource driver che consentano di definire le modalità con cui lo svolgimento delle attività determina l'assorbimento di risorse economiche.

In questa fase, in particolare per gli enti pubblici, si tendono a distinguere due categorie di risorse:

- I costi del personale
- I costi degli altri fattori produttivi

Le motivazioni di questa distinzione risiedono sul fatto che il costo del personale è una spesa molto elevata all'interno delle amministrazioni pubbliche ed è anche un tipo di costo "rigido" in quanto i contratti vengono stabiliti da specifiche normative nazionali e di settore, quindi difficilmente possono essere condizionati da attività di cost management.

I costi del personale possono essere, per esempio, allocati nelle attività in base alla percentuale di tempo dedicata.

I costi degli altri fattori produttivi invece verranno allocati definendo preventivamente dei "cost pool" cioè dei raggruppamenti di costi delle attività che consentono l'attribuzione dei costi agli oggetti finali mediante un unico driver.

In questa seconda fase risulta opportuno coinvolgere nella definizione di attività, cost pool e parametri di allocazione non solo il servizio amministrativo-finanziario o di controllo di gestione ma anche gli operatori degli specifici oggetti di analisi.

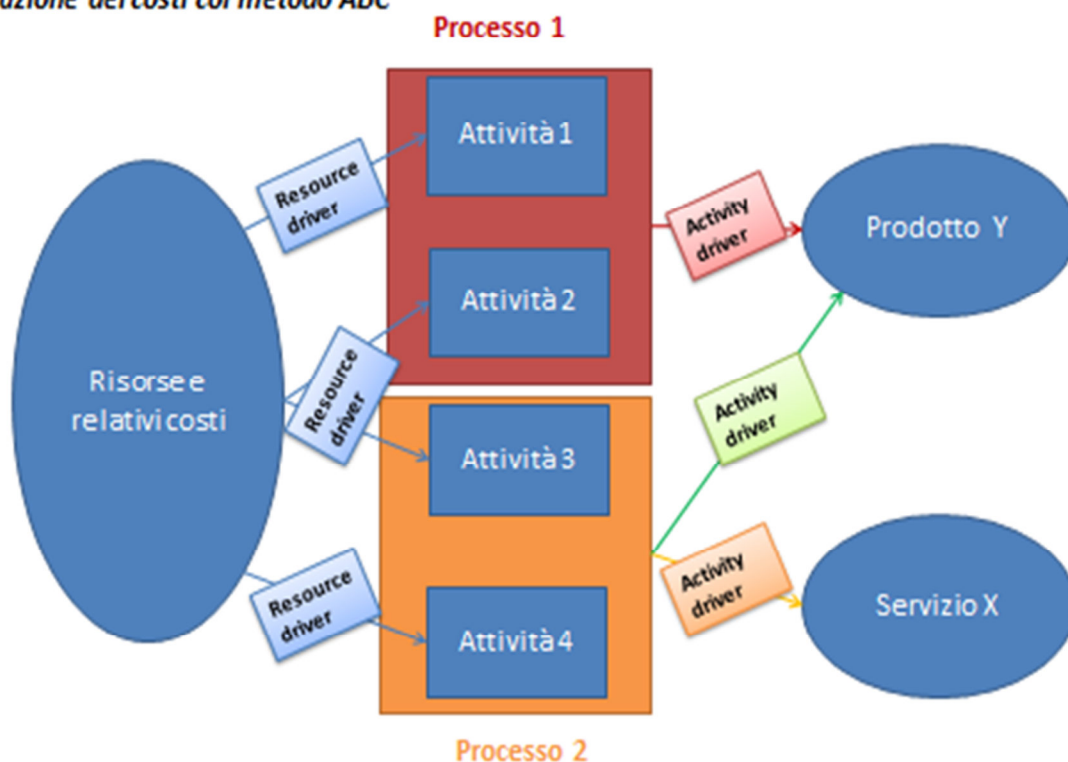
Terza fase

L'allocazione dei costi delle attività agli oggetti di costo finali consiste nell'individuazione degli activity cost driver, cioè dei parametri che consentono di individuare il consumo di attività determinato da ciascun oggetto di costo. Quindi per ogni servizio/prodotto bisogna chiedersi quali attività partecipano alla sua realizzazione e quale indicatore può essere rappresentativo del relativo impegno richiesto.

Al di là del risultato finale, tale fase assume estremo interesse perché consente:

- Di ottenere una visione chiara e sintetica delle attività che maggiormente influenzano il costo del servizio; in modo da poter individuare quelle che dovranno essere oggetto di interventi di cost management;
- Di rilevare il grado di complessità del servizio: un servizio complesso richiederà più attività di un servizio semplice ed assorbirà quindi più costi;
- Di disporre, tramite la quantificazione dei coefficienti di allocazione, di valori utili all'analisi delle modalità di assorbimento delle risorse da parte dei singoli servizi. Tali valori possono essere utilizzati per analisi esterne (benchmarking, contrattazione con i fornitori) o per analisi interne (verifica delle variazioni rilevate nel tempo, analisi degli scostamenti)

Allocazione dei costi col metodo ABC



Criticità dell'implementazione dell'ABC

Abbiamo visto come l'introduzione dell'ABC apporterebbe diversi vantaggi agli enti pubblici in termini di gestione dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità dei servizi, ma bisogna evidenziare anche le difficoltà e le criticità connesse all'applicazione dell'Activity Based Costing che possono essere raggruppate in tre ordini:

- Tecnico
- Organizzative
- Culturali

Dal punto di vista tecnico si può rilevare come l'applicazione dell'ABC richiede non solo la presenza di una contabilità generale di tipo economico patrimoniale, ma anche la disponibilità di una dettagliata contabilità analitica, situazioni che tuttora sono presenti limitatamente nelle amministrazioni pubbliche.

L'ABC richiede anche la necessità di dotarsi di adeguati strumenti informatici,, magari software più evoluti per semplificare i processi di acquisizione delle informazioni.

Inoltre a causa della struttura organizzativa marcatamente funzionale, l'applicazione dell'ABC non può che avvenire in modo parziale, cioè in ambiti circoscritti e solo in quelle aree di potenziale miglioramento in cui effettivamente l'Abc può risultare necessario.

Normalmente l'ABC offre vantaggi nei centri in cui:⁶⁰

- Vengono allestiti servizi molto differenziati, che assorbono attività in misura e proporzioni diverse;
- Il contenuto dei servizi non sia *knowledge intensive*, in quanto le produzioni con elevati contenuti professionali presentano, normalmente, notevole variabilità di esecuzione.

Laddove invece si tratta di processi standard caratterizzati da una certa frequenza l'applicazione del sistema risulta più semplice e meno costosa e consente di studiare il processo per renderlo più efficiente.

Dal lato organizzativo, le difficoltà sono connesse al fatto che, come già ribadito, la struttura per processi che si definisce con il metodo ABC non è la struttura "naturale" che si trova all'interno di un ente pubblico quindi serve un'efficace opera di ridisegnamento. Inoltre, l'individuazione e la rilevazione di attività e resource driver richiedono non solo un elevato impegno, ma anche adeguate competenze non sempre disponibili negli enti, specie in quelli di piccole e medie dimensioni.

Dal lato culturale si evidenzia oltre alla mancanza di conoscenze economico-aziendali anche l'atteggiamento dei responsabili, ma a volte di tutta l'amministrazione (dal politico all'operatore di centro), chiuso a qualsiasi forma di cambiamento e di diffidenza nei confronti di sistemi di costo che possano "indagare nei loro affari". Per esempio la rilevazione dei tempi dedicati alle

⁶⁰ Modugno, 2001:190

single attività da parte dei responsabili, potrebbe essere considerata come una perdita di tempo e soprattutto come un tentativo di controllo e monitoraggio dettato da sfiducia nei loro confronti, piuttosto che come una semplice attività di supporto all'analisi dei costi che potrebbe portare dimostrazioni di attenzioni e riconoscimento del lavoro svolto.

Un'introduzione non mirata della contabilità dei costi produrrebbe inevitabilmente alcuni effetti negativi oltre al non trascurabile spreco di risorse, si rischierebbe di diffondere nella struttura un atteggiamento di scetticismo nei confronti della contabilità analitica e, in generale, del controllo di gestione.

L'implementazione di un sistema ABC dovrebbe essere accompagnata, come consigliano Orelli e Visani, da:

- Un totale e marcato appoggio dei vertici politici e tecnici;
- Progetti di formazione finalizzati a comunicare chiaramente a tutti gli operatori coinvolti nella rilevazione gli scopi e le modalità dell'analisi, nonché l'utilizzo che verrà fatto delle informazioni ottenute
- Un'adeguata valutazione dei costi connessi all'operazione, sia esterni (investimento in strumenti informatici, consulenze, ecc), sia interni (tempo che i dipendenti dovranno dedicare alle rilevazioni ed alle analisi dei dati)

L'applicazione dell'ABC all'interno degli enti pubblici, o di qualsiasi altro metodo evoluto di costing, dovrebbe essere preceduta dall'introduzione di rilevazioni extracontabili seppur parziali e relative ad un solo servizio: in questo modo si potrebbe far capire ai responsabili dei centri come funziona, che vantaggi si possono trarre dal sistema ed infondere curiosità e spirito di iniziativa nel voler applicare questi strumenti "strani" ma in grado di apprezzare il valore creato per i cittadini.

Capitolo 6

L'analisi dei costi al comune di Lucca

L'obiettivo che mi sono posta iniziando a lavorare sui costi del comune di Lucca, in particolare sui costi dei servizi educativi per la prima infanzia e i costi dei servizi informativi, non è stato tanto quello di trovare il costo unitario del servizio quanto quello di definire un possibile percorso di analisi dei costi che possa fare da guida alle amministrazioni pubbliche.

A mio avviso, quello che serve alle amministrazioni pubbliche non è la conoscenza del costo in quanto quella è solo la punta dell'iceberg, ma hanno bisogno di procedure ed informazioni che li guidino passo passo all'analisi dei costi e che soprattutto suscitino in loro l'interesse e la volontà di attivare un percorso di analisi orientato all'efficacia e all'efficienza.

Presumo, inoltre, che l'introduzione dell'analisi di costi debba saper motivare e gratificare gli operatori che l'applicheranno ai loro servizi: a partire dalla gratificazione personale in quanto potranno, a gran voce, dire di aver concretamente collaborato al raggiungimento dell'economicità all'interno dell'amministrazione, e alla "gratificazione sostanziale" che si potrebbe concretizzare con l'attivazione di un sistema premiante o solamente dando la possibilità di usare le risorse che sono riusciti a risparmiare per portare avanti altri progetti.

Primo step: la scelta dei servizi

I servizi su cui ho posto l'attenzione per applicare l'analisi dei costi sono:

- Il servizio educativi per la prima infanzia
- Il servizio informativo e statistica.

Per la scelta di questi servizi, mi sono affidata alla maggiore professionalità dei miei relatori, il professor Cavallini ed il professor Zarone, i quali mi hanno fortemente consigliato di basare l'analisi su questi servizi in modo tale da poter

ottenere delle informazioni sulle quali fare delle riflessioni non solo operative ma anche strategico-gestionali.

L'analisi e la descrizione dei due servizi ci aiuta a comprenderne l'effettivo funzionamento e ci mette in luce alcune caratteristiche che sottolineano la differenza tra i due.

Servizi educativi per la prima infanzia

I servizi educativi per la prima infanzia sono inseriti all'interno del settore "Politiche Sociali, Educative e Formative", il quale comprende anche:

- Servizi minori, famiglia, disabili e inclusione
- Servizi anziani e non sufficienti
- Servizi housing sociale
- Servizi scolastici

Le attività svolte dal centro riguardano essenzialmente la programmazione, l'organizzazione e la gestione dei servizi educativi per la prima infanzia a titolarità comunale per un totale di 413 posti bambino.

Tra i servizi educativi per la prima infanzia rientra anche la gestione dei "centri gioco", ma per un'analisi più specifica sugli asili si è scelto di escluderli momentaneamente dal calcolo, considerando comunque che parte delle risorse sono assorbite da essi.

L'ente gestisce direttamente solo un asilo nido che conta 40 posti-bambino, ed ha affidato agli esterni sei asili nido che dispongono di 373 posti-bambino.

Il servizio risulta quindi esternalizzato per circa il 90%, dato considerevole poiché ci dovrebbe indicare la presenza di minori costi di struttura e maggiori costi d'esercizio periodici (annuali o pluriennali) legati senz'altro alla corresponsione di quote stabilite da contratto.

In breve, si riportano le attività principali suddivise per

- Programmazione
- Gestione
- Vigilanza

Programmazione di:

- Attività di formazione obbligatoria del personale educativo e per quello ausiliario
- Attività ai fini dell'inserimento dei bambini in situazioni di disabilità (collaborazione con USL e servizi sociali)
- Attività di formazione per le educatrici dei servizi pubblici e privati
- Progetti finanziati con i fondi regionali dei piani educativi zonali
- Eventi, manifestazioni e convegni per far conoscere i servizi e diffondere una cultura dell'infanzia

Gestione:

- Mantenimento del sistema di gestione dei servizi in Qualità
- Aggiornamento "Progetto Educativo" dei servizi prima infanzia comunali
- Redazione "Carta dei Servizi educativi della prima infanzia"
- Gestione iscrizioni, graduatorie, liste di attesa, pagamento rette, morosità per tutti i servizi a titolarità pubblica
- Gestione rapporti con le famiglie (inserimento bambini al nido, colloqui individuali, riunioni di sezione, riunioni di plesso, laboratori, feste ecc..)
- Gestione delle convenzioni con i servizi educativi privati accreditati
- Tenuta e aggiornamento elenco degli educatori domiciliari

Vigilanza:

- Attività di vigilanza e controllo svolte nel nido di infanzia a titolarità pubblica
- Attività di vigilanza e controllo su 8 servizi educati privati

Il personale impiegato all'interno del centro è formato da 20 persone con mansioni diverse.?

Informazioni generali⁶¹

Gli asili nidi ospitano bambini dai 3 mesi ai 3 anni, ogni sezione di norma è suddivisa in 3 sezioni:

⁶¹ Fonte: www.comune.lucca.it

- Piccoli: dai 3 ai 12 mesi
- Medi: dai 13 ai 20 mesi
- Grandi: dai 21 ai 36 mesi

I genitori hanno la possibilità di scegliere tra sei moduli differenti di frequenza: prevalentemente si può preferire il tempo lungo o il tempo corto.

Gli asili sono aperti dalla seconda settimana di settembre all'ultima settimana di giugno; la partecipazione all'asilo viene richiesta dai genitori tramite domanda di iscrizione preventiva.

La retta mensile a carico delle famiglie viene attualmente calcolata in base all'indicatore ISEE e al modulo assegnato.

Sistemi informativi e statistica

I sistemi informativi e statistica sono inseriti all'interno del settore "Servizi demografici e al cittadino, Partecipazione popolare e Sistemi informativi".

Il settore ha in carico il funzionamento, lo sviluppo, l'adeguamento e la gestione dei sistemi informativi dell'Ente, supporta gli uffici comunali nell'utilizzo dei diversi sistemi informativi, rivestendo un ruolo di servizio per l'intero Ente.

Il servizio garantisce l'integrazione con le reti ed i sistemi di interoperabilità della Pubblica Amministrazione a livello regionale e nazionale. Ha in carico inoltre la gestione e la manutenzione delle infrastrutture informatiche e delle reti di telecomunicazione.

Il servizio statistica ha il compito di garantire l'effettuazione delle rilevazioni e dei compiti d'Istituto previste dall'ISTAT; le attività principali consistono nell'estrapolazione ed analisi di dati raccolti per conto dell'ISTAT e nell'attività di ricerca e di analisi per gli uffici dell'ente e per enti terzi.

Le attività legate ai sistemi informativi sono state suddivise in tre gruppi:

- Sistemi informatici
- Servizi internet/intranet
- Reti di comunicazione

Al primo gruppo, sistemi informatici, vengono associate:

- L'analisi dei fabbisogni delle diverse funzioni al fine di progettare adeguate soluzioni tecniche e di fornire la migliore dotazione informatica (hardware e software)
- La gestione dei sistemi server e delle infrastrutture di rete
- La gestione della sicurezza informatica

Al secondo gruppo, servizi internet/intranet, appartengono in breve:

- La gestione dei server che erogano servizi Internet, dei domini internet e dei rapporti con i soggetti gestori
- La gestione delle logiche di abilitazione e limitazione degli accessi internet
- La gestione e sviluppo della intranet dell'Ente
- La gestione del servizio di posta elettronica

Al terzo gruppo, reti di comunicazione, troviamo:

- La gestione della rete aziendale, dei servizi e dei collegamenti di telecomunicazione (voce,, dati, voce su rete dati, telefonia mobile)
- La gestione dei contratti di telecomunicazione a partire dall'individuazione delle esigenze degli uffici dell'Ente, la comparazione dei fornitori, fino all'individuazione delle soluzioni più adeguate in termini di efficacia e di contenimento dei costi
- La risoluzione di guasti e malfunzionamenti
- L'attività di fornitura dei servizi di telefonia agli uffici giudiziari ed ai complessi scolastici di primo grado.

Il personale impiegato all'interno del centro è formato da 18 persone con compiti e responsabilità diverse.

Secondo step: il confronto tra i due servizi

La scelta dei due servizi, servizi educativi per la prima infanzia e sistemi informativi e statistica, non è stata casuale. Si sono individuati appositamente due servizi che rappresentano due realtà differenti affrontate in tutte le amministrazioni pubbliche: i servizi per l'esterno ed i servizi per l'interno. L'attività dell'ente è rivolta difatti, alla produzione ed erogazione di servizi a favore dei bisogni della collettività ma anche alla realizzazione di servizi utili alla gestione dell'ente stesso.

1° Differenza

La prima differenza che notiamo è che il servizio "Servizi educativi per la prima infanzia" crea valore per l'esterno in quanto l'attività è rivolta ai cittadini che rappresentano i principali usufruttori del servizio, quindi è un valore percepibile dalla società; mentre il "Servizio sistemi informativi e statistica" crea in maniera diretta valore per l'interno e quindi indirettamente crea valore all'esterno. Il buon funzionamento di quest'ultimo servizio permette principalmente agli uffici interni di operare bene: quindi il primo utente è interno, e di conseguenza una corretta gestione delle attività interne porterà ad un'erogazione più efficace e più organizzata dei servizi esterni.

Vorrei sottolineare che la creazione di valore esterno o interno non fa sì che un servizio sia più importante dell'altro, ma richiede solo che i servizi siano trattati con un'attenzione diversa in quanto le leve da dover controllare e gli obiettivi da conseguire sono evidentemente differenti.

2° Differenza

La seconda differenza, che rende a mio avviso interessante il confronto tra i due servizi, è che per i "Servizi educativi per la prima infanzia" troviamo sia la spesa a monte, che per la nostra analisi potrebbe rappresentare il costo d'acquisto, sia il prezzo di vendita cioè la retta che le famiglie pagano per usufruire del servizio; questo è l'aspetto interessante poiché si può dire di poter confrontare costi e ricavi e poter effettivamente verificare l'economicità del servizio.

Per il servizio “ Sistemi informativi e statistica” invece, troviamo una spesa a monte rilevata dagli stanziamenti previsti nel bilancio di previsione e nel peg, ma non abbiamo nessun riscontro positivo che può considerarsi come rispettivo ricavo; quindi i benefici ritraibili dalla spesa per il sistema informativo non solo quantitativamente rilevabili.

3° Differenza

Scendendo sempre più nel dettaglio, ed avvicinandoci ad una possibile analisi dei costi, notiamo che nel primo servizio è possibile trovare un oggetto di costo unitario a cui imputare i costi infatti l’idea più immediata è quella di definire il costo del servizio *per bambino* poiché:

- È l’effettivo utente finale che “consuma” il servizio
- È possibile confrontarlo con la retta richiesta ai genitori

Il costo per bambino, inoltre, è un dato importantissimo da usare non solo in fase ex post, e quindi di controllo della copertura desiderata del costo del servizio, ma anche in fase ex ante proprio per la definizione di rette e tariffe che siano più adeguate al servizio stesso.

Per il servizio informativo si rilevano diversi problemi, perché oltre a non avere un corrispettivo che indichi il beneficio apportato dal servizio non ha neanche un effettivo oggetto di costo a cui far riferimento per l’imputazione dei costi, ed inoltre come si fa a delineare dei costi?

L’interrogativo sorge spontaneo poiché ricordiamo che si tratta di spese e non di costi, il costo nasce qualora la risorsa sia stata effettivamente consumata, quindi fino a che si tratta di acquisti di hardware o software le spese possono essere tranquillamente trasformati in costi ma quando si tratta di costi di manutenzione o di gestione servizi di telecomunicazione si trova solo lo stanziamento della spesa ma, non è possibile avere degli elementi precisi per definire il costo poiché:

- non si riesce a calcolare il costo effettivo del personale che svolge la manutenzione;
- tutte le attività del centro vengono considerate come se avessero la stessa complessità e quindi erroneamente le risorse vengono equiparatamente distribuite.

Per la definizione del costo unitario del servizio informativo e statistica servirà quindi fare delle ipotesi e delle congetture basate su criteri e parametri adeguati, che permettano di ricostruire nel modo più veritiero possibile il costo dell'attività svolta.

Confronto:	
Servizio Educativo Prima Infanzia	Sistema informativo e statistica
Valore esterno	Valore interno
È possibile individuare una spesa a monte ed un ricavo parziale a valle	È possibile individuare solo una spesa a monte
È possibile definire un oggetto di costo unitario a cui imputare le spese «costo per bambino»	Non è possibile definire un oggetto di costo unitario, si può solo ipotizzare

Terzo step: l'analisi dei costi

per i “Servizi educativi per la prima infanzia”

- informazioni contratti con gli asili esternalizzati
- togliere le spese di programmazione ed operare solo con i costi diretti: strutture mensa personale
- divisione bambini per fasce d'età
- confronto con la retta
- costo bambini effettivi e programmati

...per i “Servizi informativi e statistica”

-suddivisione sistema informativo Hardware Software Rete Telefonia

-prenotazioni interventi manutenzioni e ipotesi del tempo di una manutenzione

-costo hardware, software, rete, telefono

Quarto step: l'analisi di efficacia e di efficienza dei servizi

Una volta definito il costo unitario dei servizi, è doveroso completare l'analisi verificando se il servizio è realmente economico quindi se è al contempo efficace ed efficiente.

Questa analisi prevede quattro fasi:

1. la scelta di parametri significativi che possano fare da input alla costruzione di indicatori di efficacia ed efficienza,
2. l'analisi critica di tali indicatori per rilevare i punti deboli sui quali agire o i punti di forza sui quali appoggiarsi;
3. la comparazione spazio-temporale di tali indicatori per avere un quadro più completo della situazione;
4. l'implementazioni di eventuali azioni correttive che ottimizzino lo svolgimento del servizio.

Innanzitutto è opportuno capire bene la differenza tra parametri ed indicatori; spesso e volentieri vengono intesi quasi come sinonimi e questo fa sì che si rilevino dati ed informazioni sbagliate.

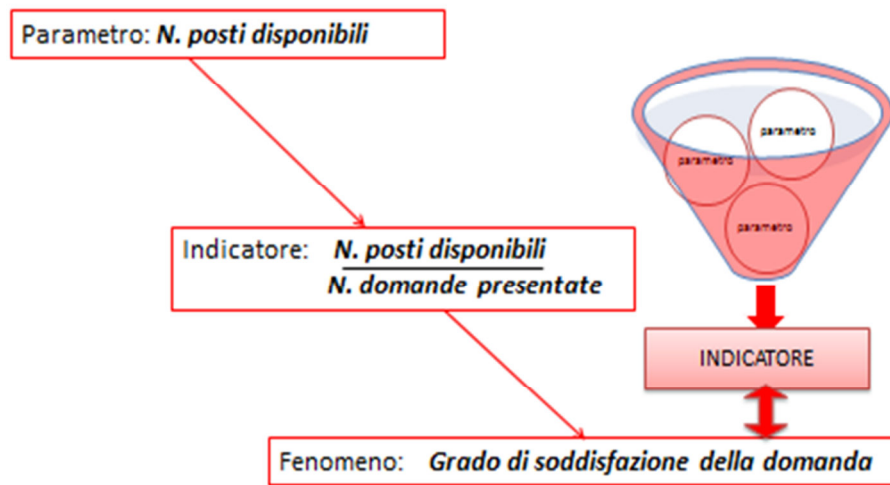
I parametri sono l'effettiva specificazione del fenomeno e rappresentano gli input per gli indicatori finale, i quali rappresentano infatti degli strumenti in grado di misurare l'andamento del fenomeno e sono utilizzati per monitorare o valutare il grado di successo e l'adeguatezza delle attività implementate

Si riporta un esempio per chiarire meglio:

per i servizi educativi per la prima infanzia, il *numero di posti disponibili negli asili* è un parametro in quanto appunto determina il numero complessivo dei posti disponibili presenti all'interno degli asili, ma non può essere considerato come un indicatore poiché non ci dice nulla del fenomeno che si vuole monitorare. A questo parametro infatti possono essere collegati diversi fenomeni quali ad esempio: il grado di soddisfazione della domanda, il grado di copertura del servizio ecc..., la scelta del fenomeno a cui far riferimento dipende dall'indicatore, difatti se *il numero di posti disponibili negli asili* si divide per il *numero di domande presentate* ecco che si ottiene un indicatore che esprime il *grado di soddisfazione della domanda*.

Un parametro, quindi, può essere utilizzato per diversi indicatori e per analizzare diversi fenomeni, mentre un indicatore si definisce prevalentemente in relazione ad un fenomeno ma oltre a produrre informazioni relative al fenomeno in questione, lo stesso indicatore permette di analizzare anche diversi aspetti dell'attività dell'ente.

L'indicatore *grado di soddisfazione della domanda* utilizzato per il servizio asilo nido, ad esempio, da certamente delle informazioni puntuali sul servizio ma il medesimo indicatore può essere utilizzato in generale per verificare il grado di soddisfazione del Servizio Istruzione considerando quindi anche le scuole di grado superiore ed altri servizi collegati.



Un'altra differenza tra il parametro e l'indicatore è che il parametro è un dato statico al quale non possiamo dare molta interpretazione, ci potremmo limitare ad un confronto spazio-temporale; mentre l'indicatore è suscettibile di valutazioni o per meglio dire è possibile "personalizzarlo" in base all'ottica con la quale si osserva il fenomeno. Si trovano quindi indicatori di efficacia e/o indicatori di efficienza attraverso i quali si interpreta il fenomeno in relazione a dei target e degli standard definiti a priori. L'indicatore può essere analizzato singolarmente per avere delle informazioni immediate riguardo il fenomeno ma, esso assume valenza programmatica e strategica qualora venga confrontato con degli standard interni o meglio ancora quando viene inserito in un'attività di benchmarking.

La scelta dei parametri deve basarsi sul principio della significatività. I parametri sono significativi quando forniscono dati che inseriti all'interno di specifici

indicatori producono informazioni utili, rilevanti, tempestive e di effettivo supporto all'attività dei responsabili.

La significatività si basa sulla capacità che ha il parametro e successivamente l'indicatore di attirare l'attenzione la curiosità e lo studio dei soggetti interni all'ente. Possiamo considerare anche un altro aspetto della significatività, cioè la significatività che assume un indicatore poiché legato ad un obiettivo: si ha un fenomeno da analizzare ed in base a quello si cercano gli indicatori più adeguati. A mio parere quindi, gli indicatori possono avere una "significatività pull" qualora siano essi stessi ad attrarre l'attenzione su un fenomeno, ed una "significatività push" quando si ha già un fenomeno da analizzare e l'attenzione ricade appositamente su determinati indicatori poiché si ritengono i più adatti alla valutazione dello stesso.

Semplificando, possiamo dire che tramite gli indicatori in ogni caso vengono monitorati determinate attività e fenomeni all'interno e all'esterno dell'ente; ciò che è interessante è la rilevanza che tali fenomeni possono assumere.

Un fenomeno può essere rilevante a priori: si ha già un'esigenza manifestata, riconducibile magari ad analisi precedenti, e in base a questo si cercano gli indicatori più opportuni per verificare l'andamento e gli eventuali miglioramenti (significatività push). Un fenomeno può essere anche rilevante a posteriori: in questo caso troviamo fenomeni che di per se vengono analizzati in maniera periodica, perché per esempio rientrano in un'attività prevista da norme o regolamenti interni, sui quali non si è mai posta un'attenzione particolare fino al momento in cui analizzando i risultati dell'indicatore stesso e confrontandolo magari con realtà simili si sono rilevati effettivamente delle problematiche; l'indicatore in questo caso attiva quindi un "campanello d'allarme", rivela la criticità del fenomeno e gli dà la giusta rilevanza (significatività pull).

È importante inoltre evidenziare che l'indicatore assume maggiore importanza nel momento in cui, definito per uno dei servizi, può essere esteso non solo agli altri servizi dello stesso campo ma a tutti i servizi per i quali sono rilevabili caratteristiche simili. Prima si è fatto l'esempio di come il grado di soddisfazione

della domanda riguardasse in questo caso il servizio asilo nido ma esso si poteva facilmente estendere a tutto il servizio Istruzione; il passo successivo è quello di allargare ancora il campo prevedendo un panel di indicatori utilizzabili per tutti i servizi a domanda individuale; si tratta di servizi diversi tra loro ma con una caratteristica in comune cioè quella di essere serviti in condizioni di quasi mercato. Gli indicatori analizzati sotto quest’ottica acquisiscono senz’altro una valenza informativa maggiore in quanto permettono facilmente di controllare in generale tutta l’attività dell’ente.

Partendo proprio da questa considerazione si cercherà di individuare degli indicatori specifici per entrambi i servizi, che per noi rappresentano dei servizi guida, tenendo presente l’obiettivo ultimo di delineare un panel di indicatori che abbia un’utilità generale.

Prima ancora di fornire l’effettivo panel di indicatori, è fondamentale insistere sulle motivazioni di fondo che portano alla selezione delle diverse tipologie di indicatori. Questa analisi può essere condotta facilmente attraverso una “tabella guidata”⁶² che tramite una serie di interrogativi permette di definire a tutto tondo l’indicatore selezionato.

Qual è il nome dell’indicatore?	
Come si può descrivere l’indicatore?	
Perché si vuole misurare questo aspetto?	
È un aspetto problematico per l’ente?	
L’indicatore ha un obiettivo di riferimento? Se sì, a quale?	
L’indicatore è già stato utilizzato in passato? Se sì, da quando?	
Quali sono i parametri che si utilizzano per il calcolo?	
Quale formula utilizzo?	
Con quale frequenza si rileva l’indicatore?	
Qual è lo standard di riferimento o l’intervallo entro il quale si ritiene accettabile?	
Chi è il responsabile a cui viene affidato l’indicatore	
Quali comportamenti vuole stimolare tale indicatore?	
Quali azioni correttive si prevede di mettere in atto qualora il risultato dell’indicatore non sia in linea con le aspettative?	

⁶² Modifica della Check list presentata dal professor Zarone Vincenzo

È importante inoltre che questa tabella (o altri strumenti simili) non sia utilizzata solo in fase di definizione degli indicatori, ma anche come base per impostare il report finale di valutazione delle performance; compilare a monte questa tabella permette di avere delle informazioni preziosissime che si renderanno utili nella fase di controllo dei risultati, ciò non è banale infatti, se da un'unica operazione si riesce a svolgere due diverse attività (definizione degli indicatori, valutazione delle performance) vuol dire che si è stati realmente efficienti ed efficaci poiché si consumano minori risorse e si ottengono risultati più significativi.

Un altro punto importante da considerare è la collaborazione dei dirigenti e dei responsabili dei servizi. Gli indicatori non devono essere definiti solo dal servizio controllo di gestione in quanto non devono rappresentare degli “obblighi da portare avanti” o dei “calcoli da fare a fine anno”; a mio avviso un buon sistema di indicatori dovrebbe nascere dalla collaborazione di tutti i responsabili, i quali conoscendo meglio il servizio di cui si occupano possono realmente comprenderne le criticità e i punti di forza e possono quindi determinare gli indicatori che riescono meglio a rappresentare i fenomeni e le attività di rilievo per il servizio.

L'immagine che riesce a cogliere meglio l'idea è quella di un puzzle: ogni pezzo del puzzle è rappresentato da una serie di indicatori definiti dai vari responsabili, ed il puzzle completo rappresenta il panel di indicatori ottimali che guidano l'attività dell'ente al miglioramento continuo.

Il sistema degli indicatori



L'idea del puzzle, quindi di un sistema composito di indicatori, richiama anche dei principi importanti quali:

- la collaborazione all'interno dei centri di responsabilità e tra i centri stessi;
- la coordinazione tra i responsabili per il raggiungimento degli standard previsti;
- il collegamento tra gli indicatori per poter interpretare al meglio un fenomeno;
- la maggior responsabilizzazione di tutti i soggetti all'interno dell'ente.

Indicatori di performance dei servizi educativi prima infanzia

I principali indicatori che ho selezionato per i servizi educativi prima infanzia sono esposti nella tabella sottostante. Alcuni di questi indicatori fanno già parte di un sistema di indicatori utilizzato fin dal 2003 dall'ente, altri sono totalmente nuovi, ma la novità in assoluto è che ogni indicatore possiede una propria descrizione ed un proprio fine. Questo è l'aspetto innovativo del mio lavoro: evitare che gli indicatori vengano considerati solo come dei calcoli ma, osservare ognuno di essi come una fonte possibile di informazioni.

Nella tabella gli indicatori sono stati evidenziati con due colori diversi, il blu e il giallo, per distinguere gli indicatori di efficacia dagli indicatori di efficienza.

Indicatori servizi educativi prima infanzia			
Num	Nome dell'indicatore	Modalità di calcolo	Descrizione
			Commento
1	Grado di soddisfazione della domanda	$\frac{\text{N}^\circ \text{ posti disponibili}}{\text{N}^\circ \text{ domande presentate}}$	da informazioni riguardo l'efficacia del servizio
2	Indice di copertura del servizio	$\frac{\text{N}^\circ \text{ posti coperti in corso d'anno}}{\text{N}^\circ \text{ iscritti lista di attesa}}$	indica una possibile inefficacia nell'erogazione del servizio
3	Grado di adeguatezza della capacità produttiva	$\frac{\text{N}^\circ \text{ educatori}}{\text{N}^\circ \text{ bambini iscritti}}$	garantisce un controllo adeguato ai bambini ed un utilizzo appropriato delle risorse in base a degli standard
4	Grado di richiesta del servizio	$\frac{\text{N}^\circ \text{ domande presentate}}{\text{N}^\circ \text{ potenziali utenti}}$	fornisce eventuali interpretazioni sulla "condizione familiare" presente all'interno dell'ente
5	Indice di assorbimento servizio mensa	$\frac{\text{N}^\circ \text{ bambini iscritti mensa}}{\text{N}^\circ \text{ bambini iscritti}}$	può dare possibili informazioni sulla capacità di copertura del servizio e sulla qualità del servizio
6	Indice di capacità produttiva	$\frac{\text{N}^\circ \text{ posti disponibili}}{\text{N}^\circ \text{ potenziali utenti}}$	permette di definire soluzioni alternative per la massimizzazione dell'utilizzo della cap produttiva
7	Grado di copertura strutturale	$\frac{\text{N}^\circ \text{ potenziali utenti}}{\text{N}^\circ \text{ asili}}$	indica una possibile suddivisione organizzativa dei bambini all'interno delle strutture disponibili, possibilità di ampliamento
8	Indicatore del livello di esenzione previsto per il servizio	$\frac{\text{N}^\circ \text{ domande per esenzione accolte}}{\text{N}^\circ \text{ domande presentate}}$	permette di ipotizzare ex ante in che parte l'ente possa coprire il servizio con le rette da parte degli utenti, inoltre indica la propensione delle famiglie ad utilizzare questo servizio a pagamento
9	Indice strutturale organizzativo	$\frac{\text{N}^\circ \text{ iscritti}}{\text{N}^\circ \text{ aule}}$	permette di verificare se le aule a disposizione sono quantitativamente sufficienti o meno ad ospitare gli alunni, bisogno di altra aule o opportunità di utilizzare le medesime per altri fini
10	Indicatore della capacità di riscossione	$\frac{\text{Entrate effettive}}{\text{Entrate potenziali}}$	fornisce informazioni riguardo la capacità dell'ente di provvedere alla riscossione delle rette che gli spettano per l'erogazione del servizio e di provvedere alla riscossione delle somme non versate dagli utenti
11	Grado di copertura effettivo del costo del servizio	$\frac{\text{Entrate effettive}}{\text{costo totale del servizio}}$	specifica la spesa che l'ente dovrà sostenere al netto delle rette ricevute, ne indica la convenienza

Principali indicatori di efficacia selezionati:

1.

Grado di soddisfazione della domanda	Num posti disponibili Num domande presentate	<i>Indica in quale percentuale il servizio richiesto viene coperto</i>
---	---	--

Questo indicatore dà informazioni riguardo l'efficacia del servizio: quanto più il numero di posti disponibili si avvicina al numero di domande presentate tanto più il servizio è efficace in quanto risponde alla maggior parte delle esigenze degli utenti.

2.

Indice di copertura del servizio	Num posti coperti in corso d'anno Num iscritti liste d'attesa	<i>Indica la percentuale dei posti coperti in corso d'anno in relazione alle liste d'attesa</i>
---	--	---

Questo indicatore indica il livello di efficacia con cui viene svolto il servizio, in particolare può segnalare inefficacia nel momento in cui il numero di iscritti in liste d'attesa sia di gran lunga superiore al numero di posti coperti in corso d'anno. Le problematiche rilevabili possono essere di due ordini:

- mancanza di strutture adeguate, quindi pochi posti disponibili
- lentezza nei processi di rilevazione delle domande, accettazione ed assegnazione del servizio.

Il primo problema è verificabile anche attraverso l'indicatore di copertura strutturale dato dal rapporto tra il numero potenziale di utenti e il numero di asili presenti; esso indica il num medio di utenti per ogni struttura, se il numero risulta eccessivo allora si può affermare che il comune non possiede le strutture sufficienti per erogare in maniera efficace ed efficiente il servizio e ciò comporta il prolungarsi del tempo di attesa del servizio da parte degli utenti.

La soluzione sarà quella di potenziare la capacità strutturale dell'ente valutando possibili acquisti di nuove strutture da utilizzare per la creazione di nuovi asili o incrementando l'esternalizzazione del servizio attraverso nuovi contratti con privati per adeguare l'offerta alla domanda dei cittadini.

3.

Grado di richiesta del servizio	Num domande presentate Num potenziali utenti	<i>Indica in che percentuale gli utenti richiedono effettivamente il servizio</i>
--	---	---

Fornisce informazioni riguardo l'effettiva richiesta del servizio rispetto a quella potenziale. Da questo indicatore si possono trarre degli spunti per riflettere sulle "condizioni familiari" presenti all'interno dell'ente; ad esempio si può ipotizzare che le famiglie preferiscono o hanno le possibilità di accudire in casa i loro bambini; oppure se le domande presentate crescono di anno in anno e si avvicinano al numero degli utenti potenziali si può delineare un contesto in cui le esigenze lavorative spingono i genitori ad affidare i loro figli a delle strutture pubbliche e così via. Si può quindi riflettere non solo sull'efficacia del servizio ma l'orizzonte si amplia attraverso l'analisi dell'evoluzione degli stili di vita.

4.

Indice di assorbimento servizio mensa	Num bambini iscritti a mensa Num bambini iscritti	<i>Indica la percentuale dei bambini che usufruiscono del servizio mensa</i>
--	--	--

Questo indicatore permette di capire se il servizio mensa è efficace cioè se eventualmente riuscirebbe a coprire tutte le richieste dei bambini iscritti all'asilo ed inoltre ci da informazioni qualitative perché possiamo interpretarlo come grado di gradimento del servizio. Sinteticamente possiamo dire che esso permette di analizzare la complessità esterna⁶³ del servizio.

⁶³ Vedi pag 166

Principali indicatori di efficienza selezionati:

1.

Grado di adeguatezza della capacità produttiva	Num educatori Num bambini iscritti	<i>Indica in che misura vengono impiegate le risorse umane rispetto ai bambini iscritti</i>
---	---------------------------------------	---

Tramite questo indicatore di efficienza si può verificare il rispetto degli standard di personale richiesto per l'organizzazione delle attività di asilo nido:

- 1 educatore ogni 5 bambini iscritti di età compresa tra i 3 e i 12 mesi;
- 1 educatore ogni 8 bambini iscritti di età compresa tra i 13 e i 24 mesi;
- 1 educatore ogni 10 bambini di età compresa tra i 25 e i 36 mesi in strutture che accolgano esclusivamente bambini di questa classe di età.

Inoltre si può quindi supporre che non vi sia uno spreco di risorse e che anche il controllo sui bambini sia garantito in modo efficace.

2.

Indice di capacità produttiva	Num posti disponibili Num potenziali utenti	<i>Indica la capacità massima di copertura del servizio asilo in condizioni normali</i>
--------------------------------------	--	---

Tale indicatore definisce la capacità dell'Ente di soddisfare le potenziali richieste da parte degli utenti in relazione al numero di posti disponibili all'interno delle proprie strutture, i quali vincolano a priori la capacità massima di copertura del servizio.

L'analisi di questo indicatore permette di capire se i posti offerti risultano sufficienti o se invece bisognerebbe ragionare su delle alternative che incrementano e massimizzano l'utilizzo della capacità produttiva; ad esempio aprire delle succursali o affittare dei locali di scuole private ecc.

3.

Grado di copertura strutturale	Num potenziali utenti Num asili	<i>Indica i potenziali utenti medi per asilo</i>
---------------------------------------	------------------------------------	--

Il risultato di questo indicatore determina in maniera molto semplice la possibile ripartizione dei potenziali utenti all'interno delle strutture presenti nell'ente. L'analisi dell'indicatore non deve però solo fermarsi alla lettura del risultato ma bisogna interpretarlo, poiché se risulta che ogni asilo dovrebbe contenere più degli standard previsti per assorbire tutta la domanda potenziale allora ci si rende conto che l'erogazione del servizio non potrà mai soddisfare il 100% degli utenti. A questo punto l'ente potrebbe programmare delle azioni di potenziamento e di investimento su questo servizio che puntino a migliorare l'offerta in modo da permettere ad una maggiore utenza di usufruire del servizio.

4.

Indicatore del livello di esenzione previsto per il servizio	Num domande per esenzione accolte Num domande presentate	<i>Misura la potenziale copertura che ci si spetta per il servizio</i>
---	---	--

Permette di ipotizzare ex ante in che parte l'ente riuscirà a coprire il servizio con le rette da parte degli utenti; inoltre indica la propensione delle famiglie ad utilizzare questo servizio a pagamento. Se le domande per esenzione rappresentano la parte maggiore vuol dire che viene usato in particolare dalle famiglie in quanto esenti dal pagamento e l'ente dovrà coprire il servizio maggiormente con le proprie risorse.

5.

Indice strutturale organizzativo	Num iscritti Num aule	<i>Indica la suddivisione adeguata degli iscritti rispetto alle aule disponibili</i>
---	--------------------------	--

Questo indicatore ci da informazioni sull'adeguatezza quantitativa delle aule rispetto al numero di iscritti. Le riflessioni derivanti da questo indicatore potrebbero generare tre conseguenze diverse:

1. Le aule sono piccole e non possono ospitare il numero di bambini determinato dall'indicatore, quindi bisogna cercare altri spazi all'interno delle strutture da destinare a nuove aule;
2. Le aule sono proporzionate al numero di iscritti;
3. Le aule sono più del dovuto, quindi è possibile utilizzare le aule che eccedono per altri fini. In questo modo si ottimizza la struttura.

6.

Indicatore della capacità di riscossione	Entrate effettive Entrate potenziali	<i>Indica in misura percentuale l'effettiva riscossione da parte dell'ente</i>
---	---	--

È un indicatore fondamentale per l'attività dell'ente poiché fornisce informazioni circa la complessità interna del servizio⁶⁴.

Sinteticamente fornisce informazioni sulla capacità dell'ente di provvedere alla riscossione delle rette che gli spettano per l'erogazione del servizio e sull'abilità dello stesso a recuperare le somme dovute non versate dagli utenti.

7.

Grado di copertura effettivo del costo del servizio	Entrate effettive Costo totale del servizio	<i>Indica in che misura il costo del servizio viene coperto con le rette</i>
--	--	--

È un indicatore di convenienza economica, in quanto rileva la spesa (non il costo) che l'ente dovrà realmente sostenere al netto delle rette riscosse. Da questo risultato l'ente dovrebbe riflettere su una possibile razionalizzazione del servizio mantenendo i livelli qualitativi richiesti oppure potrebbe valutare la convenienza ad esternalizzare completamente o mantenere all'interno la gestione del servizio.

⁶⁴ Vedi pag 166

Un fenomeno⁶⁵ sul quale vorrei focalizzarmi è la “complessità del servizio” analizzandola, in questa sede, sotto due punti di vista:

- *la complessità interna* che riguarda l’efficienza e l’economicità con cui viene prodotto il servizio;
- *la complessità esterna* che riguarda l’efficacia con cui viene erogato il servizio.

È interessante vedere come gli indicatori possono darci un supporto realmente valido per analizzare il grado di complessità del servizio, ma soprattutto come essi possano rappresentare una guida per mettere in atto eventuali azioni correttive che migliorino sempre più il servizio.

L’indicatore che a mio avviso rappresenta meglio la complessità interna è il rapporto tra le entrate effettive e le entrate potenziali:

$$\frac{\text{Entrate effettive}}{\text{Entrate potenziali}}$$

ESEMPIO NUMERICO?

Questo indicatore come già specificato nella tabella rappresenta la capacità di riscossione dell’ente ma oltre a fornire indicazioni circa la capacità dell’ente di provvedere alla riscossione delle rette che gli spettano per l’erogazione del servizio, da informazioni sull’effettivo costo sostenuto dall’ente per l’erogazione del servizio.

Il servizio asilo, come noto, è un servizio la cui spesa si basa non solo sulle risorse proprie dell’ente ma è offerto ai cittadini dietro corrispettivo di una somma che non sarà mai pari all’effettivo costo del servizio ma che serve in parte per coprire la spesa sostenuta per esso. In parole povere, l’ente nel momento in cui programma le spese per il suddetto servizio considera sia le entrate reperibili dai trasferimenti dello Stato o della regione, sia i fondi propri che ha a disposizione, sia le entrate derivanti dalle preventivate rette riscuotibili; ciò vuol

⁶⁵ Il fenomeno della complessità del servizio è stato scelto perché si ritiene che rappresenti uno dei problemi principali dei responsabili del servizio prima, e dell’ente poi. D’altro canto è ovvio che gli indicatori possono dare informazioni su svariati fenomeni; l’analisi di esso rappresenta quindi una “guida pratica” da seguire per studiare tutti gli altri fenomeni che fanno parte della vita dell’ente.

dire che nel momento in cui le entrate effettive sono minori alle entrate programmate l'ente deve "di tasca propria" finanziare la parte del servizio che in realtà doveva essere coperta dalle rette riscosse dalle famiglie. Questa situazione non crea disagi solo a livello di servizio ma va a minare anche gli equilibri finanziari poiché diviene necessario ricercare un entrata disponibile per la copertura del costo del servizio.

Inoltre questo indicatore fa sorgere delle valutazioni sulla capacità dell'ente di recuperare le somme che i cittadini non hanno versato: mediante un confronto temporale si analizza la capacità dell'ente di limitare negli anni le sofferenze. Si verifica, quindi, l'andamento delle mancate entrate avuto negli ultimi tre anni o in un periodo di riferimento ritenuto più congruo e si cerca di spiegarne il trend.

La potenzialità massima di tale indicatore si esprime nel momento in cui, sulla base delle informazioni fornite da esso, si ipotizzano eventuali azioni correttive per ridurre il fenomeno evidenziato; solo se l'indicatore non si limita ad indicare assume valore strategico ed i benefici ottenuti saranno di gran misura superiori ai costi sostenuti per la sua misurazione ed analisi.



Le possibili azioni correttive che si possono suggerire nel caso di problemi di riscossione sono:

- cambiamento della modalità di pagamento della retta;
- associare l'effettiva iscrizione soltanto a pagamento avvenuto;
- installare un meccanismo informatico che indichi chi deve ancora versare la retta ed una volta passati i termini invii automaticamente le cartelle esattoriali;

La validità o meno dell'azione correttiva si riscontrerà poi nel tempo monitorando ex ante ed ex post i medesimi indicatori.

La complessità esterna, quindi l'efficacia con cui viene erogato il servizio necessita di indicatori qualitativi o di sondaggi.

Un servizio è complesso ed inefficace quando confrontandosi con i bisogni articolati degli utenti ne copre solo in parte o non li soddisfa a pieno.

Un possibile indicatore facile ed interessante da utilizzare è:

$$\frac{\text{N. bambini iscritti a mensa}}{\text{N. bambini iscritti}}$$

Questo indicatore infatti da, in prima battuta, la percentuale di bambini iscritti a mensa rispetto al totale ma a questo risultato si collegano una serie di interrogativi utili per capire se il servizio è stato efficace o meno, ad esempio:

- I pasti serviti a mensa sono quantitativamente sufficienti?
- Il costo aggiuntivo da pagare è adeguato al servizio?
- La qualità del cibo è buona?
- I cibi variano regolarmente?
- Ci sono stati reclami o lamentele?

Il servizio asilo, con queste ed altre domande, potrebbe formulare un vero e proprio questionario da somministrare ai genitori dei bambini iscritti, i quali rispondendo a queste domande aiuterebbero senz'altro a definire chiaramente il livello qualitativi del servizio. L'ente otterrebbe quindi informazioni riguardo la misura in cui il servizio è stato apprezzato o meno dai cittadini che ne hanno usufruito e riuscirebbe a verificare se l'obiettivo di efficacia è stato raggiunto.

Indicatori di performance dei servizi informativi e statistica

L'analisi degli indicatori di efficacia e di efficienza dei servizi informativi e statistica non è stata affatto facile. I parametri utilizzati dall'ente per la costruzione degli indicatori risultano troppo semplicistici e non danno informazioni significative. A ragione di ciò ho apportato delle modifiche, come si può vedere nella tabella, al fine di potenziare la capacità informativa dell'indicatore e di rilevare risultati più coerenti con la realtà.

Per facilitare la lettura e l'utilizzo degli indicatori relativi al servizio sistemi informativi e statistica li ho suddivisi nei tre sottosistemi che caratterizzano l'attività del servizio:

1. Hardware
2. Software
3. Reti e telefonia

Hardware		Software		Rete e telefonia	
Grado di manutenzione dei computers	N interventi/ N computers presenti	Spesa media di manutenzione	Spesa media manutenzione software/ N computers	Costo medio per telefoni attivi	Costo telecom/ N telefoni attivi
Indice di adeguatezza strumentale	N computers/ N dipendenti	Spesa media di manutenzione (modificato)	Spesa media manutenzione software/ N computers * N manutenzioni per pc	Costo medio per telefoni attivi (modificato)	Costo telecom/ N telef attivi* tempo di utilizzo
Grado di turnover pc	N pc acquistati nell'anno/ N tot computers	Spesa media per intervento	Spesa tot manutenzione software/ N interventi	Spesa media per intervento	Spesa tot manutenzione rete e telefonia/ N interventi
Spesa media di manutenzione	Spesa media manutenzione hardware/ N computers	Spesa media per tempo di intervento	(Spesa tot manutenzione/ N interventi * tempo richiesto) *t	Spesa media per tempo di intervento	(Spesa tot manutenzione/ N interventi * tempo richiesto) *t
Spesa media di manutenzione (modificato)	Spesa media manutenzione hardware/ N computers * N manutenzioni per pc				
Spesa media per intervento	Spesa tot manutenzione hardware/ N interventi				
Spesa media per tempo di intervento	Spesa tot manutenzione/ N interventi * tempo richiesto *t				

Indicatori servizi informativi e statistica				Descrizione	Commento
Num	Nome dell'indicatore				
1	Grado di manutenzione dei computer	$\frac{N \text{ interventi}}{N \text{ computer} + \text{prezzi dell'Erre}}$		Indica il numero di interventi medi per computer	Da informazioni approssimative circa il numero di interventi richiesti da ogni pc, non è un indicatore efficace
2	Indice di adeguatazza strumentale	$\frac{N \text{ computer} + \text{prezzi dell'Erre}}{N \text{ dipendenti}}$		Indica il numero di computer per ogni dipendente	Questo indice rivela l'adeguatezza in termini di strutture informatiche disponibili. I computer per dipendente risulta più che sufficiente. < computers possibile spreco
3	Grado di turnover computers	$\frac{N \text{ computer} \text{ acquistati nell'anno}}{N \text{ computer}}$		Indica il grado annuale di rinnovamento dei pc	Da informazioni sul grado di utilizzo dei computers e sul loro grado di obsolescenza in quanto si presuppone che vengano cambiati per primi quelli più vecchi, questo indice dovrebbe mantenersi sempre sotto lo 0,50 in
4	Costo medio per telefunzioni	$\frac{\text{Costo telefunzioni}}{N \text{ telefunzioni}}$		Indica il costo relativo al singolo telefono	Determina il costo per singolo telefono attraverso una griglia divisione dei costi totali: indicatore inefficace, non è possibile ritenere che ogni telefono assorba le stesse risorse.
4bis	Costo medio per telefunzioni	$\frac{\text{Costo telefunzioni}}{\sum (N \text{ telefunzioni} \cdot \text{tempo di utilizzo})}$		Indica il costo relativo al singolo telefono ponderato per l'effettivo tempo di utilizzo	È un indice più conforme alla realtà in quanto cerca di suddividere i costi in maniera più adeguata, considerando parametri più significativi
5	Spesa media di manutenzione per computers	$\frac{\text{Spesa totale manutenzione hardware e software}}{N \text{ computer}}$		Indica la spesa relativa alle manutenzioni autorizzate dal singolo computer	Suddividere le spese di manutenzione per il numero dei computer non è assolutamente corretto, i computer non richiedono tutti le stesse manutenzioni
5bis	Spesa media di manutenzione per computers	$\frac{\text{Spesa totale manutenzione hardware e software}}{\sum (N \text{ computer} \cdot N \text{ manutenzioni per computer})}$		Indica la spesa relativa alle manutenzioni autorizzate dal singolo computer in relazione al numero effettivo	Da un'indicazione più precisa della spesa media per computer in quanto si passa al computer una maggiore o una minore spesa in base all'effettive manutenzioni richieste
6	Spesa media per intervento	$\frac{\text{Spesa totale manutenzione hardware e software}}{N \text{ interventi}}$		Indica in media quanto si spende per ogni intervento	L'indicazione è del tutto incompleta che tipi di interventi sono? Hanno tutti la stessa complessità? NO quindi l'indicatore è povero di significato
6 bis	Spesa media per tempo di intervento	$\frac{\text{Spesa totale manutenzione hardware e software}}{\sum (N \text{ interventi} \cdot \text{tempo intervento})}$		Indica in media quanto si spende per ogni intervento considerato per ognuno la propria difficoltà	Fornisce un'indicazione più realistica della spesa media per intervento perché considera realmente sia gli interventi più semplici che quelli più complessi, ipotizzando la difficoltà nel tempo impiegato. Si evita così una ripartizione semplicistica della spesa

Hardware

È il sottosistema che contiene più indicatori ma non tutti, come evidenziato, forniscono informazioni rilevanti.

Il fenomeno che viene maggiormente considerato riguarda l'efficacia e l'efficienza dell'attività di manutenzione svolta all'interno dell'ente.

A seguire si presentano i principali indicatori direttamente applicabili all'hardware, gli altri applicabili anche agli altri due sottosistemi saranno commentati successivamente.

1.

Grado di manutenzione dei computers	Num interventi Num computer presenti	<i>Indica il numero di interventi medi per computer</i>
--	--	---

Questo indicatore offre informazioni approssimative sul numero di interventi richiesti per singolo computer. Non è un indicatore efficace in quanto è inverosimile che ogni computer richieda lo stesso numero di interventi con la stessa gravità e la stessa frequenza.

Si dovrebbe, quindi, valutare l'inserimento di parametri specifici che rendano più significativo l'indicatore stesso.

2.

Indice di adeguatezza strumentale	Num computers Num dipendenti	<i>Indica il numero di computer per ogni dipendente</i>
--	---------------------------------	---

Questo indicatore rileva l'adeguatezza in termini di strutture informatiche disponibili. È corretto che ogni operatore interno all'ente abbia un supporto informatico che agevoli il proprio lavoro.

L'indicatore può rilevare delle criticità qualora risulti maggiore di 1 poiché significa che vi sono più computers rispetto ai dipendenti e questo svela un possibile spreco di risorse. I computer in più potrebbero essere stati acquistati poiché il responsabile non aveva fatto particolare attenzione a verificare l'effettivo bisogno dell'ente, oppure potrebbero essere dei computer obsoleti che

dovrebbero essere smaltiti o riconsegnati al fornitore per avere eventuali sconti sul nuovo acquisto.

3.

Grado di turnover pc	Num pc acquistati nell'anno Num tot computers	<i>Indica il grado annuale di rinnovamento dei pc</i>
-----------------------------	--	---

Il risultato di questo indicatore dà informazioni sul grado di utilizzo dei computers e sul loro grado di obsolescenza, in quanto si presuppone che vengano cambiati per primi quelli più vecchi. Questo indicatore dovrebbe mantenersi sempre sotto lo 0.50 in quanto è impensabile che ogni anno debbano essere rinnovati la metà dei computer all'interno dell'ente.

Questo indicatore inoltre, a mio avviso, è rilevato in un arco di tempo troppo breve in quanto la vita utile dei computer si aggira sui 3-5 anni quindi è illogico calcolare il grado di turnover ogni anno ma dovrebbe essere rilevato con una cadenza pluriennale affinché i risultati siano più veritieri e realistici.

Rete e Telefonia

Gli indicatori scelti per questa parte misurano prevalentemente l'efficienza del servizio.

1.

Costo medio per telefoni attivi	Costo telecom Num telefonici attivi	<i>Indica il costo relativo al singolo telefono</i>
--	--	---

È un indicatore evidentemente inefficace in quanto determina il costo per singolo telefono attraverso una "grezza" divisione dei costi totali.

Determinati dubbi sorgono spontanei:

- Da dove rilevo questo costo?
- È anch'esso una spesa?
- Su quale criterio ogni telefono assorbe gli stessi costi?

Questi dubbi portano alla conclusione che si tratta di un indicatore poco rilevante e poco utile alla razionalizzazione dei costi.

2.

Costo medio per telefoni attivi	Costo telecom (Num telefonici attivi * tempo di utilizzo)	<i>Indica il costo relativo al singolo telefono ponderato per l'effettivo tempo di utilizzo</i>
--	---	---

Per rendere più significativo l'indicatore visto precedentemente potremmo inserire tra i parametri il *tempo di utilizzo*, in questo modo l'indice risulterà più conforme alla realtà in quanto il costo per telefono dipenderà anche dal tempo di utilizzo dello stesso. Si potrà quindi rilevare che in un servizio i telefoni vengono utilizzati maggiormente rispetto agli altri servizi, si potranno analizzare le cause di ciò ed eventualmente assegnare la responsabilità ed il maggior onere al dirigente del servizio.

Indicatori comuni ai tre sottosistemi

Gli indicatori che andrò a rappresentare sono comuni ai tre sottosistemi poiché si calcolano con la stessa formula e richiedono le stesse grandezze, ma i parametri dovranno essere desunti distintamente considerando di volta in volta il sottosistema trattato.

1.

Spesa media di manutenzione	Spesa media di manutenzione Num computers	<i>Indica la spesa relativa alle manutenzioni assorbita dal singolo computer</i>
------------------------------------	--	--

La spesa media di manutenzione può essere calcolata in maniera unitaria per Hardware, Software e Rete considerando indistintamente la spesa totale e dividendola per numero di computers; oppure si può indicare una spesa media di manutenzione hardware, una spesa media di manutenzione software ed una spesa media di manutenzione rete e telefonia rilevando di volta in volta le spese proprie del sottosistema da analizzare.

L'indicatore così calcolato però non fornisce nessuna indicazione precisa poiché è scorretto suddividere le spese di manutenzione per i computers in quanto, anche in questo caso, si presuppone illogicamente che ogni computer richieda le stesse manutenzioni. Questo tipo di indicazione sbagliata non solo non porta nessuna utilità ma inoltre ne conseguiranno valutazioni distorte.

2.

Spesa media di manutenzione	Spesa media manutenzione/ num computers* num manutenzioni per pc	<i>Indica in media quanto si spende per ogni intervento</i>
------------------------------------	---	---

Una possibile correzione dell'indicatore precedente potrebbe essere apportata come dimostrato nella tabella e cioè inserendo nella formula al denominatore il parametro “numero di manutenzioni per pc”.

Il risultato che si ottiene è un'informazione più precisa poiché si considera il numero effettivo di manutenzioni richieste da ogni pc ed inoltre continuando ad analizzare l'indicatore è possibile imputare al singolo computer la spesa di manutenzione realmente assorbita in relazione agli interventi richiesti.

Il numero degli interventi è un buon parametro da aggiungere all'indicatore ma non è sufficiente a rilevare la reale spesa per computers; bisognerebbe classificare tutte le manutenzioni che sono state svolte e per ognuna di esse misurare la complessità e il tempo che richiedono.

In pratica è un calcolo che richiede troppo impegno e “qualcuno” che se ne occupi, quindi conoscendo le logiche su cui si basano le amministrazioni pubbliche ci si accontenta di misurazioni semplici, veloci ma imprecise.

3.

Spesa media per intervento	Spese tot manutenzione/ num di interventi	<i>Indica in media quanto si spende per ogni intervento</i>
-----------------------------------	---	---

Questo indicatore presenta lo stesso problema analizzato precedentemente: la presenza di parametri troppo generici che forniscono indicazioni prive di significato. Suddividere le spese di manutenzione per il numero degli interventi significa sostenere che si tratta di interventi dello stesso tipo, della stessa portata e della stessa complessità. Il ragionamento è assurdo. Pur considerando in maniera separata le spese di manutenzione per sottosistema, alla fine troveremo comunque che tutti gli interventi hardware hanno uno stesso costo così come tutti gli interventi software e rete.

4.

Spesa media per tempo di intervento	(Spese tot manutenzione/ num di interventi* tempo richiesto) *tempo richiesto	<i>Indica in media quanto si spende per ogni intervento</i>
--	---	---

Per evitare una ripartizione troppo semplicistica della spesa si potrebbe inserire all'interno dell'indicatore "*il tempo richiesto dal singolo intervento*". Questo parametro sarà utilizzato sia al denominatore in modo tale che il risultato ci indichi la spesa media al minuto per intervento ed inoltre sarà poi utilizzato come elemento rappresentante la complessità dell'intervento: moltiplicando il tempo del singolo intervento per la spesa media al minuto troveremo interventi di manutenzione più complessi che costano di più perché richiedono più tempo ed interventi più semplici che costano meno. Avendo a disposizione tale supporto informativo le valutazioni, le riflessioni e le criticità che possono essere rilevate saranno evidentemente più reali, più significative e più efficaci.

Il problema principale che ho notato analizzando gli indicatori è che i parametri utilizzati servono in pratica a suddividere in base ad un principio privo di

razionalità le spese in parti uguali, parti che possono essere rappresentate ora dal numero di computer, ora dal numero di interventi. Economicamente si parlerebbe di presenza di sole basi volumetriche (num computers) che risultano adeguate qualora non vi sono altri fattori modificativi del costo preso in considerazione. Tali indicatori produrranno continuamente informazioni distorte e ciò porterà senza dubbio ad azioni insensate. Per esempio consideriamo le spese per manutenzione suddivise per computers: dividendole sempre per il numero di computers presenti all'interno dell'ente troviamo banalmente che:

- Tutti i computers richiedono le stesse spese per la manutenzione, quindi tutti si rompono con la stessa frequenza ed hanno lo stesso problema;
- Aumentando il numero dei computers diminuisce matematicamente l'impatto delle spese di manutenzione

Le conseguenze possibili che si rilevano possono essere:

- Alcuni dipendenti furbi richiedono manutenzioni eccessive, troppo costose, altri non ne richiedono affatto perché sono più prudenti nell'utilizzo dei computer o cercano di risolvere da se i problemi ma alla fine i primi dipendenti non verranno mai scoperti e segnalati in quanto il loro computer richiede manutenzioni tali e quali ai computer dei secondi ; e i secondi non verranno mai premiati per la loro professionalità e correttezza;
- Il responsabile del centro richiede l'acquisto di nuovi computers, appoggiandosi sulla diminuzione percentuale delle spese di manutenzione e non considerando gli ulteriori costi che graveranno sull'ente;
- Non si considererà mai l'idea di poter razionalizzare la spesa delle manutenzioni perché questa spesa si sopprimerà sia sempre la minima spesa richiesta;
- Non ci si chiederà mai se la spesa è coerente e congrua alle concrete manutenzioni effettuate e se magari più che svolgere manutenzioni conviene comprare un computer nuovo in più perché

il costo della manutenzione supera il valore effettivo del computer stesso.

Le conseguenze dimostrate possono sembrare eccessive, in effetti rappresentano delle situazioni limite che possono però realmente accadere qualora la gestione delle attività reiteratamente, non si basi su criteri razionali ispirati ad efficacia, efficienza ed economicità.

Questa poca precisazione nella misurazione degli indicatori può rivelare una minore attenzione alla gestione del servizio stesso, il che non sorprende affatto in quanto, come già detto, è un servizio con le seguenti caratteristiche:

- Assorbe risorse proprie dell'ente;
- Non produce “prodotti o servizi” vendibili sul mercato;
- Non ha nessuna entrata esterna direttamente collegata (a parte il Contributo ISTAT per le indagini statistiche);
- Non produce benefici direttamente quantificabili;
- Solitamente è gestito tutto internamente;

a motivo di ciò viene trattato come un servizio “prefissato” ed imm modificabile dal quale non si può trarre nessun vantaggio.

Detto questo si spiega facilmente come non interessa se la spesa media è calcolata non tenendo conto della complessità degli interventi, del personale utilizzato, del tempo richiesto dalla manutenzione e così via; queste per i responsabili sono tutte informazioni in eccesso che appesantiscono il calcolo dell'indicatore, mero obbligo da compiere per fornire “qualcosa” all'ufficio controllo di gestione.

Criticità comune agli indicatori di entrambi i servizi

L'elemento critico presente sia tra gli indicatori dei servizi prima infanzia che tra gli indicatori dei servizi sistemi informativi è la scelta di utilizzare “il costo del servizio” come parametro per calcolare l'indicatore. In generale la scelta del costo come parametro è incontestabile in quanto esso permette in maniera più

diretta di valutare l'efficienza di un'azienda e la sua capacità di ottimizzazione dei costi.

Negli enti locali, il costo del servizio si rileva dalla contabilità economica-patrimoniale, ma dato che la contabilità economico-patrimoniale nella maggior parte dei casi rappresenta solo un adattamento delle voci presenti nella contabilità finanziaria, cosa è di preciso il costo del servizio?

In pratica il costo del servizio non è altro che la spesa stanziata a monte ed impegnata nel servizio stesso. È corretto quindi considerare una spesa come un costo? Assolutamente no!

Costo e spesa non possono essere considerati come due elementi uguali, sia per la diversa natura che presentano sia per la diversa realtà che vanno a rappresentare.

La spesa è un'uscita numeraria, un'uscita massima autorizzata per acquisire un bene o un servizio. La spesa rappresenta la disponibilità effettiva di risorse che i responsabili possono "spendere" nella produzione o nell'acquisto di beni e servizi.

Il costo ha natura economico-contabile e consiste nel sacrificio economico sostenuto per l'acquisto di prodotti e servizi ma anche per la produzione e l'erogazione di essi. Il costo rappresenta la quantità di risorse finanziarie, umane e strumentali che l'attività di erogazione del servizio realmente consuma.

È frequente, in particolare nelle realtà pubbliche, che i costi risultino superiore alla spesa poiché il loro calcolo comprende non soltanto le quote di costi direttamente imputabili ma anche quelli comuni.

Sostenere, quindi, che il costo è uguale alla spesa è illogico sia formalmente che sostanzialmente ma rimane una cattiva consuetudine alimentata dalle poche conoscenze economiche e dalla poca volontà di interrogarsi sulla reale economicità del proprio lavoro da parte dei dipendenti.

I dati di costo utilizzati negli indicatori oltre a rappresentare dei parametri di per sé non significativi favoriscono la produzione di informazioni distorte che non indicano nulla ma che servono forse per "abbellire" un po' il sistema stesso degli indicatori.

La seconda criticità rilevata è l'incompletezza con cui si costruisce la tabella degli indicatori. Le uniche informazioni a disposizione sono:

- La descrizione, che in realtà è un titolo e non è affatto dettagliata
- La formula
- Il risultato numerico

Questi dati non determinano una valida scheda di indicatori; essa dovrebbe contenere se non tutti i dati indicati nella "tabella guida" almeno il titolo, la formula, la descrizione, il responsabile, un breve commento e soprattutto i target a cui far riferimento. La mancata presenza dei target non permette di verificare se il risultato ottenuto è positivo quindi in linea con le aspettative e con gli obiettivi prefissati o è negativo perché maggiore o minore del target e quindi solleva criticità e richiede degli interventi immediati.

La definizione di target preventivi consente di

- studiare il fenomeno a priori
- assegnare obiettivi ai responsabili del servizio
- responsabilizzare il personale sul raggiungimento di tali obiettivi
- confrontare i risultati ottenuti
- Comprendere in maniera immediata se il risultato è positivo o negativo
- Fare delle ipotesi sulle possibili cause del risultato ottenuto
- Definire eventuali azioni correttive per riportare l'indicatore entro i target di riferimento

È importante quindi porre un po' più di attenzione al processo di definizione di indicatori a partire dalla scelta di parametri significativi fino alla formulazione di risultati a cui poter far riferimento.

Si deve ragionare, appunto, sul fatto che la definizione di indicatori è un processo e come tale per essere completo richiede determinate fasi che possiedono la stessa importanza e che devono essere svolte tutte affinché si raggiunga

l'obiettivo desiderato. Tralasciare una fase del processo vuol dire creare un prodotto che nasce già "fallato" quindi non idoneo per svolgere il suo utilizzo. Un'ultima considerazione che voglio aggiungere è che nel definire un adeguato sistema di indicatori quello che conta maggiormente non è la quantità ma la qualità di essi. Troppi indicatori imprecisi appesantiscono il sistema, non forniscono un supporto reale e confondono i soggetti che li leggono; invece bisogna focalizzarsi su pochi indicatori ben definiti che analizzino le criticità di precisi fenomeni e producano informazioni utili. Più che alla quantità degli indicatori e quindi alla "forma" bisogna far attenzione alla "sostanza".

Prospettive di utilizzo degli indicatori negli enti locali

Gli indicatori hanno, come già visto, tantissima potenzialità informativa; inoltre essi si rivelano utili in più fasi dell'attività dell'ente.

Un buon sistema di indicatori può essere usato sia nella fase di valutazione, che è la fase classica in cui solitamente vengono collocati, sia in fase di programmazione seguendo dei ragionamenti più articolati.

In fase di valutazione essi vengono impiegati poiché producono delle informazioni che permettono in maniera immediata di dare un giudizio sulla prestazione dei responsabili o sull'efficienza di un servizio. In questa fase gli indicatori assumono una valenza interna in quanto consentono di acquisire un quadro conoscitivo più completo sia a livello politico (sindaco, assessori, consiglieri) sia a livello tecnico (responsabili dei servizi) che dimostra i risultati effettivamente conseguiti e orienterà la gestione nell'esercizio successivo ; ed una valenza esterna poiché informano i cittadini in maniera sintetica sul grado di efficienza e di efficacia del servizio.

In fase di programmazione gli indicatori potrebbero essere utilizzati

- per assegnare gli obiettivi ai responsabili dell'attività esecutiva

- per conoscere preventivamente quali siano effettivamente i carichi di lavoro dei diversi servizi al fine di valutare le dotazioni organiche ottimali per consentire l'espletamento di diverse funzioni
- per rappresentare quantitativamente gli obiettivi presenti nel Piano degli Obiettivi

In questa fase, il ragionamento che precede la definizione del sistema di indicatori risulta più articolato dal momento che non vengono usati dei dati e dei parametri certi o già rilevati ma si devono ipotizzare dei parametri potenziali che consentano di delineare dei risultati ottimali auspicabili, i quali infine rappresenteranno gli standard con cui confrontare l'indicatore effettivo rilevato in fase di valutazione.

La definizione ex ante degli indicatori facilita inoltre sia l'attività gestionale, perché ne definisce le linee guida ed i fenomeni critici da tenere sotto osservazione sia l'attività dell'ufficio Controllo di gestione favorendo dei dati utili su cui lavorare per monitorare l'andamento delle attività e valutare l'operato degli uffici preposti al loro svolgimento.

Gli indicatori, indipendentemente dal fatto che si tratti di un'azienda privata o di un ente pubblico, possono essere riferiti sia al *Passato* e cioè ad un periodo in cui i fenomeni sono già accaduti e devono essere valutati, sia al *Futuro* quindi ad un periodo successivo alla determinazione di essi nel quale si programmano e si stimano attività e progetti.

Dopo aver deciso il periodo a cui riferire il sistema è importante analizzare il *periodo di rilevazione* per ogni indicatore.

Il periodo di rilevazione dell'indicatore è quella porzione di tempo a cui l'indicatore si riferisce e rappresenta il tempo minimo valido affinché l'indicatore assuma rilevanza. Alcuni indicatori si devono rilevare ogni tre, sei mesi; altri si possono rilevare annualmente ciò dipende dalla natura dell'indicatore e dalle esigenze informative che si vogliono soddisfare.

Ad esempio l'indicatore relativo alle manutenzioni non dovrebbe essere calcolato annualmente ma ogni tre mesi o al massimo sei, poiché si potrebbe apprezzare di

più il suo potenziale informativo. Essendo un indicatore di efficacia e di efficienza, in quanto da una parte da informazioni sul buon funzionamento dei computers dall'altra indica i costi sostenuti per essi, se rilevato in corso d'anno può aumentare significativamente l'economicità poiché fornirebbe ai responsabili delle informazioni utili che permettono in corso d'opera di razionalizzare il numero di interventi o il tempo relativo alle manutenzioni; in questo modo a fine anno saranno stati applicati tutti i dovuti interventi correttivi e saranno state risparmiate sicuramente elevate risorse.

Lo stesso indicatore rilevato a fine anno da possibili indicazioni non più attuabili nel corso dell'anno ma di supporto all'attività dell'anno a venire. Quindi se magari a metà anno si poteva correggere qualche attività per ottimizzare il servizio, a fine anno le attività da correggere aumenteranno di certo perché si continuerà a ripetere lo stesso errore, e gli interventi correttivi da attuare saranno più costosi ed articolati.

A differenza dell'indicatore riferito al grado di soddisfazione della domanda il quale ha valenza annuale poiché le domande vengono presentate di anno in anno quindi, a meno che non si cambino o si aggiungano altri parametri, è inutile analizzare semestralmente questo indicatore ma è significativo analizzarne il trend e confrontarlo con i risultati degli altri enti.

Ogni responsabile, in definitiva, nel delineare il proprio sistema di indicatori dovrebbe assegnare ad ognuno un tempo di rilevazione annuale o infrannuale in relazione alla massimizzazione delle capacità informative degli indicatori e agli obiettivi che vuole raggiungere; così facendo gli indicatori diventerebbero effettivamente uno strumento gestionale da utilizzare non solo per valutare e programmare ma anche per correggere, migliorare e riportare le attività in linea con gli obiettivi strategici dell'ente.

A quali documenti si collegano gli indicatori?

All'interno delle amministrazioni pubbliche tutto assume più importanza nel momento in cui diventa possibile materiale da utilizzare per la redazione dei documenti formali e obbligatori, proprio per questo in questo ultimo paragrafo vorrei soffermare la mia attenzione sulla capacità formale che hanno gli indicatori a spiegare determinati fenomeni all'interno dei suddetti documenti. Partendo dall'analisi del nuovo principio di programmazione⁶⁶, in base al D. Lgs 118/2011 e aggiornato al 2014, si riporta in sintesi la descrizione e gli obiettivi principali della programmazione:

la programmazione è il processo di analisi e valutazione che, comparando e ordinando coerentemente tra loro le politiche e i piani per il governo del territorio, consente di organizzare, in una dimensione temporale predefinita, le attività e le risorse necessarie per la realizzazione di fini sociali e la promozione dello sviluppo economico e civile delle comunità di riferimento.

Il processo di programmazione richiede il coinvolgimento dei portatori di interesse nelle forme e secondo le modalità definite da ogni ente e si conclude con la formalizzazione delle decisioni politiche e gestionali che danno contenuto a programmi e piani futuri riferibili alle missioni dell'ente.

I documenti nei quali si formalizza il processo di programmazione devono consentire agli stakeholders di:

- conoscere relativamente a missioni e programmi di bilancio i risultati che l'ente si propone di conseguire;
- valutare il grado di effettivo conseguimenti dei risultati al momento della rendicontazione.

Per assicurare che la programmazione svolga appieno le proprie funzioni: politico-amministrativa, economico-finanziaria ed informativa, occorre dare rilievo alla chiarezza e alla precisione delle finalità e degli obiettivi di gestione,

⁶⁶ Principio contabile applicato sperimentale della programmazione, Allegato n.12 DPCM Sperimentazione

alle risorse necessarie per il loro conseguimento e alla loro sostenibilità economico-finanziaria, sociale ed ambientale. Pertanto, in fase di programmazione, assumono particolare importanza il principio della comprensibilità, finalizzato a fornire un'omogenea informazione nei confronti dei portatori di interesse e il principio della competenza finanziaria, che costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni).

L'indicatore può rappresentare l'elemento informativo per eccellenza che permette in maniera sintetica di conoscere i risultati che l'ente si pone di conseguire e che permette di valutare il grado di effettivo conseguimento.

I documenti di programmazione a cui gli indicatori darebbero un effettivo supporto informativo sono:

- Il Documento unico di programmazione
- Il PEG e il PDO
- Il Piano degli Indicatori

Documento Unico di Programmazione

Il DUP è lo strumento che permette l'attività di guida strategica ed operativa degli enti locali e consente di fronteggiare in modo permanente, sistemico e unitario le discontinuità ambientali e organizzative. Il DUP si compone di due sezioni: la Sezione Strategica (SeS) e la Sezione Operativa (SeO). La prima ha un orizzonte temporale di riferimento pari a quello del mandato amministrativo, la seconda pari a quello del bilancio di previsione.

La SeS sviluppa e concretizza le linee programmatiche di mandato ed individua, in coerenza col quadro normativo di riferimento, gli obiettivi e le principali scelte che caratterizzano il programma dell'amministrazione.

*Nella SeS sono anche indicati **gli strumenti** attraverso i quali l'ente locale intende rendicontare il proprio operato nel corso del mandato in maniera sistematica e trasparente, per informare i cittadini del **livello di realizzazione dei***

programmi, di raggiungimento degli obiettivi e delle collegate aree di responsabilità politica o amministrativa

La SeO contiene la programmazione operativa dell'ente ed ha a riferimento un arco di tempo sia annuale che pluriennale. Il contenuto della sezione operativa è predisposto in base alle previsioni ed agli obiettivi previsti nella sezione strategica e costituisce una guida alla redazione degli altri documenti di previsione dell'ente (bilancio di previsione, Peg) e alla gestione dell'ente stesso.

La SeO individua, per ogni singola missione, i programmi che l'ente intende realizzare per conseguire gli obiettivi strategici definiti nella SeS. Per ogni programma, e per tutto il periodo di riferimento del DUP, sono individuati gli obiettivi operativi annuali da raggiungere.

Nella tabella sottostante si richiama parte del principio di programmazione relativo al Dup e si sottolinea come l'indicatore può essere una valida risposta a quanto previsto nel principio:

SEZIONE STRATEGICA

Strumenti di programmazione	Indicatori
DUP sezione strategica <i>«Nella SeS sono anche indicati gli strumenti attraverso i quali l'ente locale intende rendicontare il proprio operato nel corso del mandato in maniera sistematica e trasparente, per informare i cittadini del livello di realizzazione dei programmi, di raggiungimento degli obiettivi e delle collegate aree di responsabilità politica o amministrativa»</i>	Definire per ogni Missione gli indicatori che la caratterizzano per comunicare ai cittadini le informazioni richieste

SEZIONE OPERATIVA

Strumenti di programmazione	Indicatori
DUP sezione operativa <i>«La SeO individua, per ogni singola missione, i programmi che l'ente intende realizzare per conseguire gli obiettivi strategici definiti nella SeS. Per ogni programma, e per tutto il periodo di riferimento del DUP, sono individuati gli obiettivi operativi annuali da raggiungere.»</i>	Riprendendo gli indicatori già definiti per ogni missione dettagliarli per singolo programma e definire dei possibili target da raggiungere

Inoltre in maniera molto semplificata sono rappresentati due esempi guida relativi al servizio trattato in precedenza.

ESEMPIO SEZIONE STRATEGICA

Missione 4: Scuola ed istruzione	Num medio alunni per classe Grado di soddisfazione della domanda Grado di efficienza del servizio
---	--

ESEMPIO SEZIONE OPERATIVA

Missione 4: Scuola ed istruzione Programma 4.01 Istruzione prescolastica	Grado di soddisfazione della domanda per asili
---	---

Piano Esecutivo di gestione e delle performance

Il piano esecutivo di gestione è il documento che permette di definire in maggior dettaglio la programmazione operativa contenuta nell'apposita Sezione del Documento Unico di Programmazione (DUP).

Fino al 2009 oltre al Peg doveva essere redatto il Piano degli Obiettivi (PDO) che conteneva la descrizione dettagliata degli obiettivi assegnati tramite il Peg per ogni responsabile; con il decreto legislativo del 27/10/2009 il Piano dettagliato degli obiettivi e il Piano delle Performance sono unificati organicamente nel Piano esecutivo di gestione. Il Peg assume quindi una maggior valenza a livello organizzativo strategico e ciò richiede anche una maggiore attenzione e responsabilità nella sua redazione.

Il PEG rappresenta lo strumento attraverso il quale si guida la relazione tra organo esecutivo e responsabili dei servizi. Tale relazione è finalizzata alla definizione degli obiettivi di gestione, alla assegnazione delle risorse necessarie

al loro raggiungimento e alla successiva valutazione La struttura del PEG deve essere predisposta in modo tale da rappresentare la struttura organizzativa dell'ente per centri di responsabilità individuando per ogni obiettivo o insieme di obiettivi appartenenti allo stesso programma un unico dirigente responsabile.

Gli “obiettivi di gestione” costituiscono il risultato atteso verso il quale indirizzare le attività e coordinare le risorse nella gestione dei processi di erogazione di un determinato servizio. Le attività stesse devono essere poste in termini di obiettivo e devono contenere una precisa ed esplicita indicazione circa il risultato da raggiungere.

La rappresentazione degli obiettivi nel Peg permette:

1. *la puntuale programmazione operativa;*
2. *l'efficace governo delle attività gestionali e dei relativi tempi di esecuzione;*
3. *la chiara responsabilizzazione per i risultati effettivamente conseguiti.*

Gli obiettivi gestionali, per essere definiti, necessitano di un idoneo strumento di misurazione individuabile negli indicatori. Essi consistono in parametri gestionali considerati e definiti a preventivo, ma che poi dovranno trovare confronto con i dati desunti, a consuntivo, dall'attività svolta.

La stretta relazione tra il DUP e il PEG viene sottolineata dal fatto che le risorse finanziarie assegnate per ogni programma definito nel SeO del DUP sono destinate, insieme a quelle umane e materiali, tramite il Peg ai singoli dirigenti per la realizzazione degli specifici obiettivi di ciascun programma.

Strumenti di programmazione	Indicatori
Piano esecutivo di gestione <i>«Gli obiettivi gestionali, per essere definiti, necessitano di un idoneo strumento di misurazione individuabile negli indicatori.»</i>	Definire per ogni responsabile l'obiettivo da raggiungere e le criticità rilevabili nella propria attività

Anche in questo caso si indica nella tabella il ruolo degli indicatori all'interno del Peg, in particolare in questo caso è esplicita la richiesta del legislatore in merito

all’inserimento di indicatori al fine di poter monitorare e valutare l’attività dei responsabili.

Una possibile applicazione degli indicatori visti precedentemente potrebbe essere la seguente:

Servizio: Servizi educativi per l’infanzia	Indicatori	Valore atteso
Responsabile: Paolo Rossi	1. <i>Grado di soddisfazione della domanda</i>	85%
Titolo obiettivo: Gestione delle iscrizioni asilo	2. <i>Indice di copertura del servizio</i>	Tra 0 e 0.7

La *prima colonna* rappresenta la parte descrittiva del PEG riferita, in questo caso al centro di responsabilità “Servizi educativi per l’infanzia”, in cui si trova indicato il nome del responsabile e l’obiettivo che gli è stato assegnato.

La *seconda e la terza colonna* riguardano la parte contabile del Peg nella quale l’obiettivo viene espresso concretamente tramite gli indicatori ed i relativi risultati attesi.

Gli indicatori inseriti nel Peg saranno poi utilizzati nella fase di valutazione e rendicontazione.

Piano degli indicatori del bilancio

E’ lo strumento per il monitoraggio degli obiettivi e dei risultati di bilancio ed integra i documenti di programmazione. Gli enti locali allegano il piano degli indicatori al bilancio di previsione ed esso viene divulgato ai cittadini attraverso la pubblicazione sul sito internet istituzionale dell’amministrazione stessa nella sezione “Trasparenza, valutazione e merito”.

Il piano degli indicatori mostra per ciascun programma gli obiettivi che l’ente si propone di realizzare per il triennio, *individuati secondo la medesima definizione tecnica, unità di misura di riferimento e formula di calcolo per tutti gli enti.*

Questo documento, a differenza degli altri, richiede di definire degli “obiettivi armonizzati” cioè degli obiettivi uguali agli altri enti in modo che risulti più semplice il confronto spaziale tra un ente e l’altro.

A mio avviso, il piano degli indicatori può essere facilmente estrapolato dalla sezione operativa del Dup in quanto sono già presenti tutti i programmi che l’ente svolgerà nel triennio e tutti gli obiettivi ad essi collegati.

Il piano degli indicatori servirà successivamente alla fine di ciascun esercizio al fine di confrontarlo con il *Piano dei risultati* allegato al bilancio consuntivo.

Questa analisi finale svolta nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto, permetterà di verificare i reali risultati conseguiti, di supporre o specificare le motivazioni di eventuali scostamenti e di focalizzare l’attenzione sulle possibili azioni correttive da attuare.