



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA
FACOLTÀ DI SCIENZE STATISTICHE
CORSO DI LAUREA IN STATISTICA ECONOMIA E FINANZA

TESI DI LAUREA

**IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ENTI LOCALI:
L'ESPERIENZA DEL COMUNE DI
CAMPOLONGO MAGGIORE**

RELATORE: CH.MO PROF. FABRIZIO CERBIONI

LAUREANDO: DAVIDE FORNARO

Anno accademico 2006-2007

*...A coloro che mi hanno sostenuto
ed aiutato in questi anni...*

INDICE

Presentazione della tesi	» I
---------------------------------	-----

CAPITOLO 1

I sistemi di controllo negli enti locali: il controllo di gestione.

1.1 L'attuale sistema di contabilità degli enti locali	» 1
1.2 Il sistema finanziario e contabile degli enti locali	» 2
1.3 La necessità di una contabilità direzionale ai fini del controllo di gestione	» 4
1.4 Il controllo di gestione	» 5
1.4.1 Definizione di controllo di gestione	» 7
1.4.2 La funzione del controllo di gestione	» 9
1.4.3 Il processo operativo	» 10
1.4.4 Caratteristiche del sistema	» 10
1.4.5 I principi	» 11
1.4.6 Gli strumenti di controllo di gestione	» 13
1.5 Analisi dell'ambiente e del contesto di riferimento	» 15
1.6 Obiettivi del controllo di gestione	» 16
1.7 Il sistema di reporting	» 18

CAPITOLO 2

Misurare la performance nelle aziende pubbliche.

2.1 Introduzione alla misurazione delle performance	» 21
2.2 Principi per la costruzione di sistemi di misurazione delle performance	» 22
2.3 Concetti e criteri per la costruzione degli indicatori	» 23
2.3.1 Come e cosa si misura	» 23
2.4 Le dimensioni della performance: i concetti di efficienza, efficacia e qualità	» 24
2.4.1 L'efficienza	» 24
2.4.2 L'efficacia	» 26
2.4.3 La qualità	» 28
2.5 La centralità degli obiettivi ai fini dell'individuazione degli indicatori	» 30

CAPITOLO 3

L'esperienza nel Comune di Campolongo Maggiore.

3.1	Introduzione al lavoro svolto	» 33
3.2	Il Comune di Campolongo Maggiore	» 34
3.3	Avvio del controllo di gestione	» 35
3.4	Le entrate	» 38
3.5	Le uscite	» 44
3.5.1	Titolo I - spesa corrente	» 44
3.5.2	Titolo II – spesa in conto capitale	» 45
3.6	Schede di rilevazione	» 50
3.6.1	Scheda servizio ___REFEZIONE SCOLASTICA___	» 51
3.6.2	Scheda servizio ___TRASPORTO SCOLASTICO___	» 53
3.6.3	Scheda servizio ___ASSISTENZA DOMICILIARE___	» 54

BIBLIOGRAFIA	» 57
---------------------	-------------

Presentazione della tesi

Questa relazione finale nasce dall'esperienza che ho potuto effettuare presso il Comune di Campolongo Maggiore e il Comune di Fossò, entrambi in Provincia di Venezia. Lo stage ha avuto come oggetto l'implementazione di un sistema di controllo di gestione negli Enti Locali.

La relazione verte in tre capitoli: i primi due descrivono l'oggetto dello stage, con particolare attenzione alle caratteristiche del controllo di gestione, alla sua attuazione e agli obiettivi che questo sistema vuole raggiungere nelle entità pubbliche, ai modi di calcolo che si possono effettuare per verificare la gestione, attraverso indici di vario genere. Nel terzo capitolo, invece, ho inserito tutto il lavoro svolto, ossia analisi su dati di natura finanziaria, sui quali sono stati calcolati indici, e una parte di analisi che ha riguardato alcuni servizi erogati al cittadino, con particolare attenzione alle informazioni di natura extra-contabile.

Sicuramente è stato un lavoro interessante e molto appassionante, su un tema in via di attuazione per gli enti locali, dato che ormai c'è l'obbligo imposto dal legislatore.

Questa mia esperienza certamente non è stata sufficiente per concludere con il lavoro iniziato, in quanto il lavoro in questione è molto ampio e difficile da implementare in un Ente Locale. Quindi la tesi si propone, per certi aspetti, come una base di partenza e una prima analisi di quello che può riguardare il controllo di gestione, con la consapevolezza che nel futuro prossimo si renderà necessario instaurare un sistema informativo - automatico che sia in grado di raccogliere tutte le informazioni e aggiornarle in modo automatico.

CAPITOLO 1

I sistemi di controllo negli enti locali: il controllo di gestione.

1.1 L'attuale sistema di contabilità degli enti locali

La contabilità degli enti locali, anche dopo la riforma varata con il D. Lgs. N. 77/95¹, è principalmente di natura finanziaria. Prima del periodo di riferimento, l'ente approva un bilancio di previsione in base al quale si *prevedono*, appunto, le entrate da introitare e le uscite da effettuare, il quale viene deliberato in condizioni di pareggio. Durante il periodo, le previsioni di entrata si traducono in *accertamenti*, mentre le spese in *impegni*. Da queste prime due fasi ne derivano altre, che per le entrate sono la *riscossione* e il *versamento*, e per le spese la *liquidazione*, l'*ordinazione* e il *pagamento*. A chiusura dell'esercizio finanziario (31 dicembre) viene redatto e approvato il *rendiconto della gestione*, comprendente il conto del bilancio, il conto economico e il conto del patrimonio. Il *conto del bilancio* è il documento che rappresenta la conclusione della gestione finanziaria, e quindi i risultati finanziari, che sono chiamati *risultato di amministrazione* e *risultato di gestione*. La differenza tra i due è data principalmente dal risultato della gestione cosiddetta dei *residui*: mentre il primo risultato tiene conto non solo delle entrate, delle spese del periodo annuale di competenza, ma anche di quelle degli anni precedenti per i quali non si sono esaurite tutte le fasi sopra descritte (ossia non si è verificato a chiusura dell'esercizio il versamento delle entrate e il pagamento delle spese), il risultato di gestione tiene conto delle sole entrate accertate e delle spese impegnate nel periodo oggetto di rendicontazione. Per entrambi i risultati si parla di *avanzo* (di gestione) in caso di risultato superiore a zero, di *disavanzo* in caso di risultato negativo, e di *pareggio* nell'ipotesi di valori uguali a zero.

¹ Fonte: C. D'Aries, "Il controllo di gestione negli enti locali", Il Sole 24 ORE, Milano, 2000.

FASI	Di diritto	1) ACCERTAMENTO	1)IMPEGNO
	Di adempimento	2) RISCOSSIONE 3) VERSAMENTI	2)LIQUIDAZIONE 3)ORDINAZIONE 4)PAGAMENTO

Figura 1 – Le fasi delle entrate e delle spese

Il conto economico e il conto del patrimonio sono gli ulteriori documenti facenti parte integrante della rendicontazione della gestione degli enti locali. I principi che sottostanno alla loro redazione sono quelli propri della contabilità economico-patrimoniale, anche se manca, l’obbligo di un vero e proprio *sistema di contabilità*, in quanto la compilazione dei due documenti deve avvenire solo a fine esercizio e a mezzo di un altro documento di tramite, detto *prospetto di conciliazione*, in base al quale, partendo dagli impegni e dagli accertamenti finanziari contenuti nel conto del bilancio, si apportano ai medesimi le rettifiche necessarie per la derivazione – rispettivamente – dei costi e dei proventi di esercizio. Sia il conto economico sia il conto del patrimonio sono complessivi, ossia riguardano l’intera attività dell’ente. L’eventuale loro articolazione (ad esempio, per servizio o centro di costo) non è richiesta da un punto di vista legislativo, mentre appare di tutta evidenza la necessità dell’ottenimento di questi ultimi ai fini del controllo di gestione.²

Anche in osservanza al principio stabilito dal legislatore e dunque che “gli enti locali, al fine della predisposizione del rendiconto della gestione, adottando il sistema di contabilità che più ritengono idoneo per le proprie esigenze” si ritiene che la scelta fondamentale riguardi il collegamento tra la contabilità finanziaria e la contabilità economica; si tratterebbe, infatti, al termine di ogni esercizio amministrativo, di ricostruire tutte le operazioni effettuate durante l’anno indicando ex post, per ciascuna di queste, la natura del fattore produttivo/provento e la sua destinazione.

1.2 Il sistema finanziario e contabile degli enti locali

Per cogliere le linee-guida sottese all’evoluzione del sistema finanziario-contabile degli Enti locali nel nostro Paese è necessario leggere tale evoluzione in relazione da un lato

² Fonte: C. D’Aries, “Il controllo di gestione negli enti locali”, Il Sole 24 ORE, Milano, 2000.

allo sviluppo del rapporto tra stato ed autonomie locali, dall'altro all'aggravarsi delle condizioni della finanza pubblica ed alle nuove prospettive che tutto questo ha determinato.

Ripercorrendo la storia della legislazione sulla finanza locale, ci si rende conto che l'obiettivo che ha presieduto alla sua impostazione iniziale è stato quello di predisporre meccanismi di controllo sulla regolarità formale delle procedure.

Nel testo unico della legge comunale e provinciale del 1934 si prevedevano controlli di organi esterni (Prefetto e Giunta provinciale amministrativa) sui bilanci di previsione e sui conti consuntivi degli Enti locali, finalizzati essenzialmente alla verifica della legalità di gestione del bilancio, con particolare riferimento ai flussi finanziari di entrata e di uscita. Per contro una modalità di gestione del bilancio che prevedesse, oltre ad una contabilità finanziaria, anche un riscontro della economicità della gestione è stata contemplata fin dal 1904 per le aziende speciali di Comuni e Province. Utilizzando la metodologia di analisi organizzativa proposta da H. Mintzberg, i meccanismi di coordinamento interno di un'organizzazione si possono dividere in cinque tipi, secondo un grado crescente di complessità:³

- ✓ Al primo livello il coordinamento tra i componenti di un'organizzazione è di tipo informale;
- ✓ Al secondo livello si rende necessario un controllo gerarchico;
- ✓ Al terzo livello si afferma una standardizzazione dei procedimenti;
- ✓ Al quarto livello una programmazione degli obiettivi e dei prodotti;
- ✓ Al quinto livello una programmazione delle risorse umane (abilità, conoscenze, valori).

Ognuno di questi meccanismi di coordinamento corrisponde ad un livello di complessità del sistema organizzativo: maggiore è la complessità, più sofisticati devono diventare i meccanismi di integrazione tra le parti del sistema. A partire da questa chiave di lettura si è delineato un sistema finanziario-contabile che accanto a verifiche di legalità formale ha posto anche obiettivi di verifica di risultato.

Ciò che conta è comunque che anche l'attività degli Enti locali comincia a essere inquadrata, a partire dal 1990, in un'ottica di tipo aziendalistico: ai controlli esterni di legittimità formale sui flussi finanziari si aggiungono controlli interni sulla produttività dei servizi erogati. A questo punto si è giunti da quando la tradizionale funzione autorizzativa della contabilità è andata in crisi in quanto il crescente squilibrio tra bisogni da soddisfare - a

³ Fonte: G. Ravelli, "Il controllo di gestione nell'ente locale", Maggioli, Rimini, 1994.

seguito della approvazione di leggi, della pressione sociale, dei comportamenti politici di scarso rigore nelle decisioni – e risorse disponibili ha reso debole la “barriera formale” rappresentata dal rispetto dei requisiti dei bilanci preventivi (primo fra tutti quello del pareggio) e dei principi della contabilità (limiti di stanziamento per gli impegni, assunzione di impegni solo a fronte di atti giuridicamente perfetti, ecc..). A questo si è aggiunta la legislazione successiva alla riforma delle “autonomie” locali, la quale ha sviluppato e approfondito due temi, quello della verifica dei risultati della gestione della pubblica amministrazione e quello dell’introduzione di strumenti di contabilità e controllo di tipo aziendalistico.

Il primo tema viene inquadrato nei suoi principi cardine dalla legge 421/92 di separazione tra compiti di direzione politica e di direzione amministrativa; affidamento ai dirigenti – nel quadro delle scelte di programma, degli obiettivi e delle direttive fissate dagli organi dell’Ente – di autonomi poteri di gestione finanziaria, tecnica ed amministrativa; attribuzione ai dirigenti di responsabilità di risultato. Strettamente connesso al tema delle verifiche di risultato è il problema dell’individuazione di strumenti atti a consentirle. Su questo versante la legislazione si è sviluppata lungo due direttrici: una indirizzata alla revisione dell’ordinamento finanziario e contabile degli Enti locali ed una volta a creare strumenti di controllo interno alla pubblica amministrazione. La necessità di strumenti propri della gestione d’impresa anche per gli Enti pubblici è stata ulteriormente ribadita dal legislatore attraverso l’istituzione di servizi di controllo interno, le cosiddette strutture di auditing volte ad assicurare analisi e valutazioni sui costi dei servizi e degli uffici. Con il termine auditing si vuole definire un controllo che applica regole di convenienza amministrativa, con riguardo al risultato raggiunto, in ordine ad attività svolte.

1.3 La necessità di una contabilità direzionale ai fini del controllo di gestione

Normalmente, già nelle aziende di natura privata, la cui contabilità è di tipo economico-patrimoniale, le informazioni che derivano dal bilancio non risultano sempre di agevole comprensione per la maggior parte dei dirigenti, sia per la struttura propria dei documenti, che per la generalità dei dati in essi contenuti.

Per quanto attiene agli Enti locali, la situazione si complica ulteriormente a causa della contabilità finanziaria quale sistema principale di informazione gestionale, accompagnata, come si è visto, dai risultati di quella economico-patrimoniale di fine esercizio.

Ai fini del controllo di gestione per le aziende pubbliche si avverte la necessità di una *contabilità direzionale*, il cui scopo è quello di fornire informazioni di natura economica opportunamente *selezionate e organizzate* per direzione d'impresa.

Nella contabilità direzionale si dà maggiore importanza alla rapidità dell'informazione ai fini di un'azione direzionale correttiva o migliorativa gestionale; in questo tipo di contabilità non è importante la precisione, le approssimazioni il più delle volte sono utili. Nell'ambito degli enti locali, la contabilità direzionale dovrà tenere conto non solo degli aspetti economici e patrimoniali, ma anche dei risultati finanziari, in quanto la gestione degli stessi assume un aspetto finanziario, che riveste un carattere autorizzatorio con funzioni di carattere sociale.

Negli enti la gestione è complessa in quanto l'organizzazione gestionale e contabile deve avvenire almeno per:⁴

- programmi / funzioni;
- progetti / servizi;
- centri di responsabilità;
- centri di costo.

Il centro di costo è il livello più frequente e consono alla elaborazione dei dati contabili ai fini direzionali.

1.4 Il controllo di gestione

La funzione di controllo di gestione è ormai una realtà, in forma più o meno articolata e con strumenti più o meno sofisticati, che si è affermata e sviluppata insieme con le imprese.

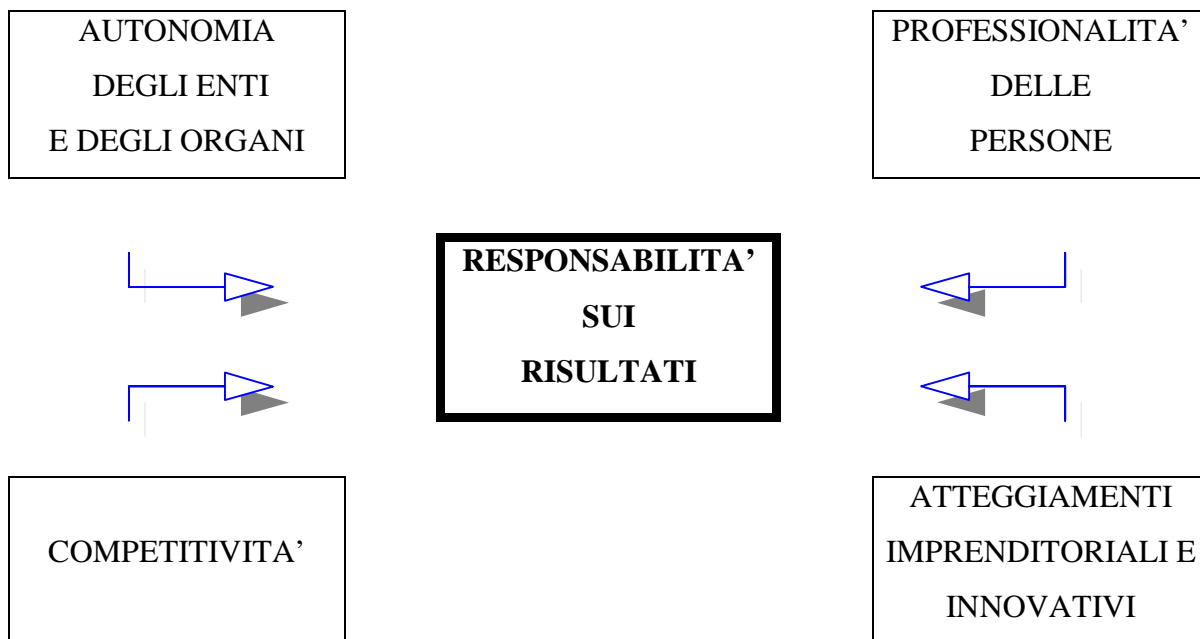
Questo processo di crescita è stato avviato solo in tempi molto più recenti e in forma essenzialmente sperimentale negli Enti locali, nei quali la gestione di ingenti risorse renderebbe invero estremamente preziosa l'utilizzazione di un efficace strumento di pianificazione e controllo. Però si può evidenziare come la pubblica amministrazione, a differenza dell'impresa privata, si muova in un contesto non concorrenziale, che rende lo stimolo alla verifica dei risultati quasi del tutto assente.

⁴ Fonte: C. D'Aries, "Il controllo di gestione negli enti locali", Il Sole 24 ORE, Milano, 2000.

Volendo portare questo tipo di lettura della realtà pubblica al massimo grado di estremizzazione, si potrebbe sostenere che il “riscontro di mercato” per gli amministratori locali è dato dal risultato dell’andamento delle elezioni, ma molto di frequente il mandato amministrativo è conferito sulla base di valutazioni di tipo ideologico, che porta spesso il risultato ad essere uno scarso collegamento tra programmi elettorali, da un lato, e scelte concrete dell’amministrazione, dall’altro. La mancanza di una relazione di interesse diretto tra mandante (cittadino) e mandatario (amministratore) in relazione alla concretizzazione di specifici obiettivi spinge spesso l’amministrazione pubblica a non curarsi del loro puntuale raggiungimento né a porre in essere strumenti di analisi dei costi sostenuti per raggiungerli. Va ribadito che quasi mai i servizi pubblici sono chiamati ad obbedire a logiche di mercato: la maggior parte di essi assolve ad una funzione sociale che trascende il mero concetto di utilità economica e va anche detto che gli obiettivi della pubblica amministrazione non sono facilmente individuabili data la molteplicità di fattori che li determinano. Negli ultimi anni con l’elezione diretta dei Sindaci si è posto in una situazione di maggiore immediatezza i cittadini con gli amministratori della cosa pubblica, impegnando quest’ultimi più precisamente nella definizione e nella realizzazione dei programmi elettorali. L’attribuzione ai dirigenti di una responsabilità di risultato e il suo aggancio a fattori retributivi tende a stimolare in essi una mentalità ed un modo di operare più manageriali.

In questo passaggio un primo punto da sottolineare è la correlazione che lega la responsabilità sui risultati a fattori critici secondo lo schema seguente:⁵

⁵ Fonte: G. Ravelli, “Il controllo di gestione nell’ente locale”, Maggioli, Rimini, 1994.



1.4.1 Definizione di controllo di gestione

Secondo la legislazione vigente, il controllo di gestione è “la procedura diretta a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e, attraverso l’analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità e la qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell’organizzazione dell’ente, l’efficacia, l’efficienza e l’economicità nell’attività di realizzazione degli obiettivi”. Questo è il modo in cui il controllo di gestione viene definito nell’art. 39, comma 2, del D. Lgs. N. 77/1995, meglio noto come “Bassanini 1”, che ha visto, poi, la sua attuazione nell’importantissimo D. Lgs. 286/1999⁶.

Il controllo di gestione è uno dei controlli interni alla Pubblica Amministrazione italiana. L’evoluzione dei sistemi di controllo interni ha una storia lunga e, come sempre in materia di amministrazione pubblica, affonda le sue radici nella fine dell’Ottocento. L’ultima tappa di questo processo, lento ma costante nel tempo, è recentissimo: è il già citato Decreto Legislativo 286 del 1999. Val la pena ripercorrere questo processo normativo nelle sue tappe fondamentali che sono schematizzate nella figura 2:

⁶ Fonte: C. D’Aries, “Il controllo di gestione negli enti locali”, Il Sole 24 ORE, Milano, 2000.

Evoluzione normativa dei controlli interni: le principali tappe

NORMA	OGGETTO
Legge 5026/1869	Legge di contabilità e nascita del controllo interno (Ragioneria generale dello Stato)
Legge 2440/1923	Si attribuisce al Tesoro il controllo di legittimità, il controllo contabile ed il controllo di proficuità della spesa
DPR 748/1923	Riforma dirigenza statale
Legge 833/1978 Legge 468/1978	Riforma sanitaria Riforma del bilancio
Legge 241/1990 Legge 142/1990	Disciplina del procedimento amministrativo Riforma dei poteri degli Enti Locali
Legge 20/1994	Riforma dei controlli della Corte dei Conti
D. Lgs. 29/1993	Introduzione del controllo interno nella PA
D. Lgs. 286/1999	Attuazione della L. 59/97 ed ulteriore individuazione del sistema dei controlli interni

Figura 2: Evoluzione normativa dei controlli interni: le principali tappe⁷

Si perviene quindi ad identificare come oggetto del controllo di gestione l'intera attività amministrativa e gestionale della Pubblica Amministrazione.

Il controllo di gestione negli Enti locali deve consentire il raggiungimento:

- a. Di un costante monitoraggio tra mezzi impiegati e risultati ottenuti;
- b. Di un sistema di gestione fondato sulla responsabilizzazione;
- c. Di una serie di indicatori sulla qualità dei servizi.

⇒ Dominio e non vigilanza

⇒ Consapevolezza dell'andamento gestionale

⇒ Monitoraggio costante della gestione

⇒ Insieme di procedure che consentono di misurare l'efficacia e l'efficienza dei servizi

⇒ Un processo direzionale per il governo e non un fatto contabile

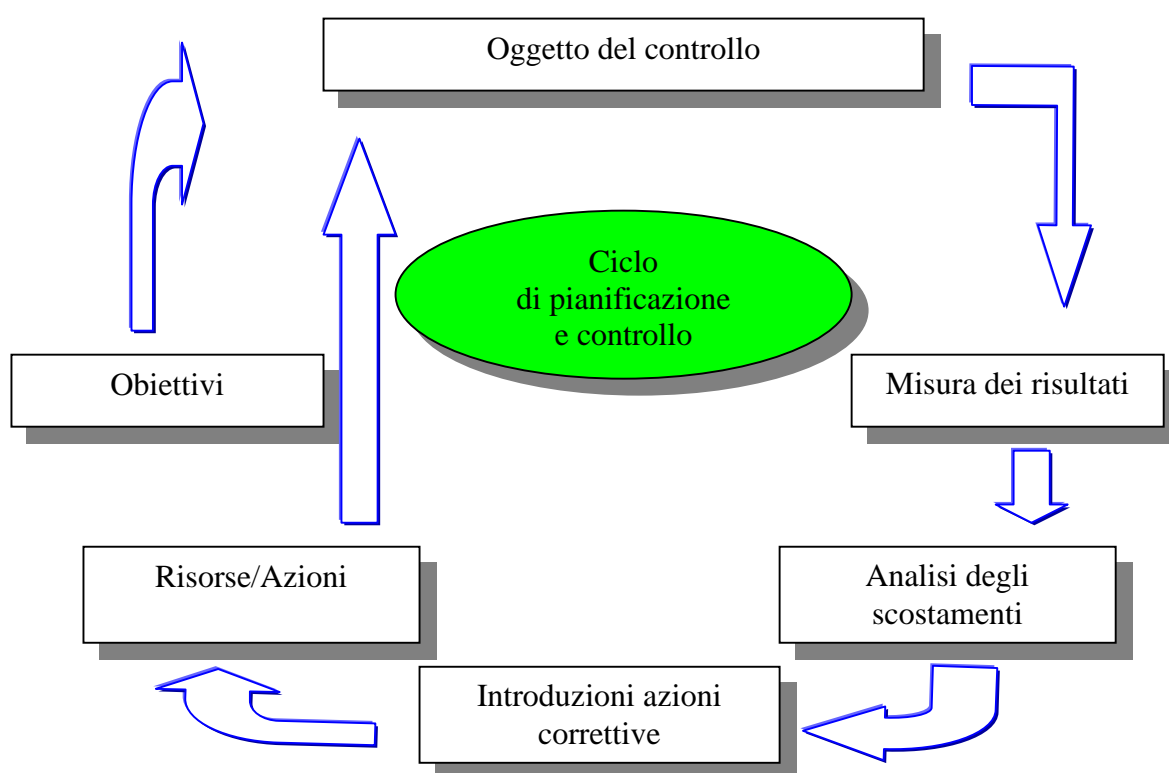
Tabella 1 – Che cos'è il controllo di gestione⁸

⁷ Fonte: [www.ibm.it/government/it/controllo di gestione](http://www.ibm.it/government/it/controllo%20di%20gestione).

⁸ Fonte: C. D'Aries, "Il controllo di gestione negli enti locali", Il Sole 24 ORE, Milano, 2000.

1.4.2 La funzione del controllo di gestione

Il controllo di gestione può essere inquadrato come un processo rivolto a misurare il raggiungimento degli obiettivi definiti ed a fornire valutazioni in merito all'attività di gestione. Si colloca perciò come elemento di congiunzione tra la pianificazione strategica e le attività operative, al fine di assicurare il coerente svolgimento del ciclo aziendale. Esso contribuisce a tradurre macro-obiettivi strategici in obiettivi di breve termine e, ne verifica costantemente il raggiungimento. Si tratta perciò di un'attività *continua*, strettamente legata alla strategia dell'organizzazione, ma anche alle sue finalità operative. Possiamo dire che si propone di congiungere quei due aspetti, facendosi *strumento di attuazione delle strategie e di misurazione dei risultati delle attività operative*. La pianificazione degli obiettivi operativi e la misurazione dei risultati conseguiti costituiscono perciò i punti salienti del processo di controllo attuabile negli Enti locali.⁹



⁹ Fonte: [www.ibm.it/government/it/controllo di gestione](http://www.ibm.it/government/it/controllo%20di%20gestione).

1.4.3 Il processo operativo

Il controllo di gestione può essere rappresentato schematicamente come un insieme di attività sintetizzabile in tre fasi:¹⁰

- Previsione
- Consuntivazione
- Reporting e valutazione

La fase di *previsione* comprende le attività di definizione e formalizzazione degli obiettivi operativi dell'ente. Si tratta delle attività che, a partire dagli obiettivi di medio-lungo termine, portano alla definizione e formalizzazione di obiettivi a breve termine per l'ente nel suo complesso e per ciascuna entità organizzativa. Tali obiettivi hanno lo scopo di guidare lo svolgimento delle attività operative e costituiscono i parametri di confronto nella valutazione dei risultati. Essi rappresentano da un lato le risorse utilizzabili e dall'altro i risultati (servizi e prodotti) da ottenere.

La fase di *consuntivazione* riguarda la rilevazione dei risultati effettivamente conseguiti. Essa riguarda pertanto le singole entità organizzative e rappresenta la premessa per l'analisi dei risultati. Si tratta di un processo che si avvale di supporti informativi, sia contabili che statistici, rivolti a rilevare ciascun evento significativo in modo tempestivo.

La fase di *reporting e valutazione* consiste nel presentare i dati conseguiti e nel porli a confronto con quelli previsti. La valutazione dei risultati è di fondamentale importanza per verificare il grado di attuazione degli obiettivi e di valutare le possibili azioni correttive, fornendo nel contempo elementi di ritorno alle fasi precedenti (di previsione) per le eventuali modifiche. Questo processo di feedback rappresenta l'anello di congiunzione tra i risultati del controllo di gestione e le scelte della direzione. In mancanza di tale ritorno, il controllo di gestione rischia di essere fine a se stesso.

1.4.4 Caratteristiche del sistema

Perché un sistema di controllo di gestione sia efficace deve avere alcuni tratti caratteristici:

- Globalità

¹⁰ Fonte: G. Ravelli, "Il controllo di gestione nell'ente locale", Maggioli, Rimini, 1994.

Il controllo di gestione ha come orizzonte l'intera attività dell'ente e non solo una parte de esso. Per tale motivo necessita di dati relativi ai diversi settori dell'attività svolta

➤ Periodicità

L'attività di controllo si presenta come un processo continuo volto a misurare i risultati della gestione, perciò si avvale di un sistema di rilevazione continuo, ma necessita di interruzioni convenzionali per consentire le analisi dei dati. A tal fine si avvale di "periodi di controllo". Tali periodi (anno, semestre, mese, o settimana), devono essere definiti sulla base degli obiettivi del controllo e della natura delle informazioni da rilevare.

➤ Tempestività

Il controllo di gestione rileva e presenta informazioni sull'andamento gestionale rivolti alla valutazione e quindi all'individuazione delle scelte gestionali dell'Ente. Pertanto le informazioni che fornisce devono essere tempestive, e come tali utili a correggere la rotta o a consentire nuove strade. In tanti casi è meglio un'informazione non precisa ma tempestiva che un'informazione molto precisa ma tardiva.

➤ Integrazione

Il controllo di gestione si avvale di dati relativi a tutte le attività dell'Ente, e quindi si pone come elemento di integrazione dei diversi settori e delle diverse finalità dell'Ente stesso. Il controllo di gestione contribuisce a definire le anagrafiche di base del sistema (piano dei conti, dei centri di responsabilità e di costo), a definire i criteri di imputazione dei costi e ricavi, gestisce le eventuali operazioni di ripartizione o ribaltamento e le necessarie elaborazioni di dati, oltre a gestire la fase di reporting.

1.4.5 I principi¹¹

➤ Controllo dei costi

Il controllo dei costi consiste nel rilevare e valutare in modo sistematico i costi sostenuti dall'Ente, tale sistema è importante sia ai fini della ricerca della massima efficienza gestionale, sia ai fini di analisi specifiche volte a ottimizzare le scelte di gestione. A tal fine i costi devono venire rilevati secondo gli schemi propri della contabilità economica, allo scopo di determinare la competenza, la responsabilità e la destinazione.

➤ Efficienza gestionale

¹¹ Fonte: G. Ravelli, "Il controllo di gestione nell'ente locale", Maggioli, Rimini, 1994.

Un corretto sistema di rilevazione si basa su analisi di convenienza economica. Queste analisi sono finalizzate a scelte gestionali, come ad esempio la decisione se acquistare all'esterno o sviluppare all'interno un prodotto/servizio o la valutazione del grado di economicità di alcune gestioni. Queste analisi si possono svolgere solo se si dispone di dati specifici relativi ai costi, in particolare dei costi differenziali, in altre parole costi variabili, semivariabili e fissi.

➤ Efficacia gestionale

La ripartizione delle attività dell'Ente per linee di produzione cui associare i relativi costi consente di verificare sia in corso d'opera, sia a consuntivo il grado di raggiungimento degli obiettivi previsti. Utilizzando dati extracontabili è possibile rapportare l'attività svolta con i risultati conseguiti, costruendo indicatori di efficacia.

➤ La responsabilità

Il controllo dei costi per responsabile rappresenta una componente fondamentale del sistema di controllo di gestione, al fine di condurre le risorse impiegate a coloro che ne possono disporre o che ne possono modificare l'entità o l'impiego. L'applicazione di questo principio è legata principalmente alla controllabilità dei costi e quindi alla possibilità di incidere in maniera significativa sulla loro determinazione. La conseguenza diretta dell'applicazione di questo principio è la possibilità di controllo da parte di ciascun responsabile dell'andamento dei costi a lui riconducibili.

➤ La competenza economica

Questo principio impone l'attribuzione dei costi ai periodi nei quali sono conseguiti i relativi ricavi o benefici. Tale principio assicura significatività economica ai dati rilevati, e richiede che non sia attribuita significatività a questo fine a momenti come la fase del pagamento. L'applicazione di questo principio rende correlabili tra loro i dati relativi alle risorse impiegate ed ai corrispondenti outputs o risultati.

➤ La destinazione

I costi possono essere rilevati in base alle entità "finali" che ne beneficiano, siano esse rappresentate da prodotti forniti a clienti o da servizi prestati ad utenti. I costi sono inoltre imputabili alle entità finali in forma parziale o piena. Nel primo caso il sistema si limita ad imputare solo i costi direttamente imputabili a quell'entità, nel secondo caso invece vengono anche ripartiti i costi indiretti, imputabili all'entità attraverso meccanismi di ribaltamento o ripartizione. La configurazione di costo pieno può essere utile in particolare nei processi di determinazione del prezzo di un servizio al pubblico, nelle analisi di redditività (differenza tra prezzo del servizio e costo sostenuto).

1.4.6 Gli strumenti di controllo di gestione

➤ La struttura organizzativa¹²

Il sistema di controllo deve “sposarsi” con il sistema delle responsabilità e delle funzioni operanti effettivamente all’interno dell’Ente. In tal modo una delle prime attività da svolgere in fase di impianto di un tale sistema è rappresentata dalla definizione del piano dei centri di responsabilità e di costo.

I centri di responsabilità identificano unità organizzative con a capo un responsabile che risponde delle attività svolte. Il responsabile è colui che effettivamente può esercitare un controllo sull’impiego delle risorse. La determinazione dei centri di responsabilità rappresenta un momento cruciale nell’implementazione del sistema in quanto, da un lato, deve offrire ai responsabili le leve di azione da contrapporre alla responsabilità attribuita, dall’altro, questo dovrebbe risultare mezzo di stimolo della motivazione e della partecipazione. Il piano dei centri di responsabilità deve dare risposta alla domanda “*chi controlla quali risorse?*”.

I centri di costo identificano l’entità finale oggetto del costo, cioè l’entità destinataria dei costi (ricavi). Attraverso questo piano si definisce il massimo livello di esplosione delle attività che si intendono programmare (ex ante), dirigere (durante) e controllare (ex post); sono infatti i centri di costo di massimo livello di dettaglio che contabilmente rappresentano i “contenitori” destinatari dei costi sostenuti e dei proventi realizzati e, gestionalmente, l’oggetto della programmazione e del controllo. Impostare il piano dei centri di costo significa pertanto determinare la potenzialità delle informazioni contabili ed extracontabili che il sistema fornirà a regime. Ciò ha immediato impatto, oltre che sul fronte gestionale, su quello strategico permettendo infatti di operare coscientemente sulle politiche di esternalizzazione o dismissione dei servizi, per incidere infine sulla responsabilizzazione economica dei dirigenti nonché su parte della loro valutazione di performance. Questo risponde alla domanda: “*a quale unità organizzativa vanno imputati i costi (o ricavi)?*”.

➤ I programmi e/o i progetti

La struttura dei programmi è particolarmente importante nel settore pubblico, poiché molto spesso uno stesso centro di responsabilità opera su diversi programmi. A tal fine può essere utile sovrapporre ad una struttura di centri di responsabilità, una vera e propria struttura per programmi che rappresenta un’ulteriore dimensione dell’informazione del controllo. In tal

¹² Fonte: A. Lombrano, “Il controllo di gestione negli Enti Locali”, Maggioli Editore, Milano, 2001.

modo i costi ed i ricavi potrebbero essere imputati non solo al relativo centro, ma anche al programma cui sono relativi.

➤ Il piano dei conti

Il conto rappresenta l'unità minima di rilevazione del dato secondo la "natura dell'evento". La redazione del piano dei conti è una fase importante dell'impianto del sistema di controllo, in quanto essa definisce il livello di dettaglio e quindi di precisione con cui rilevare le informazioni economico-patrimoniali.

➤ Programmazione e budgeting

La fase di previsione nel controllo di gestione viene svolta attraverso il sistema di programmazione e budgeting, con lo scopo di tradurre i macroobiettivi in obiettivi specifici, articolati in progetti, azioni, periodi, centri di responsabilità e di costo, conti.

Dopo che nella fase di programmazione i programmi sono stati esplicitati e definiti sotto il profilo tecnico, della spesa e delle entrate necessarie per finanziarli, nella fase di budgeting essi vengono:

- affidati alla gestione dei responsabili chiamati ad attuarli;
- definiti ulteriormente attraverso una più puntuale esplicitazione delle spese, delle entrate e degli obiettivi;

I dati di budget costituiscono i principali parametri di riferimento per le analisi dei consuntivi.

➤ Controllo dei risultati

Nel corso dell'esercizio l'attività operativa del controllo di gestione è principalmente quella di controllo dei risultati, intesi come consuntivi realizzati, e di loro confronto con i parametri obiettivo (valori di budget, indicatori di efficienza ed efficacia). Al controllo dei risultati sono legate le analisi degli scostamenti e quindi i suggerimenti ai responsabili relativi ai necessari interventi.

➤ Il sistema di reporting

L'attività di presentazione dei dati da parte del controllo di gestione si avvale di un vero e proprio sistema parametrico di reporting, che consente di "disegnare" i reports in base alle esigenze, indicando il livello desiderato di dettaglio o sintesi dei dati, la periodicità, le entità di riferimento.

1.5 Analisi dell'ambiente e del contesto di riferimento¹³

L'analisi delle variabili ambientali e di contesto dell'universo di riferimento è ritenuta uno dei momenti di conoscenza necessari, anzi indispensabili, per un efficace sistema di controllo. Un aspetto particolarmente rilevante dei rapporti fra Ente locale e ambiente, dovuto alle "interconnessioni esistenti" è quello delle "reazioni a catena in tutto il corpo sociale. E' come se si mettesse in moto un meccanismo che fa ruotare ciascuna componente elementare su se stessa, alimentando, al tempo medesimo, il sistema sociale nel suo complesso".

Tra l'altro è da considerare che l'Ente locale rappresenta, fra le aziende pubbliche, uno dei sistemi più aperti nei confronti dell'ambiente. Esso è, infatti, aperto sia dal punto di vista istituzionale, poiché tutti gli amministratori sono eletti dai cittadini, che dal punto di vista funzionale, in quanto i suoi risultati influiscono in modo importante sul sistema sociale ed economico. Ovviamente l'intensità delle interazioni fra ente e ambiente è particolarmente significativa alle variabili rilevanti per l'ambito territoriale di competenza del Comune.

Ai fini del controllo di gestione si può fare una distinzione a livello semantico tra:

- L'aggettivo *ambientale*, con il quale si qualificano tutte le condizioni esterne all'ente locale;
- La qualificazione *di contesto*, utilizzata per individuare e distinguere, all'interno delle variabili ambientali, quelle con le quali l'interazione è più forte.

Le variabili ambientali fanno riferimento alle condizioni esterne dell'ambiente cui il comune appartiene; tali forze hanno effetti, più o meno diretti, sul funzionamento dell'ente, non solo, esse possono anche alterare l'equilibrio fondamentale della combinazione economica dello stesso. In questo ambito si analizzano tali variabili al fine di acquisire elementi di conoscenza sui fattori ambientali influenzanti i sistemi di controllo di gestione.

Le variabili di contesto sono quella parte di variabili ambientali caratterizzate dalla più stretta e forte interrelazione con il sistema dell'ente Comune. Esse si possono distinguere in:

- *Politico – istituzionali*: queste variabili riguardano l'indirizzo politico dell'ente locale che informano le scelte, le finalità dell'attività svolta;
- *Del territorio*: si intendono le variabili che fanno riferimento alle peculiarità legate all'estensione territoriale;

¹³ Fonte: S. Marasca, "Il controllo di gestione negli enti locali", G. Giappichelli, Torino, 1998.

- *Socio – demografiche*: quelle che riguardano specifici aspetti della popolazione che vive nel Comune, esse sono particolarmente importanti in un’analisi finalizzata alla valutazione della qualità. Per esempio il tasso di crescita, flussi migratori, bisogni, ecc.)
- *Economiche – tecniche*: anch’esse incidono sullo svolgimento dell’attività del Comune. Le prime rilevano nella acquisizione dei fattori produttivi, nella assunzione di finanziamenti e nella fornitura dei servizi; le seconde intervengono nella funzione di produzione.

1.6 Obiettivi del controllo di gestione

La norma che dispone l’attivazione di sistemi di auditing negli enti locali attribuisce ad essi “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 dell’azione amministrativa..”. Questi obiettivi generali rappresentano veri e propri indirizzi programmatici che debbono essere sostanziati in obiettivi operativi in relazione alle specifiche possibilità di utilizzazione del controllo di gestione. Nei paragrafi precedenti si è definito il sistema come uno strumento di produzione e organizzazione delle conoscenze sull’attività gestionale dell’ente; lo si è colto nella sua dimensione di vero e proprio sistema informativo da impiegare in relazione alle esigenze dei decisori (amministratori) e gestori (dirigenti) della pubblica amministrazione.

Ma quali sono queste esigenze e quali quindi gli obiettivi operativi a cui tendere?

Si utilizza come elemento esplicativo il seguente quadro di riferimento:

OBIETTIVI DEL CONTROLLO DI GESTIONE

<i>Obiettivi generali</i>	<i>Obiettivi operativi</i>
VERIFICA DELLA REALIZZAZIONE DEGLI OBIETTIVI	- Controllo della realizzazione dei programmi e progetti dell’Ente e dei risultati raggiunti “analisi di efficacia”

<p style="text-align: center;">VERIFICA DEL BUON ANDAMENTO SULLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE</p>	<p>Supporto allo studio dell'organizzazione dell'Ente per:</p> <ul style="list-style-type: none"> - razionalizzare le risorse e migliorare l'assetto dei servizi - qualificare la gestione del personale - creare maggiore motivazione dei dipendenti e migliorare il clima organizzativo
<p style="text-align: center;">VERIFICA DELL'IMPARZIALITA' DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE</p>	<p>Fornire informazioni trasparenti a decisori, gestori e cittadini in ordine a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - programmazione dell'attività - formazione, gestione, rendicontazione dei bilanci - politica tariffaria e rapporto costi/servizi forniti
<p style="text-align: center;">VERIFICA, MEDIANTE VALUTAZIONI COMPARATIVE DEI COSTI E DEI RENDIMENTI, DELLA GESTIONE DELLE RISORSE PUBBLICHE</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Controllo dei costi sostenuti dall'ente in relazione all'attività svolta (analisi di efficienza) - Supporto alle decisioni sull'allocazione delle risorse

Controllare la gestione di una pubblica amministrazione comporta in primo luogo la verifica del raggiungimento dei risultati di tale gestione, in una parola significa sviluppare analisi di efficacia. Nella pubblica amministrazione è spesso difficile misurare i risultati, sia perché gli obiettivi dell'attività non sono identificati o identificabili, sia perché l'attività svolta difficilmente si presta a misurazioni; in quanto è più semplice analizzare i risultati là dove vengono forniti servizi diretti al pubblico, in particolare a domanda individuale, che non quando ci si trova di fronte a funzioni amministrative complesse, come ad esempio quelle di programmazione.

Dal punto di vista concettuale bisogna distinguere diverse fasi del processo di produzione pubblica. Munch, Langer e Rauscher individuano infatti tre livelli di trasformazione degli input del processo produttivo pubblico:¹⁴

- Al primo livello gli input vengono trasformati in offerta di servizi;

- Al secondo livello in soddisfazione di bisogni della cittadinanza;
- Al terzo livello in aumento del benessere dei cittadini.

Ad ognuno di questi livelli corrisponde una diversa accezione del termine “risultato”.

Il concetto di “offerta di servizi al pubblico” coincide solo parzialmente con il concetto di risultato come “esito complessivo delle attività svolte dall’Ente”: tali attività possono concretizzarsi in offerta di servizi diretti con un output facilmente misurabile o indiretti con output difficilmente quantificabile. Per superare le difficoltà di individuazione dell’output dobbiamo ricordare che la produzione dell’Ente è sempre una realizzazione di programmi e progetti. In questo senso l’analisi di efficacia può coincidere ad un primo livello con la *verifica della realizzazione dei programmi*; ad un secondo livello, soprattutto quando questi programmi e progetti abbiano ad oggetto servizi o prodotti quantificabili, l’analisi di efficacia coinciderà con la *verifica dei risultati raggiunti attraverso la realizzazione dei progetti e programmi ad essi sottesi*.

1.7 Il sistema di reporting

In questo paragrafo esaminiamo i flussi informativi che alimentano quest’ultimo processo, e in particolar modo il sistema di reporting. Abbiamo configurato il controllo di gestione finale quale strumento di guida:¹⁵

- Preventivo (ex ante);
- Concomitante (feed-forward);
- Conseguente (feed-back).

A tal fine è necessario che vengano alimentati i processi informativi-organizzativi necessari e utili per un’efficace azione programmatica, per analizzare obiettivamente l’andamento gestionale e in fine per proiettare nel breve periodo i possibili risultati conseguibili; infatti il sistema di reporting evidenzia i risultati delle diverse unità organizzative e supporta l’analisi degli scostamenti. Lo strumento attraverso il quale vengono fornite le informazioni del controllo di gestione viene detto “referto” o “reporting”. Le caratteristiche che tale strumento deve avere sono:

- Sinteticità e completezza di informazioni contabili e non;
- Periodicità ottimale;

¹⁴ Fonte : G. Rauscher, “La produttività negli Enti locali. Uno schema per la ricerca empirica”, 38° Congresso dell’International Institute of Public Finance, Copenhagen, 1982.

¹⁵ Fonte: C. D’Aries, “Il controllo di gestione negli enti locali”, Il Sole 24 ORE, Milano, 2000.

➤ Tempestività rispetto ai dati di riferimento.

Attraverso il referto si esplica l'attività efficace del controllo di gestione. E' preferibile parlare di sistema di reporting, in quanto molte delle informazioni che il referto deve contenere dovrebbero essere ottenute in automatico grazie ad un sistema informativo unitario e globale che l'ente è tenuto ad adottare; solo in tal modo è possibile garantire il requisito di tempestività richiesto al report.

Già l'integrazione della contabilità finanziaria con quella economico-patrimoniale, non a fine ma in corso d'esercizio, consente di ottenere informazioni utili al controllo di gestione. Inoltre, un'utile articolazione preventiva degli indicatori gestionali è la premessa di "cosa" dovere "controllare" durante la gestione stessa. Quindi per avere un'efficace sistema di reporting bisogna che l'ente adoperi la contabilità integrata, che ci sia una articolazione preventiva degli indicatori in relazione agli obiettivi prefissati e, infine la creazione di collegamenti informativi ai fini della redazione del report. Il processo rappresenta la parte dinamica del sistema di controllo ed è centrato sul confronto tra i risultati ottenuti nel corso della gestione e quelli preventivati al fine di valutare ed eventualmente riorientare l'attività.

Preso un qualunque settore di attività del Comune, la struttura organizzativa del controllo ne dettaglia l'articolazione in centri di costo. Ad ogni livello gerarchico di centro è possibile estrarre un primo tipo di report che rappresenta una sorta di conto economico scalare per singoli raggruppamenti di attività. Altra tipologia di informazione può essere ricercata a livello di analiticità dei fattori di costo presenti per singolo centro; questo report risulta di interesse nei casi in cui, per esempio, si intenda esternalizzare delle attività e si debba distinguere tra fattori di costo recuperabili e quelli eliminabili.

Si possono infine produrre delle tavole sintetiche che raggruppano le informazioni sopra dettagliate al fine di avere uno sguardo d'insieme dei singoli centri di costo con la distinzione tra proventi, costi direttamente attribuibili e costi indiretti distinti per natura. Da ultimo, essendo l'attività di programmazione e controllo basata su elementi contabili che intendono rappresentare l'esercizio di una attività svolta in termini quantitativamente e qualitativamente variabili, è possibile produrre report relativi ai singoli indicatori di risultato per centro.

L'obiettivo, infatti, è quello di produrre maggiori o migliori servizi con gli stessi costi o, alternativamente, produrre gli stessi livelli di prestazioni diminuendone il costo.

CAPITOLO 2

Misurare la performance nelle aziende pubbliche

2.1 Introduzione alla misurazione delle performance

La misurazione delle performance è quel processo che attraverso la definizione e la rilevazione di misure, dati, parametri ed indicatori cerca di acquisire informazioni rilevanti sui risultati ottenuti dall'amministrazione pubblica. Tale processo rappresenta uno strumento formidabile a disposizione dei decisori per poter avere informazioni sull'attività dell'Ente locale al fine di poter verificare il grado di realizzazione di programmi e politiche pubbliche.

I sistemi di misurazione della performance possono avere una duplice dimensione e valenza informativa:

- *Dimensione interna*: fornire informazioni ai decisori aziendali al fine di valutare ed implementare programmi e politiche, nonché supportare le scelte gestionali
- *Dimensione esterna*: favorire il controllo esterno da parte di terzi, elaborare documenti di rendicontazione esterna quali bilanci sociali e di mandato, bilanci ambientali.

Considerando solamente la dimensione interna, è possibile evidenziare come le informazioni fornite dai sistemi di misurazione delle performance possono essere utili ad una molteplicità di attività di management tra le quali:

- **gestire le risorse umane**: il sistema di misurazione delle performance rappresenta uno strumento utile per migliorare le prestazioni del personale, attraverso la definizione ed il controllo di obiettivi gestionali motivanti;
- **migliorare la qualità dei processi**: solo una perfetta conoscenza dei fenomeni e dei processi aziendali può condurre ad un continuo miglioramento delle performance;
- **gestire il rapporto con i fornitori**: la tendenza ad esternalizzare servizi da parte della PA ha sicuramente posto il problema della definizione delle caratteristiche del servizio in sede contrattuale ed il conseguente controllo sulle effettive prestazioni;

- **fare benchmarking:** il confronto tra le performance di diversi Enti locali può stimolare il miglioramento nell'erogazione di servizi in quanto permette di comprendere meglio eventuali margini di miglioramento nella gestione di alcune attività.

2.2 Principi per la costruzione di sistemi di misurazione delle performance ¹⁶

E' dunque importante che i sistemi di misurazione della performance siano costruiti, implementati ed utilizzati sulla base del processo decisionale che intendono supportare. Sistemi non adeguati alle finalità per le quali sono stati introdotti rischiano di essere inutili ai fini del miglioramento delle prestazioni e di rappresentare un costo in più per l'ente.

Affinché un sistema di misurazione delle performance sia efficace deve essere costruito sulla base di questi principi:

- Chiarezza del fine

E' importante capire chi utilizzerà le informazioni, come e per quale scopo queste informazioni verranno utilizzate, per questo è necessario costruire indicatori in grado di soddisfare il fabbisogno informativo degli utilizzatori.

- Focalizzazione

Il sistema di misurazione deve essere focalizzato sulle priorità e gli obiettivi strategici che l'ente intende perseguire. Sulla base di questi è necessario capire quali attività sono rilevanti per raggiungere questi obiettivi e quali aspetti della performance sono in linea con le scelte strategiche e quindi concentrare la misurazione.

- Allineamento

E' importante comunicare le scelte strategiche all'interno dell'organizzazione per creare condivisione e consenso al fine di stimolare comportamenti virtuosi. Gli obiettivi strategici generali devono essere declinati all'interno dell'ente attribuendo obiettivi particolari a ciascun centro di responsabilità.

- Bilanciamento

Il sistema deve fornire informazioni rispetto a tutti gli aspetti rilevanti delle performance di un ente, trascurare alcuni aspetti può provocare fenomeni distorsivi e non orientare i comportamenti organizzativi verso un miglioramento dei risultati. Focalizzarsi solo

¹⁶ Fonte: F. Giordano, "Misurare le performance nelle aziende pubbliche", SDA Bocconi, Milano, 2005.

sugli aspetti di costo può per esempio portare a trascurare la dimensione qualitativa (dati extracontabili) del servizio altrettanto importante ai fini di una buona performance.

➤ Solidità

Un efficace sistema di misurazione necessita di indicatori solidi cioè in grado di soddisfare il fabbisogno informativo per il quale sono stati definiti.

2.3 Concetti e criteri per la costruzione degli indicatori

Sul tema delle tipologie degli indicatori e sulle diverse dimensioni delle performance aziendali sono stati formulati numerosi criteri di classificazione ed elaborati diversi modelli concettuali. Per costruire un set di indicatori adeguato è dunque necessario ricorrere a diversi modelli interpretativi, criteri di classificazione, categorie concettuali.

2.3.1 Come e cosa si misura

La *misura* rappresenta il dato in grado di fornirci informazioni su un aspetto della performance. Le misure possono essere date da *parametri*, informazioni su un oggetto di rilevazione, ed *indicatori* che sono dati dal rapporto tra due parametri. E' molto importante considerare come indicatori ad una dimensione (parametri) forniscono una generica informazione (n° servizi erogato, n° sovvenzioni) rispetto ad indicatori che mettono in relazione due dimensioni (n° sovvenzioni/n° richieste ricevute). Gli indicatori acquistano sicuramente ancora più valore attraverso un confronto spaziale (benchmarking) o temporale (costruzione serie storica). Gli indicatori possono essere distinti in *indicatori monetari*, se utilizzano valori economici (es. indicatori di costo), e *indicatori non monetari*, se utilizzano valori numerici o dati fisico-tecnici.

Per misurare la performance di un Ente locale o di una semplice unità operativa, nell'erogazione di un servizio o nella produzione di un bene, è necessario rilevare dati ed informazioni rispetto a tre oggetti di indagine:

L'**input** è l'insieme dei fattori produttivi acquisiti dall'Ente locale ed impiegati nella produzione di un bene o erogazione di un servizio. I fattori produttivi possono essere risorse finanziarie, materiali, umane e strumentali a seconda della tipologia del bene o del servizio. Essi possono essere espressi sia in termini monetari, costo di acquisizione, sia non monetari, quantità utilizzata (es. ore di lavoro).

L'**output** è l'insieme dei risultati conseguiti dall'attività dell'unità operativa in termini di quantità, qualità, di beni prodotti e servizi erogati.

L'**outcome** rappresenta l'impatto che gli output ed in generale tutta l'attività dell'unità operativa o dell'Ente locale ha avuto sui cittadini. La rilevazione degli outcome nel settore pubblico è posta in essere per verificare se i bisogni della collettività vengono soddisfatti.¹⁷

<i>Servizio/programma</i>	<i>Input</i>	<i>Output</i>	<i>Outcome</i>
Manutenzione stradale	Materie prime, manodopera	Km di strada asfaltata, n° di cartelli segnaletici posti	Km di strada di competenza
Prevenzione stradale	Personale	Ore di pattugliamento	N° di incidenti rilevati durante l'anno

2.4 Le dimensioni della performance: i concetti di efficienza, efficacia e qualità

2.4.1 L'efficienza

L'*efficienza* (fare le cose bene) misura la capacità di un'unità operativa di massimizzare il rapporto tra i fattori produttivi impiegati nell'attività ed i risultati ottenuti, a parità di altre condizioni. Da questa definizione emerge che gli elementi da cui dipende l'efficienza sono tre, da tenere in considerazione nella fase di misurazione degli indicatori e nell'attività di misurazione:¹⁸

- L'**input**: l'efficienza è influenzata dal processo d'acquisizione dei fattori produttivi secondo due variabili.
 - La prima è rappresentata dalla *variabile costo*. Acquisire i fattori produttivi al più basso costo possibile a parità di qualità influenza positivamente l'efficienza. Questa variabile è molto importante negli Enti locali dove le risorse economiche a

¹⁷ Fonte: F. Giordano, "Misurare le performance nelle aziende pubbliche", SDA Bocconi, Milano, 2005.

¹⁸ Fonte: C. D'Aries, "Il controllo di gestione negli enti locali", Il Sole 24 ORE, Milano, 2000.

disposizione sono fisiologicamente insufficienti a soddisfare la domanda di servizi. Una delle sfide che ci si pone nel misurare l'efficienza è rappresentata proprio dal risparmio dei costi di acquisizione dei fattori produttivi.

- La seconda è rappresentata dalla *qualità*. E' necessario acquisire fattori produttivi di un livello qualitativo coerente con la qualità e quantità dell'output a cui sono destinati. Input qualitativamente non coerenti con gli output specifici possono richiedere dei costi aggiuntivi per riuscire a raggiungere gli obiettivi di output desiderati. Per esempio se un comune avesse bisogno di una risorsa umana per attivare un nuovo servizio, può decidere di spostare un dipendente da un altro ufficio o acquisire una nuova risorsa qualificata; sicuramente nel primo caso otterrà un risparmio nel breve sul costo del personale che sicuramente nel lungo periodo verrà annullato da spese di formazione e consulenza per sopperire a problemi di inefficienza dovuti al basso livello di competenza del dipendente trasferito. Quindi la seconda opzione potrebbe risultare più efficiente.
- Il **processo produttivo**: definite ed acquisite le risorse necessarie per produrre un bene o per erogare un servizio l'attenzione si sposta sulla fase del processo di trasformazione. L'efficienza infatti dipende dal modo in cui i fattori vengono impiegati nel processo produttivo a parità di altre condizioni. Eventuali utilizzi impropri di risorse, quali sprechi o non correttezza nell'uso dei fattori produttivi, sono la principale causa di problemi di inefficienza. Questi problemi vengono spesso rilevati attraverso l'utilizzo di indicatori di produttività o rendimento e indicatori di costo. La produttività misura il livello di output prodotto per unità di input e si calcola rapportando dati di output con dati di input. Gli indicatori di costo invece misurano il grado di assorbimento delle risorse per unità di output prodotto e si calcolano rapportando valori di costo (input) e qualità di output.

<i>Indicatori di produttività</i>	<i>Indicatori di costo</i>
Output per h/ora uomo = Tempo impiegato per imbustare delle lettere / n° di lettere imbustate	Costo medio unitario di una variabile di un pasto = Totale costi alimenti / n° di pasti erogati
Output per h/ora macchina = Tempo impiegato dalla stampante / n° di fogli stampati	Costo unitario della carta = Totale costo carta / n° di libri stampati

- **L'output:** per valutare il grado di efficienza dell'Ente locale è indispensabile considerare le caratteristiche dell'output in merito sia alla qualità richiesta che alla valenza sociale del servizio erogato o del bene prodotto. Produrre output di maggiore qualità spesso richiede l'impiego di maggiori fattori produttivi, pertanto a parità di risorse impiegate un Ente sarà egualmente efficiente se produrrà meno quantità di output ma di migliore qualità. Per quanto riguarda la valenza sociale è necessario sottolineare come un'amministrazione pubblica per assicurare servizi a categorie sociali deboli quasi sempre operi in condizioni di inefficienza.

2.4.2 L'efficacia

L'*efficacia* (fare le cose che contano) misura la capacità di un'unità operativa di raggiungere gli obiettivi definiti e le proprie finalità. Dalla distinzione tra obiettivi e finalità nascono due differenti approcci al concetto di efficacia.

Il primo approccio considera l'efficacia come una dimensione rilevante per tutti i livelli dell'organizzazione e da misurare su tutto il ciclo input-output-outcome, infatti nella fase di programmazione vengono definiti obiettivi su tutti e tre gli oggetti di indagine.

Accettando questa impostazione è necessario distinguere due tipologie di efficacia:

- *L'efficacia gestionale* riguarda la sfera interna dell'Ente locale e misura il raggiungimento degli obiettivi di gestione definiti in sede di programmazione. Quindi la misurazione avviene attraverso il confronto tra i valori-obiettivo programmati ed i valori effettivamente rilevati in sede di consuntivo. Esempi di indicatori:
 - costo previsto / costo effettivo
 - servizi erogati / servizi programmati
 - qualità servizio erogato / servizio standard.
- *L'efficacia sociale* riguarda la sfera tra Ente locale e l'ambiente esterno e misura la capacità dell'organizzazione di soddisfare i bisogni della collettività a cui è chiamato a far fronte attraverso la produzione di beni e l'erogazione di servizi. L'efficacia sociale misura l'effetto ultimo dell'attività dell'Ente e, dunque, anche il

grado di raggiungimento degli obiettivi strategici definiti in sede di pianificazione.

Esempi di indicatori:

- n° servizi erogati / domanda complessiva di servizi richiesti
(posti asilo nido / totale bambini residenti, disabili accompagnati / totale disabili)
- qualità dei servizi erogati / qualità dei servizi attesa
(tempo effettivo di attesa per una pratica / tempo atteso)

Il secondo approccio al concetto di efficacia per certi versi è molto simile alla definizione sopra proposta di efficacia sociale. Partendo dal presupposto che la finalità dell'ente locale è quella di soddisfare i bisogni della collettività, l'efficacia può essere intesa come "coerenza tra quantità e qualità del prodotto dell'attività, considerato come risultato intermedio dell'attività amministrativa, e quantità e qualità dei bisogni il cui soddisfacimento costituisce il risultato finale". Questa definizione pone l'accento sulla relazione tra output ed outcome quale elemento caratterizzante dell'agire efficace dell'Ente locale. Date le peculiari finalità e caratteristiche dell'ente locale il concetto di efficacia può assumere particolare connotazioni data la complessità dei bisogni da soddisfare e delle finalità da perseguire. A volte possono essere ricondotte direttamente all'erogazione di un servizio altre volte rappresentano profili generali che riguardano l'azione amministrativa nel suo complesso. Pertanto l'efficacia amministrativa può essere misurata in termini di:

- **equità**, la capacità di erogare servizi a soggetti deboli, disabili, anziani;
- **partecipazione**, la capacità di coinvolgere i cittadini nel processo decisionale;
- **comunicazione e trasparenza**, la capacità di informare i cittadini sull'attività amministrativa;
- **legalità**, la capacità di agire con responsabilità ed imparzialità.

Esempi di parametri ed indicatori:¹⁹

<u>Equità</u>	utenti disabili / totale utenti, immobili senza barriere architettoniche / totale immobili, n° utenti disabili mezzi di trasporto / totale utenti mezzi di trasporto
---------------	--

¹⁹ Fonte: F. Giordano, "Misurare le performance nelle aziende pubbliche", SDA Bocconi, Milano, 2005.

<u>Legalità</u>	n° richieste di intervento al difensore civico per “mala” amministrazione in un anno
<u>Partecipazione</u>	n° iniziative in collaborazione con la società civile / totale iniziative, comitati con rappresentanti della società civile / totale comitati
<u>Comunicazione</u> e	copie di bilanci richieste da esterni all’ente in un anno,
<u>Trasparenza</u>	n° inserzioni o comunicati istituzionali apparsi sulla stampa in un anno

2.4.3 La qualità

La *qualità* altra dimensione rilevante ai fini della valutazione complessiva della performance dell’Ente locale, è la qualità. Essa è la dimensione della performance più complessa da misurare, che presenta generalmente più costi nella misurazione e per questo spesso trascurata. Si vuole soprattutto porre l’accento su due elementi: da una parte la necessità di valorizzare l’elemento umano, spesso trascurato in tali contesti, e, dall’altra, il concetto di miglioramento continuo, che ben si adegua con le esigenze attuali delle amministrazioni pubbliche locali. La misurazione della qualità può essere ricondotta a due ordini di motivi:

- La qualità è un concetto relativo. Non esiste infatti una qualità assoluta ma una qualità percepita che dipende dalle tipologie e dalle aspettative dell’utente e dalle caratteristiche finali del prodotto o del servizio erogato.
- La qualità presenta elementi intangibili. La dimensione della qualità dipende da fattori tangibili, caratteristiche fisico-tecniche del prodotto o servizio e da aspetti intangibili della prestazione quali comfort, accesso e chiarezza della comunicazione. Quest’ultimi aspetti hanno un’enorme rilevanza nelle amministrazioni pubbliche che devono erogare servizi, infatti la qualità di un servizio dipende prevalentemente da fattori intangibili quali la competenza del personale, la disponibilità, la cortesia, la sollecitudine.

Questi due aspetti sono incorporati nella definizione di qualità del servizio fornita da una direttiva del Ministero della Funzione Pubblica: “la qualità di un servizio può essere definita come la globalità degli aspetti e delle caratteristiche di un servizio da cui dipendono le sue capacità di soddisfare completamente un dato bisogno”.

Gli elementi da tenere presente ai fini della costruzione di indicatori di qualità, per misurare il livello della customer satisfaction e della qualità del servizio erogato sono:

- migliorare la fornitura del servizio in termini di:²⁰
 - velocità e riduzione delle attese;
 - comodità e agevolazione del cittadino;
 - chiarezza;
- innovare e far evolvere il servizio in termini di:
 - aumento delle utenze;
 - attenzione alle fasce deboli;
 - innovazione del servizio;
- controllare e correggere il servizio in termini di:
 - affidabilità;
 - standard qualitativo;
 - velocità nell'eliminare disservizi e/o imprevisti;

Ai fini del controllo di gestione, ciò che è importante è:

- individuare le aree di intervento, che, ad esempio, per i comuni possono essere rappresentate dai settori, a cui collegare i programmi;
- individuare i centri di responsabilità e i centri di costo;
- individuare gli obiettivi, che:
 - per le aree di intervento possono essere rappresentate dalle finalità generali che si intendono perseguire (le cosiddette “missioni”)
 - per i centri di responsabilità e i centri di costo sono obiettivi gestionali e di performance specifici.

Mentre al primo obiettivo è possibile collegare il cosiddetto controllo strategico, ossia strumenti politici idonei al raggiungimento degli obiettivi stessi, al secondo obiettivo, invece, è deputato il controllo di gestione e la valutazione del personale, ossia gli strumenti per il raggiungimento degli obiettivi gestionale sono rappresentati dalle risorse umane, strumentali e finanziarie tipiche del Peg.

²⁰ Fonte: C. D'Aries, "Il controllo di gestione negli enti locali", Il Sole 24 ORE, Milano, 2000.

2.5 La centralità degli obiettivi ai fini dell'individuazione degli indicatori

Se è vero che l'attività di controllo di gestione è finalizzata a monitorare, nel corso dell'esercizio, il grado di realizzazione degli obiettivi e a verificare a consuntivo i livelli di efficacia e di efficienza raggiunti nell'attività amministrativa, gli obiettivi da definire prima della gestione assumono una grande importanza ai fini:

- della individuazione della responsabilità gestionale;
- della individuazione delle risorse umane, strumentali e finanziarie necessarie per il loro raggiungimento;
- della individuazione degli indicatori che possano consentire di esprimere un giudizio sull'operato dei preposti responsabili e sulla performance gestionale conseguita.

In tale contesto qualora gli obiettivi non risultino validi, essi non sarebbero in grado di dare un controllo efficace.

Ad esempio, l'espressione "miglioramento del grado di efficienza dello stato di manutenzione del patrimonio comunale" non potrà essere considerato un valido obiettivo, in quanto:²¹

- è indeterminabile;
- non fa intendere l'attuale stato di efficienza del grado manutentivo del patrimonio e quello da raggiungere;
- non consente di individuare delle "priorità" di intervento che normalmente sono inevitabili in relazione al concetto economico di scarsità o insufficienza di risorse economiche;
- non consente di correlare il grado di assorbimento di risorse economico-finanziarie, strumentali e umane per il raggiungimento dell'obiettivo.

²¹ Fonte: C. D'Aries, "Il controllo di gestione negli enti locali", Il Sole 24 ORE, Milano, 2000.

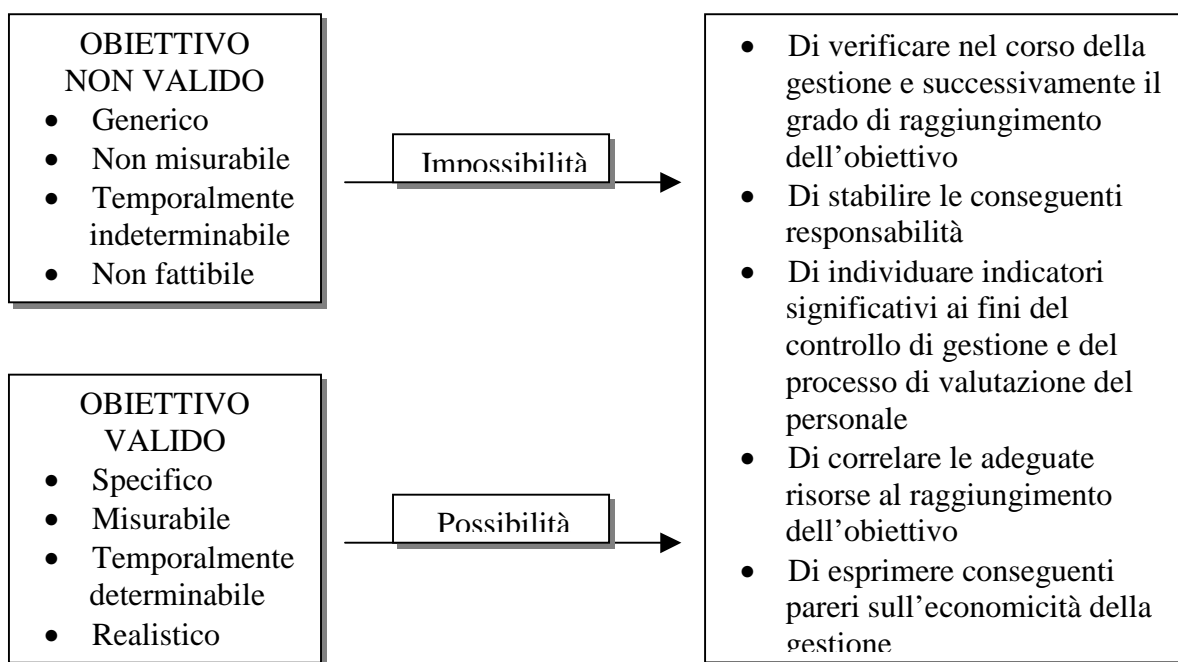


Figura 3 - tipi di obiettivo e conseguenze²²

Viceversa, partire da un rapporto sullo stato attuale del processo manutentivo degli immobili e stabilire eventualmente il grado di intervento che ciascuno di essi necessita, quantificandone preventivamente le risorse occorrenti, potrà consentire ai soggetti coinvolti, politici e dirigenti, in sede di negoziazione degli obiettivi, di stabilire:

- una priorità di intervento;
 - una valutazione adeguata della concreta azione da svolgere nel corso dell'esercizio successivo e di quelli a venire;
 - il grado di efficienza da raggiungere anche in relazione alla possibilità di quantificare preventivamente il consumo di risorse per singolo intervento;
 - i tempi di raggiungimento degli obiettivi e il monitoraggio durante la gestione;
 - i presupposti per un efficiente programmazione futura degli interventi;
 - i metodi e le procedure dei sistemi di controllo interni che potranno esplicitare le rispettive finalità.
-

²² Fonte: C. D'Aries, "Il controllo di gestione negli enti locali", Il Sole 24 ORE, Milano, 2000.

Ricordando come il Peg rappresenti il documento gestionale che realizza il collegamento tra obiettivi, dotazioni e responsabili, si può affermare che il processo del controllo di gestione trova la sua ratio applicativa e di riferimento proprio nel piano esecutivo di gestione. Mentre la parte monetaria del Peg, grazie alla sua articolazione in centri di costo e in capitoli di entrata e di spesa, può consentire e agevolare l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale, la parte "non monetaria" dello stesso Peg dovrebbe contenere obiettivi validi e così articolati:

- collegamento al "progetto" di cui al programma della relazione revisionale e programmatica nonché al bilancio pluriennale;
- individuazione delle azioni e delle attività da svolgere per il conseguimento dei singoli obiettivi;
- individuazione del servizio o dei servizi direttamente coinvolti per singolo obiettivo;
- individuazione dei servizi di supporto per il raggiungimento dell'obiettivo;
- rappresentazione e quantificazione degli eventuali interventi diretti di spesa per il raggiungimento del singolo obiettivo;
- individuazione di indicatori di risultato.

Solo a queste condizioni sarà possibile attivare un corretto sistema di controllo di gestione e monitorare periodicamente la realizzazione degli obiettivi ed esprimere giudizi sul grado e sull'economicità del raggiungimento degli stessi.

CAPITOLO 3

L'esperienza nel Comune di Campolongo Maggiore

3.1 Introduzione al lavoro svolto.

L'esperienza di stage presso il Comune di Campolongo Maggiore ha avuto una durata di quattro mesi, indicativamente da fine marzo a fine luglio, ed in questo periodo sono stato inserito nell'ufficio dell'area finanziaria del Comune. Questa esperienza nella mia carriera universitaria è stata possibile dal momento che, con le nuove direttive del legislatore, ogni ente locale deve attuare un processo di controllo di gestione. Per questo motivo il Comune di Campolongo Maggiore, attraverso la Responsabile del settore finanziario dello stesso, la Dott.ssa Alexia Boscaro, ha avviato un processo di attuazione del controllo di gestione.

Questo processo è stato condiviso con altri Enti Locali, quali Fossò, nel quale ho svolto una parte del mio stage, Fiesse D'Artico e Dolo, allo scopo di implementare uno stesso modello di controllo per riuscire a fare dei confronti rapidi ed efficaci; visto che l'oggetto dell'analisi da svolgere è molto complicato, la Scuola di Direzione Aziendale dell'Università Bocconi di Milano ha prestato tutte le consulenze del caso.

Lo stage è stato così suddiviso:

una prima fase è stata quella di seguire un corso di tre giornate: le prime due tenute dal Professore Enrico Guarini della SDA Bocconi con lo scopo di coinvolgere tutto il personale dei vari Comuni cercando di sensibilizzarlo sulle tematiche del controllo di gestione attraverso l'analisi di casi pratici in cui si dovevano prendere delle decisioni di carattere economico e sociale; una terza giornata tenuta dal Professore Filippo Giordano della SDA con lo scopo di definire gli obiettivi e la misurazione della performance negli enti locali. Conseguentemente a questi incontri si è cominciati a prelevare i dati dal bilancio d'esercizio dei vari Enti, e per quanto attiene allo stage ho analizzato quelli del Comune di Campolongo Maggiore e Fossò, costruendo tabelle in valore assoluto e pro-capite e calcolando indici;

una seconda fase invece è stata quella di entrare più nel specifico di ogni singolo settore del Comune di Campolongo Maggiore, con analisi anche di dati contabili ed extra-contabili, in aggiunta a quelli di carattere economico-finanziario.

L'obiettivo dello stage è stato quello di sviluppare ed implementare un sistema di controllo di gestione in forma associata tra i Comuni che si sono avvalsi della consulenza della SDA Bocconi, con particolare attenzione nel fornire ai dipendenti dei Comuni una cultura gestionale orientata al raggiungimento dei risultati e di stimolare un confronto attivo tra le diverse amministrazioni che sono state coinvolte nel progetto, per riuscire a creare un continuo miglioramento delle prestazioni nell'erogazione dei servizi comunali.

3.2 Il Comune di Campolongo Maggiore

Il Comune in cui ho svolto lo stage, che sta alla base di questa relazione finale, si trova in Provincia di Venezia ai confini con quella di Padova, e fa parte dei comuni della Riviera del Brenta, con un'estensione all'incirca pari a 23,55 km quadrati prevalentemente agricolo, con un numero di abitanti che negli ultimi anni ha mostrato un costante aumento, fino a sfiorare ad oggi le 10000 unità. Il Comune di Campolongo Maggiore oltre al capoluogo è formato da altre due frazioni: Bojon e Liettoli.

Proprio lo scorso giugno il comune è stato oggetto dell'elezione per il rinnovo del Consiglio Comunale, confermando il Sindaco e la giunta che governavano il Comune in precedenza. Si aggiunge che l'amministrazione ha già redatto per il mandato precedentemente assegnatoli dalla cittadinanza 2001-2006 il Bilancio di Mandato, nel quale si spiega ai cittadini la situazione economica, sociale, sportiva, dell'ambiente e manutentiva che la giunta ha raggiunto nel suo mandato di governo del Comune.



3.3 Avvio del controllo di gestione

Come ho detto in precedenza, si è cercato in una prima fase di prelevare i dati di tipo finanziario sia dal bilancio consuntivo che dal bilancio di previsione. Si è deciso di prendere in considerazione tre anni per riuscire a svolgere delle analisi di trend sull'andamento della pubblica amministrazione, in modo particolare gli anni 2003 - 2004 - 2005.

Una prima parte è composta da indici che hanno come oggetto il totale del titolo II della spesa del bilancio sia quello a consuntivo che quello di previsione tenendo conto sia dell'importo dell'impegnato, dello stanziato definitivo e dello stanziato iniziale, del pagato sia solo di competenza che il totale.

Capacità di avviamento degli investimenti (assoluto)

CAMPOLONGO MAGGIORE			
TITOLO	ANNO		
	2003	2004	2005
titolo 2 impegnato	3.207.593,21	1.328.036,57	3.532.239,23
titolo 2 stanziato definitivo	3.231.636,46	3.280.075,59	3.706.469,59
titolo 2 stanziato iniziale	2.316.011,96	2.052.648,28	3.082.253,24
Indice di avviamento degli investimenti	99,26	40,49	95,30
Indice di avviamento degli investimenti	138,50	64,70	114,60

Questo indice vuole mostrare la capacità che l'Ente ha avuto, durante il periodo di riferimento, di avviare gli investimenti: calcolando il rapporto tra impegnato e stanziato definitivo e poi tra impegnato e stanziato iniziale.

Investimenti (pro-capite)

CAMPOLONGO MAGGIORE			
TITOLO	ANNO		
	2003	2004	2005
titolo 2 impegnato	3.207.593,21	1.328.036,57	3.532.239,23
n° abitanti	9.361	9.475	9.627
titolo 2 impegnato pro-capite	342,65	140,16	366,91

Capacità di realizzazione degli investimenti (assoluto)

CAMPOLONGO MAGGIORE			
TITOLO	ANNO		
	2003	2004	2005
titolo 2 impegnato	3.207.593,21	1.328.036,57	3.532.239,23
titolo 2 pagato (competenza)	252.524,55	278.305,64	1.112.192,58
Indice di realizzazione degli investimenti	7,87	20,96	31,49

Con questo indice si valuta il grado di realizzazione degli investimenti, prendendo in considerazione l'importo del pagato solo di competenza rapportandolo all'impegnato.

Come si nota dalla tabella nei tre anni c'è stato un costante aumento del pagato fino ad arrivare al 31,49 per cento dell'impegnato.

Correttezza delle previsioni degli investimenti (assoluto)

CAMPOLONGO MAGGIORE			
TITOLO	ANNO		
	2003	2004	2005
titolo 2 previsto	2.316.011,96	2.052.648,28	3.082.253,24
titolo 2 stanziato definitivo	3.231.636,46	3.280.075,59	3.706.469,59
Indice di correttezza delle previsioni	71,67	62,58	83,16

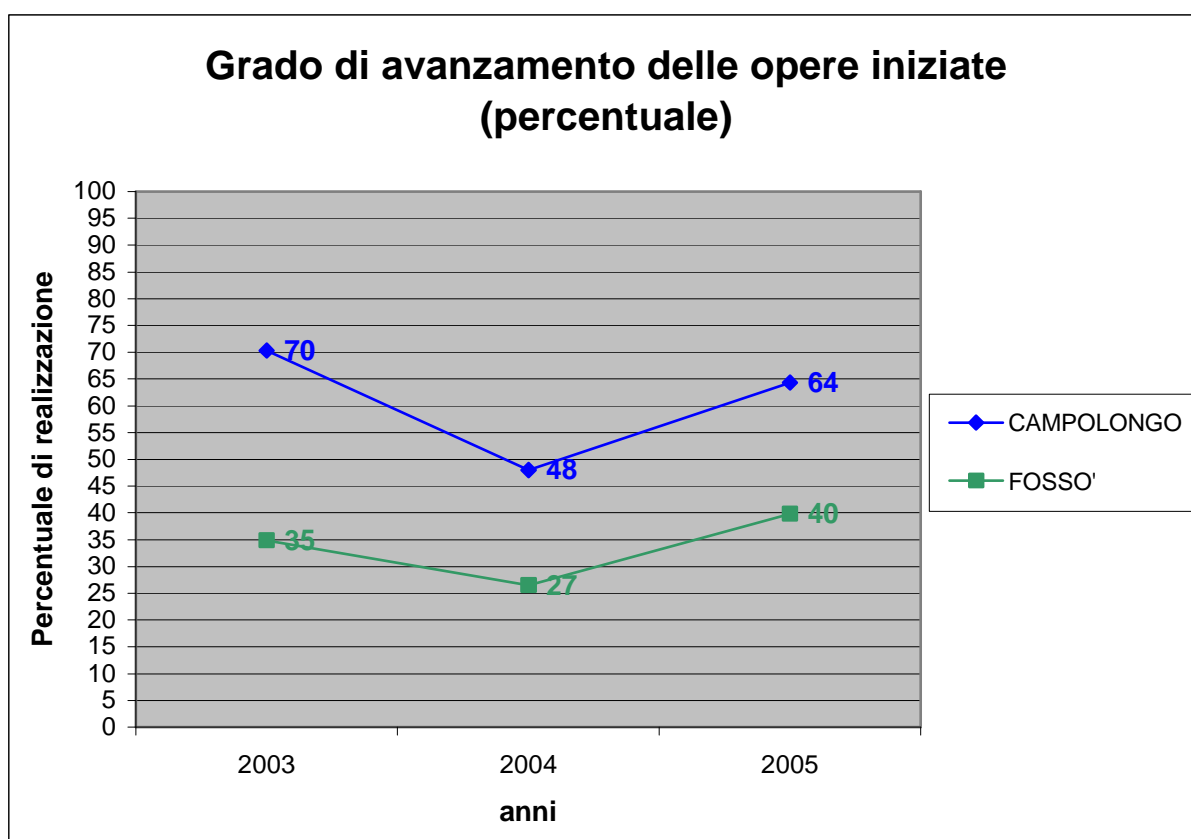
In questo indice si è rapportato il previsto sullo stanziato definitivo per valutare se le previsioni di bilancio erano giuste o meno.

Grado di avanzamento delle opere iniziate

CAMPOLONGO MAGGIORE			
VOCE	ANNO		
	2003	2004	2005
pagamenti in c/residui	1.720.125,91	1.736.326,52	1.562.355,64
inossistenze di residui passivi	108.794,76	54.126,70	359.754,83
residui passivi iniziali	2.600.950,55	3.727.098,54	2.986.376,25
pagamenti in c/residui + inossistenze di residui passivi			
residui passivi iniziali	70,32%	48,04%	64,36%

FOSSO'			
VOCE	ANNO		
	2003	2004	2005
pagamenti in c/residui	1.207.032,26	1.054.639,35	1.469.215,53
innsistenze di residui passivi	32.799,60	13.967,74	8.478,81
residui passivi iniziali	3.552.137,59	4.030.294,67	3.711.938,86
pagamenti in c/residui + innsistenze di residui passivi	34,90%	26,51%	39,81%
residui passivi iniziali			

L'indice, qui sopra calcolato, vuole misurare la capacità degli Enti a finire le opere che sono state iniziate. Come si nota Campolongo riesce a realizzare e concludere le opere iniziate in percentuale maggiore rispetto a Fossò, all'incirca con lo stesso trend negli anni in considerazione.



3.4 Le entrate

Le entrate del bilancio di un Ente Locale sono suddivise in 6 titoli:

- I. Entrate Tributarie
- II. Entrate da Trasferimenti Correnti, dallo Stato, Regione, Enti del settore pubblico
- III. Entrate Extra-Tributarie
- IV. Entrate da Alienazioni e Trasferimenti di Capitale
- V. Entrate derivanti da Accensioni di Prestiti
- VI. Entrate per Servizi per conto di Terzi

Ogni titolo è suddiviso in CATEGORIE, che a loro volta sono divise in RISORSE e infine in CAPITOLI.

Nell'avvio dell'analisi di bilancio abbiamo analizzato solo i primi 4 titoli delle entrate lasciando da verificare i restanti due titoli, ossia l'accensione di prestiti e i servizi per conto di terzi, le cosiddette partite di giro.

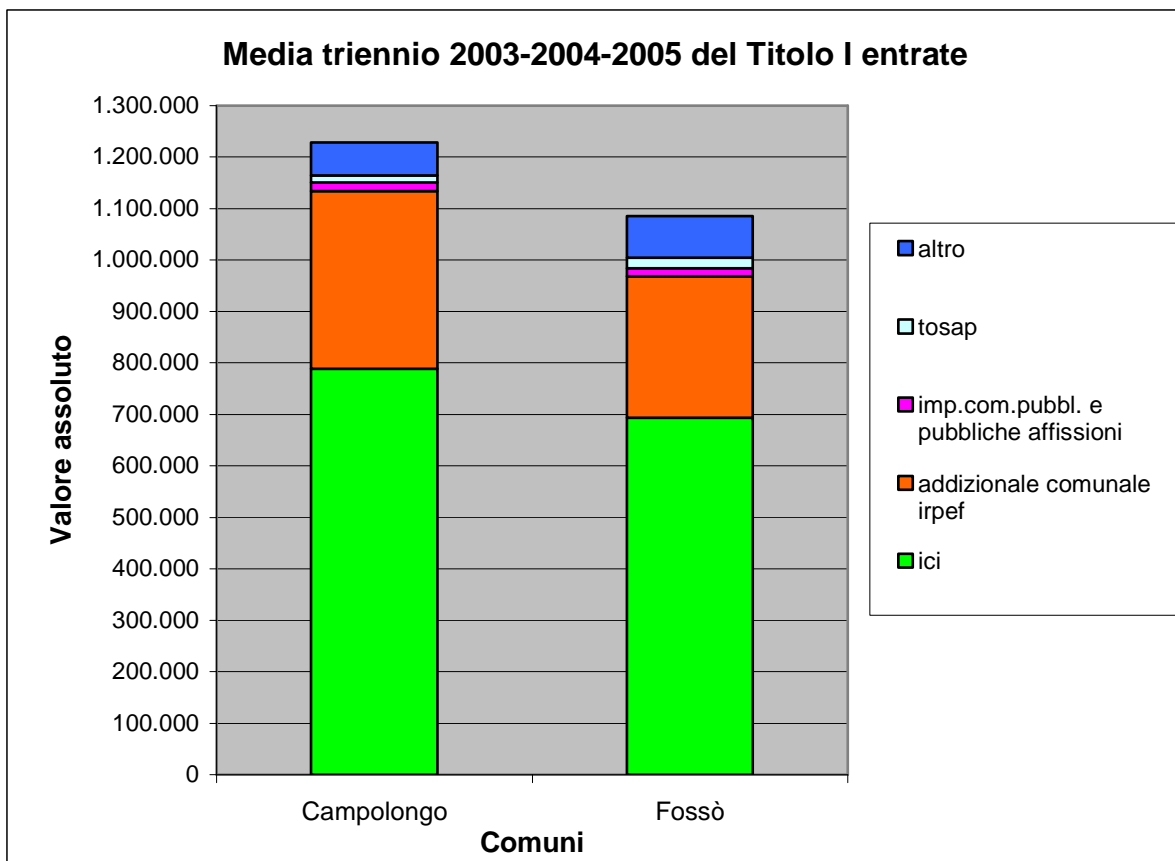
	CAMPOLONGO MAGGIORE		
	2003	2004	2005
Titolo I			
ICI	756.267,78	793.148,67	817.933,11
addizionale comunale irpef	330.343,65	345.793,50	360.220,50
imposta comunale pubblicità e pubbliche affissioni	9.442,07	16.942,60	20.829,69
tosap	13.998,83	13.768,79	14.020,88
altro	58.930,95	65.883,40	66.496,54
Totale	1.168.983,28	1.235.536,96	1.279.500,72
Parte Titolo I + Titolo II			
compartecipazione irpef	889.563,44	874.859,91	874.835,00
add. sul consumo di energia elettrica	116.865,47	122.684,73	122.684,74
titolo II - trasferimenti	1.251.040,97	1.233.412,42	1.192.980,43
Totale	2.257.469,88	2.230.957,06	2.190.500,17
Titolo III			
proventi dei servizi pubblici	457.703,42	469.402,53	428.358,23
proventi dei beni dell'ente	24.842,02	23.200,33	24.491,89
proventi diversi	33.098,75	25.209,74	3.098,74
contravvenzioni	81.919,49	66.886,46	61.038,19
proventi da convenzioni	51.507,94	13.052,14	0,00
altro	24.180,08	54.538,52	35.164,50
Totale	673.251,70	652.289,72	552.151,55
Titolo IV			
alienazione di beni patrimoniali	88.883,46	37.514,60	92.903,16
trasferimenti	121.072,93	101.890,06	261.247,88
oneri di urbanizzazione	402.178,27	536.374,26	601.457,39
Totale	612.134,66	675.778,92	955.608,43

Come si vede dalla tabella si è cercato di analizzare il titolo 1 solo nella parte di tributi sui quali il Comune può decidere e mettendo assieme al titolo 2 le voci del titolo 1 che il Comune non riesce a modificare a sua discrezione ma che sono decise per legge o derivano da decisioni di altri enti, quindi la compartecipazione Irpef che dipende dai redditi che i cittadini di Campolongo hanno, e lo stesso dicasi per l'addizionale sul consumo di energia elettrica che dipende dal consumo che gli abitanti hanno durante l'anno di riferimento, entrambe con aliquote decise dall'alto.

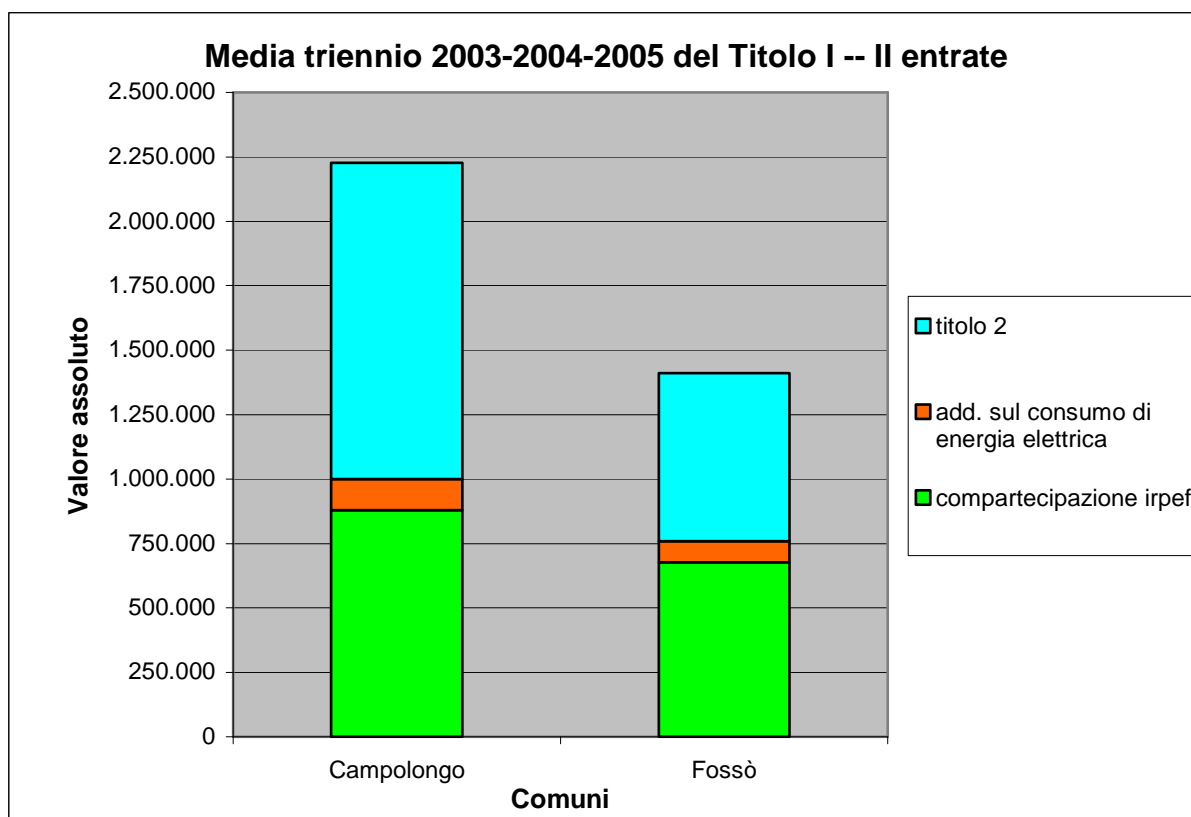
Dal titolo 3 si è analizzato in modo specifico le contravvenzioni, parte molto rilevante nel bilancio del Comune e i proventi da convenzioni, estrapolandoli dai proventi dei servizi pubblici.

Qui di seguito si analizzeranno non solo le entrate del Comune di Campolongo, ma si farà un'analisi di bench-marking con il Comune di Fossò, per ogni titolo in modo dettagliato.

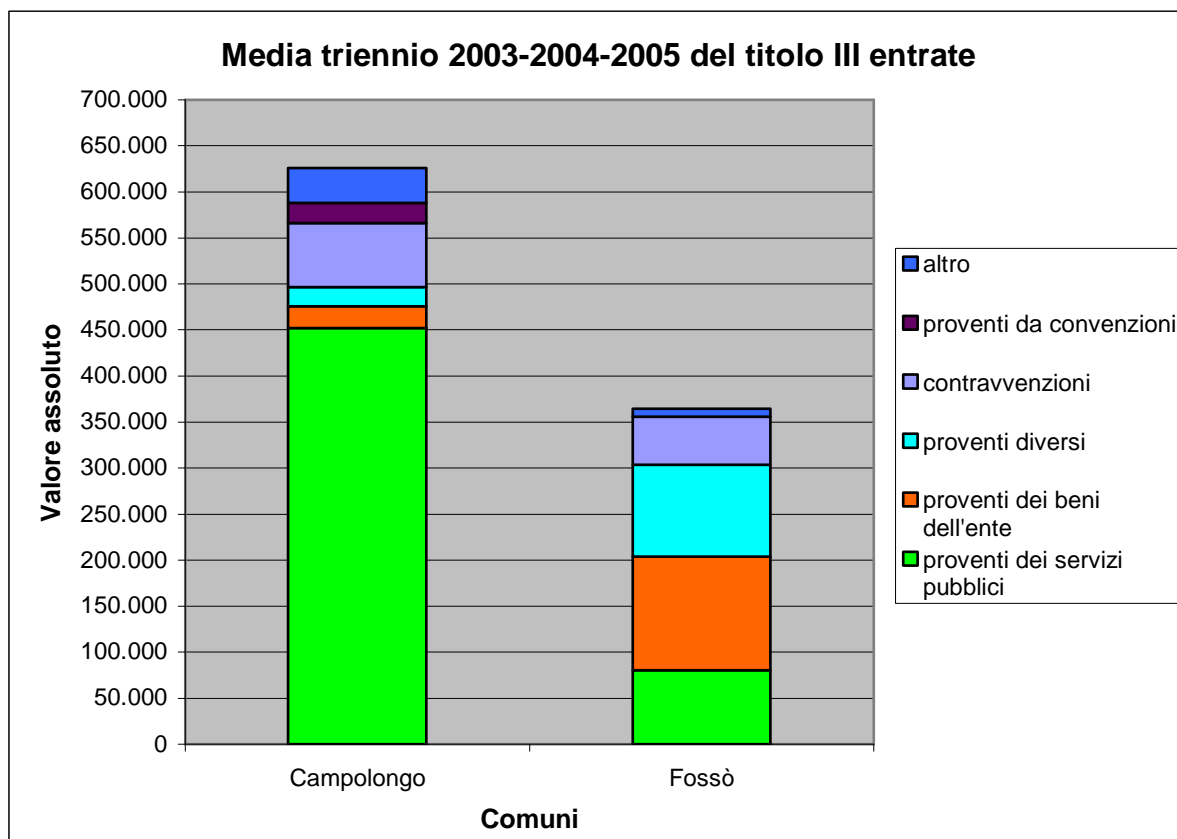
Media Triennio 2003-2005 Titolo I Entrate Tributarie	Campolongo	Fossò
ici	789.117	693.096
addizionale comunale irpef	345.453	275.388
imp.com.pubbl. e pubbliche affissioni	15.738	15.335
tosap	13.930	20.709
altro	63.770	80.813



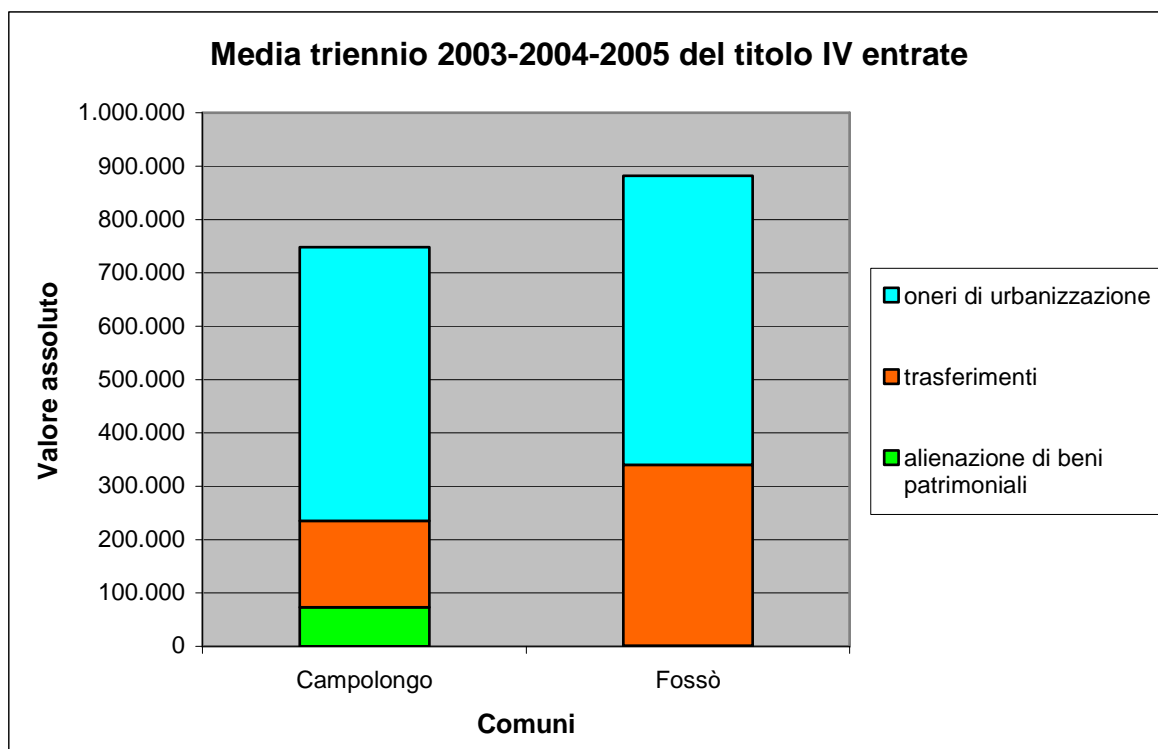
Media Triennio 2003-2005 Titolo I –II Entrate definite da altri livelli di governo (trasferimenti e altri tributi)	Campolongo	Fossò
compartecipazione irpef	879.753	676.526
add. sul consumo di energia elettrica	120.745	82.008
titolo II - trasferimenti	1.225.811	652.201



Media Triennio 2003-2005 Titolo III Entrate Extra-tributarie	Campolongo	Fossò
proventi dei servizi pubblici	451.821	80.596
proventi dei beni dell'ente	24.178	123.350
proventi diversi	20.469	99.521
contravvenzioni	69.948	52.333
proventi da convenzioni	21.520	0
altro	37.961	8.829



Media Triennio 2003-2005 Titolo IV Entrate Patrimoniali	Campolongo	Fossò
alienazione di beni patrimoniali	73.100	1.045
trasferimenti c/capitale	161.404	338.964
oneri di urbanizzazione	513.337	542.267



3.5 Le uscite

Le uscite nel bilancio sono suddivise in 4 titoli:

- I. Spese Correnti
- II. Spese in Conto Capitale
- III. Rimborso di Prestiti
- IV. Spese per Servizi per conto di Terzi

Ogni titolo è diviso in FUNZIONI, che a loro volta sono divise in SERVIZI, che si dividono in INTERVENTI (diversi per ogni titolo) e infine in CAPITOLI.

Durante lo stage si sono analizzati i primi due titoli, in modo particolare il titolo delle spese in conto capitale è stato analizzato in ogni sua funzione.

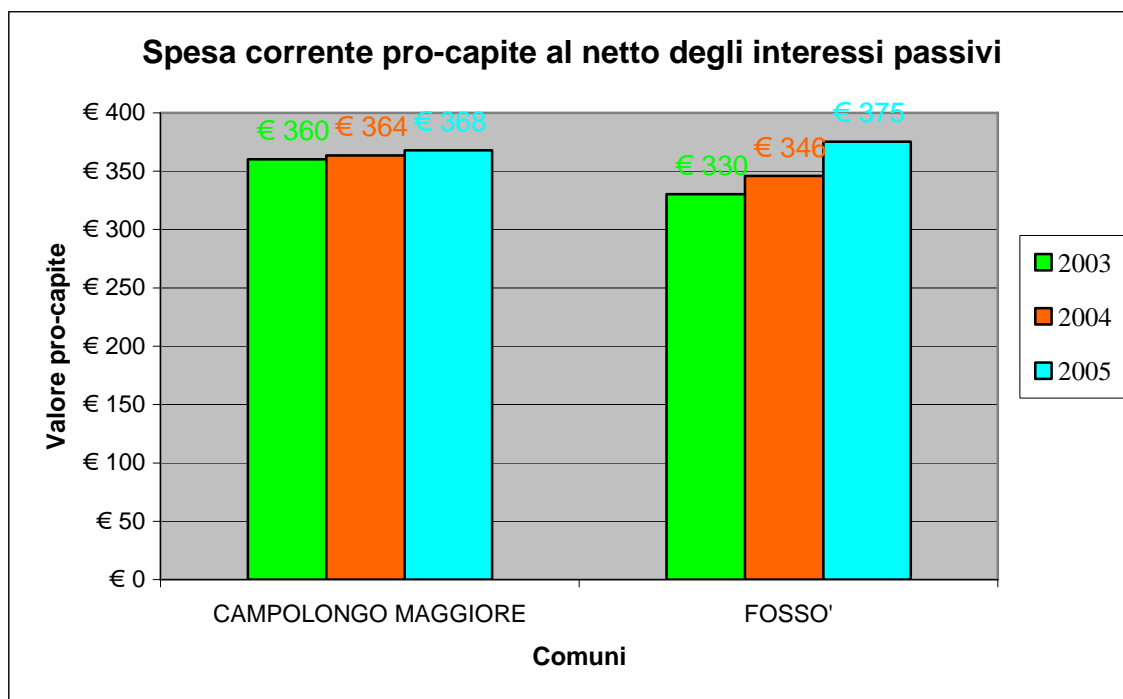
3.5.1 Titolo I - spesa corrente

Spesa totale assoluta e pro-capite al netto degli interessi

	CAMPOLONGO MAGGIORE		
	2003	2004	2005
Spesa totale(IMPEGNATO)	3.672.227,14	3.802.775,84	3.896.864,87
interessi passivi(definitivo)	301.074,73	357.967,47	354.507,52
Δ al netto degli interessi	3.371.152,41	3.444.808,37	3.542.357,35
n° abitanti	9.361	9.475	9.627
Δ al netto degli interessi pro-capite	360,13	363,57	367,96

	FOSSO'		
	2003	2004	2005
Spesa totale(IMPEGNATO)	2.273.650,56	2.376.674,31	2.584.245,47
interessi passivi(definitivo)	287.998,43	257.635,58	240.274,98
Δ al netto degli interessi	1.985.652,13	2.119.038,73	2.343.970,49
n° abitanti	6.011	6.126	6.247
Δ al netto degli interessi pro-capite	330,34	345,91	375,22

Si è fatta questa analisi al netto degli interessi per vedere quanto pesa la spesa corrente per ogni singolo cittadino, tolti gli interessi che il comune ha per sostenere i mutui che ha contratto.



Come si può notare dal grafico la spesa corrente pro-capite non varia di molto, infatti dai 360 € del 2003 si arriva ai 368 € del 2005, benché in valore assoluto ci sia un aumento più incisivo, ma questo viene compensato dal leggero aumento di abitanti che si è constatato nel Comune di Campolongo Maggiore. A differenza del Comune di Fossò che fa notare un certo aumento pro-capite della spesa corrente, dai 330 € del 2003 arriva fino a 375 € del 2005, come si nota dalla tabella l'aumento della spesa corrente assoluta al netto degli interessi è stata il doppio per Fossò rispetto a Campolongo, mentre in valore pro-capite sembra che ci sia stato un aumento pari a cinque volte. Questo anche se nella media dei tre anni la spesa corrente pro-capite per Campolongo risulta essere maggiore rispetto a quella di Fossò.

3.5.2 Titolo II – spesa in conto capitale

Relativamente alla spesa in conto capitale del titolo II, si è cercato di analizzare le funzioni più importanti e rilevanti, decise in comune accordo tra i vari Enti Locali che hanno partecipato a questo programma di implementazione del controllo di gestione con la consulenza della SDA Bocconi.

In questa fase dell'analisi si è preso in considerazione sia il bilancio di previsione che il bilancio consuntivo per tutti e tre gli anni presi come esempio di calcolo. Qui di seguito ho inserito solo il 2003 per il Comune di Campolongo Maggiore.

Dettaglio investimenti principali:

	Anno 2003	CAMPOLONGO		
Funzione	Servizio	impegnato	stanziato definitivo	rapporto %
8	viabilità, circolazione stradale	1.396.915,75	1.396.945,00	100,00
8	illuminazione pubblica	50.000,00	50.000,00	100,00
10	asilo nido	0,00	0,00	#DIV/0!
4	istruzione pubblica	442.651,00	443.920,00	99,71
6	settore sportivo e ricreativo	426.599,92	439.600,00	97,04
10	cimiteri	576.196,50	577.000,00	99,86
3	polizia locale	4.550,10	10.000,00	45,50
9	servizio ambiente	136.486,96	138.400,00	98,62
	altro	174.192,98	175.771,46	99,10
	totale	3.207.593,21	3.231.636,46	99,26

In questa tabella si è calcolato il rapporto tra impegnato e stanziato definitivo al fine di valutare la capacità di avvio degli investimenti programmati per ogni singola funzione del titolo II della spesa.

	Anno 2003	CAMPOLONGO		
Funzione	Servizio	impegnato	stanziato iniziale	rapporto %
8	viabilità, circolazione stradale	1.396.915,75	1.322.461,96	105,63
8	illuminazione pubblica	50.000,00	0,00	#DIV/0!
10	asilo nido	0,00	0,00	#DIV/0!
4	istruzione pubblica	442.651,00	410.000,00	107,96
6	settore sportivo e ricreativo	426.599,92	7.600,00	5613,16
10	cimiteri	576.196,50	416.250,00	138,43
3	polizia locale	4.550,10	10.000,00	45,50
9	servizio ambiente	136.486,96	82.400,00	165,64
	altro	174.192,98	67.300,00	258,83
	totale	3.207.593,21	2.316.011,96	138,50

Rapporto tra impegnato e stanziato iniziale per stimare quanto di quello che era stato previsto a inizio del periodo è stato poi impegnato per avviare gli investimenti.

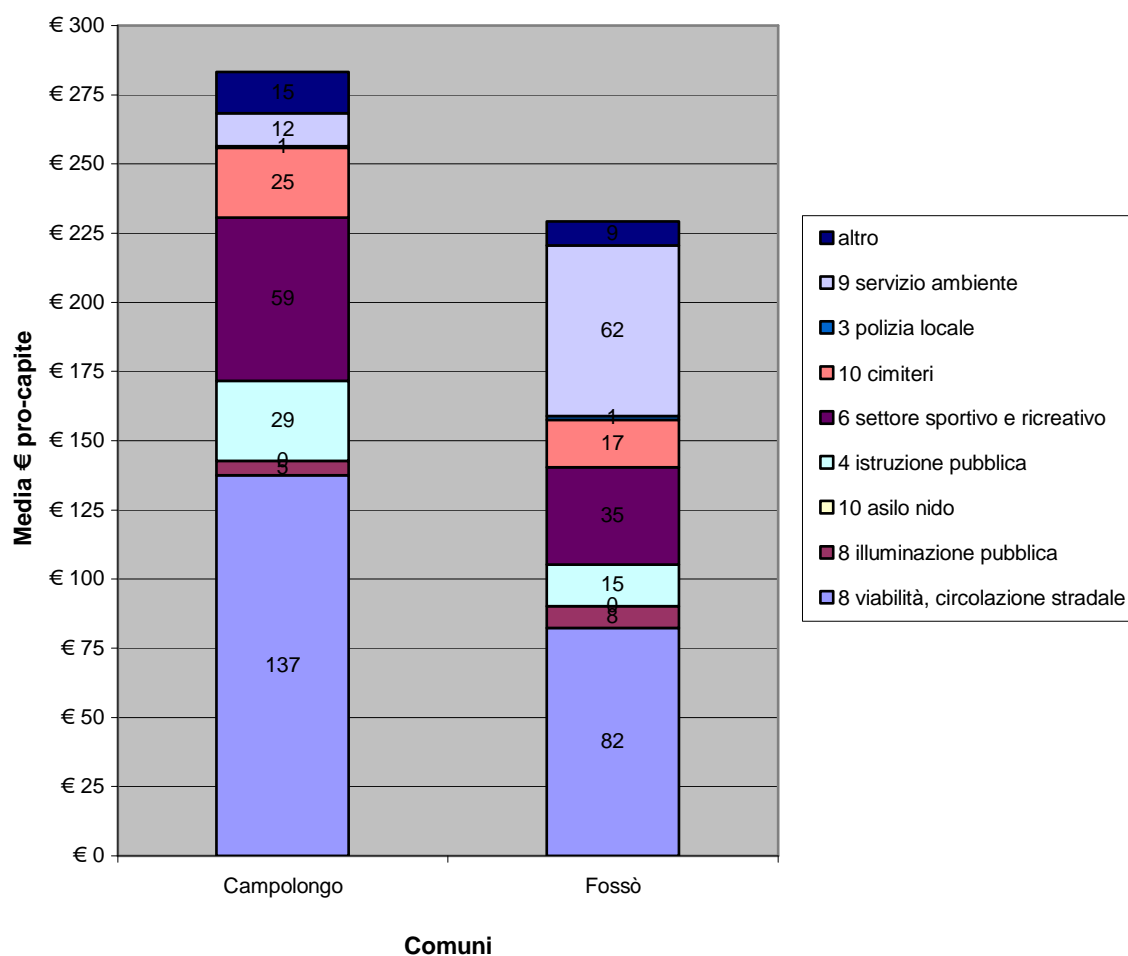
	Anno 2003	CAMPOLONGO		
Funzione	Servizio	impegnato	pagato(comp+resid)	rapporto %
8	viabilità, circolazione stradale	1.396.915,75	1.109.065,76	125,95
8	illuminazione pubblica	50.000,00	55.500,60	90,09
10	asilo nido	0,00	0,00	#DIV/0!
4	istruzione pubblica	442.651,00	231.331,65	191,35
6	settore sportivo e ricreativo	426.599,92	101.851,88	418,84
10	cimiteri	576.196,50	134.174,42	429,44
3	polizia locale	4.550,10	19.335,30	23,53
9	servizio ambiente	136.486,96	74.126,40	184,13
	altro	174.192,98	247.264,45	70,45
	totale	3.207.593,21	1.972.650,46	162,60

Rapporto tra impegnato e pagato, comprensivo anche dei residui derivanti dagli anni precedenti, per valutare quanto è stato l'impegnato rispetto a quello che si è riusciti a pagare, e quindi a portare a termine.

Campolongo Maggiore		impegnato			impegnato pro-capite			media pro-capite
		2003	2004	2005	2003	2004	2005	
8	viabilità, circolazione stradale	1.396.915,75	920.338,79	1.598.341,57	149,23	97,13	166,03	137,46
8	illuminazione pubblica	50.000,00	40.000,00	60.000,00	5,34	4,22	6,23	5,26
10	asilo nido	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4	istruzione pubblica	442.651,00	36.235,99	342.003,00	47,29	3,82	35,53	28,87
6	settore sportivo e ricreativo	426.599,92	54.600,00	1.211.100,00	45,57	5,76	125,80	59,04
10	cimiteri	576.196,50	22.629,62	110.718,85	61,55	2,39	11,50	25,14
3	polizia locale	4.550,10	11.870,40	1.714,80	0,49	1,25	0,18	0,63
9	servizio ambiente	136.486,96	115.979,20	89.121,83	14,58	12,24	9,26	12,02
	altro	174.192,98	126.382,57	119.239,18	18,61	13,34	12,39	14,77
	totale	3.207.593,21	1.328.036,57	3.532.239,23	342,65	140,16	366,91	283,24
	N° abitanti	9.361	9.475	9.627				

Fossò		impegnato			impegnato pro-capite			media pro-capite
		2003	2004	2005	2003	2004	2005	
8	viabilità, circolazione stradale	937.285,87	173.228,59	393.778,19	155,93	28,28	63,03	82,41
8	illuminazione pubblica	139.995,16	0,00	0,00	23,29	0,00	0,00	7,76
10	asilo nido	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4	istruzione pubblica	122.965,25	85.885,26	66.038,64	20,46	14,02	10,57	15,01
6	settore sportivo e ricreativo	267.999,99	137.977,72	240.370,24	44,58	22,52	38,48	35,19
10	cimiteri	12.932,61	1.629,60	307.308,10	2,15	0,27	49,19	17,20
3	polizia locale	0,00	0,00	25.000,00	0,00	0,00	4,00	1,33
9	servizio ambiente	593.100,89	461.166,00	67.882,00	98,67	75,28	10,87	61,60
	altro	17.845,00	82.421,20	60.444,94	2,97	13,45	9,68	8,69
	totale	2.092.124,77	942.308,37	1.160.822,11	348,05	153,82	185,82	229,23
	N° abitanti	6.011	6.126	6.247				

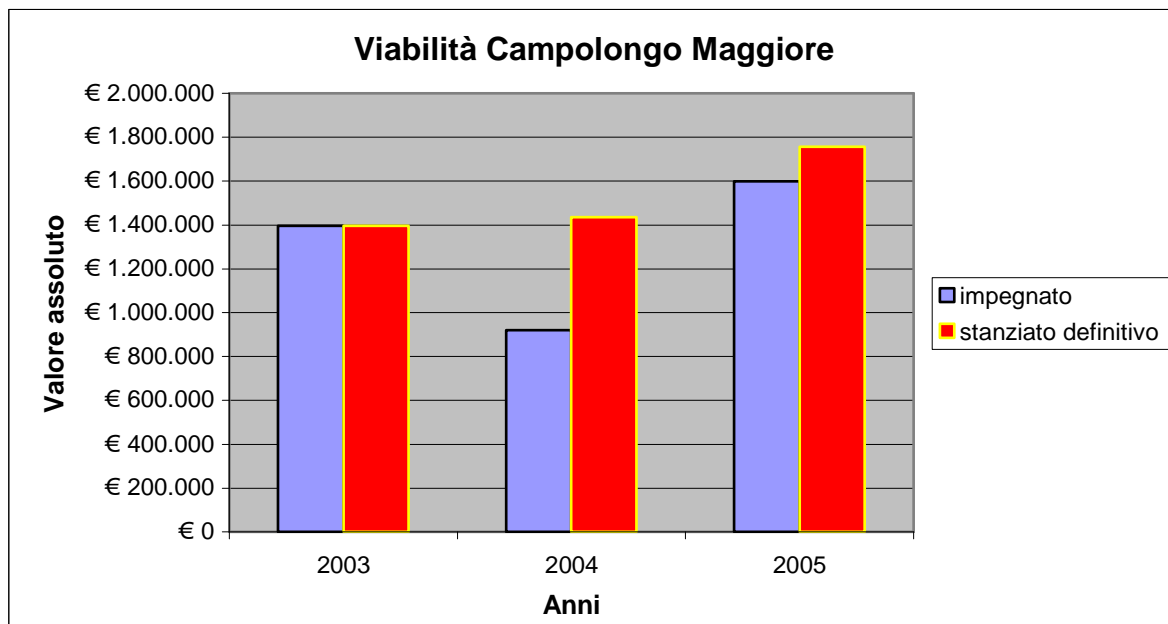
Media triennio 2003-2004-2005 dell'impegnato pro-capite sul titolo II di spesa



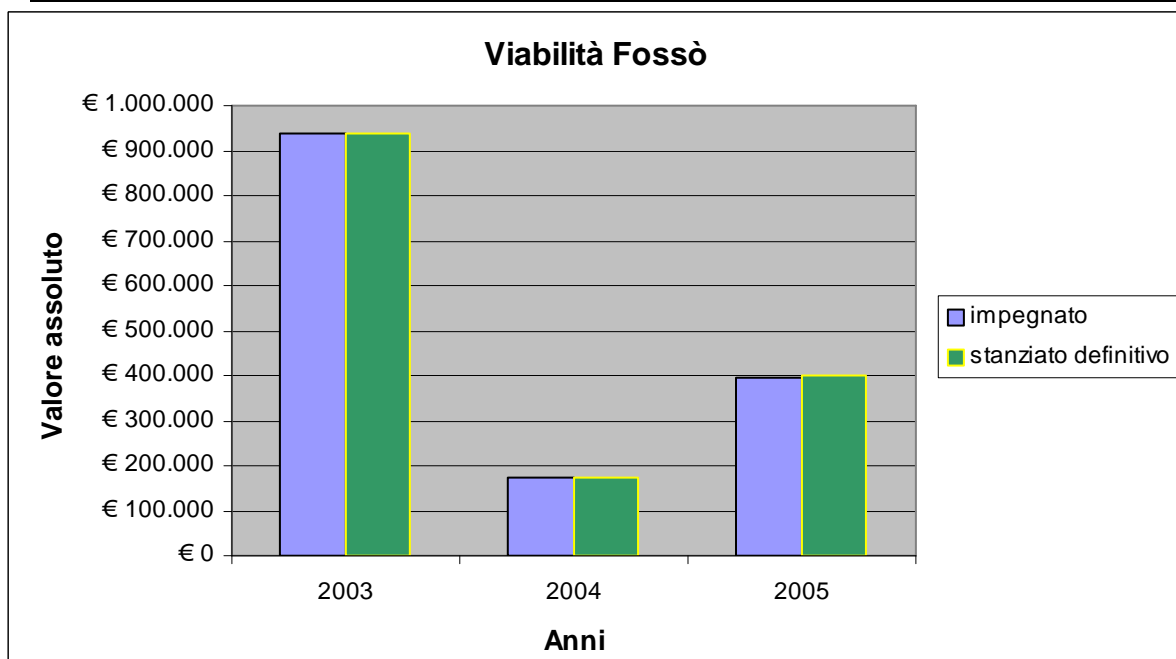
In questo grafico si sono inseriti i dati delle tabelle precedenti con valore pro-capite per analizzare in modo più specifico il costo che ogni funzione ha sul singolo cittadino del Comune. Come si nota Campolongo Maggiore ha una spesa pro-capite maggiore rispetto a Fossò, entrambi non hanno la spesa per l'asilo nido, in quanto ne sono sprovvisti. Campolongo ha una maggiore spesa pro-capite per quanto riguarda la viabilità, e nel settore sportivo risulta essere quasi il doppio rispetto a Fossò; quest'ultimo però ha una spesa molto superiore nella funzione nove riguardante l'ambiente, anche se comprensiva delle zone peep.

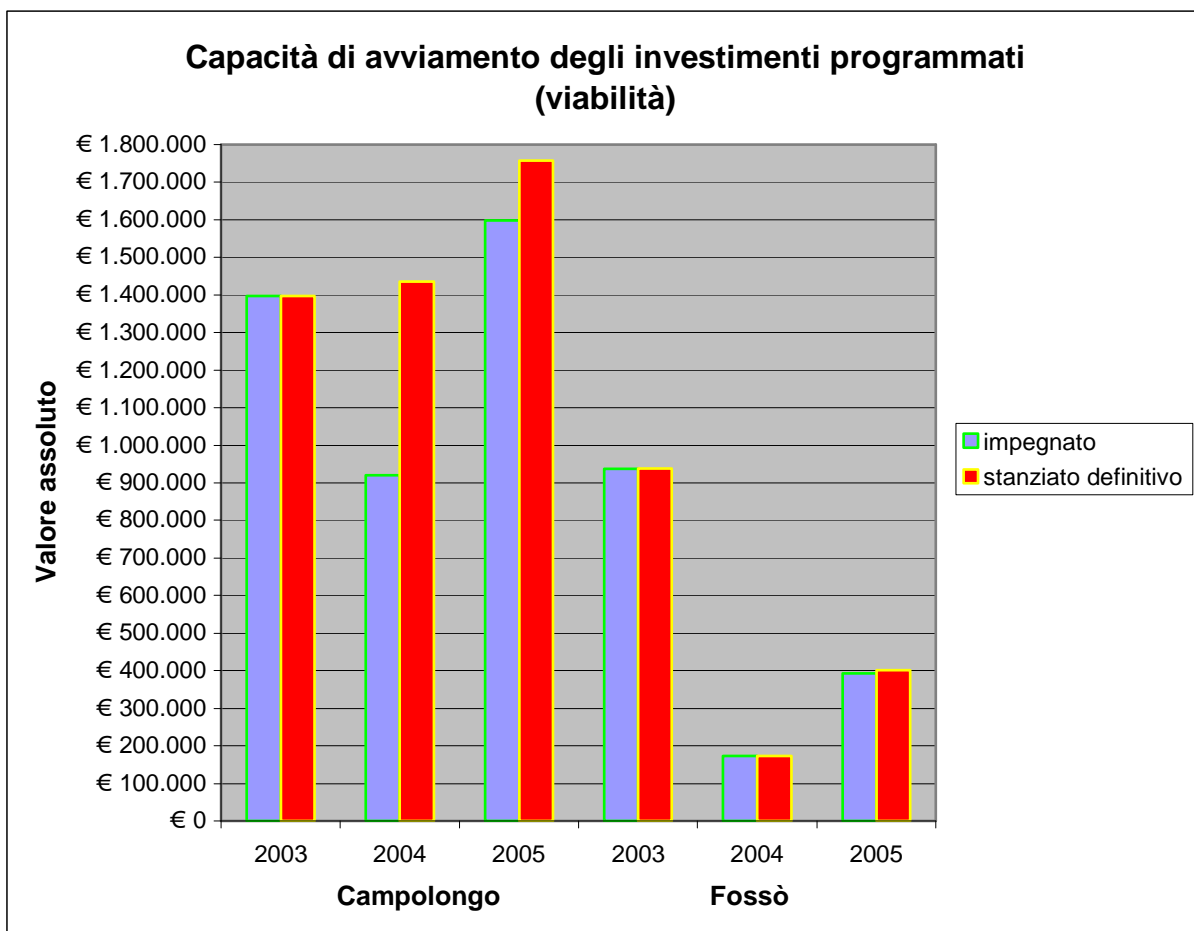
Nello specifico si è analizzato la *funzione 8 servizio 1 della viabilità, circolazione stradale*, prendendo in considerazione l'impegnato e lo stanziato definitivo, trovando la *Capacità di avvio degli investimenti programmati (viabilità)*.

Campolongo Maggiore				
	funzione	servizio	impegnato	stanziato definitivo
2003	8	viabilità, circolazione stradale	1.396.915,75	1.396.945,00
2004	8	viabilità, circolazione stradale	920.338,79	1.435.330,19
2005	8	viabilità, circolazione stradale	1.598.341,57	1.757.478,28



Fossò				
	funzione	servizio	impegnato	stanziato definitivo
2003	8	viabilità, circolazione stradale	937.285,87	937.810,86
2004	8	viabilità, circolazione stradale	173.228,59	173.447,00
2005	8	viabilità, circolazione stradale	393.778,19	401.217,92





In questo grafico è stato contrapposto l'impegnato e lo stanziato definitivo dei due Comuni per i tre anni presi in considerazione, rapportandoli sulla stessa scala di misura, in modo da vedere l'effettiva capacità di avviare le opere che si erano programmate sulla viabilità.

3.6 Schede di rilevazione

Come già enunciato nella prima parte del capitolo, la seconda fase è stata quella di prendere in considerazione ed analizzare anche da un punto di vista extra-contabile alcuni servizi erogati dal Comune; in particolare si è deciso, per motivi di interesse da parte delle amministrazioni, di valutare tre servizi:

- refezione scolastica
- trasporto scolastico
- assistenza domiciliare

3.6.1 Scheda servizio REFEZIONE SCOLASTICA

1. Analisi delle caratteristiche del servizio

In questa sezione sono state riportate in modo sintetico le caratteristiche essenziali del servizio in oggetto. Questi elementi rappresentano la base di partenza per procedere ad ulteriori analisi, approfondimenti e confronti tra gli enti.

a. Descrizione del servizio

Fornitura di pasti in pluri porzione, non ancora pronti per il consumo.

Attività correlate sono la distribuzione con scodellamento delle porzioni e la pulizia dei locali dopo il consumo dei pasti, da parte del personale incaricato.

b. Modalità di gestione

Il personale, per le scuole, è formato per il 2004 da operatori co.co.co., per il 2005 operatori Antea e per il 2006 operatori Antea in collaborazione con la ditta appaltatrice.

c. Personale impiegato

Per il servizio presso le scuole è richiesto la presenza per 2 ore al giorno per un numero di personale che varia da struttura a struttura così distribuito:

	Materna e elementare di Bojon	Elementare di Liettoli	Elementare di Campolongo Maggiore	Media di Bojon	Media di Campolongo Maggiore
addetti impiegati	4 persone	2 persone	2 persone	3 persone	2 persone

Il personale della scuola provvede a comunicare giornalmente il numero dei pasti da fornire nella giornata.

A questo si deve aggiungere l'attività svolta dall'economista comunale, che provvede a consegnare i buoni presso i punti vendita e a ritirare i corrispettivi pagati, e dal responsabile del settore cultura.

d. Strutture fisiche in cui viene svolto il servizio

Sono le scuole materne, elementari e medie del Comune di Campolongo Maggiore. In particolare vi sono 1 scuola materna, 3 scuole elementari e 2 scuole medie. Ogni plesso è fornito di un locale adibito a mensa, tranne che per la materna ed elementare di Bojon che usufruiscono dello stesso spazio mensa.

e. Caratteristiche dell'utenza

Gli studenti ed insegnanti delle scuole materne, elementari e medie del Comune di Campolongo Maggiore.

f. Modalità di erogazione

Durante l'anno scolastico, da settembre a giugno in occasione dei rientri pomeridiani.

Tipo di pasto erogato	2003	2004	2005
Normale	no	no	no
Biologico	si	si	si
Misto	no	no	no

g. Sistema di finanziamento del servizio (tributi, tariffe, trasferimenti)

Anno	MATERNA	ELEMENTARE	MEDIA
2003	2.50€	3.00€	2.70€
2004	2.50€	3.00€	3.20€
2005	2.50€	3.00€	3.20€

Ogni singolo buono pasto è acquistabile presso 3 punti vendita situati nelle tre frazioni del comune. Non sono previste delle agevolazioni generalizzate per gli studenti, mentre per gli insegnanti il pranzo e' fornito gratuitamente.

2. Parametri di attività

In questa sezione sono stati riportati i dati relativi al livello quali-quantitativo dell'offerta del servizio in oggetto. E' stato necessario selezionare i parametri adeguati a rappresentare con la

maggior completezza l'attività svolta. Sulla base dei parametri selezionati verranno costruiti indicatori.

Parametri Servizio Refezione Scolastica	2003	2004	2005
Utenti effettivi	535	540	530
Richieste del servizio	535	540	530
N° Pasti annui forniti	53400	55000	44862

3.6.2 Scheda servizio _____TRASPORTO SCOLASTICO_____

1. Analisi delle caratteristiche del servizio

a. Descrizione del servizio

Fornitura del trasporto casa-scuola agli alunni frequentanti la scuola materna statale e alle 3 scuole materne paritarie e alle altre scuole dell'obbligo del comune.

Le linee sono differenziate per tipologia di servizio, ogni scuola bus fa un giro per materna, elementare e media.

b. Modalità di gestione

Con l'utilizzo di 4 scuolabus, 2 gestiti in autonomia dal Comune e 2 in appalto a ditta esterna.

c. Personale impiegato

Per il servizio di trasporto sono impegnati 4 autisti di cui 2 dipendenti del comune e 2 della ditta esterna e 4 accompagnatori, anche questi 2 del comune e 2 forniti dalle scuole paritarie.

d. Caratteristiche dell'utenza

Gli studenti delle scuole materne, elementari e medie del Comune di Campolongo Maggiore.

e. Modalità di erogazione

Durante l'anno scolastico, indicativamente da settembre a giugno.

f. Sistema di finanziamento del servizio (tributi, tariffe, trasferimenti)

Il servizio viene pagato dalle famiglie degli alunni tramite conto corrente spedito a casa dal Comune, questo a partire dal 2005 e per il 2006. Fino al 2004 il pagamento avveniva tramite abbonamenti acquistabili in cartoleria. Sono previste delle esenzioni per i nuclei familiari in difficoltà, se questi ne faranno richiesta all'assistente sociale del comune.

2. Parametri di attività

Parametri Servizio Trasporto Scolastico	2003	2004	2005
Linee di trasporto attivate	4	4	4
Utenza potenziale	Tutti gli studenti iscritti alle scuole		

3.6.3 Scheda servizio _____ASSISTENZA DOMICILIARE_____

1. Analisi delle caratteristiche del servizio

a. Descrizione del servizio

L'assistenza domiciliare viene eseguita tramite il servizio di igiene personale dell'individuo, dell'igiene ambientale del luogo in cui abita, tramite la fornitura di pasti e attraverso delle attività di socializzazione e di controlli di monitoraggio sociale.

b. Modalità di gestione

Il servizio viene erogato tramite 3 Assistenti Domiciliari, mediante 1 – 2 ore di servizio per utente. A questo si aggiunge un coordinamento settimanale con l'Assistente Sociale per definire il servizio nello specifico di ogni singolo caso.

c. Personale impiegato

Il servizio, in convenzione con la cooperativa CRAS, è coperto da 3 assistenti domiciliari per un totale di 22 ore settimanali ciascuna e da un'assistente sociale per 20 ore settimanali.

A questo si aggiunge un incontro settimanale, coordinamento SAD, tra le assistenti della durata di un'ora per fare il punto sugli assistiti e prendere delle decisioni per la settimana successiva.

d. Strutture fisiche in cui viene svolto il servizio

L'attività di assistenza si svolge presso il domicilio degli utenti, in strutture pubbliche in cui si svolgono le attività di socializzazione o accoglienza, per esempio in ludoteca e scuole.

e. Caratteristiche dell'utenza

Il servizio si rivolge agli anziani, ai disabili, ai minori ed a soggetti psichiatrici.

Per gli anziani prevenendo un futuro inserimento in case di riposo, cercando di supportare i familiari e per chi vive da solo far sì che non sorgano situazioni di disagio.

Per i minori evitare l'abbandono scolastico, evitare situazioni di disagio e degrado familiare, dare un sostegno ai genitori e al nucleo familiare di appartenenza.

f. Modalità di erogazione

Il servizio di assistenza domiciliare si svolge durante tutto l'anno.

L'assistenza domiciliare viene fornita ai soggetti che ne fanno richiesta individuale, oppure tramite segnalazione che può provenire o dalla scuola se il soggetto è un minore, oppure da persone interessate all'individuo. Questo dopo previo controllo dei requisiti reddituali (ISEE), dei requisiti familiari e sociali.

g. Sistema di finanziamento del servizio (tributi, tariffe, trasferimenti etc..)

Fino al 2005 il servizio offerto dal Comune era gratuito, dal 2006 anche i soggetti che usufruiscono dell'assistenza partecipano al costo in proporzione al proprio ISEE.

2. Parametri di attività

Parametri Servizio di assistenza domiciliare	2003	2004	2005
Utenti effettivi	30	35	32
Ore di assistenza annue erogate	2746	3040	2764

Bibliografia

- [1] : G. Ravelli, **Il controllo di gestione nell'ente locale**, Maggioli Editore, Rimini, 1994
- [2] : Stefano Marasca, **Il controllo di gestione negli enti locali**, G. Giappichelli, Torino, 1998
- [3] : Ciro D'Aries, **Il controllo di gestione negli enti locali**, Il sole 24ore, Milano, 2000
- [4] : Enrico Guarini, **Principi di contabilità analitica per le aziende pubbliche**, SDA Bocconi, Milano, 2005
- [5] : Alessandro Lombrano, **Il controllo di gestione negli Enti Locali**, Maggioli Editore, Milano, 2001
- [6] : Filippo Giordano, **Misurare le performance nelle aziende pubbliche**, SDA Bocconi, Milano, 2005
- [7] : **Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (T.U.E.L.)**, D. Lgs. 18/08/2000, n° 267
- [8] : [www. Ibm.it](http://www.ibm.it)
- [9] : **Bilancio di Mandato**, Campolongo Maggiore, 2006

Ringraziamenti:

in questo felice momento voglio ringraziare i miei genitori, mio fratello per aver condiviso belli e brutti momenti della mia carriera universitaria, i parenti e gli amici tutti per essermi stati vicini nei momenti di difficoltà.

In merito a questo lavoro desidero ringraziare il professore Fabrizio Cerbioni per la disponibilità e la preziosa collaborazione data, e in modo particolare la Dott.ssa Alexia Boscaro per il contributo prestato quotidianamente e per avermi permesso di fare un'esperienza davvero significativa, senza dimenticare tutti i componenti del comune di Campolongo Maggiore e i responsabili dell'area finanziaria dei comuni di Fossò, di Fiesso D'Artico, e Dolo che hanno partecipato attivamente a questo progetto.

Grazie.