

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

Facoltà di Scienze Statistiche

Corso di laurea in

Statistica e Gestione delle Imprese

Tesi di Laurea

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ENTI LOCALI:

L'ANALISI DI UN CASO

NELL'ESPERIENZA DEL COMUNE DI S. GIORGIO A CREMANO

Relatore: Ch.mo prof. Fabrizio Cerbioni

Laureanda: Alessandra Arena

ANNO ACCADEMICO 2006-2007

Indice:

Introduzione

Capitolo I: La programmazione ed il controllo degli enti locali

1.1 L'azienda comune

1.2 L'economia dell'azienda comune

1.3 La programmazione negli enti locali

1.4 Il Rendiconto della gestione

Bibliografia

Capitolo II: L'organizzazione e la gestione negli enti locali

2 La struttura organizzativa

2.1 I centri di responsabilità e la loro applicabilità negli enti locali

2.2 La contabilità direzionale

2.2.1 La contabilità finanziaria

2.2.2 La contabilità economico-patrimoniale

2.3 La contabilità analitica

2.4 Il budget

Bibliografia

Capitolo III Case Study

3. Il Comune di San Giorgio a Cremano

3.1 La predisposizione del sistema di controllo di gestione

3.1.1 L'analisi dei servizi

3.1.2 La pianificazione e la responsabilizzazione degli operatori

3.1.3 Le forme di controllo

3.2 Il nucleo di valutazione

Bibliografia

Capitolo IV: Il sistema informativo e gli indicatori di performance

4. I Sistemi informativi

4.1 Il sistema informativo per il controllo di gestione: Sis.Co.Ge.

4.2 Gli indicatori per la valutazione della performance

4.3 Gli indicatori correlati alle tre “E”

4.3 Gli strumenti per il miglioramento dell’efficienza e dell’efficacia: Il benchmarking

4.4 Sistemi di Reporting

4.5 Riflessioni finali

Conclusioni

Bibliografia

Introduzione:

Gli enti pubblici locali hanno subito nell'ultimo decennio un rapido e profondo cambiamento provocato dall'esigenza di rendere più snello e funzionale il sistema di gestione della pubblica amministrazione e dalla volontà di migliorare il rapporto tra pubblica amministrazione e utenti. Testimonianza di questo cambiamento sono le innumerevoli leggi promulgate dal legislatore negli ultimi anni dalle quali si evince la tendenza a considerare i Comuni (e le Province) organismi aziendali di grande complessità.

Gli enti locali, fino al 1990, versavano in uno stato simile a quello ereditato dal regime fascista, tranne che per alcune variazioni rese necessarie per l'adeguamento ai principi democratici della Costituzione repubblicana. Negli anni Settanta, in occasione dell'attuazione delle Regioni, il legislatore sentì l'esigenza di apportare delle modifiche al modello degli enti adottando norme¹ che, però, si rivelarono ancora lontane dal risolvere le incoerenze del sistema di gestione.

Solo nel corso degli anni Novanta numerosi cambiamenti hanno "rivoluzionato" il modo di operare degli enti pubblici. La legge dell'8 giugno 1990², ha avviato un processo di rinnovamento socio-politico ed economico attraverso l'introduzione di nuove tecniche e metodologie nella gestione della "cosa pubblica". Più che una riforma la legge ha costituito un vero e proprio ripensamento dell'intero sistema delle autonomie locali. Infatti, le norme approvate e adottate, come il Testo Unico degli Enti Locali (D.lgs. n. 267/2000), hanno determinato un'estensione dell'autonomia degli enti ed oggi si trovano a dover perseguire accettabili livelli di efficacia, di efficienza, di economicità e di essere pronti a rispondere al meglio alle esigenze e ai bisogni della collettività. Il processo di introduzione di innovazioni di ispirazione economico aziendale è stato veramente vivace ed ha interessato gli enti sotto

¹ L'obiettivo del legislatore era quello di fondare un sistema di autonomie territoriali e fornire un'ulteriore garanzia delle libertà a livello locale. Dapprima l'applicazione di tale modello fu rinviata, poi si tradusse nell'adozione di norme ispirate ai principi di centralizzazione ed unificazione amministrativa.

² Il processo di rinnovamento è rinvenibile nella L. 142/90 e nella 241/90, a cui sono seguiti atti normativi sempre più innovativi, poi confluiti nel D. Lgs. 267/00.

diversi aspetti: istituzionale, di ordinamento contabile, di sistemi di controllo di gestione. Proprio in riferimento ai sistemi di gestione il legislatore ha sentito l'esigenza di affiancare ai tradizionali controlli in essere – rivolti, soprattutto, a garantire la correttezza formale delle operazioni di spesa – un sistema di monitoraggio che, partendo dalla formulazione dei programmi da perseguire e attraverso la rilevazione delle modalità di attuazione, permetta di indirizzare la gestione verso gli obiettivi prefissati, apportando opportuni interventi correttivi nel caso di disfunzioni, cioè un sistema volto al **controllo di gestione**. Queste innovazioni spingono verso **l'aziendalizzazione**³, verso la volontà del legislatore di adottare logiche e strumenti di gestione provenienti dal contesto delle aziende private ed oggi il concetto di <<*ente locale-azienda*>> non è più visto come una contrapposizione di termini ma è largamente usato ed accettato. Il presente lavoro ha lo scopo di fornire un quadro generale della situazione attuale degli enti locali e di presentare una applicazione del modello e della filosofia del controllo di gestione nel comune di San Giorgio a Cremano, facendo particolare riferimento al Piano Esecutivo di Gestione ed alle tecniche del controllo.

Capitolo I :

La programmazione e il controllo negli enti locali

1. L'azienda comune:

Il Comune, l'ente locale dei gruppi territoriali per eccellenza, esiste ed opera con il fine di assicurare a tutti i membri della collettività, dunque a tutti i cittadini, il soddisfacimento di bisogni che si ritiene indispensabile garantire nell'interesse generale (istruzione, salute, assistenza sociale, ecc...) e che proprio per la loro rilevanza non possono essere lasciati alle regole del libero mercato. Il Comune (o l'azienda comune) è molto diverso dalle altre tipologie di impresa, a differenza delle imprese private, l'accrescimento di valore o la sua

³ Si veda d.lgs. 77/95 che introduce nell'ordinamento comunale e provinciale concetti quali contabilità economica e controllo di gestione e che segna l'avvio il processo di "aziendalizzazione" degli enti locali.

creazione si manifestano mediante la qualità dei servizi offerti ai cittadini poiché la qualità del servizio pubblico è portatrice di maggior benessere per la collettività. Per questo motivo, il benessere della collettività su un determinato territorio è considerato un indice, una misura della sua ricchezza. Infatti, se un determinato territorio è coperto da un servizio di qualità che soddisfa adeguatamente la domanda vuol dire che vi è un livello di soddisfazione tale da poter essere considerata una misura del benessere collettivo. Le aziende, dunque, nel loro complesso permettono agli individui di soddisfare direttamente (con una attività di consumo) o indirettamente (con una attività di produzione) un bisogno. Le aziende acquisiscono fattori che poi impiegano, cercando di minimizzare le risorse impiegate a parità di risultati, o di massimizzare i risultati a parità di risorse impiegate. In ogni caso l'insieme delle operazioni deve essere equilibrato, e cioè l'azienda, sia essa pubblica che privata di produzione, deve operare in base al principio dell'economicità poiché la duratura funzionalità aziendale è un obiettivo primario e fondamentale.

Dunque, "l'economicità" è la principale finalità aziendale, che si esprime in un efficiente impiego delle risorse utilizzate nell'attività di erogazione/produzione, e pervenendo a risultati che devono manifestare la loro "efficacia" nel soddisfare i bisogni degli individui. L'economicità dunque è una sintesi, una combinazione di efficienza e di efficacia delle operazioni attraverso le quali si soddisfano le esigenze degli individui. Per verificare l'economicità dell'azienda comune ci troviamo di fronte ad alcune difficoltà. L'economicità di una azienda privata è commisurata dal profitto generato, ma per gli enti pubblici la risposta non è così immediata. Nelle aziende comune l'efficienza è esprimibile attraverso dati monetari e la produttività attraverso le unità di servizio erogate. Non l'efficacia però, poiché in tale classe di aziende i bisogni da soddisfare non sono rappresentati dalla remunerazione del capitale investito ma si estendono alle esigenze delle persone. Quindi per valutare i risultati di un ente pubblico di erogazione andranno opportunamente ricercati dei parametri idonei ad esprimere in maniera quantitativa i risultati dell'azienda.

Continuando a descrivere l'azienda-comune bisogna chiarire quali sono, in concreto, le funzioni che essa è destinata a svolgere. In sintesi, le funzioni che il

Comune deve svolgere si traducono nell'esercizio delle diverse potestà per gli scopi di interesse pubblico che persegue e per il quale delibera atti. In generale si può affermare che il comune è un ente che eroga servizi destinati alla persona ed alla comunità, godono di piena autonomia per quel che riguarda la gestione dei servizi sociali, per l'assetto e l'utilizzo del territorio, per lo sviluppo economico, fatta eccezione per le funzioni espressamente attribuite ad altri soggetti. In ogni caso, la funzione primaria dell'azienda comune può essere individuata nella produzione ed erogazione dei servizi destinati al soddisfacimento di bisogni pubblici, attuate con il complementare impiego delle risorse umane, e rispettando l'economicità della gestione. Il servizio pubblico rappresenta un bene economico che è riconosciuto di pubblica utilità. Certamente la struttura dell'ente locale è notevolmente cambiata. Il legislatore inserendo nella gestione degli strumenti di derivazione aziendale ed assegnando loro una certa autonomia consente alle aziende comune il potere di svolgere anche attività di produzione per il mercato. Infatti, non esiste alcuna restrizione per quanto riguarda le funzioni assegnate al comune. Quindi l'azienda comune potrebbe essere definita "un'azienda mista", in quanto potrebbero convivere in essa sia la funzione produttiva che la funzione erogativa che devono per vie diverse soddisfare le esigenze delle rispettive comunità.

1.1 L'economia dell'azienda comune

La valorizzazione dei comuni come istituti autonomi e, contemporaneamente, l'esigenza di fornire risposte tempestive ed efficaci alla comunità locali, ha senz'altro messo in evidenza i problemi relativi agli aspetti economici di questi enti e ha spinto il legislatore ad adottare strumenti di derivazione aziendale. Certamente, mutuare strumenti di gestione dalle imprese private ha apportato dei vantaggi immediati ma occorre fare attenzione a non commettere le ingenuità dovute alle modificazioni ed alle semplificazioni dei metodi adottati, poiché il contesto in cui operano le imprese private è molto diverso dal settore in cui operano le "aziende-comune".

Senza entrare nella polemica sulla possibilità dell'esistenza di aziende pubbliche o private per l'erogazione dei servizi, va precisato che vi sono spesso usi di definizioni troppo rigide e troppo spesso vi è la tendenza di identificare l'azienda di produzione con l'impresa e a studiare l'azienda di erogazione come azienda pubblica.

Queste definizioni sono dovute alla volontà degli studiosi di definire una realtà economica in cui il privato viene visto come produttivo e competitivo mentre il pubblico come fuori dal rischio di mercato e inefficace. Pensiero troppo legato al passato che va rivisto e che è smentito dalle forme di partecipazione delle aziende pubbliche e dalle imprese di capitale misto. In realtà, le aziende comuni hanno ampliato il loro raggio d'azione e, di conseguenza, sono aumentati i processi economici gestiti. L'evoluzione dei processi economici gestiti dagli enti locali ben si accorda con le modifiche e con gli sviluppi del mutato quadro di legittimazione dell'intervento pubblico locale che, nel contempo, ha rafforzato l'autonomia dei singoli enti, introducendo al tempo stesso principi e logiche di tipo aziendale.

Dei cambiamenti intervenuti colpisce la rapidità con la quale le esigenze derivanti dalle mutate caratteristiche della gestione sono state percepite a livello istituzionale e viceversa indicazioni provenienti dal sistema istituzionale abbiano provocato sforzi applicativi da parte dei comuni così tempestivi.

Il riconoscimento da parte degli enti locali dell'esigenza di valutare l'efficienza e l'efficacia del servizio e l'economicità della gestione ha portato alla necessità di costruire una strumentazione manageriale, tecnico-contabile che si dimostrasse funzionale e che fosse volta a facilitare le decisioni degli attori che intervengono sulla scena del servizio pubblico, garantendo la necessaria responsabilizzazione economica. Come sottolineato in precedenza, ogni sistema aziendale per sopravvivere deve ricercare condizioni di equilibrio (di economicità) atte a valere nel tempo. Generalmente l'equilibrio aziendale tende ad essere scomposto in diversi equilibri che evidenziano particolari aree della gestione aziendale:

- Economico
- Finanziario

- Patrimoniale

L'equilibrio economico è misurato dalla relazione esistente tra flusso dei costi derivante dall'acquisizione dei fattori produttivi e tra flusso dei ricavi originato dalla vendita di prodotti/servizi. In relazione al periodo di competenza, il profitto, cioè la differenza dei ricavi sui costi misura la creazione di ricchezza generata dall'organizzazione e costituisce la variazione del capitale netto dovuta alla gestione.

Il risultato di esercizio per garantire un soddisfacente equilibrio economico, non solo è necessario che sia positivo ma deve garantire una adeguata remunerazione dovuta al rischio. Nelle aziende pubbliche l'equilibrio economico assume dei contorni diversi. Le risorse affluite nell'azienda ente locale non rappresentano ricavi, ma proventi non misuratori dell'utilità prodotta. Nonostante sia un equilibrio da perseguire, non ha contenuto informativo per quanto concerne l'economicità. L'equilibrio finanziario, invece è da sempre stato preso in considerazione nella gestione della attività pubblica in virtù della tradizionale funzione autorizzatoria. L'equilibrio finanziario riguarda la relazione esistente tra flusso di entrate e flusso di uscite monetarie. L'azienda si trova in equilibrio finanziario quando il flusso delle entrate è costantemente in grado di fronteggiare il flusso delle uscite.

Le informazioni garantite dalla contabilità finanziaria sono indispensabili. Tuttavia la contabilità finanziaria non ci dà alcuna informazione riguardo l'effettivo assolvimento delle funzioni da parte dell'ente e in più del grado di soddisfazione del cittadino-utente rispetto ai servizi a loro erogati. Nelle imprese private questo tipo di informazioni è garantita dalle informazioni derivanti dall'equilibrio economico poiché rappresenta una misura del successo aziendale. L'equilibrio patrimoniale è rappresentato dalla relazione esistente tra le diverse fonti di finanziamento classificate secondo la loro provenienza ed al loro grado di liquidità.

L'equilibrio patrimoniale sta nel mantenere un equilibrio adeguato tra fonti di finanziamento esterne e fonti di finanziamento proprie e avere la capacità di mantenere un adeguato rapporto tra attività e passività consolidate e tra attività e passività correnti.

Se le imprese possono utilizzare il risultato economico come indicatore della performance, gli enti locali devono ricercare condizioni di economicità in base ad una corretta azione di programmazione e controllo in grado di rendere la gestione economica, dirigendosi verso risultati conformi agli obiettivi preventivamente e razionalmente preventivati. Il legislatore ha reso obbligatori gli strumenti di programmazione e controllo usati comunemente dalle imprese private non solo per risolvere i problemi relativi ai risultati economici dovuti alla scarsa propensione degli enti pubblici di gestire la spesa, ma per cercare di:

- far fronte alle crescenti attese degli utenti sulla qualità e quantità dei servizi erogati che ha fatto emergere la “filosofia della sussidiarietà” ovvero la necessità di avvicinare il più possibile il potere decisionale alle esigenze da soddisfare;
- Adeguare l’organizzazione dell’ente agli obiettivi da raggiungere;
- Infine, per porre fine alla cosiddetta “logica adempimentale” che ha caratterizzato gli enti soprattutto riguardo la programmazione. Evitare inutili duplicazioni di atti e di documenti eviterebbe moltissime inefficienze gestionali.

1.3 La programmazione negli enti locali

La necessità di programmare l’attività e la gestione negli enti locali, nasce in un particolare momento di riforma, non solo amministrativa, ma anche e soprattutto politica e culturale. La programmazione è lo strumento fondamentale per definire gli obiettivi, analizzare le risorse disponibili, disegnare i piani gestionali, per definire “cosa fare” e “come farlo”. Se per le aziende private questo è stato considerato da sempre un passo fondamentale, per le “aziende comune” non lo è stato sino agli inizi degli anni novanta. Fino a quel momento, il sistema gestionale delle amministrazioni pubbliche era direttamente collegato al sistema politico e si basava su una logica puramente formalistica/burocratica di adempimento dell’atto amministrativo in

considerazione del solo principio di legalità. Questa impostazione cambiò per diversi motivi, ma sicuramente la motivazione principale fu la crisi della finanza pubblica, con un debito altissimo e la sostanziale incapacità di mantenere la situazione su livelli accettabili. La conseguenza immediata di questa crisi nazionale fu la progressiva diminuzione dei trasferimenti da parte dello Stato e delle Regioni agli enti locali, ponendo agli amministratori locali un vincolo di bilancio sino ad allora quasi del tutto inesistente. Dunque gli enti locali modificarono non solo il loro sistema economico-finanziario ma tutto l'assetto istituzionale e per rispettare tali vincoli e condizioni hanno instaurato un sistema di programmazione che consideri le risorse disponibili, gli obiettivi e le modalità più efficienti per raggiungerli. Un sistema che porta ad una gestione adeguata delle risorse e che non provoca inefficienze gestionali o danni economico-finanziari è il sistema di programmazione e controllo. In un sistema di programmazione e controllo⁴ si succedono la fase di programmazione, la fase della gestione, quella del conseguimento dei risultati e la fase del controllo, come mostra il grafico sottostante:

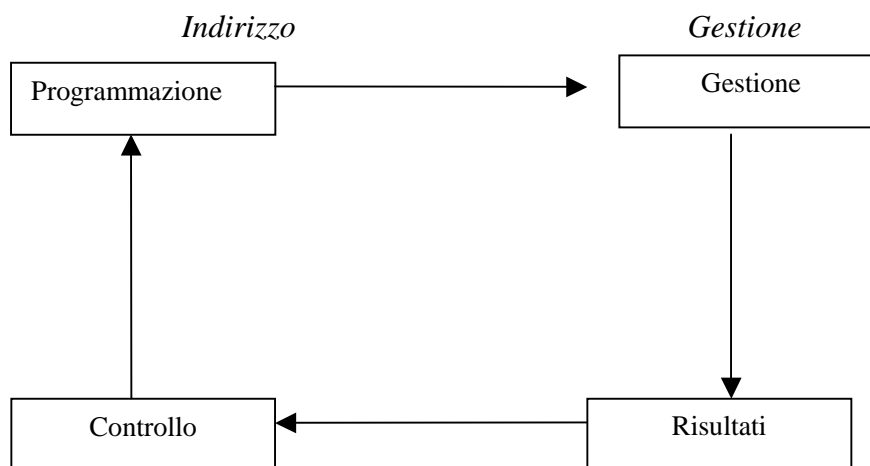


Grafico 1: Il sistema circolare della programmazione

⁴ Il sistema di programmazione e controllo viene introdotto con il d. lgs. 77/95 e si fonda su strumenti fondamentalmente contabili e finanziari.

La programmazione negli enti locali è suddivisa in pianificazione strategica (programma del Sindaco), programmazione operativa (bilanci di previsione) e programmazione esecutiva (piano esecutivo di gestione). In fase di programmazione (prima fase) verranno definiti gli obiettivi e rappresenteranno il punto di riferimento dell'intera gestione. Dopo questa prima fase inizia la gestione vera e propria mediante l'utilizzo delle risorse programmate e destinate al raggiungimento degli obiettivi. Dopodichè verranno conseguiti dei risultati che dovranno essere analizzati nell'ultima fase del processo, quella del controllo, in cui verranno spiegati i motivi di eventuali scostamenti tra obiettivi programmati e obiettivi raggiunti. Dei risultati di questo processo dovrà tenerne in considerazione il programmatore che, nel definire la nuova programmazione, dovrà modificare gli obiettivi o l'allocazione delle risorse, per rendere il più possibile coincidenti gli obiettivi programmati con gli obiettivi raggiunti. Nel procedere con la descrizione degli strumenti della programmazione degli enti locali è utile distinguere le varie fasi della programmazione nelle sue successive specificazioni: partendo dalla pianificazione strategica e finire con la programmazione esecutiva.

1.4 La pianificazione della gestione:

Come evidenziato precedentemente, gli enti pubblici basano maggiormente il loro governo sui processi di pianificazione a causa della mancanza della misura dell'equilibrio economico: il risultato economico. In mancanza di questo valore è doveroso stabilire analiticamente il contenuto di questo equilibrio, individuando l'insieme delle componenti che lo determinano. Per rispondere alla necessità di disporre di informazioni tecnico-contabili degli enti pubblici, il legislatore ha reso obbligatori alcuni strumenti tipici della gestione delle imprese private.

Capire cosa si vuole fare , il perché lo si vuole fare e quali mezzi mettere in campo per raggiungere l'obiettivo facilita l'attività amministrativa e fornisce

le linee guida e gli indirizzi giusti per ottenere i risultati prefissati. Coesione, gerarchia, coerenza, valutazione, inclusione sono alcuni dei principi chiave senza i quali non si può parlare di Pianificazione. Il termine coesione, istituzionale e sociale, sottintende azioni ampiamente rappresentative degli interessi pubblici. Non si può pensare di fare sviluppo se non si pensa di fare politiche di formazione e inclusione sociale, non si può parlare di innovazione amministrativa se non si fa gerarchia cioè se non si capisce quali sono i servizi pubblici che su quel territorio sono più importanti per affrontare le criticità.

Inoltre, la realtà locale può non essere coerente con la programmazione e la pianificazione regionale ma, nonostante ciò, deve muoversi rispetto alle politiche strategiche regionali, statali e comunitarie, a patto che le realtà locali abbiano un raggio di azione sufficiente a garantire la loro autonomia.

Infine, parlare di pianificazione significa fornire una proiezione razionale nel tempo di progettualità, mezzi ed obiettivi coordinati tra loro. Siccome in un piano strategico si investono risorse, appare evidente l'importanza di studiare gli eventuali benefici che ne derivano, a tutti i livelli e dunque risulta importante fornire una valutazione.

I metodi di valutazione sono importanti nella programmazione pubblica, perché costituiscono la base per organizzare l'amministrazione, per stabilire le funzioni. La valutazione comprende il monitoraggio dei piani pubblici, lo studio della performance in fase d'attuazione; la verifica della coerenza tra obiettivi prefissati e risultati progressivamente ottenuti, e l'evoluzione del contesto di riferimento. Questo per avere una visione chiara di cosa si sta facendo e cosa si vuole ancora fare ed eventualmente riprogrammare la propria azione in corso d'opera.

Il programma elettorale del Sindaco (Planning) rappresenta il documento fondamentale dell'attività dell'Amministrazione che si insedia in un ente locale, a seguito delle consultazioni elettorali. Si tratta del documento che fissa gli intenti e il programma politico dell'aspirante Sindaco e della coalizione che lo appoggia durante la campagna elettorale. Da qui l'impegno a realizzare quanto promesso. Una fase attuativa che durerà, dunque, tutto il mandato elettorale e si concluderà con il rendiconto dell'attività svolta, al termine dei

cinque anni, con il "bilancio di mandato". Il programma elettorale rappresenta, dunque, la prima "pianificazione strategica" dell'ente, e viene, di norma, predisposta, soprattutto per i piccoli enti, senza tenere in debito conto: le risorse umane a disposizione per il raggiungimento degli obiettivi (organigramma, dotazione organica del personale, idonee professionalità presenti in pianta organica), le risorse strumentali e le risorse finanziarie e la capacità di indebitamento dell'ente.

Diventa essenziale dunque, quale primo atto di programmazione dell'attività dell'ente, dargli concretezza e contenuti. Infatti, impostare una corretta pianificazione dovrebbe chiarire, dunque, sostanzialmente tre aspetti:

1. Gli obiettivi
2. Le decisioni su quali e quanti servizi erogare
3. La determinazione delle risorse necessarie

Dovrebbe chiarire, in primis, gli obiettivi affinché tutte le risorse siano orientate verso il loro raggiungimento. Avere chiaro l'obiettivo è un passo fondamentale per coordinare e responsabilizzare l'organizzazione sul risultato da raggiungere. Stabilire quali e quanti servizi erogare è una decisione importante per quanto riguarda la loro fattibilità in termini sociali e di copertura finanziaria. Il terzo aspetto riguarda la determinazione delle risorse, umane e finanziarie, da utilizzare per il raggiungimento degli obiettivi prefissati dall'amministrazione. Definire in maniera chiara questi aspetti è importante per orientare in maniera efficiente ed efficace l'azione di tutta l'organizzazione verso il raggiungimento degli obiettivi. Infatti, se definiti correttamente i tre aspetti sopraelencati l'attività dell'amministrazione risulterà coerente sia con la programmazione sia alle esigenze e ai bisogni della comunità. La seconda fase della programmazione è la programmazione operativa (Programming). In questa fase si definiscono le linee operative della gestione, si analizzano le risorse nello specifico individuandone fonti e impieghi. Con la programmazione operativa, in una prospettiva di medio periodo, vengono indicati i programmi e i progetti nel periodo di riferimento e in relazione ai periodi successivi, attraverso la

quantificazione delle risorse umane, strumentali e finanziarie. Il primo strumento di programmazione operativa prevista per gli enti locali è la Relazione Previsionale e Programmatica. Le relazione prevede⁵ sia una analisi dell'entrate con una valutazione generale sui mezzi finanziari e sulle fonti di finanziamento, sia delle spese per cui è redatta per programmi e per eventuali progetti. Per ciascun programma è data specificazione della finalità che si intende conseguire e delle risorse ad esso destinate. Inoltre vi sono degli altri strumenti della programmazione operativa e sono il Bilancio Pluriennale e il Bilancio Annuale. Il Bilancio pluriennale⁶ per la parte di spesa è redatto per programmi, titoli, servizi ed interventi, ed indica per ciascuno l'ammontare delle spese di gestione, distintamente per ognuno degli anni considerati. In più nel bilancio annuale la parte spesa è suddivisa in titoli, funzioni, servizi ed interventi, in relazione ai principali aggregati economici, alle funzioni degli enti, ai singoli uffici che gestiscono un complesso di attività ed alla natura economica dei fattori produttivi nell'ambito di ciascun servizio. Il punto di riferimento della programmazione operativa è il programma. Infatti, è sulla base dei programmi che si compie il collegamento tra la relazione previsionale e programmatica e i bilanci annuale e pluriennale. Il programma, inoltre, rappresenta il collegamento tra le diverse fasi della programmazione: la pianificazione strategica, e le scelte programmatiche in essa contenute, trovano esplicitazione nei programmi della programmazione operativa. La terza fase della programmazione è la programmazione esecutiva (budgeting), in cui vengono descritti gli obiettivi della gestione, la determinazione delle responsabilità e l'attribuzione delle risorse ai singoli obiettivi. E' la fase in cui vengono definiti i piani di lavoro e di coordinamento della gestione complessiva. Negli enti locali questa fase è realizzata attraverso la predisposizione del Piano Esecutivo di Gestione (Peg) che rappresenta la vera innovazione introdotta dal D.lgs. 77/95. Il piano esecutivo di gestione contiene un'ulteriore graduazione delle risorse dell'entrata in capitoli, dei servizi in centri di costo e degli interventi in capitoli. E' importante rilevare che con il

⁵ Si veda art. 12 del d.lgs. 77/95.

⁶ Ai sensi dell'art. 13 del d. lgs. 77/95.

Peg si dà attuazione al principio di separazione tra indirizzo e gestione. Il Peg è un documento che rappresenta l'ultima fase della programmazione e contemporaneamente lo strumento principale di guida della gestione. Contiene l'articolazione dettagliata dei programmi in obiettivi, definisce il collegamento con la struttura organizzativa attraverso i centri di responsabilità, e attribuisce le risorse ai responsabili della gestione. Inoltre è lo strumento principale per il controllo di gestione, in quanto è a partire da esso che potranno essere verificati lo stato di attuazione dei programmi, l'andamento della spesa e dei costi, l'efficienza nell'utilizzo dei fattori produttivi a partire dalle risorse umane. Attraverso il PEG, infatti, la Giunta definisce in termini programmatici ed operativi, le linee strategiche adottate dal Consiglio comunale e contenute nel bilancio pluriennale, nella relazione previsionale e programmatica e nel bilancio annuale. Da quanto detto si evince la duplice importanza del PEG: da un lato la sua adozione consente di verificare la corrispondenza degli indirizzi politico – amministrativi impartiti dal Sindaco e dalla Giunta con quelli definiti dall'organo consiliare, dall'altro definisce gli obiettivi di gestione da affidare ai responsabili dei servizi. Si può, quindi, affermare che il PEG, oltre ad essere il documento fondamentale attraverso il quale si attua la separazione tra le competenze politiche e gestionali, costituisce una vera e propria “cerniera operativa” tra organi di governo e di gestione. Questi ultimi, infatti, ricevendo obiettivi e risorse assumono la responsabilità di gestione misurabile in termini di efficacia (rapporto tra obiettivi assegnati ed obiettivi conseguiti) e di efficienza (rapporto tra obiettivi raggiunti e risorse utilizzate). Appare chiaro che il PEG rappresenta un formidabile strumento programmatico con il quale misurare sia la capacità strategica degli organi di governo (Sindaco e Giunta) sia la correttezza e la coerenza della gestione. Il sistema dei controlli, infatti, non può prescindere dal PEG: la verifica circa l'efficienza e l'economicità dell'attività gestionale ed amministrativa (controllo di gestione) ha come suo presupposto la preventiva definizione del quadro degli obiettivi.

Il piano esecutivo di gestione costituisce, quindi, un passaggio essenziale del circuito di programmazione e di controllo per quanto attiene alla programmazione esecutiva.

Il grafico sottostante mostra le fasi della programmazione in un ente locale.

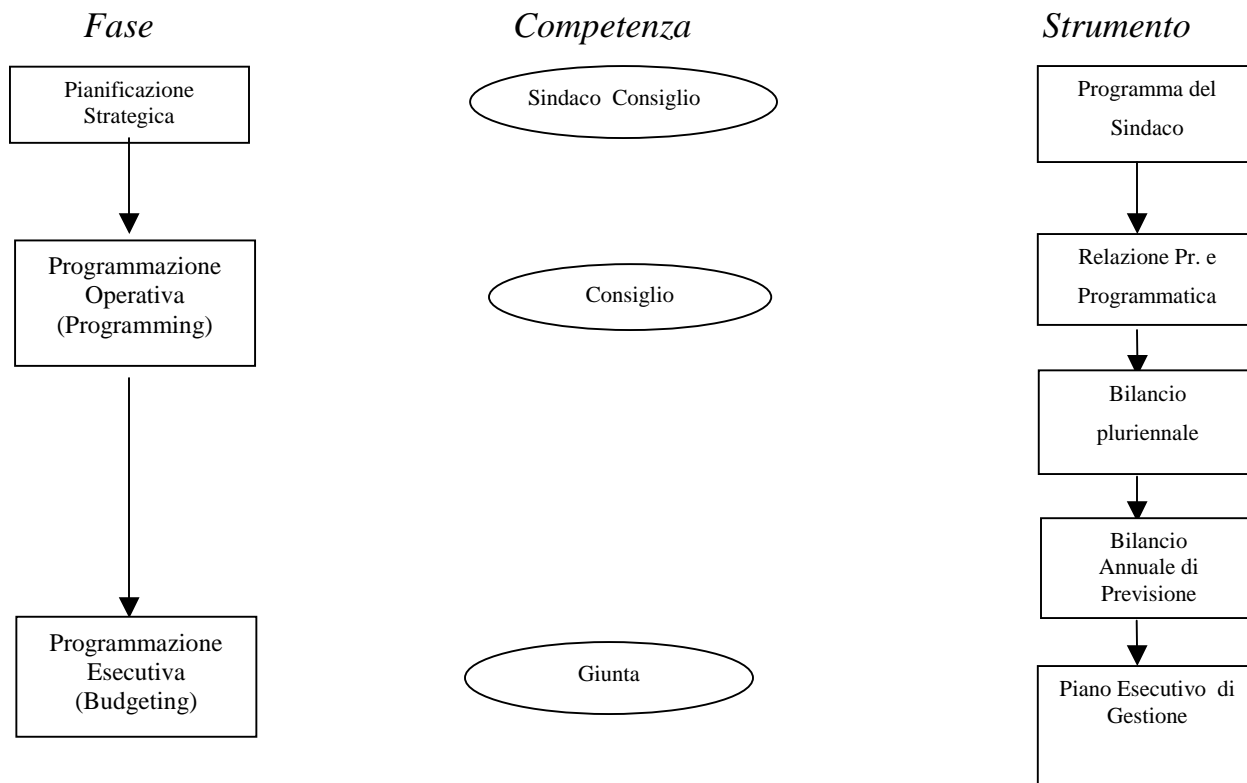


Grafico 2: Le fasi della programmazione

1.5 Il Rendiconto

La fase di rendicontazione rappresenta un momento essenziale nel processo di pianificazione e controllo poiché rappresenta la sintesi ed il risultato dell'attività decisionale, che coinvolge sia l'indirizzo che il controllo, e trae alimento dai risultati stessi per rialimentare il processo.

Con il “Rendiconto” si viene a dar conto dell’azione svolta in termini di valori quantitativi, ma anche di grandezze e di decisioni di tipo qualitativo, riguardanti le modalità e il grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati, rilevante per rendere il più trasparente possibile l’azione amministrativa. Il rendiconto della gestione è regolamentato dall’art. 229 del T.U.E.L. ed è costituito dal: Conto del Bilancio, dal Conto Economico e Conto del Patrimonio. Il primo ha un contenuto finanziario, il secondo evidenzia l’influenza della gestione economica sul netto delle entrate e il terzo puntualizza la configurazione qualitativa e quantitativa del patrimonio. La gestione viene dunque sviluppata ed analizzata in tutti i suoi aspetti. Il conto del bilancio evidenzia i risultati finali della gestione finanziaria; vengono presentate sinteticamente gli impegni di spesa, i pagamenti, le entrate accertate e gli incassi avvenuti, in riferimento alle previsioni contenute nel bilancio di previsione. La struttura del conto economico è analoga a quella del bilancio di previsione, ed evidenzia i risultati della gestione autorizzatoria rispetto alle previsioni. L’analisi è condotta attraverso le unità elementari di bilancio: le risorse e gli interventi riferiti ai servizi e gli interventi riferiti ai servizi ed ai capitoli relativamente ai servizi per conto di terzi. Il conto del bilancio comprende una serie di quadri a carattere standardizzato tali da permettere i relativi confronti. Il Conto Economico esprime per sintesi l’influenza della gestione economica corrente sul patrimonio netto dell’Ente. La sua rappresentazione scalare consente di evidenziare alcuni risultati parziali significativi.

Le tipologie di risultati parziali e la suddivisione in aree del conto economico con i costi classificati per natura, permette di effettuare delle analisi attraverso degli indici evidenzianti il peso di ciascun aggregato sul risultato economico di esercizio. L’analisi per mezzo degli indici consente di confrontare non solo l’evoluzione della dinamica economica nel tempo, ma di confrontare anche i risultati attesi con quelli effettivamente raggiunti. Dal Conto Economico è desumibile un giudizio globale sull’andamento generale dei servizi, mentre le informazioni più dettagliate in merito ad economicità, efficienza ed efficacia devono essere tratte dalla contabilità analitico-direzionale. Il Conto del Patrimonio permette a sua volta di conoscere l’entità del patrimonio dell’Ente e

anche per esso è previsto un modello standardizzato, strutturato in macroclassi, classi e voci. Il prospetto è a stati comparati ed evidenzia per ogni voce, classe e macroclasse, la consistenza iniziale e finale (Vedi Appendice). Questo modello e questa rappresentazione a stati comparati consente di avere una chiara visione del patrimonio dell'Ente.

Il Rendiconto deve essere deliberato dalla Giunta entro il 30 giugno tenendo presente la relazione dell'organo di revisione. Quest'ultimo opererà in veste di organo consultivo del Consiglio e in veste di controllo nei confronti dell'operato dell'amministrazione. Il Consiglio quindi non potrà ignorare le osservazioni, i suggerimenti e il giudizio dell'organo di revisione. L'articolo 227 del T.U.E.L. prevede inoltre che al Rendiconto siano allegati i seguenti documenti:

- La relazione della Giunta;
- La relazione dei revisori;
- L'elenco dei residui attivi e passivi per anno di provenienza, più delle tabelle di parametri gestionali.

La relazione della Giunta⁷ esprime una valutazione di efficacia dell'azione condotta e dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti. Nella relazione devono essere evidenziati i criteri di valutazione degli elementi economici e patrimoniali e in più deve essere presentata un'analisi degli scostamenti rispetto agli obiettivi programmati, spiegandone eventualmente le cause. Il legislatore, dunque, evidenzia come i documenti consuntivi, principalmente la Relazione della Giunta, secondo la logica per la quale proprio in virtù dell'analisi degli scostamenti intervenuti costituiscono la base per la redazione dei nuovi programmi. La Relazione della Giunta non è un atto a cui può soltanto attribuire una valenza contabile ma anche un atto politico e finanziario. E' previsto che il collegio dei revisori elabori una relazione⁸ sul Rendiconto e sullo schema dello stesso entro venti giorni dall'approvazione del documento da parte dell'organo esecutivo. L'elenco dei residui attivi e passivi, distinti per anno di competenza, nasce da un'esigenza di trasparenza

⁷ Prevista nel Titolo I parte II del T.U.E.L., sezione disposizioni generali dell'ordinamento finanziario e contabile, art. n 151 c. 1 dispone che al Rendiconto sia allegata una relazione illustrativa da parte della Giunta.

⁸ Prevista dall'art. 239 del T.U.E.L. relativo alle funzioni dell'organo di revisione.

sentita dagli Enti locali che ha suggerito al legislatore di rendere obbligatoria l'esposizione dell'origine e dell'analisi temporale dei residui attivi e passivi.

Bibliografia

G. Farneti, L. Marchi, A. Maticena (1990), Il controllo di gestione nelle aziende pubbliche, Maggioli.

David Gay, Matteo Sammartino (1999), Controllo organizzativo e controllo di gestione negli enti locali, Milano, Franco Angeli.

Paola Morigi (2000), Il controllo di gestione nella pubblica amministrazione locale, 2° edizione.

Maria Grazia Toppi, Il Piano esecutivo di gestione come strumento di programmazione operativa.

<< <http://www.filodiritto.com>>>

A. Meola, Il programma elettorale: dalla pianificazione strategica al controllo di gestione.

<< <http://www.pubblicaamministrazionelocale.it/>>>

Capitolo II :

L'organizzazione e la gestione degli enti locali

2. *Il ruolo dell'organizzazione*

La struttura organizzativa dell'ente locale è considerata un elemento centrale nel sistema del controllo di gestione per il fatto di essere strategicamente progettata in funzione degli obiettivi programmati. La coerenza e la convergenza tra le fasi di programmazione e di controllo e tra gli altri elementi del sistema sono da ritenere requisiti fondamentali per influenzare i comportamenti degli individui dell'organizzazione e quindi per raggiungere gli obiettivi prefissati. Il primo elemento da considerare, per quanto riguarda l'organizzazione, è relativo alle caratteristiche che la struttura deve possedere affinché l'ente sia in grado di programmare la propria attività strategica e gestionale nel rispetto del principio di separazione tra indirizzo e attività di gestione.

Risulta necessario, dunque, definire un sistema che sia coerente con quello della programmazione strategica, finanziaria ed economica. Ovviamente questo sistema deve considerare i principi guida della riforma del 1990, che ricordiamo essere fondata sul:

- Principio di semplificazione: che pone un decisivo superamento della logica adempimentale soprattutto in materia di programmazione. Infatti, sono inutili le duplicazioni di atti e di documenti poiché in termini decisionali si traducono in inefficienze gestionali.
- Principio del buon andamento della pubblica amministrazione: che richiede un sistema che risponda alle logiche di programmazione e di adeguamento della struttura alle attività e ai servizi da gestire.
- Principio di sussidiarietà: che sottolinea l'importanza di porre l'attenzione sui costi di gestione. Quindi implica il necessario ripensamento della struttura

organizzativa dell'ente rispetto agli strumenti di programmazione ed alle crescenti responsabilità gestionali.

Su queste basi si devono costruire il sistema organizzativo ed il sistema di programmazione dell'ente locale ricercando una convergenza dei documenti di programmazione strategica con quelli di programmazione operativa, con il sistema di rilevazione dei costi e con il regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi. La necessità di una convergenza tra i vari elementi dell'organizzazione è un requisito fondamentale per la realizzazione dei fini per cui ciascuno strumento è stato pensato: la ricerca di una gestione pubblica che sia contemporaneamente efficiente ed efficace. L'assenza di questa convergenza comporta l'affermazione di un sistema in cui tornerebbe a prevalere quella logica adempimentale che introduce ulteriori atti e documenti che non facilita la trasparenza dei comuni. Bisogna pensare ad un elemento comune che da una parte consenta di definire la programmazione e dall'altro la struttura dell'ente.

In quest'ottica può essere utile ricorrere al concetto di **centro di responsabilità** che si ricava dalle fondamentali normative, tenendo conto dei rapporti che dovranno essere individuati tra il regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi, la relazione previsionale e programmatica, il bilancio, il PEG. In quest'ottica questi strumenti rappresentano il "cuore" della programmazione e dell'organizzazione dell'ente. Con l'approvazione di questi documenti si realizza il collegamento tra obiettivi programmati e struttura operativa che deve realizzarli. In generale, possiamo definire i centri di responsabilità come dei gruppi di soggetti (coordinati da un responsabile) preposti al completamento di una certa attività o di un output determinato, o meglio, possiamo definirlo come un segmento organizzativo a cui è preposto un responsabile ed attraverso il quale si realizza il collegamento tra attività di indirizzo e attività di gestione e tra il sistema di programmazione e sistema di organizzazione dell'ente.

2.1 I centri di responsabilità e la loro applicabilità negli enti locali

Il primo passo per l'organizzazione dell'ente locale è quello dell'individuazione dei centri di responsabilità in relazione alla struttura organizzativa.

Nell'ambito dei centri di responsabilità i manager si occupano della gestione di specifiche attività e di conseguenza controllano delle variabili economico-finanziarie, fra le quali possono essere compresi i costi ed i ricavi.

Questi centri possono essere creati e concepiti seguendo diversi criteri, ma solitamente la logica di fondo consiste nella suddivisione delle responsabilità per attività. Ad esempio:

- Attività collegate alle funzioni aziendali;
- Attività collegate a prodotti e a servizi;
- Attività collegate ad ambiti territoriali;

In ogni caso bisogna articolare il sistema dei centri rispondendo al seguente quesito: "Chi controlla quali risorse?". La responsabilità, infatti, deve essere commisurata alla possibilità di esercitare un controllo sull'uso delle risorse.

Esistono diverse tipologie di centri di responsabilità che si possono ritrovare all'interno di una organizzazione ed è bene fornirne una breve presentazione e descrivere più dettagliatamente i centri che trovano applicazione in un ente locale.

Si ritiene utile fornire questa descrizione poiché molto spesso all'interno degli enti locali viene usata la terminologia aziendale in modo confuso e contraddittorio. La tradizionale classificazione distingue i centri di responsabilità⁹ in:

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

⁹ Si veda:Stefano Pozzoli (2001), Il controllo direzionale negli enti locali: dall'analisi dei costi alla balanced scorecard, Milano, Franco Angeli

Verranno presentate di seguito le caratteristiche di ogni singolo centro analizzando con maggiore attenzione quelli che più spesso si ritrovano in un ente locale:

- Centro di costo

Il centro di costo è un centro di responsabilità al cui titolare vengono assegnati degli obiettivi di ottimizzazione dei costi che devono essere raggiunti attraverso una corretta allocazione delle risorse.

Si ha un centro di costo quando i soggetti responsabili possiedono delle leve decisionali tali da poter influenzare il rapporto tra input e output. In particolare, i centri di costo sono caratterizzati dalla presenza di costi parametrici standardizzati. Il costo è parametrico poiché viene imposta la condizione che sia direttamente proporzionale alla quantità di bene prodotta, cioè che i costi varino al variare della quantità prodotta. In più viene richiesto che i costi siano standardizzati il che vuol dire che gli obiettivi vengono fissati in funzione della probabilità di raggiungerli.

Questo tipo di centro raramente si ritrova in un ente locale, quanto meno di dimensioni medio-grandi o grandi. Nei comuni, infatti, molte volte la “produzione” di beni/servizi viene affidata a società esterne, seppur controllate.

- Centro di spesa (centro di costo discrezionale)

I centri di spesa possono essere visti come particolari centri di costo. La differenza è che nei centri di spesa i costi sono per lo più discrezionali, vale a dire sono dei costi “programmabili” obiettivamente in funzione dei volumi di produzione. Un esempio possono essere i costi di struttura ed i costi di politica. Questa tipologia di centro è la più diffusa in tutte le imprese di erogazione di servizi, dove non esiste un output predeterminabile ed immediatamente individuabile.

Sono i centri di responsabilità che maggiormente si ritrovano negli enti pubblici.

- Centro di ricavo

I centri di ricavo sono quelle unità aziendali in cui i responsabili sono in grado di influire, poiché possiedono le leve decisionali, sui ricavi dell’impresa. Essi

agiscono quindi sull'entità del fatturato in un certo modo si richiama l'area commerciale, o meglio l'attività di vendita.

Le leve decisionali detenute dai responsabili riguardano quindi il prezzo, i volumi di produzione, il mix di vendita e di conseguenza il centro sarà valutato rispetto alla capacità di ottenere una situazione di equilibrio tra efficienza ed efficacia.

In un ente locale questa tipologia di centro è presente con una certa frequenza ma va evidenziata una sostanziale differenza rispetto ad un centro di ricavo di un'impresa privata. Infatti, i manager di un ente locale detengono giustamente una minore libertà di azione, si pensi alla gestione delle entrate tributarie ed alle innumerevoli norme che limitano e condizionano l'operare degli uffici. In più i ricavi in un ente locale hanno una limitata significatività, poiché si percepisce che alla prestazione effettuata non corrisponde un prezzo di mercato e che molto spesso la richiesta di un cittadino dipende più da una costrizione piuttosto che da una valutazione di convenienza. Per lo più la prestazione viene offerta in una situazione di monopolio e dunque non consente di verificare l'effettivo gradimento del servizio.

- Centro di profitto

Il centro di profitto è una unità organizzativa in cui il responsabile ha l'autorità di prendere delle decisioni riguardanti sia i costi che i ricavi. Questa tipologia di centro responsabilizza il soggetto sul differenziale ricavi e costi, differenziale che dipende dalla sua attività. Questa tipologia di centro non è frequente negli enti locali, almeno nelle attuali configurazioni dei sistemi di contabilità, poiché il comune solitamente non si occupa di individuare dei prezzi di trasferimento.

- Centro di investimento

I centri di investimento sono centri di responsabilità in cui oltre ad operare sui costi e sui ricavi, ci si occupa anche degli investimenti. Nella logica di comportamento di un ente locale è difficile immaginare una unità organizzativa priva di qualche forma di autonomia di investimento e che quindi, anche se può sembrare paradossale, almeno a livello di servizi, la figura di un centro di investimento è forse più adatta e applicabile rispetto ad un centro di profitto. Questa considerazione d'altronde è coerente con la normativa che stabilisce la

chiara correlazione tra servizio e centri di responsabilità e tra servizi ed autonomia di spesa.

In conclusione, per completezza bisogna anche segnalare l'esistenza di altre classificazioni delle unità organizzative aziendali per le quali si rimanda alla dottrina aziendale.

2.2 La contabilità direzionale

La contabilità direzionale si configura come un sistema informativo finalizzato e fondato prevalentemente su determinazioni economiche e quantitative, sia retrospettive che prospettive, sia interne che esterne. Per una azienda è importantissimo possedere un efficiente set di strumenti che consentano una adeguata misurazione delle risorse e che nel complesso vengono denominati "contabilità direzionale". Lo scopo della contabilità direzionale è quello di favorire il raggiungimento degli obiettivi di lungo e di breve periodo dell'organizzazione e di consentire all'azienda il conseguimento di un equilibrio economico atto a valere nel tempo. A ciò la contabilità direzionale perviene assolvendo la funzione di informazione e di influenza dei comportamenti, anche se, ovviamente, il mix di informazione ed influenza varierà in funzione del destinatario, ad esempio: all'alta direzione verrà fornito un alto grado di informazione e di moderato impatto comportamentale, viceversa scendendo lungo la scala gerarchica. Pertanto gli output della strumentazione tecnico-contabile, seppur riferite allo stesso oggetto di misurazione, potranno differire anche in maniera molto accentuata.

Infatti, il "valore" dell'informazione è correlato non tanto alla sua obiettività ed attendibilità quanto alla sua capacità di ottenere i risultati comportamentali attesi.

Per quanto riguarda gli enti locali, in particolare, la strumentazione direzionale è molto diversa da quella delle imprese private per il complesso di norme che caratterizzano e condizionano gli enti locali. Infatti, nelle aziende comune la gestione dei servizi non è finalizzata al perseguimento del risultato economico,

all'ottenimento di benefici potenzialmente derivanti dalle entrate, ma dalla volontà di erogare servizi alla comunità anche se non economicamente vantaggiosi. L'essere soggetto pubblico comporta, infatti, il rispetto di normative che tendono a privilegiare l'erogazione del servizio piuttosto che la ricerca di un equilibrio tra risorse impiegate e risultati ottenuti.

Gli enti locali, quindi, sono molto vincolati poiché hanno l'obbligo di seguire determinati criteri di gestione e questo molto spesso crea confusione tra struttura ed attività di guida, al punto che la gestione dell'ente coincide con la <<gestione del bilancio>>. Il bilancio rappresenta contemporaneamente un:

- *Obiettivo*, in quanto il bilancio preventivo rappresenta una quantificazione del programma elettorale del Sindaco e della sua maggioranza di governo;
- *Strumento*, in quanto attraverso di esso si realizza appunto il programma e poiché la sua gestione, se correttamente effettuata, porta al raggiungimento degli obiettivi prefissati;
- *Vincolo*, perché il bilancio ha funzione autorizzatoria e non può essere modificato se non attraverso un'apposita richiesta di operazione di variazione di bilancio che comunque deve essere tale da non alterare gli equilibri di bilancio. A partire dalla legge n. 142/1990 per finire all'adozione del Testo Unico, il bilancio degli enti locali ha subito moltissimi cambiamenti che hanno seguito alcune linee guida fondamentali che possono essere riassunte in:
 - cercare di dare ai comuni un orizzonte di medio-lungo periodo, facendogli così superare quella "miopia manageriale" che caratterizza la pubblica amministrazione;
 - rafforzare il ruolo della dirigenza, attribuendo loro anche l'autonomia economica e finanziaria;
 - introdurre degli elementi provenienti dalla cultura aziendale anche attraverso l'obbligo di dotarsi di una strumentazione economica e non finanziaria.

Il bilancio, dunque, si configura come un sistema di documentazione contabile e di gestione dell'ente. Il sistema dei bilanci si articola in diverse componenti. Il cuore è rappresentato dal Bilancio Preventivo Annuale sul quale si concentra l'attenzione del Consiglio Comunale da una parte, e l'effettiva verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio con i vari appuntamenti che ne

conseguono come ad esempio la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi (obbligatoria) dall'altra.

Con il D. lgs. n. 77/1995 sono stati introdotti altri elementi, tra cui il Piano Esecutivo di Gestione, a livello preventivo, e i prospetti di conto economico e conto del patrimonio in sede di rendiconto consuntivo.

Il grafico sottostante mostra il sistema dei bilanci.

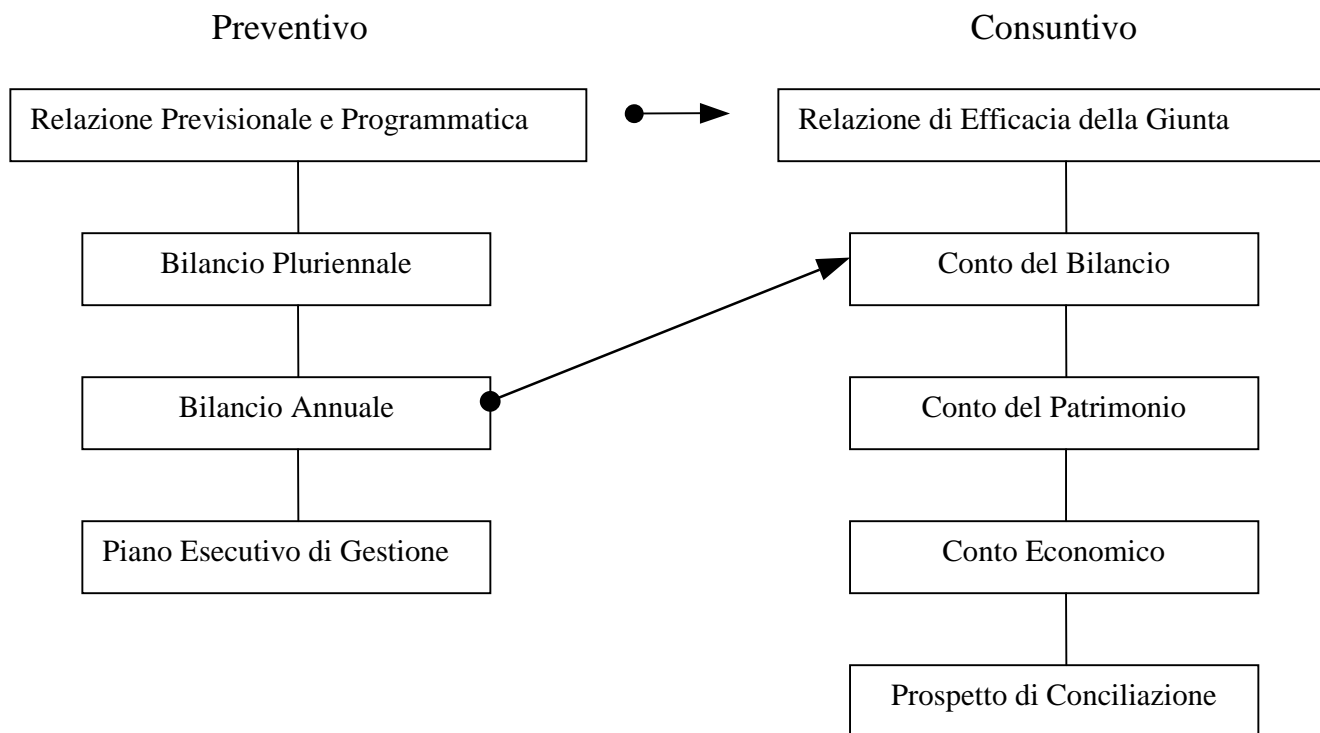


Grafico 3: Il sistema dei bilanci

In sostanza il sistema dei bilanci si articola in due meccanismi contabili:

- La contabilità finanziaria, che dà vita alla redazione del bilancio annuale e pluriennale, al piano esecutivo di gestione ed al relativo prospetto consuntivo rappresentato dal conto del bilancio;

- La contabilità economico-patrimoniale che, se presente, dovrebbe generare il conto economico ed il conto del patrimonio e contribuire al prospetto di conciliazione.

Anche se brevemente è opportuno parlare dei due sistemi contabili previsti dal Testo Unico, quello finanziario e quello economico-patrimoniale.

2.3 La contabilità finanziaria

Parlare della contabilità finanziaria significa parlare del funzionamento amministrativo dell'ente locale¹⁰.

Infatti, l'avanzo e il disavanzo di amministrazione finanziari rappresentano un punto cruciale per la gestione dell'ente; il D. lgs. 77/95 regola le modalità di utilizzo del primo e di copertura per il secondo. Non coprire il disavanzo entro i termini stabiliti (art. 36) porta a provvedimenti molto gravi, tra cui lo scioglimento del Consiglio Comunale. Va sottolineato che la contabilità finanziaria non è solo una modalità di rilevazione ma è soprattutto una modalità di gestione dell'Ente. Proprio per questa ragione è considerata insostituibile, a meno che non si rivoluzioni l'organizzazione ed il funzionamento dei comuni. Anche dove il passaggio alla contabilità economico-patrimoniale è stato imposto (ad esempio in Toscana) in realtà permangono strumenti di controllo orientati alla contabilità finanziaria come sistema di rilevazione "volontario". La questione relativa contabilità finanziaria o contabilità economico-patrimoniale, visti come alternativa contabile, ha poco senso dato che la prima non è solo causa ma è prevalentemente effetto di un sistema di gestione che ha radici più profonde. Così facendo si corre un gradissimo rischio, quello cioè di credere che sia l'introduzione dei sistemi di gestione a cambiare la pubblica amministrazione e non il cambiamento della pubblica amministrazione ad aver bisogno dei nuovi sistemi di controllo.

¹⁰ Bisogna ricordare che la contabilità finanziaria è nata e si è sviluppata nel ambito di paradigmi culturali caratteristici dell'approccio giuridico alla pubblica amministrazione. La contabilità finanziaria si colloca proprio all'interno delle elaborazioni tipiche della contabilità pubblica, il cui oggetto è l'investigazione dei sistemi di regolazione giuridica dei rapporti economici finanziari tra organi dello stesso ente e tra enti diversi.

Detto questo, è possibile descrivere brevemente gli effetti della contabilità finanziaria che riguardano sostanzialmente due aspetti, quello dei meccanismi operativi che produce e quello riguardante l'impianto rilevativo.

Il primo punto di vista mette in luce il fatto che la contabilità finanziaria è una procedura finalizzata a monitorare e a vincolare:

- Le modalità di scelta degli organi politici durante la formazione del bilancio;
- L'operato degli organi esecutivi e dei dirigenti nella fase di attuazione degli obiettivi ed in generale nel corso dell'impiego delle risorse stanziare.

E' importante sottolineare come la contabilità finanziaria ha un impatto comportamentale significativo. La complessità contabile del meccanismo finanziario e forse per la sua scarsa capacità informativa risentono delle finalità del bilancio e rendono particolarmente artificioso il momento della rilevazione.

Il sistema della rilevazione ruota intorno alla rilevazione di entrate e di spese, ciascuna caratterizzata da più fasi. Le fasi dell'entrata sono:

- *L'accertamento* è la fase giuridica in cui sorge il diritto di credito, in cui si determina l'ammontare, la ragione del credito e si identifica il debitore.
- *La riscossione* che consiste nel materiale introito della somma da parte del tesoriere dell'ente, in conseguenza dell'avvenuto pagamento del debitore.
- *Il versamento* che è la fase in cui avviene il versamento delle somme riscosse nelle casse dell'Ente.

Le fasi della spesa sono:

- *L'impegno*, fase in cui si determina l'esistenza di una obbligazione, si individua il creditore, si stabilisce l'ammontare e la ragione del credito.
- *Liquidazione*, serve a determinare la somma effettivamente da pagare al creditore nei limiti dell'impegno assunto e dopo aver accertato il riscontro di conformità pattuito.
- *Ordinazione e Pagamento*, fase in cui viene impartito il "mandato di pagamento" che autorizza il pagamento della somma dovuta. Dopo di che si passa all'effettivo versamento dell'importo al creditore da parte del tesoriere o di un incaricato.

Appare abbastanza chiaro che la principale finalità della contabilità finanziaria è solo in parte informativa poiché predomina l'aspetto di verifica della regolarità delle procedure.

Un altro aspetto che pare importante evidenziare è la differenziazione delle due "zone" del bilancio, quella della gestione corrente e quella delle spesa di investimento. Il bilancio finanziario di un comune prevede una stretta relazione tra voci di entrata e voci di spesa e questo comporta che le due aree siano non comunicanti tra loro. Un'entrata prevista come fonte di finanziamento per un investimento non potrà essere utilizzata per una spesa corrente¹¹ e viceversa. Questo vuol dire che una spesa è una spesa, senza distinzioni di competenza economica.

Per un'impresa di erogazione un investimento, a meno che non sia frutto di scelte sbagliate, dovrebbe portare a flussi di entrata almeno pari a quelli in uscita. In un ente locale ciò non accade e, al contrario, l'attesa è di ulteriori flussi di uscita, a titoli di costi di gestione, di manutenzione, di rate di ammortamento di un mutuo ecc....

Da qui, quindi, nasce l'esigenza da parte degli enti locali di redigere una programmazione pluriennale, dell'introduzione dell'obbligo anche dell'approvazione di bilancio pluriennale e in alcuni casi anche di una redazione di un piano economico-finanziario.

In conclusione la contabilità finanziaria pone in secondo piano l'aspetto informativo dello strumento di rilevazione e presenta delle finalità che si possono ricondurre a:

- Rappresentare in che misura le risorse pubbliche sono state destinate a servizi di pubblica utilità o comunque per fini collettivi;
- Evidenziare quali risorse sono state impiegate nella gestione e da quali fonti sono state reperite;
- Offrire un quadro complessivo degli equilibri tra fonti ed impieghi sia in termini quantitativi che di composizione degli stessi.

Sono finalità legittime per un ente locale ma rappresentano però solo una parte della

¹¹ Fatta eccezione per l'assegnazione dell'avanzo di gestione.

gestione di un ente e oramai neppure il più importante, in un contesto ambientale in cui si tende a privilegiare il risultato rispetto alla correttezza delle procedure, la velocità, l'efficacia e l'efficienza delle scelte più che al rispetto delle norme.

2.3.1 La contabilità economico-patrimoniale

Come evidenziato nel paragrafo precedente la contabilità finanziaria presenta alcuni limiti di tipo informativo, infatti:

- Non mette in evidenza l'incremento o il decremento del patrimonio netto determinato dalla gestione;
- Solo in maniera molto artificiosa è possibile collegare il conto del bilancio con il conto del patrimonio;
- Non vengono evidenziati i costi pluriennali in quanto la tecnica dell'ammortamento della contabilità finanziaria assume un significato anomalo rispetto a quello di tipo economico;
- I dati finanziari non sono sufficienti per una corretta analisi della gestione.

Oggi, invece, l'ente locale si trova in una situazione in cui diventa necessario conoscere e manovrare i risultati della gestione più che controllare minuziosamente l'azione amministrativa e in un momento in cui la responsabilizzazione sui risultati è più efficace rispetto al controllo procedurale di tipo strettamente burocratico.

In questo quadro è evidente che la sola contabilità finanziaria non è adeguata poiché nata con altre finalità e di per se non sufficiente a fornire informazioni adeguate sull'andamento della gestione e a consentire agli organi responsabili di prendere decisioni razionali. Da qui la scelta di introdurre una strumentazione proveniente dal contesto delle imprese private nella convinzione che un sistema informato fondato su valori di natura economica e non solo finanziario è sembrata la scelta più adatta per rispondere alle esigenze sopraelencate. Pare la strada giusta poiché è stato anche richiesto ai comuni di redigere accanto ai prospetti consuntivi di tipo finanziario anche quelli di tipo

economico-patrimoniale, ciò significa affiancare al conto del bilancio e al conto del patrimonio, il <<prospetto di conciliazione>>.

In merito all'introduzione della contabilità economico-patrimoniale è in atto un dibattito sull'effettiva utilità all'interno di un ente locale.

La differenza di impatto tra contabilità finanziaria ed economica è evidente. La prima condiziona fortemente l'operato dell'ente, la seconda ha una valenza solo informativa e per di più si riferisce al documento meno rilevante della gestione, cioè al consuntivo. In sostanza la contabilità economico-patrimoniale rischia di essere un semplice adempimento contabile, neppure importante.

Inoltre, non rientra ancora nella strumentazione obbligatoria, cioè le disposizioni riguardano essenzialmente il conto economico, il conto del patrimonio, il prospetto di conciliazione ma non riguardano l'introduzione di un sistema contabile basato sulla partita doppia. Anche in dottrina vengono sollevate delle perplessità sulla convenienza di applicare la contabilità economico-patrimoniale negli enti locali. Nonostante queste perplessità e nonostante non abbia ancora dispiegato i suoi effetti la contabilità economico patrimoniale non è uno strumento inutile. Essa rappresenta una potenzialità e una sua introduzione nel sistema contabile sarebbe molto positivo per un ente locale in relazione a:

- La gestione del patrimonio: poiché la contabilità finanziaria ignora l'aspetto economico della gestione e le problematiche relative alla competenza economica dei fattori produttivi. Questo porta ad una sottovalutazione non solo dei valori reddituali ma anche di quelli patrimoniali. Da qui, la disattenzione degli enti locali sui beni a loro disposizione. Questo non solo ha delle conseguenze a livello contabile ma anche a livello gestionale perché se non si conosce la reale entità dei propri beni diventa difficile gestirli efficientemente.
- Il contributo di razionalità economica. L'introduzione della contabilità economica introduce degli elementi che contribuiscono ad una maggiore considerazione delle tematiche di convenienza economica e di risultato che contribuiscono a produrre una maggiore attenzione ai requisiti di razionalità economica delle scelte.

Dunque, si può concludere dicendo che la contabilità economico-patrimoniale può rappresentare un serio stimolo per gli enti locali a dotarsi di una più idonea contabilità direzionale¹².

2.3 La contabilità analitica

Lo scopo della contabilità analitica è quello di fornire delle informazioni a chi, all'interno dell'organizzazione, si assume la responsabilità di pianificare, programmare, controllare le attività, di valutare i risultati raggiunti e di confrontarli con gli obiettivi prefissati. Essa rappresenta dunque il “motore” del controllo di gestione, anzi dell'intero ciclo di strategia e controllo. Soprattutto in un contesto come quello dell'ente locale, in cui alla base della gestione c'è una strumentazione finanziaria ed in cui, dunque, manca un'educazione alla razionalità economica.

La contabilità analitica serve ad accentuare la pressione esterna sull'ente, stimolando ad organizzare un sistema decisionale di tipo aziendalistico ma che comunque non rappresenta il cuore del sistema contabile direzionale.

Più in dettaglio la contabilità analitica può rivestire un ruolo essenziale nel sistema di gestione. Essa, infatti, dovrebbe rappresentare non solo la base su cui fondare i vari report trasmessi poi ai vari centri di responsabilità presenti all'interno dell'organizzazione, quindi inteso come sistema rilevativo, ma anche come programma, cioè come supporto fondamentale per la redazione del budget e in una certa misura del Piano Esecutivo di Gestione. In più è indispensabile per alcune importanti scelte aziendali. In particolare, alla contabilità analitica sono riconosciute come proprie le seguenti funzioni:

- La valutazione delle rimanenze;
- Le informazioni analitiche relative agli andamenti delle singole aree e dei reparti d'azienda;
- La misurazione dei costi dei singoli prodotti.

¹² Il concetto è stato estremizzato. Ovviamente la contabilità finanziaria ha una sua valenza informativa anche in chiave direzionale, come del resto possono rivelarsi le analisi di bilancio.

Per quanto riguarda il primo “compito” bisogna chiarire che la contabilità analitica fornisce il supporto necessario per l’attendibilità di quella generale, in quanto permette di determinare correttamente il valore delle giacenze.

Per quanto riguarda gli altri due aspetti sono di competenza del controllo di gestione e rappresentano l’output del sistema di contabilità direzionale.

La contabilità analitica e la contabilità generale per essere collegate deve sussistere un sistema informativo integrato.

2.4 Il Budget

Affrontando il tema in una prospettiva di programmazione di budget, il PEG può essere definito come lo strumento che fa sì che le responsabilità organizzative e le responsabilità economiche siano tra loro congiunte. In quanto strumento di programmazione e di controllo, la progettazione di ogni singolo elemento che costituisce in senso lato il sistema di PEG deve essere impostata in una logica di sistema complessivo. Il punto critico è infatti rappresentato dalla capacità del PEG di costituire effettivamente lo strumento con cui l’azienda raggiunge gli obiettivi.

Il Piano Esecutivo di Gestione si configura come uno strumento attraverso il quale si mira ad applicare, nell’ambito della pubblica amministrazione, una logica “budgetaria”. La logica del budget consiste nel collegare le risorse ai risultati da conseguire, per centri di responsabilità, con ampia autonomia organizzativa. Ne consegue che elemento fondamentale del processo di budget è la suddivisione della struttura organizzativa dell’ente in centri di responsabilità (e quindi centri di costo – centri di spesa e di ricavo). Attribuire, però, al documento in argomento una logica “budgetaria”, comporta un legame strettissimo con le concrete modalità operative attraverso le quali il PEG viene elaborato. Il budget è, quindi, uno strumento di programmazione in senso economico (e non finanziario) di breve periodo (1 anno), strutturalmente e logicamente collegato alla pianificazione strategica ed al PEG, attraverso il quale l’Ente locale definisce preventivamente le attività ed i programmi che ciascun settore/servizio (cd. centri di responsabilità) devono realizzare nell’anno: attraverso il budget si opera un

vero e proprio controllo ex ante del controllo di gestione, volto a prevenire comportamenti sbagliati ed ad indicare la condotta da seguire. Bisogna inoltre precisare che il processo di formazione del PEG si differenzia da quello del budget in quanto nel primo sono riportati valori finanziari che derivano da una contabilità finanziaria, nel secondo vengono evidenziati invece valori economici, finanziari e patrimoniali: in questo documento gli obiettivi di breve periodo vengono quantificati in termini economici. Il tentativo di far passare all'interno del PEG la cosiddetta "logica budgetaria", come già precedentemente accennato, è legato alle concrete modalità operative con cui il documento viene elaborato. L'operazione di budgeting consiste nell'individuare chi deve produrre le prestazioni e con quali risorse a disposizione (umane, materiali e finanziarie), il tutto in funzione degli obiettivi definiti. Il collegamento con il bilancio e l'attribuzione di capitoli ai centri di costo consente ai dirigenti di compiere autonomamente atti di impegno per l'acquisizione di beni e servizi affidando, contestualmente, agli stessi la responsabilità correlata agli atti medesimi. Il PEG deve esplicitare le scelte contenute nel bilancio di previsione, ed è lo strumento tipico e necessario per coloro che operano nella fase gestionale. Il dirigente, infatti, con il PEG ha un programma concreto degli obiettivi da raggiungere, una guida che indica il percorso della sua azione, precisando limiti e finalità.

Il tipo di responsabilità che da ciò discende, non può essere fatta corrispondere a quella di tipo "budgetario" poiché nel caso del PEG si tratta di una responsabilità relativa all'acquisizione delle risorse e, quindi, all'economicità del processo correlato. I vari responsabili, attraverso l'autonoma possibilità di assumere impegni, acquistano risorse che possono essere utilizzate sia nel centro attinente al soggetto che ha provveduto all'impegno medesimo, che in altri centri. La responsabilità di tipo budgetario si riferisce, invece, alle risorse utilizzate per il raggiungimento degli obiettivi. Nel caso del PEG la capacità di spesa potrebbe, da un lato, evidenziare risorse non utilizzate dal centro ma dallo stesso acquisite e dall'altro, risorse del centro ma acquisite da altri. Sono, infatti, diverse le responsabilità connesse all'acquisto rispetto a quelle relative alla utilizzazione. Nel PEG, conseguentemente, devono essere evidenziate

anche le risorse utilizzate nel centro pur se acquisite o prestate da altri, poiché la sua lettura in chiave budgetaria impone l'evidenziazione del rapporto tra risorse da utilizzare e risultati da conseguire. Ciò che interessa, infatti, non è tanto quale unità organizzativa gestisce l'acquisizione delle risorse ma chi ne gestisce l'utilizzo.

Conseguentemente affinché il PEG rappresenti un documento di riferimento per la gestione anziché un semplice adempimento burocratico – amministrativo, diventa cruciale una individuazione dei centri di responsabilità coerente con i principi del controllo di gestione. Anche le modalità di determinazione degli obiettivi e delle dotazioni organiche possono contribuire a far assumere al PEG una configurazione budgetaria. Ciò può avvenire da un lato se gli obiettivi derivano da un processo partecipato, non sono ambigui e sono fissati in modo da non creare ambiti decisionali predefiniti ed eccessivamente analitici, ma rappresentano strumenti di guida per l'attività e, dall'altro, se le dotazioni finanziarie attribuite ai vari centri non vengono determinate in modo eccessivamente puntuale accrescendo la valenza “autorizzatoria” del PEG.

Bibliografia

N. Bertinotti (2001), Il nuovo sistema integrato di contabilità degli enti locali: programmazione, gestione, rendicontazione, controllo, 3° edizione, Maggioli.

David Gay, Matteo Sammartino (1999), Controllo organizzativo e controllo di gestione negli enti locali, Milano, Franco Angeli.

Guido Modugno, Il sistema informativo per il controllo di gestione dell'ente locale,(2001), Milano, Franco Angeli.

Paola Morigi (2000), Il controllo di gestione nella pubblica amministrazione locale, 2° edizione.

Stefano Pozzoli (2001), Il controllo direzionale negli enti locali: dall'analisi dei costi alla balanced scorecard, Milano, Franco Angeli.

Enrico Guarini, la programmazione per budget negli enti locali:alcune riflessioni a partire dal PEG.

<< <http://www.pubblicaamministrazionelocale.it/>>>

Capitolo III:

Case Study

3. *Il Comune di San Giorgio a Cremano*

Il Comune di San Giorgio a Cremano, centro di 52807 abitanti, situato nel cuore della provincia napoletana, è sempre stato protagonista dello scenario dei comuni per essere particolarmente attento alle innovazioni, orientato al miglioramento continuo dei servizi erogati e al soddisfacimento dei bisogni del cittadino-utente. A testimoniarlo sono le innumerevoli iniziative intraprese, svolte soprattutto negli ultimi anni che mirano a coinvolgere i cittadini nelle decisioni dell'Amministrazione comunale. Un comune di tali dimensioni e di così tanta propensione all'innovazione ed al miglioramento non poteva non impiantare al suo interno un *sistema di controllo di gestione* che gli consentisse di raggiungere nel modo più efficiente, più efficace e più economico possibile gli obiettivi prefissati in sede di pianificazione.

Il Comune di San Giorgio a Cremano per istituire il proprio sistema di controllo si è rivolto ad una società esterna EdK che sua volta ha affidato il compito a BPR, una delle aziende leader nel settore, capace di rispondere al meglio alle esigenze delle pubbliche amministrazioni. Quest'azienda fondata dal Dott. Roberto Recordare risolve i problemi di tantissimi comuni proponendo soluzioni gestionali d'avanguardia e ponendo al centro delle loro attività il Cliente. BPR mi ha permesso di condurre uno stage di circa quattro mesi e di seguire, in questo periodo, l'impostazione del sistema di controllo nel comune di San Giorgio a Cremano.

L'esperienza di stage mi ha dato la possibilità di conoscere meglio il funzionamento dell'ente locale e mi ha consentito di capire le difficoltà che si presentano nell'organizzare un sistema di controllo di gestione. In generale, il motivo delle difficoltà dell'affermazione di tale sistema negli enti locali è l'impatto che ha il controllo di gestione. Un forte impatto sull'organizzazione, sulla struttura del comune, un forte impatto con la mentalità delle persone che

lo compongono. Per questo motivo, se non ne viene percepita l'importanza e l'utilità questo sistema diventa quasi del tutto privo di effetto.

Fortunatamente, le opportunità che il controllo di gestione offre sono state percepite sia dagli amministratori che dai dipendenti del comune di San Giorgio a Cremano che hanno collaborato e facilitato la fase di avvio del sistema di controllo.

L'ente conta 328 dipendenti, è suddiviso per aree d'attività a cui fanno capo dei dirigenti, e vi è una figura di vertice organizzativo-gestionale che è il Direttore Generale. Come è stato precedentemente affermato, il controllo di gestione coinvolge l'intera organizzazione e ha implicazioni verso la struttura interna ma anche verso la struttura esterna dell'ente. Infatti, potremmo considerare i cittadini e la società civile come soggetti coinvolti in quanto valutatori finali dell'efficacia dell'azione amministrativa.

E' utile, a mio avviso, analizzare i soggetti coinvolti all'interno dell'organizzazione e spiegare in che modo hanno rapporti con il controllo di gestione.

Il Consiglio Comunale:

Il Consiglio è l'organo di indirizzo e di controllo politico-amministrativo¹³. Ricordiamo che l'attività di indirizzo trova la sua massima espressione nell'approvazione del bilancio di previsione e di tutti gli altri atti di pianificazione previsti. Più difficile risulta descrivere l'esercizio del controllo. Se è vero che il Consiglio approva il conto consuntivo, è anche vero che dispone nella maggior parte dei casi di informazioni abbastanza limitate e a volte di difficile interpretazione. Un obiettivo potrebbe essere la predisposizione di opportuni regolamenti, anche solo a scopo informativo, e una esposizione in Consiglio di dati relativi ai risultati effettivamente raggiunti per ogni obiettivo e per ogni progetto pianificato nel PEG.

La Giunta:

<<La Giunta collabora con il Sindaco nell'amministrazione del comune ed opera attraverso deliberazioni collegiali>>¹⁴.

¹³ Secondo l'art. 32 della legge 142/90.

¹⁴ Secondo il comma 2 dell'articolo 35 della legge 142/90.

Risulta fondamentale la partecipazione costruttiva della Giunta all'attività di pianificazione preliminare all'intero processo, in più è previsto che la Giunta riferisca annualmente al Consiglio sulla propria attività e che svolga attività propositive e di impulso nei confronti dello stesso. Per poter esercitare il proprio compito, di pianificazione prima e di controllo poi, la Giunta deve fornirsi degli strumenti necessari alla verifica dei risultati della gestione. Tra questi strumenti rivestono un'importanza basilare i dati che devono essere caratterizzati per la loro significatività, attendibilità, oggettività e tempestività. Per disporre di questi dati bisogna essere dotati di un sistema di supporto valido e sicuramente il comune di San Giorgio a Cremano sta impiantando il più valido ed efficace sistema di controllo di gestione.

Il Sindaco:

Il Sindaco, in virtù della diretta elezione da parte dei cittadini, è la figura che risponde in prima persona alla corretta e alla economica gestione delle risorse e degli obiettivi programmati. Ovviamente il Sindaco possiede gli strumenti necessari per potersi presentare periodicamente davanti ai cittadini per informarli sull'effettivo grado di attuazione dei programmi. Già il D. Lgs. 29/93 avendo previsto che i servizi di controllo interno rispondano esclusivamente agli organi di direzione politica ha fornito uno strumento per il controllo delle attività dei responsabili dei servizi. Successivamente¹⁵ al Sindaco sono stati attribuiti nuovi strumenti tra i quali ricordiamo la possibilità di costituire uffici alle sue dirette dipendenze. Queste funzioni di staff avranno una funzione di supporto nello studio, nelle ricerche e nei monitoraggi sulle varie problematiche di interesse dell'organo politico.

Il Direttore Generale:

Il Direttore Generale¹⁶ viene scelto dal Sindaco sulla base di un rapporto fiduciario di cui è alle dirette dipendenze. Il Direttore Generale ha come obiettivo prioritario, quello di attuare gli indirizzi e gli obiettivi stabiliti dagli organi di governo dell'ente, secondo direttive impartite dal Sindaco. Proprio in virtù delle funzioni attribuitegli dalla legge, risulta evidente che la funzione di

¹⁵ Si veda L. 81/93 con cui sono stati attribuiti al Sindaco nuovi strumenti; in particolare la L. 127/97 ha dato la possibilità di prevedere nel regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi la costituzione di uffici alle dirette dipendenze del Sindaco.

¹⁶ L'art. 51-bis della legge 142/90 prevede la possibilità per il Sindaco di nominare un Direttore Generale al di fuori della pianta organica.

controllo di gestione , per utilizzare la terminologia usata dal legislatore, compete al Direttore Generale, che la svolgerà avvalendosi dell'aiuto del suo specifico staff.

I Dirigenti:

I dirigenti sono stati considerati negli ultimi anni più “oggetto” del controllo piuttosto che “soggetti”. Da qui le errate conclusioni intorno la figura dei dirigenti e la necessità di chiarire che il controllo di gestione non è una verifica ispettiva, un meccanismo rivolto a punire o a premiare, ma è un sistema di supporto alle decisioni, è un supporto della dirigenza. Il dirigente è soggetto del controllo perché partecipa attivamente alla strutturazione del sistema di controllo di gestione in quanto: può collaborare alla definizione dei parametri e degli indicatori di gestione, fornisce i dati per la valutazione e motiva i risultati raggiunti.

Il controllo di gestione nel comune di San Giorgio a Cremano risulta attualmente all'interno dei servizi finanziari ed è denominato “Ufficio controllo di gestione” con un responsabile d'ufficio. Dunque, il controllo di gestione dipende dal responsabile del servizio finanziario.

Questa struttura è stata istituita per svolgere attività di duplice natura (interna ed esterna all'ente) da un lato, nella produzione di indicatori di attività, nel supporto alla gestione per la corretta individuazione di obiettivi collegati al PEG; dall'altro, nel controllo delle società e degli organismi partecipati dall'ente e nel monitoraggio dei servizi esternalizzati.

Pur essendo attività di diversa natura che utilizzano diverse metodologie di rilevazione, entrambe le materie di intervento (gestione interna degli uffici servizi e gestione esterna dei servizi) confluiscono nel controllo di gestione, quale strumento operativo di supporto alla gestione dell'ente. Con particolare riferimento al controllo dei servizi esternalizzati, tale verifica avrebbe certamente coinvolto in prima battuta i responsabili del controllo di gestione nel caso in cui tali servizi fossero stati svolti in economia. In tal senso, si ritiene che la scelta di esternalizzarli non esoneri l'ufficio del controllo di gestione dalla relativa responsabilità di monitoraggio degli stessi: il Comune rimane il titolare e garante della funzione di erogazione dei servizi pubblici locali. L'attività

diretta alla gestione e al controllo degli obiettivi di PEG risulta abbastanza complessa in quanto richiede:

- a) un intervento in itinere dell'ufficio Controllo di Gestione su tutto il processo di formazione del PEG, trattandosi di una funzione di supporto a tutti gli uffici nella corretta definizione degli obiettivi gestionali e nell'utilizzo di criteri scientifici per l'assegnazione delle risorse e delle relative responsabilità. Il fine ultimo è quello di garantire omogeneità e alla stesso tempo corrispondenza tra i vari obiettivi;
- b) una verifica intermedia finalizzata alla salvaguardia degli obiettivi di bilancio;
- c) una verifica finale sul grado di raggiungimento degli obiettivi attraverso la redazione di un documento strutturato utilizzato anche a fini valutativi, essendo l'attività strumentale alla valutazione.

Per svolgere queste attività il comune di San Giorgio a Cremano è supportato dall'esperienza maturata nel corso degli anni dalla BPR e dal mio contributo di stage per quanto riguarda l'analisi degli uffici e dei servizi e per la costruzione di opportuni indicatori per la valutazione delle performance. La produzione di indicatori di attività risulta essere una funzione concentrata sulla raccolta ed elaborazione di dati riferiti all'intera attività dell'ente suddivisi per ciascun ufficio-servizio. Infine, per quanto riguarda la gestione del sistema di contabilità attualmente il Comune di San Giorgio a Cremano redige solo contabilità finanziaria e su questa base il Controllo di gestione provvederà a determinare gli elementi di contabilità per i centri di responsabilità. La contabilità finanziaria corrisponde ad esigenze di controllo di legittimità dell'azione amministrativo-contabile dell'ente. Essa però quando si utilizza per fini di controllo di gestione presenta dei limiti poiché rispetto alla contabilità economico-patrimoniale non fornisce indicazioni sui risultati delle attività. Sarebbe utile ridefinire l'intero sistema di contabilità e creare un sistema integrato di contabilità analitica/contabilità finanziaria/contabilità economica, in fattiva collaborazione con la Ragioneria.

3.1 La predisposizione del sistema di controllo di gestione

Nel momento in cui si intende introdurre un sistema di controllo di gestione in un comune, in questo caso nel comune di San Giorgio a Cremano, occorre tenere presente che l'ente locale è un sistema in cui confluiscono una serie di elementi diversi, non sempre immediatamente e facilmente individuabili e interpretabili.

Per riuscire a <<guardare dentro >> questo sistema occorrono specifici strumenti concettuali di rappresentazione¹⁷.

Sono essenzialmente quattro dimensioni che confluiscono in una visione integrata dell'ente:

1. La situazione finanziaria (ossia il Bilancio);
2. La struttura organizzativa in senso stretto rappresentata dalla pianta organica (cioè la definizione delle responsabilità).
3. I servizi offerti alla cittadinanza (ossia cosa fa l'Amministrazione);
4. Gli obiettivi programmatici (ossia quello che gli amministratori prospettano per il futuro);

Ciascuno di questi elementi deve essere rappresentato da strumenti specifici (vedi tabella).

LE QUATTRO DIMENSIONI DELL'AMMINISTRAZIONE LOCALE	STRUMENTO
1. I servizi erogati	Mappa dei servizi
2. Il programma degli obiettivi	Relazione previsionale e programmatica, PEG
3. Situazione economico-finanziaria	Sistema contabile - Bilancio
4. Definizione responsabilità dell'organizzazione	Pianta organica

Nonostante la validità del sistema predisposto dal legislatore, che porta ad una vera e propria "rivoluzione" culturale della pubblica amministrazione locale (si pensi all'introduzione del PEG, del sistema di pianificazione, verifica e

¹⁷ Antonio Macrina e Patrizia Ravaoli (1998), "Controllo di gestione e Nuclei di Valutazione", Giuffrè Editore.

controllo), il D. Lgs. N.77/95 comporta alcuni vincoli che costringono i responsabili e gli amministratori a compiere uno sforzo straordinario al momento della sua applicazione.

Queste difficoltà sono dovute al legislatore che ha forzato l'introduzione di meccanismi di responsabilizzazione nella gestione della spesa, anche se necessari, attraverso strumenti contabili non proprio destinati a questo, come il bilancio e la contabilità finanziaria. Per superare le difficoltà che emergono nell'applicazione del sistema di controllo bisogna definire degli strumenti specifici per ciascun tipo di informazione e tralasciare la tendenza a cercare nella contabilità ordinaria e nel bilancio qualsiasi informazione gestionale. Bisogna necessariamente distinguere la logica contabile da quella gestionale, di tipo extra-contabile¹⁸. In ogni caso, nel comune di San Giorgio a Cremano , come nella maggioranza dei comuni italiani, la contabilità economica è assente anche se sarebbe lo strumento più adeguato per l'impostazione di un sistema di controllo di gestione di tipo <<aziendalistico>> come previsto dal legislatore.

La contabilità finanziaria risponde in pieno alle esigenze di controllo di legittimità dell'azione amministrativo e contabile. Infatti, quest'ultima registra le entrate e le uscite rapportate alle riscossioni previste ed ai pagamenti programmati e dunque appropriata per supportare il controllo di gestione.

Va sottolineata l'importanza di impostare il sistema di controllo in modo tale da monitorare ogni programma che l'amministrazione intende portare avanti, ogni servizio che l'ente ritiene opportuno erogare, ogni progetto che intende realizzare, definiti dall'ente compatibilmente con il bilancio, adeguati ai bisogni dei cittadini e congrui alla struttura del comune. Insieme al dott. Recordare, amministratore BPR e mio tutor aziendale durante lo stage, abbiamo previsto tre momenti principali nell'implementazione del sistema di controllo:

1. L'analisi dell'esistente: verificare <<dove siamo>>, vuol dire verificare lo stato dei servizi erogati e delle risorse disponibili dell'ente, significa quindi stabilire il punto di partenza.

¹⁸ Si intendono tutti quegli strumenti al di fuori della contabilità finanziaria.

2. La pianificazione: che come stabilisce il D. lgs. 77/95 deve essere leggibile per programmi. Bisogna far capire al comune l'importanza di redigere correttamente e strategicamente la programmazione.
3. Il controllo: cioè la fase di verifica di tutto quello precedentemente impostato. Infatti più attenta sarà la pianificazione più efficace risulterà il controllo.

Stabilire il “punto di partenza” è fondamentale per costruire un adeguato sistema di valutazione e per definire correttamente l'evoluzione e i miglioramenti del servizio e dei soggetti responsabili di quel servizio.

Il comune di San Giorgio a Cremano redige correttamente tutta la programmazione ma, come il tutti gli enti locali, c'è una scarsa consapevolezza delle opportunità che offrono la Relazione previsionale e programmatica e il PEG in un'ottica di controllo. L'ente in questione però ha dimostrato di voler adottare una visione allargata, orientata al perseguimento dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità delle operazioni di gestione. Questa volontà da parte del comune rappresenta un importante segnale poiché fa sperare in un'impostazione efficace del sistema di controllo.

Di seguito verranno presentati i momenti che hanno caratterizzato l'impostazione del controllo di gestione nel comune di San Giorgio a Cremano. Bisogna considerare che

i tempi di impostazione del sistema di controllo sono molto lunghi e che ovviamente

verrà presentata in maniera dettagliata la fase di avvio di controllo e verrà fornita invece una visione prospettica per quanto riguarda i momenti successivi.

3.1.1 *L'analisi dei servizi*

L'attività base di qualsiasi attività di controllo è costituita dalla verifica dell'esistente. La rilevazione dei servizi erogati dal comune di San Giorgio a Cremano è stata effettuata attraverso delle interviste e attraverso l'elaborazione di *schede di rilevazione* rivolte soprattutto alla conoscenza delle modalità di

gestione dei servizi. Sulla base delle informazioni derivanti dalle schede sono stati definiti opportuni indicatori per la valutazione delle performance che verranno presentati dettagliatamente nel prossimo capitolo.

Le schede di rilevazione sono state realizzate per reperire una serie di informazioni necessarie a definire compiutamente i servizi, quali: il responsabile, la tipologia e i fruitori del servizio, le principali attività svolte, i fattori produttivi utilizzati (compresi i dipendenti coinvolti). Di seguito sono riportate le schede che sono state sottoposte ai responsabili dei vari servizi. Questa modalità di rilevazione è stata ritenuta la più adeguata dal responsabile del controllo di gestione del comune, poiché giudicata la forma più utile per capire le caratteristiche principali dei servizi. Insieme al dott. Roberto Recordare, sono state condotte anche delle interviste personali con i responsabili dei servizi per reperire informazioni più dettagliate volte ad una migliore comprensione dello stato dei servizi per costruire opportunamente un valido set di indicatori per la valutazione delle performance.

Esaminiamo singolarmente le voci oggetto di analisi:

- *Il Responsabile:* Per responsabile si intende il responsabile effettivo del servizio, cioè chi ne segue operativamente l'organizzazione e l'andamento. Questa rilevazione si basa sostanzialmente sullo stato di fatto e non sulla formale attribuzione delle responsabilità, cioè in base alla pianta organica. E' necessario distinguere le responsabilità di tipo gestionale dalle responsabilità operative. In questo modo è possibile considerare l'aspetto motivazionale dei dipendenti che operativamente gestiscono i servizi, chiaramente limitatamente a quelle che sono le loro competenze. Inoltre, è possibile mettere in evidenza le attribuzioni delle responsabilità reali e non coerenti con la struttura.
- *La tipologia del servizio:* si tratta di distinguere il servizio a seconda che sia rivolto all'ente stesso (interno) o che sia rivolto al di fuori dunque agli utenti (esterno).
- *Le principali attività svolte:* Questa sezione non serve ancora tanto a stabilire i carichi di lavoro quanto a determinare le macro attività svolte senza entrare troppo nei dettagli. Si tratta di un check-up preliminare

all'avvio del controllo di gestione. Queste informazioni però saranno approfondite attraverso delle interviste personali al fine di conoscere dettagliatamente i servizi.

- *Caratteristiche Informazioni sul servizio* : Vanno rilevate tutte le informazioni relative al servizio. Ad esempio: l'accessibilità, la domanda soddisfatta, ecc. Questa rilevazione, basilare per la successiva costruzione degli indicatori insieme al punto precedente, per procedere al censimento e alla razionalizzazione delle procedure¹⁹.
- *I fattori produttivi e le risorse impiegate*: Vanno considerate tutte le tipologie di fattore produttivo, dalle tecnologie ai beni di consumo. Inoltre vanno considerate come fattore produttivo le risorse umane coinvolto nella gestione del servizio.

Questa “fotografia” , che è la mappa dei servizi reali, consente di capire e di conoscere meglio l'organizzazione comunale e di conseguenza è di supporto agli amministratori e ai responsabili dei servizi nel prendere le decisioni. Questa rilevazione porta sicuramente ad un sistema di pianificazione più cosciente, poiché basato su un'analisi concreta della realtà sulla quale si va ad agire e ad impostare un sistema di controllo.

3.1.2 La pianificazione e la responsabilizzazione degli operatori

Una volta conclusa l'analisi dell'esistente attraverso la mappa dei servizi reali, bisogna procedere all'attribuzione delle responsabilità. A seconda del tipo di responsabilità abbiamo visto come corrispondono diversi tipi di centro di responsabilità (come descritto nel secondo capitolo).

Le parole d'ordine nei comuni negli ultimi anni sono state efficienza ed economicità e quindi si è cercato di porre maggiore attenzione sui costi, è anche vero che alla costante diminuzione dei trasferimenti dello stato e delle regioni ai comuni sta acquistando sempre maggiore importanza la capacità dell'ente di gestire con efficacia anche le entrate. Da qui, quindi, la necessità di

¹⁹ L'ottica è quella di creare una unica base di dati, sia per il controllo che per i carichi di lavoro, sia per la razionalizzazione dei procedimenti.

responsabilizzare gli operatori partendo dai controlli dei costi fino ad arrivare al controllo dei ricavi.

Lo strumento per responsabilizzare e motivare i diversi attori che operano all'interno dell'ente è il PEG, documento in cui si suddividono le risorse in capitoli, i servizi in centri di costo e gli interventi i capitoli, introducendo obbligatoriamente i centri di costo nella contabilità pubblica locale, ad eccezione dei comuni con popolazione inferiore ai 15000 abitanti (anche se sarebbe il caso che anche i comuni sotto tale soglia lo predisponessero). Il PEG rappresenta lo strumento operativo capace di influenzare i comportamenti organizzativi e di responsabilizzare i soggetti dell'ente poiché il coinvolgimento sugli obiettivi comuni dei responsabili e degli operatori è un prerequisito essenziale per il raggiungimento di livelli elevati di efficacia ed efficienza e quindi per il raggiungimento degli obiettivi che l'ente si è preposto.

Per cogliere l'importanza di redigere il PEG seguendo una logica operativa e non una logica meramente adempimentale è opportuno descrivere le caratteristiche principali e il processo di formazione di questo atto fondamentale.

Il PEG è un documento formale che riporta in termini quantitativi le risorse necessarie o comunque attribuite ad ogni responsabile per il raggiungimento di obiettivi predeterminati²⁰. Bisogna ricordare che l'organo competente che determina il PEG è la Giunta che dovrebbe deliberarlo dopo l'approvazione del bilancio del consiglio comunale e prima dell'inizio dell'esercizio.

Se si segue alla lettera quanto dice la norma, dunque, bisognerebbe redigere il PEG dopo l'approvazione del bilancio ma di norma i comuni disattendono questa disposizione redigendo il PEG prima dell'approvazione del bilancio. Il comune di San Giorgio a Cremano impiantando un sistema di controllo ha deciso di cambiare tendenza e di inserire il processo di formazione del PEG in un unico processo insieme alla formazione del bilancio di previsione e dei suoi allegati. Redigere il bilancio di previsione e la relazione previsionale e

²⁰ Ricordiamo che con questo strumento l'organo politico esplica i poteri di indirizzo e controllo.

programmatica senza integrazione con il PEG significa non si realizzare uno strumento di pianificazione decente e completo.

Nel PEG vengono anche stabilite le responsabilità dei centri, e una volta stabilite inizia una delle fasi più delicate del processo di programmazione: la fase di contrattazione degli obiettivi da raggiungere. L'efficace individuazione degli obiettivi da raggiungere è una condizione necessaria per la realizzazione dei programmi strategici dell'ente poiché rappresenta l'ultimo gradino del sistema di programmazione. A tal fine risulta necessario redigere in concomitanza la relazione previsionale e programmatica.

Una considerazione veramente importante è che gli obiettivi fissati e quindi il PEG volgono verso un obiettivo comune alle diverse Unità Organizzative (U.O.).

Ad esempio, se l'organizzazione volesse raggiungere un obiettivo del tipo: "Città pulita", dovremmo fare in modo che le diverse U.O. coinvolte in tale progetto, quali la polizia municipale, il servizio di smaltimento rifiuti, il servizio del verde pubblico, il servizio ambiente e territorio, ecc. vadano verso la stessa direzione. Ossia non è possibile che ogni unità organizzativa proceda in maniera slegata dall'altra poiché, ad esempio, appartenente ad un assessorato diverso. Le finalità delle singole unità organizzative non devono divergere ma devono essere coordinante e indirizzate verso l'obiettivo comune.

Dopo tali considerazioni è importante sottolineare che: la forma del PEG è libera non esistendo sotto il profilo normativo alcun obbligo di osservare un modello standard. Risulta opportuno, quindi, predisporre il documento di gestione su misura per ciascun ente, tenendo conto della peculiarità ambientale, dei servizi da erogare, delle diverse organizzazioni e dei diversi rapporti tra politici e dirigenti.

L'attribuzione, con l'adozione del piano esecutivo di gestione, delle funzioni gestionali agli organi tecnici, coincide con l'acquisizione di poteri più ampi e meglio definiti, ma allo stesso tempo segna una dilatazione delle responsabilità dirigenziali. La vera leva di cambiamento è stata proprio l'entrata in vigore del contratto con i dirigenti, in quanto prevedeva una parte della retribuzione legata al raggiungimento dei risultati. Ai dirigenti è riconosciuta la facoltà di

impegnare all'esterno l'amministrazione e di adottare atti e provvedimenti amministrativi, è attribuita la gestione finanziaria con il conseguente potere di spesa, quella tecnica ed amministrativa nonché l'insieme dei poteri necessari al buon funzionamento della macchina organizzativa di cui sono il vertice. La ratio della nuova ripartizione delle competenze risiede nell'esigenza di assicurare una maggiore professionalità nello svolgimento dell'attività gestionale e, quindi, una migliore qualità dei servizi erogati dalle amministrazioni pubbliche. Amministrare per obiettivi, infatti, significa adottare una nuova forma mentis e, quindi, dotarsi di un diverso metodo di lavoro che, dalla corretta gestione delle risorse, consenta al dirigente di centrare nel tempo previsto la "mission" che gli è stata affidata dall'apparato politico. Il PEG costituisce lo strumento operativo fondamentale che dovrebbe governare la gestione dell'ente, nel periodo annuale di riferimento, sia sotto il profilo delle responsabilità politiche che tecniche. Attraverso il PEG, infatti, la Giunta definisce in termini programmatici ed operativi, le linee strategiche adottate dal Consiglio comunale e contenute nel bilancio pluriennale, nella relazione previsionale e programmatica e nel bilancio annuale. Da quanto detto si evince la duplice importanza del PEG: da un lato la sua adozione consente di verificare la rispondenza degli indirizzi politico - amministrativi impartiti dal Sindaco e dalla Giunta con quelli definiti dall'organo consiliare, dall'altro definisce gli obiettivi di gestione da affidare ai responsabili dei servizi. Appare chiaro, quindi, che il PEG rappresenta un formidabile strumento programmatico con il quale misurare sia la capacità strategica degli organi di governo (Sindaco e Giunta) sia la correttezza e la coerenza della gestione. Il sistema dei controlli, infatti, non può prescindere dal PEG: la verifica circa l'efficienza e l'economicità dell'attività gestionale ed amministrativa (controllo di gestione) ha come suo presupposto la preventiva definizione del quadro degli obiettivi.

Il piano esecutivo di gestione costituisce, quindi, un passaggio essenziale del circuito di programmazione e di controllo per quanto attiene alla programmazione esecutiva.

Il PEG, inoltre, non deve essere redatto in maniera molto analitica, tale da imbrigliare i responsabili, in quanto l'eccessiva analiticità potrebbe generare una lunghezza di tempi durante la formulazione, una mancanza di flessibilità e una sottovalutazione dell'azione dei responsabili in quanto si svaluterebbe la loro capacità di gestione.

Il processo di elaborazione del PEG deve derivare dal programma di mandato, quindi risulta necessario il coinvolgimento del sindaco e degli assessori ed è necessario che in questa fase si crei un coordinamento tra i vari assessori per giungere ad accordi sulle priorità in base alle esigenze dei cittadini e in base ad una visione d'insieme della strategia comune. E' in questa fase che è importante disegnare la struttura organizzativa dell'ente e quindi identificare le responsabilità e verificare le competenze. Quindi creare l'organizzazione in funzione della strategia derivante dal programma di mandato e dalla relazione previsionale e programmatica, verificando le reali risorse disponibili dal bilancio pluriennale.

Il processo di negoziazione si conclude quando si è trovata una soluzione soddisfacente a tutti i conflitti interni e quindi bisogna procedere a definire degli indicatori per la misurazione dei risultati dell'azione che si è decisa di attuare. Tutto questo con il supporto del team del controllo di gestione.

Dal PEG e da questi obiettivi sarebbe il caso di redigere il bilancio di previsione da presentare al consiglio per l'approvazione e, in caso di responso positivo, deliberare immediatamente il PEG, in caso contrario bisogna rinegoziare.

Essendo il PEG un documento di carattere previsionale, e come tale può essere soggetto ad aggiustamenti durante l'anno, sarebbe il caso di stabilire dei momenti di verifica magari trimestrale per evitare di rallentare la macchina, quindi predisponendo eventuali variazioni prima che si arrivi ad eventuali blocchi.

Il PEG oggi in molti comuni è ancora visto come una formalità, gli amministratori non ne conoscono realmente le potenzialità e le dinamiche e di fatto viene demandato al ragioniere del comune.

3.1.3 *Le forme del controllo*

Il controllo di gestione nelle pubbliche amministrazioni locali è tradizionalmente legato agli atti amministrativi, poiché le decisioni di impiego delle risorse sono contenute in esso e danno la possibilità agli organi dell'ente di operare.

Si tratta di una forma di controllo cosiddetta "tradizionale", che ha come interesse specifico la legittimità degli atti e non l'efficienza o l'economicità. In sintesi possono essere individuate le seguenti tipologie di controllo:

- Il controllo delle unità operative;
- Il controllo della ragioneria;
- Il controllo della legittimità degli atti.

Il controllo tradizionale delle Unità Operative:

Il controllo viene demandato alle singole unità operative che assumono la responsabilità di verifica dell'attività svolta e del rispetto della specifica normativa relativa alle prestazioni ed ai servizi erogati. Questa tipologia di controllo generalmente non trova le stesse procedure di funzionamento tra i vari settori dell'ente, ma è lasciata alla discrezionalità ai responsabili, che hanno come riferimento le specifiche legislazioni nel settore, le quali dettano le funzioni e gli standard di servizio. Generalmente non vengono considerate le conseguenze economiche e finanziarie ma si tratta solitamente di considerare la coerenza tra il contenuto tecnico delle decisioni che si manifestano attraverso gli atti amministrativi con la legislazione o la regolamentazione esistente.

Il controllo tradizionale della Ragioneria:

Questa tipologia di controllo viene demandata solitamente alle ragionerie che attraverso il sistema della contabilità svolgono il controllo economico-finanziario. Si tratta da una parte di una verifica della disponibilità finanziaria e dall'altra dalla coerenza degli impegni assunti rispetto agli stanziamenti di bilancio. È un controllo rivolto prevalentemente all'aspetto contabile e autorizzativo, raramente si estende a valutazioni di carattere economico sulle attività svolte.

Il controllo tradizionale di legittimità degli atti:

Il controllo della legittimità degli atti amministrativi mette al centro dell'attenzione il singolo atto, la singola decisione e tutti gli aspetti che permettono all'atto di produrre gli effetti. Gli organi tecnici competenti esprimono il loro parere riguardo la legittimità dell'atto e forniscono all'organo competente un atto verificato sotto questo aspetto. Le conseguenze di questo sistema di controllo sono spesso considerate controproducenti e non capaci di migliorare la qualità del servizio erogato.

I tre meccanismi sopra elencati hanno la caratteristica della formalità: cioè la norma diviene la caratteristica fondamentale, il criterio guida del controllo.

La necessità degli enti pubblici locali di rispecificare, di rendere trasparente la propria attività, di rendere più affidabile l'uso delle risorse collettive, ha indotto il legislatore ad introdurre accanto ai controlli tradizionali di tipo formale un controllo di tipo "aziendalistico", relativo agli andamenti dei costi, degli obiettivi programmati, ecc.²¹, L'applicazione di tali forme di controllo da un lato ha sancito il superamento dei controlli di mera legittimità, dei controlli formali di funzioni e da compiti previsti dalle norme, dall'altro, imposto forme più ampie di valutazione dell'efficienza, dell'economicità e dell'efficacia dei servizi erogati. Tra gli elementi più evidenti di questa evoluzione ci sono le riforme avviate negli anni novanta dal legislatore, in tale contesto si inseriscono le leggi n. 142 e 241 del 1990 e i vari decreti legislativi e le successive modifiche. In particolare va ricordato che il D. lgs. n. 29/1993, oggi quasi totalmente abrogato dal D. lgs. n. 286/99, che ha previsto l'istituzione, in tutte le pubbliche amministrazioni locali, di *servizi di controllo interno* a cui spetta il <<compito di verificare, mediante valutazioni comparative dei costi e dei rendimenti, la realizzazione degli obiettivi, l'economica e la corretta gestione delle risorse, l'imparzialità ed il buon andamento dell'azione amministrativa>>. In sintesi prevede l'istituzione di *nuclei di valutazione* (a cui sarà dedicato il prossimo paragrafo) cui spetta il compito di accertare il buon funzionamento della gestione sotto il profilo dell'economicità, dell'efficienza e dell'efficacia. Il controllo di gestione, dunque, non ha solo una dimensione operativa, volta ad

²¹ Per approfondimenti sul controllo di gestione, dal punto di vista dell'economia aziendale, tra gli altri, Anthony R.N., Young D.W. 1992; Paolone G., D'Amico L; Salvioni D.M. 1998.

accertare la regolarità della gestione e gli eventuali scostamenti rispetto alle previsioni nell'utilizzo delle risorse e gli eventuali scostamenti rispetto alle previsioni nell'utilizzo delle risorse, ma soprattutto una dimensione direzionale e strategica diretta a determinare e a valutare i risultati ottenuti rispetto a quanto atteso.

Tale novità si inquadra in quel processo evolutivo che è stato descritto nelle precedenti e che ha determinato un passaggio dall'amministrazione per atti alla amministrazione per risultati; in tale passaggio il sistema dei controlli modifica radicalmente la sua natura diventando da controllo sugli atti, **controllo sulla gestione**. Ai sensi dell'art. 40 del d. lgs. 77/95 il controllo di gestione si articola in almeno tre fasi:

a) Predisposizione di un piano dettagliato degli obiettivi, così da permettere la verifica anticipata della gestione per accertare che questa avvenga in sintonia con le linee stabilite in sede di pianificazione strategica; si devono decidere azioni, strumenti e risorse di ogni attività dell'ente.

b) Rilevazione dei dati relative ai costi ed ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti. Dunque, una valutazione attraverso una analisi degli scostamenti del grado di realizzazione del programma precedentemente stabilito in relazione ai risultati già effettivamente conseguiti;

c) Valutazione dei dati predetti in rapporto ai dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi al fine di verificare lo stato di attuazione degli obiettivi e di misurare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione intrapresa.

Quindi il D. lgs. 77/95 non introduce una vera e propria regolamentazione del controllo di gestione, ne indica le fasi principali, definendo in questo modo, in grandi linee il contenuto di tale controllo: è un'indicazione di massima.

Non si può dimenticare, d'altra parte, quanto previsto dall'art. 9 della l. 127/97 che sancisce che in materia di controllo di gestione costituisce principio generale con valore di "principio inderogabile" il solo art. 39 di tale decreto lasciando chiaramente intendere i contenuti degli altri due art. 40 "Modalità del controllo di gestione" e art. 41 "Referto del controllo di gestione" possono essere oggetto di autonoma regolamentazione da parte degli enti locali.

Il legislatore con il D. lgs. n. 286/99 stabilisce i principi generali che informano tutto il sistema dei controlli interni, fornendo chiarimenti concettuali che nella precedente disciplina mancavano totalmente. Per cui stabilisce che debba intendersi per controllo di regolarità amministrativa e contabile l'attività rivolta alla garanzia della legittimità, della regolarità e correttezza dell'azione amministrativa; per controllo di gestione quella rivolta alla verifica dell'efficacia, dell'efficienza, dell'economicità dell'azione amministrativa; per valutazione della dirigenza quella delle prestazioni professionali e di risultato dei funzionari aventi livello dirigenziale o cui siano state conferite tali funzioni; per valutazione e controllo strategico l'attività rivolta al confronto fra obiettivi predefiniti in sede politica e risultati conseguiti in sede di scelta degli strumenti attuativi. Tutta l'azione amministrativa deve essere dunque monitorata attraverso un osservatorio che la esamina da quattro punti di vista, attivando, soggetti diversi, che in alcuni casi possono anche coincidere.

In altri termini gli enti sono obbligati ad adottare metodologie che consentano verifiche sull'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'attività amministrativa, ma sono liberi di individuare percorsi differenti rispetto alle modalità di applicazione del controllo di gestione.

All'interno del sistema del controllo sono individuati tre momenti che caratterizzano le tipologie di controllo²²:

1. *Controllo preventivo*, tradizionalmente identificato con l'attività di budgeting (PEG).
2. *Controllo concomitante*, identificabile con il reporting direzionale e costituito da un sistema di rendiconti adeguatamente strutturati ed in grado di evidenziare le aree critiche della gestione nei suoi vari processi, anche nella dimensione economica-finanziaria.
3. *Controllo consuntivo*, che consiste in un controllo dei fatti della gestione a cose avvenute, generando azioni correttive a posteriori.

Come è stato precedentemente affermato, il controllo di gestione coinvolge l'intera organizzazione e ha implicazioni verso la struttura interna ma anche verso la struttura esterna dell'ente. Infatti, potremmo considerare i cittadini e la

²² Flamholtz E.G., Das T.K., Tsui A.S. 1986 ; Cori E. 1997, pp. 18-20.

società civile come soggetti coinvolti in quanto valutatori finali dell'efficacia dell'azione amministrativa.

Dopo aver descritto il rapporto tra soggetti interni all'ente e controllo di gestione appare utile, a mio avviso, analizzare quei soggetti esterni alla struttura organizzativa e spiegare come tale forma di controllo può influenzare e incidere sul comportamento dell'ente. Nelle prossime pagine verranno descritti sinteticamente il controllo esterno istituzionale e il controllo effettuato dai cittadini-utenti.

- Il controllo esterno istituzionale:

Il controllo esterno è tipicamente un controllo sugli atti attuato da organi non inseriti nella struttura organizzativa del comune, con la funzione di verificare gli atti amministrativi e decidere in base ad alcuni criteri, la loro validità. Di seguito si cercherà di verificare in che modo possono essere utilizzati ai fini del controllo la valutazione o più in generale il giudizio espresso sull'attività dell'ente locale da parte dei soggetti esterni allo stesso. Nell'ambito della nozione di controllo esterno bisognerà in primo luogo distinguere il giudizio operato da soggetti istituzionalmente preposti ad una funzione di controllo (Corte dei Conti e Collegio dei revisori in primis, ma anche del Comitato regionale di controllo e Difensore civico), dalla valutazione che invece proviene da parte dei "cittadini" cioè agli utenti di specifici servizi. Per quanto riguarda il controllo esterno istituzionale, il Co.Re.Co. riguarda il controllo di legittimità su una ristretta tipologia di atti. La Corte dei conti²³ "svolge anche in corso di esercizio il controllo successivo sulla gestione del bilancio e del patrimonio delle amministrazioni pubbliche verificando la legittimità e la regolarità della gestione, nonché il funzionamento dei controlli interni a ciascuna amministrazione. Accerta, anche in base all'esito di altri controlli, la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge, valutando comparativamente ai costi, modi e tempi dello svolgimento dell'azione amministrativa". La funzione esercitata dalla Corte si differenzia dal "controllo di gestione" e può essere definito come un "controllo sulla gestione". Il controllo di gestione è un'attività svolta all'interno dell'ente in concomitanza

²³ Ai sensi dell'art. 3 cc. 4 e successivi della legge 20/94.

rispetto ai tempi della gestione e le cui informazioni sono utilizzate direttamente dalla dirigenza e dagli organi di governo dell'ente, il controllo sulla gestione è un'attività svolta all'esterno dell'ente da parte di un organo neutrale ed alla conclusione dell'attività amministrativa. Gli esiti di tale forma di controllo non producono effetti premianti o sanzionatori di particolare rilievo²⁴. Stesso discorso vale per il collegio dei revisori che, pur svolgendo, anche una funzione tra il controllo concomitante ed il controllo successivo sulla gestione, non sembra tuttavia essere in grado di incidere direttamente sugli aspetti comportamentali che interessano il controllo.

Più interessante, a questo proposito, è il ruolo che può essere rivestito dal difensore civico, il quale “svolge un ruolo di garante dell'imparzialità e del buon andamento della pubblica amministrazione comunale, segnalando eventualmente, gli abusi, le disfunzioni, le carenze dell'amministrazione nei confronti dei cittadini”²⁵.

Dovrebbero essere integrate le attività del difensore civico con quelle del sistema di controllo in modo da poter prendere in considerazione anche le segnalazioni del difensore civico e eventualmente accogliere le sue proposte ai fini della valutazione dei responsabili.

- Il controllo esterno dei cittadini-utenti

Il controllo esterno operato dai cittadini utenti rappresenta probabilmente la stessa essenza di tutte le tipologie di controllo, dal momento che è proprio alla collettività che il comune dovrebbe continuamente rendere conto dell'utilizzo delle risorse impiegate e dei risultati raggiunti.

In accordo con tale principio il comune di San Giorgio a Cremano ha attivato una serie di iniziative volte al coinvolgimento dei cittadini nelle attività dell'Amministrazione comunale. Infatti, è stata percepita dall'ente la necessità di un'apertura nei confronti del cittadino, che deve svolgersi sul piano comunicativo, su quello della trasparenza dei processi e delle procedure, e infine sotto il profilo della “**rendicontazione permanente**”, verso “l'assemblea degli azionisti” costituita dalla collettività. Per questo motivo, ha preso avvio il

²⁴ E' infatti previsto solo che la Corte riferisca al parlamento e ai Consigli regionali sulle verifiche effettuate, trasmettendo le relazioni alle amministrazioni interessate unitamente alle eventuali osservazioni.

²⁵ Ai sensi dell'art. 8 della legge 142/90.

progetto di “Bilancio Partecipato” che vuole essere una dimostrazione di trasparenza delle attività svolte e porre in evidenza i processi sui quali l’amministrazione ha intenzione di intervenire.

Il progetto di bilancio partecipato punta soprattutto a coinvolgere i cittadini nelle scelte economiche dell’Amministrazione Comunale. Il progetto denominato “Il Futuro che conta”, avviato tre anni fa, è un’iniziativa del sindaco Ferdinando Riccardi e dall’assessore alla programmazione economica Alfonso Raho.

Il comune invia regolarmente delle brochure a tutte le famiglie, ai commercianti e a tutte le associazioni di San Giorgio a Cremano in cui presenta tutti i dati relativi al rendiconto di gestione, trasmettendoli con un linguaggio e una grafica di immediata comprensione. Al suo interno vengono illustrati i dati del rendiconto che riporta il risultato dell’avanzo di amministrazione (9 milioni) per il 2003, una breve descrizione degli elementi che compongono il bilancio, la comunicazione che è stato rispettato il Patto di Stabilità, le aliquote e le tariffe dei tributi comunali, la composizione delle entrate, la ripartizione delle spese correnti, il bilancio degli investimenti, le principali problematiche relative alla copertura dei servizi a domanda, l’attività ed i risultati delle principali Società partecipate dal Comune. La campagna di comunicazione sui dati del bilancio è seguita poi da assemblee pubbliche tematiche nelle scuole superiori, con le associazioni e nei condomini. L’innovativa esperienza di governo, unica in Campania e in Italia Meridionale, punta al coinvolgimento di cittadini, imprese e associazioni nelle dinamiche relative alla realizzazione del bilancio annuale del comune. Dal 2005, inoltre, i cittadini possono esprimersi direttamente sulle scelte dell’Amministrazione oltre che con la scheda cartacea allegata alla brochure anche mediante la Carta Nazionale dei Servizi (CNS) collegandosi al sito Internet del Comune.

Obiettivo fondamentale del progetto è quello, dunque, di portare il cittadino all’interno della macchina amministrativa, di dialogare con la stessa. Questa iniziativa, ovviamente, dimostra come l’ente ha colto il ruolo strategico rivestito dalla comunicazione. Infatti, la comunicazione diventa importante nel momento in cui devono essere raccolte le informazioni utili ad analizzare i

bisogni ed il contesto di riferimento nella fase della pianificazione strategica, ma acquisisce eccezionale rilievo nella fase del controllo poiché può fornire informazioni utili a valutare i risultati dell'azione amministrativa.

Il controllo esterno dei cittadini-utenti può essere funzionale al sistema di controllo poiché consente di aggiungere agli strumenti di valutazione interna anche ulteriori forme di misurazione e di influenza comportamentale derivante dalla costituzione di un rapporto diretto tra utente del servizio e responsabile del processo.

3.2 *Il Nucleo di valutazione*

Per capire il ruolo ed il compito del nucleo di valutazione risulta fondamentale definirne le funzioni e conseguentemente i rapporti con il controllo di gestione. Come affermato precedentemente, il legislatore²⁶ ha previsto dei servizi di controllo interno o nuclei di valutazione, riconoscendo ad entrambi gli organi le medesime funzioni di <<verifica dei risultati>>. In questo senso appaiono come organi interscambiabili, ma allora perché il legislatore ha previsto due tipologie distinte? Probabilmente questa differenziazione ha assunto significati diversi solo nel corso degli anni. In particolare, per quanto attiene i servizi di controllo interno, si fa riferimento ai comitati provinciali e metropolitani, mentre per quanto riguarda il nucleo di valutazione, alla presenza di dirigenti generali che nel 1993 potevano essere individuati solo nelle pubbliche amministrazioni centrali. Tuttavia, considerata l'evoluzione normativa e considerato il fatto che oggi le pubbliche amministrazioni locali possono avere direttori generali, si ritiene che gli enti locali possono scegliere liberamente di istituire l'uno o l'altro organo motivando la scelta. Nel Comune di San Giorgio a Cremano è stato istituito il Nucleo di valutazione, tale scelta è stata motivata a seguito di alcune valutazioni relative alla cultura dominante e alle professionalità presenti all'interno dell'ente. Dopo aver chiarito questo aspetto è importante definire i rapporti tra nucleo di valutazione e controllo di gestione. I nuclei di

²⁶ Si veda art. 20 del D. lgs. 29/93.

valutazione²⁷ <<operano in posizione di piena autonomia e rispondono esclusivamente agli organi di direzione politica>>. Se questo è vero però è in contrasto con l'affermazione DPR 194/95, che nel definire la struttura del bilancio, prevede il controllo di gestione all'interno dei servizi finanziari. Dunque, il servizio di controllo è alle dipendenze del ragioniere dal punto di vista della struttura gerarchica, quantomeno per quel che riguarda la responsabilità del servizio e quindi del budget di risorse assegnate. Emerge quindi un' incongruenza: il controllo di gestione alle dipendenze del ragioniere ed il nucleo di valutazione che gode di piena autonomia. Tuttavia questo fatto potrebbe non rappresentare un problema negli enti di piccole dimensioni dove è più probabile la mancanza di specifiche competenze in materia di pianificazione e controllo e dove dunque potrebbe essere accettabile che la funzione del controllo possa essere svolta dal responsabile dei servizi finanziari, che venga composto un nucleo di valutazione anche da esperti esterni. Ma sicuramente non rappresenta un modello di controllo ideale. Fermo restando che la funzione del controllo di gestione e di pianificazione e controllo deve essere svolta all'interno dell'ente, la loro collocazione dal punto di vista organizzativo può evolvere nel tempo. Per quanto riguarda la valutazione dei risultati, concludiamo affermando che, in realtà, al di là delle varie norme, non esiste una soluzione valida per qualsiasi tipologia di organizzazione e di ente, valida in ogni momento storico e in ogni situazione politica esistente. In sintesi, è possibile affermare che: il controllo di gestione risulta una struttura con compiti esclusivamente operativi a cui non competono le valutazioni degli organi dirigenti. In altri termini la verifica della realizzazione degli obiettivi, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche spetta ai servizi di controllo interno e ai nuclei di valutazione. Il nucleo di valutazione o il servizio di controllo interno si faranno carico di esprimere le valutazioni sulla base dei dati forniti dalla struttura operativa del controllo di gestione. Quello del nucleo di valutazione è un compito di carattere generale che prescinde dalla dimensione dell'ente o dalla presenza o meno di figura dirigenziali. La definizione degli opportuni indicatori per la valutazione delle performance è preliminare ad ogni

²⁷ Secondo l'art. 20 del D. lgs. 29/93.

altra attività del nucleo. La definizione dei parametri di riferimento da parte del nucleo avviene perlomeno annualmente. L'attività di pianificazione, dunque, prevede in questo senso anche la pianificazione di opportuni parametri, cioè l'individuazione di indicatori, e la definizione in termini misurabili gli obiettivi da raggiungere. In questo senso l'attività del nucleo di valutazione assume un ruolo strategico.

Bibliografia

Bisio L., Matrogiuseppe P. (1996), Il Piano esecutivo di gestione negli enti locali, in Guida normativa, 1998, editrice CEL.

David Gay, Matteo Sammartino (1999), Controllo organizzativo e controllo di gestione negli enti locali, Milano, Franco Angeli.

Antonio Macrina, Patrizia Ravaioli, (1998), Controllo di gestione e Nuclei di valutazione, Giuffrè Editore.

Paola Morigi (1995), L'istituzione dei servizi di controllo interno e l'introduzione della contabilità, in "Finanza Locale", Maggioli, Rimini.

Siti Internet consultati

A cura dello staff Civica, Il sistema dei controlli interni: un cammino difficile per gli enti locali;

www.civica.cc

Matteo Esposito, la questione dei controlli sugli enti locali alla luce della legge La Loggia;

www.filodiritto.com

Roberto Onorati., Il Nuovo sistema dei controlli e governance nell'ente locale;

www.pubblicaamministrazionelocale.it

Capitolo IV:

Il sistema informativo e gli indicatori di performance

4 I Sistemi Informativi: Premessa

Il processo decisionale necessita che le informazioni, opportunamente elaborate, vengano selettivamente portate alla direzione e dalla stessa analizzate ai fini del controllo di gestione. A tal fine, è importante ricercare e dotarsi di un adeguato sistema informativo idoneo a costruire un efficace supporto alle decisioni del management aziendale²⁸.

Si può definire “sistema informativo” un insieme di elementi che raccolgono, elaborano, scambiano ed archiviano dati con lo scopo di produrre e distribuire le informazioni.

Il sistema informativo è un sub-sistema comune a tutti i sistemi sociali organizzati, e in tutti svolge la funzione di fornire informazioni utili ai responsabili per pianificare, controllare e prendere decisioni, e cioè di realizzare le scelte organizzative, e fornire gli strumenti per esercitare il controllo di gestione. Dunque possiamo considerarlo un “processo” ma il sistema informativo ha anche una dimensione per così dire “tecnica”, si fonda su un *hardware*, su un sistema tecnologico che trova nell’elaboratore la componente più qualificante, in alte parole su un *sistema informatico*²⁹. La sua principale caratteristica, sul piano operativo, è nel rendere possibili operazioni altrimenti difficoltose e di farlo con tempestività. Negli enti locali l’utilizzo di questi sistemi rappresenta una grande opportunità poiché offre la possibilità di attivare correttamente i processi di pianificazione e controllo (utilizzando ad es. il sistema degli indicatori) e di effettuare operazioni altrimenti solo teoricamente possibili.

In questo capitolo, verrà presentato il sistema informativo di controllo di gestione adottato dal comune di San Giorgio a Cremano. Verrà mostrato come

²⁸ C. D’Aries, A. D’Atri, L. Mazzara, *Enti Locali. Il Sistema informativo contabile. Dalla programmazione alla rendicontazione dei risultati*, Ipsoa, Milano, 1998.

²⁹ G. Farneti, L. Mazzara, G. Savioli, *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1998, pag.31

questo supporto riesca a fornire indicazioni utili circa il grado di efficienza e di efficacia dell'ente e a rappresentare per la direzione uno strumento agile e veloce per conoscere la propria tabella e direzione di marcia.

4.1 Il sistema informativo per il controllo di gestione: SISCOGE

Una delle fasi più importanti del sistema di controllo di gestione è quella in cui si effettua la rilevazione dei dati ottenuti attraverso le operazioni di gestione che permettono di verificare in anticipo se la gestione si sviluppa secondo le linee direttrici del piano annuale e indicare ai vari organi aziendali le azioni da intraprendere nel futuro immediato. Mediante l'analisi degli scostamenti si verifica il grado di realizzazione del programma e il raggiungimento degli obiettivi, alla luce dei risultati già effettivamente conseguiti e quindi prendere adeguati provvedimenti correttivi nel caso in cui la verifica di cui al punto precedente segnali l'esistenza di disfunzioni gestionali o di programmi non più validi.

E' importante la misurazione dei dati gestionali nelle diverse fasi temporali del processo di controllo e può essere:

- preventiva, se riferita alla rilevazione prospettica;
- concomitante, se riferita alla rilevazione dei risultati nel momento stesso in cui essi vengono realizzati;
- consuntiva, riferita alla misurazione dei risultati conseguiti a fine periodo.

Nella fase di pianificazione degli obiettivi attraverso il sistema degli indicatori e della misurazione dei dati gestionali è fondamentale l'aiuto di sistemi informativi. Un supporto eccellente per questa attività è offerto da **SISCOGE** adottato dal comune di San Giorgio a Cremano poiché risulta uno dei migliori sistemi informativi per il controllo di gestione.

Esso permette di realizzare, in pratica, le scelte organizzative, e fornisce gli strumenti per esercitare adeguatamente il controllo di gestione.

SISCOGE ha la caratteristica fondamentale di dare subito la visione del complessivo è di dare le "viste" appropriate di analisi attraverso il sistema dei reports.

L'analisi dei risultati attraverso il sistema degli indicatori consente anche di creare forme di competizione, attraverso la fissazione di livelli di efficienza da utilizzare quali "obiettivi" e attraverso confronti spaziali e temporali. Gli indicatori sono quozienti fra valori e/o quantità tratte dai documenti programmatici e consuntivi dell'ente locale, il cui compito è quello di misurare le performance dell'ente. Al fine di migliorare l'informazione desumibile dai singoli indicatori, occorre che gli stessi siano riuniti a sistema, cioè collegati gli uni agli altri da uno schema logico.

Il sistema informatico SISCOGE è uno strumento di supporto a tutte le fasi del processo di pianificazione, rilevazione dei dati, confronto dei risultati e azioni correttive.

SISCOGE è uno strumento di guida per il supporto al processo decisionale, attraverso informazioni significative e caratterizzate da un livello adeguato di analiticità, introducendo un modello di gestione per risultati in contrapposizione a quello della gestione per adempimenti. Permette di misurare e valutare l'azione dei Centri di Responsabilità in senso lato con cadenza infrannuale e con tempestività riutilizzando il patrimonio informativo esistente acquisendo i dati dai sistemi contabili (contabilità finanziaria, contabilità economico-patrimoniale, contabilità analitica).

Definendo ulteriori centri di costo oltre a quelli desumibili dalla struttura del bilancio, del piano esecutivo di gestione e della contabilità è possibile assegnare degli obiettivi per centro di responsabilità definendo degli indicatori anche di tipo complesso.

Prima però di passare alla descrizione delle caratteristiche di Siscoge e di presentare i dati del comune di San Giorgio a Cremano risulta a mio avviso necessario spiegare il ruolo degli indicatori e l'importanza del loro utilizzo per valutare l'efficacia e l'efficienza, per in generale valutare la cosiddetta *performance* dell'ente.

4.2 Gli indicatori per la valutazione delle performance:

L'uso di indicatori per misurare e valutare la performance di organizzazioni pubbliche si sta diffondendo rapidamente in Italia. L'ultima forte spinta in questo senso viene dal decreto legislativo 286 del 1999, che all'art. 4 impone a tutte le amministrazioni di dotarsi, quali strumenti per il controllo di gestione, di indicatori di efficienza, efficacia ed economicità³⁰. Esiste un consenso pressoché unanime sul fatto che la disponibilità di indicatori sia fondamentale per osservare e quindi migliorare la performance della pubblica amministrazione. La popolarità degli indicatori di performance non è un fatto solo italiano. Molti dei tentativi condotti in altri paesi per razionalizzare la gestione della pubblica amministrazione ruotano attorno alla costruzione di sistemi di misurazione e valutazione. Il punto di partenza di tali sistemi tende sempre ad essere la necessità di supplire, all'interno del settore pubblico, alla mancanza degli strumenti fondamentali di misurazione (del prodotto) e valutazione (dei risultati) di cui dispongono le aziende private: i prezzi di vendita ed i profitti.

Questo strumento analitico promette di “misurare e valutare” ciò che la pubblica amministrazione produce e quindi ha un grande “appeal” agli occhi di chi vuole migliorare la pubblica amministrazione. Ed è anche naturale che gli strumenti più semplici e rassicuranti incontrino il maggior favore.

Gli indicatori di performance soddisfano entrambi questi requisiti: sono facilmente comprensibili, trattandosi di semplici quantificazioni di fenomeni o di rapporti tra due quantità; offrono la possibilità di “valutare” direttamente qualsiasi dimensione di successo dell'attività pubblica, sia essa definita come efficienza, efficacia, economicità, risultato, esito, impatto, rendimento, qualità. Con un limitato impegno analitico e un ridotto sforzo di misurazione essi

³⁰ Si noti che anche in ambiti che non si richiamano al controllo di gestione, quali i programmi di intervento comunitari, è molto comune il richiamo all'uso di indicatori come strumento di valutazione. Il Quadro Comunitario di Sostegno del Fondo Sociale Europeo per il periodo 2000-2006 contiene nutrite batterie di indicatori con cui i titolari dei programmi operativi sono chiamati a rendere conto dell'uso dei fondi comunitari.

producono gran parte dei risultati conoscitivi necessari per sostenere l'opera di razionalizzazione della pubblica amministrazione.

Di seguito verranno riportate non solo le caratteristiche degli indicatori ma anche alcune riflessioni circa l'utilizzo di questo strumento a fini di valutazione. Lo scopo è di stimolare il loro utilizzo e di sottolineare l'idea che la costruzione degli indicatori non debba essere fine a sé stessa, bensì debba essere vista come uno degli elementi di un disegno analitico più complessivo. Ecco perché nel corso del lavoro verrà usato il concetto di "analisi di performance" proprio per sottolineare come gli indicatori dovrebbero far parte di un progetto di più ampio respiro.

Gli indicatori vengono utilizzati in una gran varietà di situazioni che a diverso titolo si richiamano alla valutazione. Nei prossimi paragrafi l'attenzione sarà concentrata sugli indicatori utilizzati come strumento per valutare la performance del comune di san Giorgio a Cremano e più in generale di singole "aziende-comune".

Con "**performance**" intendiamo l'insieme delle caratteristiche desiderabili dell'operare di un ente (i suoi costi; la qualità delle prestazioni; i volumi di attività; la ricaduta che ottiene sull'ambiente esterno verso cui agisce). Per **analisi di performance** intendiamo lo sforzo di dare dei giudizi sui vari aspetti dell'operare di un ente locale, mettendo chi la dirige o chi la controlla nelle condizioni di prendere migliori decisioni riguardo al suo funzionamento.

Una prima importante distinzione da fare è quella tra destinatari interni e destinatari esterni all'organizzazione. La misurazione della performance può essere uno strumento di controllo direzionale interno ad un'organizzazione oppure, cosa ben diversa, può essere uno strumento per rendere conto all'esterno della performance ottenuta. Nel primo caso le misurazioni effettuate devono servire a segnalare a chi sta al vertice se l'organizzazione o parti importanti di essa si muovono nella direzione desiderata (in termini di costi, di qualità delle prestazioni, di soddisfazione della domanda di servizi) in modo da poter intervenire con misure correttive. Nel secondo caso le misurazioni effettuate servono invece a comunicare a soggetti esterni all'organizzazione informazioni relative alle stesse dimensioni. In questo secondo caso l'esigenza

a cui l'analisi di performance intende rispondere è tipicamente quella di "accountability", cioè il dovere di render conto ad altri dei risultati delle proprie azioni. Fino ad ora si è fatto costantemente riferimento ad "indicatori di performance" ma da questo momento in poi verrà utilizzata la definizione, più comune in Italia, di "indicatori di efficienza ed efficacia".

Il punto di partenza nella costruzione di set di indicatori è una lista di quantità osservabili che concernono l'attività dell'organizzazione o del servizio di cui si vuole giudicare la performance: ad esempio, utenti serviti, risorse impiegate, prestazioni offerte, tempi di risposta, domande presentate, domande accettate. Il punto di partenza è quello di interrogarsi realmente su quali sono i requisiti informativi rilevanti per il processo decisionale, partendo dai dati disponibili o da quelli che possono facilmente essere raccolti nell'ambito dell'attività dell'organizzazione.

Il passo immediatamente successivo consiste nella costruzione degli indicatori, che sono che rapporti tra coppie di quantità. il valore del rapporto implica invece un giudizio.

Il passo finale consiste nell'assegnare a ciascun indicatore così costruito un'etichetta corrispondente ad una caratteristica desiderabile dell'azione dell'ente pubblico. Tali caratteristiche sono solitamente astratte e indefinite: tra esse primeggiano le "tre E" (efficienza, efficacia, economicità), ma si trovano anche rilevanza, pertinenza, impatto, produttività e molte altre. L'operazione di etichettatura degli indicatori è fondamentale all'interno di questo approccio, anzi rappresenta il passo essenziale. Quando un indicatore è stato etichettato assume una dignità che altrimenti non avrebbe. Un rapporto del tipo "utenti serviti/utenti potenziali" assume tutta un'altra dignità nel momento in cui viene etichettato come "indicatore di efficacia". Non solo una più alta dignità, ma anche una più immediata interpretabilità: essendo l'efficacia una cosa sempre desiderabile, valori alti del rapporto sono sempre desiderabili, e la massima efficacia si raggiunge quando il valore raggiunge il 100 %. Non è detto che servire una maggior percentuale di utenti potenziali sia un indice di maggior capacità di soddisfare la missione che il servizio si prefigge: ma nel momento in cui il rapporto utenti serviti/utenti potenziali viene etichettato come "di

efficacia”, il giudizio positivo diventa immediato. Le stesse considerazioni si possono fare ad esempio per rapporti del tipo “atti realizzati/atti previsti”: una volta che sia etichettato come “indicatore di efficacia”, l’ottimo si raggiunge solo puntando al 100 %. Trattandosi di efficacia, il giudizio è automatico e immediato.

Con questo terzo passo, cioè l’etichettatura degli indicatori, si conclude la parte di disegno concettuale del sistema di misurazione/valutazione. Non resta che passare alla fase operativa, trovare i numeri per “riempire” gli indicatori, e la valutazione dell’organizzazione discenderà dalla semplice osservazione dei valori così ottenuti. Di seguito dopo una brevissima descrizione degli indicatori di efficienza, efficacia, economicità e di qualità, verranno riportati alcuni indicatori utilizzati dal comune di San Giorgio a Cremano.

4.3 Gli indicatori correlati alle tre “E”:

Gli indicatori, come affermato precedentemente, sono determinazioni quantitative idonee a rappresentare condizioni e fattori gestionali rilevanti, si inseriscono nel processo di programmazione e controllo offrendo elementi di valutazione capaci di anticipare e tempestivamente governare i fattori interni ed esterni del vantaggio competitivo nelle aziende private, e della legittimazione sociale di lungo periodo negli enti pubblici. Passiamo dunque alla presentazione delle caratteristiche degli indicatori correlati all’EEE.

Indicatori di efficienza:

Riguardano il rapporto tra risorse impiegate ed i risultati ottenuti. Le risorse impiegate possono essere identificate in termini di costi o in termini di unità fisiche. I risultati, invece, possono essere visti sia dal lato qualitativo che quantitativo. Da ciò deriva che la valutazione dell’efficienza difficilmente può avvenire in maniera completa attraverso l’impiego di un unico indicatore sintetico, ma devono essere presi in considerazione i seguenti aspetti:

1. intensità di produzione/volume di produzione;
2. qualità;
3. costo/rendimento.

1. Indicatori di attività/volume

Esprimono l'attività che viene erogata da un determinato servizio e la pone a confronto con il carico di lavoro potenziale o reale riferito al servizio stesso. Gli indicatori di attività sono realizzabili attraverso l'impiego delle unità di misura più diverse, la cui scelta dipende dalle caratteristiche intrinseche di ogni attività/servizio ritenute rilevanti.

Possono essere distinti in:

1. indicatori diretti, rappresentano direttamente il prodotto ottenuto attraverso lo svolgimento di un'attività (es. un certificato anagrafico un pasto erogato, una concessione edilizia, la quantità di rifiuti raccolti o smaltiti);
2. indicatori indiretti, completano gli indicatori diretti al fine di completare il quadro informativo di un servizio o di una unità organizzativa; es. nella valutazione del servizio di un ufficio anagrafe può essere ancora più significativo, nell'ottica della semplificazione amministrativa, misurare i livelli di informazione o le procedure attuate (predisposizione di cartelli informativi, distribuzione di volantini, attivazione di una linea telefonica) per indurre ad un più largo impiego degli strumenti di autocertificazione;
3. indicatori semplici, si utilizzano quando - attraverso un solo prodotto - si è in grado di rappresentare l'attività del servizio che si è preso in considerazione (es. numero delle ore di apertura della biblioteca, numero dei bambini accolti all'asilo nido, numero degli accertamenti tributari, metri cubi di acqua erogati);
4. indicatori complessi, ponderazione di indicatori semplici che rendono omogenee una serie di attività alquanto diversificate, svolte in una unità organizzativa.

Indicatori di qualità:

La costruzione risulta più complessa in quanto la qualità è un concetto per sua natura pluridimensionale, che si declina in una gamma, talora molto ampia, di fattori. Dal punto di vista generale, gli indicatori di qualità possono essere suddivisi in:

1. indicatori di qualità tecnica: rispondenza delle prestazioni alle norme tecniche; rispondenza a parametri fissati da specifiche normative;

2. indicatori di qualità relazionale: grado di soddisfazione degli utenti, numero di reclami, numero delle interruzioni del servizio.

3. Indicatori di costo/rendimento

Sono ottenuti dividendo i costi imputati a ciascun centro per il volume di produzione. Gli indicatori di costo, concepiti come costi unitari medi di produzione, esprimono, a parità di qualità delle prestazioni, l'efficienza economico - tecnica complessiva della produzione.

I principali indicatori di costo che si possono costruire:

1. indicatori di costo totali

costo del servizio

output relativo al servizio

Si pensi ad esempio al costo unitario di un bambino iscritto all'asilo nido, dato dal rapporto tra il totale dei costi del singolo asilo ed i bambini iscritti all'asilo stesso;

2. indicatori fattoriali di costo

costo di un fattore

output del servizio

In questo caso, si può pensare al costo unitario dei viveri relativi ad un pasto erogato dal servizio mensa. Esso si ottiene dividendo il costo dei viveri acquistati in un certo periodo per il numero dei pasti erogati nello stesso arco di tempo di riferimento. Oppure si può pensare all'incidenza dell'ammortamento di una macchina spazzatrice sul totale dei mq. di vie o piazze spazzati in un certo periodo. Gli indicatori di rendimento sono rappresentati da rendimenti nel senso tecnico del termine, ossia da rapporti tra quantità di attività/prodotti e quantità di fattore produttivo impiegato:

output

input

A titolo esemplificativo: ore straordinarie/ore lavorate; tonnellate di rifiuti raccolte/n. degli addetti; numero di pasti erogati/numero degli addetti.

Una particolare configurazione degli indicatori di costo può essere individuata negli indicatori cosiddetti di competitività³¹, i quali sono finalizzati a rappresentare il costo delle attività e dei servizi in rapporto al costo di soluzioni alternative presenti sul mercato o riscontrabili in altri enti.

Indicatori di efficacia:

L'efficacia è espressa dal grado di corrispondenza della gestione effettiva in rapporto con quanto stabilito in sede di programmazione. Pertanto, definiti gli indicatori di efficienza, l'efficacia può essere corrispondentemente definita dal rapporto tra efficienza effettiva ed efficienza programmata:

risultati conseguiti

risultati programmati

domanda esaudita

domanda espressa

Alla luce di quanto sopra espresso, pare possibile affermare che l'utilizzo degli indicatori è in grado di aumentare il livello di articolazione del sistema di controllo, in quanto introduce l'impiego di quantità economiche riferite a diversi aspetti della gestione, che, altrimenti, non sarebbe possibile cogliere attraverso l'impiego dei soli strumenti contabili.

Dopo avere trattato degli elementi che caratterizzano i vari indicatori ai fini della loro costruzione e della loro interpretazione si propone di seguito un set di indicatori per così dire “di prima battuta” utilizzati dal comune di San Giorgio a Cremano. Questi indicatori sono riferiti ai centri di costo e di responsabilità dell'ente e si riferiscono agli obiettivi programmati all'inizio dell'esercizio finanziario ed esplicitati dal Peg.

A esempio per misurare l'efficienza del servizio di polizia municipale vengono utilizzati i seguenti indicatori:

Indicatori di costo

Costo medio annuo per residente:

³¹Rebora G., Meneguzzo M., Strategia delle amministrazioni pubbliche, UTET, Torino, 1990.

$$\frac{\text{costi annui CdC}}{\text{n. residenti al 31/12}}$$

Costo medio annuo per km² di territorio servito:

$$\frac{\text{costi annui CdC}}{\text{km}^2 \text{ di territorio servito}}$$

Indicatori di efficienza:

Misura del carico di lavoro:

$$\frac{\text{n. residenti al 31/12}}{\text{n. addetti}}$$

Misura del n. di km² serviti per n. addetti:

$$\frac{\text{km}^2 \text{ di territorio servito}}{\text{n. addetti}}$$

Partendo dal presupposto che tanto è maggiore la popolazione servita ed il territorio servito a parità dei mezzi impiegati, tanto più il servizio è efficiente.

Oppure per valutare l'efficacia della gestione dei Nidi di infanzia comunali:

Misura il grado di accoglimento della domanda espressa per i nidi gestiti direttamente:

$$\frac{\text{Domande accolte}}{\text{Domande presentate}} * 100$$

Misura il livello di utilizzazione del servizio "Nidi d'infanzia" :

$$\frac{\text{N}^\circ \text{ frequentanti}}{\text{Popolazione interessata}} * 100$$

(pop. Da 0-3 anni)

Sarebbe stato interessante seguire l'evoluzione dei risultati dei seguenti indicatori nel corso del tempo ma come affermato all'inizio del seguente lavoro il sistema di controllo di gestione dell'ente è di recente adozione e semmai è possibile fornire un dato che fotografa lo stato attuale.

Infine, per dovere di cronaca bisogna rilevare alcune riflessioni critiche sull'uso e l'utilizzabilità degli indicatori come strumento per la valutazione delle organizzazioni pubbliche. Molti autori criticano e ad avanzano cautele su un

uso troppo “facile” degli indicatori. Dunque, è bene avere la consapevolezza che gli indicatori sono degli strumenti molto utili a valutare la performance ma hanno dei limiti conoscitivi e dunque è meglio stare attenti ad un uso troppo semplicistico. Ricordiamo che gli indicatori sono solo uno degli elementi di un disegno analitico più complessivo.

4.4 Gli strumenti per il miglioramento dell'efficienza e dell'efficacia: Il benchmarking

Il benchmarking rappresenta una emergente tecnica di management che si va sempre più diffondendo tra le diverse tipologie aziendali finalizzata ad ottenere le informazioni necessarie per promuovere continui miglioramenti ed acquisire un vantaggio competitivo³². L'applicazione di tale metodologia implica una preventiva analisi delle attività e dei comportamenti organizzativi aziendali, al fine di comprendere i processi o le singole attività esistenti per poi successivamente individuare un punto di riferimento esterno o standard, in base al quale, misurare e valutare tali attività³³.

In estrema sintesi il benchmarking consiste in una tecnica di ricerca delle migliori prassi operative in grado di garantire ad un'azienda il raggiungimento della “migliore prestazione”³⁴. L'impiego di questa tecnica è da porre in relazione con la crescente necessità di misurare la performance gestionali di un'azienda, individuando un possibile riferimento nelle aziende migliori o per così dire “eccellenti”, in modo da determinare in modo più razionale i propri obiettivi e le conseguenti strategie nel confronto con quelli che caratterizzano i percorsi delle imprese eccellenti.

Il benchmarking può rappresentare un valido strumento anche per migliorare l'orientamento del management degli enti locali al conseguimento di performance di economicità, efficienza ed efficacia. Ciò assume maggior rilievo soprattutto nel comparto delle aziende-comune in cui vengono a mancare i meccanismi concorrenziali e di mercato. La realizzazione del

³² U. Bocchino, *Il benchmarking. Uno strumento innovativo per la pianificazione ed il controllo strategico*, Giuffrè, Milano, 1995 pp. 82-83.

³³ K.H.J. Leibfreid-C.J. McNair, *Benchmarking. Tecniche di confronto per essere migliori*, Il Sole 24 ore libri, Milano, 1995.

³⁴ G. Farneti, L. Mazzara, G. Savioli, *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1998, pag.348

benchmarking, consentirebbe agli enti locali, strutturalmente e territorialmente simili, il raffronto delle rispettive performance al fine di individuare il proprio posizionamento rispetto agli enti “eccellenti” e quindi di revisionare il proprio sistema di pianificazione degli obiettivi nel segno delle migliori prassi degli altri enti³⁵. Il potenziale beneficio ottenibile dal confronto tra modelli è duplice: da un lato si intende sensibilizzare gli enti su obiettivi che costituiscono le migliori modalità di realizzazione di un processo, dall’altro si possono fissare obiettivi di cambiamento. Quest’ultimo aspetto assume notevole importanza per gli enti locali poiché il confronto con un progetto valido e già realizzato da altri enti rappresenta senza dubbio uno stimolo importante ed un incentivo al cambiamento ed al miglioramento continuo.

4.5 Il sistema di Reporting

Dopo aver trattato del sistema della contabilità, degli indicatori e del sistema informativo ai fini del controllo di gestione, in questo paragrafo esaminiamo i flussi informativi che alimentano quest’ultimo processo, ed in particolar modo **il sistema di reporting**, dopo qualche premessa di carattere generale. Abbiamo configurato il controllo di gestione come: preventivo (ex ante), concomitante (feed-forward) e conseguente (feed-back).

A tal fine è necessario che vengano alimentati i processi informativi-organizzativi necessari e utili rispettivamente:

- Per un’efficace azione programmatica;
- Per analizzare obiettivamente l’andamento gestionale,
- Per proiettare nel breve periodo i possibili risultati conseguibili e eventualmente proporre azioni correttive prima del termine dell’esercizio di riferimento.

Lo strumento attraverso il quale vengono fornite le informazioni del controllo viene detto “**referto**” o “**reporting**” (rapporto di gestione).

Le caratteristiche di tale strumento deve possedere sono:

³⁵ Si rinvia a quanto affermato da K.H.J. Leibfreid-C.J. McNair, *Benchmarking. Tecniche di confronto per essere migliori*, cit. pag. 15.

1. Sinteticità e completezza delle informazioni contabili e non;
2. Periodicità ottimale³⁶;
3. Tempestività rispetto ai dati di riferimento.

Attraverso il referto si esplica l'attività efficace del controllo di gestione. Non si tratta solo di informazioni a consuntivo ma soprattutto di informazioni fornite durante lo svolgimento dell'attività gestionale dell'ente. Più che report è preferibile parlare di sistema di reporting in quanto molte delle informazioni che il referto deve contenere sono ottenute in automatico grazie a SISCOGE il sistema informativo utilizzato nel comune di San Giorgio a Cremano che garantisce il requisito della "tempestività" tipico del report. Si riportano di seguito alcune caratteristiche salienti di SISCOGE e alcuni esempi di report che fornisce.

Cominciamo a descrivere brevemente le caratteristiche operative di SISCOGE:

Siscoge possiede degli **Archivi di base** che si occupano della:

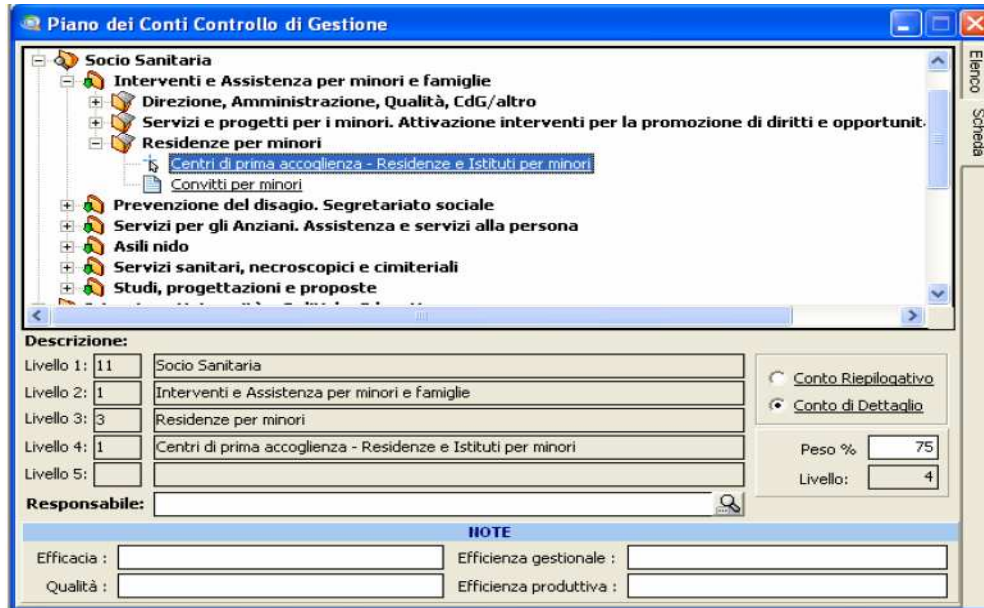
- Gestione Responsabili
- Gestione Piano dei Conti Controllo di Gestione (5 livelli parametrici) / Pesi percentuali
- Gestione Tipo Indicatori
- Gestione Anagrafiche Indicatori
- Gestione Variabili utilizzate dagli indicatori
- Abbinamento Variabili / Enti di riferimento
- Gestione "Formule" Indicatori
- Gestione "Formule" Indicatori Generali
- Abbinamento C.d.C. / "Formule" Indicatori / Obiettivi / Peso Percentuale
- Abbinamento C.d.C. / Variabili Contabili / Capitoli PEG di riferimento

Quindi danno la possibilità di organizzare al meglio l'impostazione del controllo di gestione relativamente agli indicatori e al loro utilizzo.

³⁶ Nella maggior parte dei casi con una periodicità quadrimestrale che risulta la più idonea al controllo di gestione, salva la possibilità dell'ente di formulare report con periodicità più ravvicinata.

Caratteristiche strutturali di base:

1. Impostazione del Piano dei Conti (una vera e propria mappa dell'organizzazione collegata al PEG)



La tabella mostra la segmentazione dell'ente in centri di responsabilità e la possibilità di misurare le risorse consumate dalle singole unità organizzative attraverso il successivo collegamento ai capitoli di PEG di entrata e di spesa. Questo rappresenta l'architrave di tutto il sistema di controllo ed è alla base delle successive elaborazioni di natura direzionale

2. I Capitoli di PEG, possono essere relazionati anche a più centri di costo, attribuibili allo stesso in valore assoluto (manuale o semiautomatico) o percentuale (automatico), la percentuale d'abbinamento sarà completata al 100% o al 200%, per gestire movimentazioni e budget che incidono parallelamente su più C.d.C.

Abbinamento PEG/ Conti di Dettaglio								
CAPITOLI PEG								
T/C./Ris./VE	Capitolo	Art	Descrizione	C.d.G.	Abbin	Residui	Previsione Iniziale	
2.02.0230.00	2735	0	CONTRIBUTO REGIONALE ADOLESCENTI GIOVANI PROTAGON. PREV	S	S	0,00	125.000,00	
2.02.0230.00	2746	0	CONTRIBUTO REG. PER CENTRO D'INFORMAZ. E CONSUL. PREVENZ.	S	S	0,00	0,00	
2.02.0230.00	2747	0	FAMIGLIE ATTIVE NELLA RETE LOCALE - CONTRIBUTO REGIONALE	S	S	0,00	0,00	
2.02.0230.00	2755	0	CONTRIBUTO REGIONALE PROGETTO "LA CITTA' DI MARCO E ALICE"	S	S	0,00	0,00	
▶ 2.02.0250.00	2775	0	CONTRIBUTO REGIONALE IN FAVORE DELL'INFANZIA E DELLA ADOL	S	S	0,00	442.612,56	
2.03.0340.00	2800	10	ASSISTENZA AI MINORI	S	S	0,00	346.522,75	
CONTI DI DETTAGLIO								
CodiceConto	Descrizione Conto		% Collegamento	Budget Residuo	Budget Competenza			
▶ 11.6.1.3.	Progetti per interventi a sostegno delle famiglie		14,64	0,00	64.798,48			
11.6.1.4.	Progetti per interventi a sostegno delle azioni di affidamento e tutela mino		3,6	0,00	15.934,05			
11.6.1.2.	Progetti per attivita' ludiche e di risocializzazione per minori		81,76	0,00	361.880,03			
Conto			% Collegam.	Budget Residuo	Budget di Comp.			
Progetti per interventi a sostegno delle famiglie			14,64	€ 0,00 L	€ 64.798,48 L			

3. Gestione dei dati contabili relativi a:
 - a. previsioni competenza / residui
 - b. variazioni previsioni di competenza
 - c. impegni / accertamenti (competenza e residui)
 - d. mandati / reversali (competenza e residui)
4. Gestione delle variabili extracontabili collegate all'indicazione delle fonti di reperimento
5. Gestione di reportistica di tipo contabile
 - a. a livello di dettaglio e gerarchico con riferimento al piano dei conti
 - b. a livello di capitolo PEG, intervento/risorsa
 - c. di confronto fra entrate e spese (copertura)
 - d. di confronto fra dettagli e totali all'interno del C.d.C.
 - e. di verifica stato d'esecuzione dei budget, confronto fra budget - accertamenti - reversali e/o budget - impegni - mandati
6. Gestione storica (situazione da data a data) delle visualizzazioni e dei report
7. Report e visualizzazioni contabili e indicatori per Responsabile

8. Stampe ed elenchi di tutte le tabelle di base del sistema informativo

Acquisizione e manipolazione dati PEG e movimenti contabili:

- Import da files d'export
- Capitoli PEG (codice, descrizione, codifica contabile, previsioni competenza e residui)
- Variazioni di bilancio
- Movimenti contabili (Accertamenti, Reversali, Impegni, Liquidazioni, Mandati)
- Caricamento ed elaborazione automatica / semiautomatica dei dati d'export
- Caricamento ed aggiornamento (nuovi capitoli del PEG)
- Caricamento ed aggiornamento PEG da Variazioni di Bilancio
- Caricamento e suddivisione automatica sui C.d.C. di riferimento dei movimenti contabili

CAPITOLI PEG						
T/C.Rts./VE	Capitolo	Art.	Descrizione	Abbin.	Residui	Previsione Iniziale
2.01.0140.00	1310	0	CONTRIBUTO DELLO STATO PER REDDITO MINIMO D'INSERIMEN'	S	0,00	0,00
▶ 2.02.0230.00	2735	0	CONTRIBUTO REGIONALE ADOLESCENTI GIOVANI PROTAGON.	S	0,00	125.000,00
2.02.0230.00	2746	0	CONTRIBUTO REG. PER CENTRO D'INFORMAZ. E CONSUL. PREV	S	0,00	0,00
2.02.0230.00	2747	0	FAMIGLIE ATTIVE NELLA RETE LOCALE - CONTRIBUTO REGIONA	S	0,00	0,00
2.02.0230.00	2755	0	CONTRIBUTO REGIONALE PROGETTO "LA CITTA' DI MARCO E A	S	0,00	0,00
2.02.0250.00	2775	0	CONTRIBUTO REGIONALE IN FAVORE DELL'INFANZIA E DELLA	S	0,00	442.612,56
2.03.0340.00	2800	10	ASSISTENZA AI MINORI	S	0,00	346.522,75
2.03.0340.00	2800	20	ASSISTENZA AGLI HANDICAPPATI	S	0,00	86.630,68

VARIAZIONI DI BILANCIO					CONTI DI DETTAGLIO		
Tipo	Num. Var.	Prog.	Data	Importo	CodiceConto	Descrizione Conto	Importo
▶ M	1	1	14/02/2005	5.000,00	▶ 11.2.2.1.	Prevenzione e lotta alle tossicodipendenze ed e	5.000,00
M	1	2	16/02/2005	3.500,00			

				Conto	Importo
Man	1	1	14/02/2005	Prevenzione e lotta alle tossicodipendenze ed all'alcolismo	€ 5.000,00 L

- Emissione di report relativi ai risultati delle elaborazioni d'import e suddivisione
- Caricamento e manipolazione manuale PEG, variazioni di bilancio, movimenti contabili
 - Gestione Capitoli PEG

- Gestione collegamenti Capitoli PEG/C.d.C.
- Gestione Variazioni di Bilancio x C.d.C.
- Gestione Movimenti Contabili x C.d.C.
- Elenco e suddivisione manuale dei movimenti contabili riferiti a capitoli PEG con suddivisione semiautomatica e/o manuale (valore assoluto)
- Report vari di controllo segnalazione mancati abbinamenti
- Utilità gestionali e di ricostruzione varie (es: annullamento e ricostruzione della suddivisione movimentazione)

Acquisizione e manipolazione dati extracontabili

- Emissione report cartacei delle variabili extracontabili da inviare per la compilazione ai vari C.d.C. e/o Enti responsabili delle variabili
- Possibilità di compilare dei “form internet” disponibili per il caricamento on-line delle variabili extracontabili da parte dei C.d.C. e/o Enti responsabili.
 - Inserimento/Modifica variabili da report compilati manualmente od on-line dai vari C.d.C. e/o enti responsabili
- Emissione report cartacei delle variabili extracontabili non valorizzate alla data per sollecito di compilazione, da inviare ai vari C.d.C. e/o enti responsabili delle variabili

ABBINAMENTO VARIABILI EXTRACONTABILI			
CONTI DI DETTAGLIO			
Codice Conto	Peso %	Descrizione	Responsabile
11.1.1.1	100	Attività per Direz., Amministr., CdG ed altro per la funz. sociale	
▶ 11.1.2.1	75	Azioni per l'affido familiare e per la tutela dei minori	
11.1.2.2	25	Servizio di mediazione familiare	
11.1.3.1	75	Centri di prima accoglienza - Residenze e Istituti per minori	
11.1.3.2	25	Convitti per minori	

INDICATORI ASSOCIATI		VARIABILI		
Tipo	Indicatore	Codice	Tipo	Descrizione
▶ Efficacia	Misura il grado di affidabilità del servizio affidatario	30	9	Affido "riaffidat"
Efficacia	Misura il livello di conoscenza del servizio affidatario	31	9	Casi di affido
Qualità	Misura l'eventuale sovraccarico di lavoro dei servizi affidatari			
Efficienza gest.	Misura il costo unitario per assistito dei servizi affidatari			
Efficienza prod.	Misura il tasso di utilizzo degli operatori sociali			
Economicità	Misura l'incidenza della spesa per il servizio affidatario			

ENTI	
Descrizione	Indirizzo
▶ Comune di Foggia: Servizio "Interventi e Fuori"	

Comune di Foggia: Servizio "Interventi e Assistenza per Minori e Famiglie"

Logica funzionale calcoli indicatori e rating:

- Ogni conto di dettaglio (C.d.C. o Attività) è collegato ad una serie variabile d'indicatori
- Gli indicatori sono raggruppati per tipologia (efficacia, qualità, efficienza della gestione, efficienza produttiva, ecc...)
- La sommatoria dei risultati dei vari indicatori, rapportati con un obiettivo e valutati in base ad un peso percentuale, determina il risultato della gestione (rating) del conto di dettaglio
- La sommatoria dei rating, valutati in base ad un peso percentuale, dei conti di livello inferiore determina il risultato del conto di livello superiore, per tutta la scala gerarchica definita nel piano dei conti del Controllo di Gestione.

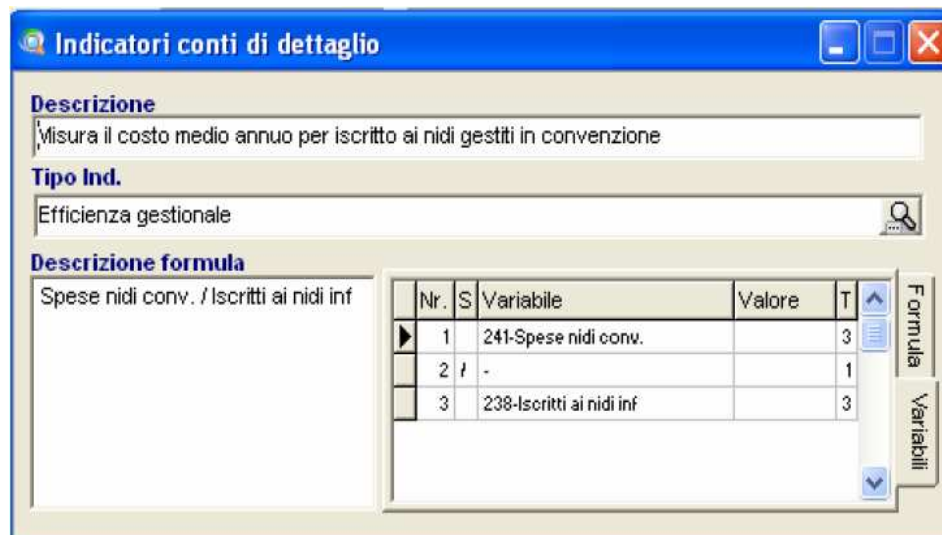
ABBINAMENTO CONTI / INDICATORI				
CONTI DI DETTAGLIO				
Codice Conto	Descrizione	Peso %	Responsabile	
11.1.1.1	Attività per Direz., Amministr., CdG ed altro per la funz. sociale	100		
▶ 11.1.2.1	Azioni per l'affido familiare e per la tutela dei minori	75		
	11.1.2.2 Servizio di mediazione familiare	25		
	11.1.3.1 Centri di prima accoglienza - Residenze e Istituti per minori	75		
	11.1.3.2 Convitti per minori	25		
	11.2.1.1 Gestione del Segretariato sociale - Servizio sociale	25		
	11.2.1.2 Coordinamento del volontariato civile	25		
INDICATORI ASSOCIATI				
Tipo	Indicatore	Obiettivo	Segno	Peso %
▶ Efficacia	Misura il grado di affidabilità del servizio affido minori.	1,00	-	10,00
Efficacia	Misura il livello di conoscenza del servizio minori sulle condizioni fa	4,00	+	30,00
Qualità	Misura l'eventuale sovraccarico di lavoro dei responsabili della tute	15,00	+	20,00
Efficienza gestionale	Misura il costo unitario per assistito del servizio minori.	2000,00	-	10,00
Totale Pesi				100
Efficacia	Misura il grado di affidabilità del servizio affido	1,00	-	10,00

E' quindi evidente che:

1. gli indicatori sono collegati e determinano i risultati dei conti di dettaglio (C.d.C. o Attività)
2. gli indicatori sono confrontati con degli obiettivi specifici, il risultato è una percentuale di raggiungimento dell'obiettivo, è necessario definire il segno

dell'obiettivo per valutare il modo con cui confrontare il risultato dell'indicatore (migliore se maggiore o minore dell'obiettivo)

3. la sommatoria ponderata, in base al peso percentuale, dei risultati degli indicatori, determina il rating del conto di dettaglio
4. la sommatoria ponderata, in base al peso percentuale, dei rating, dei conti di livello inferiore, determina il risultato del conto di livello superiore (conto di riepilogo)



Ad esempio:

- Centro di Costo (conto di dettaglio) “Nidi d’Infanzia”
- Sono collegati 6 indicatori raggruppati in 4 tipologie
 - o Efficacia
 - o Qualità
 - o Efficienza della gestione
 - o Efficienza produttiva
- Ogni indicatore è composto di:
 - o Una formula “X” che richiama (collegate da segni matematici) delle variabili di carattere contabile o extracontabile
 - o Un obiettivo, il confronto % con il risultato della formula “X” determina il risultato del singolo indicatore
 - o Un peso percentuale rispetto agli altri indicatori del C.d.C.
 - o Naturalmente al sommatoria del peso percentuale degli indicatori collegati al C.d.C. deve sempre essere = 100
- Il rating è determinato dalla sommatoria ponderata, dei risultati dei 6 indicatori, valorizzati in base al loro peso percentuale

**Esempio:
Centro di Costo: "Nidi d'Infanzia"**

Tipo	Indicatore	Formula	Risultato	Obiettivo	S	%	Peso %	Rating
1) Efficacia	Grado d'accoglimento domanda espressa	Domande accolte / presentate * 100	63,00	90,00	+	70,00	10,00	7,00
2) Efficacia	Livello d'utilizzazione del servizio	Nr. Frequentanti / Popol. 0-3 anni * 100	12,00	30,00	+	40,00	10,00	4,00
3) Qualità	Livello di soddisfazione dell'utenza	Media frequentanti / Iscritti * 100	80,00	80,00	+	100,00	10,00	10,00
4) Efficienza Gestionale	Copertura delle entrate sulle spese	Entrate / Spese * 100	40,00	80,00	+	50,00	50,00	25,00
5) Efficienza Gestionale	Spesa unitaria per giornata	Spese / giorni presenza	55,00	50,00	-	90,00	15,00	13,50
6) Efficienza Produttiva	Tempestività uffici nel rimpiazzare le rinunce	Utenti inseriti in corso anno / totale rinunce	0,60	0,50	+	110,00	5,00	5,50
							100,00	
RISULTATO	RATING C.d.C.							65,00

Gli obiettivi del Centro di Costo (**rating**) sono raggiunti al **65,00 %**.
Si noti l'indicatore 5) in cui l'obiettivo va valutato in modo inverso rispetto agli altri.

Centro di Responsabilità: Servizi Socio Sanitari

Centro di Costo	Rating	Peso %	Addendo Rating
Nidi d'Infanzia	65,00	50,00	32,50
Centri di prima accoglienza, Istituti per minori	50,00	10,00	5,00
Servizi residenziali per minori	90,00	10,00	9,00
Servizi sociali per minori, Affidamento familiare e tutela minori	80,00	10,00	8,00
Convitti	85,00	20,00	17,00
		100,00	
RISULTATO RATING C.d.R.			71,50

Gli obiettivi del Centro di Responsabilità (**rating**) sono raggiunti al **71,50 %**

Calcoli, visualizzazioni, report "Controllo di Gestione"

- Calcolo degli indicatori e rating da data – a data
- Visualizzazione situazione per C.d.C. (conti di dettaglio) da data – a data
- Visualizzazione situazione per livelli gerarchici

Antesprima di stampa

121 %

Diad

Elenco Abbinamenti Capitoli PEG Entrata / Conti

I.Cat.Risorsa.VL	Capitolo.Art	Descrizione Capitolo	A.S.M	Residui Iniziali	
				Scostamenti Residuali	Scostamenti Competenza
2.01.010.00	1310 .00	CONTRIBUTO DELLO STATO PER REDDITO MINIMO DISINERIMENTO	S	0,00	0,00
Conto 11.2.1.3 Assistenza economica - interventi a favore degli immigrati di stanza: ATTIVITA' o/o INTERV			100,00	0,00	0,00
Totale Costi Collegati al Capitolo			1310 .00	100,00	0,00
2.02.020.00	2735 .00	CONTRIBUTO REGIONALE ADOLESCENTI GIOVANI PROTAGONI, PREVENZIONE	S	0,00	125.000,00
Conto 11.2.2.1 Prevenzione e lotta alle tossicodipendenze ed all'alcolismo: ATTIVITA' o/o INTERV			100,00	0,00	125.000,00
Totale Costi Collegati al Capitolo			2735 .00	100,00	125.000,00
2.02.020.00	2746 .00	CONTRIBUTO REG. PER CENTRO D'INFORMAZ. E CONSOL. PREVENZ. TOSSICODIPENDENZA	S	0,00	0,00
Conto 11.2.2.1 Prevenzione e lotta alle tossicodipendenze ed all'alcolismo: ATTIVITA' o/o INTERV			100,00	0,00	0,00
Totale Costi Collegati al Capitolo			2746 .00	100,00	0,00
2.02.020.00	2747 .00	FASCE DI ATTIVITA' LOCALI - CONTRIBUTO REGIONALE	S	0,00	0,00

FINOVA 1.0.3

- Report situazione per C.d.C. (conti di dettaglio) da data – a data
- Report situazione del Piano dei Conti “Controllo di Gestione” per livelli gerarchici o di uno specifico livello da data – a data
- Report situazione Indicatori Generali del Piano dei Conti “Controllo di Gestione” per livelli gerarchici o di uno specifico livello da data – a data
- Visualizzazione situazioni contabili per C.d.C. Capitolo PEG da data – a data
- Visualizzazione situazioni contabili per C.d.C. Intervento / Risorsa da data a data
- Report situazioni contabili per C.d.C. Capitolo PEG da data – a data
- Report situazioni contabili per C.d.C. Intervento / Risorsa da data – a data
- Rappresentazioni grafiche tramite istogrammi e diagrammi a torta dei report e visualizzazioni previste

4.6 Riflessioni finali

La scelta di presentare la fase di avvio del controllo di gestione nel comune di San Giorgio a Cremano ha come scopo quello di suscitare interesse e stimoli per uno sviluppo “efficace” di un sistema di controllo “ideale” per ogni ente e non vuole assolutamente fornire soluzioni ad hoc e predefinite. Questo perché non esiste un sistema di controllo predefinito per tutti gli enti. Un sistema di controllo deve partire da lontano per “modellarsi” all’azienda-comune di riferimento, con il pieno coinvolgimento di tutti gli addetti (politici, dirigenti e dipendenti)³⁷. Per questo la scelta di descrivere le diverse fasi preliminari al suddetto sistema può ritenersi di ausilio agli addetti (e non) desiderosi di avvicinarsi a nuovi strumenti gestionali dell’azienda-ente locale. Riassumendo le fasi di introduzione del controllo di gestione nel comune di San Giorgio a Cremano possono essere distinte in:

1. Contabilità finanziaria

- Implementazione del sistema informativo ai fini dell’articolazione del Peg per servizio, centro di costo e di responsabilità, e di un idoneo piano dei conti.
- Identificazione nel Peg degli obiettivi gestionali da conseguire e misurabili mediante opportuni indicatori.
- Adeguamento del regolamento di contabilità (per l’introduzione del sistema di controllo di gestione, le fasi, la struttura, i report, ecc.).

2. Gestione inventari beni comunali

- Aggiornamento continuo della contabilità finanziaria

3. Indicatori di efficacia/efficienza ed economicità:

- Individuazione di parametri per i diversi centri di costo.
- Aggancio degli indicatori alla contabilità finanziaria.

4. Dati extracontabili

- Individuazione di dati extracontabili (ad esempio, bambini iscritti all’asilo nido, km di strade, numero addetti, ecc.) necessari per l’elaborazione periodica degli indicatori.

³⁷ Già la circostanza che gli obiettivi di ciascun ente sono diversi da quelli degli altri, così come la struttura del Peg, avvalorata la seguente considerazione.

- Coinvolgimento dei diversi responsabili e dei contabili per l'ottenimento dei dati periodici.

5. Ufficio controllo di gestione

- Compiti preliminari:
 - raccolta dei report dal sistema di contabilità;
 - individuazione dei costi di struttura ai centri;
 - raccolta dati extracontabili;
 - elaborazione dei dati di sviluppo degli indicatori.
- Ulteriori compiti:
 - Analisi degli scostamenti tra previsioni e dati consuntivi;
 - Proiezione dei dati per la parte d'esercizio a venire;
 - Controllo dati finanziari;
 - Invio dei report ai responsabili e politici.

6. Tipo di controllo

- Globale (per tutti i servizi e centri di costo)

7. Qualità dei servizi

- Ottenimento dati di impatto dei servizi sui cittadini;
- Elaborazione di questionari;
- Trasmissione dati all'ufficio controllo di gestione, ai dirigenti e ai politici.

4.7 Conclusioni:

L'introduzione di un sistema di controllo adeguato alle dimensioni ed alla complessità di gestione che caratterizza gli enti locali deve diventare una delle priorità dei comuni (e delle province). E' chiaro che non si tratta di trasferire in maniera acritica modelli e procedure nate e pensate per altre tipologie di aziende. Inoltre, non si può pensare al controllo di gestione come un sistema chiuso, a qualcosa di implementabile astraendosi da quelle che sono le problematiche e le tendenze in atto oggi negli enti locali.

Gli elementi di criticità da affrontare sono molteplici. Anzitutto è necessario arrivare ad un adeguato sviluppo dell'intero ciclo di strategia e controllo, perché senza chiarezza a livello di obiettivi strategici è impossibile definire un sistema di controllo di gestione appropriato. Oltre a ciò è indispensabile allargare i confini del sistema, fino a ricomprendere tutti i servizi che

dipendono dall'ente locale, non solo quelli gestiti direttamente. Escludere dal proprio campo di osservazione i servizi non amministrati direttamente rappresenterebbe un grave errore sia politico che gestionale.

Il sistema di controllo deve essere percepito come strumento di conoscenza, di direzione e di decisione ed è essenziale che il suo prodotto, il reporting periodico presenti due ordini di caratteristiche:

- Essere chiaramente collegato alla strategia dell'ente e presentare obiettivi elementi di confronto competitivo, quali quelli che possono essere offerti dal benchmarking;
- Offrire dei rapporti periodici tempestivi, chiari, estremamente sintetici ed adeguati al loro destinatario. Nel caso di un report al sindaco si tratta quindi di presentare dei report di programma, per quelli che sono i progetti da considerare prioritari, e per garantirgli una visione di insieme dell'ente, una balanced scorecard.

E' evidente che gli addetti al controllo di gestione dovranno essere in grado di preparare anche analisi approfondite e business plan ma questa non può diventare la loro attività esclusiva o principale. Non si tratta di un ufficio studi³⁸.

Un rischio da evitare, infatti, è che il controllo di gestione diventi qualcosa di slegato dall'attività operativa, che si limiti a produrre studi e ricerche pregevoli ma non di ausilio alle attività di decisione e di verifica dei risultati.

³⁸ Stefano Pozzoli, *Il controllo direzionale negli enti locali. Dall'analisi dei costi alla balanced scorecard*, Franco Angeli, Milano, 2004.

Bibliografia

Ciro D'Aries, Il controllo di gestione negli enti locali, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000.

Giuseppe Farneti, Luca Mazzara, Giuseppe Ravioli, Il sistema degli indicatori negli enti locali, vol. 2, Giappichelli Editore, Torino.

Stefano Pozzoli, Il controllo direzionale negli enti locali. Dall'analisi dei costi alla balanced scorecard, Franco Angeli, Milano, 2004.

Annalisa Bernardeschi, Il ruolo dei sistemi informativi quale strumento di controllo strategico, O.S.L.O., 2002.

Alberto Martini, Marco Sisti, Indicatori o analisi di performance?, Performance Measurement, 2002.