

Controllo di gestione

# Quale modello di referto del controllo di gestione destinato alla Corte dei conti

di **Ciro D'Aries**

Docente Università Cattolica di Milano - Dottore commercialista - Consulente della p.a. centrale e locale

e di **Alessandro Nonini**

Dottore Commercialista - Consulente della p.a. centrale e locale - D'Aries & Associati

*Connaturato al processo di programmazione, il sistema dei controlli negli enti locali ha assunto recentemente un interesse scientifico e applicativo a seguito delle riforme sul federalismo e sul pubblico impiego e della relativa procedura di valutazione delle performance. Il controllo di gestione assume un ruolo chiave e di supporto agli altri sistemi di controllo e il relativo referto rappresenta induttivamente il documento attraverso il quale è possibile verificare l'effettiva adozione di un efficace sistema di controllo. Si vuole attraverso il presente contributo proporre un format del referto che possa soddisfare le diverse esigenze informative, comprese quelle della Corte dei conti deputata a riceverlo ai sensi dell'art. 198 bis Tuel.*

## Premessa

A seguito dell'abolizione dei controlli esterni agli enti locali, avvenuta con la modifica della Costituzione ad opera della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, l'importanza dei controlli interni è cruciale ad una maggiore funzionalità della pubblica amministrazione, mediante processi di misurazione e valutazione dell'economicità, efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa.

Tra i diversi sistemi di controlli interni, il sistema del controllo di gestione è quello principalmente deputato alla verifica degli obiettivi programmati e alla misurazione del grado di economicità raggiunto.

Lo stato dell'arte nell'applicazione di tali sistemi da parte degli enti pubblici, ed in particolare degli enti pubblici locali, appare alquanto sconcertante, come messo in evidenza anche da una analisi della Corte dei conti (1).

Tra i destinatari del referto del controllo di gestione, l'art. 198 bis del Tuel, prevede che la struttura operativa alla quale è assegnata la funzione del controllo fornisca la conclusione di tale controllo,

oltre agli amministratori ed ai responsabili dei servizi, anche alla Corte dei conti; al di là del formale inoltro alla sezione regionale di competenza, il referto deve assumere un *format* in termini di contenuti tale da esprimere effettivamente l'adozione di un sistema di controllo di gestione rispondente alle finalità prescritte dallo stesso D.Lgs. n. 267/2000.

## Inquadramento normativo del controllo di gestione nel testo unico enti locali: elementi essenziali e fasi del controllo

L'art. 196 del Tuel impone agli enti locali l'applicazione del controllo di gestione che viene definito come: "la procedura diretta a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e, attraverso

### Nota:

(1) Cfr. *infra* paragrafo "Indicazioni della Corte dei conti sulle caratteristiche del referto del controllo di gestione", ed in particolare la relazione della sezione regionale di controllo per la Lombardia dell'11 dicembre 2009.

l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficacia, l'efficienza ed il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi".

Le fasi (art. 197, c. 2) in cui si articola il controllo sono:

1) *predisposizione piano degli obiettivi*: un obiettivo non è "attività"; ovverosia, a prescindere e dato per scontato lo svolgimento di un'attività/servizio (es. asilo nido, anagrafe, attività della segreteria generale ovvero dell'ufficio ragioneria) ciò che è im-

portante che venga messo in evidenza nei documenti programmatici dell'ente (in particolare Rpp e Peg) è lo "sforzo addizionale" (= obiettivo) che la struttura intende fare per migliorare quell'attività o servizio in termini di efficacia (capacità di soddisfare utenti esterni e/o interni, la "qualità" dei servizi, ecc.) e di efficienza (perseguendo, ad esempio, iniziative che consentano una riduzione dei costi e/o un aumento delle risorse dirette e indirette).

L'economicità esprimerà la sintesi dell'efficacia e dell'efficienza perseguita ed effettivamente raggiunta;

**Tavola 1**  
**Il controllo di gestione e le prescrizioni del Tuel**

<b>Art. 147</b> <i>Tipologia dei controlli interni</i>	Introduce le 4 tipologie di controlli interni, in relazione ai quali gli enti nell'ambito della loro autonomia normativa ed organizzativa individuano strumenti e metodologie adeguati: il controllo di regolarità amministrativa e contabile, il controllo di gestione, la valutazione del personale e il controllo strategico. Il tutto secondo il principio di distinzione tra le funzioni di indirizzo e i compiti di gestione.
<b>Art.196</b> <i>Controllo di gestione</i>	Introduce l'obbligo di applicazione del Controllo di gestione e ne dà una esatta definizione.
<b>Art. 197</b> <i>Modalità del controllo di gestione</i>	Definisce le modalità attraverso le quali deve essere articolato il controllo di gestione. Vengono individuati le fasi necessarie per la sua realizzazione e gli elementi organizzativi basilari sui quali impostare il controllo.
<b>Art. 198</b> <i>Referto del controllo di gestione</i>	Introduce l'obbligo di redigere il referto del controllo di gestione e ne definisce i contenuti essenziali oltre che i destinatari.
<b>Art. 198 bis</b> <i>Comunicazione del referto</i>	Obbliga gli enti a trasmettere il referto del controllo di gestione alla Corte dei conti.

**Tavola 2**  
**Gli elementi essenziali del controllo di gestione**

Oggetto	Finalità	Verifica/Attività
1) Obiettivi (Attuazione)	Monitoraggio degli obiettivi programmati	— Misurazione dell'efficacia; — report periodico e annuale sul grado di raggiungimento degli obiettivi programmati.
2) Risorse (Efficienza)	Monitoraggio e analisi dell'acquisizione delle risorse	— Misurazione dell'efficienza/efficacia nell'acquisizione delle risorse; — confronto tra risorse acquisite dirette e indirette.
	Comparazione tra i costi e la quantità (qualità) dei servizi offerti	— Analisi dell'economicità della gestione; — conti economici per i servizi offerti; — contabilità analitica per centro di costo; — referto periodico e annuale sul grado di efficienza, efficacia ed economicità dei servizi offerti.
3) Obiettivi (Economicità gestionale e organizzativa)	Monitoraggio della funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficacia, l'efficienza ed il livello di economicità nell'attività di realizzazione degli obiettivi programmati	— Analisi efficacia organizzativa — Report periodico e annuale sul grado di efficacia, efficienza ed economicità degli obiettivi programmati.

2) *rilevazione costi, proventi e risultati raggiunti*: l'aspetto economico della gestione è quello che effettivamente consente di esprimere se l'attività svolta non abbia procurato "danni" all'ente in termini di consumo di risorse a fronte di risultati non soddisfacenti. La sola contabilità finanziaria non consente tale tipo di rilevazione ed è pertanto obbligatoria l'adozione di un effettivo sistema di contabilità economico-analitica che possa fornire i dati che servono ad alimentare il controllo di gestione il quale dovrà procurare - secondo un quadro di insieme - i risultati raggiunti dall'ente sotto i diversi profili: efficacia, efficienza ed economicità;

3) *valutazione degli aspetti economici e dei risultati raggiunti in relazione al piano degli obiettivi al fine di verificarne il loro stato di attuazione e il grado di efficacia, efficienza e di economicità dell'azione intrapresa*: occorre - da un lato - confrontare gli obiettivi programmati e - possibilmente - i valori *target* ad essi assegnati in termini di efficacia (anche qualitativa), efficienza ed economicità, con il grado di *performance* effettivamente raggiunto. Di tali risultati il referto - quale parte essenziale del sistema del controllo di gestione - dovrà rappresentare la sintesi della capacità o meno dell'ente di perseguire obiettivi validi con risultati economici ritenuti - almeno - soddisfacenti in termini di uso di risorse pubbliche. Indirettamente, il referto esprimerà l'elevato o il basso grado di funzionalità della struttura deputata al raggiungimento degli obiettivi programmati.

### Controllo di gestione: significato, oggetto di analisi e referto

Il controllo di gestione è sostanzialmente lo strumento per verificare la corretta finalizzazione della gestione dell'impresa ai suoi obiettivi.

Il controllo rappresenta una priorità per tutte le aziende, siano esse pubbliche o private, che aiuta a conoscere le modalità di funzionamento delle stesse.

In termini aziendali è inteso in senso ampio: "sistema di programmazione - controllo" ossia come strumento orientato a promuovere:

---

identità tra  
gli obiettivi dei componenti dell'azienda  
e  
gli obiettivi dell'azienda nella sua interezza.

---

Controllo di gestione vuol significare, innanzitutto, consapevolezza di dove sta dirigendosi l'azienda ente locale, rispetto agli obiettivi prefissati; inoltre, due sono gli elementi che possono, in alternativa,

rendere efficace il controllo ovvero rappresentare un limite allo stesso: la strategia e l'organizzazione (2).

---

A) Controllare sta a significare un *confronto*, una *verifica* fra i risultati ottenuti e attese precedentemente enunciate. Il confronto, quindi, ha senso quando gli si consente di operare un paragone fra ciò che era stato preventivamente stabilito di fare (*pianificazione*) e quanto si è successivamente realizzato (*consuntivo*).

B) Carenze organizzative o mancato adeguamento della struttura organizzativa dell'ente a quanto prefissato può rendere particolarmente difficile, o addirittura inutile, l'attività di controllo.

---

Il controllo di gestione deve monitorare, anche ai fini di una adeguata politica economica:

- la capacità dell'ente di perseguire e conseguire obiettivi ritenuti di pubblica utilità;
- la capacità dell'ente di perseguire una efficiente gestione, in relazione alle risorse "consumate" e il risultato conseguito [si può affermare che l'efficienza può essere "interna" (= rapporto tra risorse e fattori utilizzati e produzione) e "esterna" (controllo dei prezzi unitari di acquisto)];
- la capacità di far affidamento su un flusso di ricchezza pubblica (attraverso la politica tributaria e tariffaria) economicamente sopportabile dalla collettività e socialmente accettabile dalla stessa.

Nel processo di monitoraggio e valutazione del controllo di gestione si inserisce il referto (o "report") attraverso il quale si rendono espliciti i risultati raggiunti sino a quel momento di analisi (controllo *infrannuale* - attività di *feed-back* e di *feed-forward*) proiettando i risultati conseguibili a fine periodo, oltre ai dati che a chiusura del periodo saranno definitivamente raggiunti (controllo *ex-post*). Gli elementi indispensabili per un efficace sistema di *reporting* sono:

- 1) una contabilità integrata;
- 2) l'articolazione preventiva degli indicatori in relazione agli obiettivi prefissati (3);
- 3) i collegamenti informativi ai fini della redazione del report.

Il punto di partenza per l'introduzione di un sistema di *reporting* è senz'altro l'analisi della realtà in cui esso si inserisce, con l'obiettivo di creare consapevolezza sulla direzione perseguita e sul grado degli

#### Note:

(2) C. D'Aries, A. Nonini, "Performance e controllo di gestione", *Il Sole 24 Ore*, 2011.

(3) Farneti G., Padovani E. (2010) "Gli indicatori negli enti locali: caratteristiche e opportunità gestionali.", in *Azienditalia - I Corsi*, nn.2 e 3/2010, Padovani, E. (2009) "Misurazione della performance e confronti per la 'nuova' PA (locale)", in *Azienditalia*, n.6/09, pag. 413.

obiettivi prefissati. Analizzando il “passato” al fine di guardare al “futuro”, il *reporting* costituisce la bussola aziendale per individuare se la direzione è giusta, per capire in che modo l'azienda si sta muovendo e con quali risultati prevedibili. Esso si configura essenzialmente quale sistema di indicatori per il governo dell'azienda.

Uno degli elementi fondamentali da considerare nella progettazione del referto (o come meglio sopra definito, del sistema di *reporting*) è l'insieme delle relazioni che si vengono a instaurare tra persone, strumenti e norme.

La scelta di una specifica alternativa richiede l'analisi di molteplici elementi, consapevoli che uno di essi può comportare modifiche anche sensibili su altre variabili. Occorre, così, essere consapevoli della complessità del sistema di *reporting*, vero e proprio meccanismo operativo che si innesta sulla struttura organizzativa e consente di cogliere e intervenire sulle dinamiche che possono consentire il raggiungimento degli obiettivi aziendali, in un contesto più o meno dinamico o mutevole.

L'art. 198 del Tuel, introduce il referto del controllo di gestione, che ha per oggetto “le conclusioni dell'attività di controllo di gestione”.

La trasmissione obbligatoria del referto del controllo di gestione anche alla Corte dei conti è stata introdotta con l'art. 1, c. 5 del D.L. n. 168/2004 (conv. con mod. nella legge n. 191/2004) che ha istituito l'art. 198 bis Tuel (4).

### Le indicazioni della Corte dei conti in relazione alle caratteristiche del referto del controllo di gestione

Come introdotto in precedenza, l'art. 198 bis Tuel ha introdotto l'obbligo per gli enti locali di trasmettere il referto del controllo di gestione alla competente sezione regionale della Corte dei conti.

Alla luce dell'introduzione della normativa, la Corte in più sedi ha indicato le principali caratteristiche che il referto dovrebbe presentare per rispondere alle finalità di legge.

In particolare la Corte - sezione autonomie - con deliberazione n. 16 del 22 ottobre 2004 ha osservato che l'onere della trasmissione del referto, negli enti privi di servizio di controllo interno, grava su “qualsiasi struttura operativa, anche se non dedicata in modo specifico (ad es. ufficio operativo, segretario generale, direttore generale, etc.), che effettua il controllo di gestione”.

Le relazioni acquisite potranno essere utilizzate per le varie attività di controllo della sezione regionale della Corte dei conti, con particolare riferimento:

1) alla verifica del grado di attivazione e del livello

#### Nota:

(4) In relazione al referto del controllo, che nell'art. 198 Tuel è esclusivamente riferito al controllo di gestione, con riferimento alla riforma dei sistemi interni di controllo, esso dovrà essere predisposto per tutti i sistemi al fine di rapportare sui risultati degli stessi agli organi competenti.

**Tavola 3**  
**Il referto del controllo di gestione**

Elementi	Attività propedeutica/output
1) Le conclusioni dell'attività di controllo di gestione	Per poter ottenere il referto del controllo di gestione è necessario che quest'ultimo sia effettivamente applicato e che sia prevista, pertanto, la rendicontazione degli obiettivi programmati in termini di indicatori di performance, di efficacia, di economicità e di efficienza, oltre ai risultati economici dei singoli servizi /centri di costo
2) La verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati	La verifica degli obiettivi programmati è realizzabile solo se prima è stata effettuata una effettiva programmazione. Il referto dovrà pertanto rendicontare non solo gli obiettivi/indicatori relativi al Peg, ma considerare anche gli obiettivi relativi a programmi e progetti di Rpp.
3) Fornire gli elementi necessari per valutare l'andamento della gestione dei servizi	— Il referto deve riassumere e sintetizzare tutte le informazioni, tecniche, quantitative, finanziarie, economiche e di valutazione che alimentano il controllo di gestione. La costruzione di questa sintesi dovrebbe consentire ai destinatari del referto di valutare l'effettivo andamento della gestione dei servizi — La mancata integrazione nel sistema di controllo di gestione dei diversi flussi informativi rende, pertanto, di fatto sterile il referto.
4) I destinatari del referto	— Amministratori (art. 198) — Responsabili dei servizi (art. 198) — Corte dei conti (art. 198 bis).

di funzionamento del controllo di gestione, provvedendo a segnalare agli organi elettivi competenti le inadempienze o inadeguatezze;

2) all'integrazione delle varie forme di istruttoria ai fini della valutazione della sana gestione finanziaria dell'ente.

Tra le diverse delibere delle sezioni regionali di controllo, relative all'introduzione dell'art. 198 bis del Tuel, la più significativa appare quella dell'Emilia Romagna - deliberazione n. 6 del 29 novembre 2004 - che ha esplicitato alcune caratteristiche del referto del controllo di gestione e in generale dei controlli che potranno essere effettuati.

Si riassumono in tavola 4 le principali indicazioni. In data 11 dicembre 2009, la sezione regionale di controllo per la Lombardia della Corte dei conti ha approvato la relazione sui controlli interni negli enti locali della regione di competenza (5). Nella relazione sono emersi diversi elementi interessanti, ed in particolare:

- la stagione delle riforme, avviata con il D.Lgs. n. 29/1993 non può dirsi ancora conclusa;
- il buon funzionamento dei controlli interni costituisce per un verso, uno strumento di miglioramento delle gestioni delle amministrazioni, in quanto mezzo idoneo ad attivare processi di autocorrezione, nell'esclusivo interesse dell'ente controllato; per altro verso, favorisce la verifica degli andamenti di finanza pubblica mediante il raccordo con la funzione di controllo esterno intestata dalla legge alla Corte dei conti (raccordo che si realizza proprio attraverso l'obbligo di trasmissione del referto alla Corte);
- una buona attivazione del controllo di gestione,

limitato però dalla lacuna della mancata adozione e diffusione della contabilità analitica nelle amministrazioni, che ad oggi è utilizzata soltanto nel 29,03% degli enti con popolazione superiore a 15.000 abitanti e nell'11,14% negli enti di dimensione demografica minore. La corte a tal proposito ribadisce che: "analisi di tipo meramente finanziario non possono ritenersi idonee e sufficienti a raggiungere le finalità che caratterizzano il controllo in questione, volto a misurare l'efficienza e l'economicità della gestione in termini di costi e ricavi";

- criticità rispetto al collegamento fra programma di mandato e relazione previsionale e programmatica e fra quest'ultima ed il Peg/Pdo;
- criticità nell'applicazione del controllo strategico (attivo solo nel 21,21% degli enti oggetto dell'indagine) che replica il più delle volte gli obiettivi del controllo di gestione.

### Il referto del controllo di gestione: una proposta operativa

Nei paragrafi precedenti sono stati proposti i principali elementi normativi alla base del controllo di gestione e del relativo referto, oltre alle indicazioni delle Corti dei conti in merito alle caratteristiche principali che lo stesso deve presentare per realizzare la funzione fondamentale di raccordo tra

#### Nota:

(5) Tale indagine, per la numerosità dei comuni e della popolazione della Regione Lombardia, può sicuramente assumere una valenza a livello nazionale.

**Tavola 4**  
**Caratteristiche del referto del controllo di gestione e dei controlli**

Corte dei conti - sezione regionale di controllo dell'Emilia Romagna - Deliberazione n. 6 del 29 Novembre 2004 -	
<b>Controlli</b>	In merito al controllo di gestione la Corte ha osservato che il comma 5 dell'art. 1 del D.L. n. 168/2004 rafforza la previsione del comma 4 dell'art. 3 della legge n. 20/1994 secondo cui la Corte accerta, anche in base all'esito di altri controlli, la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa al piano degli obiettivi, valutando comparativamente costi, modi e tempi dello svolgimento dell'azione amministrativa.
<b>Caratteristiche del referto</b>	— Il documento da inviare alla Corte dalla struttura deputata ad eseguire, di fatto, il controllo di gestione, non può prescindere da un riferimento alla Relazione Previsionale e Programmatica ed agli obiettivi in essa indicati con la valutazione dei risultati conseguiti in termini di efficienza, efficacia ed economicità sugli obiettivi oggetto di esame; — il magistrato incaricato dovrà inoltre esaminare ogni referto (o conclusione), per rilevare se siano state segnalate situazioni di inefficacia e/o inefficienza e/o antieconomicità emerse nel corso del controllo di gestione. Ove si ravvisino queste situazioni, la Sezione della Corte provvederà alle segnalazioni necessarie ai rispettivi organi deliberativi, e potrà utilizzare elementi per la formulazione del proprio programma annuale sul controllo della gestione.

l'attività di indirizzo e controllo svolta dagli organi amministrativi e l'attività di gestione e direttiva svolta dai dirigenti/responsabili dei servizi.

Il referto non deve essere considerato come un semplice documento consuntivo di periodo, ma come "processo", secondo la filosofia del processo circolare di pianificazione - programmazione e controllo, che orienta al miglioramento continuo.

Consapevoli che occorre stabilire una periodicità infrannuale per l'elaborazione del report (6), oltre a quello annuale finale a consuntivo, il referto del controllo di gestione, sulla base dei principi riportati nei paragrafi precedenti, dovrebbe essere caratterizzato dai seguenti elementi (cfr. tavole nn. 5, 6, e 7):

- 1) collegamento tra i documenti programmatici dell'ente (Rpp) e il documento gestionale per eccellenza rappresentato dal Peg. In particolare occorre che la Rpp contenga "Programmi" che rappresentino quel "complesso coordinato di attività per il perseguimento di obiettivi programmati", di cui al c. 7 dell'art. 165 Tuel, articolati in progetti e che tali progetti siano collegati ai centri di costo di cui al Peg, quali ambiti organizzativo-contabile da cui derivare informazioni in termini di efficacia, efficienza ed economicità;
- 2) assunzione del centro di costo (Cdc) quale elemento principale di referto del controllo di gestione capace di dare informazioni sugli obiettivi programmatici dell'ente e sulle attività riconducibili a servizio o parti di esso;
- 3) adozione ufficiale e preventiva da parte dell'ente del piano degli obiettivi (Pdo) e dei centri di costo (Cdc) con l'indicazione degli indicatori a preventivo capaci di esprimere elementi di efficacia, efficienza ed economicità della gestione; il referto in via sintetica dovrebbe riportare - per ciascun Cdc - lo scostamento tra quanto indicato nei valori *target* e i dati a consuntivo del controllo di gestione;
- 4) relazione descrittiva e sintetica sulle capacità dell'ente di conseguire quanto programmato, le principali criticità riscontrate e le proposte per il miglioramento della gestione e della funzionalità organizzativa dell'ente.

### Considerazioni finali

Trattando di referto del controllo di gestione non si possono non affrontare le principali problematiche che attengono alla costruzione del sistema di CdG. In effetti il referto altro non è che la "sintesi" di tale processo e sistema, le cui caratteristiche costitutive, già a priori sono in grado di denotare la capacità dello stesso di esprimere o meno risultati significativi per i diversi destinatari previsti per legge.

Date le elevate e imprescindibili finalità che attraverso il CdG gli enti pubblici dovrebbero perseguire grazie alla sua adozione, occorre, probabilmente alla luce della poca diffusione di tale sistema, fare un salto culturale, rendendolo di fatto obbligatorio ed inevitabile per una sana ed efficiente gestione della cosa pubblica nell'interesse della collettività amministrata.

Attraverso l'esame del referto del controllo di gestione, oltre a verificare quanto svolto dall'ente di riferimento, in base a quanto sopra argomentato, si può intuire la valida architettura o meno del sistema sottostante ai fini informativi che il Tuel richiede.

Alla Corte dei conti è affidato il compito - tra gli altri - di stimolare l'effettiva adozione di un'efficace sistema di controllo di gestione attraverso una attenta analisi del relativo referto.

#### Nota:

(6) Si reputa che la periodicità debba essere almeno semestrale; probabilmente una periodicità quadrimestrale potrebbe rappresentare la soluzione migliore e quale compromesso accettabile per - da un lato - non gravare la struttura deputata al controllo nella elaborazione di numerosi report infrannuali e - dall'altro - enfatizzare la caratteristica di strumento di guida durante l'esercizio di riferimento attraverso almeno due momenti di analisi, oltre a quello "finale".

Tavola 5  
Centro di costo: sintesi organizzativo-contabile della programmazione dell'ente

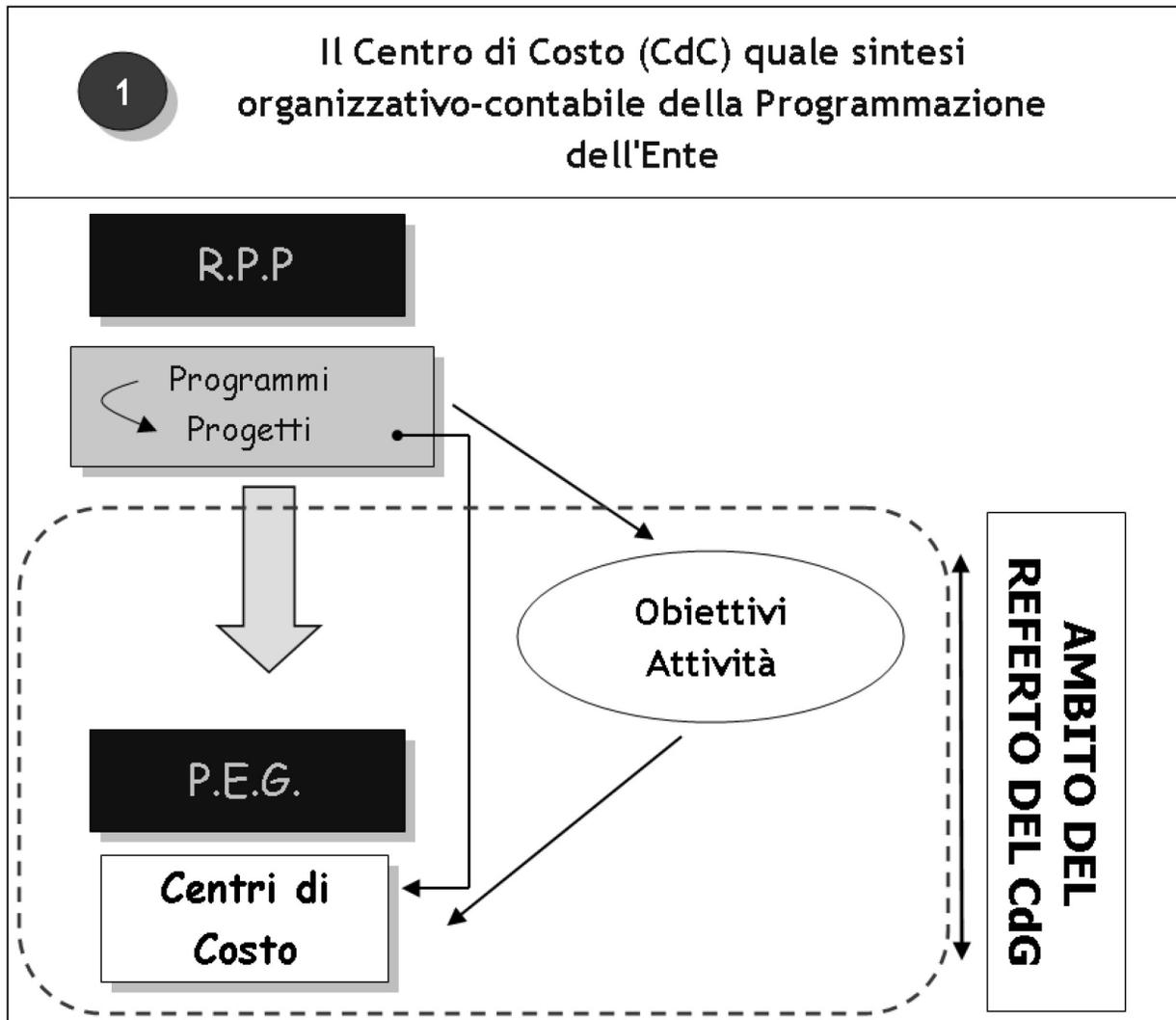


Tavola 6  
Elementi del referto di controllo

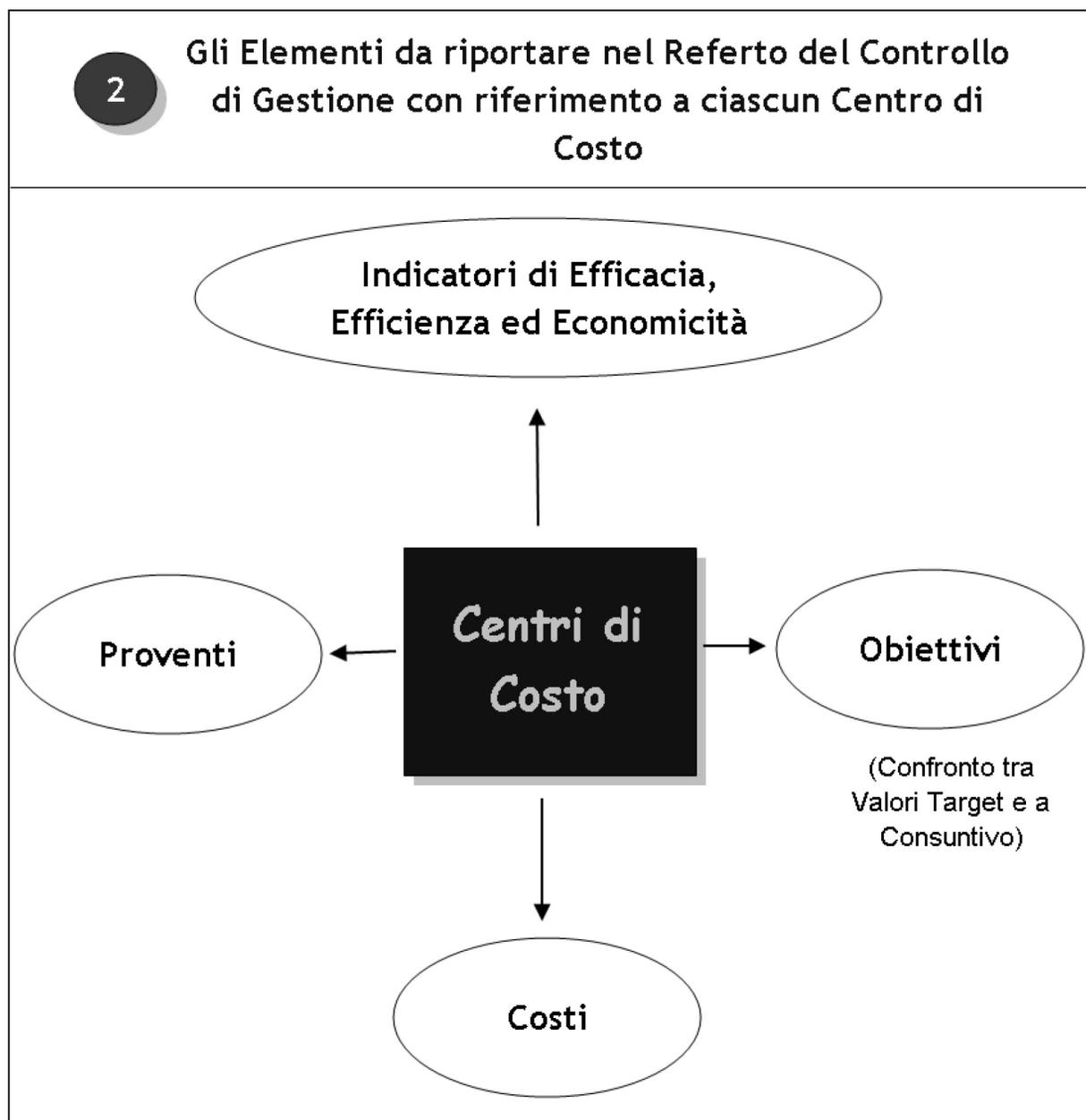


Tavola 7  
La "costruzione" del referto del controllo di gestione

3 La "Costruzione" del REFERTO del Controllo di Gestione		
Contenuti del Referto	Documento Principale dell'Ente	Raccordo con altri Documenti dell'Ente
1 Obiettivi	Piano degli Obiettivi	- R.P.P. - P.E.G.
<p>Gli obiettivi devono rappresentare non una "mera" attività ma una sintesi dell'Efficacia ed Efficienza che si intendono conseguire per ciascun servizio, centro di costo o attività. È determinante l'indicazione - per ciascun obiettivo - di indicatori con i valori "target" da perseguire. L'Ente è tenuto, comunque, ad adottare un Elenco degli obiettivi con i relativi indicatori. (P.d.O.)</p>		
2 Centri di Costo	P.E.G.	- Organigramma - Funzionigramma - Piano dei Centri di Costo
<p>L'adozione dei Centri di Costo quale "ambito contabile-organizzativo" da cui derivare informazioni significative in termini di: <u>attività svolta</u> (e relativi indicatori), <u>obiettivi da raggiungere</u> e <u>indicatori di efficienza, efficacia</u> (ed economicità) è indispensabile per l'alimentazione di un efficace sistema di controllo di gestione. Un C.d.C. può benissimo rappresentare un servizio ovvero più graduazioni dello stesso, un progetto (di cui alla R.P.P.) ovvero un singolo Obiettivo (strategico o gestionale). L'adozione di un Elenco dei Centri di Costo è indispensabile per alimentare il sistema di contabilità analitica e il sistema del Controllo di Gestione (di cui il Report-Referto ne costituisce una sintesi)</p>		
3 Analisi dell'Efficacia, Efficienza ed Economicità Gestionale e della Funzionalità dell'Ente	P.E.G.	- Regolamento di Contabilità - Organigramma - Funzionigramma
<p>Un efficace sistema del Controllo di Gestione è alimentato da un affidabile sistema di contabilità economico-analitica da cui derivare informazioni circa l'efficienza gestionale in termini di adeguato consumo di risorse in relazione all'attività svolta e ai risultati conseguiti. Il Regolamento di Contabilità dell'Ente deve contenere indicazioni specifiche in merito. Ricondurre tutte queste indicazioni all'ambito organizzativo-contabile del <b>Centro di Costo</b> assicura una "unitarietà" informativa significativa e non fuorviante per tutti i destinatari del Referto, compresa la Corte dei Conti</p>		