

Azienditalia i corsi

ENTI LOCALI

www.ipsoa.it/azienditalia

3
2013

**Il sistema dei controlli interni
degli enti locali**

Lezione 3
Il controllo di gestione

ANNO XX - SUPPL. AD AZIENDITALIA N. 10 OTTOBRE 2013 - DIREZIONE E REDAZIONE STRADA 1 PALAZZO F6 20090 MILANO/FIORI ASSAGO
TARIFFA R.O.C.: POSTE ITALIANE SPA - SPEDIZIONE IN ABBONAMENTO POSTALE D.L. 353/2003
(CONV. IN L. 27/02/2004 N. 46) ART. 1, COMMA 1, DCB MILANO



 **IPSOA**
Gruppo Wolters Kluwer

 **LEGGI D'ITALIA**
Gruppo Wolters Kluwer

CAMPAGNA
**RINNOVI
RIVISTE
2014**

**TANTI VANTAGGI
RINNOVI
SUBITO!**

Il sistema dei controlli interni degli enti locali

Il controllo di gestione

di **Ciro D'Aries** - Advisor della P.A. centrale e locale - Consulente - Esperto della Corte dei conti

1. Premesse e inquadramento legislativo	pag.	5
2. Progettare il sistema di controllo di gestione partendo dalla programmazione	pag.	9
3. La definizione del controllo di gestione	pag.	13
4. Gli strumenti del controllo di gestione	pag.	18
4.1. Il Budget/Peg	pag.	18
4.2. La contabilità analitica	pag.	31
4.3. L'analisi di bilancio e gli specifici indicatori di efficacia, efficienza ed economicità	pag.	36
4.4. Il sistema di reporting	pag.	43
4.5. Il benchmarking	pag.	45
Bibliografia	pag.	50

Azienditalia

Mensile di organizzazione, bilancio,
gestione e controllo degli enti locali

EDITRICE

Wolters Kluwer Italia S.r.l.
Strada 1, Palazzo F6 - 20090
Milanofiori Assago (MI)

INDIRIZZO INTERNET

www.ipsoa.it/azienditalia

DIRETTORE RESPONSABILE

Giulietta Lemmi

COORDINATORE SCIENTIFICO

Giuseppe Farneti

COMITATO TECNICO

Giancarlo Astegiano, Mauro Bellesia, Massimo
Bianchi, Antonino Borghi, Francesco Bruno,
Gennaro Cascone,
Ciro D'Aries, Francesco Delfino, Antonio
Giuncato, Luca Mazzara, Renato Mele, Giosuè
Nicoletti, Michelangelo Nigro, Emanuele
Padovani, Massimo Pollini, Stefano Pozzoli,
Giovanni Ravelli, Pierluigi Ropolo, Renato
Ruffini, Stefania Tagliabue, Andrea Ziruolo

Curatore del supplemento

«Azienditalia I Corsi»

Luca Mazzara

In collaborazione con:



REDAZIONE

Roberto Morettini (roberto.morettini@wki.it),
Margherita Turrisi (margherita.turrisi@wki.it)

REALIZZAZIONE GRAFICA

Wolters Kluwer Italia S.r.l.

FOTOCOMPOSIZIONE

Sinergie Grafiche Srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/
57789422

STAMPA

GECA s.p.a. - Via Magellano, 11
20090 Cesano Boscone (MI)

Per informazioni in merito
a contributi, articoli ed argomenti trattati,
scrivere o telefonare a:

IPSOA Redazione AZIENDITALIA
Casella Postale 12055 - 20120 Milano
telefono (02) 82476.871 - telefax (02)
82476.054
e-mail redazione.azienditalia.ipsoa@wki.it

Per informazioni su gestione abbonamenti,

numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc.,
scrivere o telefonare a:

IPSOA Servizio Clienti
Casella postale 12055 - 20120 Milano
telefono (02) 824761 - telefax (02)
82476.799
Servizio risposta automatica:
telefono (02) 82476.999
e-mail servizioclienti.ipsoa@wki.it

L'elaborazione dei testi, anche se curata con
scrupolosa attenzione, non può comportare
specifiche responsabilità per eventuali errori o
inesattezze

PUBBLICITÀ:

db Consulting srl
EVENTS & ADVERTISING

db Consulting srl Event & Advertising
via Leopoldo Gasparotto 168 - 21100 Varese
tel. 0332/282160 - fax 0332/282483
e-mail: info@db-consult.it
www.db-consult.it

Autorizzazione Tribunale di Milano n. 331
del 7 giugno 1986
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione
in abbonamento Postale - D.L. 353/2003
(conv. in L. 27 febbraio 2004 n. 46) art. 1,
comma 1, DCB Milano
Iscritta nel Registro Nazionale della Stampa
con il n. 3353 vol. 34 foglio 417
in data 31 luglio 1991
Iscrizione al R.O.C. n. 1702

ABBONAMENTI

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare:
gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di
sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in
assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg.
prima della data di scadenza a mezzo
raccomandata A.R. da inviare
a Wolters Kluwer Italia S.r.l., Strada 1, Pal. F6,
Milanofiori, 20090 Assago (MI).
Servizio Clienti: tel. 02 824761;
indirizzo internet: www.ipsoa.it/servizioclienti;
e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it
Compresa nel prezzo dell'abbonamento
l'estensione on-line della Rivista, consultabile
all'indirizzo www.ipsoa.it/azienditalia

ITALIA - Abbonamento annuale, comprensivo
di *Azienditalia il Personale*: € 144,00

ESTERO - Abbonamento annuale: € 288,00

Prezzo copia: € 23,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso
all'atto della richiesta

FORMULA AZIENDITALIA PIU'

(comprendente, oltre ad *Azienditalia il Personale*
i quattro fascicoli annuali di *Azienditalia I Corsi*)

ITALIA - Abbonamento annuale: € 184,00

ESTERO - Abbonamento annuale: € 368,00

Prezzo copia: € 23,00

MODALITÀ DI PAGAMENTO

- Versare l'importo sul c.c.p. n. 583203 intestato a
WKI S.r.l. Gestione incassi - Strada 1, Palazzo
F6, Milanofiori

oppure

- Inviare assegno bancario/circolare non
trasferibile intestato a Wolters Kluwer Italia
S.r.l. Indicare nella causale del versamento il
titolo della rivista e l'anno di abbonamento

DISTRIBUZIONE

Vendita esclusiva per abbonamento

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo
periodico è comprensivo dell'IVA assolta
dall'editore ai sensi e per gli effetti del
combinato disposto dell'art. 74
del D.P.R. 26/10/1972, n. 633
e del D.M. 29/12/1989

e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196.
La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati
su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer
Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada
1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del tratta-
mento e sono trattati da quest'ultima tramite propri inca-
ricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La
riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi
recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica sa-
ranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del
D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di pro-
dotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente
vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti
di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto
di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento
o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi
al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale
pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commer-
ciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili
del trattamento, mediante comunicazione scritta da in-
viarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro
Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 As-
sago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

1. Premesse e inquadramento legislativo

La riforma dei controlli interni degli enti locali attuata con il D.L. n. 174/2012, con riferimento al sistema del controllo di gestione, non ha apportato modifiche di rilievo al preesistente quadro legislativo; si riportano di seguito i testi legislativi dell'art. 147 Tuel - rispettivamente - prima e dopo la recente riforma:

Articolo 147

Tipologia dei controlli interni

«...»

b) verificare, attraverso il controllo di gestione, l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati;»

Articolo 147

Tipologia dei controlli interni

«2. Il sistema di controllo interno è diretto a:

a) verificare, attraverso il controllo di gestione, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate, nonché tra risorse impiegate e risultati;

...»

Sostanzialmente oggi viene richiesto alle amministrazioni pubbliche, in termini di completezza rispetto alla precedente versione della norma, che il controllo di gestione sia strumentale alla ottimizzazione non solo del rapporto tra risorse impiegate (*ex* "costi") e risultati, ma anche del rapporto tra obiettivi e azioni realizzate. In effetti mentre il primo rapporto sta ad indicare un grado di **efficienza** delle risorse "consumate" - e non solo finanziarie ma anche umane e strumentali - rispetto ai risultati ottenuti (in generale e rispetto agli specifici obiettivi gestionali), il secondo si sostanzia in una verifica del grado di **efficacia** e di **coerenza** (anche organizzativa) tra obiettivi (da raggiungere) e azioni poste in essere (1).

(1) Nel rinviare ai successivi paragrafi l'approfondimento delle diverse tematiche di efficienza ed efficacia - oltre che di economicità - la norma vuol porre l'attenzione su un tema molto trascurato nelle pubbliche amministrazioni, ossia l'efficacia organizzativa e la coerenza tra obiettivi che l'ente dovrebbe conseguire e le azioni poste in essere, in modo che da quest'ultime possa già valutarsi se le stesse siano coerenti, necessarie e sufficienti per il raggiungimento degli obiettivi prefissati. Potremmo definire tale richiesta legislativa quale indicatore di attendibilità programmatica dell'ente in un'ottica aziendale grazie alla quale anche l'aspetto organizzativo e delle azioni da porre in essere debbano essere valutate a priori in relazione agli obiettivi che lo stesso ente-azienda intende conseguire. Vedremo nei successivi paragrafi come la programmazione di un ente pubblico non possa sostanzarsi esclusivamente in termini finanziari; anzi, solo dopo avere definito gli obiettivi, le conseguenti azioni-attività da porre in essere per il massimo raggiungimento di quegli obiettivi, la quantificazione delle risorse finanziarie può qualificarsi "legittima" e "giustificata" e, solo in tali termini, l'ente potrà definirsi "*accountable*" nei confronti dei cittadini-utenti, sia a preventivo sia al termine della gestione annuale e di mandato.

Il Tuel disciplina, poi, in dettaglio il concetto di controllo di gestione, la modalità e il relativo referto. Si riportano di seguito gli articoli interessati che non risultano essere stati modificati dalla recente riforma sui controlli interni (2).

Articolo 196

Controllo di gestione

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

2. Il controllo di gestione è la procedura diretta a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e, attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità e qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficacia, l'efficienza ed il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi».

Articolo 197

Modalità del controllo di gestione

«1. Il controllo di gestione, di cui all'art. 147, comma 1 lettera b), ha per oggetto l'intera attività amministrativa e gestionale delle province, dei comuni, delle comunità montane, delle unioni dei comuni e delle città metropolitane ed è svolto con una cadenza periodica definita dal regolamento di contabilità dell'ente.

2. Il controllo di gestione si articola almeno in tre fasi:

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

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

4. La verifica dell'efficacia, dell'efficienza e della economicità dell'azione amministrativa è svolta rapportando le risorse acquisite ed i costi dei servizi, ove possibile per unità di prodotto, ai dati risultanti dal rapporto annuale sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali di cui all'art. 228, comma 7».

Articolo 198

Referto del controllo di gestione

«1. La struttura operativa alla quale è assegnata la funzione del controllo di gestione fornisce le conclusioni del predetto controllo agli amministratori ai fini della verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati ed ai responsabili dei servizi affinché questi ultimi abbiano gli elementi necessari per valutare l'andamento della gestione dei servizi di cui sono responsabili».

Articolo 198bis

Comunicazione del referto

«Nell'ambito dei sistemi di controllo di gestione di cui agli artt. 196, 197 e 198, la struttura operativa alla quale è assegnata la funzione del controllo di gestione fornisce la conclusione del predetto controllo, oltre che agli amministratori ed ai responsabili dei servizi ai sensi di quanto previsto dall'art. 198, anche alla Corte dei conti».

(2) Vedremo nel prosieguo come il legislatore abbia inteso modificare l'art. 169 Tuel relativo al piano esecutivo di gestione (Peg) - quale strumento gestionale previsionale strategico per il controllo di gestione in termini di "aggancio contabile-organizzativo" - unificando nello stesso - in termini di semplificazione - il Piano dettagliato degli obiettivi e il piano della performance di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 150/2009.

In relazione al controllo esterno esercitato dalle sezioni regionali della Corte dei conti ai sensi del novellato art. 148 Tuel, e specificatamente sulla regolarità della gestione, sull'efficacia e sull'adeguatezza dei controlli interni, le linee guida emanate dalla sezione delle Autonomie della Corte dei conti con Delibera 4/2013/Sez Aut/INPR del 18 febbraio 2013, richiedono che il referto semestrale che le amministrazioni locali sono tenute a trasmettere alle prime riporti, per il controllo di gestione (sottosezione 2-C) informazioni dettagliate che sostanzialmente mirano a verificare la modalità di tenuta dello stesso, i relativi strumenti (quali contabilità analitica, sistema di *reporting*, ecc.), lo sviluppo di appositi indicatori e il collegamento con gli altri strumenti di controllo.

Si riportano di seguito gli specifici elementi che le amministrazioni locali sono tenute a trasmettere nel referto semestrale con riferimento al controllo di gestione, rinviando ai successivi paragrafi l'approfondimento delle diverse tematiche, consapevoli, tuttavia, che tali richieste costituiscono gli elementi propedeutici per l'attivazione e lo sviluppo di un efficace sistema di controllo di gestione, in coerenza con le disposizioni legislative e con i riconosciuti principi e metodologie aziendali (3).

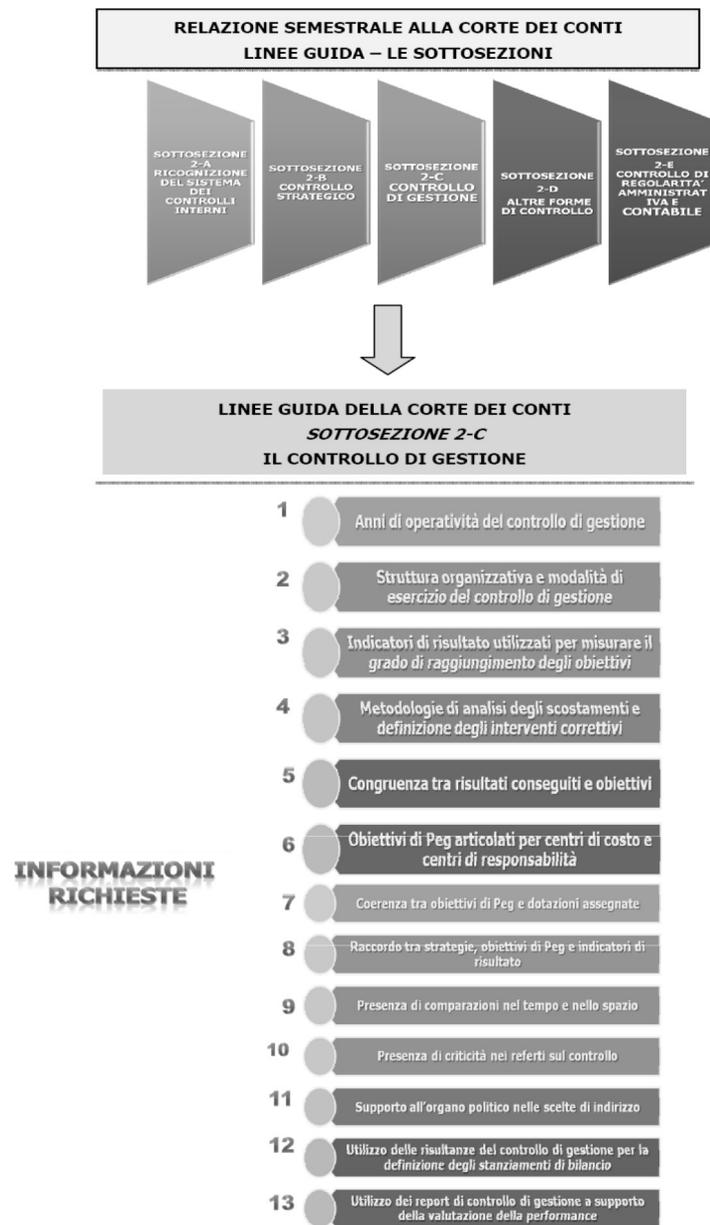
Articolo 148

Controlli esterni

«1. Le sezioni regionali della Corte dei conti verificano, con cadenza semestrale, la legittimità e la regolarità delle gestioni, nonché il funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio di ciascun ente locale. A tale fine, il sindaco, relativamente ai comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, o il presidente della provincia, avvalendosi del direttore generale, quando presente, o del segretario negli enti in cui non è prevista la figura del direttore generale, trasmette semestralmente alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti un referto sulla regolarità della gestione e sull'efficacia e sull'adeguatezza del sistema dei controlli interni adottato, sulla base delle linee guida deliberate dalla sezione delle autonomie della Corte dei conti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione; il referto è, altresì, inviato al presidente del consiglio comunale o provinciale».

(3) In effetti le informazioni richieste dalle Linee guida della Corte dei conti vanno in profondità denotando una perfetta conoscenza di quello che teoricamente dovrebbe essere il sistema del controllo di gestione, sia in termini di strumenti sia in termini di filosofia e finalità a cui tendere. Spetta ora alle amministrazioni pubbliche locali cogliere tali richieste quali stimoli all'approfondimento di tale controllo che di fatto non è mai stato accettato ed applicato concretamente nelle proprie realtà, ma che di fatto costituisce il principale strumento per la verifica della "qualificazione" della spesa pubblica in termini di "creazione di valore" e di "utilità" a favore della collettività. Non dotarsi di un vero e proprio sistema di controllo di gestione equivale - secondo i recenti principi legislativi e giurisprudenziali - ad illecito amministrativo punibile con sanzione pecuniaria (art. 148 c. 4 Tuel). Ma al di là della sanzione, la dotazione di tale sistema di controllo all'interno di tutti gli apparati pubblici è oramai questione di civiltà e di garanzia del "*buon andamento*" della pubblica amministrazione, le cui finalità possono rinvenirsi nei principi di cui alla legge n. 142/1990 e all'art. 97 Cost.

Tavola 1 - Relazione semestrale per la Corte dei conti



2. Progettare il sistema di controllo partendo dalla programmazione

Progettare un sistema di controllo di gestione significa garantire il collegamento continuo tra verifica dei risultati e quanto programmato. È, pertanto, importante partire da una seria ed efficace attività di programmazione/pianificazione della gestione (1).

Negli enti locali è possibile individuare diversi livelli di programmazione in senso lato, ben sapendo che occorre distinguere il processo di pianificazione da quello di programmazione vero e proprio:

1) **pianificazione strategica**: le decisioni riguardano la strategia generale dell'ente e sono finalizzate alla definizione dello sfondo politico-strategico alla gestione e alle successive fasi programmatiche;

2) **programmazione operativa**: la programmazione mira a tradurre in azione concreta le linee guida della pianificazione. Le decisioni riguardano gli obiettivi (programmi) e le possibilità di intervento definite in tempi ampi (interventi per ciascun programma e per ciascun servizio);

3) **budgeting**: le decisioni riguardano la definizione di obiettivi gestionali e le possibilità di intervento definiti in termini più ristretti (obiettivi gestionali e capitoli per ciascun centro di costo) e sono finalizzate alla allocazione delle responsabilità gestionali e alla definizione dei limiti autorizzativi più ristretti alla gestione.

(1) Nel presente capitolo si cercherà di impostare il sistema del controllo di gestione ricalcando sostanzialmente il sistema informativo-contabile disciplinato dall'attuale Tuel consapevoli che la riforma della contabilità pubblica prevista dal D.Lgs. n. 118/2011 non ancora pienamente disciplinata ed attuata potrebbe modificare la struttura della contabilità attraverso livelli e graduazioni diversi da quelle attuali ma non la filosofia e l'impostazione sostanziale del modello qui proposto.

Il D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (G.U. 26 luglio 2011, n. 172) detta le regole sulla armonizzazione dei sistemi contabili, diretta a garantire la trasparenza e la comparabilità dei dati di bilancio, che trovano applicazione sia per i bilanci degli enti territoriali, dei loro enti ed organismi strumentali sia per i conti del settore sanitario.

Il D.Lgs. n. 118/2011 è stato adottato in attuazione della delega conferita al Governo dall'art. 2, c. 1 e c. 2, lett. h), della legge 5 maggio 2009, n. 42, finalizzata all'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni e degli enti locali. L'entrata in vigore del nuovo sistema contabile è stata recentemente rinviata al 2015 a seguito della incertezza di un assetto istituzionale in via di profonda trasformazione (abolizione delle province, istituzione delle città metropolitane, potenziamento delle unioni dei comuni, riforma del parlamento), del permanere di un sistema incerto e confuso della finanza locale nonché della complessità della materia e dell'eccessivo tecnicismo che sembra emergere dall'attuazione della normativa sull'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio (D.L.31 agosto 2013, n. 102).

Tavola 1 - Gli strumenti della pianificazione/programmazione degli enti locali

<ul style="list-style-type: none"> • RELAZIONE PREVISIONALE E PROGRAMMATICA • BILANCIO PLURIENNALE 	➔	Visione di Medio Periodo
<ul style="list-style-type: none"> • BILANCIO ANNUALE • PIANO ESECUTIVO DI GESTIONE 	➔	Visione di Breve Periodo

Tavola 2 - Programmi e bilanci

Relazione previsionale e programmatica (art. 170 Tuel)	Per programmi ed eventuali progetti con indicazione delle finalità da raggiungere, delle risorse ad essi destinati per ciascuno degli esercizi in cui si articola il programma stesso e specifica motivazione delle scelte adottate. Copre un periodo pari a quello del bilancio pluriennale
Bilancio pluriennale (art. 171 Tuel)	Redatto per programmi, titoli servizi ed interventi con indicazione della spesa corrente (distinta in consolidata e di sviluppo) e della spesa di investimento. Durata pari al bilancio della regione di appartenenza e, comunque, non inferiore a 3 anni
Bilancio annuale (artt. 165 e 171 c. 4 Tuel)	Gli stanziamenti previsti nel bilancio pluriennale, coincidono per il primo anno con quelli del bilancio annuale di competenza
Peg (art. 169 Tuel)	Contiene gli obiettivi gestionali ed una graduazione delle risorse in capitoli, dei servizi in centri di costo e degli interventi in capitoli. Il Peg contiene il PdO e il piano della performance

Dopo la fase propriamente di pianificazione-programmazione, in cui i programmi sono stati esplicitati e definiti:

- sotto il profilo tecnico;
 - sotto il profilo della spesa;
 - sotto il profilo delle entrate necessarie per finanziarli;
- vi è la fase di *budgeting* in cui i suddetti programmi vengono:
- a) affidati alla gestione dei responsabili chiamati ad attuarli;
 - b) definiti ulteriormente attraverso una puntuale esplicitazione delle spese, delle entrate e degli obiettivi.

In tale contesto assume rilevanza fondamentale il Peg (piano esecutivo di gestione).

Tale impostazione che parte dalla pianificazione fino ad arrivare al sistema di gestione è frutto del noto **modello PPBS - *planning, programming, budgeting system*** che di fatto è stato recepito nella legislazione delle amministrazioni pubbliche locali sin dal D.Lgs. n. 77/1995, che concepisce il sistema di bilancio come strumento di pianificazione politica e di programmazione, rimarcandone la necessità di tenere distinte le fasi fondamentali che sono alla base del processo decisionale pubblico (separazione tra “indirizzo e controllo” e la “gestione”).

Si può affermare che per *pianificazione strategica* si intende prevalentemente l'individuazione dei bisogni della collettività amministrata,

la loro soddisfazione attraverso l'assolvimento di specifiche funzioni, tenuto conto delle priorità anche temporali e delle risorse disponibili o comunque acquisibili. Pertanto con la pianificazione strategica vengono decise finalità e strategie dell'amministrazione pubblica.

La *programmazione*, invece, rappresenta la definizione dei programmi e dei relativi progetti necessari alla pianificazione strategica e costituisce di fatto "il complesso coordinato di attività relative ad opere da realizzare, di interventi diretti ed indiretti - non necessariamente solo finanziari - per il raggiungimento di un fine prestabilito ..." (art. 165, c. 7 Tuel).

Le due fasi devono rimanere distinte al fine di ribadire il ruolo centrale degli obiettivi che l'operatore pubblico intende perseguire e, quindi, il processo attraverso cui si arriva alla scelta dei bisogni da soddisfare e dei connessi obiettivi. Anche gli attori dei due processi rimangono distinti: la fase di pianificazione strategica rappresenta un'operazione prettamente politica (*policy maker*), ma il passaggio all'attività di programmazione richiede l'affiancamento ad essi di *manager* specializzati (2) - interni e/o esterni - all'amministrazione che attraverso una serie di analisi economiche, di indagini di mercato e di valutazioni tecniche possano supportare i primi nella programmazione dell'attività da svolgere.

Mentre questa fase è caratterizzata dalla negoziazione (3) tra aspetto politico ed aspetto tecnico, l'ultima fase, quella del *budgeting*, rappresenta l'anello finale del processo attraverso il quale si affidano le risorse necessarie e gli obiettivi a cui saranno destinate tali risorse ai manager, chiamati ad attuare le scelte politiche e che sui relativi risultati raggiunti saranno valutati.

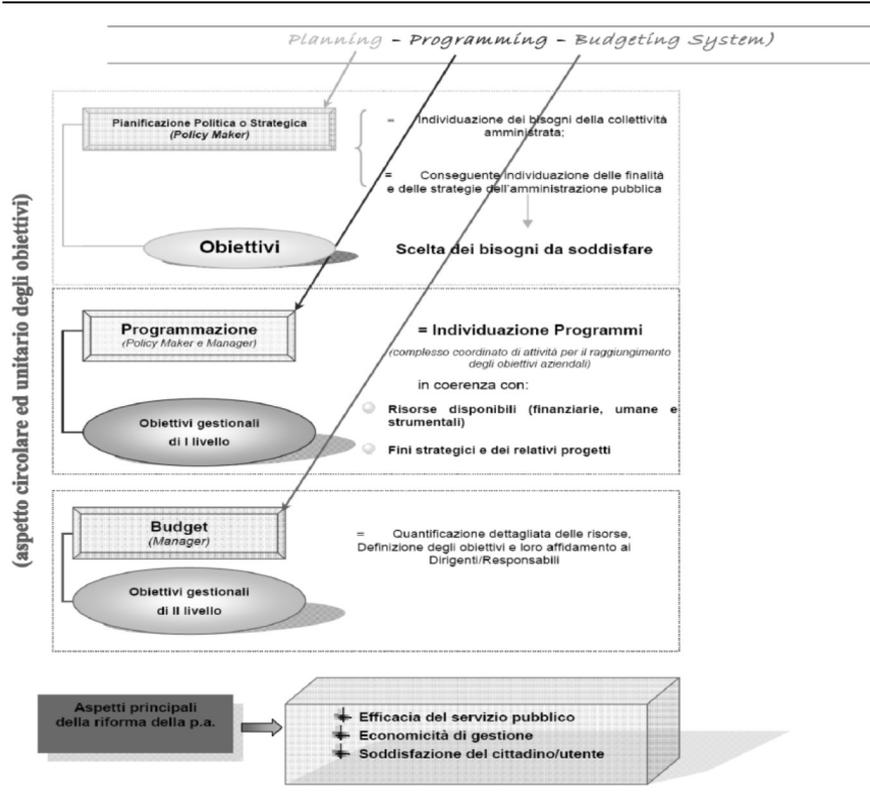
Appare evidente che esiste un aspetto circolare tra i documenti che costituiscono il sistema **Ppbs** e i sistemi di controllo necessari per verificare la realizzazione di quanto elaborato *ex ante* negli stessi documenti.

(2) In aderenza all'assetto organizzativo degli enti locali, per *manager* intendiamo i dirigenti e i responsabili dei servizi, che dovrebbero presentare i dovuti requisiti manageriali per un efficace supporto all'organo politico ai fini di una buona programmazione pubblica.

(3) Tra i diversi modelli di programmazione si vogliono distinguere quello "*negoziato*" che rappresenta un modello in cui l'aspetto politico e tecnico entrano in dialogo per arrivare alla definizione dei programmi "attuabili" e in cui sia ben definito il duplice ruolo - appunto - politico e tecnico agganciando ad esso - rispettivamente - il controllo strategico e il controllo di gestione, con la individuazione delle specifiche e rispettive responsabilità da quello "*top-down*" in cui prevale sostanzialmente l'"imposizione" dall'alto delle cose da fare senza una valutazione accurata dell'aspetto tecnico necessario per la valutazione della fattibilità dei diversi programmi, da quello "*bottom-up*" ove prevale la visione "dal basso" rappresentata da una valutazione prettamente tecnica senza una *vision* politica e formulazione di scelte strategiche. È evidente come il primo modello rappresenti in dottrina aziendale quello auspicabile e ritenuto rispettoso della separazione dei due ruoli: "indirizzo e controllo" spettante al ruolo politico e "di gestione" proprio dell'apparato organizzativo-aziendale. Tale modello richiede, tuttavia, un'ottima preparazione culturale e tecnica dei vari attori, lo studio di adeguati modelli organizzativi e la rispettosa separazione dei vari ruoli.

Un ruolo primario potrebbe essere rivestito a tal fine dal controllo di gestione; infatti, pur rimanendo distinto dagli altri sistemi di controllo interni (controllo strategico e processo di valutazione del personale) il CdG è deputato naturalmente ad essere di supporto a questi ultimi sistemi senza invaderne le relative competenze (vedi **tavola 3**).

Tavola 3 - Il P.P.B.S.



3. La definizione del controllo di gestione

Il controllo di gestione detto anche *sistema di auditing*, ha le sue remote origini nel sistema delle imprese industriali ed è sorto quale strumento per la verifica della corretta finalizzazione della gestione dell'impresa ai suoi obiettivi.

Il controllo rappresenta una priorità per tutte le imprese, siano esse pubbliche o private, in quanto 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 uguaglianza tra gli obiettivi dei singoli componenti d'impresa e gli obiettivi dell'impresa nella sua interezza.

L'aspetto qualificante del Cdg è quello di monitorare gli obiettivi di cui alla Rpp e gli obiettivi gestionali di cui al Peg che altro non sono che una maggiore articolazione dei primi al fine di esprimere valutazioni sull'efficacia (grado di raggiungimento dell'obiettivo programmato), efficienza (assorbimento di risorse per il raggiungimento dell'obiettivo) ed economicità.

Il Cdg sarà d'ausilio:

- nella verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi gestionali predefiniti nel Peg;
- nella valutazione della capacità di aggregazione e di ausilio tra i diversi dirigenti nella realizzazione dei progetti;
- nella determinazione dei costi e dei proventi che gli obiettivi hanno generato, grazie all'ulteriore strumento del Cdg rappresentato dalla contabilità analitica;
- nella determinazione del beneficio differenziale tra costi e proventi che l'azione amministrativa ha prodotto e in che termini tale beneficio si è riflesso sulla collettività.

Il Controllo di gestione può assumere all'interno dell'ente un ruolo centrale da cui attingere informazioni utili per diverse finalità; esso rappresenta "uno strumento di guida per la direzione, strumento per la consapevolezza dell'andamento gestionale".

Il controllo di gestione dovrà, dunque, monitorare la capacità dell'ente:

- di perseguire e conseguire gli obiettivi ritenuti di pubblica utilità;
- di perseguire una efficiente gestione, in relazione alle risorse "consumate" e ai risultati conseguiti;
- di far affidamento su un flusso di ricchezza pubblica (attraverso la politica tributaria e tariffaria) economicamente sopportabile dalla collettività e socialmente accettabile dalla stessa.

Per ottenere quanto sopra evidenziato, occorre che venga garantito un costante monitoraggio tra i mezzi impiegati e risultati ottenuti e che l'ente assicuri un sistema di gestione fondato sulla responsabilizzazione del conseguimento dei risultati.

Tavola 1 - Cosa monitorare con il controllo di gestione

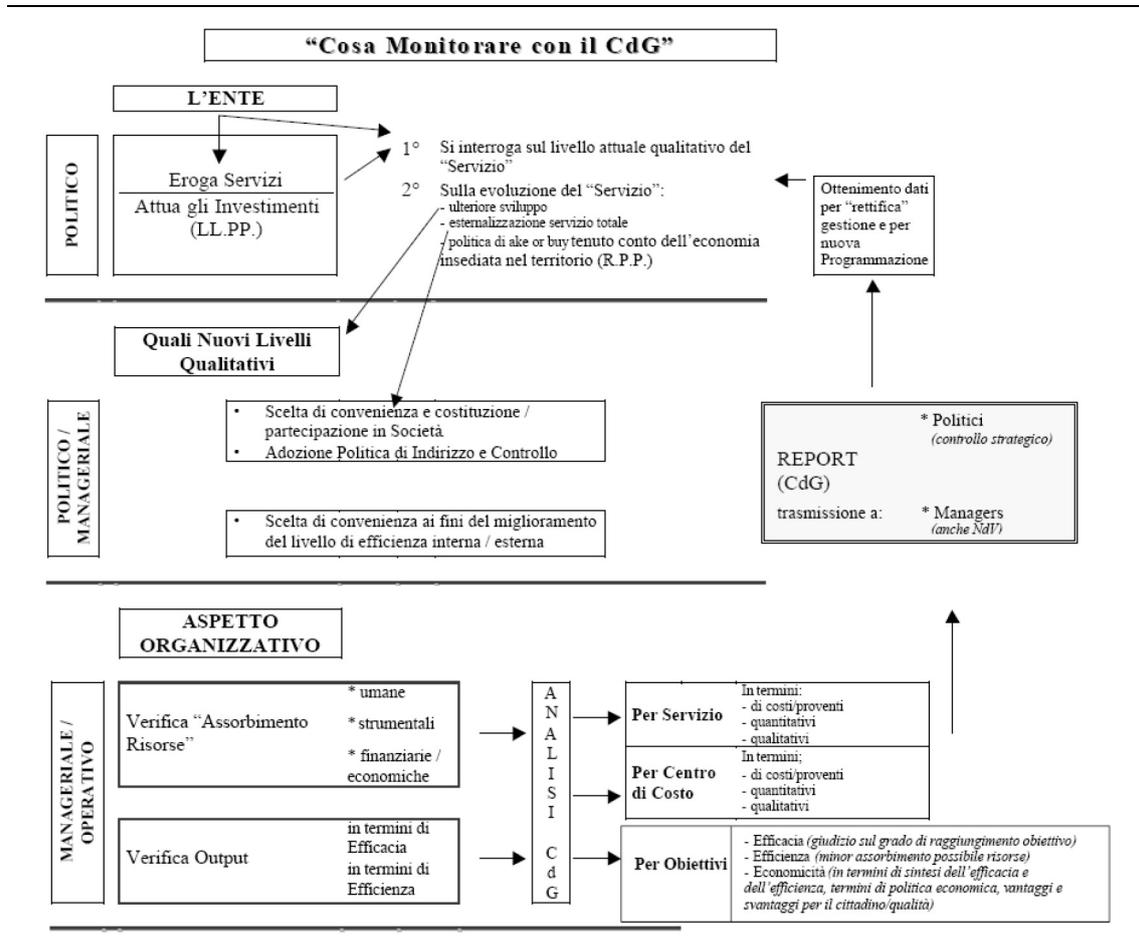


Tavola 2 - Il controllo di gestione

Finalità	Conseguimento di adeguati livelli di efficacia ed efficienza nel reperimento e nell’impiego delle risorse
Qualificazione	Sistema informativo decisionale tendente a cambiare il comportamento delle persone di una organizzazione al fine di indirizzarlo opportunamente verso il raggiungimento dei fini aziendali e, quindi, dell’organizzazione stessa
Diversità	– Dal controllo formale sugli atti – Dal controllo economico classico (<i>ex-post</i>)
Configurazione	Strumento di guida della gestione: • Preventivo (<i>ex-ante</i>) • Concomitante (<i>feed-forward</i>) • Conseguente (<i>feed-back</i>)
Presupposti	• Obiettivi • Misurazione dei risultati • Analisi scostamenti • Azioni correttive

Tavola 3 - I “principi” del controllo di gestione

Principi di cui all'art. 196 Tuel	Modalità di attuazione in base alla riforma dei sistemi di controllo interni degli ee.ll.
Garantire la realizzazione degli obiettivi programmati	<ul style="list-style-type: none"> • Controllo strategico (*) (e Controllo di gestione)
Garantire la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche	<ul style="list-style-type: none"> • Controllo di gestione
Garantire l'imparzialità, il buon andamento della pubblica amministrazione e la trasparenza dell'azione amministrativa	<ul style="list-style-type: none"> • Controllo di regolarità amministrativa e contabile • Controllo di gestione

(*) Si devono distinguere gli obiettivi strategici oggetto di una programmazione di ampio respiro (Relazione previsionale e programmatica e Bilancio pluriennale) dagli obiettivi gestionali. Per questi ultimi il controllo di gestione è deputato alla verifica infrannuale del raggiungimento degli stessi.

Tavola 4 - Le modalità e le fasi del controllo di gestione

Modalità e fasi del controllo di cui all'art. 197 Tuel *	Sistema di controllo tipico
* 1ª fase: predisposizione obiettivi dettagliati	controllo strategico controllo di gestione
* 2ª fase: rilevazione costi/proventi e dei risultati raggiunti	controllo di gestione controllo strategico
* 3ª fase: valutazione dei risultati raggiunti rispetto agli obiettivi e rilevazione degli stessi in termini di efficacia, efficienza ed economicità	controllo di gestione controllo strategico valutazione del personale

(*) Ha per oggetto l'intera attività amministrativa e gestionale dell'ente locale

All'interno del sistema di controllo è possibile identificare diverse parti che lo compongono:

- parte strutturale (elementi fisici);
- parte meccanica (tecniche);
- parte procedurale (processo che governa, coordina e razionalizza le interdipendenze e le relazioni tra i diversi elementi del sistema “Ente locale”).

In termini essenziali si può affermare che il sistema di controllo di gestione verifica che la gestione si svolga secondo i criteri di economicità al fine di consentire il perdurare dell'impresa nel tempo (1). Dal punto di vista di flusso delle risorse, il sistema del Cdg è inteso

(1) È propria di ogni sistema di controllo di gestione la verifica della sostenibilità del perseguimento degli obiettivi aziendali in un'ottica di equilibrio complessivo (finanziario, economico e patrimoniale) in modo che l'azienda possa proseguire economicamente nel tempo, facendo affidamento su flussi di entrata “fisiologici” che - per un'Azienda pubblica può rinvenirsi sostanzialmente in un livello di pressione tributaria-tariffaria “equa” nei confronti della collettività amministrata - contrapponendo flussi di “uscite-spese” che si traducano in una “utilità” per la stessa collettività. In tale circolo e gestione lo strumento del controllo di gestione appare necessario ed indispensabile per la verifica dei vari equilibri e per il raggiungimento degli

quale processo di allocazione e di utilizzo delle risorse al fine di raggiungere gli obiettivi attraverso approcci gestionali efficienti.

Lo schema più diffuso e conosciuto è quello di R.N. Anthony che nasce negli anni sessanta con la nota suddivisione in:

- pianificazione strategica;
- controllo direzionale (2);
- controllo operativo (3).

Un'ulteriore classificazione delle diverse tipologie di controllo, consente di distinguere tra:

1) controllo a preventivo: generalmente identificato nelle attività di *bud-geting*; grazie a tale controllo, è possibile valutare a priori le condizioni di svolgimento della gestione in un periodo temporale a venire (in genere l'anno o frazione di esso), sia in senso economico-finanziario, sia nell'ottica delle modalità di svolgimento dei processi. Tale tipologia di controllo necessita e nel contempo garantisce che si verifichi la coerenza delle strategie ipotizzate ed elaborate (in genere di medio e lungo termine) con i risultati attesi (di breve periodo);

2) controllo concomitante: identificabile con il *reporting* direzionale, esso è costituito da un sistema di rapporti, a loro volta costituiti da rendiconti economico-finanziari, indicatori di efficacia, efficienza ed economicità per livelli diversi (centri di costo, servizi, centri di responsabilità, progetti) in grado di segnalare le aree critiche della gestione nei suoi vari ambiti organizzativo-contabili, favorendo le azioni correttive che possono intervenire sui programmi e sulla gestione al fine di garantire il raggiungimento degli obiettivi prefissati, ovvero di procedere ad una loro revisione sulla base di una consapevolezza gestionale che permette un adeguamento concomitante di tutto l'apparato pubblico al fine di permettere, comunque, una economicità gestionale il più possibile elevata;

3) controllo consuntivo: interviene a cose avvenute e monitora e valuta l'attività svolta in un intervallo di tempo predefinito, generando azioni correttive a posteriori.

Il controllo di gestione è un sottosistema del più ampio sistema aziendale che richiede:

a) una *struttura organizzativa*, con relativa attribuzione di responsabilità gestionale;

obiettivi programmati, supportando - per i diversi aspetti - gli altri sistemi di controllo interni (in particolare il controllo strategico e il processo di valutazione del personale).

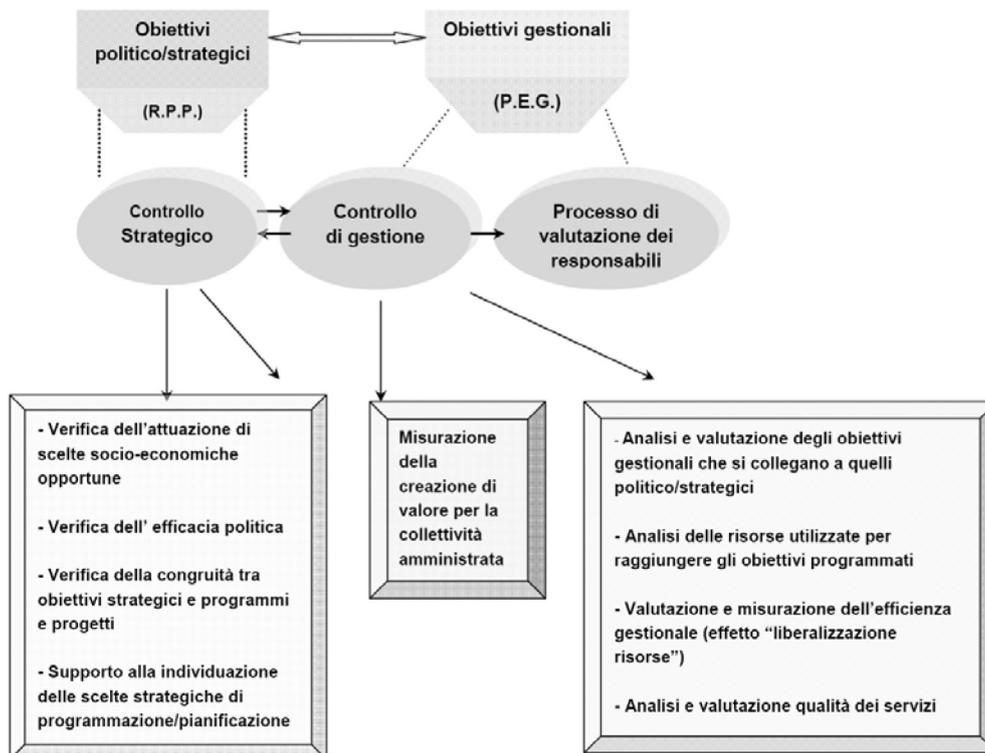
(2) Il **controllo direzionale** si occupa, in modo specifico, della implementazione delle strategie e del raggiungimento delle finalità aziendali. A differenza del controllo operativo, che può non richiedere l'intervento umano, il controllo direzionale è fondamentalmente *comportamentale*: richiede, cioè, l'interazione dei dirigenti/responsabili tra di loro e con gli altri "membri" dell'organizzazione (*in primis* con il D.G o Segretario e con i Politici).

(3) Il **controllo operativo** è un processo di controllo utilizzato nello svolgimento della attività quotidiane dell'ente e in particolare nell'esecuzione di compiti specifici.

- b) una *struttura contabile*, quale strumento di misurazione qualitativo, quantitativo-monetario;
- c) un *processo*, ossia una predefinitone delle modalità di svolgimento.

Il controllo di gestione assume, pertanto, un ruolo centrale all'interno dell'attività dell'ente.

Tavola 2 - Il ruolo centrale del controllo di gestione



4. Gli strumenti del controllo di gestione

Il sistema di controllo di gestione, comunque venga inquadrato, è in ogni caso considerato quale fattore di supporto al processo decisionale dell'ente, e a tal fine deve impiegare adeguati strumenti tecnico-contabili che permettano di farlo configurare quale processo direzionale per il governo. Tra gli strumenti del controllo di gestione troviamo:

- 1) il *budget*, che per gli enti locali può essere rappresentato dal Peg, anche se entro determinati limiti;
- 2) la *contabilità analitica*;
- 3) l'*analisi di bilancio*, con gli specifici indicatori di efficacia, efficienza ed economicità;
- 4) il *reporting*;
- 5) il *benchmarking*.

Si procede di seguito ad analizzare i vari strumenti.

Tavola 1 - Gli Strumenti del CdG



4.1. Il Budget/Peg

4.1.1 La relazione tra Budget e Peg

In letteratura è stata generalmente sottolineata la coerenza tra Peg e logica di *budget*. Tuttavia, se la logica generale è analoga, sono riscontrabili una serie di diversità.

Il Peg, dato il legame con i documenti di contabilità pubblica:

- ha natura autorizzativa;
 - fa riferimento ad accertamenti ed impegni, anziché a proventi e costi;
 - esprime innanzitutto una responsabilità verso l'acquisizione anziché verso l'utilizzazione dei fattori produttivi;
- e per aderire alla logica budgetaria il Peg deve:

- esplicitare non solo le risorse assegnate ma anche i risultati attesi;
- fare affidamento su dirigenti/responsabili che dispongono di effettiva autonomia nell'utilizzo delle risorse;
- discendere da una vera ed efficace programmazione a cui segue una fase di controllo sul conseguimento dei risultati.

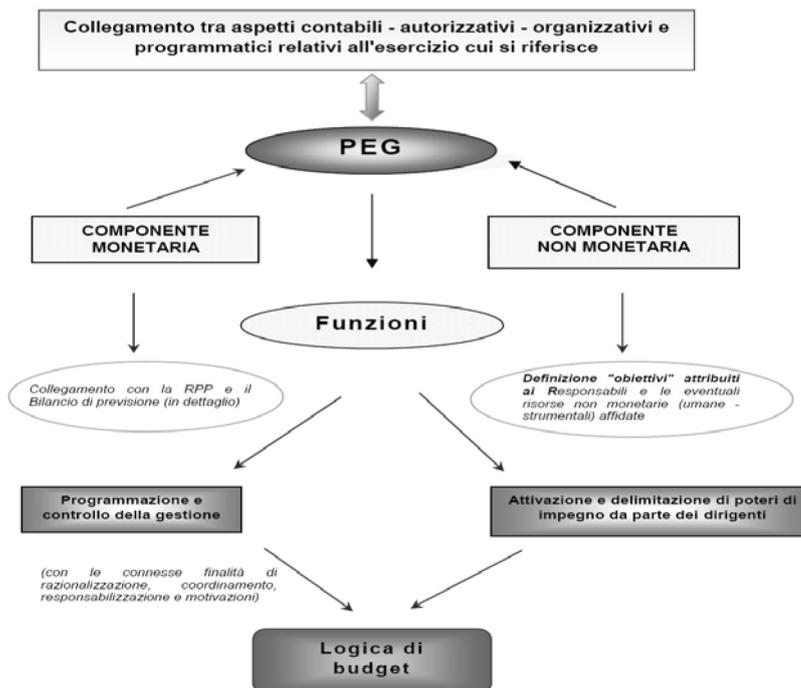
La funzione del Peg può essere scissa in due componenti:

1) di **programmazione e controllo della gestione**, con valenza di razionale coordinamento e motivazione, sul modello di un *budget* d'esercizio;

2) di **autorizzazione e limite all'autonomia dirigenziale**, con particolare riferimento ai poteri di impegno (art. 192 Tuel).

Il periodo di analisi del Peg coincide con quello del bilancio di previsione (1), ma, a differenza di quest'ultimo, non rappresenta solo uno strumento di programmazione finanziaria (*parte monetaria*) ma contiene anche dati quali-quantitativi inerenti alla gestione dei servizi (*parte non monetaria*).

Tavola 2 - La natura e le funzioni del Peg



La recente riforma dei controlli interni ha “potenziato” il ruolo del piano esecutivo di gestione degli enti locali prevedendo (al nuovo c. 3bis dell’art. 169 Tuel) che esso:

(1) L’analisi del Peg in termini di “controllo” sarà necessariamente annuale ed infra-annuale, anche se la predisposizione del documento in sé potrà essere anche pluriennale ed in particolare triennale in aderenza alla RPP e a quanto disciplinato dall’art. 10, D.Lgs. n. 150/2009 relativamente al Piano triennale della performance, dovendo il Peg - ai sensi del novellato art. 169 Tuel - “contenere” quest’ultimo oltre il piano dettagliato degli obiettivi. Si rinvia ai paragrafi successivi per il dovuto approfondimento.

- sia deliberato in coerenza con il bilancio di previsione e con la relazione previsionale e programmatica;
- comprenda in maniera organica quale documento “unico” - anche per ragioni semplificative - il Piano degli Obiettivi di cui all'art. 108, c. 1, Tuel e il Piano della performance di cui all'art. 10, D.Lgs. n. 150/2009.

Articolo 169

Piano esecutivo di gestione

«1. Sulla base del bilancio di previsione annuale deliberato dal consiglio, l'organo esecutivo definisce, prima dell'inizio dell'esercizio, il piano esecutivo di gestione, determinando gli obiettivi di gestione ed affidando gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi.

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

3. L'applicazione dei commi 1 e 2 del presente articolo è facoltativa per gli enti locali con popolazione inferiore a 15.000 abitanti e per le comunità montane.

3-bis. Il piano esecutivo di gestione è deliberato in coerenza con il bilancio di previsione e con la relazione previsionale e programmatica. Al fine di semplificare i processi di pianificazione gestionale dell'ente, il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'articolo 108, comma 1, del presente testo unico e il piano della performance di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, sono unificati organicamente nel piano esecutivo di gestione».

Tale nuova impostazione ricalca l'impostazione precedentemente formulata, assicurando al Peg quella funzione “centrale” e di collegamento con gli strumenti programmatici dell'ente tale che possa essere funzionale anche per la valutazione del personale responsabile dello stesso.

In considerazione che l'art. 197, c. 2, lett. b) prevede che - quale articolazione principale del Peg - venga predisposto un piano dettagliato degli obiettivi, di competenza del direttore generale ovvero del segretario, ai sensi dell'art. 108 Tuel, questo dovrà essere parte sostanziale del Peg al fine di assicurarne l'organicità con le altre parti monetarie e non monetarie dello stesso (2) e dovrà assicurare - sin dalla sua formulazione - una struttura idonea a fornire gli elementi necessari per la valutazione della *performance* dei responsabili, in ossequio all'art. 10, D.Lgs. n. 150/2009 (3), garantendo in tal guisa la specificazione degli elementi su cui si fonderà tale valutazione e che dovranno scaturire dalla fase di programmazione dell'ente,

(2) Cfr. Tavola *supra* n. 2 .

(3) Art. 10 - *Piano della performance e relazione sulla performance*

Al fine di assicurare la qualità, comprensibilità ed attendibilità dei documenti di rappresentazione della performance, le amministrazioni pubbliche, secondo quanto stabilito dall'art. 15, c. 2, lett. d), redigono annualmente: a) entro il 31 gennaio, un documento programmatico triennale, denominato piano della performance da adottare in coerenza con i contenuti e il ciclo della programmazione finanziaria e di bilancio, che individua gli indirizzi e gli obiettivi strategici ed operativi e definisce, con riferimento agli obiettivi finali ed intermedi ed alle risorse, gli indicatori per la misurazione e la valutazione della performance dell'amministrazione, nonché gli obiettivi assegnati al personale dirigenziale ed i relativi indicatori; b) un documento, da adottare entro il 30 giugno, denominato: «Relazione sulla performance» che evidenzia, a consuntivo, con riferimento all'anno precedente, i risultati organizzativi e individuali raggiunti rispetto ai singoli obiettivi programmati ed alle risorse, con rilevazione degli eventuali scostamenti, e il bilancio di genere realizzato.

chiudendo il circuito “unitario” della programmazione-gestione-controllo sopra ampiamente descritto e che solo in tal modo potrà definirsi “coerente” e “attendibile” da qualsiasi angolazione si procederà a valutare la gestione dell’ente. In effetti:

- 1) il Peg dovrà discendere dal processo di pianificazione-programmazione, rappresentando una sua articolazione dettagliata e strutturata in relazione all’assetto organizzativo dell’ente;
- 2) quale “contenuto” proprio del Peg, si dovrà procedere alla individuazione dei “centri di costo” collegati ai progetti, questi ultimi quale articolazione dei Programmi di cui alla RPP, impuntando le relative risorse finanziarie, strumentali ed umane dopo averne definito gli specifici obiettivi gestionali coerenti con le finalità dei programmi relativi;
- 3) gli obiettivi del Peg - opportunamente strutturati e ponderati - dovranno essere affidati ai responsabili che sugli stessi saranno “valutati”, misurandone la relativa *performance*, quest’ultima intesa “quale apporto dei singoli responsabili al raggiungimento degli obiettivi aziendali”, rimarcando, in tal modo, la identità tra obiettivi individuali e obiettivi aziendali, indispensabile per garantire il buon andamento ed economicità della gestione pubblica (4).

Grazie a tale modifica legislativa, il Peg rappresenterà il vero fulcro di tutto il processo di pianificazione-programmazione e gestione dell’ente, e solo in tali termini potrà assicurare la legittimità e la significatività aziendale di tutti gli strumenti contabili e decisionali dell’ente; ma l’aspetto ulteriormente importante è rappresentato dalla circostanza che da esso e ad esso potranno collegarsi in maniera efficiente i vari sistemi di controllo interni, *in primis* il controllo di gestione, il controllo strategico e il processo di valutazione del personale, garantendo quel circolo virtuoso in cui i controlli risultano indispensabili per la consapevolezza dell’andamento gestionale con tutti i riflessi che ne derivano in termini di “ri-programmazione” e valutazione dei risultati in un’ottica di responsabilità politica e gestionale.

In definitiva il Peg costituisce il documento che permette di congiungere la volontà politica con l’attività gestionale e la fase di programmazione con quella di controllo, attraverso la diffusione della “conoscenza e consapevolezza” gestionale all’intera organizzazione. È comunque necessario, come sopra evidenziato, che nel Peg siano definiti:

- gli obiettivi affidati ai centri di responsabilità;
- i poteri e i limiti dell’autonomia dirigenziale, con particolare riferimento ai poteri di impegno;
- le risorse umane, strumentali e finanziarie necessarie al raggiungimento degli obiettivi;

(4) Il connubio “performance e controllo di gestione” viene oggi assicurato anche da un punto legislativo dopo che già da tempo si ritenesse indispensabile il supporto del controllo di gestione al processo di valutazione del personale (cfr. diverse delibere Civit).

– le attività e gli indicatori preposti alla misurazione e valutazione dell'andamento gestionale e dell'attività dei dirigenti.

Il Peg attiene ai centri di responsabilità ai quali vengono affidati uno o più centri di costo; ad ogni centro di costo vengono assegnati gli obiettivi da raggiungere, e attraverso il Piano dei centri di costo viene individuato il Progetto e quindi il Programma di riferimento.

Il controllo di gestione permette di analizzare l'andamento della gestione sotto diversi punti di vista: economico-finanziario, della qualità, dell'efficacia, dell'efficienza e della economicità, rendendo possibile anche una puntuale ed obiettiva valutazione degli obiettivi raggiunti. Si possono identificare i fattori di successo ed i fattori negativi e permettere, quindi, alla programmazione gestionale di modificare gli obiettivi o le strategie adottate per raggiungerli.

Il c. 1 dell'art. 169 Tuel, nel definire gli aspetti non finanziari del Peg, richiede che nel Peg vengano definiti: "... gli obiettivi di gestione ed affidando gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi."

Il processo di definizione degli obiettivi gestionali rappresenta il risultato del confronto tra la volontà politica e la visione gestionale dei dirigenti. La definizione degli obiettivi dovrebbe scaturire da un processo di negoziazione tra la giunta e gli organi dirigenziali, nel quale si confrontino proposte diverse, si analizzino le diverse esigenze delle parti in causa e si determinino gli obiettivi condivisi da entrambi (5).

Il Peg, al termine del processo di negoziazione degli obiettivi, costituisce un impegno sia per la giunta, sia per i dirigenti a rispettare determinati programmi:

– per la giunta costituisce l'impegno a garantire le risorse affidate, a non modificare - in modo "informale" - le direttive indicate nel documento, a considerare positivo l'operato del responsabile se in conformità con i risultati previsti;

– per i dirigenti, l'impegno è quello di gestire la propria unità organizzativa in conformità con le direttive indicate nel Peg e, quindi, di raggiungere gli obiettivi attraverso l'impiego delle risorse assegnate.

Performance

Definizione

La performance è il contributo (risultato e modalità di raggiungimento del risultato) che una entità (individuo, gruppo di individui, unità organizzativa, organizzazione, programma o politica pubblica) apporta attraverso la propria azione al raggiungimento delle finalità e degli obiettivi e, in ultima istanza, alla soddisfazione dei bisogni per i quali l'organizzazione è stata costituita.

Il ciclo di gestione - Il piano e la relazione

Il D.Lgs. n. 150/2009 ha imposto alle amministrazioni pubbliche un sistema di va-

(5) La fase di negoziazione, in molte realtà, non viene sperimentata, con il risultato che gli obiettivi, se definiti unicamente dalla giunta, non sono a volte tecnicamente realizzabili, mentre se definiti dagli organi dirigenziali e solo "approvati" dalla giunta, costituiscono solo una descrizione delle attività da svolgere o non assumono una connotazione effettivamente strategica per l'amministrazione, nel senso sopra descritto.

lutazione e di misurazione delle performance volto al miglioramento della qualità dei servizi offerti ed alla crescita delle competenze professionali, in un quadro di pari opportunità di diritti e doveri e di trasparenza in merito ai risultati raggiunti ed alle risorse impiegate. I principali aspetti disciplinati dalla normativa sulla performance sono:

- **Adozione del “Ciclo di gestione della performance”** che si articola nelle seguenti fasi: definizione e assegnazione degli obiettivi che si intendono raggiungere, dei valori attesi di risultato e dei rispettivi indicatori; collegamento tra gli obiettivi e l’allocazione delle risorse; monitoraggio in corso di esercizio e attivazione di eventuali interventi correttivi; misurazione e valutazione della performance, organizzativa e individuale; utilizzo dei sistemi premianti, secondo criteri di valorizzazione del merito; rendicontazione dei risultati agli organi di indirizzo politico-amministrativo, ai vertici delle amministrazioni, nonché ai componenti organi esterni, ai cittadini, ai soggetti interessati, agli utenti e ai destinatari dei servizi;
- **Redazione del “Piano della performance”** che, in coerenza con il ciclo della programmazione finanziaria e di bilancio, individua gli indirizzi e gli obiettivi strategici ed operativi e definisce, con riferimento agli obiettivi finali ed intermedi ed alle risorse, gli indicatori per la misurazione e la valutazione della performance dell’amministrazione, nonché gli obiettivi assegnati al personale dirigenziale ed i relativi indicatori;
- **Redazione della “Relazione sulla performance”** che evidenzia, a consuntivo, con riferimento all’anno precedente i risultati organizzativi e individuali raggiunti rispetto ai singoli obiettivi programmati e alle risorse, con rilevazione degli eventuali scostamenti.

Diversi comuni - già prima della riforma sui controlli interni di cui al D.L. n. 174/2012 - hanno disciplinato i suddetti documenti nel Regolamento per l’organizzazione degli uffici e dei servizi scegliendo di non dotarsi di ulteriori strumenti di programmazione e controllo ma di compendiare e “mettere a sistema” analisi e dati provenienti da diverse attività di controllo interno, quali: monitoraggio sui documenti del Piano esecutivo di gestione e del Piano dettagliato degli obiettivi, analisi di efficacia - efficienza del controllo economico di Gestione e monitoraggio dei processi produttivi delle strutture dell’ente.

Tavola 3 - Pianificazione, programmazione e controllo prima del D.L. n. 174/2012

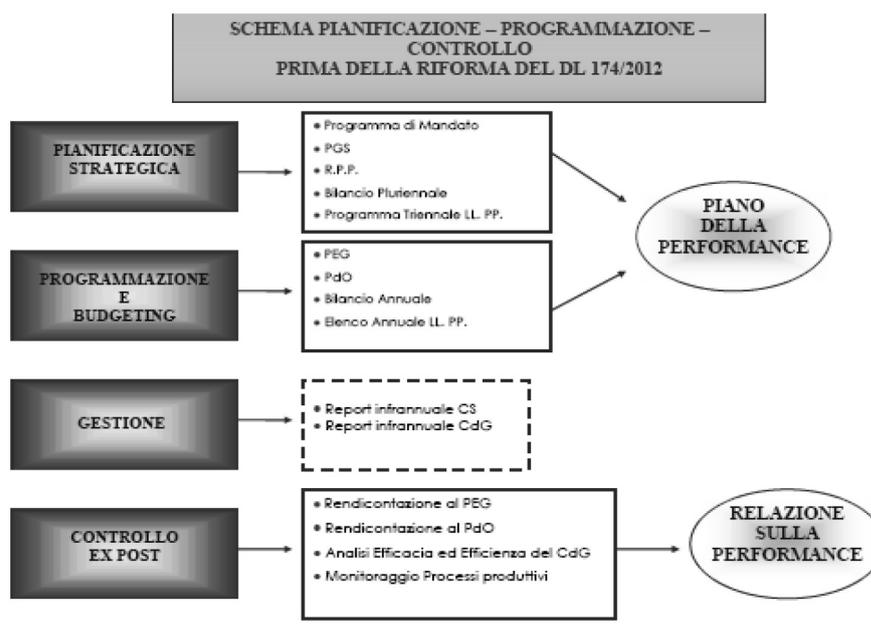


Tavola 4 - Pianificazione, programmazione e controllo dopo il D.L. n. 174/2012 - Il nuovo ruolo del Peg

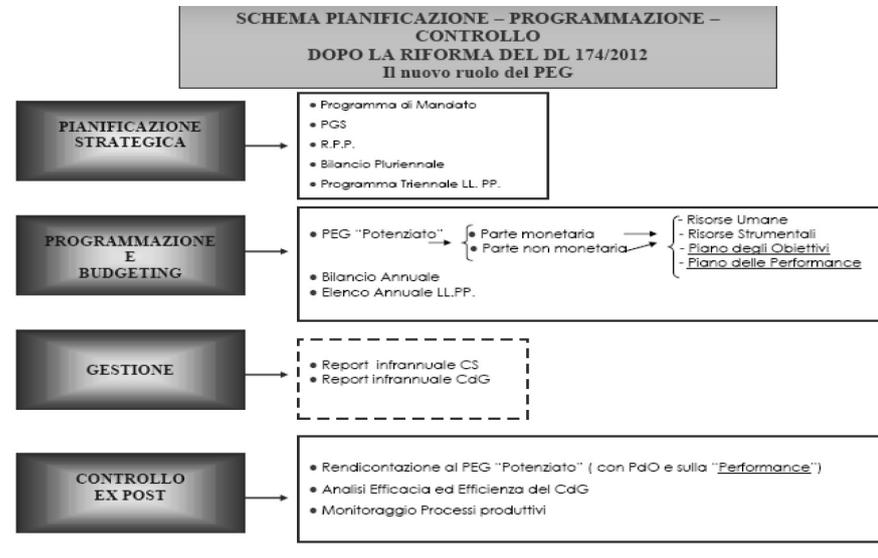
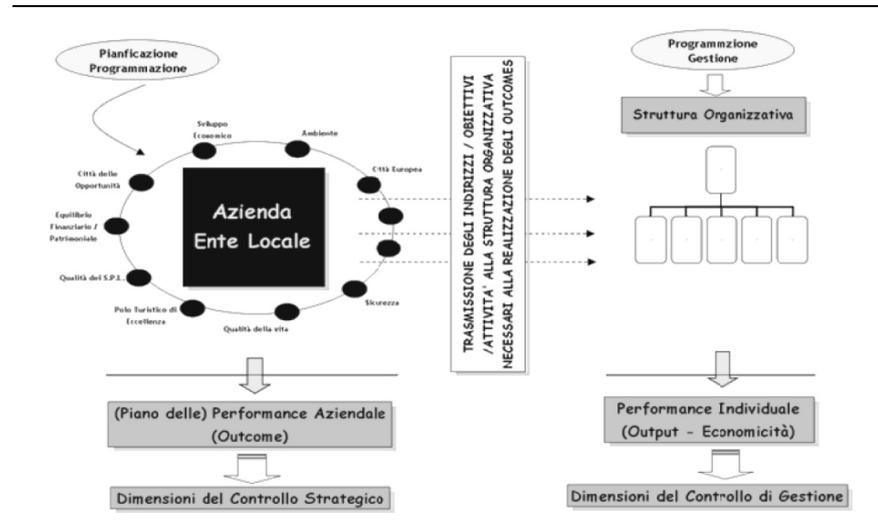


Tavola 5 - La dinamica della performance



4.1.2 Gli obiettivi del Peg

Gli obiettivi, per assumere un ruolo centrale, devono esprimere effettivamente quello “sforzo aggiuntivo” o quella “innovazione” da garantire all’ente e devono essere diversi dalla mera attività ordinaria. In effetti, esiste un rapporto “strumentale” delle attività rispetto agli obiettivi, in cui mentre quest’ultimi rappresentano il miglioramento da assicurare sotto diversi profili (qualitativi, di economicità, di innovazione) le attività rappresentano delle azioni che devono risultare propedeutiche e necessarie per il raggiungimento degli obiettivi stessi. Ciò richiede una capacità preventiva di individuazione orga-

nizzativo-temporale delle attività, valutandone la loro efficacia in relazione agli obiettivi da raggiungere.

Da un punto di vista di sistema del controllo di gestione si dovranno valutare entrambi gli aspetti, in modo che la relazione attività-obiettivi sia continuamente monitorata per valutare la capacità di raggiungere gli obiettivi prefissati anche in relazione alle attività poste in essere e per stabilire se queste ultime rispettino quanto programmato, sia in termini di pieno coinvolgimento delle risorse umane sia in termini temporali; aspetti entrambi puntualmente da determinare preventivamente ed analiticamente nel Peg (6).

In relazione ai risultati che devono essere raggiunti, è possibile identificare tre tipologie di obiettivi gestionali del Peg:

- **obiettivi strategici:** risultano legati direttamente ai progetti di sviluppo della R.P.P., derivano quindi dalla *mission* definita a *livello politico* e sono caratterizzati solitamente da attività di tipo innovativo. Consistono nella introduzione di nuovi prodotti e/o servizi nell'ente locale o nella modifica radicale dell'organizzazione, dei processi o della tecnologia;
- **obiettivi rilevanti:** sono legati allo sviluppo della attuale struttura, sviluppo che può consistere nell'introduzione di processi innovativi mirati ad un miglioramento delle performance, rispondono ai principi di efficienza ed efficacia della gestione e all'introduzione di nuovi principi legislativi;
- **obiettivi ordinari:** sono legati al mantenimento degli standard raggiunti dall'ente locale.

Considerando lo stretto legame, tra la fase di programmazione strategica e quella di programmazione gestionale, risulta interessante considerare i legami esistenti tra le diverse tipologie di progetto e di obiettivo.

(6) In effetti la parte "non monetaria" del Peg assume un ruolo importantissimo nel processo di programmazione-gestione dell'ente in quanto supera la fase meramente finanziaria del bilancio e del Peg parte monetaria, assumendo una valenza aziendale forte grazie alla quale anche l'aspetto finanziario assume una veste di legittimità e strumentale per gli obiettivi che l'ente intende perseguire. In tal senso il c. 3bis 169 Tuel, introdotto dal D.L. n. 174/2012, rafforza l'aspetto aziendale dell'ente locale, focalizzando l'attenzione sulla (dovuta e necessaria) programmazione in termini organizzativo-gestionale evitando che essa risponda esclusivamente a logiche finanziarie di allocazione di risorse senza il collegamento con obiettivi e organizzazione, ponendo al centro di tutto il processo il raggiungimento di "obiettivi" che non possono rappresentare semplicemente "attività" ma "miglioramenti" da assicurare all'ente stesso in relazione ai risultati qualitativi da garantire alla collettività amministrata.

Tavola 6 - Natura e finalità dell'obiettivo (e diversità dalle "attività")



A progetti di sviluppo, corrispondono obiettivi strategici e rilevanti, a seconda che le azioni definite siano finalizzate a raggiungere rispettivamente un risultato di tipo innovativo o di miglioramento.

A progetti consolidati, corrispondono obiettivi rilevanti e ordinari, a seconda che all'interno di servizi e attività consolidate si vogliano ottenere dei miglioramenti delle performance o un consolidamento dei risultati ottenuti in passato.

Progetto di sviluppo	⇒	Obiettivi strategici
	⇒	Obiettivi rilevanti
Progetto consolidato	⇒	Obiettivi rilevanti
	⇒	Obiettivi ordinari

I contenuti e gli obiettivi del Peg "potenziato"

In relazione ai contenuti del Peg "potenziato" che deve includere anche il Piano della performance, è indispensabile che vengano definiti opportunamente:

- indirizzi, obiettivi strategici ed obiettivi operativi;
- un set di indicatori associati ad ognuno degli obiettivi, al fine di garantire la misurazione e la valutazione della performance dell'organizzazione;
- obiettivi ed indicatori ad essi associati, assegnati al personale dirigenziale.

Il processo di definizione degli obiettivi (anche in base a quanto descritto nelle delibere n. 89/2010 e n. 112/2010 della Civit), deve seguire una logica "a cascata". In relazione alla concatenazione logica del cosiddetto ciclo bisogni-obiettivi-azioni-risultati-effetti, occorre che le Amministrazioni, nella definizione dei propri obiettivi, partano dall'individuazione dei bisogni della collettività.

In tal senso, attraverso le attività che esse realizzano, finalizzate al raggiungimento degli obiettivi che derivano dai bisogni individuati, sono capaci di raggiungere dei risultati che producono delle ricadute all'interno della collettività di riferimento.

Precisamente: se gli obiettivi vengono definiti in coerenza con i bisogni della collettività, ogni sforzo che l'organizzazione compie per il raggiungimento di tali obiettivi si traduce in uno sforzo orientato alla produzione di *outcome* (inteso quale "impatto" nel territorio).

Inoltre, perché questo sia possibile, gli obiettivi devono essere strutturati tenendo conto di una serie di requisiti metodologici che possono essere sintetizzati nell'acronimo inglese SMART (*Specific, Measurable, Achievable, Relevant, Time-based*), e, precisamente, anche in conformità ai requisiti metodologici di cui all'art. 5, D.Lgs. n. 150/2009, gli obiettivi dovranno necessariamente essere:

- rilevanti e pertinenti rispetto ai bisogni della collettività, alla missione istituzionale, alle priorità politiche ed alle strategie dell'amministrazione;
- specifici e misurabili in termini concreti e chiari;
- tali da determinare un significativo miglioramento della qualità dei servizi erogati e degli interventi;
- riferibili ad un arco temporale determinato, di norma corrispondente ad un anno;
- commisurati ai valori di riferimento derivanti da standard definiti a livello nazionale e internazionale, nonché da comparazioni con amministrazioni omologhe;
- confrontabili con le tendenze della produttività dell'amministrazione con riferimento, ove possibile, almeno al triennio precedente;
- correlati alla quantità e alla qualità delle risorse disponibili, massimizzando gli elementi di efficienza e di efficacia delle attività poste in essere.

4.1.3 I centri di costo del Peg

Il legislatore - art. 169, c. 2 Tuel - specifica la componente finanziaria del Peg, e il collegamento con il bilancio di previsione, precisando che:

⇒ esso comprende tutte le entrate e le spese:

⇒ nel Peg viene svolta un'ulteriore graduazione delle risorse dell'entrata e degli interventi della spesa in capitoli, nonché dei servizi in *centri di costo*.

Circa la definizione di **centro di costo**, esso rappresenta una "*minima unità contabile di raggruppamento di costi*" da cui può essere significativo ottenere informazioni di tipo economico e di raggiungimento di obiettivi.

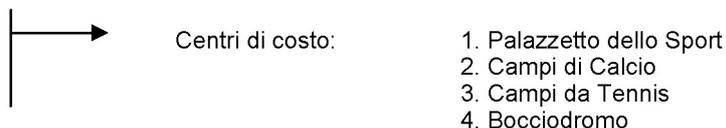
Da un punto di vista aziendale esso può corrispondere ad un "reparto" o ad una parte di "reparto"; con riferimento agli enti locali, appare più corretto riferirsi ad un servizio complesso, a parte del servizio, ad un programma o ad un progetto; molto dipende dalle dimensioni dell'ente e dalla sua organizzazione.

Quando il CdC corrisponde ad una unità organizzativa "aziendale" che ha a capo un responsabile, si parla di **centro di responsabilità**.

I Centri ai quali si attribuiscono proventi e costi si denominano *centri di ricavo o di risultato economico*.

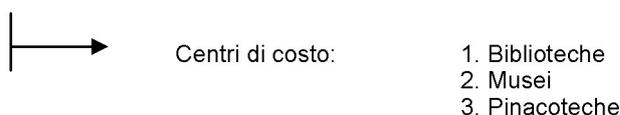
Per gli enti locali (comuni) classiche tipologie di CdC sono costituite ad esempio da graduazioni dei Servizi di cui al D.Lgs. n. 194/1996, coerentemente con il c. 2 dell'art. 169 Tuel:

Servizio: Stadio comunale, palazzo dello sport e altri impianti



oppure:

Servizio: Biblioteche, Musei e Pinacoteche



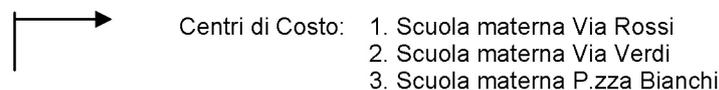
Nei casi in cui un servizio, come definito dal D.P.R. n. 194/1996, comprenda naturalmente più attività eterogenee per le quali non assume alcun significato la relativa dimensione economica "globale" ma solo per specifica attività elementare, allora il centro di costo nasce - per così dire - spontaneo e da un punto di vista aziendale rappresenta una "unità organizzativa che, attraverso la contabilità analitica, rileva in dettaglio i costi e i proventi da essa generati".

Probabilmente la definizione di CdC, rispecchia la necessità di determinazione dei costi della gestione, partendo da un ambito che è "finanziario" ma che solo attraverso uno degli strumenti del controllo di gestione, quale la contabilità economico-analitica, è possibile la misurazione della dimensione economica degli originari impegni e accertamenti finanziari - rispettivamente - delle spese e delle entrate, nei correlativi costi e proventi.

Molto spesso il centro di costo è una articolazione di un servizio *non eterogeneo*, ben definito, ma che per ragioni organizzative-contabili (oltre che di responsabilità), viene suddiviso in più *unità*, ognuna delle quali rispecchia la medesima attività del servizio stesso.

Ad esempio:

Servizio: Scuola materna



È evidente come la costruzione dei centri di costo rispecchi la dimensione dell'ente e dipenda dalla sua complessità organizzativa, oltre che dalla impostazione che viene data al Peg, e, in modo particolare, se ad esempio le spese in esso previste siano state imputate al servizio finale che *consuma* le risorse ovvero al *centro gestore* a prescindere dal consumo (imputazione - rispettivamente - per centro economico ovvero per centro di spesa) (7).

(7) Con il Peg csd. "a Matrice" è possibile evincere per ciascun capitolo di entrata e di spesa la correlazione tra i **Centri di spesa** quali erogatori della spesa senza re-

Così ad esempio per il servizio “Ufficio Tecnico” si potrebbe avere una articolazione dei centri di costo come segue:

Servizio: Ufficio Tecnico

Centri di costo:	<ol style="list-style-type: none">1. Manutenzione edifici scuola materna2. Manutenzione edifici istruzione elementare3. Manutenzione edifici istruzione media4. Manutenzione edifici istruzione secondaria5. Manutenzione impianti sportivi6. Manutenzione cimiteri7. Manutenzione edifici comunali8. Manutenzione edifici residenze comunali9. Manutenzione centro socio educativo10. Manutenzione stadio comunale.
------------------	---

In questo caso si tratta di **centri di costo intermedi** che devono essere “attribuiti” a **centri di costo finali**, ossia a quei centri che utilizzano e consumano le relative risorse (= per destinazione finale). Quindi mentre i primi sono centri che possono gestire la spesa e che nel Peg hanno avuto gli stanziamenti necessari, i secondi rappresentano - da un punto di vista economico - i veri e propri centri di costo come sopra definiti.

Prima di completare l'esempio dell'ufficio tecnico, si vuole ulteriormente precisare che potrebbe esserci un'altra categoria di CdC rappresentata dai **centri di costo ausiliari** di un determinato centro di costo, sia esso finale o intermedio. Si pensi, ad esempio, al costo del personale del servizio “Ufficio Tecnico” che si occupa di tutti o in parte dei CdC. Potrebbe risultare opportuno e strategico imputare - almeno finanziariamente nel Peg - in un apposito centro (ausiliare) le spese da sostenere e via via impegnate per poi procedere - mediante la contabilità analitica - alla loro ripartizione secondo elementi il più oggettivi possibili sui centri di costo finali. Tale soluzione permette:

- 1) finanziariamente di procedere al regolare impegno della spesa senza problemi di imputazioni parziali e preventivi su attività per le quali solo a consuntivo si potrà determinare la reale ed effettiva incidenza;
- 2) finanziariamente di non effettuare pagamenti a mezzo di una pluralità di mandati di pagamento;
- 3) di garantire una allocazione provvisoria e circoscritta di spese che potranno essere da sole oggetto di controllo e di verifica oltre che essere utilizzate per finalità diverse.

È evidente che l'impianto del sistema contabile dell'ente che imposta tali centri di costo dovrà essere “unitario”, basato, cioè, su un'unica registrazione contabile dell'accadimento gestionale, da cui derivare contestualmente informazioni utili per:

– la contabilità finanziaria;

sponsabilità del relativo “utilizzo” e i **Centri (Economici) di costo** quali “centri” di imputazione dei relativi valori in relazione alla corretta imputazione economica basata sull'utilizzo delle risorse per il raggiungimento degli obiettivi programmati.

- la contabilità economico-patrimoniale;
- la contabilità analitica.

Infatti, mentre da un punto di vista finanziario l'imputazione avverrà direttamente sullo specifico centro di costo ausiliario utilizzando la specifica codifica finanziaria del bilancio e del Peg, da un punto di vista economico, la spesa così determinata, potrà essere "trasformata" - in base agli elementi propri della competenza economica - in costo complessivo di quel centro specifico a cui appartiene il centro di costo ausiliario, che, attraverso la contabilità analitica che si baserà su dati oggettivi (quali ore di lavoro, attività svolta e simili), potrà essere imputato al centro di costo finale a cui è attribuibile il *consumo* delle risorse (8).

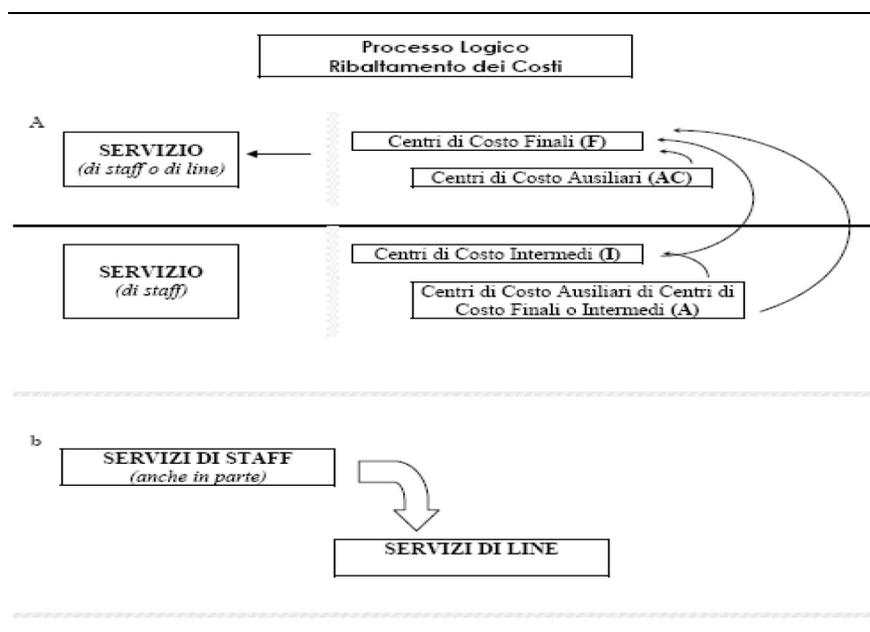
Ai fini di una maggiore analiticità del Peg a livello di CdC, che può essere di ausilio alla contabilità economica ed analitica, è possibile articolare gli stessi a più livelli, nel senso che - partendo dai servizi del bilancio - è possibile individuare:

1. uno o più *centri di costo*, quale prima articolazione del servizio;
2. uno o più *centri di costo elementari*, quale articolazione del centro di costo;
3. a loro volta, i centri di costo elementari, potranno essere:
 - **finali** (o diretti o principali): sono i centri di costo dai quali è possibile ottenere un *output* finale autonomo e significativo nell'ambito di un determinato servizio;
 - **intermedi** (o funzionali): sono i centri di costo appartenenti ad un determinato servizio da "ribaltare" sui centri di costo finali di un altro servizio;
 - **ausiliari** a uno o più centri di costo elementari, nell'ambito del CdC di primo livello a cui appartiene. Sono i centri di costo che prestano servizi ai centri di costo finali appartenenti ad un determinato servizio (AC) ovvero alla generalità dei centri di costo finali o intermedi (A).

La ripartizione delle voci di spesa in centri di costo che possono essere ausiliari, intermedi e finali, e il successivo "ribaltamento" dei centri di costo intermedi e ausiliari su quelli finali, consente di creare una base di informazioni economiche, finanziarie e organizzative fondamentali per l'applicazione del controllo di gestione. I centri di costo finali, al termine del processo di attribuzione dei centri di costo ausiliari e intermedi, costituiscono la base sulla quale viene effettuato il controllo di gestione.

(8) In alcuni casi, per opportunità, vengono individuati più centri ausiliari ed in modo particolare almeno due: uno per il costo del personale "promiscuo" e l'altro destinato alla imputazione delle altre Spese "comuni", quali cancelleria, utenze, assicurazioni, ecc.

Tavola 7 - Processo logico di ribaltamento dei costi



4.2. La contabilità analitica

Da un punto di vista aziendale la **contabilità generale**, che rappresenta un sistema di scritture che ha per scopo principale la determinazione del reddito di esercizio e del connesso capitale di funzionamento non esaurisce, comunque, le necessità informative aziendali; quest'ultime sono, in genere, soddisfatte mediante cd. **contabilità speciali** che hanno scopi diversi rispetto a quelli cui tende la contabilità generale.

La contabilità generale presenta dei limiti che la rendono uno strumento insufficiente ai fini direzionali in quanto:

- riguarda la gestione nel suo complesso e non arriva a fornire informazioni di dettaglio (9);
- concerne lo svolgimento di una gestione ormai passata e non fornisce informazioni utili per un controllo a preventivo e concomitante.

Così, come innanzi visto, le informazioni necessarie per prendere decisioni sono date dalla contabilità direzionale, di cui fanno parte le contabilità speciali, tra cui quella **analitica** (oltre a quella di magazzino, personale, immobilizzazioni, ecc.)

La contabilità generale, con riferimento agli enti locali, può essere rappresentata, come meglio verrà illustrato nei successivi paragrafi, dall'insieme dei documenti costituenti il "bilancio di previsione" (artt. 165, 169 - 171 Tuel) e dal "rendiconto della gestione" (art. 227 Tuel).

Il Peg, a sua volta, costituisce un documento che si presta ad essere

(9) La contabilità generale è detta anche "contabilità per il bilancio".

utilizzato maggiormente ai fini della contabilità analitica in quanto - come analizzato e pur con i suoi limiti - costituisce il *budget* strutturato in via analitica (per centro di costo e per centri di responsabilità) e per capitoli di entrata ed uscita (oltre che - eventualmente - per “articoli”). Dalla sua impostazione iniziale dipenderà la ricchezza di informazioni utili ai fini della contabilità direzionale.

Per **contabilità analitica** si vuole intendere un complesso di rilevazioni sistematiche a periodicità infrannuale volte alla determinazione di costi, proventi e risultati analitici della “produzione aziendale”, con formazione del risultato economico di breve periodo.

L'importanza della contabilità analitica è quella di fornire - in quanto collegata ai piani e al budget - le informazioni utili e necessarie per:

- prendere decisioni strategiche;
- prendere decisioni tattiche;
- orientare la scelta di convenienza economica;
- valutare il contributo apportato dalle singole aree (o centri);
- controllare l'andamento della gestione.

Viene chiamata anche “*dei costi*” perché le prime applicazioni sono state orientate al calcolo dei costi (soprattutto per la formazione dei prezzi) ed è definita “*industriale*” perché è stata introdotta inizialmente nelle imprese industriali, anche se di fatto riguarda tutte le tipologie di aziende.

Le principali ragioni della contabilità analitica risiedono nel fatto che attraverso essa è possibile attuare:

- 1) il controllo dei costi al fine di attuare *politiche di riduzione degli stessi*;
- 2) la verifica dell'efficienza aziendale, in particolare mediante confronto tra dati standard (o comunque *preventivi*) e dati *consuntivi*.

Oggetto della contabilità analitica sono:

- l'analisi dei costi (dei fattori produttivi aziendali, dei centri di costo, dei prodotti o dell'output)
- l'analisi dei ricavi o proventi (elementari e di *output*)
- la determinazione dei risultati economici di breve periodo.

La contabilità analitica è una contabilità:

- interna (serve agli organi operativi e gestionali aziendali);
- a periodicità infrannuale;
- di supporto alla contabilità generale;
- che analizza le singole operazioni aziendali;
- che rileva i valori aziendali (costi e proventi) al momento della loro utilizzazione e secondo un criterio di destinazione;
- che effettua rilevazioni di ordine sia preventivo sia consuntivo;
- orientata nel senso che la sua impostazione dipende dallo scopo o dagli scopi che s'intendono perseguire;
- approssimativa in quanto sacrifica la precisione alla celerità e perché rileva valori non oggettivi;
- senza una metodologia predefinita, ma libera e personalizzante.

È da tenere presente, tuttavia, che a differenza di quanto avviene nelle aziende industriali, i tipici processi degli enti locali non sono collegati ad un scambio economico “classico” di mercato e i proven-

ti (= dimensione economica delle entrate) non sono generalmente collegati e riferiti a specifiche attività o ad *output* ben individuabili. Cioè le entrate sono slegate dai costi di produzione ed è, quindi, necessario sviluppare metodi di analisi che considerino la tipicità delle attività degli enti locali ed in modo particolare l'assenza di correlazione tra livello di proventi e di costi (10). Molto spesso i risultati possono essere analizzati solo da un punto di vista quantitativo (dati fisico-tecnici) e l'operato dell'ente locale potrà essere analizzato se non settorialmente, per **centro di costo**, per **progetto**, per **obiettivo**, e non in via globale.

La contabilità analitica è sempre e solo uno degli strumenti del controllo di gestione e sarà l'insieme degli strumenti che dovrà consentire di esprimere valutazioni sui tre principali aspetti sopra esaminati: quelli che effettivamente servono per l'ente locale. Una contabilità analitica molto spinta e strutturata alla stregua delle aziende private non aiuta l'ente e può rilevarsi spesso inutile e dannosa in considerazione dei costi da investire a tale scopo e del tempo che occorre per le necessarie elaborazioni.

Come per il controllo, non esiste un sistema di contabilità analitica predefinito, ma occorre introdurre un sistema che:

- valuti e consideri il sistema informativo complessivo dell'ente e si integri facilmente allo stesso ai fini di un sistema informativo globale ed unitario;
- rilevi ciò che effettivamente serve per l'ente;
- sia effettivamente strumentale per il controllo di gestione;
- sia di facile utilizzo e dia informazioni in tempi brevi;
- sia integrato con il processo di formazione del bilancio di previsione e in modo particolare con il Peg e con la articolazione data allo stesso dall'ente all'inizio della gestione.

Più che contabilità analitica in senso classico, occorrerebbe puntare su una contabilità il più articolata possibile che dia informazioni utili allo scopo o all'oggetto (e non solo economiche ma anche finanziarie e patrimoniali) che l'ente intende misurare.

Infatti, può ad esempio essere utile ottenere:

- un **conto economico** infrannuale:
 - 1) per uno specifico *servizio*, quale asili nido, farmacia comunale;
 - 2) per uno specifico *centro di costo*, ad esempio dei campi da tennis nell'ambito del servizio impianti sportivi (11);
 - 3) per uno specifico *obiettivo*, quale "Lotta all'evasione" (12);
- una **analisi** (economica e finanziaria) infrannuale:

(10) Per tali motivi viene meno la possibilità di misurazione di importanti indicatori quali i margini di contribuzione e i margini operativi che in altre aziende assumono grande significatività e valore segnaletico.

(11) Raramente può essere significativo l'ottenimento di informazioni economiche (costi e proventi) per un Centro di responsabilità, in quanto destinato al raggiungimento di obiettivi plurimi ed eterogenei.

(12) Si potrebbe *misurare* sia un obiettivo gestionale di Peg sia un obiettivo di cui alla RPP, di valenza più politica e programmatica.

1) per uno specifico *intervento*, quale ad esempio il costo del personale, suddiviso a sua volta per funzioni, per centro di responsabilità, in via globale e nel dettaglio delle relative voci che compongono tale costo;

2) per una certa *attività*, quale ad esempio l'attività sociale nel suo complesso e nelle sue varie articolazioni di attività analitica (sostegno agli anziani, politica di informazione ai giovani per l'orientamento al lavoro, ecc.);

• una **analisi finanziaria** che porti a valutare nel corso dell'esercizio:

1) la velocità di accertamento e impegno - rispettivamente - delle entrate e delle spese, in via globale, per servizio, per centro di responsabilità, per progetto, ecc.;

2) la relativa velocità di riscossione e di pagamento;

3) il rispetto del patto di stabilità interno.

Da un punto di vista di contabilità analitica, per gli enti locali, può essere importante - ad esempio - garantire processi contabili-organizzativi utili per superare problemi tipici che riguardano:

1) il ribaltamento di costi comuni a più centri di costo (si pensi ad esempio il costo di personale dedito contemporaneamente a più centri di costo ovvero a spese di utenze da ripartire per più centri di costo);

2) il ribaltamento di costi riferiti a centri di *staff* su centri di *line* (si pensi a servizi quali "uffici di ragioneria" o "economato" che prestano la loro attività per più centri di *line* quali mense, impianti sportivi, ecc.);

3) l'incidenza di costi generali e comuni per uno specifico *output* ovvero per uno specifico obiettivo, al quale hanno collaborato più uffici;

4) la ripartizione di entrate indirette o generali sui diversi centri di costo, progetti, ecc.

Molto spesso può bastare un buon sistema di contabilità "economica" quest'ultima articolata per centri di costo (elementare, di supporto, ecc.) strettamente collegata con il Peg per ottenere utili informazioni articolate per:

- servizi;
- centri di costo;
- progetto;
- obiettivo.

Esistono diversi metodi di introduzione della contabilità economica degli enti locali che si possono di seguito riassumere:

• metodo della *partita doppia*, affiancata o integrata con la contabilità finanziaria. Tale metodo si basa, di regola, sulla rilevazione della "fattura" o documento fiscale ai fini della misurazione del triplice aspetto finanziario- economico-patrimoniale (13);

(13) Attualmente esistono diversi sistemi contabili che garantiscono la contestuale registrazione di uno stesso accadimento gestionale sotto il triplice aspetto: finanziario, economico e patrimoniale, generando in via automatica scritture in partita doppia, dopo che si sia passati attraverso la generazione di un buon piano dei conti e piano dei centri di costo, come sopra evidenziato. Tale metodo rappresenta sicu-

- metodo della *partita semplice*, di natura extracontabile, che cerca di far derivare dai dati finanziari elementi di contabilità economica, senza tuttavia, basarsi su un metodo preciso;
- metodo del *prospetto di conciliazione*, che così come ideato con il nuovo ordinamento ai fini della rendicontazione della gestione, può essere utilizzato nel corso della gestione contestualmente alla rilevazione degli accadimenti di natura finanziaria. Quest'ultimo, sostanzialmente, si dimostra quale metodo basato sui principi della partita doppia, dal contenuto tuttavia, semplificato.

Ciò che è veramente importante è la tenuta sistematica e regolare di una contabilità economica che possa alimentare il sistema della **contabilità direzionale**, il cui scopo principale è quello di fornire "informazioni" di varia natura opportunamente selezionate ed organizzate per la "Direzione" dell'azienda, che possa essere di ausilio all'esercizio di una guida consapevole della stessa orientata all'efficienza ed all'efficacia.

Mentre la *csd.* contabilità generale è centrata sull'intera azienda, la contabilità direzionale è più interessata alle varie "parti" di essa.

Nella contabilità direzionale si dà maggiore enfasi alla rapidità dell'informazione ai fini di una azione direzionale correttiva o migliorativa gestionale; in essa vi è minore enfasi sulla precisione in quanto **le approssimazioni sono spesso utili o addirittura più utili di calcoli precisissimi.**

Mentre la contabilità generale si basa esclusivamente su dati storici, la contabilità direzionale riguarda sia informazioni storiche sia stime di ciò che avverrà nel futuro.

Tavola 8 - I flussi che alimentano la contabilità direzionale



ramente quello che garantisce la unitarietà sistemica della contabilità e di più facile adozione da parte degli enti locali che in tal modo sono "costretti" al rispetto dei corretti principi contabili ai fini della contabilità finanziaria e indirettamente delle altre contabilità.

4.3. L'analisi di bilancio e gli specifici indicatori di efficacia, efficienza ed economicità

Il bilancio rappresenta il baricentro del dibattito che caratterizza la sofferta volontà politica di soddisfare determinati bisogni, indicandone la priorità, con la disponibilità di determinate risorse, in particolare modo finanziarie, ma anche umane e strumentali.

Un'adeguata analisi del bilancio consentirà di conoscere una serie di indicatori utili ai diversi *stakeholders* nella loro valutazione dell'attività svolta e dei risultati raggiunti.

In occasione della costruzione di un sistema di controllo di gestione, numerosissimi risultano i criteri in base ai quali è possibile classificare gli indicatori utilizzabili per rappresentare l'attività ed i relativi risultati.

Molto spesso si suol distinguere tra gli *indicatori di sfondo, di attività e di risultato*; per quest'ultimi è possibile - infine - determinare specifici indicatori di *efficienza, efficacia ed economicità*.

La tipologia degli indicatori

- **efficienza**: capacità di minimizzare le risorse impiegate a parità di output ottenuto o, alternativamente, la capacità di massimizzare il risultato dato un certo quantitativo di mezzi a disposizione;
- **efficacia**: capacità dell'organizzazione di raggiungere gli obiettivi alla stessa assegnati o comunque prefissati;
- **economicità**: intesa come capacità, nel lungo periodo, di soddisfare i bisogni considerati di pubblico interesse facendo affidamento su un flusso di ricchezza fisiologico, ossia considerato economicamente sopportabile e socialmente accettabile dalla comunità.

Mentre gli indicatori di sfondo forniscono informazioni sull'ampiezza dei fenomeni sui quali l'ente intende operare e rappresentano la domanda di intervento pubblico, dopo un'attenta analisi del contesto di riferimento (interno ed esterno), gli indicatori di attività esprimono i volumi e le quantità dell'attività svolta dai diversi centri di responsabilità mentre quelli di risultato sono deputati alla dimostrazione dei volumi e della qualità dei servizi pubblici offerti. Si va verso un sistema complesso di indicatori che devono essere in grado di offrire un quadro il più completo possibile sulla domanda e sull'offerta di servizi pubblici nonché sui risultati ottenuti. L'obiettivo finale deve essere, comunque, quello di valutare l'efficacia dei servizi pubblici, l'economicità della gestione e la soddisfazione del cittadino, nonché l'apporto manageriale a detti risultati. Spesso si fa ricorso a modelli analitici composti da indicatori di performance esprimibili in termini di attività, efficienza, produttività ed efficacia quantitativa e qualitativa.

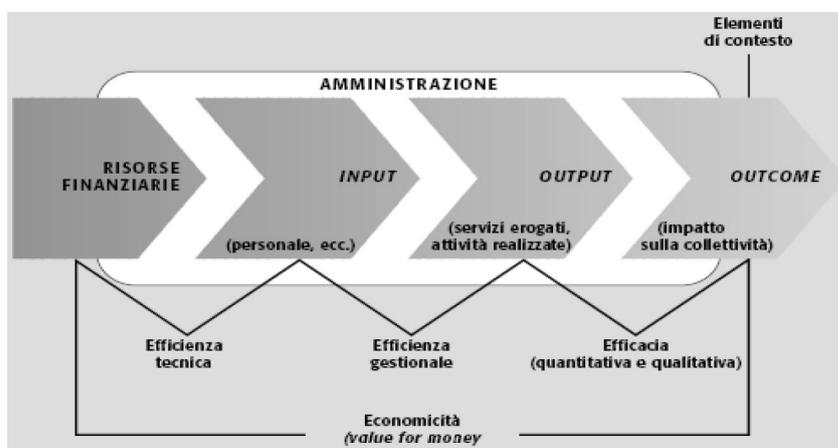
L'obiettivo è quello di individuare la quantità di *output* generato dai singoli processi (ad es. n. di prestazioni erogate in un determinato periodo di tempo).

Ciò che gli indicatori di attività non evidenziano, come appare chiaramente, è l'intensità del consumo di risorse (*input*) necessarie per

concludere i processi produttivi. Ovvero, questi indicatori non sono in grado di correlare *input* utilizzati con gli *output* ottenuti. Per questo si ricorre ad indicatori di efficienza tecnica o gestionale.

La misurazione dell'efficienza può avvenire in termini monetari (ovvero quale valore della produzione/costo dei fattori produttivi utilizzati), oppure in termini di produttività confrontando le quantità di *input* e di *output*. Risulta fondamentale in questo processo anche l'impatto che tale sistema ha sulla collettività e che rappresenta l'*outcome*.

Tavola 9 - Indicatori riguardanti rapporti tra *input*, *output* e *outcome*



(Fonte: *L'Esternalizzazione strategica nelle amministrazioni pubbliche* - Dipartimento Funzione Pubblica, 2006)

Analisi del contesto

Tale analisi appare indispensabile in quanto consente di fornire una visione integrata della situazione in cui l'amministrazione va ad operare, di stimare preliminarmente le potenziali interazioni e sinergie con i soggetti coinvolti nella attuazione delle strategie che si intendono realizzare, di verificare i vincoli e le opportunità offerte dall'ambiente di riferimento, nonché dei punti di forza e di debolezza che caratterizzano la propria organizzazione rispetto alle strategie da realizzare (delibera n. 112/2010 Civit).

Le risultanze dell'analisi del contesto possono essere rappresentate con l'ausilio della matrice *Swot*, in cui vengono sintetizzati i punti di forza, di debolezza, le minacce e le opportunità dell'amministrazione.

Appare opportuno che l'Amministrazione proceda con una:

analisi del contesto esterno: attraverso cui è possibile individuare gli elementi esterni che possono influire in maniera positiva (opportunità) negativa (minacce) sull'organizzazione e che possono essere sfruttate per il miglioramento della performance della stessa;

analisi del contesto interno, che consiste nell'individuazione dei punti di forza e debolezza dell'organizzazione.

4.3.1 L'efficienza gestionale

Si analizzano in questo paragrafo gli elementi caratterizzanti l'efficienza gestionale.

Efficienza

Costituiscono rapporti di efficienza:

- 1) la sintesi del rapporto = $\frac{\text{Input}}{\text{Output}}$ in via generale (14);
- 2) gli indicatori di costo unitario = $\frac{\text{costo totale di produzione}}{\text{n. unità prodotte o erogate}}$
(efficienza gestionale o economica) con l'obiettivo di minimizzare il costo unitario di produzione;
- 3) gli indicatori di produttività = $\frac{\text{Output}}{\text{Input}}$
(quantità di output ottenibile o ottenuta con una unità di input)

Tuttavia, ogni valutazione di produttività e di economicità della spesa non può prescindere dalla "qualità" dei servizi prestati. Infatti, soprattutto nel settore pubblico, caratterizzato dall'assenza di un mercato di collocazione e di un relativo sistema dei prezzi, vi è l'esigenza di affiancare agli indicatori di *misurazione* dell'output indicatori di *qualità* (15). Quest'ultimi costituiscono uno strumento indispensabile per la misurazione dell'output nell'analisi dell'efficienza. Alcuni indicatori di efficienza, infine, laddove la misurazione dell'output è difficile in quanto caratterizzata da immaterialità o riferibilità alla generalità della popolazione, costituiscono nel contempo anche indicatori di *efficacia qualitativa*.

4.3.2 L'efficacia gestionale

Si analizzano, di seguito, gli elementi caratterizzanti l'efficacia gestionale.

Efficacia

Le performance in termini di "efficacia" misurano la capacità di raggiungere al meglio gli obiettivi aziendali: possono essere misurate o rappresentate da:

- 1) **parametri quantitativi monetari**
- 2) **parametri fisico-tecnici**
- 3) **parametri qualitativi**, questi ultimi non sempre di facile misurazione o valutazione ma comunque importanti al fine di una valutazione globale della performance aziendale.

Mentre l'**efficienza**, che implica un rapporto tra mezzi impiegati e risultati ottenuti, ha come oggetto di analisi l'**organizzazione interna dell'ente**, l'**efficacia**, il cui fine è il confronto tra i risultati raggiunti rispetto agli obiettivi e ai bisogni della collettività amministrativa, si pone in un'ottica di **analisi esterna**, sia pure in un contesto di assenza di mercato vero e proprio.

(14) L'efficienza complessiva può essere vista anche come la risultante di n. 2 componenti:

- l'efficienza tecnica = capacità di raggiungere il massimo *output* ottenibile con la dotazione di mezzi a disposizione (produttività).
- l'efficienza gestionale o economica = Capacità di minimizzare il costo unitario di produzione. È evidente come le due componenti influenzino l'*efficienza* complessiva dell'azienda.

(15) Gli indicatori di qualità possono, in via astratta, ritenersi indicatori di efficacia.

A tal fine si vuol distinguere **un'efficacia gestionale** dal grado di **efficacia sociale**:

- 1) **efficacia gestionale** = esprime un grado sull'adeguatezza qualitativa- quantitativa dei servizi erogati rispetto agli obiettivi;
- 2) **efficacia sociale** = è rappresentata dall'analisi della modifica del bisogno della collettività indotto attraverso l'offerta di prestazioni di servizi.

In alcuni casi un'analisi dell'efficacia di breve periodo non sarà sufficiente ma occorrerà una valutazione di medio-lungo periodo in relazione agli impatti che i programmi politici possono aver avuto sulla collettività.

Gli indicatori di **efficacia di tipo quantitativo** sono costruiti con l'obiettivo di misurare il rapporto tra:

$$\frac{\text{risultati conseguiti}}{\text{obiettivi programmati}}$$

nonché il confronto tra:

domanda effettiva dei servizi	domanda potenziale dei servizi
stato attuale dei servizi	stato potenziale dei servizi
domanda	offerta

Tali indicatori potrebbero essere oggetto del cd. "**controllo strategico**" la cui finalità è proprio quella di verificare l'effettiva attuazione delle scelte contenute nelle direttive e negli atti di indirizzo politico. Gli indicatori di tipo **qualitativo**, invece, sono costruiti con l'obiettivo di misurare:

- il livello della "*customer satisfaction*"
- il livello qualitativo dei servizi.

Esempi di costruzione di indicatori di efficacia

Esempi di indicatori di efficacia con riferimento al Servizio "**Scuole materne**" possono essere i seguenti:

- 1) $\frac{\text{n. posti disponibili}}{\text{disponibilità posti programmati}}$
- 2) $\frac{\text{capacità ricettiva}}{\text{domanda potenziale}} ; \frac{\text{n. domande soddisfatte}}{\text{n. domande presentate}}$
- 3) Analisi del livello "qualitativo" del servizio offerto in termini di:
 - Rapporto tra n° bambini / n° educatori
 - Rapporto tra n° bambini / mq. disponibili
 - Ampiezza copertura oraria (n° ore di apertura)
- 4) Analisi delle qualità del servizio mensa in termini di:
 - Tipologia di pasti offerti
 - Proprietà organolettiche degli elementi, etc.

Per gli indicatori di tipo **qualitativo**, può essere utile tener presente che "Qualità del servizio offerto" è (anche) (16):

(16) La riforma dei controlli interni introdotta dal D.L. n. 174/2012, modificando l'art. 147 Tuel, c. 2, lett. e) ha precisato che il sistema di controllo interno è diretto

- **migliorare la fornitura del servizio** in termini di:
 - velocità e riduzione attese
 - comodità e agevolazione del cliente
 - informazioni chiare e tempestive, trasparenza
 - personalizzazione in relazione alle singole esigenze,
- **innovare e far evolvere il servizio** in termini di:
 - aumento delle utenze
 - attenzione alle fasce deboli
 - innovazione del servizio,
- **controllare e correggere il servizio** in termini di:
 - affidabilità
 - standard qualitativo
 - velocità a eliminare disservizi e/o imprevisti
 - accoglienza osservazioni utenza.

Altri possibili indicatori di **efficacia-qualità** con riferimento a specifici servizi sono:

- n. reclami/n. pratiche svolte
- n. errori/n. pratiche svolte
- tempi di attesa per fascia oraria allo sportello.

Strumenti di indagine qualitativa sono, invece:

- i questionari (*postali o presentati direttamente*)
- interviste dirette
- interviste telefoniche.

4.3.3 Gli indicatori significativi ai fini del controllo di gestione e della valutazione delle performance dirigenziali - L'integrazione tra i due sistemi di controllo interni

In termini formali il sistema di **programmazione - controllo** non può includere quello di valutazione dei dirigenti ma l'attività di valutazione dei dirigenti "utilizza anche i risultati del controllo di gestione" ed è **svolta da strutture e soggetti diversi** da quelli cui è demandato il controllo di gestione medesimo.

In effetti tra i due sistemi (controllo di gestione e valutazione delle prestazioni dirigenziali) deve esserci *complementarietà* in quanto il momento della misurazione non può prescindere dai meccanismi operativi con cui vengono definiti i risultati aziendali dell'ente locale. Uno dei principali problemi da risolvere è, quindi, quello di progettare i collegamenti formali tra i due meccanismi, assicurandone - nel contempo - la reciproca coerenza di funzionamento.

Il controllo di gestione, come ampiamente già analizzato, non consiste solo nella verifica dell'efficienza/efficacia della gestione, ma si

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

Tavola 10 - La scheda/report del controllo - Esempio

SCHEDA DEI CONTROLLI				
<p>PROGRAMMA 9 - GESTIONE DEL TERRITORIO E PRODUTTIVO Area Settore Responsabile</p> <p>PROGETTO 1 : GESTIONE CICLO RIFIUTI ATTIVITA'</p> <ul style="list-style-type: none"> • Controllo del sistema raccolta rifiuti • Spazzamento strade • Azioni incentivanti per la raccolta • Funzionamento ottimale Piattaforma Ecologica • Organizzazione manifestazione • Campagna conoscitiva e comunicazione raccolta differenziata 				
INDICATORI DI PERFORMANCE	MEDIA ANNO PRECEDENTE	PERFORMANCE ATTESA	PERFORMANCE REALIZZATA	ESITO
INDICATORI DI EFFICACIA				
a. Sviluppo raccolta differenziata QUANTITA' RACCOLTA DIFFERENZIATA/QUANTITA' RACCOLTA TOTALE				
b. Utilizzo piattaforma ecologica QUANTITA' CONFERITA IN PIATTAFORMA/QUANTITA' RACCOLTA TOTALE				
INDICATORI DI EFFICACIA (TEMPORALI)				
N. di passaggi settimanali (per tipologia rifiuti)				
N. di passaggi TOTALI/ANNO (per tipologia rifiuti)				
INDICATORI DI EFFICIENZA (ECONOMICI)	COSTO ANNO PRECEDENTE	PERFORMANCE ATTESA	PERFORMANCE REALIZZATA	ESITO
Costo procapite (costo servizio/popolazione) 31.12.2012				
%copertura economica servizio (entrate da Tarsu/spese servizio)				
Costo procapite del servizio (costo servizio/popolazione)				
INTROITI CONAI				
INDICATORI DI QUALITA'				
%disservizi rilevanti/n. interventi effettuati				
Indagine di gradimento soddisfazione cittadini				

traduce in un processo di formulazione di precisi obiettivi e nella definizione di azioni correttive in caso di risultati non in linea con i programmi.

L'innovazione introdotta dalla Riforma Brunetta, con l'introduzione dei concetti di performance "aziendale" e performance personale, obbligando l'ente ad esplicitare i legami tra le due tipologie di performance ha reso obbligatorio realizzare i collegamenti che non devono essere solo formali tra i due sistemi di misurazione.

La valutazione del personale si basa sostanzialmente sul contributo che il singolo apporta alla performance aziendale e, pertanto, la valutazione personale non può non considerare il risultato aziendale conseguito.

Tale impostazione, oltre ad essere coerente con un approccio programmatico complessivo, consente di coinvolgere il personale nel raggiungimento degli obiettivi aziendali. Il sistema di valutazione del personale, è in ogni caso legato maggiormente alla fase di controllo gestionale, in quanto dal confronto obiettivi/risultati scaturisce non soltanto un giudizio sull'andamento della gestione, ma anche una valutazione sull'operato del dirigente. Pertanto, la performance di quest'ultimo deve essere valutata anche - ma non solo -

sulla base dei risultati del controllo di gestione (ad es. capacità di raggiungimento degli obiettivi di Peg), dato che questi riflettono solo una parte delle attese generali di comportamento dell'azienda - ente nei confronti del *management* (17).

Da un lato:

– l'orientamento dei dirigenti verso i risultati attesi è incentrato (e può essere a tal fine rafforzato) a un adeguato sistema premiante quale stimolo a modificare i comportamenti non in linea con gli obiettivi aziendali;

dall'altro:

– i momenti di definizione, misurazione e valutazione dei risultati - propri del sistema di valutazione delle prestazioni - non possono prescindere dai momenti e dai meccanismi operativi con cui vengono programmati, misurati e valutati i risultati aziendali dell'ente locale.

In tale contesto:

Il sistema di controllo di gestione e, più in generale, il sistema di pianificazione - controllo, costituisce anche una base informativa utile per un processo *oggettivo* di valutazione delle prestazioni.

Non costituendo la presente trattazione luogo deputato alle tematiche della valutazione delle prestazioni del personale, si vogliono solo sottolineare i limiti che il sistema di controllo di gestione può presentare a tali fini e come occorra, invece, integrare i tipici indicatori di efficacia ed efficienza con altri parametri utili ai fini della valutazione generale delle performance manageriali, in linea con i principi introdotti dalla Riforma Brunetta.

Solo l'individuazione *congiunta* degli specifici obiettivi aziendali e di indicatori significativi può rappresentare il presupposto di un'efficace ed obiettiva valutazione delle prestazioni.

In questa fase diventa necessario introdurre gli indicatori di performance (KPI) che sono fondamentali e utili a:

- 1) definire obiettivi rappresentativi;
- 2) valutare adeguatamente le prestazioni dirigenziali;
- 3) garantire l'economicità aziendale nel lungo periodo, per la cui determinazione l'ente dovrà basarsi anche sui risultati del controllo di gestione.

Si riportano nella Tavola n. 11 alcuni esempi di "KPI" con riferimento ad alcuni centri di responsabilità riportati nel Peg di un ente locale.

Sono considerate "variabili" in quanto influenzabili in modo significativo dal dirigente; "chiave di controllo" in quanto, definibili all'inizio della gestione, consentono di esprimere un giudizio a consuntivo utile per la valutazione delle prestazioni stesse.

(17) Ad esempio saranno determinanti, anche le capacità organizzative, le capacità di motivare e coinvolgere il personale sottoposto alla propria responsabilità, la capacità innovativa e propositiva, ecc.

Alcuni dei suddetti parametri possono essere di derivazione dal sistema di controllo di gestione.

Tavola 11 - L'integrazione dei sistemi di controllo attraverso i parametri

Centro di responsabilità	Kpi - Indicatori di performance (variabili chiave)
1. Asili Nido	<ul style="list-style-type: none"> • Margine economico • Grado di utilizzo della struttura • Grado di copertura della domanda • Potenziale soddisfazione utenti
2. Provveditorato	<ul style="list-style-type: none"> • Economicità degli acquisti (prezzo/qualità) • Puntualità evasione richieste • Qualità degli acquisti • Grado di frazionamento degli acquisti • Snellimento e razionalizzazione procedure acquisto • Soddisfazione cittadini
3. Polizia Municipale	<ul style="list-style-type: none"> • Presenza sul territorio • Presidio punti critici/zone a rischio • Grado di copertura delle attività di controllo • Grado di impiego della capacità produttiva sui vari servizi • Quantità/qualità del supporto fornito ad altri CdR (<i>tributi, servizi demografici, commercio, viabilità, ecc.</i>) • Tempi inserimento a ruolo sanzioni • Soddisfazioni cittadini
4. Manutenzioni interne	<ul style="list-style-type: none"> • Costo variabile unitario per intervento • Qualità degli interventi • Rapidità degli interventi • Soddisfazione utenti «interni» (altri CdR)

4.4. Il sistema di reporting

Lo scopo del sistema di *reporting* è quello di realizzare un sistematico confronto obiettivi-risultati affinché si intraprendano quelle azioni correttive eventualmente necessarie per riportare l'azione su percorsi che consentano di raggiungere comunque la desiderata «meta finale». Un buon sistema di *reporting*, oltre a consentire di individuare lo scostamento rispetto al budget, deve essere configurato secondo la duplice dimensione temporale-spaziale. Deve, in parole più semplici, sia individuare il momento nel quale lo scostamento si è verificato (quando) sia stabilire l'area nella quale l'anomalia ha avuto luogo (dove).

L'indagine si conclude con la necessità di conoscere le ragioni che hanno generato lo scostamento (perché).

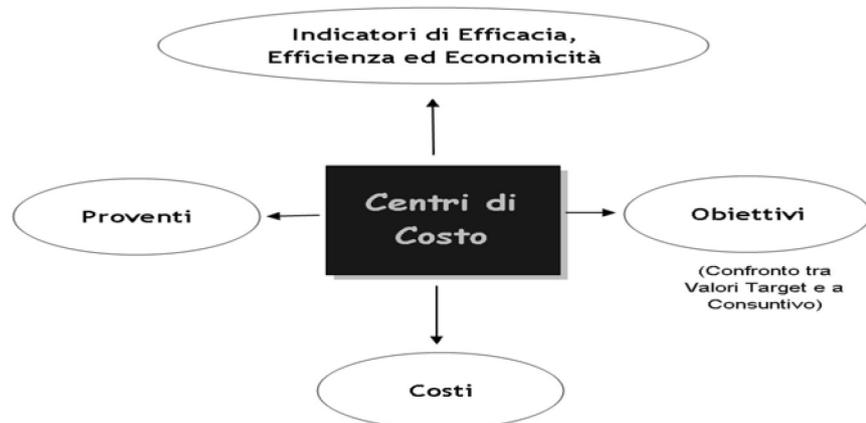
Il *reporting direzionale* costituisce uno degli strumenti chiave utilizzabili dal *management* per governare l'azienda secondo il percorso di gestione prescelto, sul fronte economico e su quello sociale.

Il punto di partenza dell'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 obiettivi prefissati.

Nell'ente locale non esiste un modello predefinito di *reporting*, che dipende invece dalla complessità della macchina comunale e delle molteplici finalità settoriali da perseguire; tuttavia, ricollegare il sistema di *reporting* agli obiettivi aziendali più elevati e connessi al processo di pianificazione-programmazione, consente di tenere sotto controllo la coerenza tra attività, comportamenti e risultati aziendali rispetto alle aspettative dei diversi portatori di interesse.

Il principale ambito di analisi rimane comunque il centro di costo il cui ambito consente da un lato di collegarsi al processo di pianificazione-programmazione attraverso i progetti di cui ai programmi della RPP e dall'altro di determinare ambiti organizzativi significativi in termini di risultati economici e dei relativi indicatori.

Tavola 12 - Gli elementi da riportare nel referto del controllo di gestione con riferimento a ciascun centro di costo



I principali elementi che occorre tener presente nella progettazione del sistema di *reporting*, sono:

- l'insieme delle *relazioni* che si vengono a instaurare tra persone, strumenti e norme;
- il *sistema informativo contabile* dell'ente e l'architettura dei diversi sistemi di contabilità finanziaria, economica, analitica, fiscale, ecc. Un buon sistema di *reporting* deve alimentarsi di un efficace sistema informativo contabile, che a sua volta deve garantire l'unicità delle informazioni rispetto all'oggetto da monitorare, anche se esso viene monitorato sotto diversi aspetti: finanziario, economico, patrimoniale ecc. Il Peg, quale strumento di aderenza alla fase di programmazione e di controllo, è indispensabile per garantire un buon sistema di *reporting*;
- i *fruttori del sistema*: essi possono essere rappresentati dai dirigenti, dai responsabili, ma anche dalla direzione generale e dai politici;
- gli *indicatori* ritenuti più significativi rispetto all'oggetto da esaminare;
- la *periodicità dei report*, che dipende, dal tipo di organizzazione, dalla minore o maggiore complessità aziendale e dall'oggetto da mo-

nitorare. La periodicità ottimale negli enti locali sarebbe quella trimestrale/quadrimestrale, che consente di legare i report agli adempimenti infrannuali disposti dall'ordinamento finanziario e contabile;

- la *tempestività* necessaria a supportare il management nell'assumere decisioni.

Una nota finale riguarda il Referto che gli enti devono trasmettere alla Corte dei conti, ai sensi dell'art. 198bis, che non è stato modificato dalla riforma dei sistemi di controllo interni introdotta dal D.L. n. 174/2012 (18). Sotto certi aspetti risulta un obbligo superato o quanto meno non coordinato con il novellato art. 148, c. 1, Tuel che impone agli enti la trasmissione di una relazione semestrale sulla efficacia e sull'adeguatezza dei controlli interni adottato sulla base delle Linee guida della Corte dei conti. Tale adempimento, considerati anche i contenuti delle prime Linee guide approvate con delibera 4/2013/Sez. Aut/INPR del 18 febbraio 2013, costituirebbe "un duplicato" di quello "nuovo" e non aggiungerebbe ulteriori elementi a quanto già richiesto con le stesse Linee guida, rappresentando un adempimento "isolato" rispetto alla visione ormai "globale" dei nuovi sistemi di controllo.

Si riportano, in conclusione (cfr. **tavola 13**), gli elementi che il referto del sistema del controllo di gestione dovrebbe contenere e mettere in evidenza, significando che tale referto costituisce la sintesi finale di un lungo processo che partendo dalla pianificazione intende "riferire" circa il grado di economicità, di efficienza ed efficacia raggiunto dall'ente in un periodo di analisi specifico.

4.5. Il benchmarking

Il *benchmarking* rappresenta una particolare *tecnica di management* per il controllo di processi e delle attività gestionali, rivolta a generare l'eccellenza in termini qualitativi nei processi e nei prodotti/servizi, oltre che a concretizzare maggiori contributi per il sistema informativo finalizzato alla definizione di strategie aziendali. Si può, inoltre, affermare che il *benchmarking* è la tecnica di monitoraggio e di misurazione continua della dinamica dei processi gestionali per mezzo dell'individuazione di indicatori di prestazione, con la finalità della ricerca e del conseguimento dell'eccellenza, impiegando procedure di confronto con un riferimento dichiarato come il migliore esistente e tradotto a sua volta in *standard* di prestazione. Il *benchmarking*, stimola in questo modo un processo di miglioramento continuo interno/esterno, produce i suoi effetti non solo sugli aspetti operativi del controllo di gestione, ma anche, come conseguenza, su tutte le fasi del processo per l'individuazione della strategia, della formulazione operativa della strategia, della implementazione della stessa.

(18) Cfr. C. D'Aries - A. Nonini, "Quale modello di referto del controllo di gestione destinato alla Corte dei conti", in *Azienditalia*, n. 3/2011, pagg. 197-205.

Tavola 13 - 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 Centro di Costo assicura una "unitarietà" informativa significativa e non fuorviante per tutti i destinatari del Referto, compresa la Corte dei Conti</p>		

Per aver successo, il *benchmarking*:

- non deve ridursi a una sterile analisi degli indicatori di *performance*, senza un'analisi penetrante dei fenomeni e dei processi osservati, individuando, invece, le cause che li hanno provocati;
- non deve portare ad un campo di indagine né eccessivamente limitato né altrettanto vasto;
- non deve mirare a vantaggi immediati ma duraturi e consoni all'azienda che usufruisce di tale tecnica.

Tra i maggiori benefici ottenibili si possono evidenziare:

- riduzione dei costi;
- miglior servizio alla utenza;
- incremento di produttività;
- miglioramento della qualità "interna" ed "esterna".

I possibili vantaggi apportati alla gestione dell'ente locale con l'introduzione del *benchmarking*

- Standard di performance individuati in coerenza al sistema delle esigenze/bisogni del cliente/utente
- Formulazione di obiettivi quali-quantitativi di realistico raggiungimento, in quanto già realizzati nella prassi da altri enti
- Costante e sistematico processo di revisione del sistema delle operazioni aziendali per perseguire obiettivi di continuo miglioramento
- Riduzione del tradizionale atteggiamento di resistenza al cambiamento nel *management*
- Incentivo alla creazione di consenso nel processo di formulazione degli obiettivi
- Implementazioni di modalità operative altrimenti non individuabili se non confrontandosi con l'esterno
- Marcata propensione a recepire forme di innovazioni gestionali ed organizzative secondo l'ottica di "customer driver" (rinnovato ruolo del cittadino/utente/cliente/)
- Migliore qualità delle informazioni utili per le decisioni in quanto provenienti da una scala base concettuale
- Maggiore correttezza nella valutazione del reale orientamento al cliente/utente
- Agevole individuazione delle aree critiche della gestione
- Facilitazione delle relazioni tra le diverse unità organizzative dell'ente grazie all'impiego di gruppi di intervento interfunzionali
- Favorisce nel management la consapevolezza relativamente alla produttività e alla qualità
- Origina un processo di apprendimento in grado di autoalimentarsi
- Utilità delle informazioni ricercate ai fini della realizzazione di progetti di *business process reengineering*
- Può essere applicato alle tre determinanti essenziali della performance aziendale, vale a dire: costi, tempi e qualità

Il *benchmarking* è considerato una tecnica di *management* che nelle aziende private italiane ha trovato introduzione soprattutto negli anni novanta in occasione della sempre più intensa complessità della gestione, congiuntamente al costante aumento dei costi di struttura; tali elementi, infatti, hanno reso sempre più difficoltose le misurazioni dei processi *interni* all'impresa, sia con riferimento alle imprese *profit* sia a quelle *non profit*.

Relativamente all'ente locale, si possono distinguere due principali linee attuative:

- la prima riguarda i raffronti tra l'ente ed i valori medi della fascia demografica o della zona geografica di appartenenza;
- la seconda, considera i raffronti tra le gestioni complessive o le gestioni dei singoli servizi di enti soggettivamente diversi, ma gestionalmente similari.

I confronti avvengono sulla base di sistemi di indici o indicatori opportunamente preselezionati in base al valore segnaletico attribuito a ciascuno e all'insieme di essi.

I raffronti con i valori medi della fascia dei comuni di appartenenza sono diretti a individuare la posizione occupata dall'ente. I valori medi utilizzati in questo tipo di analisi possono riguardare:

- il gettito *pro-capite* delle imposte e delle tasse locali, la spesa del personale *pro-capite* e in percentuale sulle spese correnti, ecc;
- dati economici relativi ai servizi pubblici a domanda individuale;
- dati relativi alla qualità dei servizi offerti.

I raffronti con i valori medi possono assumere particolare valore se-
gnalatico in occasione della programmazione dell'ente, anche in
considerazione della maggiore autonomia finanziaria e tributaria
dell'ente locale e della irreversibile riduzione dei trasferimenti stata-
li. Oltre ai valori medi, assume interesse confrontare i risultati del-
l'ente con i risultati di esperienze diverse che sono caratterizzate
da livelli di eccellenza riconosciuti.

Ai fini dell'utilizzo di questo strumento è necessario che gli enti sia-
no dotati di un sistema di controlli supportato da un sistema infor-
mativo che consenta l'elaborazione di report di confronto in relazio-
ne alle diverse esigenze dell'ente stesso.

Di seguito sono proposte due analisi effettuate attraverso la valuta-
zione della gestione economica di due servizi a domanda individuale
la farmacia comunale e il servizio di refezione scolastica.

In relazione ad entrambi i servizi viene proposta una analisi sul con-
to economico a valore aggiunto dei due servizi che evidenzia margi-
ni di miglioramento del Comune di "Belvedere" rispetto a dati
benchmarking (ritenuti di eccellenza) per i rispettivi settori, grazie
anche alla applicazione della *swot analysis* (analisi dei punti di
forza e di debolezza).

Tavola 14 - Benchmark servizio farmacia

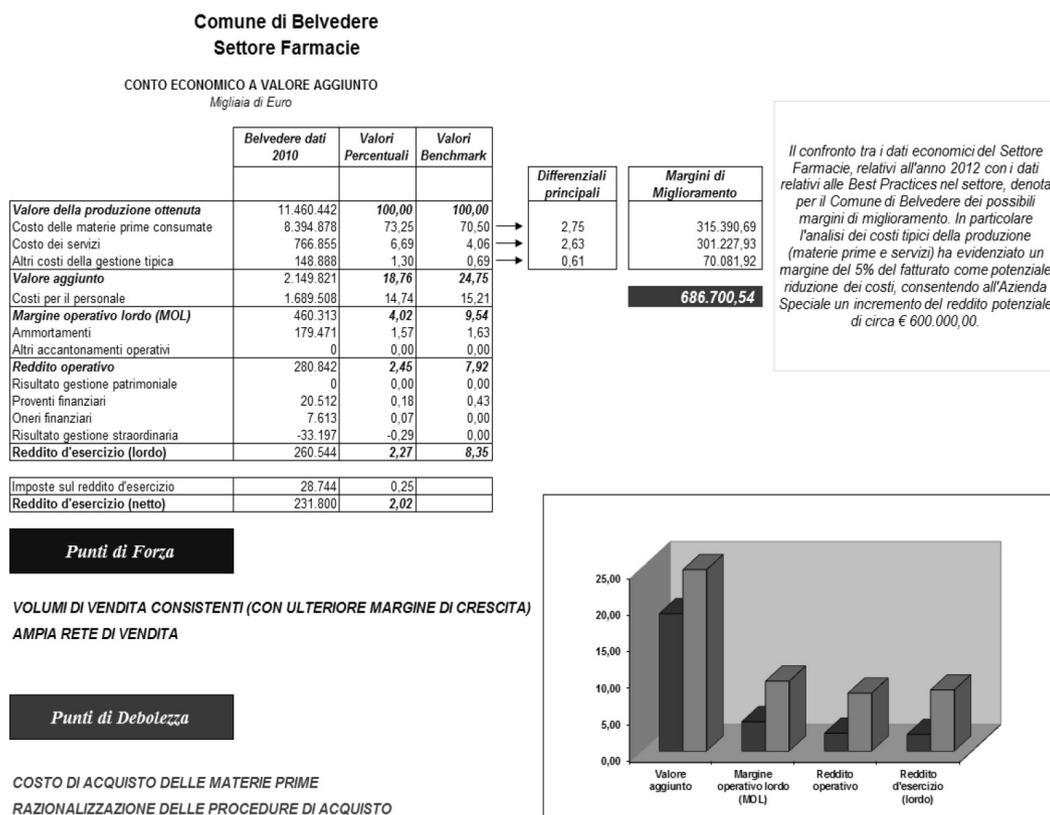


Tavola 15 - Benchmark servizio mense

Comune di Belvedere Settore Mense		
CONTO ECONOMICO A VALORE AGGIUNTO <i>Migliaia di Euro</i>		
	<i>Belvedere dati 2010</i>	<i>Valori Percentuali</i>
Ricavi netti di vendita	2.393.842	96,27
Ricavi accessori	92.717	3,73
Variazione rimanenze	0	0,00
Costruzioni interne	0	0,00
Valore della produzione ottenuta	2.486.559	100,00
Costo delle materie prime consumate	0	0,00
Costo dei servizi	2.855.103	114,82
Altri costi della gestione tipica	12.429	0,50
Valore aggiunto	-380.973	-15,32
Costi per il personale	227.649	9,16
Margine operativo lordo (MOL)	-608.622	-24,48
Ammortamenti	142.702	5,74
Altri accantonamenti operativi	0	0,00
Reddito operativo	-751.324	-30,22
Risultato gestione patrimoniale	0	0,00
Proventi finanziari	3.928	0,16
Oneri finanziari	23.484	0,94
Risultato gestione straordinaria	-539	-0,02
Reddito d'esercizio (lordo)	-771.469	-31,03
Imposte sul reddito d'esercizio	6.077	0,24
Reddito d'esercizio (netto)	-777.546	-31,27

di cui Costo Pasti
2.693.530,00

Costo Pasto Unitario	Margini di Miglioramento
€ 4,12	Costo Pasto Unitario Benchmark Mercato € 3,50
Numero Pasti 653.769	Costo dei Pasti Totale 2.288.192,96
Margine di miglioramento	405.337,04

L'analisi dei dati economici del Settore Mense, relativi all'anno 2012, ha delineato per il Comune di Belvedere dei margini di miglioramento. In particolare l'analisi dei costi di fornitura pasti, in considerazione dell'elevato numero di pasti ha evidenziato la possibilità di ottenere una riduzione del costo unitario del pasto, da l'attuale € 4,12 per pasto ad un valore obiettivo di € 3,50. Tale obiettivo consentirebbe una riduzione di circa € 400.000,00 dei costi complessivi del settore.

<p style="text-align: center;">Punti di Forza</p> <p>1 TARIFE DI VENDITA IN GRADO DI GARANTIRE UN'ELEVATA COPERTURA DEI COSTI DEL SERVIZIO</p>	<p style="text-align: center;">Punti di Debolezza</p> <p>1 ELEVATO VOLUME DEI CREDITI IN SOFFERENZA DA SOTTOPORRE AD EVENTUALE SVALUTAZIONE</p> <p>2 RILEVAZIONE DELLA QUALITA' E DEL GRADIMENTO</p> <p>3 COSTO DI ACQUISTO DEI PASTI</p>
---	--

Bibliografia essenziale

Anthony, R. N. - Young D. W., *Controllo di gestione per il settore non profit*, McGraw-Hill, Milano, 1992

Behn R.D., *Why measure performance? Different purposes require different measures*, *Public Administration Review*, 63, 586-606, 2003

Ciammaichella E., *La guida McGraw-Hill al Controllo di Gestione*, McGraw-Hill libri Italia S.r.l., Milano, 1994

Coda V., *L'orientamento strategico dell'impresa*, Torino, 1998

Curristine T., *Performance information in the budget process: results of OECD 2005 questionnaire*, *OECD Journal on Budgeting*, 5(2), 87-131, 2005b

D'Alessio L., *Il controllo di efficienza nelle aziende pubbliche*, Napoli, 1989

D'Aries C. - Mazzara L., *Enti locali: il sistema informatico contabile - Dalla pianificazione alla rendicontazione dei risultati*, Milano, III ed., 2006

D'Aries C., *Il controllo di gestione negli enti locali*, Il Sole 24 Ore, II Ed., 2003

D'Aries C., *Il controllo di gestione e la "creazione di valore" per la collettività*, in *Azienditalia*, 1/2003

De Bruijn H., *Managing Performance in the Public Sector*, London, Routledge, 2004

Farneti G. - Mazzara L. - Savioli G., *Il sistema degli indicatori negli Enti Locali*, Torino, 1996

Kaplan R. S. and Norton D.P., *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston, MA, Harvard Business School Press, 1996

Ponzo S., *Il sistema delle informazioni per la pianificazione e il controllo nelle pubbliche amministrazioni*, Milano, 2009