

DIPARTIMENTO DI IMPRESA E MANAGEMENT

CATTEDRA: CONTROLLO DI GESTIONE

*“Il controllo di gestione negli enti locali:
analisi del comune di Niscemi”*

Relatore

Prof . Alberto Incollingo

Candidato

Vincenzo Incarbone

Matr. N. 152531

Anno accademico 2010/2011

INDICE

Introduzione pag. 6

Capitolo 1

L'azienda ente locale

- 1. *L'ente locale come azienda: caratteristiche principali*..... pag. 8
- 2. *Assetto organizzativo* >> 9
- 3. *Efficacia efficienza ed economicità*..... >>10
- 4. *I sistemi di controllo negli enti locali*..... >>12
- 5. *Pianificazione e programmazione strategica*..... >>13

Capitolo 2

Il controllo di gestione

- 1. *Controllo e gestione* pag.16
- 2. *Definizione normativa*..... >> 17
- 3. *Caratteristiche e principi* >> 17
- 4. *Il controllo dei costi* >> 18
- 5. *Fasi del processo* >>18
- 6. *Centri di responsabilità* >>20

Capitolo 3

Strumenti per il controllo di gestione

- 1. *Programmi e piani*
 - 1.1 *La relazione previsionale e programmatica*..... >> 23
 - 1.2 *Il bilancio pluriennale* >> 24

1.3	<i>Il bilancio di previsione annuale</i>	>>25
1.4	<i>Il piano esecutivo di gestione</i>	>>27
1.5	<i>Il piano dettagliato degli obiettivi</i>	>>30
2..La contabilità generale ai fini della rendicontazione		
2.1	<i>Il conto economico</i>	>>32
2.2	<i>Il conto del patrimonio</i>	>>33
3 .Contabilità finanziaria e contabilità economica		
3.1	<i>Il prospetto di conciliazione</i>	>>36
4.La contabilità analitica		
4.1	<i>Percorsi della contabilità analitica</i>	>>39
4.2	<i>Utilizzi della contabilità analitica</i>	>>41
5. Gli indicatori di risultato		
5.1	<i>Gli indicatori di efficienza</i>	>> 44
5.2	<i>Gli indicatori di efficacia</i>	>> 45
6.Il sistema di reporting		

Capitolo 4.

Il comune di Niscemi

1.	<i>Analisi globale</i>	>>50
2.	<i>Principali indicatori</i>	>>56
3.	<i>Funzione di istruzione pubblica</i>	>>59
4.	<i>Assistenza e servizi ai cittadini</i>	>>60

Conclusioni

BIBLIOGRAFIA

Azienditalia, n. 1, 2008 *“Il sistema di controllo di gestione nei comuni”*.

Borgonovi Elio: *“Ripensare le amministrazioni pubbliche. Tendenze evolutive e percorsi di approfondimento”*, EGEA, 2005.

Borgonovi Elio: *“Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche”* EGEA, 2004.

Enti locali: *“Enti locali, Controlli a tutto campo”* venerdì, 5 marzo 2010.

Farneti Giuseppe: *“Enti Locali - Bilanci Gestione Controllo Servizi”* Milano, Ipsoa, 2005.

Farneti Giuseppe: *“Gestione e contabilita' dell'ente locale”* Rimini, Maggioli SPA, 2005.

Giusepponi Katia (a cura di): *“L'evoluzione del controllo di gestione nelle realtà pubbliche”* Sistemi editoriali Se, 2005.

Giusepponi Katia: *“Il bilancio sociale degli enti locali. Contenuti e relazioni con il controllo di gestione”*, Editore Giuffrè, 2004.

Mussari Riccardo (a cura di): *“Manuale operativo per il controllo di gestione”* Rubbettino Ed., Catanzaro, 2001.

Mussari Riccardo , Grossi Giuseppe , Monfardini Patrizio :*“Le performance dell'azienda pubblica locale”*, Editore: CEDAM, 2005.

Paolone Giuseppe: *“Il sistema di bilancio negli enti locali”*
Sistemi Editoriali, 2006.

Propersi Adriano: *“Contabilità e bilanci negli enti locali; contabilità finanziaria, bilanci programmazione e controllo di gestione”* Ed. Franco-Angeli, 2006.

Soldano Antonio: *“Programmazione finanziaria e controllo di gestione”*
EDK editore s.l.r., marzo 2009.

T.U.E.L. *Testo Unico degli Enti Locali: D.lgs n. 267/2000.*

Ziruolo Andrea: *“Il sistema di bilancio degli Enti Locali”* - Gruppo editoriale Esselibri Simone, febbraio 2006.

INTRODUZIONE

Le esigenze dei nostri tempi hanno portato l'azione dei Governi a riordinare la struttura degli enti locali affinché essi possano erogare servizi di qualità migliore alla collettività, ma anche e soprattutto, viste le avverse condizioni economiche attuali, contenere la spesa pubblica.

Per questo ultimo intento i legislatori, sostenuti da numerosi studiosi, hanno affermato che agli enti locali sia necessario applicare sistemi di gestione e di controllo tipici delle aziende private per concretizzare il principio dell'economicità: obiettivo eticamente più doveroso nel settore pubblico, in quanto utilizza risorse collettive.

In questo contesto situazionale può essere inserito il controllo di gestione, processo che può definirsi come un insieme di operazioni, strutturate e fondate su processi di rilevazione, misurazione, analisi e comunicazione, dirette ad agevolare la coerente attuazione delle finalità istituzionali, consentendo una verifica costante dei traguardi conseguibili e della relativa ottimalità.

Tale processo, pur essendo uno strumento interno, assolve alla funzione di "mezzo" attraverso il quale gli enti locali verificano lo stato di attuazione degli obiettivi programmati, rendendo possibile il perseguimento dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità, attraverso l'analisi delle risorse acquisite, la comparazione tra costi, quantità e qualità dei servizi offerti.

Quindi, il controllo di gestione appare essere lo strumento idoneo al monitoraggio delle spese e delle performance degli enti pubblici.

Oggi giorno, però, sembra non essere decollato all'interno degli enti, forse per la carenza di "cultura" aziendalistica dei dipendenti che hanno, piuttosto, una formazione prevalentemente giuridica. Il seguente elaborato si propone di evidenziare le caratteristiche principali dell'azienda "Ente locale", focalizzando l'attenzione sull'opportunità di implementare un adeguato sistema di controllo sulla gestione; controllo finalizzato al costante monitoraggio dei risultati in termini di efficacia, efficienza ed economicità.

L'obiettivo principale è, dunque, dimostrare, attraverso una disamina concreta, come il controllo di gestione si possa applicare all'ente locale, nella logica della trasparenza e dell'obiettività nella amministrazione della cosa pubblica.

La prima parte dell'elaborato sviluppa ampiamente gli aspetti teorici del controllo di gestione e le sue modalità di attuazione; la seconda parte viene dedicata all'applicazione dei concetti esposti, ad una fattispecie concreta, rappresentata dal Comune di Niscemi, modesta cittadina siciliana.

Prima di approfondire il tema centrale, è bene effettuare una descrizione della struttura e delle varie differenze tra azienda privata e “azienda ente locale” ed individuare quali siano i principali strumenti utili ad implementare un efficace sistema di controlli interni.

Capitolo 1

L'azienda ente locale

1. L'ente locale come impresa: caratteristiche principali

Gli enti locali esistono e operano con il fine di assicurare a tutti i membri della collettività la soddisfazione dei bisogni pubblici.

Tale attività, vista la sua importanza non può essere lasciata al libero operare del mercato.

Come ci insegna A. Amaduzzi ¹, gli enti pubblici possono essere inquadrati quali aziende produttrici di servizi senza finalità di lucro oppure come aziende di erogazione.

Tale concetto di ente locale-azienda va approfondito in quanto non si possono paragonare gli enti locali alle aziende private.

Se infatti nelle imprese si può continuamente misurare la redditività, che deriva dal confronto con il mercato, così non è possibile nelle aziende pubbliche: l'accrescimento e la creazione di valore si misurano mediante la qualità dei servizi offerti ai cittadini che diventano l'indice di redditività dell'ente.

L'assenza del reddito, indicatore sintetico di economicità, efficacia ed efficienza, è il problema più grave in quanto rende difficile il monitoraggio di tali performance; per questo motivo è necessario agire sui costi di produzione-erogazione cercando di minimizzarli.

Un'altra caratteristica che risulta rilevante ai fini del controllo, è la tendenza degli enti ad assumere la natura di aziende di servizi con pregi e difetti del settore, quali, per esempio, la difficoltà di determinare quantità e qualità dei servizi erogati non potendo esse essere giudicate su basi soggettive per la mancanza di standard oggettivi, oppure l'inconveniente inutilizzo della capacità produttiva in caso di domanda scarsa.

¹ Noto economista e aziendalista italiano, Professore emerito dell'Università di Roma e di Catania; Rettore dell'Università di Bari.

L'ente locale è poi sottoposto a maggiori vincoli sulla definizione di obiettivi e strategie in quanto deve operare in conformità alle direttive impartite dalla legge o agli statuti che specificano i tipi di servizi che si possono fornire.

Una peculiarità effettivamente rilevante consiste nel fatto che la direzione dei centri di responsabilità non viene affidata a manager, ma a tecnici che danno un peso inadeguato alle conseguenze economiche delle loro decisioni, privilegiando scelte tecniche.

Nell'azienda ente locale spesso le linee di responsabilità non sono chiare; mancano azionisti, mentre gli amministratori, scelti per motivi politici e non per la loro effettiva capacità di governare, non sono a conoscenza dei problemi che un'azienda pubblica deve affrontare; ciò si riflette sulla qualità delle decisioni.

Tali decisioni diventano il risultato di una molteplicità di pressioni provenienti dall'opinione pubblica, che può favorire obiettivi a breve termine e decisioni programmatiche non supportate da analisi economiche.

2. Assetto organizzativo

La struttura organizzativa degli enti è un elemento centrale nei sistemi di controllo di gestione perché si cerca di progettare in funzione degli obiettivi programmati.

Esaminando le caratteristiche organizzative ed operative degli apparati burocratici degli enti locali, risulta che la struttura è articolata in relazione alla "competenza decisionale" e non in rapporto alla funzione da assolvere ed alla natura dei problemi da affrontare.

La maggior parte delle amministrazioni ancora oggi è caratterizzata da configurazioni organizzative a canne d'organo, ignorando assetti di tipo matriciale, idonei a migliorare il processo decisionale.

Esse tendono ad articolarsi in modelli decisionali esclusivamente gerarchici, trascurando le necessità di organizzare gruppi di attività che siano strumentali allo svolgimento di una determinata funzione o alla realizzazione di un determinato servizio.

Risultano infatti quasi del tutto assenti gli organi di staff, come comitati di programmazione o strutture di integrazione che potrebbero formarsi per affrontare problemi interfunzionali, rendendo più snella la pratica decisionale.

Il potere tende a strutturarsi per ambiti di competenza ben delineati come i settori, gli assessorati, che assumono tra le proprie finalità principali la difesa della propria autonomia, dando vita a culture organizzative fondate sulla separatezza.

Si crea, per un verso un forte senso di appartenenza ad un ufficio o gruppo, che però può trasformarsi nella tendenza a considerare solo gli obiettivi della propria unità, trascurando le finalità generali dell'ente e le necessità delle altre articolazioni organizzative².

Questa situazione è stata messa in discussione dal processo di riforme iniziato negli anni novanta che ha fornito i principi a cui si deve ispirare la struttura organizzativa degli enti locali³.

Principi come quello della semplificazione con il quale il legislatore ha imposto il superamento della logica adempimentale, definendo inutili le duplicazioni di atti e di documenti che si traducono in inefficienze gestionali.

Da sottolineare è anche il principio del buon andamento che pone l'attenzione sui costi di gestione implicando il necessario risanamento della struttura organizzativa

3. Efficienza efficacia ed economicità

La definizione di *efficienza, efficacia ed economicità* appare molto utile al fine di inquadrare gli strumenti di controllo della gestione degli enti locali.

L'efficienza è la capacità di un'organizzazione di realizzare la massima quantità di beni o servizi utilizzando la minima quantità di risorse.

In letteratura si possono distinguere due tipi di efficienza: interna ed esterna.

La prima è riferita a rapporti tra risultati fisici di produzione e quantità di fattori produttivi utilizzati: a tal proposito si parla di produttività.

² Fonte: "Ripensare le amministrazioni pubbliche. Tendenze evolutive e percorsi di approfondimento" di Elio Borgonovi.

³ La legge 15 marzo 1997, n. 59, recante Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della Pubblica Amministrazione e per la semplificazione amministrativa, nota come Legge Bassanini, e successive modifiche e integrazioni.

L' utilizzo improprio delle risorse come gli sprechi sono la principale causa di inefficienze nel settore pubblico. Questo tipo di problemi può essere rilevato attraverso indicatori di costo, di produttività o rendimento.

L' efficienza esterna è concettualmente originata dall' andamento dei prezzi dei fattori che determinano l' andamento dei costi.

Acquisire fattori produttivi al più basso costo, a parità di qualità, influenza l' efficienza soprattutto negli enti locali dove le risorse sono limitate.

L' efficacia va intesa come la capacità della struttura considerata di raggiungere gli obiettivi prefissati e, contemporaneamente, ottimizzare il grado di soddisfazione degli utenti.

Essa è associata alla qualità dei servizi e quindi a concetti difficilmente misurabili come la rapidità, l'accessibilità e l' affidabilità di un servizio.

È possibile distinguere tra efficacia intermedia, ossia l' insieme di provvedimenti avallati per raggiungere i traguardi finali ed efficacia finale misurata in termini di traguardi finali.

Negli enti locali suscita maggiore interesse la possibilità di misurare anche l' efficacia gestionale e, soprattutto, l' efficacia sociale.

La prima è riferita al contesto interno dell' ente e quindi verrà misurato attraverso il grado di raggiungimento degli obiettivi definiti in fase di programmazione.

La seconda tipologia di efficacia riguarda il rapporto dell' ente locale con il suo ambiente esterno di riferimento. Misura la sua capacità di far fronte, mediante l' erogazione dei servizi, ai bisogni dei cittadini-utenti.

Il sistema azienda ente locale, al pari di ogni altro sistema aziendale, per sopravvivere deve ricercare condizioni di equilibrio (economicità) “atte a valere nel tempo”.

Per economicità di gestione si intende quindi il conseguimento nel tempo dell' equilibrio costi/ricavi, che costituisce il presupposto essenziale per l' ottenimento del pareggio economico e del bilancio richiesto dalla legge.

A tal fine si rende necessario l' utilizzo degli strumenti di controllo propri delle imprese e vanno individuati specifici indicatori che costituiscono un utile strumento per integrare le informazioni di chi deve decidere. Tali indicatori possono essere individuati per esempio nei rapporti tra costi/ricavi, venendo così a conoscenza del grado di copertura delle spese.

Gli enti locali possono altresì ricercare le condizioni di economicità attraverso strumenti di programmazione e controllo che il legislatore ha reso obbligatori per correggere la scarsa attenzione dei dirigenti pubblici a gestire la spesa.

4. I sistemi di controllo negli enti locali

La mancanza di un indicatore di “competitività” quale il reddito, rende necessario nonché essenziale costruire un ampio e scrupoloso sistema di controlli interni tra cui il controllo di gestione.

Il sistema dei controlli interni a partire dagli anni 90 ha subito un profondo cambiamento che si è concretizzato con il passaggio da un regime in cui erano favoriti i controlli preventivi di legittimità e di merito sugli atti a un regime in cui predominano i controlli sull’attività gestionale.

Tale evoluzione è stata resa possibile dalla separazione dei poteri di indirizzo e di controllo politico, spettanti agli organi di governo, dai poteri di gestione amministrativo-finanziaria spettanti ai dirigenti⁴.

Questo ciclo di riforme ha avuto l’obiettivo di abbandonare la vecchia cultura burocratica per abbracciare quella manageriale; il cosiddetto processo di “Aziendalizzazione”.

I processi di cambiamento sono stati introdotti dalla legge n. 142/1990, ma una disciplina più approfondita si è avuta con il decreto legislativo n. 77/1995 che ha stabilito i principi generali per il controllo di gestione indicandone le finalità e lasciando all’ autonomia degli enti l’ impostazione di tale funzione.

L’ impalcatura dei controlli interni è stata poi definitivamente disegnata dal D.Lgs. n. 286/1999 che individua e definisce quattro tipologie di controlli interni:

- Controllo di regolarità amministrativa e contabile, finalizzato a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell’ azione amministrativa.
- Controllo di gestione, finalizzato a ottimizzare il rapporto fra costi e risultati.

⁴ Uno dei criteri ispiratori della riforma è il *principio di separazione tra politica e amministrazione*, enunciato nell’art. 4 del D.Lgs. 165/2001, e che, nelle intenzioni, stabilisce una separazione netta tra politica e gestione.

- Valutazione del personale, con lo scopo di apprezzare le prestazioni dei dirigenti e i loro orientamenti organizzativi.
- Valutazione e controllo strategico, finalizzato a verificare l'effettiva attuazione delle scelte compiute dagli organi di governo.

Le ultime due forme di controllo servono soprattutto a determinare la componente retributiva, legata al risultato gestionale, mentre le altre due hanno la funzione di guida al raggiungimento degli obiettivi gestionali e strategici.

Questa diversità non impone che i quattro tipi di controllo siano tra loro indipendenti in quanto operativamente fanno parte dello stesso sistema informativo.

Tutte le norme che disciplinano i principi generali del controllo sono stati riuniti nel testo unico degli enti locali (T.U.E.L.) approvato dal D.Lgs. n.267/2000.

È chiaro, quindi, che negli anni si è voluto costruire un quadro di monitoraggi per rispondere all'esigenza del buon andamento della Pubblica amministrazione e al miglioramento della qualità dei servizi offerti ai cittadini.

Si rende altresì necessario quel tipo di controllo democratico, attraverso la verifica elettorale o con qualunque altro giudizio espresso dai cittadini, ancora oggi mancante per l'inadeguata o incomprendibile pubblicità dei traguardi ottenuti dall'ente.

Infatti il cittadino, non essendo informato sui costi dei servizi e sulle potenziali aree di inefficienza, non può assolvere a tale specifico compito di controllore.

Questo è il cosiddetto controllo sociale, l'unico potenziale strumento di mercato che il cittadino possiede per spingere al cambiamento l'azienda pubblica⁵.

5. Pianificazione e programmazione strategica

Fino a pochi anni fa nelle amministrazioni pubbliche concetti quali pianificazione e programmazione erano del tutto assenti e sconosciuti.

⁵ Fonte: "Enti locali, Controlli a tutto campo" Enti locali, venerdì, 5 marzo 2010.

Questi strumenti appartenenti alla sfera aziendalistica privata, sono stati introdotti nel mondo pubblico a seguito di una lunga serie di riforme, iniziate negli anni 90, che hanno mutato l'assetto organizzativo e gestionale di tali organizzazioni⁶.

La pianificazione di un ente avviene in primis in ambito politico: il vertice dell'istituzione, per esempio il sindaco, espone nel suo programma elettorale l'indirizzo strategico e gli obiettivi che, insieme al suo gruppo di governo dovrà realizzare.

Le linee guida di indirizzo politico-strategico vengono poi tradotte in programmi operativi di gestione durante l'intera carica.

Successivamente si dà inizio alla pianificazione vera e propria della gestione dove sono menzionate le specifiche risorse che verranno utilizzate per il raggiungimento degli obiettivi pianificati.

Questa è la cosiddetta programmazione operativa che definisce le attività di medio-lungo periodo e stabilisce, in termini di macro aree, le risorse da assegnare a ciascun progetto, evidenziando così la mission dell'ente.

A questo punto, l'organo politico, il consiglio comunale, predisponde una serie di documenti: la relazione previsionale e programmatica, documento di piano dove vengono esposte tutte le attività gestionali dell'ente; il bilancio pluriennale che indica l'ammontare delle spese e delle entrate che si pensa di conseguire per ognuno degli anni considerati.

I programmi e i progetti stabiliti per essere realizzati devono tradursi in obiettivi annuali e operativi individuando le attività da svolgere e i responsabili gestionali che le dovranno eseguire.

Questo procedimento prende il nome di programmazione gestionale o esecutiva, realizzata attraverso la predisposizione, da parte della giunta comunale, del piano esecutivo di gestione e del piano dettagliato degli obiettivi.

Il Piano Esecutivo di Gestione (P.E.G) è uno strumento di collegamento tra politica e gestione: la giunta affida ai responsabili dei servizi gli obiettivi e le dotazioni necessarie per realizzarli.

Il Piano Dettagliato degli Obiettivi (P.D.O.), che viene formulato direttamente dal direttore generale, rappresenta il documento di programmazione operativa della gestione dove gli obiettivi del P.E.G vengono descritti in maniera dettagliata.

Nel passaggio dalla pianificazione strategica a quella operativa, possono sorgere dei conflitti tra politici e dirigenti.

⁶ La nuova stagione di riforme ha preso il via con il D.Lgs. 29/1993.

I primi, pretendono la priorità nei piani degli impegni politici con gli elettori, mentre il manager pubblico si preoccupa soprattutto di intraprendere solo gli obiettivi che si possono efficacemente ed economicamente realizzare con le scarse risorse a disposizione.

Ne consegue una quasi paralisi decisionale e una riduzione ai soli interventi ordinari, espressi nella direttiva annuale, non provenienti da indirizzi e obiettivi strategici.

Queste criticità possono essere risolte attivando processi di comunicazione e confronto tra il vertice politico e i vari dirigenti, impedendo che alcune attività di gestione siano assenti nelle priorità politiche.

Capitolo 2

Il controllo di gestione

1 Controllo e gestione

L' espressione controllo di gestione rappresenta una possibile traduzione italiana del termine inglese “*Management control*”.

La parola “*Control*” assume tradizionalmente, il significato di guida e non quello di ispezione o verifica formale; poi affiancare a questa “*Management*” implica che si tratta di un controllo di natura manageriale, ossia che ha avuto origine, sviluppo e applicazione in contesti di tipo aziendale. Inoltre tale espressione inglese è utile a ricordare che il controllo di gestione deve essere sempre a supporto dell' attività del management.

A tal fine un buon sistema di Controllo di Gestione (C.d. G.) deve mettere a disposizione della dirigenza quelle informazioni utili ad orientare il proprio comportamento nell' assumere decisioni che permettano il conseguimento degli obiettivi precedentemente individuati, attraverso l' efficiente impiego delle risorse.

Orientando la gestione agli obiettivi, l' oggetto del monitoraggio non è l' operato aziendale in sé, bensì i risultati che questo produce che possono essere espressi in termini quantitativo-monetari oppure qualitativi.

Con l' espressione *gestione* si intende il coordinato complesso di operazioni, compiute dagli organi che ne costituiscono la struttura, sulle risorse a disposizione dell' impresa.

Due sono i caratteri essenziali della gestione: la continuità nel tempo del suo manifestarsi e la coordinazione delle operazioni nella quale si concretizza.

Pertanto, i fatti di gestione costituiscono un insieme, la cui validità ed efficacia devono essere valutati in funzione dei risultati prodotti, in termini di capacità di soddisfare i bisogni pubblici ⁷.

⁷ Fonte: “L' evoluzione del controllo di gestione nelle realtà pubbliche”, a cura di Katia Giusepponi

2 Definizione normativa

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

Così il controllo di gestione viene definito dal D. lgs n. 77/95 noto come "Bassanini 1" che è stato poi incluso nel T.U.E.L.

3. Caratteristiche e principi

Il sistema di C.d.G., che fa riferimento all'ente nella sua globalità, necessita sia di informazioni sulle attività esterne, sia di informazioni che riguardano fatti di gestione interni.

Le operazioni esterne, ossia quelle di carattere interaziendale, si sostanziano in rapporti di scambio fra l'ente, del quale si vogliono seguire le vicende ed ogni altro soggetto economico. Questi fatti gestionali sono oggetto di rilevazione della contabilità generale.

I fatti di gestione interna si concretizzano nel movimento di beni e di servizi all'interno dell'ente stesso; movimenti finalizzati alla realizzazione di output da cedere ad altri soggetti. Lo strumento per la rilevazione dei fatti interni è la contabilità analitica.

Essendo il controllo un fenomeno continuo pone la necessità di dividerlo artificialmente in frazioni di tempo, la cui ampiezza dipende dalla natura delle decisioni da assumere e dal tipo di informazione necessaria per la determinazione dei risultati.

L'informazione rilevata tramite il CdG deve pervenire all'organo decisionale il più tempestivamente possibile, in modo tale che esso possa prendere le decisioni o le azioni correttive in tempo, senza compromettere la fattibilità dei piani ⁸.

4. Il controllo dei costi

Il legislatore ha voluto introdurre i sistemi di C.d.G. affinché nelle amministrazioni locali, come nelle aziende private, possano essere costantemente monitorati i costi, al fine di condurre analisi volte a supportare le scelte gestionali, come ad esempio l'analisi sulla convenienza economica di acquistare all'esterno un prodotto o servizio oppure svilupparlo all'interno.

Il controllo dei costi è utile ai dirigenti delle varie unità organizzative in quanto essi vengono a conoscenza della quantità effettiva delle risorse impegnate, potendo così controllarne l'andamento, tramite la rilevazione in forma piena o in forma parziale.

Nel caso della forma piena, vengono imputati al prodotto/ servizio soltanto i costi diretti, ossia i costi delle risorse direttamente impiegate per la realizzazione di un determinato bene.

Nella rilevazione in forma parziale, i costi indiretti vengono ripartiti ai beni e servizi prodotti, attraverso adeguati criteri di ribaltamento; i costi indiretti sono i costi comuni a più beni come ad esempio le funzioni generali di segreteria e direzione.

La configurazione di costo pieno può essere utile nei processi di determinazione dei prezzi di un servizio pubblico o nelle analisi di economicità.

Osservando il principio di competenza economica, i costi possono essere attribuiti ai periodi in cui sono stati conseguiti, dandone in tal modo significatività economica.

5. Fasi del processo

⁸ Fonte: "Contabilità e bilanci negli enti locali; contabilità finanziaria, bilanci programmazione e controllo di gestione" di Adriano Propersi.

Come stabilito dall' articolo 197 del T.U.E.L il di controllo si articola nelle seguenti fasi:

- Predisposizione di un piano dettagliato degli obiettivi.
- Rilevazione dei dati relativi ai costi e ai proventi, nonché rilevazione dei risultati raggiunti.
- Valutazione delle informazioni rilevate, attraverso la relazione con il piano degli obiettivi, al fine di misurarne lo stato di attuazione, nonché l' efficacia, l' efficienza e il grado di economicità dell' azione intrapresa.
- Analisi degli scostamenti e realizzazione delle eventuali azioni correttive.

La prima fase del processo ha un'importanza essenziale perché rappresenta il punto di partenza dell' intera gestione dell'ente: rappresenta, infatti, il momento in cui vengono definiti gli obiettivi programmatici, ossia i piani e i progetti che l' organo di governo intende realizzare in un periodo determinato. Gli obiettivi sono i risultati specifici attesi che devono avere le caratteristiche di chiarezza, misurabilità, raggiungibilità e condivisione all' interno della struttura ⁹.

Nella fase successiva si procede alla rilevazione dei costi e dei proventi e vengono considerati i risultati che da essi emergono.

La rilevazione di tali dati gestionali può essere:

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

⁹ Fonte: "Manuale operativo per il controllo di gestione" a cura di Riccardo Mussari .

Le ultime due fasi consistono in operazioni di reporting e valutazione in cui si confrontano i dati consuntivi con quelli previsti. La valutazione dei risultati serve per verificare il grado di attuazione degli obiettivi e di formulare le possibili azioni correttive.

Questo processo di controllo si basa sul meccanismo di feedback o retroazione che offre una precisa visione di come si è effettivamente svolta la gestione in rapporto alle finalità programmate, consentendo di promuovere interventi correttivi solo dopo che i risultati si sono manifestati. Occorre suddividere la gestione in intervalli di tempo brevi in modo da poter intervenire tempestivamente sulle disfunzioni gestionali ¹⁰.

5. Centri di responsabilità

Per consentire un efficace funzionamento del sistema di controllo occorre innanzitutto disegnare la struttura organizzativa che deve presentare caratteristiche idonee a favorire la responsabilizzazione dei soggetti di cui l'ente si compone.

Quanto appena detto presuppone che all'interno dell'organizzazione sia reso operante un sistema di deleghe, grazie al quale è possibile individuare i soggetti ai quali sono affidati gli obiettivi da raggiungere.

Per l'assegnazione degli obiettivi, la misurazione e la successiva valutazione dei risultati raggiunti occorre individuare i centri di responsabilità.

Un centro di responsabilità è un'unità organizzativa dell'azienda pubblica territoriale dove un gruppo di persone, coordinate e guidate da un unico responsabile, impiega beni e servizi per raggiungere specifici obiettivi del cui conseguimento risponde in via esclusiva il responsabile del centro ¹¹.

Appare evidente che la tipologia dei centri di responsabilità, individuabili nell'ambito degli enti locali, difficilmente si prestano ad avere centri di profitto o di ricavo e ciò a causa della forte connotazione sociale che caratterizza l'attività dell'ente stesso; i responsabili dei centri, infatti, non hanno

¹⁰ Fonte: "Enti Locali - Bilanci Gestione Controllo Servizi" di Giuseppe Farneti.

¹¹ Fonte: "Contabilità e bilanci negli enti locali; contabilità finanziaria, bilanci programmazione e controllo di gestione" di Adriano Propersi.

discrezionalità decisionale in termini di prezzi praticabili, essendo questi ultimi “prezzi politici”. Conseguentemente, i costi trovano copertura prevalentemente in proventi da trasferimento (contributi a fondo perduto) oppure in proventi di natura tributaria. Gli eventuali centri deputati all’acquisizione di proventi (ufficio tributi) non possono considerarsi come centri di ricavo in quanto non dispongono di leve manovrabili in ordine alle aliquote applicabili (disposte dalla giunta) oppure ai presupposti d’imposta. Ne consegue che, in genere, i centri di responsabilità identificabili nell’ente locale possono essere solo “di costo”, “di spesa” o “di risultato”.

Costituiscono centri di “costo” quelli in cui l’attività può essere misurata in termini quantitativi; ad esempio, la “demografia” può assurgere a centro di costo finale e l’eventuale attività può essere misurata in termini di numero di certificati rilasciati; la “manutenzione”, al contrario, si presta a centro di costo ausiliare, la cui l’attività può essere misurata in termini di numero di interventi effettuati.

Sono denominati, al contrario, centri di “spesa” quelle unità organizzative in cui l’attività non può essere espressa in termini quantitativi; ne costituiscono un esempio la segreteria generale e la direzione.

Si parla, infine, di centri di risultato se l’attività può essere misurata sia in termini quantitativi, sia in termini qualitativi: ne è un esempio la farmacia comunale.

Capitolo 3

Strumenti per il controllo di gestione

Introduzione

Il sistema informativo contabile degli enti locali può essere individuato in riferimento a tre momenti dell' azione amministrativa:

- La previsione
- La gestione
- La rendicontazione

Lo stesso Osservatorio sulla finanza e sulla contabilità degli enti locali istituito presso il Ministero dell' Interno, ha elaborato i primi suoi tre principi generali in riferimento a queste fasi.

A ognuna di esse corrispondono documenti e comportamenti operativi ben definiti dalla normativa amministrativo-contabile.

La previsione risponde all' esigenza dell' ente nel suo complesso di ricevere l' autorizzazione dall' organo di governo a operare, secondo quanto stabilito nei documenti di programmazione, quali il bilancio di previsione (annuale e pluriennale) e il piano esecutivo di gestione.

Tali documenti vengono deliberati rispettivamente dal consiglio e dalla giunta comunali e sono relativi agli indirizzi strategico-amministrativi e a quelli amministrativo-gestionali.

La gestione riguarda l'insieme delle operazioni che vengono effettuate dall'organico strutturale dell'amministrazione, una volta autorizzato con le opportune deliberazioni consiliari e della giunta.

L'azione amministrativa, oltre a essere guidata dai documenti contabili, deve anche seguire gli ordinamenti finanziari che regolano lo svolgimento delle attività necessarie al conseguimento delle entrate e al sostenimento delle spese.

Infine con la rendicontazione il legislatore chiede la dimostrazione dell'azione amministrativa, riferendosi ai risultati finanziari economici e patrimoniali attraverso la redazione del conto del bilancio, del conto economico e del conto patrimoniale¹².

1. Programmi e piani

Solamente una corretta ed adeguata determinazione dei fini può essere considerata il momento di avvio di quel complesso processo di gestione che deve portare alla realizzazione degli obiettivi stessi, avvalendosi dell'ausilio dei meccanismi di guida e di supporto rappresentati dal controllo di gestione.

Il rapporto tra pianificazione e controllo ha un ruolo significativo in un ambiente, come quello delle aziende territoriali, caratterizzato da una dinamicità crescente, favorita dalle seguenti ragioni:

- ✓ mutamenti di ordine culturale, sociale, economico tecnologico e politico che caratterizzano il nostro periodo storico;
- ✓ una significativa evoluzione e variabilità della domanda di servizi pubblici locali proveniente dai cittadini;
- ✓ il sempre maggior numero e la sempre più ampia estensione di funzioni attribuite agli enti locali in seguito all'attuazione del federalismo amministrativo.

In tali condizioni operative, connotate da un alto grado di incertezza e di variabilità, assumere scelte strategiche diventa una condizione irrinunciabile.

¹² Fonte: "Gestione e contabilità dell'ente locale" di Giuseppe Farneti.

Nell' ambito degli enti locali il processo di pianificazione strategica si materializza in precisi documenti contabili come la relazione previsionale e programmatica, il bilancio di previsione annuale e pluriennale, il piano esecutivo di gestione. Questi documenti definiscono le premesse conoscitive che servono ad alimentare il C.d.G.¹³

1.1 La relazione previsionale e programmatica

Fra gli allegati al bilancio annuale di previsione, riveste notevole importanza operativa la relazione previsionale e programmatica disciplinata dall' art. 170 del TUEL.

Tale documento rappresenta l' anello di congiunzione tra il bilancio di previsione e gli obiettivi amministrativi e politici che si intendono perseguire con l' impiego delle risorse.

La relazione opera innanzitutto una ricognizione delle caratteristiche fondamentali e degli elementi strutturali dell' ente, illustrandone: la composizione della popolazione, la configurazione del territorio e dell' economia insediata, precisandone risorse umane, strumentali e tecnologiche.

Essa deve anche prevedere, per quanto concerne le entrate, una valutazione sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento e l' andamento storico degli stessi, con i relativi vincoli.

Con riferimento alle spese, la relazione è redatta per programmi e per eventuali progetti, rilevando l' entità e l' incidenza percentuale di ciascun progetto sulla spesa corrente e quella in conto capitale.

Ciascun programma deve specificare le finalità che s' intendono perseguire, nonché le risorse umane e strumentali ad esso destinate¹⁴.

¹³ Fonte: "Manuale operativo per il controllo di gestione", a cura di Riccardo Mussari.

¹⁴ Fonte: "Il sistema di bilancio degli Enti Locali" di Andrea Ziruolo.

1.2 Il bilancio pluriennale

Osservando le disposizioni dell' art. 171 del TUEL, gli enti locali devono obbligatoriamente redigere il bilancio pluriennale, che costituisce un allegato al bilancio annuale di previsione e va con esso necessariamente raccordato.

Esso è redatto in termini di competenza, con durata pari a quello della regione di appartenenza e comunque non inferiore a tre anni.

Il bilancio pluriennale deve fornire il quadro dei mezzi finanziari che si prevede di destinare per ciascuno degli anni considerati, sia alla copertura di spese correnti, sia al finanziamento delle spese per investimento.

Il bilancio pluriennale, in riferimento alle spese, è redatto per programmi, titoli, servizi, interventi, indicando per ciascuna posta l' ammontare delle spese correnti, consolidate e di sviluppo, per ognuno degli anni considerati.

È previsto l' obbligo di indicare per ciascuna risorsa all' entrata e ciascun intervento alla spesa, l' ammontare degli *accertamenti o degli impegni* risultanti dal rendiconto del penultimo anno precedente e la previsione aggiornata dell' esercizio in corso. Bisogna indicare l' ammontare delle entrate che si prevede di *accertare* e delle spese che si prevede di *impegnare* nell' esercizio a cui il bilancio si riferisce.

Gli stanziamenti previsti in tale bilancio hanno carattere autorizzatorio e sono aggiornati annualmente in sede di approvazione del bilancio annuale di previsione, realizzando così, il carattere della “*scorrevolezza*” tipico delle aziende private e molto utile ai fini del controllo di gestione.

Il bilancio pluriennale traduce in cifre gli orientamenti strategici definiti nella relazione previsionale e programmatica, prospettando, quindi, i possibili riflessi finanziari nell' attuazione delle scelte strategiche¹⁵.

1.3 .Il bilancio di previsione annuale

¹⁵ Fonte: “Programmazione finanziaria e controllo di gestione” di Antonio Soldano.

Il bilancio di previsione è il documento fondamentale per la gestione dell'ente; ha una funzione autorizzatoria, con la quale il consiglio dell'ente autorizza l'organo esecutivo ad impegnare ed accertare le risorse finanziarie per il periodo a cui il bilancio si riferisce.

Esso costituisce il documento di base per la corretta programmazione, utile anche per attivare un efficace controllo di gestione, in quanto la riforma degli anni '90 ha attribuito ad esso la funzione di strumento di guida della gestione verso l'efficacia e l'efficienza.

Le norme che lo disciplinano sono contenute nel Testo unico degli enti locali e precisamente nel titolo II, "*Programmazione e bilanci*".

La normativa prescrive che il bilancio di previsione debba riferirsi all'anno finanziario che va dal 1° gennaio al 31 dicembre di ogni anno e che esso debba essere redatto in termini di competenza, riferendosi quindi alle entrate che si prevede di realizzare e alle spese che si prevede di sostenere.

Tale documento contabile deve ispirarsi agli inderogabili principi di:

- Annualità
- Universalità
- Integrità
- Veridicità
- Attendibilità
- Pareggio finanziario
- Divieto di chiudere in disavanzo la situazione economica.

Il bilancio ha una struttura a sezioni divise: una per le entrate e una per le spese, poste una di seguito all'altra.

Nella prima delle due, quella relativa alle entrate, la struttura verticale è ordinata gradualmente in Titoli, Categorie e risorse, che si riferiscono rispettivamente alle fonti di provenienza (entrate tributarie), alla tipologia (imposte, tasse e contributi) ed infine le risorse individuano in modo particolare i singoli mezzi finanziari (es. ICI).

La sezione relativa alle spese è articolata verticalmente in Titoli, funzioni, servizi ed interventi.

I titoli classificano le spese in base alla loro natura e destinazione economica .

Le funzioni individuano le spese in relazione alla tipologia di attività svolta dall' ente (funzione di istruzione pubblica).

I servizi sono i reparti organizzativi, costituiti da persone e da mezzi designati ad un' area organizzativa dell' ente, che hanno il compito di erogare servizi ai cittadini (servizio scuola materna, servizio scuola elementare).

Il concetto di servizio va fatto corrispondere a quello di centro di responsabilità, le cui attività vengono dirette da un responsabile, ottenendo così il ricercato collegamento tra struttura organizzativa e previsioni di bilancio.

Gli interventi individuano i fattori produttivi (personale, locale adibito), ossia i mezzi per il raggiungimento del fine a cui il singolo servizio è preposto.

Gli stanziamenti previsti nei primi tre titoli costituiscono le entrate correnti, mentre quelli iscritti nel IV e V titolo rappresentano le entrate in conto capitale, che sono destinate al finanziamento degli investimenti.

Ogni intervento deve avere la cosiddetta “*copertura finanziaria*” e cioè la risorsa con la quale farvi fronte. Non si possono effettuare spese senza copertura.

Il legislatore ha fissato delle relazioni tra entrate e spese da rispettare e ricercare in ogni momento della gestione.

Tali equilibri riguardano:

- l' uguaglianza tra le entrate correnti e le spese correnti;
- l' uguaglianza tra entrate in conto capitale e le spese in conto capitale (equilibrio degli investimenti).
- Pareggio finanziario: il totale delle entrate di competenza deve essere uguale al totale delle spese di competenza (pareggio finanziario complessivo) ¹⁶.

1.4. Il piano esecutivo di gestione

¹⁶ Fonte: “Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche” di Elio Borgonovi.

Un importante strumento operativo, il piano esecutivo di gestione, è stato introdotto dal D.lgs 77/95 all' art. 11; attualmente è disciplinato dall' art. 169 del Testo unico degli enti locali

La norma prevede che l' organo esecutivo debba redigere tale documento con il quale individuare, in maniera più dettagliata rispetto al bilancio, gli obiettivi da raggiungere, affidando il compito della loro realizzazione ai responsabili dei servizi. È il piano delle responsabilità gestionali, in cui gli obiettivi vengono affidati a un dirigente che se ne assume l' onere in termini di risultato e di gestione.

L' assegnazione della responsabilità comporta la preventiva individuazione, all' interno della struttura organizzativa, di un sistema di centri di responsabilità in cui sono individuati i centri di costo, i centri di spesa e i centri di entrata su cui si basa il processo del C.d.G.

Per agevolare il controllo di gestione, il Piano Esecutivo di Gestione (PEG) deve evidenziare le seguenti informazioni:

- centri di costo in cui si articolano i servizi e i centri di responsabilità trasversali;
- definizione degli obiettivi con riferimento all'attività dell'Ente;
- Definizione degli obiettivi con riferimento ai singoli centri di responsabilità.

In tale disegno, il PEG diventa lo strumento tecnico-contabile con il quale si individuano e si assegnano gli obiettivi della gestione, lo strumento che nella prassi aziendale viene definito budget.

Esso, non solo assume la valenza di strumento di budgeting, ma permette anche una valutazione in fase concomitante e in fase consuntiva dei risultati conseguiti ¹⁷.

Le tappe del PEG:

- 1) La Giunta individua, sulla base della programmazione effettuata dal Consiglio, con il bilancio ed i suoi allegati, gli obiettivi da realizzare.
- 2) Unitamente ai Responsabili dei Servizi viene valutata la compatibilità di massima degli stessi obiettivi con le risorse di cui l'ente può disporre.
- 3) I Responsabili predispongono le proposte relative ai *budget* di ciascun servizio, unità organizzativa o centro autonomo di costo, in relazione alle previsioni al bi-

¹⁷ Fonte: "Programmazione finanziaria e controllo di gestione" di Antonio Soldano.

lancio annuale, del quale il *budget* stesso costituisce, a livello di Servizio, la quota parte di cui ogni Responsabile può disporre.

- 4) La Giunta verifica la corrispondenza delle proposte al programma ed agli obiettivi prefissati, nonché la compatibilità finanziaria complessiva, tenuto conto anche dei tempi di realizzazione previsti.
- 5) Il Direttore Generale predisponde, sotto il profilo formale, la proposta di P.E.G.
- 6) Discusse e definite le eventuali modifiche, il P.E.G. viene formalizzato in via definitiva attraverso l'approvazione.

Il PEG nasce insieme al bilancio preventivo, ma comporta una più analitica determinazione degli obiettivi e quindi, ai fini di un'ottima gestione, occorrerà che siano determinati idonei indicatori o parametri gestionali per i vari servizi che costituiranno una guida per l'operatività ed efficacia del piano stesso.

Questi consentiranno di seguire l'andamento della gestione per verificare che non ci siano scostamenti da quanto previsto ¹⁸.

Il PEG è composto da:

- Una sezione descrittiva nella quale si esplicitano gli obiettivi mediante l'individuazione dei programmi e dei progetti affidati all'unità organizzativa. Pertanto, per ogni progetto, vengono evidenziati i risultati attesi per mezzo di indicatori, i quali devono poter esprimere, sia il contenuto economico in senso stretto (efficienza), sia quello qualitativo (efficacia).
- Una sezione contabile dove sono riportate, sia le entrate (eventuali) che si prevede di conseguire, che le spese che si prevede di sostenere nel periodo di riferimento. Sia le entrate che le spese, essendo disaggregate rispetto al Bilancio di previsione, rappresentano un dettaglio informativo maggiore.

Da quanto detto si evince la duplice importanza del PEG: da un lato la sua adozione consente di verificare la corrispondenza degli indirizzi politico-amministrativi impartiti dal sindaco e dalla giunta, con quelli definiti dall'organo consiliare; dall'altro definisce gli obiettivi di gestione da affidare ai responsabili dei servizi. Si può affermare

¹⁸ Fonte: "Il sistema di bilancio degli Enti Locali" di Andrea Ziruolo.

quindi che il PEG, oltre a essere il documento fondamentale attraverso il quale si attua la separazione tra le competenze politiche e gestionali, costituisce una vera e propria “*cerniera operativa*” tra organi di governo e di gestione. Questi ultimi infatti ricevendo obiettivi e risorse, assumono la responsabilità di gestione, misurabile in termini di efficacia e di efficienza .

Il piano esecutivo di gestione costituisce quindi, un passaggio essenziale del circuito di programmazione e di controllo per quanto attiene alla programmazione ¹⁹.

1.5 Il piano dettagliato degli obiettivi

Il Piano Dettagliato degli Obiettivi (PDO), previsto dall’art. 108 del D.lgs.vo 267/2000 (Testo Unico sull’Ordinamento degli Enti Locali), è il fulcro di una metodologia operativa fondata sulla accurata pianificazione e sulla dettagliata programmazione degli obiettivi gestionali su base annua e su base pluriennale.

Il PDO, elaborato dal direttore generale, rappresenta un’ ulteriore articolazione degli obiettivi inseriti nel PEG, che vengono specificati e dettagliati, al fine di soddisfare tutti gli elementi informativi relativi al controllo di gestione. Le notizie contenute nel PEG vengono integrate da altre molto più analitiche come, la descrizione dell’ obiettivo, le finalità, il peso, le risorse umane finanziarie, strumentali assegnate al dirigente e la loro percentuale di utilizzo.

Inoltre vengono specificate le fasi di attuazione degli obiettivi, la tempistica di riferimento, gli indicatori di risultato necessari a verificarne il grado di raggiungimento.

Gli obiettivi possono essere di mantenimento o di sviluppo, intendendo con i primi quelli relativi al lavoro istituzionale degli uffici, con i secondi quelli concernenti ad esempio, nuove procedure, innovazioni organizzative e così via.

Il PDO deve ispirarsi alle seguenti finalità:

- Innanzitutto spogliarsi completamente di qualsiasi funzione autorizzatoria.

¹⁹ Fonte: “Ripensare le amministrazioni pubbliche. Tendenze evolutive e percorsi di approfondimento” di Elio Borgonovi.

- In secondo luogo il PDO dovrebbe costituire il momento di programmazione integrale dell' anno successivo, per ogni unità organizzativa, rappresentandone ogni obiettivo gestionale.
- In terzo luogo si pone come terreno di confronto tra dirigenti responsabili del PEG e i collaboratori responsabili del PDO.
- Infine un' adeguata programmazione degli obiettivi e delle azioni nel PDO facilita una corretta definizione degli obiettivi del PEG da assegnare ai dirigenti, agevolando il successivo controllo di gestione e la valutazione delle performance.

Essendo il PDO uno strumento di programmazione gestionale e analitico, costituisce un vero e proprio *budget*²⁰.

2.La contabilità generale ai fini della rendicontazione.

Secondo il testo unico degli enti locali la dimostrazione dei risultati dell' ente locale avviene non solo mediante il conto del bilancio, ma anche mediante il conto del patrimonio ed il conto economico.

Mentre il conto del bilancio evidenzia i risultati della gestione autorizzatoria, il conto economico e il conto del patrimonio sono finalizzati alla rappresentazione della situazione patrimoniale ed economica dell' azienda pubblica territoriale.

Quindi essi rendono disponibili le informazioni necessarie per l' apprezzamento della capacità della stessa azienda pubblica di perseguire l' equilibrio fra le entrate e le uscite monetarie e di preservare la propria consistenza patrimoniale, garanzia di continuità della gestione.

Lo strumento a cui è attribuita la funzione di determinare i risultati della gestione, è la contabilità generale o economica, descritta come un insieme di rilevazioni contabili, sia cronologiche, che sistematiche avente come oggetto l' ente nel suo complesso.

²⁰ Fonte: "Contabilità e bilanci negli enti locali; contabilità finanziaria, bilanci programmazione e controllo di gestione" di Adriano Propersi.

Il T.U.E.L. però, non obbliga gli enti locali alla tenuta sistematica della contabilità economica; al contrario lascia liberi gli stessi di progettare il sistema più idoneo alle proprie necessità. Essi possono anche giungere alla redazione dei documenti di consuntivazione mediante la tenuta della sola contabilità finanziaria, con l'elaborazione del prospetto di conciliazione che dovrebbe costituire lo strumento di collegamento fra i risultati esposti nel conto del bilancio e quelli contenuti nel conto economico e nel conto del patrimonio²¹.

2.1 Il conto economico.

Il T.U.E.L. stabilisce che il conto economico evidenzia, secondo criteri di competenza economica, i componenti positivi e negativi dell'attività dell'ente, consentendo anche di osservare la gestione nel suo divenire, approfondendo le cause economiche della variazione subita dal patrimonio netto.

Lo schema di conto economico o schema di bilancio presenta una struttura scalare che espone, non solo il risultato economico d'esercizio, ma anche alcuni risultati intermedi.

Lo schema di bilancio si articola in cinque macroclassi di valori, contraddistinte con lettere maiuscole.

La macroclasse lettera A, *Proventi della gestione*, include sia i proventi che l'ente locale percepisce a fronte dello svolgimento della propria attività gestionale di erogazione di servizi, sia quelli derivanti dalla gestione patrimoniale; inoltre sono anche presenti le variazioni delle rimanenze e gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni.

La macroclasse lettera B, *I costi della gestione*, include tutti i costi sostenuti al fine dello svolgimento diretto dell'attività di produzione ed erogazione.

²¹ 1 In ragione di questa libertà di scelta, l'ente locale deve individuare gli obiettivi da attribuire alla contabilità economica, per definire le caratteristiche specifiche del proprio sistema informativo contabile, concentrando l'attenzione su chi siano i destinatari dell'informativa contabile e quale sia il loro fabbisogno informativo nonché sulle proprie caratteristiche distintive, sulle disponibilità finanziarie, tecniche ed informatiche.

In questa parte del bilancio non ci saranno quote di accantonamento per fondi rischi e oneri, in quanto il legislatore non li ha previsti. L'unico accantonamento previsto è quello della svalutazione crediti, iscritto tra le componenti straordinarie del risultato economico.

Nella macroclasse lettera C vengono esplicitati i proventi e gli oneri da aziende speciali e partecipate.

Dalla somma algebrica delle macroclassi A, B e C scaturisce il risultato della gestione operativa, cioè quella parte del risultato economico generata dall'attività caratteristica di produzione-erogazione, svolta direttamente dall'ente.

La macroclasse lettera D espone sia i proventi, che gli oneri finanziari; infine la macroclasse lettera E, *Proventi e oneri straordinari*, consente di isolare l'effetto di componenti straordinari sul risultato di periodo.

Alla fine, il risultato economico di esercizio esprime sinteticamente la variazione subita dal patrimonio di funzionamento, per effetto della gestione.

L'azienda pubblica, evidentemente, non persegue l'obiettivo di un risultato economico positivo, ma, nel medio periodo, ricerca piuttosto un equilibrio fra componenti positivi e componenti negativi del risultato.

Nel breve periodo si giustificano, sia un risultato negativo, sia uno positivo, purché accompagnati da un livello quantitativo e qualitativo soddisfacente nella prestazione dei servizi.

2.2 Il conto del patrimonio.

Le finalità della redazione del conto del patrimonio sono chiaramente indicate nel T.U.E.L:

-il conto del patrimonio rileva i risultati della gestione patrimoniale e riassume la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio, evidenziando le variazioni intervenute nel corso dello stesso, rispetto alla consistenza iniziale;

-il patrimonio è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente suscettibili di valutazione, attraverso la cui rappresentazione contabile è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale. Il conto del patrimonio è suddiviso in sezioni contrapposte e si ispira allo schema di stato patrimoniale previsto per le imprese.

Nel classificare le voci dell' attivo, la scelta fra l' inserimento nell'attivo circolante o in quello immobilizzato, si fa riferimento al criterio della destinazione durevole o non durevole del bene e non al criterio finanziario del grado di liquidità.

Le voci del passivo non possono considerarsi classificate in base alla loro esigibilità: è infatti totalmente trascurato il criterio finanziario; l' attenzione è piuttosto rivolta alla natura delle stesse.²²

I conferimenti sono costituiti da proventi pluriennali, da ripartire sui periodi di competenza; essi sono distinti in conferimenti da trasferimenti in c/capitale e conferimenti da concessioni di edificare.

I debiti comprendono quelli di finanziamento e quelli di funzionamento.

Il patrimonio netto è costituito dalla differenza fra il valore delle attività e quello delle passività e dovrebbe rappresentare la ricchezza netta dell' ente, se positivo o il deficit patrimoniale, se negativo.

Lo schema di conto del patrimonio, infine, non espone i fondi rischi e oneri, ma prevede solo il fondo svalutazione crediti.

In calce a questo schema di bilancio sono evidenziati i conti d' ordine, relativi ad opere da realizzare, i beni conferiti ad aziende speciali, ma di proprietà dell' ente, beni di terzi che l'ente locale custodisce.

²² Il passivo del conto del patrimonio è composto da 4 macroclassi:

- A. Patrimonio netto
- A. Conferimenti ²²
- B. Debiti
- C. Ratei e risconti

3. Contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale.

La contabilità finanziaria e la contabilità economica si differenziano per le finalità conseguite, per il loro oggetto, per il metodo di rilevazione e il principio di competenza a cui si ispirano.

La contabilità finanziaria utilizza il metodo della partita semplice e rileva solo gli effetti finanziari degli eventi di gestione, basandosi sul principio della competenza finanziaria, secondo il quale sono iscritte in bilancio le entrate che si prevede di accertare e le spese che si prevede di impegnare; non rileva i risultati di gestione, ma la destinazione delle risorse finanziarie. L'analisi finanziaria ha lo scopo di verificare (preventivamente o consuntivamente) la capacità dell'Ente di far fronte ai fabbisogni finanziari con idonee forme di finanziamento.

Pertanto, gli eventi contabili che assumono rilevanza nella contabilità finanziaria sono:

Per l'entrata :

- . accertamento
- . riscossione
- . versamento

Per la spesa :

- . impegno
- . liquidazione
- . ordinazione
- . pagamento.

Tutte le fasi dell'entrata e della spesa hanno rilevanza in contabilità finanziaria, ma l'aspetto giuridico dell'evento contabile (impegno ed accertamento) viene privilegiato, quale momento centrale di rilevazione contabile.

La contabilità economico – patrimoniale rileva gli eventi di gestione contemporaneamente sotto un duplice aspetto economico e patrimoniale: i fatti di gestione vengono rilevati nel momento in cui si manifestano le variazioni patrimoniali (cioè il momento in cui si verifica l'entrata/uscita di denaro, il sorgere di aumenti/diminuzioni di crediti o debiti) sulla base di documenti certi (fatture attive, passive, lettere di addebito/accredito, ecc.). L'obiettivo della contabilità economico – patrimoniale è la determinazione del risultato economico dell'esercizio (utile/perdita) e del capitale di funzionamento (patrimonio aziendale).

Quanto esposto evidenzia come le logiche e le tematiche dei due sistemi di contabilità economico-patrimoniale e finanziaria siano diversi e, di conseguenza, come sia necessario adottare delle modalità di integrazione.

Sostanzialmente potranno essere seguite le seguenti metodologie:

1 - la tenuta della contabilità finanziaria con l'utilizzo dei risultati del conto consuntivo per la costruzione del conto economico e dello stato patrimoniale, mediante il prospetto di conciliazione;

2 - la tenuta della contabilità finanziaria e, contemporaneamente, di una contabilità parallela che rilevi l'aspetto economico (e, conseguentemente, patrimoniale) di ogni singolo fatto di gestione; in questo caso il prospetto di conciliazione dovrà essere costruito a fine esercizio, in modo tale da consentire la creazione di una congruenza di risultati tra i due sistemi contabili;

3 - la tenuta di una contabilità integrata che, per ogni fatto registrato, rilevi sia l'aspetto finanziario, che quello economico-patrimoniale. In questo caso il prospetto di conciliazione, potrà essere prodotto in modo semplice e pressoché automatico.

3.1 Il prospetto di conciliazione

Attraverso il prospetto di conciliazione si dimostra il passaggio dai valori della contabilità finanziaria a quelli da esporre nel conto economico e nel conto del patrimonio.

Il prospetto si suddivide in due parti, una relativa alle entrate ed una relativa alle spese. La parte relativa alle entrate espone gli accertamenti finanziari di competenza, risultanti dal conto del bilancio ai quali vengono apportate modifiche ed integrazioni che dimostrino il passaggio ai valori del conto economico e al conto del patrimonio.

La parte delle spese espone gli impegni di competenza e le relative colonne dove effettuare le rettifiche e le integrazioni.

Tutte le rilevazioni relative agli impegni di spesa che hanno esclusivo contenuto finanziario, devono essere collocate nei conti d'ordine e, diversamente, tutte quelle rilevazioni che non hanno contenuto finanziario hanno la loro rilevazione soltanto nella sede economico-patrimoniale e quindi pertinenti la contabilità generale.

La finalità del prospetto di conciliazione è di mettere in chiara evidenza i collegamenti che esistono, in sede di chiusura della contabilità dell'ente locale, tra i risultati finanziari ed i relativi risultati economici e patrimoniali che sono stati rilevati nella contabilità cosiddetta generale, che quindi rappresenta la documentazione probatoria dei dati relativi a tutta la gestione ²³.

I possibili rilievi che devono essere fatti negli uffici finanziari degli enti locali e che individuano la connessione tra la contabilità finanziaria e quella generale sono:

- tutti gli accertamenti in entrata devono corrispondere al riscontro di un credito al quale deve seguire una riscossione;

- tutti gli impegni di spesa devono essere seguiti dalla nascita di un debito e, pertanto, da un pagamento oppure dalla creazione di un vincolo annotato nei conti d'ordine che sarà trasformato successivamente in debito, al momento della realizzazione dell'attività di gestione ed al relativo impegno di copertura finanziaria.

²³ Fonte: "Il sistema di bilancio negli enti locali" di Giuseppe Paolone.

La contabilità analitica

La contabilità analitica consente, fra l'altro, di rispondere ad un quesito sempre più pressante per tutte le amministrazioni pubbliche, vale a dire: “*Quanto costa?*”. In altre parole, attraverso l'impiego di tale strumento contabile, è possibile determinare il valore delle risorse consumate, in riferimento a possibili “Oggetti di costo”, ossia le unità economiche elementari di cui l'ente si compone.

Tali rilevazioni costituiscono informazioni utili al management pubblico per assumere decisioni coerenti e razionali, nonché per valutarne gli effetti.

I potenziali oggetti di costo possono essere così identificati:

- Prodotti
- Sub unità organizzativa
- Commesse
- Programmi/progetti

Le sub unità organizzative e i prodotti sono i principali oggetti di costo ai quali possono essere riferiti i costi dei fattori produttivi, sostenuti da un'organizzazione.

Determinare il costo di una sub unità può, per esempio, consentire di esprimere valutazioni sulla convenienza economica a mantenere all'interno dell'amministrazione alcune funzioni o, al contrario, esternalizzarle, comparando il grado di efficienza tra due o più unità.

Determinare il costo di un prodotto invece, può essere utile al fine di fissare tariffe che consentano di reintegrare il valore di tutti i fattori produttivi consumati o, qualora ciò non fosse compatibile con le politiche dell'ente, può, quanto meno, servire a conoscere il grado di copertura dei costi di produzione/erogazione.

A questo punto va evidenziato che la normativa non ha introdotto per gli enti locali uno specifico modello di contabilità analitica.

Le modalità di tenuta sia della contabilità generale che di quella analitica sono state lasciate dal legislatore del T.U.E.L. alla autonoma determinazione da parte degli enti stessi.

Questo non vuol dire che manchino delle esplicite previsioni per la Contabilità Analitica; infatti basta citare alcuni articoli del testo unico come per esempio l' art n. 196, comma 2 *“Comparazione tra i costi e la quantità e qualità dei servizi offerti”*; l' art n. 197, comma 2 *“Rilevazione dei dati relativi ai costi ad ai proventi nonché rilevazione dei dati raggiunti”* e comma 3 *“Il controllo di gestione è svolto in riferimento ai singoli servizi e centri di costo, verificando in maniera complessiva e per ciascun servizio i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei singoli fattori produttivi (...)”*.

L' unico strumento capace di fornire tutte le informazioni appena richiamate, è la contabilità analitica. La mancata impostazione di un modello obbligatorio non va considerata come una lacuna legislativa, ma come l'opportunità offerta a ciascun ente di sviluppare una configurazione di Contabilità Analitica più coerente con il proprio fabbisogno informativo.

4.1 Percorsi della contabilità analitica

L' introduzione della Contabilità analitica (Co. A.) in una amministrazione pubblica implica la definizione:

- delle modalità mediante cui saranno generati i dati contabili che alimentano la contabilità dei costi;
- degli elementi del sistema di Co.A. quali: il piano dei conti, il piano dei centri di costo, l' elenco dei prodotti finali dei quali occorre conoscere il costo.

Negli enti locali che utilizzano la contabilità generale non è necessario nessun collegamento fra contabilità finanziaria e contabilità analitica, in quanto essa è capace di fornire i dati necessari per effettuare rilevazioni analitiche di costo.

Infatti, la Contabilità Generale (Co. Ge.) rileva i costi aziendali classificandoli per *natura*, ovvero in base alla tipologia del fattore produttivo che ha originato il costo.

Nel conto economico per esempio è possibile rintracciare il costo del personale o il costo dei materiali di consumo.

Tale distinzione dei costi costituisce il punto di partenza per la Co.A. che procede alla rielaborazione dei costi sulla base della *destinazione* dei fattori produttivi che li hanno generati.

Il criterio della destinazione dei fattori produttivi richiede di rintracciare sia le subunità organizzative nelle quali sono state consumate le risorse, sia i prodotti che sono stati realizzati.

La messa in evidenza di tali collegamenti consente di calcolare, da un lato il costo dei centri, dall'altro il costo dei prodotti.

Qualora l'amministrazione non abbia attivato un sistema di rilevazione basato sulla Co.Ge., si ripropone la questione della relazione esistente e della definizione dell'eventuale strumento di collegamento tra la contabilità economica e la contabilità finanziaria.

Per introdurre il sistema di rilevazioni analitiche occorre innanzitutto definire il piano dei conti, ossia l'elenco dei conti accesi ai costi e ai proventi e il piano dei centri di costo.

L'individuazione dei centri di costo e la successiva determinazione del valore delle risorse da questi consumate risulta utile per due principali motivi:

1. La determinazione, in un particolare periodo di tempo, dell'ammontare dei costi di ciascun centro, consente di responsabilizzare la struttura organizzativa sul grado di efficienza nell'utilizzo delle risorse disponibili;

2. L'imputazione dei costi ai centri consente di determinare costi di prodotto più accurati e attendibili.

Al fine di rendere più agevole il processo di determinazione analitica di costo, è possibile distinguere i centri di costo in diretti e indiretti.

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

I centri indiretti forniscono servizi di supporto ai centri diretti o all'ente nel suo complesso. I costi pertinenti ad essi non si possono riferire ai prodotti secondo criteri di causalità, ma richiedono un procedimento più complesso nel quale inevitabilmente entrano in gioco valutazioni soggettive.

La diversa natura delle attività svolte da queste due tipologie di centri si riflettono soprattutto nella scelta dei criteri di ripartizione dei costi indiretti.

La capacità della Co.A. di evidenziare la destinazione dei fattori produttivi consumati, non si esaurisce, tuttavia, nell' allocazione dei costi alle unità organizzative, ma può estendersi ad oggetti più specifici quali linee di attività, tipologie di utenti, aree geografiche servite e prodotti/servizi finali.

La scelta di tali oggetti di costo è determinante perché definisce il prodotto della Co.A. e consente a tutti i soggetti coinvolti di sapere quali flussi informativi aspettarsi dal sistema ²⁴.

4.1.2 Utilizzi della contabilità analitica

Il sistema di rilevazioni analitiche viene adottato per i seguenti utilizzi:

- Responsabilizzazione dei dirigenti dei centri sull' utilizzo delle risorse attraverso il confronto fra costi obiettivo e le analoghe misure calcolate a consuntivo.
- Valutazioni di convenienza a esternalizzare alcune attività produttive dell' amministrazione.
- Fissazione delle tariffe e dei prezzi dei prodotti finali attraverso elaborazione sul grado di redditività o di copertura dei costi.

L' analisi degli scostamenti fra costi obiettivo e costi consuntivi costituisce la base per la valutazione della performance economica dei responsabili dei centri.

Tale confronto dovrà essere effettuato in modo molto attento, poiché non necessariamente una variazione negativa, in cui il costo effettivo risulta maggiore del costo obiettivo, deve essere attribuita ad una mancanza del responsabile del centro. Infatti l' obiettivo di costo può non essere raggiunto a seguito di un evento esterno o imprevisto.

²⁴ Fonte: “ Il bilancio sociale degli enti locali. Contenuti e relazioni con il controllo di gestione “ di Katia Giusepponi .

Le determinazioni dei costi consuntivi del centro, sono utili, oltre che per la valutazione delle prestazioni dei responsabili, anche per assumere decisioni di convenienza ad esternalizzare alcuni centri dell' amministrazione.

È il caso di sottolineare che l' informazione inerente al costo di un centro, non costituisce l' unico elemento di valutazione nell' assunzione della decisione di cui si tratta.

Infatti, aspetti quali la perdita di controllo di un certo servizio, o la presenza all' interno dell' organizzazione di professionalità non rintracciabili all' esterno, potrebbero indurre a tralasciare la possibilità di esternalizzare una determinata attività di produzione, anche se l' acquisto sul mercato risultasse economicamente più conveniente.

Tralasciando tali aspetti, è utile comprendere quali costi del centro devono essere confrontati con il costo di acquisto sul mercato.

I costi da considerare sono esclusivamente quelli diretti e indiretti riferiti al centro ed eventualmente quote di costo dei centri indiretti ad esso riferibili.

I costi sopra considerati non sono del tutto eliminabili, più precisamente:

- La possibilità di eliminare o meno i costi dovrebbe essere apprezzata non nel breve termine, bensì nel medio - lungo periodo.
- Per costo eliminabile non si deve intendere solo quello che cesserà con l' esternalizzazione, ma anche i costi dei fattori produttivi per i quali è possibile una destinazione alternativa.
- Nel calcolo economico devono, inoltre, essere inseriti anche gli eventuali ricavi ai quali rinunciarebbe l' amministrazione in caso di esternalizzazione.

Per la determinazione delle tariffe, la configurazione di costo normalmente utilizzata è quella di *costo pieno*.

La determinazione del costo pieno del prodotto implica che, una volta allocati i costi ai centri, si proceda al ribaltamento sui centri diretti del valore delle risorse consumate nei centri indiretti. Per effettuare tale ribaltamento esistono due metodologie principali: l' impiego di una base unica aziendale, l' utilizzo di basi multiple.

Per base unica si intende un parametro unico attraverso il quale i costi di tutti i centri indiretti vengono allocati ai centri diretti; esempi di parametri comunemente utilizzati sono: il numero di dipendenti per ciascun centro diretto o i metri quadrati occupati da ciascuna unità organizzativa.

L'adozione di basi multiple consiste nell'utilizzo di diverse basi di ribaltamento ciascuna per un determinato gruppo omogeneo di costi, rendendo più accurato il calcolo e quindi più accurata la ripartizione.

L'ultima fase che occorre analizzare è quella relativa alla definizione di costo del prodotto. Ciò avviene imputando le varie voci di costo ai prodotti, in base ai consumi dei fattori oppure mediante appositi criteri di ripartizione.

5.Gli indicatori di risultato

Ai fini del controllo di gestione, è indispensabile fare ricorso ad un sistema di indicatori per acquisire informazioni tempestive, chiare ed attendibili, sulle diverse dimensioni delle performance che si intendono monitorare.

Gli indicatori sono misure relative, riferite a scale o ottenute come quozienti tra valori e quantità appositamente misurate o tratte da documenti programmatici e consuntivi dell'ente, capaci di fornire informazioni sintetiche e segnaletiche sui singoli aspetti dei fenomeni gestionali.

Le principali tipologie di indicatori individuabili sono:

- *Indicatori finanziari*
- *Indicatori patrimoniali*
- *Indicatori di efficienza*
- *Indicatori di efficacia*

Gli indicatori finanziari consentono di analizzare gli aspetti della gestione dell'azienda pubblica inerenti ai procedimenti relativi all'acquisizione delle entrate e al sostenimento delle spese.

Tale analisi finanziaria risulta facilitata dalla immediata reperibilità dei dati necessari alla costruzione di tali indicatori che sono ricavabili dal bilancio di previsione e nel conto consuntivo.

I suddetti documenti, infatti sono estremamente ricchi di informazioni, utilizzabili al fine di poterne ricavare quattro classi di indicatori finanziari differenti, come: la composizione delle entrate, la composizione delle spese che informano sulla fisiologia finanziaria dell'amministrazione.

Tali indici si costruiscono rapportando due poste tratte dalla medesima sezione del documento contabile oggetto d' analisi. Così ad esempio un Titolo d' entrata viene rapportato al totale delle entrate (entrate proprie/entrate correnti).

Passando ora a considerare gli indicatori patrimoniali si può innanzitutto ricordare l' indice di redditività del patrimonio (rapporto tra ricavi patrimoniali e valore del patrimonio disponibile). Altri significativi indicatori appartenenti a questa tipologia sono quelli di composizione dell' attivo e del passivo (suddivisione del patrimonio in classi di cespiti, espressi in termini percentuali del valore totale) e di correlazione (rapporti tra voci o classi di attività e passività).

Caratteristica comune alle classi di indicatori fin qui esposti è il fatto che non è significativa tanto la considerazione del loro volume assoluto, quanto quella del loro andamento storico e la tendenza in cui si inquadrano i risultati.

5.1 Gli indicatori di efficienza

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

1. Intensità di produzione/ volume di produzione
2. Qualità
3. Costo/rendimento

Gli indicatori di volume produttivo esprimono l' attività che viene erogata da un determinato servizio e la pone a confronto con il carico di lavoro potenziale o reale, riferito al servizio stesso. Tali indicatori sono calcolabili attraverso l' impiego di unità di misura diverse, la cui scelta dipende dalle caratteristiche intrinseche di ogni servizio.

Possono essere distinti in:

-indicatori diretti che rappresentano direttamente il prodotto ottenuto attraverso lo svolgimento di un' attività (documenti rilasciati, quantità di rifiuti smaltiti);

-indicatori indiretti che completano il quadro informativo di un servizio o di una unità organizzativa.

-indicatori semplici che si utilizzano quando attraverso un solo prodotto si è in grado di valutare l' attività del servizio che si è preso in considerazione (numero di bambini accolti all' asilo nido).

La costruzione di indicatori di qualità risulta più complessa, in quanto tale grandezza è un concetto per sua natura pluridimensionale. Dal punto di vista generale gli indicatori di qualità possono essere suddivisi in:

-indicatori di qualità tecnica che rispondono a parametri fissati da specifiche indicazioni normative;

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

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

5.2 Gli indicatori di efficacia

In termini molto generali possiamo affermare che un' attività è efficace quando l' utilizzo dell' output ha permesso il conseguimento degli obiettivi programmati.

In tempi recenti, infatti, la collettività e più in generale l' opinione pubblica, ha mostrato un' attenzione sempre maggiore al livello qualitativo dei servizi ed al rapporto che esiste tra beni e servizi erogati e contribuzioni richieste a tal fine, anche in relazione ai provvedimenti legislativi che hanno mutato significativamente gli aspetti istituzionali, finanziari ed operativi degli enti, rendendoli, in ultima analisi, più "vicini" ai cittadini.

Al fine di costruire opportuni indicatori di efficacia nella realizzazione degli obiettivi, che utilizzino grandezze agevolmente misurabili, è possibile scomporre tali grandezze nelle seguenti dimensioni:

- capacità dell' ente di realizzare i propri programmi;
- attitudine del sistema degli obiettivi e di quello dei risultati a soddisfare la domanda potenziale ed espressa;
- analisi del gradimento qualitativo percepito ed espresso dall' utenza.

Ad ognuna delle dimensioni sopra considerate potrà corrispondere uno specifico insieme di strumenti di misurazione, una categoria di informazioni che possono da questi essere ottenute ed una tipologia di controllo perseguibile.

La classificazione proposta di seguito considera tre livelli di analisi dell' efficacia, ordinati secondo il criterio della crescente ampiezza dell' ambito considerato e della difficoltà e dell' impegno necessari a costruire i relativi indicatori.

Al fine della misurazione di un primo livello, l' efficacia è esprimibile come rapporto tra i risultati conseguiti e gli obiettivi programmati.

La determinazione di indicatori di tale tipo è relativamente facile e per questo sono frequentemente inseriti nell' ambito del CdG quali strumenti di analisi dell' efficacia gestionale dell' ente, intesa come capacità di dare realizzazione alle attività che l' ente si era prefissato di svolgere.

Per analizzare, ad un secondo livello, l' efficacia, ci si può servire di indicatori relativi alla domanda. Quest' ultima, in particolare, può essere espressa come percentuale di soddisfazione della domanda potenziale, oppure percentuale di soddisfacimento della domanda espressa. Nel primo caso il rapporto confronterà le domande relative ad un servizio, effettivamente presentate e soddisfatte, al numero di persone che potenzialmente poteva richiedere il servizio.

Nel secondo caso il rapporto riguarda le domande accolte e quelle effettivamente presentate.

Gli indicatori di secondo livello possono essere resi più analitici, ricorrendo ad esempio ad indici di composizione dell' utenza, in relazione ad esempio alle fasce d'età, alle caratteristiche socio-economiche, professionali.

Tali indicatori esprimono la soddisfazione quantitativa della domanda, in termini di incontro tra domanda e offerta e non la soddisfazione qualitativa del bisogno.

Gli indicatori di terzo livello mirano a misurare il livello di soddisfazione dell'utenza.

Ad esempio, l'uso di indagini campionarie sull'utenza servita, predisponendo una griglia di valutazione su definiti attributi essenziali che il servizio deve possedere, consentendo di esplicitare le dimensioni qualitative rilevanti.

Il livello qualitativo "percepito" può essere impiegato come fattore di ponderazione qualitativa delle unità di servizio prestato.

Mediante tale analisi, la misurazione del grado di soddisfazione dell'utenza dovrebbe assumere il carattere di maggiore oggettività ed essere suscettibile di utilizzazione, ai fini dell'orientamento delle decisioni dell'ente, in merito all'erogazione del servizio

25

6. Il sistema di reporting

Lo strumento attraverso il quale si forniscono le informazioni del controllo di gestione viene detto "*rapporto di gestione*" meglio noto come *report* o *reporting*.

Le sue caratteristiche principali sono rappresentate dalla sinteticità e completezza delle informazioni che esso fornisce; dalla periodicità; dalla tempestività rispetto ai dati di riferimento.

Attraverso il referto si esplica l'efficacia informativa del controllo di gestione, non solo per quanto riguarda le informazioni a consuntivo, ma soprattutto per quelle comunicazioni fornite durante lo svolgimento delle attività gestionali dell'ente.

Il requisito della tempestività del report è garantito dall'adozione, da parte dell'ente, di un adeguato sistema informativo, unitario e globale, grazie al quale è possibile ottenere in automatico le informazioni.

Il rapporto al processo di comunicazione finale dei risultati, occorre distinguere tra il reporting istituzionale, riguardante la comunicazione esterna e il report cosiddetto dire-

²⁵ Fonte: "Le performance dell'azienda pubblica locale" di Riccardo Mussari, Giuseppe Grossi, Patrizio Monfardini.

zionale che fa riferimento alla comunicazione interna delle informazioni a supporto delle decisioni.

Possono essere redatte diverse tipologie di report, tra cui, le più rilevanti possono evidenziarsi le seguenti:

- Referto del controllo di gestione
- Referto consuntivo finale degli obiettivi del PEG
- Report analitici a richiesta dei centri
- Eventuale bilancio di mandato

I destinatari dei report saranno, quindi, rispettivamente, i responsabili di centro, il nucleo di valutazione, il direttore generale, gli assessori, il sindaco, la giunta, ect.

Sotto il profilo dell' utilizzo, è possibile distinguere tra report valutativi e report informativi.

I report valutativi, finalizzati alla valutazione dei centri di responsabilità e o dei responsabili, sono in genere quelli relativi alla programmazione di PEG; quelli informativi svolgono esclusivamente la funzione di guida e supporto manageriale.

L' analisi dei vari report deve essere utilizzata per attivare le azioni correttive idonee a garantire un migliore raggiungimento degli obiettivi; quindi sulla base delle informazioni in essi contenute, si deve instaurare un processo di retroazione, volto all' identificazione delle cause degli scostamenti e alla definizione di azioni correttive da attuare tempestivamente.

Capitolo 4

Il comune Niscemi

Niscemi è una cittadina collinare a sud della provincia di Caltanissetta e conta attualmente 27.000 abitanti, con un territorio che si estende per appena 9800 ettari.

Il Comune di Niscemi rappresenta la comunità che vive nel territorio comunale curando gli interessi, promuovendone lo sviluppo civile, politico, economico e sociale.

Rappresentare i cittadini, tutelare e migliorare la qualità della loro vita, proteggere quelli più deboli e attenuarne gli svantaggi, rappresentano la missione per cui l'attuale governo comunale opera.

Il sindaco nel suo programma di mandato ha voluto anche esplicitare i principi ai quali devono ispirarsi le scelte quotidiane della sua amministrazione. Eccone alcuni tra quelli più importanti e generali:

- tutelare e promuovere i diritti di dignità e libertà delle persone, contrastando ogni forma di discriminazione.
- Contribuire a rendere effettivo il diritto dei cittadini al lavoro, alla salute, alla casa e all'istruzione.
- Contribuire alla realizzazione di un equilibrato sviluppo economico.
- Sostenere la famiglia riconoscendone il ruolo sociale.
- Tutelare e valorizzare il patrimonio storico, artistico, culturale e ambientale.

I soggetti interessati.

La nozione di soggetti interessati, designati con il termine di ormai uso internazionale di “*stakeholder*,” è uno dei concetti fondamentali del processo di rendicontazione sociale.

Vengono considerati *stakeholders* tutti quei soggetti, i cui interessi sono coinvolti nell'attività svolta dall'Amministrazione o, per le relazioni di scambio che intercorrono con essa.

1. Analisi globale

Tra i documenti richiesti dal legislatore per sintetizzare l'attività dell'azione amministrativa, il conto del bilancio riveste la funzione di rappresentare sinteticamente le risultanze della gestione, ponendo a confronto i dati di previsione, eventualmente modificati ed integrati a seguito di variazioni intervenute nel corso dell'anno, con quelli finali.

Analizzando i risultati complessivi si rileva che l'esercizio 2010 si chiude con un risultato finanziario riportato nella tabella seguente:

Risultato complessivo della gestione

	Residui	Competenza	Totale
Fondo cassa al 1° Gennaio	1.663.555		1.663.555
Riscossioni	5.336.085	14.679.291	20.015.376
Pagamenti	5.540.194	14.961.979	20.502.174
Fondo cassa al 31/12	1.459.446	-282.688	1.176.758
Residui attivi	11.268.660	5.031.101	16.299.762
Residui passivi	11.107.510	5.099.750	16.207.260
Avanzo/disavanzo	1.620.597	-351.337	1.269.259

In linea generale si può affermare che un avanzo di amministrazione costituisce un indice positivo per la gestione in quanto evidenzia la capacità dell' ente di coprire le spese correnti e quelle di investimento con un adeguato flusso di entrate.

Al contrario, un risultato negativo indica una scarsa capacità di previsione dell' andamento delle entrate che, inevitabilmente, conduce ad un valore complessivo delle spese che non trova integralmente copertura da parte delle entrate.

Analisi dell' entrata

L' ente locale, per sua natura, è caratterizzato dall' esigenza di massimizzare la soddisfazione degli utenti/cittadini attraverso l' erogazione di servizi che trovano la copertura finanziaria in una precedente attività di acquisizione delle risorse.

L' intera manovra di acquisizione delle risorse, nel corso del 2010 è sintetizzata nell' analisi per titoli riportata nella tabella sottostante dove, oltre agli importi, è riportato il valore in percentuale che indica la quota di partecipazione di ciascun titolo alla determinazione del volume complessivo delle entrate.

Entrate accertate	Importi 2010	%
Entrate tributarie	1.687.774	8,56
Entrate per trasferimenti	9.824.451	49,84
Entrate extratributarie	604.529	3,07
Entrate da alienazioni, riscossione crediti	1.640.473	8,32
Entrate da accensione prestiti	308.969	1,57
Entrate da servizi per conto terzi	5.644.195	28,64
TOTALE	19.710.393	100

Valutazioni più accurate, in particolare per comprendere se alcuni scostamenti rispetto al trend medio siano connessi con accadimenti di natura straordinaria, possono essere ottenute confrontando le risultanze dell' anno 2010 con quelle del biennio precedente (2009-2008).

Nell' ente, detto confronto risulta:

Entrate accertate	2008	2009	2010
Entrate tributarie	1.531.655	2.055.541	1.687.774
Entrate per trasferimenti	10.077.798	9.736.682	9.824.451
Entrate extratributarie	2.621.293	910.016	604.529
Entrate da alienazioni, riscossione crediti	2.292.403	5.443.825	1.640.473
Entrate da accensione prestiti	13.844.898	790.000	308.969
Entrate da servizi per conto terzi	7.926.653	4.411.675	5.644.195
TOTALE	38.294.703	23.347.743	19.710.393

Analisi della spesa

La prima classificazione proposta, utile al fine di comprendere la manovra complessiva di spesa posta in essere nell' anno 2010, è quella che prevede la distinzione in titoli.

La tabella²⁶ seguente riepiloga gli importi impegnati per ciascun macroaggregato, presentando, al contempo, la rispettiva incidenza in percentuale sul totale della spesa.

²⁶ Rendiconto finanziario 2010

Spese impegnate	Importi 2010	%
Spese correnti (titolo I)	12.005.365	58,84
Spese in conto capitale (titolo II)	1.923.025	9,59
Spese per rimborso prestiti (titolo III)	489.144	2,44
Spese per servizi per conto terzi (titolo IV)	5.644.195	28,13
TOTALE	20.061.730	100

Allo stesso modo si evidenzia l' analisi del trend ²⁷ storico triennale di ciascun titolo, rappresentato dai seguenti importi:

Spese impegnate	Anno 2008	Anno 2009	Anno 2010
Spese correnti (titolo I)	15.095.485	12.666.900	12.005.365
Spese in conto capitale (titolo II)	3.285.338	7.009.194	1.923.025
Spese per rimborso prestiti (titolo III)	14.143.416	314.564	489.144
Spese per servizi per conto terzi (titolo IV)	7.926.653	4.441.675	5.644.195
TOTALE	39.450.893	24.402.334	20.061.730

Analisi degli scostamenti tra dati previsionali e definitivi

In questa sezione si quantificano gli scostamenti tra i dati di previsione, risultati dal bilancio di previsione eventualmente variato e quelli definiti ottenuti ex-post al termine della gestione.

²⁷ Rendiconto finanziario 2008/2010

Questo confronto permette di valutare la capacità dell' ente di conseguire gli obiettivi finanziari che lo stesso si era prefissato all' inizio dell' anno.

Consistenti scostamenti sia per l' entrata, sia per la spesa permettono di comprendere, in modo ancor più approfondito, il risultato finanziario di competenza.

Con riferimento alle entrate, occorre distinguere il caso in cui siano riferite al bilancio corrente o a quello degli investimenti.

Nel primo caso, infatti, una scarsa capacità dell' ente di trasformare le previsioni di bilancio in accertamenti, può produrre alcuni disequilibri contabili legati al mancato conseguimento degli obiettivi di entrata.

Se, invece, queste differenze riguardano il bilancio degli investimenti, il dato pone in evidenza una scarsa propensione alla progettazione e, quindi, di conseguenza, alla contrazione di mutui o di altre fonti di finanziamento.

Al contrario, per quanto riguarda la spesa, un valore particolarmente elevato del tasso di variazione tra previsioni ed impegni migliora, a parità di entrate, il risultato della gestione, ma, contestualmente, dimostra l' incapacità di rispondere alle richieste della collettività attraverso la fornitura dei servizi o la realizzazione delle infrastrutture.

Una corretta attività di programmazione, infatti, dovrebbe garantire una percentuale di scostamento particolarmente bassa tra previsione iniziale e previsione definitiva, riducendo le variazioni di bilancio a quegli eventi imprevedibili che potrebbero verificarsi nel corso della gestione.

Nelle tabelle sottostanti sono riportati, prima per l' entrata e poi per la spesa, gli importi relativi a ciascun componente del bilancio così come risultanti all' inizio dell' esercizio e al termine dello stesso.

Più in dettaglio avremo:²⁸

Confronto tra previsioni ed accertamenti	Previsioni	Accertamenti
Bilancio corrente ²⁹	12.845.717	12.836.755
Bilancio investimenti ³⁰	3.323.955	1.083.473
Bilancio movimento fondi ³¹	19.000.000	145.969
Bilancio di terzi ³²	9.863.720	5.644.195
TOTALE	45.033.392	19.710.393

Confronto tra previsioni ed impegni	Previsioni	Impegni
Bilancio corrente	13.390.937	12.348.540
Bilancio investimenti	3.666.780	1.923.025
Bilancio movimento fondi	19.343.175	145.969
Bilancio di terzi	9.863.720	5.644.195
TOTALE	46.264.612	20.061.730

²⁸ Relazione tecnica della gestione 2010

²⁹ **Il bilancio corrente** è deputato ad evidenziare le entrate e le spese finalizzate ad assicurare l'ordinaria gestione dell'ente, oltre al sostenimento di quelle spese che non presentano effetti sugli esercizi successivi;

³⁰ **il bilancio investimenti** è volto a descrivere le somme destinate alla realizzazione di infrastrutture o alla acquisizione di beni mobili che trovano utilizzo per più esercizi nell'ente e che aumentano o diminuiscono il patrimonio comunale;

³¹ **il bilancio per movimenti di fondi** è finalizzato a presentare quelle poste compensative di entrata e di spesa che hanno riflessi solo sugli aspetti finanziari della gestione senza influenzare quelli economici;

³² **il bilancio della gestione per conto di terzi** sintetizza posizioni anch'esse compensative e correlate di entrate e di uscite estranee al patrimonio dell'ente;

2.Principali indicatori

Per una riflessione più approfondita e completa della composizione delle risorse dell' ente occorre costruire una " batteria" di indicatori utili nella lettura del bilancio e per attuare il controllo di gestione.

INDICATORI FINANZIARI.

Indici di entrata:

- **Indice di autonomia finanziaria**

L'indice di autonomia finanziaria, ottenuto quale rapporto tra le entrate tributarie (titolo I) ed entrate extratributarie (titolo III) con il totale delle entrate correnti (totali dei titoli I, II, III e VI) correla le risorse proprie dell' ente con quelle complessive di parte corrente ed evidenzia la capacità del comune di acquisire autonomamente le disponibilità necessarie per il finanziamento della spesa.

	2008	2009	2010
Autonomia finanziaria	29,3%	23,2%	19,7%

- **Indice di autonomia impositiva**

Tale indice permette di comprendere ed approfondire il significato di quello precedente, misurando quanta parte delle entrate correnti, sia stata determinata da entrate proprie di natura tributaria. È ottenuto rapportando tra le entrate tributarie e il totale delle entrate correnti.

	2008	2009	2010
Autonomia impositiva	11%	16,5%	0,14%

Indici di spesa:

- **Rigidità della spesa corrente**

La rigidità della spesa corrente misura l' incidenza percentuale delle spese fisse (personale ed interessi) sul totale del titolo I della spesa. Quanto minore è detto valore, tanto maggiore è l' autonomia discrezionale della giunta e del consiglio in sede di predisposizione del bilancio.

	2008	2009	2010
Rigidità della spesa corrente	41%	49%	51%

- **Incidenza delle spese del personale sulle spese correnti**

Si tratta di un indice complementare al precedente che permette di concludere l' analisi sui titoli I della spesa.

	2008	2009	2010
Incidenza delle spese del personale sulla spesa corrente	44%	50%	53%

- **Spesa corrente pro-capite³³**

Misura l' entità della spesa sostenuta dall' ente per l' ordinaria gestione, rapportata al numero dei cittadini.

	2008	2009	2010
Spesa corrente pro-capite	497,18	478,23	452,64

³³ - Tutti gli indici riportati sono stati estrapolati dalla relazione tecnica sulla gestione 2008/2010

- **Spesa in conto capitale pro-capite**

Ai fini di una completa informazione sulla programmazione dell' ente con tale indice si misura il valore della spesa per investimenti prevista per ciascun abitante.

	2008	2009	2010
Spesa in C/capitale pro-capite	115,88	264,63	72,5

- **Capacità di avviamento degli investimenti**

Questo indice vuole mostrare la capacità che l' ente ha avuto, durante il periodo di riferimento, di avviare gli investimenti: il calcolo è effettuato rapportando la spesa impegnata e quella stanziata definitiva.

Titolo	2008	2009	2010
Titolo II impegnato	3.495.329	8.726.739	2.364.993
Titolo II stanziato definitivo	3.105.320	7.280.748	1.957.521
Indice di avviamento degli investimenti	88,84%	83,43%	82,7%

- **Capacità di realizzare gli investimenti**

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

Titolo	2008	2009	2010
Titolo II impegnato	3.495.329	8.726.739	2.364.993
Titolo II pagato	1.524.923	3.925.342	1.525.964
Indice di realizzazione degli investimenti	43,62%	44,98%	64,52%

3.La funzione di istruzione pubblica.

Ogni anno il comune provvede oltre alla concessione di contributi per il mantenimento e il funzionamento delle scuole e gli acquisti di arredi ad altri servizi quali:

-Servizio di refezione scolastica³⁴

Per valutare tale servizio è stato scelto un indicatore di efficacia determinato dal rapporto tra il numero di domande e il numero di iscritti alla scuola materna.

Numero domande: 725

Numero iscritti: 732

Efficacia: 99%

³⁴ Bilancio sociale 2010

- **Servizio di trasporto scolastico**

Per questo genere di servizio sono proponibili i seguenti i seguenti indicatori di efficacia:

- Numero domande potenziali/popolazione scolastica: 67,47%
- % di soddisfacimento quantitativo della domanda espressa (numero domande accolte/numero domande ricevute): 95,46%
- Numero iscritti al servizio/popolazione scolastica: 67,96%

4. Assistenza e servizi ai cittadini

Attraverso il lavoro di sostegno alla persona e alla famiglia, il servizio di assistenza sociale interviene per risolvere situazioni di difficoltà costruendo insieme all'utente percorsi d'aiuto.

Per questo motivo, il settore è molto delicato, sia per la diversità e la complessità dei problemi che per i risvolti di carattere sociale.

La richiesta di intervento del servizio può essere inoltrata direttamente dall'interessato o dai suoi familiari. Il servizio è prestato da assistenti sociali.

Le prestazioni previste sono:

- Assistenza e consulenza sociale a famiglie e singoli con interventi per il superamento di problematiche sociali; (solitudine, emarginazione, problemi relazionali);
- Informazione ed aiuto nell'accesso a servizi e strutture che si occupano di minori e famiglie;
- Affidamento familiare o extra familiare di minori presso famiglie, istituti o comunità alloggio;
- Valutazione sociale per ammissioni temporanee e definitive in casa di riposo, centri di decenza, e per accesso all'assistenza domiciliare;
- Valutazione sociale per bisogni assistenziali (assistenza economica, assistenza domiciliare).

Indicatori di efficacia delle strutture per anziani³⁵

Per valutare tali tipo di strutture occorre innanzitutto indagare sulla struttura demografica della popolazione territoriale e in seguito bisogna definire e stimare i bisogni della categoria in esame in modo da giungere ad una stratificazione della domanda.

La popolazione niscemese oltre i 65 anni d'età si assesta intorno al 18% della popolazione totale.

In questo caso si possono rilevare di grande utilità i seguenti rapporti:

-% di accoglimento della domanda espressa: numero domande accolte/numero di domande presentate: 15%

-numero domande esaudite/ numero domande accolte: 80%

Quest' ultimo indicatore fornisce la % di ammissione di coloro che, dopo aver visto accogliere la domanda, erano stati collocati in lista di attesa.

³⁵ Bilancio sociale 2010

CONCLUSIONI

Giunti alla conclusione dell'elaborato, si spera di aver esplicitato, in forma esaustiva, che il controllo di gestione può essere applicato agli Enti Locali, così come auspicato dalla normativa.

Ai nostri giorni, in un periodo storico in cui dilagano incredulità e sfiducia nei confronti delle istituzioni, risulta essere decisivo, per il governo di una comunità locale, programmare gli interventi in maniera razionale, in vista di obiettivi effettivamente concretizzabili, sulla base delle richieste e delle esigenze dell'utenza.

Allo stesso modo, risulta doveroso rendicontare sull'operato svolto e sui servizi e beni erogati, al fine di evitare errori accaduti in passato.

Il controllo di gestione non diventa, così, un controllo di tipo sanzionatorio, ma uno strumento flessibile che consente una gestione della pubblica amministrazione trasparente, tendente all'efficacia e all'efficienza, nonché all'economicità, nello spirito del reciproco contributo tra politica e amministrazione, pur con la separazione dei rispettivi ruoli.

Vincenzo Incarbone