

Manuale Operativo per il Controllo di Gestione

ANALISI E STRUMENTI PER L'INNOVAZIONE
I MANUALI



La necessità di orientare l'agire delle amministrazioni pubbliche verso la produzione di risultati misurabili e valutabili è uno dei cardini sui quali si impernia il vasto processo di riforma delle amministrazioni pubbliche. Per sostenere questa significativa parte del processo di modernizzazione in atto, il Dipartimento della Funzione Pubblica – Uipa – ha promosso il progetto finalizzato *Controllo di Gestione: Best Practices*. Identificare, analizzare e diffondere esperienze significative di CdG: questa la modalità scelta dal progetto per promuovere la cultura, favorire l'interiorizzazione e supportare l'impianto del controllo di gestione nelle pubbliche amministrazioni.

Il *Manuale Operativo per il Controllo di Gestione* è uno strumento a disposizione delle amministrazioni il cui contenuto si fonda sulle esperienze delle amministrazioni stesse.

Il volume è strutturato in due parti: la prima propone una riflessione sul "perché" una corretta gestione non può più prescindere dal controllo dei risultati. Inoltre, vengono proposte alcune osservazioni sugli aspetti organizzativi del controllo di gestione e, in particolare, sulle possibili collocazioni organizzative e sui raccordi con il sistema informatico.

La seconda parte del Manuale è dedicata agli strumenti del controllo di gestione: i documenti di pianificazione e programmazione; la contabilità generale; la contabilità analitica; gli indicatori di *performance*. Viene, infine, affrontato un tema che, nella pratica delle amministrazioni italiane, può ancora considerarsi di frontiera: il controllo dei risultati globali.

Controllo di Gestione: Best Practices è un progetto promosso dal Dipartimento della Funzione Pubblica – Uipa – per sostenere il significativo processo di riforma e di modernizzazione delle pubbliche amministrazioni.

Identificare, analizzare e diffondere esperienze significative di CdG: questa la modalità scelta dal progetto per promuovere la cultura, favorire l'interiorizzazione e supportare l'impianto del controllo di gestione nelle pubbliche amministrazioni.

Hanno contribuito alla stesura del volume:

RICCARDO MUSSARI

Professore di Economia delle Aziende e delle Amministrazioni Pubbliche all'Università di Siena e responsabile del progetto finalizzato: *Controllo di Gestione: Best Practices*, ha curato il volume, è autore del cap. 1 e coautore del cap. 6;

DAVIDE GAY E MATTEO SAMMARTINO

Rispettivamente Dirigente al Comune di San Miniato (PI) e Dirigente all'ARPA Piemonte hanno redatto il cap. 2;

ANTONIO PONE

Dirigente INPS è coautore del cap. 3 e del cap. 6;

ALBERTO CASTELNUOVO

dottorando di ricerca all'Università degli Studi di Siena è coautore del cap. 3;

ILEANA STECCOLINI

dottoranda di ricerca presso l'Università Bocconi di Milano ha redatto il cap. 4;

CARLO BARBARISI e RAFFAELE CARNEVALE

di Standard & Poor's Italia hanno redatto il par. 4.3.5;

ANTONIO DAVIDE BARRETTA

Professore associato presso l'Università degli Studi di Siena ha redatto il cap. 5;

GIUSEPPE GROSSI

Ricercatore all'Università della Tuscia di Viterbo ha redatto il cap. 7.



A CURA DI RICCARDO MUSSARI

PROGETTO FINALIZZATO *CONTROLLO DI GESTIONE: BEST PRACTICES*

Manuale Operativo per il Controllo di Gestione

ANALISI E STRUMENTI PER L'INNOVAZIONE
I MANUALI



Rubettino

Il Manuale è il risultato del lavoro congiunto e coordinato dell'intero staff del progetto finalizzato *Controllo di Gestione: Best Practices*. La redazione delle diverse parti è stata affidata dal responsabile del progetto ai collaboratori senior che hanno condotto l'ultimo livello di analisi delle esperienze partecipando alle visite presso le amministrazioni.

Un sincero ringraziamento va, dunque, a tutti coloro che, a diverso titolo, hanno contribuito con entusiasmo alla realizzazione del Manuale. In ogni caso, è del curatore la responsabilità scientifica di quanto scritto.

Un doveroso ringraziamento va anche ai componenti il Comitato di pilotaggio del progetto ed alle istituzioni che li hanno designati: Giovanni Azzone per la Presidenza del Consiglio dei Ministri, Roberto Bertoli per l'Upi, Francesco Capra per l'Acelp, Fausto Desideri per l'Anci, Anna Maria Villa per il Dipartimento della Funzione Pubblica. I suggerimenti, le critiche e gli apprezzamenti delle persone ricordate si sono rivelati preziosi.

Sincera gratitudine va a tutto il personale del Dipartimento della Funzione Pubblica – Uipa – che ha facilitato lo svolgimento delle numerose attività del progetto.

In particolare, un grazie al Direttore dell'Uipa, dott.ssa Pia Marconi, sempre prodiga di suggerimenti e disponibile ad indicare soluzioni rapide ed efficaci.

Il ringraziamento finale e più sentito va alle amministrazioni partecipanti al progetto e, in particolare, alle persone che ci lavorano: hanno mostrato di essere altamente qualificate e, soprattutto, disponibili a mettere a disposizione il proprio saper fare. Senza il loro contributo questo Manuale non sarebbe mai stato pubblicato.

Indice

Presentazione di Franco Frattini	p. 9
Introduzione	11
Prima parte	
Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche	
1. Logiche e percorsi per l'introduzione del controllo di gestione	17
1.1. Premessa	17
1.2. Autonomia e responsabilità per i risultati quali presupposti organizzativi ed istituzionali del controllo di gestione	19
1.3. Controllo e gestione	26
1.4. L'area di competenza e gli strumenti per il controllo della gestione	40
1.5. Conclusioni	50
Bibliografia	53
2. L'organizzazione del controllo di gestione	58
2.1. I requisiti di un sistema di controllo	58
2.2. L'organizzazione del controllo di gestione	62
2.3. Implicazioni del controllo di gestione sul sistema informativo	66
Seconda parte	
Gli strumenti del controllo di gestione: le esperienze di successo	
3. Piani e Programmi	73
3.1. Lineamenti teorici e riferimenti normativi	73
3.2. Percorsi operativi della programmazione	113
3.3. Possibili applicazioni	145
Bibliografia	174
4. La contabilità generale	178
4.1. Lineamenti teorici e riferimenti normativi	178
4.2. La progettazione e l'implementazione del sistema di contabilità generale nell'ente locale	179
4.3. Finalità e destinatari del sistema di contabilità generale	221
Bibliografia	281

5. La contabilità analitica	288
5.1. Lineamenti teorici e riferimenti normativi	288
5.2. Percorsi operativi per l'avvio della contabilità analitica	290
5.3. Utilizzi della contabilità analitica. Attività ed elaborazioni	312
Bibliografia	337
6. Gli indicatori di risultato	339
6.1. Lineamenti teorici e riferimenti normativi	339
6.2. Percorsi operativi per l'introduzione degli indicatori	346
6.3. Reportistica e destinatari delle informazioni	393
Bibliografia	397
7. Verso il controllo dei risultati globali	399
7.1. Lineamenti teorici e riferimenti normativi	399
7.2. Le difficoltà di redazione del bilancio consolidato negli enti locali	408
7.3. Finalità e destinatari del documento consolidato	426
Bibliografia	431

Presentazione

Il profondo processo di innovazione che sta interessando il *sistema PA* mira ad affermarne e potenziarne la capacità di qualificarsi come fattore di sviluppo sociale ed economico del Paese.

Il superamento dei modelli organizzativi e delle logiche di stampo burocratico che vedevano nella conformità alla norma l'unico criterio di valutazione della bontà dell'operato pubblico, può e deve avvenire attraverso il riconoscimento della centralità del cittadino e dell'individuazione della ragion d'essere stessa della pubblica amministrazione nella sua capacità di soddisfare le esigenze della comunità in modo efficiente.

Alcune norme già introdotte nell'ordinamento, come la riforma dei controlli interni attuata con il Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 286, promuovono la convergenza dei processi e dei comportamenti gestionali verso logiche manageriali fondate su sistemi di pianificazione, programmazione e controllo dei risultati, parte essenziale per dare concretezza ad una riforma della dirigenza che faccia perno sulle capacità di produrre risultati valutabili. Il modello che ne deriva è senz'altro migliorabile e perfezionabile, ma perché il miglioramento sia possibile sono necessari l'esperienza ed il lavoro sul campo.

Una riforma di successo non potrà mai essere una riforma *contro* qualcuno o qualcosa: è solo coinvolgendo e valorizzando le energie e le spinte innovative di chi affronta i problemi nel suo lavoro quotidiano che si possono conseguire miglioramenti concreti e duraturi. È questo lo spirito con il quale il Dipartimento della Funzione Pubblica ha

condotto il progetto finalizzato volto all'individuazione ed alla diffusione delle migliori esperienze di controllo di gestione.

Il Dipartimento della Funzione Pubblica, attraverso il progetto, accompagna e sostiene le amministrazioni che hanno introdotto o stanno introducendo sistemi di programmazione e controllo di gestione, attraverso lo scambio di esperienze, la diffusione delle *best practices* e dando visibilità ai modelli di controllo direzionale già sperimentati con successo. Il progetto vuole insomma catalizzare elementi ed energie già presenti, in modo diffuso, nella pubblica amministrazione italiana, valorizzando e diffondendo un bene immateriale e prezioso: la conoscenza.

In coerenza con il più vasto programma di *e-government*, il "cuore" del progetto consiste nella capacità di connettere *in rete* le organizzazioni e le persone coinvolte. Rete reale, fatta cioè di relazioni e di familiarità tra le persone e rete virtuale, cioè telematica, attraverso il sito *web* del progetto. La tecnologia informatica si coniuga così con la valorizzazione del fattore umano, fondamentale in ogni processo di crescita e sviluppo. L'obiettivo, ambizioso ma quanto mai concreto, grazie all'entusiastica adesione di tanti operatori, è quello di costituire un *network* di controllo di gestione duraturo, che non solo sopravviva alla vita "amministrativa" del progetto, ma continui a svilupparsi e a costituire un punto di riferimento per i *professionals* del settore.

Questo manuale è uno dei frutti del progetto. È un prodotto che presenta un contenuto, si confida, innovativo, pur sotto la veste

più tradizionale, quella del libro stampato. Né poteva essere diversamente, per un manuale che vuole essere un pratico strumento di consultazione e fornire una serie di spunti, di momenti di confronto su situazioni problematiche o anche semplicemente di stimoli per un ulteriore dibattito.

L'auspicio è che il *Manuale Operativo per il Controllo di Gestione* possa costituire un utile strumento di lavoro a disposizione dei responsabili del controllo di gestione e di tutti gli operatori pubblici. Saranno proprio loro, protagonisti del cambiamento con il proprio impegno, entusiasmo, intelligenza,

professionalità e fantasia – che sono le autentiche risorse alla base del progresso in qualsiasi campo – a rendere concreti e funzionanti i modelli manageriali che contribuiranno a darci amministrazioni più efficienti, più efficaci e, anche per questa via, più vicine ai cittadini.

Franco Frattini

Ministro per la Funzione Pubblica
e per il coordinamento
dei servizi di informazione e sicurezza

Introduzione

La necessità di orientare l'agire delle amministrazioni pubbliche verso la produzione di risultati misurabili e valutabili è uno dei cardini sui quali si impernia il vasto processo di riforma e di modernizzazione in corso.

Per sostenere questa significativa parte del processo di innovazione, il Dipartimento della Funzione Pubblica – Uipa – ha promosso il progetto finalizzato *Controllo di Gestione: Best Practices*.

Identificare, analizzare e diffondere le esperienze significative realizzate nelle amministrazioni: questa la modalità scelta dal progetto per promuovere la cultura, favorire l'interiorizzazione e supportare l'impianto del controllo di gestione (CdG) nelle amministrazioni pubbliche.

Fra i principi cui il progetto si è ispirato fin dal suo avvio, vi è la convinzione che il CdG non possa essere confinato alla strumentazione tecnico-contabile che lo supporta, ma debba accogliere profili organizzativi, comportamentali, sociali e culturali, qualificandosi come vera e propria pratica sociale che necessita del «veicolo uomo» e del trasferimento delle esperienze vissute per potersi definitivamente affermare.

Il progetto ha costruito molta parte del proprio percorso sull'offerta di servizi alle amministrazioni partecipanti. Iniziative come *human capital mobility* e *tutorship*, i *workshop*, i forum telematici sono esempi di attività di servizio il cui scopo specifico è stato facilitare il trasferimento delle esperienze di CdG e creare e sostenere il *network* professionale fra gli operatori.

Data l'indubbia necessità di un'analisi approfondita delle esperienze maturate nelle amministrazioni al fine di valutarne la trasferibilità, è, dunque, il *network* professionale ad assumere il ruolo di tramite privilegiato per la diffusione e lo scambio delle pratiche più mature. In questa prospettiva, la promozione ed il sostegno della rete professionale ad opera del Dipartimento della Funzione Pubblica, attraverso il progetto, sono i cardini per l'affermazione della cultura della programmazione e del controllo e, in generale, per la promozione dell'innovazione nelle amministrazioni pubbliche.

La diffusione delle esperienze

Per la diffusione delle esperienze il progetto ha promosso meccanismi di *knowledge sharing* (*condivisione delle conoscenze*) fra le amministrazioni e, in particolare, fra gli operatori che si occupano del CdG.

I 23 workshop, realizzati in molte città italiane ed il forum telematico attivo nel sito web del progetto sono due degli strumenti utilizzati a tale scopo. Durante la sua attività, il progetto ha promosso e realizzato iniziative in tutta Italia, incontrando e facendo incontrare oltre 2000 rappresentanti di amministrazioni locali e centrali.

Il forum telematico ha ospitato costruttivi confronti su temi quali la definizione degli obiettivi, la contabilità analitica, gli indicatori di risultato, i sistemi di *reporting*, la normativa.

Ulteriori strumenti di diffusione attivati dal progetto si basano su meccanismi di *cross fertilisation* messi a disposizione di tutte le amministrazioni locali e centrali. Si tratta, in particolare, dei servizi denominati *human capital mobi-*

lity e tutorship. Nel primo caso, vengono promossi periodi di scambio di personale fra le amministrazioni che hanno maturato una significativa esperienza di CdG e quelle che, invece, sono in fase iniziale; nel secondo controller di amministrazioni esperte realizzano, in amministrazioni con minore esperienza, un'azione di accompagnamento all'introduzione ed all'implementazione del CdG.

A supporto dell'intero processo di diffusione e della rete professionale, il progetto ha attivato un sito web e costituito una propria mailing list. Il sito ha ospitato una media di 2000 visitatori e di 3.300 accessi al mese. La mailing list, strumento attraverso il quale le amministrazioni sono state costantemente aggiornate sulle attività del progetto, ha avuto oltre 600 iscritti da amministrazioni pubbliche locali e centrali.

Il presente Manuale operativo per il controllo di gestione e la Galleria delle esperienze realizzati dal progetto, sono il modo per "patrimonializzare" la ricchezza delle esperienze delle amministrazioni ed assumono, nell'ambito di un progetto fondato su servizi, la funzione di strumenti che consentono di rendere tangibile e, quindi, di immagazzinare il percorso che circa 600 amministrazioni locali e centrali hanno fatto, per due anni, insieme al progetto.

Il manuale nasce con l'intenzione di essere uno strumento operativo a disposizione delle amministrazioni ed è costruito partendo dalle esperienze delle amministrazioni stesse.





È strutturato in due parti: la prima propone una riflessione su "perché una corretta gestione non può più prescindere dal CdG". Accanto a queste considerazioni, vengono proposte alcune riflessioni sugli aspetti organizzativi del CdG e, in particolare, sulla collocazione organizzativa più funzionale e sui rapporti con il sistema informatico.

La seconda parte del manuale è dedicata agli strumenti del CdG: i documenti di pianificazione e programmazione, la contabilità generale, la contabilità analitica, gli indicatori di *performance*. L'ultimo capitolo è, infine, dedicato ad un tema che, nella pratica delle amministrazioni, può ancora considerarsi di

frontiera: il controllo dei risultati globali. Si affrontano qui i problemi legati al consolidamento delle informazioni contabili nell'ipotesi di un'amministrazione che affida ad imprese giuridicamente autonome, ma controllate, la produzione e la distribuzione di servizi pubblici locali.

L'idea che ha guidato la stesura del manuale è stata quella di ottenere un prodotto di facile consultazione. Per tale ragione, i quattro capitoli dedicati agli strumenti seguono una medesima struttura logica: si parte da brevi, ma indispensabili, lineamenti teorici ai quali si affiancano i principali riferimenti normativi relativi allo strumento oggetto di trattazione; l'attenzione si sposta poi sulla produzione dei dati/documenti e si cerca di rispondere alla domanda "come si fa"; si arriva, infine, a considerare l'aspetto dell'utilizzo dei dati prodotti, tentando di rispondere alla domanda "a cosa serve". Nella logica della facile consultazione e dell'operatività delle indicazioni, nel testo, la trattazione teorica si alterna a numerosi esempi, alla descrizione di aspetti salienti delle esperienze delle amministrazioni e ad estratti di documentazione operativa in uso nelle amministrazioni stesse. Il testo contiene, inoltre, indicazioni bibliografiche per approfondimenti su specifici aspetti trattati.

Dal punto di vista grafico, il manuale è stato pensato come uno strumento la cui consultazione non fosse sequenziale, ma guidata da una logica di ricerca. Un manuale non si legge necessariamente dalla prima all'ultima pagina, ma secondo una logica che deriva dallo specifico bisogno dell'utente.

All'interno dei capitoli, la consultazione è guidata dalla presenza di inserti contraddistinti da un fondo di diverso colore e da un'icona. Le *esperienze* delle amministrazioni sono segnalate dall'icona ; gli *esempi* sono segnalati dall'icona ; la *documentazione operativa* è segnalata dal simbolo ; i suggerimenti bibliografici per gli *approfondimenti* vengono indicati dal simbolo .

Lo sforzo che il progetto ha tentato di fare è stato quello di cercare di dare risposta alle domande degli operatori attraverso l'esperien-

za pratica di altri operatori, riconducendo l'insieme ad un'impostazione metodologica e teorica di matrice economico-aziendale.

Dietro la stesura del manuale sta, dunque, un lungo percorso di analisi che, attraverso successivi livelli di approfondimento, ha portato all'individuazione di esperienze considerate significative nel panorama italiano.

L'analisi delle esperienze di controllo di gestione

L'analisi dei sistemi di CdG nelle amministrazioni locali è stata condotta dal progetto attraverso quattro successivi livelli di approfondimento che hanno portato a selezionare le esperienze citate nel manuale. La ricognizione della letteratura teorica e operativa in materia di CdG nelle amministrazioni locali è stata il punto di avvio dell'analisi; successivamente è stato messo a punto un primo questionario sul controllo di gestione. Il questionario è stato compilato, in rete, da 248 amministrazioni locali che hanno offerto la propria adesione al progetto.

Le informazioni rilevate dal questionario hanno consentito di individuare 92 amministrazioni i cui sistemi di CdG sono divenuti oggetto del successivo livello di approfondimento dell'analisi realizzato attraverso un più dettagliato questionario, da compilarsi non in rete.

Il secondo questionario è stato restituito da 83 amministrazioni. L'analisi dei suoi contenuti ha portato all'individuazione di 34 amministrazioni le cui esperienze presentavano aspetti significativi e potenzialmente trasferibili.

Presso queste amministrazioni sono stati organizzati incontri finalizzati all'approfondimento della conoscenza dei sistemi ed al confronto con i soggetti che, a diverso livello, si occupano della produzione e/o dell'uso delle informazioni prodotte.

Il manuale non ha la pretesa di citare tutte le esperienze significative maturate nelle amministrazioni italiane.

La prima ragione di ciò è che il panorama che il progetto ha avuto come riferimento è costituito dalle esperienze delle amministrazioni che, su base volontaria, hanno scelto di partecipare e, dunque, si sono rese disponibili alla condivisione delle competenze sviluppate al proprio interno. Una seconda ragione della

non esaustività delle citazioni deriva da necessarie ragioni di spazio: laddove più amministrazioni hanno maturato un significativo *know how* su specifici aspetti del controllo, si è preferito operare una scelta, non, però, adottando una logica del tipo graduatoria: il progetto ha abbandonato, o meglio, reinterpretato il concetto di *best practices* intendendolo nel senso di *smart practices*, di casi significativi, di percorsi esemplari. Infine, anche esperienze che apparentemente sembrano meno esemplari hanno, nella costruzione di un manuale, un loro ruolo: dagli "errori" o da percorsi difficili attuati da altri si può imparare molto.

Prima parte

Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche

1. Logiche e percorsi per l'introduzione del controllo di gestione

1.1 Premessa

Il Manuale è stato pensato e, quindi, scritto come uno strumento di supporto per tutti gli operatori delle Amministrazioni Pubbliche (d'ora in poi, per brevità, AP) che sono interessati alla concreta implementazione dei sistemi per il controllo della gestione (d'ora in poi, per brevità, CdG).

Tuttavia, nonostante l'esplicita finalità operativa di questo volume, abbiamo ritenuto che l'impatto dello stesso sarebbe stato limitato se ci fossimo esclusivamente soffermati ad illustrare, nel dettaglio e sulla base delle migliori "pratiche" rintracciabili nel panorama delle amministrazioni locali italiane, il funzionamento delle tecniche del CdG.

È assolutamente indispensabile che un manuale operativo spieghi, attraverso esempi e casi, il "come si fa" ed il "come bisognerebbe non fare", ma l'esperienza scientifica, formativa e consulenziale ci ha insegnato che occorre sempre fornire all'interlocutore una "chiave interpretativa" per accompagnarlo nella lettura e permettergli di impiegare al meglio le informazioni ed i suggerimenti forniti.

Come l'utente avrà modo di valutare, il Manuale rappresenta il risultato di un progetto unitario, fondato su presupposti scientifici condivisi e sull'analisi delle esperienze di CdG osservate durante lo svolgimento di un Progetto Finalizzato del Dipartimento della Funzione Pubblica - UIPA dal titolo "Controllo di Gestione: analisi, comparazione e diffusione delle best practices". Pur nella loro autonomia, tutti i capitoli si riconducono, quindi, ad una stessa impostazione culturale che è quella propria dell'Economia Aziendale, intesa come disciplina che riunisce in coordinato procedere lo studio della gestione, dell'organizzazione e della rilevazione nelle aziende. D'altro canto, il CdG è una forma di controllo che si è sviluppata nelle aziende, dapprima in quelle private che hanno nel conseguimento del profitto uno, ma non certamente il solo, obiettivo da conseguire, poi, sempre più diffusamente, nelle aziende che non si pongono scopi di lucro quali le AP e le aziende non profit.

Da un punto di vista teorico, è dibattuta la questione se le AP già possiedano tutti i requisiti della "azienda", così come individuati da una parte della dottrina. Date le finalità del Manuale, non riteniamo questa l'occasione più adatta per approfondire il tema. Da parte

nostra, consideriamo l'azienda come "comunità d'individui che si organizzano per creare valore da destinare al soddisfacimento dei bisogni umani" e, pertanto, non riusciamo a rintracciare alcuna contraddizione fra il perseguimento delle finalità di pubblico interesse che le AP devono sempre perseguire e l'operare secondo i principi, gli schemi di ragionamento ed utilizzando gli strumenti che sono propri dell'Economia Aziendale.

Sul punto occorre essere chiari. Auspicare che le AP adottino logiche e strumenti aziendali non significa ritenere superati i criteri di socialità ed equità ai quali si deve ispirare, a parere di chi scrive, il normale funzionamento delle AP né tale indicazione può essere interpretata nel senso di orientare al profitto o, addirittura, alla sua massimizzazione le attività delle AP. Il nostro convincimento è che guidare le AP con logiche aziendali sia non solo in linea con il dettato normativo (come la riforma dei controlli interni dimostra chiaramente) e con il processo di modernizzazione che interessa le AP in molti Paesi, ma, soprattutto, che sia una soluzione possibile e migliore rispetto a quella tradizionale di matrice formalistica e burocratica, per fare riguadagnare alle AP legittimità sociale ed economica e per favorire un più efficace ed efficiente soddisfacimento dei bisogni pubblici. Per le ragioni succintamente esposte, nel Manuale abbiamo esteso all'amministrazione locale il concetto di azienda, la qual cosa spiega perché è frequente incontrare l'acronimo APTL, che sta per Azienda Pubblica Territoriale Locale.

Ciò premesso, nelle parti relative alla strumentazione, gli Autori hanno limitato i riferimenti all'intelaiatura logica e teorica del CdG rinviando alle considerazioni di questo capitolo e si sono focalizzati sugli aspetti più tecnici ad immediata ricaduta operativa, richiamando gli elementi essenziali della normativa specifica e rinviando alle altre parti del volume per i necessari collegamenti fra gli strumenti del CdG.

Queste prime pagine, quindi, servono da guida per le successive nel senso che qui riteniamo di dover chiarire l'impostazione metodologica che è servita, in primo luogo, per riempire di contenuti operativi i capitoli seguenti e, successivamente, per la puntuale attività di revisione alla quale è stata sottoposta ogni parte del Manuale. Nell'affrontare questo compito, non ci discosteremo dall'approccio che ha caratterizzato tutte le attività ed i prodotti dell'intero Progetto Finalizzato: consentire, soprattutto ai non esperti, di comprendere agevolmente le considerazioni proposte al fine di favorire un rapido ed efficace impiego delle logiche e degli strumenti del CdG nelle AP.

Un'ultima considerazione preliminare ci sembra importante. Il Manuale si fonda sull'osservazione e l'analisi di esperienze di CdG maturate nell'ambito di numerose amministrazioni pubbliche locali che hanno aderito al Progetto Finalizzato. Da qui, evidentemente, discende che il Manuale abbia ad oggetto specifico le esperienze di Comuni e Province. Pertanto, per ragioni evidenti di continuità, anche in questo Capitolo ci riferiremo prevalentemente a questa tipologia di amministrazioni. Ciononostante, è nostro convincimento che, per la significatività delle esperienze riportate, il Manuale sarà di sicuro ausilio anche per gli operatori di altre AP.

1.2 Autonomia e responsabilità per i risultati quali presupposti organizzativi ed istituzionali del controllo di gestione

Decidere di impiantare il CdG richiede un significativo impegno, non solo finanziario. Tale scelta impone, per molte AP, un mutamento profondo del comportamento amministrativo; di conseguenza, per avere una speranza concreta di successo, una simile decisione deve essere condivisa e ritenuta meritevole di implementazione tanto dagli organi politici che dalla dirigenza. Se imposto dall'alto il CdG non ha alcuna possibilità di attecchire nell'amministrazione. Infatti, per sua stessa natura, il CdG è un processo che richiede una vasta partecipazione non solo allo stadio iniziale, quando l'entusiasmo per il "nuovo" può fungere da "propellente", ma anche nelle fasi successive rendendosi sempre necessario il progressivo affinamento ed adattamento delle tecniche e dei comportamenti alle mutate condizioni interne (aziendali) ed esterne (d'ambiente). Non è quindi banale né scontato per chi ricopre responsabilità politiche e dirigenziali chiedersi il "perché" si debba ricorrere a sistemi per il CdG in luogo dei tradizionali meccanismi di controllo in essere nelle AP.

Molte sono le risposte possibili e, naturalmente, la più immediata è: perché lo richiede la legge. Tuttavia, l'osservazione della realtà dimostra che la previsione normativa, pur segnalando il recepimento di un'istanza sociale profonda, può, nella migliore delle ipotesi, svolgere una funzione di stimolo, ma certamente, da sola, non costituisce una "motivazione" sufficiente specie quando uno specifico provvedimento (ad esempio, il Decreto che modifica il sistema dei controlli interni) viene isolatamente considerato. D'altro canto, a poco giova il rispetto puramente formale delle indicazioni normative in quanto non incide praticamente sulle logiche gestionali già in essere e, quindi, non orienta il comportamento amministrativo, ma si risolve in uno sterile e costoso esercizio di burocrazia.

Dalla prospettiva di analisi che più ci è familiare, due appaiono i caratteri fondamentali che, congiuntamente considerati, prefigurano un modello di amministrazione locale "nuovo" con tutti i requisiti organizzativi ed istituzionali idonei a rendere "naturale", utile e conveniente l'impianto di sistemi per il CdG. Ci riferiamo a:

- 1) un significativo grado di autonomia (tributaria, finanziaria, organizzativa, contabile e di controllo) dal "centro";
- 2) una definizione innovata e sufficientemente chiara delle funzioni dei diversi organi e dei corrispondenti ambiti di responsabilità per l'uso delle risorse disponibili ed i risultati conseguiti.

Un possibile punto di partenza per interpretare il processo di cambiamento in atto può individuarsi nel tentativo del Legislatore nazionale di riformare, su basi nuove, il legame fra governo locale e collettività amministrata; il "tratto più marcato" del complesso delle leggi che hanno interessato le amministrazioni locali, a partire dal 1990, è la progressiva rinuncia da parte del governo centrale ad un controllo stretto e diffuso sulle amministrazioni periferiche accompagnato e

giustificato dal tentativo di favorire il rafforzamento del rapporto fra comunità territoriali ed enti chiamati ad amministrarle.

Al riguardo, è opportuno osservare che il trasferimento di compiti dal “centro” verso la “periferia” non è stato, almeno nella generalità dei casi, giustificato da una dimostrata e superiore capacità delle amministrazioni locali rispetto a quella centrale di gestire in modo economico le risorse pubbliche. Le motivazioni profonde che hanno spinto il Legislatore nella direzione accennata sembrano essere state di natura socio-politica e non paiono essere scaturite da considerazioni o determinazioni di ordine economico e/o aziendale.

Tuttavia, ai fini del nostro argomentare, è importante osservare che il pieno riconoscimento ed esercizio dell'autonomia è una condizione irrinunciabile o meglio una precondizione perché gli organismi economici, di qualunque classe (pubblici, privati, non profit) possano vivere ed operare come “aziende”. Infatti, «per l'azienda l'autonomia è una condizione primitiva in quanto offre la garanzia che le scelte e le operazioni siano tutte collegate fra loro dalle relazioni di funzionalità tipicamente orientate alla finalità aziendale dell'equilibrio. Nel quadro della finalità unitaria generalmente accolta dall'economia aziendale, l'autonomia dei soggetti che operano in azienda è libertà di decidere gli obiettivi strategici ed operativi, le vie per il loro raggiungimento, cioè predisporre le risorse alla luce del contesto umano, sociale, politico, economico, fisico e territoriale in cui l'azienda è collocata e del quale è parte integrante» [1].

[1] R. Ferraris Franceschi, *Appunti di economia aziendale*, Kappa, Roma, 1995, pagg 70-71.

È, però, opportuno distinguere fra riconoscimento ed esercizio dell'autonomia. L'autonomia è interpretabile come uno “spazio” lasciato libero che ciascuna amministrazione può riempire di contenuti suoi propri che valgono a caratterizzarla e contraddistinguerla rispetto ad altre. Infatti, le scelte autonomamente adottate, realizzate e verificate con riguardo ai risultati effettivamente conseguiti, consentono di rappresentare e perseguire in modo efficace gli interessi pubblici locali e di soddisfare in modo economico il complesso, variegato, mutevole e dinamico sistema dei bisogni avvertiti dalla comunità amministrata. Pertanto, può ben accadere che taluni “ambiti” di autonomia non vengano pienamente compresi nella loro portata innovativa e/o sfruttati o che, diversamente, siano insufficienti le risorse culturali e finanziarie indispensabili a tal fine. Si pensi concretamente, a puro titolo di esempio, alle opportunità non sempre colte che il Legislatore ha lasciato allo spazio della regolamentazione autonoma nel campo contabile e del CdG o all'esperienza non sempre felice degli Statuti e delle Carte dei servizi. L'esercizio dell'autonomia comporta, quindi, una costante ed incessante ricerca della sintonia con l'ambiente socio economico che si è chiamati a governare, cioè induce a captare i segnali economici, politici e sociali che vengono dalla comunità locale, decodificarli, interpretarli e tradurli in politiche, programmi ed azioni gestionali concrete dei quali è indispensabile rilevare, misurare, valutare e comunicare i risultati tanto all'interno che all'esterno dell'amministrazione. Se quanto scritto è condivisibile ne deriva che la coscienza e l'esercizio dell'autonomia comportano la progressiva rinuncia a cercare esclusivamente in se stessi o in

un'amministrazione sovrastante la ragione e la giustificazione del proprio esistere come amministrazione e come azienda. Nessuna azienda può vivere isolata. L'economia delle aziende si alimenta attraverso rapporti di scambio fra aziende che, interagendo fra loro, permettono lo sviluppo del sistema economico. Quanto affermato sopra implica la necessità di ricercare un'armonia dinamica fra i valori che presiedono alle scelte ed all'agire di tutte le componenti (politica ed esecutiva) attive nelle amministrazioni e quelli in cui si riconoscono le differenti comunità territoriali, cioè le altre aziende (famiglie, imprese, aziende non profit) che, proprio interagendo con l'APTL, ne legittimano e giustificano l'esistenza. Pertanto, alla diversa articolazione della scala dei bisogni, conseguente alla modifica delle caratteristiche culturali delle comunità di individui, spazialmente e temporalmente definite, l'APTL deve rapidamente rispondere non solo adeguando e variando il mix dei beni prodotti e dei servizi apprestati, ma anche modificando le logiche gestionali in modo da rapportarsi coerentemente all'evoluzione degli scenari socio-economici in cui si trova ad operare. Soltanto se si realizza tale armonia dinamica fra APTL ed "ambiente", il decentramento degli ambiti di decisione pubblica consente una rispondenza maggiore rispetto ad oggi fra l'offerta dei servizi proposta localmente e la domanda dei residenti nelle zone geografiche servite. Tuttavia, evidentemente, tale rispondenza non può mai darsi per acquisita una volta per tutte e, per tale ragione, abbiamo scritto di "armonia dinamica" fra APTL ed ambiente. Proprio in questo carattere di dinamicità del rapporto fra ogni singola amministrazione e l'ambiente in cui vive ed opera risiede un tratto essenziale delle logiche gestionali di matrice aziendale che si riflette significativamente sulle modalità concrete di funzionamento dei sistemi per il CdG. È tipico della logica burocratica e dei sistemi di controllo con essa coerenti il tentativo di "ingabbiare" il dinamico procedere dei fenomeni reali e dei bisogni dell'utenza in categorie predefinite e valide per sempre. In ossequio a tale impostazione, si individua una risposta per ciascuna delle categorie di bisogni e, per conseguenza, si definiscono e si normano i comportamenti da adottare nel presupposto che basterà eseguire puntualmente quanto prescritto per soddisfare il bisogno non appena esso si manifesterà. In tale prospettiva, non è necessario verificare il conseguimento del risultato in quanto esso è dato per scontato, come meccanica conseguenza della puntuale esecuzione di un comportamento predefinito e cristallizzato in una norma.

Diversamente, il CdG implica il superamento della "amministrazione per atti" e stimola e guida il comportamento in modo coerente con i fini da raggiungere secondo un'impostazione concettuale e pratica che impone il rinnovamento dell'azione amministrativa e l'adozione di comportamenti economicamente razionali e responsabili. È per questo motivo che, pur fondandosi sulla predisposizione di piani e programmi che prefigurano classi di bisogni da soddisfare, acquisizione e combinazione di risorse, produzione e misurazione dei risultati, è caratteristica propria del CdG il costante raffronto fra risultato realizzato effettivamente e risultato ipotizzato. E ciò non solo per consentire al management un costante supporto informativo alla propria azione

e per valutarne i risultati, ma anche allo scopo, ove si rivelasse necessario, di modificare i piani ed i programmi che avevano costituito punto di riferimento per l'attività manageriale. Attraverso il CdG non ci si pone, quindi, l'obiettivo di riproduzione dei modelli di riferimento, ma si ricercano continuamente le migliori combinazioni fra risorse ed obiettivi per cercare di soddisfare i bisogni pubblici nel modo più efficiente ed efficace possibile. Il CdG, quindi, consente al management di individuare, nei differenti contesti spazio-temporali, le migliori combinazioni economiche possibili al fine di ottenere maggiori volumi di prestazioni di più elevato livello qualitativo impiegando un dato ammontare di risorse o di impiegare un minore ammontare di risorse per conseguire specifici risultati.

Da quanto scritto deriva che ricade nella responsabilità di ogni singola amministrazione, l'obbligo di "ritagliarsi su misura", in modo autonomo, le soluzioni tecniche ritenute più idonee per misurare i risultati. Infatti, se è evidente che esistono delle "regole di funzionamento" aziendale che vanno conosciute e rispettate e delle "buone pratiche" che è indispensabile selezionare e diffondere quantomeno per evitare il ripetersi di "errori comuni" che altri hanno già sperimentato (e di entrambe il Manuale rende ampia testimonianza), ciò non può indurre a considerare ogni amministrazione come "uguale" a qualsiasi altra. Ogni azienda e massimamente l'APTL è un fenomeno, economico, sociale e politico in sé specifico ed irripetibile, cioè non "standardizzabile". Ogni APTL è qualificata da condizioni ambientali e di funzionamento interno del tutto specifiche e dinamiche e, quindi, non replicabili esattamente, ma la comprensione delle quali si rivela indispensabile per garantire un corretto funzionamento dei sistemi per il CdG.

Fatte queste considerazioni di carattere generale, veniamo a considerare profili più specifici che paiono ugualmente significativi per gli scopi che ci siamo proposti. Procederemo per punti ai fini della chiarezza e della sinteticità.

- Senza il pieno riconoscimento ed esercizio dell'autonomia non vi può essere alcuna responsabilizzazione per i risultati raggiunti tanto per gli organi politici che per i dirigenti. Infatti, l'attribuzione delle responsabilità per i risultati conseguiti, può essere interpretata come un carattere che presuppone ed arricchisce di contenuti quello dell'autonomia. Un soggetto non autonomo, sia esso il responsabile dell'intera amministrazione o un singolo dirigente, difficilmente potrà essere chiamato a rispondere dell'efficienza del proprio operato e, ancor di più, degli effetti economici delle iniziative intraprese. In situazioni di dipendenza (finanziaria, organizzativa, gestionale, contabile, di controllo, ecc.), si potrà sempre asserire che una performance non soddisfacente sia dovuta a scelte assunte e vincoli imposti da terzi.
- L'autonomia comporta una modifica sostanziale dei processi e delle logiche di reperimento delle risorse finanziarie necessarie al normale funzionamento ed allo sviluppo delle APTL. Va definitivamente affermandosi il principio secondo il quale non si possono disgiungere la

responsabilità della spesa e la responsabilità dell'entrata. Ne deriva che aumenta progressivamente l'importanza della funzione "finanza" all'interno delle amministrazioni, si accresce il "peso" delle entrate proprie rispetto a quelle trasferite, si affinano le leve della fiscalità locale, si ricercano nuove e più elastiche forme di imposizione fiscale, si diffondono modalità alternative (*project financing* e prestiti obbligazionari) rispetto a quelle tradizionali (mutui) per il finanziamento delle opere pubbliche, si rivaluta il ruolo del patrimonio redditizio come fonte significativa di rendite e flussi finanziari e, soprattutto, si amplia il numero dei servizi e dei beni per i quali si richiede il pagamento di una tariffa o di un prezzo non essendo più possibile chiedere ad amministrazioni sovrastanti il ripiano dei disavanzi finanziari ed economici. Tuttavia, quello che più interessa evidenziare è che il mutare delle logiche di reperimento delle risorse finanziarie consente di superare gli effetti distorti generati dal sistema di "finanza derivata". I meccanismi di ripartizione delle risorse dal centro alla periferia non sono "costruiti", di norma, in modo da spingere ad aumentare i livelli di efficienza nell'uso delle risorse disponibili e di efficacia dei servizi apprestati e dei programmi intrapresi. In sostanza, si finisce per incoraggiare comportamenti mirati ad un progressivo affinamento della "capacità di negoziazione" con le amministrazioni sovrastanti piuttosto che il controllo dei risultati. L'immediata conseguenza di un simile modello di distribuzione delle risorse è la non incentivazione all'economicità nonché una carente responsabilizzazione della classe politica e della dirigenza per i risultati conseguiti che, di fatto, sono parametri ininfluenti sul quantum di mezzi che si rendono disponibili, onde il loro perseguimento non si pone come condizione esplicita per l'acquisizione delle risorse trasferite e finisce per essere rimesso alla "buona volontà" degli operatori. Rovesciando gli elementi del ragionamento proposto, è agevole concludere che il reperimento dei mezzi monetari trasferiti alle amministrazioni locali, senza i quali l'esercizio delle funzioni economiche assegnate non sarebbe stato realizzabile, non era correlato in via diretta al conseguimento dell'economicità della gestione, cioè al contemporaneo soddisfacimento delle condizioni di efficienza e di efficacia nello svolgimento dell'attività gestionale. A quanto scritto giova aggiungere che il vincolo di destinazione gravante su parte dei trasferimenti, da un lato, limitava la capacità e le possibilità di scelta dell'amministrazione sottostante che, se non partecipava effettivamente al processo di programmazione a livello centrale o regionale, diventava mera esecutrice di decisioni assunte altrove e, dall'altro, non incentivava un orientamento di governo aziendale di medio-lungo termine.

- La mancata correlazione fra risorse trasferite e risultati conseguiti ha determinato, in aggiunta a quanto già notato, la distorsione del concetto di performance. Il "successo" in tali situazioni organizzative viene a basarsi non tanto sulla dimostrata capacità di conseguire in modo economico gli obiettivi posti, ma sull'abilità nell'ottenere il maggiore ammontare possibile di mezzi monetari da spendere.

Come è stato ampiamente messo in evidenza dagli Autori che hanno studiato le logiche di formazione dei bilanci di previsione pubblici, in simili contesti, la performance dell'amministratore od anche del responsabile di un programma o di una singola unità organizzativa finisce per essere misurata non con riguardo ai risultati effettivamente conseguiti, ma, ex ante, prima che la gestione si svolga, in base alla capacità potenziale di spesa. Da ciò deriva la scarsa efficacia dei sistemi incentivanti per la dirigenza e, più in generale, per il pubblico impiego.

- Siffatti meccanismi di reperimento delle risorse finanziarie hanno avuto significative conseguenze anche sul sistema informativo-contabile. È intuitivo che in mancanza di un concreto incentivo al conseguimento del risultato, tanto la classe politica che quella dirigenziale non hanno avvertito l'esigenza di disporre degli strumenti utili a rilevare e tenere sotto controllo le grandezze economiche. Ciò contribuisce a spiegare lo scadimento del rendiconto a mero obbligo formale, il perpetuarsi di un sistema di rilevazione contabile a base finanziaria inadeguato per sua conformazione a fornire misure degli effetti delle azioni intraprese, l'enfasi posta sugli input piuttosto che sui processi di trasformazione, sull'output, sulla qualità o sull'impatto delle attività svolta, la resistenza organizzativa all'impianto di sistemi di CdG e di incentivazione.
- Un ulteriore e determinante effetto dell'autonomia è il modificarsi dell'oggetto del controllo e, quindi, delle logiche e degli strumenti utilizzati a tal scopo. Fino a quando l'interlocutore primario delle APTL è stato esclusivamente o prevalentemente il governo centrale, le forme di controllo ricorrenti erano quelle di natura giuridico-formale, essenzialmente riconducibili al controllo di legittimità. Mutando le logiche di reperimento dei mezzi monetari, rafforzandosi il legame fra utenti/contribuenti e amministrazioni locali, il controllo assume sempre più valenza economica e si orienta verso grandezze misurabili (efficienza, efficacia, qualità, economicità). Pertanto, si impone la necessità di dimostrare alle altre aziende con le quali s'intrattengono relazioni di tipo economico, sociale e politico (famiglie, imprese, aziende non profit) quali sono stati gli effetti dell'uso delle risorse fornite in forma libera o coattiva. Da qui, contestualmente, l'integrazione della contabilità finanziaria (il cui utilizzo è reso necessario solo dal persistere di un bilancio di previsione finanziario con funzione autorizzativa e non da esigenze di controllo dei risultati) con quella generale ed il concomitante ampliarsi dell'oggetto ed il numero dei documenti della rendicontazione che ormai comprendono non soltanto il tradizionale Conto del Bilancio, ma anche il Conto del Patrimonio ed il Conto Economico. La determinazione, il controllo e la comunicazione dei risultati di natura economica non sono impellenti soltanto nel rapporto fra amministrazioni e comunità locali, cioè nella relazione fra la singola APTL e le altre aziende. Avere chiaramente delimitato per legge compiti e responsabilità degli organi politici e dei dirigenti, assegnando ai primi le funzioni di indirizzo e con-

trollo ed ai secondi il potere di gestire e le conseguenti responsabilità manageriali dovrebbe comportare una “convergenza di interessi” della classe politica (specie quella di governo) e dei dirigenti verso il controllo dei risultati prodotti. I dirigenti hanno interesse alla misurazione della loro performance, anche in termini di capacità di raggiungere gli obiettivi assegnati, non solo ai fini di accrescere il loro prestigio personale, ma anche per vedersi attribuita la parte di salario variabile legata al conseguimento dei risultati. Non crediamo, inoltre, sia lontano il momento in cui si realizzeranno le condizioni per un’effettiva mobilità della dirigenza pubblica fra le amministrazioni. I risultati prodotti e misurati saranno, allora, di sicuro ausilio per la selezione ed il rinnovo degli incarichi. Quanto all’interesse politico, almeno in prospettiva, il “consenso” dovrebbe dipendere sempre più dalla dimostrata capacità di produrre risultati misurabili e poiché questi sono concretamente realizzati attraverso l’attività dei dirigenti, la classe politica dovrebbe avere tutto l’interesse affinché tali risultati non solo si realizzino, ma si possano costantemente monitorare e correttamente comunicare. Infatti, se «per sua natura il consenso politico non è influenzato solo dalla qualità e dalla quantità dei servizi prodotti ed erogati, ma da fattori ideologici, ideali, da comunanza di interessi, da ragioni varie di opportunità ... con l’affermazione del processo sociale ed economico, il consenso politico è sempre più influenzato proprio dalla capacità delle istituzioni e delle amministrazioni pubbliche di fare realmente le “cose per le quali esse sono state poste in essere o sono accettate”. Ma poiché i valori e le attese della società creano una pressione in termini di aumento quantitativo e qualitativo delle “cose da fare”, la capacità di “combinare al meglio” le risorse scarse diventa elemento non secondario ai fini dell’acquisizione e del mantenimento del consenso» □□.

In tal senso, assumono certamente un significativo rilievo le regole di “elezione” dei rappresentanti politici e, in particolare, del Sindaco e del Presidente della Provincia. L’investitura diretta da parte della collettività elettorale acquisisce particolare importanza in chiave aziendale ove si ponga mente al fatto che l’aspirante Sindaco o Presidente compete con i suoi concorrenti e, quindi, viene eletto sulla base del programma che, in collaborazione con gli altri componenti della Giunta, dovrà realizzare durante la legislatura. La legge, correttamente, controbilancia la vasta “discrezionalità” del vertice politico che deriva dal mandato diretto, individuando in esso “il responsabile dell’amministrazione” ed esplicitando, per tal via, una chiara relazione “mandato-potere-responsabilità”, cioè di *accountability*, fra la collettività amministrata ed il suo primo rappresentante. È del tutto intuitivo che i contenuti di questa responsabilità debbano essere ricondotti, in generale, agli obiettivi di programma prospettati al momento dell’elezione, ai quali dovrebbe informarsi tutta l’attività di governo durante l’intero mandato, nonché, più specificamente, in quelli di carattere gestionale contenuti nei documenti di pianificazione e programmazione (Relazione previsionale e programmatica, Bilancio di previsione pluriennale, Bilancio di previsione annuale, Piano esecuti-

□□ E. Borgonovi, *La logica aziendale per realizzare l’autonomia istituzionale*, in “Azienda Pubblica”, anno VI, n. 2, agosto 1991, pagg. 185-186

vo di gestione) proposti anno per anno dalla Giunta. Inoltre, è rilevante osservare che, fatte salve le ipotesi specificamente previste dalla legge, l'esecutivo, legittimato democraticamente dall'elezione diretta del suo vertice, dura in carica stabilmente per l'intero mandato. Pertanto, il Sindaco e il Presidente (in collaborazione con i loro assessori) hanno la reale possibilità, in ossequio agli indirizzi generali del Consiglio e sotto il controllo politico dello stesso, di porre in essere un'efficace azione di pianificazione e programmazione dell'attività gestionale, di concretizzare gli obiettivi per i quali hanno ricevuto il "mandato popolare" e, non meno importante, di poter essere giudicati anche per la capacità di conseguire obiettivi chiari, specifici, misurabili e misurati. Un governo stabile è la migliore premessa istituzionale per un'efficace programmazione ed il conseguente impianto di un sistema per il controllo dei risultati particolari, generali e globali. Al contrario, il succedersi degli organi di governo politico è il presupposto certo di una debole azione unitaria di governo a tutto vantaggio di interessi particolaristici che trovano alimento nella cultura dell'improvvisazione che è antitetica a quella del controllo dei risultati.

1. Peraltro, esistono molte ed autorevoli definizioni rintracciabili nell'abbondante letteratura sul tema che viene richiamata al termine di questo e degli altri capitoli del Manuale.

2. Alla stesura di questo paragrafo ha contribuito Antonio Davide Barretta.

1.3 Controllo e gestione

Definiti in modo assolutamente sintetico i presupposti che dovrebbero fungere da stimolo all'impianto del CdG, possiamo ad affrontare argomenti più tecnici, ugualmente importanti per un efficace utilizzo del Manuale.

Nelle pagine precedenti abbiamo utilizzato, alternativamente, le espressioni CdG e controllo dei risultati e, incidentalmente, abbiamo fatto riferimento a risultati particolari, generali e globali.

Occorre, quindi, considerare quale debba essere l'oggetto o gli oggetti del CdG o, in altre parole, su quale tipologia di risultati occorre puntare l'attenzione.

Per tentare di chiarire l'oggetto del CdG, piuttosto che da una definizione, può essere utile partire dai due termini che compongono quest'espressione ormai transitata dal linguaggio aziendale al gergo comune e fatta propria anche dal nostro Legislatore¹.

1.3.1 Nozioni di controllo²

L'espressione controllo di gestione rappresenta una possibile traduzione italiana del termine inglese *management control*³. Per quanto la dottrina aziendale italiana non abbia mai trascurato il tema del controllo dei risultati, enfatizzare l'origine dell'espressione è importante per diverse ragioni.

Innanzitutto, la parola *control* assume, tradizionalmente, il significato di guida e non quello di ispezione o di verifica formale. Inoltre, affiancare a *control* il termine *management* implica, chiaramente, che si tratta di un controllo di natura manageriale, cioè che ha avuto origine, applicazione, e sviluppo in contesti progettati, organizzati e gestiti secondo una mentalità e con l'ausilio di strumenti di tipo manageriale, quindi, nelle aziende. Non solo. Nel suo insieme, l'espressione *manage-*

*ment control*³ è utile a ricordare che il CdG deve essere sempre a supporto dell'attività del management, cioè al suo servizio. A tal fine, il sistema di CdG deve mettere a disposizione della dirigenza le informazioni necessarie per guidare il proprio comportamento, vale a dire per aiutarla ad assumere decisioni che permettano il conseguimento di obiettivi precedentemente individuati, attraverso l'impiego efficiente delle risorse disponibili. Il CdG, quindi, non è mai concepibile come uno strumento di contrasto alla dirigenza, ma sempre di ausilio in quanto ne supporta e facilita il lavoro fornendo informazioni utili anche a valutarla.

Il CdG è un "meccanismo operativo" per mezzo del quale la gestione di un'azienda risulta guidata verso obiettivi prefissati. Ciò che è sottoposto a monitoraggio, pertanto, non è l'operato aziendale in sé, bensì, i risultati che questo produce. Tale tipologia di controllo presuppone, innanzitutto, che vengano definiti e quantificati (ovvero, resi misurabili o valutabili) gli obiettivi aziendali e che questi vengano riferiti a dei responsabili di unità organizzative più o meno ampie, i quali saranno valutati in base al grado di raggiungimento degli stessi. Tali obiettivi sono, tradizionalmente, espressi in termini quantitativo-monetari, la qual cosa non esclude che oggetto di controllo possano essere anche obiettivi di tipo qualitativo.

Il CdG consente, quindi, di dominare le dinamiche gestionali e governare razionalmente il cambiamento.

Il termine controllo, tuttavia, può essere riferito anche ad attività diverse compiute in ambito aziendale, la qual cosa ci induce ad evidenziare gli elementi distintivi del CdG rispetto alle altre "forme di controllo".

Senza avere la pretesa di fornire un elenco esaustivo delle forme di controllo, si può distinguere fra le tipologie di seguito elencate.

Controllo normativo. Rientrano in quest'ambito tutte le tipologie di attività tese al riscontro o alla verifica del grado di aderenza dell'operato aziendale ad una disposizione scritta che possiede carattere normativo (leggi, statuti, regolamenti, procedure, ecc.).

Controllo delle operazioni. Consiste nell'ispezione, episodica o continuata, sulle azioni realizzate all'interno dell'organismo aziendale. Per chi esercita tale forma di controllo il punto di riferimento potrebbe essere ancora il rispetto di una norma scritta, ma, a differenza di quanto accade nel caso del controllo normativo, l'attività di ispezione si focalizza prevalentemente sulle azioni di natura esecutiva più che su quelle condotte dai vertici politici e/o direttivi dell'azienda.

Controllo sociale (o controllo di clan). Potendo considerare le aziende come delle comunità di individui è naturale evidenziare che il comportamento degli operatori aziendali risulta condizionato, oltre che da meccanismi formalizzati (come per esempio delle procedure da seguirsi, delle leggi da osservare, un sistema di obiettivi economico-finanziari da raggiungere, ecc.), anche da un insieme di valori culturali condivisi all'interno dell'organismo economico o di una sua sub unità organizzativa. Quando ci si focalizza sul controllo di tipo sociale si pone l'attenzione sull'attitudine dell'individuo

3. È frequente in letteratura rintracciare anche l'espressione *controllo direzionale*.

a rispettare i principi di comportamento e di funzionamento del collettivo (es. capacità di gestire i propri dipendenti, abilità collaborative, capacità di relazionare con i colleghi, aderenza alle linee guida esplicitate dai vertici aziendali, atteggiamento dei soggetti aziendali nei confronti degli utenti, ecc.).

L'attività di controllo esercitata in un organismo aziendale non mai è costituita dall'applicazione di una sola delle forme di controllo considerate, al contrario, queste ultime coesistono contribuendo insieme a veicolare l'operato degli individui.

1.3.2 La gestione

Veniamo ora a considerare, brevemente, il termine gestione. Con l'espressione gestione intendiamo il complesso coordinato delle operazioni che vertono sulle risorse rese disponibili a livello di singola azienda e che risultano compiute da organi che ne costituiscono la struttura, ognuno dei quali attende a specifici compiti od attività, onde permettere all'organismo economico di assolvere nel tempo, in modo razionale, efficace e responsabile, alle funzioni assunte e raggiungere, per conseguenza, nella misura più elevata possibile, il fine che ad esso è stato assegnato, nell'ambito di piani e programmi a breve, medio e lungo andare.

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

Da quanto scritto deriva che è impossibile "isolare" specifici fatti di gestione così come non è possibile disgregare i processi economici di produzione e consumo che sempre si ricompongono in organica unità nell'ambito di qualsivoglia azienda.

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

La gestione non è quindi neutrale, ma è strumento per conseguire obiettivi. Il perseguimento non è mai scontato, ma deve essere sempre sottoposto a verifica al fine di individuare le cause di un parziale o totale insuccesso onde assumere le conseguenti decisioni.

Per tale ragione il CdG, come forma di controllo che obbedisce alla logica manageriale e trova la sua collocazione naturale in ambito aziendale, è finalizzato a migliorare progressivamente il rapporto fra ricchezza disponibile e la soddisfazione dei bisogni umani.

Al fine di chiarire quali possano essere i risultati della gestione da tenere sotto controllo, è indispensabile distinguere fra le operazioni o fatti di gestione esterna, cioè a carattere interaziendale, che si estrinsecano in movimenti di beni, di servizi e di denaro fra ogni APTL e le altre aziende, dai fatti di gestione interna che si concretizzano nel solo movimento di beni e di servizi all'interno del processo economico attuato da qualsiasi APTL.

I fatti di gestione esterna sono oggetto di rilevazione della contabilità generale (d'ora in poi, per brevità, CoGe), mentre i fatti di gestio-

ne interna sono rilevati per mezzo della contabilità analitica (d'ora in poi, per brevità, CoA).

Di seguito cercheremo di approfondire i concetti di gestione appena richiamati, facendo continuo riferimento alla "Teoria dei flussi e degli stocks". Per tale ragione, pur rinviando alle opere che trattano di tale Teoria per una più ampia disamina del fenomeno gestionale e per i necessari approfondimenti, si rende indispensabile, al fine di favorire una migliore comprensione, riportare, di seguito, alcune definizioni di "concetti-chiave" che saranno utilizzati nella successiva trattazione □□.

Stock aziendale

«Ogni accumulazione di beni o denaro costituisce uno stock che risulta definito:

- a) per la quantità degli "oggetti" di cui è composto, eventualmente espressa in termini monetari, e
- b) per il momento in cui avviene l'accertamento di tale quantità (valore)».

Stocks economici e finanziari

Sono stocks economici quelli relativi ai beni materiali, diritti (o crediti) economici e obblighi (o debiti) economici; sono stocks finanziari quelli relativi a mezzi liquidi disponibili, diritti (o crediti) finanziari, obblighi (o debiti) finanziari.

Patrimonio aziendale

«Il patrimonio aziendale, in qualunque momento di osservazione, è accertato come un insieme coordinato di elementi ovvero come un aggregato di stocks».

Flussi aziendali

Ogni operazione di gestione esterna genera flussi che possono essere «reali od economici, attinenti beni e servizi che dal venditore passano al compratore» e/o «finanziari o monetari (o numerari) relativi, invece, al denaro ed ai suoi sostituti ceduti dal compratore al venditore come corrispettivo dei beni e dei servizi acquistati».

Caratteri distintivi dei flussi aziendali

«Ogni flusso, generato dai fatti di gestione di una qualunque azienda, risulta definito in funzione:

- a) della natura degli "oggetti" che si spostano da un 'polo' all'altro (beni e servizi oppure denaro o suoi sostituti),
- b) degli organismi aziendali interessati al movimento,
- c) della direzione di scorrimento degli oggetti,
- d) della sua intensità, che tenga conto dell'unità di tempo presa come base di riferimento per l'indagine».

Intensità dei flussi

«L'intensità istantanea rappresenta la quantità di oggetti omogenei relativi ai flussi generati da una singola operazione di gestione esterna. Per rendere possibili eventuali operazioni contabili sulle intensità dei flussi reali interessanti una certa azienda, è opportuno omogeneizzare quelle intensità moltiplicandole per i relativi prezzi unitari di acquisto e di vendita».

□□ Tutte le definizioni virgolettate riportate di seguito in questo paragrafo sono tratte dall'opera di G. Catturi *La teoria dei flussi e degli stocks ed il "sistema dei valori" d'impresa*, Cedam, Padova, 1994.

Relazione fra flussi e stocks

«Le operazioni di gestione ... generano flussi in entrata ed in uscita che modificano, più o meno sensibilmente, in relazione alla loro intensità, l'elemento patrimoniale che ne costituisce punto di partenza o di arrivo, provocando la continua variazione quali-quantitativa della compagine patrimoniale».

Le operazioni a carattere interaziendale si sostanziano nei rapporti di scambio e di cambio fra l'APTL della quale si intendono seguire le vicende gestionali ed ogni altra azienda (pubblica, privata, non profit) con la quale essa intrattiene relazioni di natura economica e/o finanziaria.

In particolare, c'è scambio quando si ricevono beni o servizi e si cede in contropartita denaro o suoi sostituti, cioè si ricevono e si cedono "oggetti" di natura diversa, mentre c'è cambio quando si danno in contropartita "oggetti" della stessa natura di quelli ricevuti, cioè beni contro beni (ipotesi poco frequente) o denaro contro denaro.

Qualunque azienda, inclusa l'APTL, produce ricchezza, cioè trasforma e trasferisce valore. In questa prospettiva, le operazioni di gestione esterna possono essere raggruppate in due grandi categorie:

- 1) l'acquisizione da altre aziende di fattori produttivi (input);
- 2) la diffusione o distribuzione del valore creato attraverso la cessione del risultato dell'attività produttiva (output).

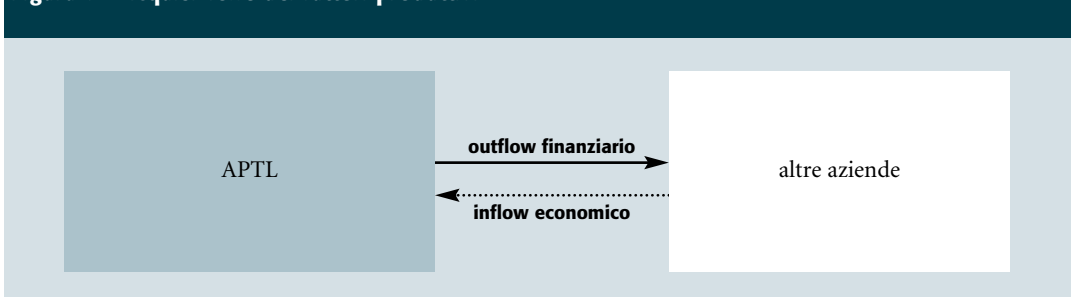
Pertanto, anche le APTL, dovendo assolvere alla propria funzione economica ed istituzionale, acquistano beni e servizi (cioè, fattori produttivi) che, opportunamente combinati, consentono la realizzazione dei servizi pubblici e lo svolgimento delle attività e funzioni istituzionali.

L'osservazione delle operazioni di gestione esterna permette, normalmente, di evidenziare il manifestarsi di flussi di natura diversa e direzione opposta.

Si consideri, ad esempio, l'acquisto dei fattori produttivi. Tale operazione genera un inflow di natura economica, la cui intensità espressa in termini monetari misura il costo sostenuto per l'acquisto del bene o del servizio, ed un outflow di natura finanziaria, la cui intensità misura l'uscita monetaria.

Schematicamente abbiamo:

Figura 1 - Acquisizione dei fattori produttivi



Ove si considerino le relazioni fra flussi e stocks, nel caso dell'acquisto di beni (ad esempio, un computer), il flusso economico in entrata comporta una variazione in aumento di uno stock attivo (continuando con l'esempio, "attrezzature informatiche"), mentre il flusso finanziario in uscita implica una diminuzione dello stock attivo "cassa".

Quando si ipotizza l'acquisto di un bene, è fondamentale distinguere fra:

beni a fecondità ripetuta, o a lento rigiro (immobili, attrezzature, macchinari, arredi, etc.), cioè beni che cedono in modo graduale nel corso di più anni consecutivi le proprie utilità;

beni a fecondità semplice, o a veloce rigiro (scorte di magazzino, materiale tecnico, cancelleria, combustibili, etc.) cioè beni che cedono la propria utilità in un singolo atto d'impiego.

In sostanza, i beni a fecondità ripetuta vanno a costituire la struttura dell'unità aziendale, cedono gradatamente le loro potenzialità di servizio e sono, quindi, destinati a permanere durevolmente nell'ambito dell'economia dell'azienda considerata al fine di garantire la continuità nel tempo della produzione dei servizi pubblici che s'intendono erogare. I beni a fecondità semplice, invece, consentono l'attivazione della struttura già preordinata e, cedendo la loro utilità in un singolo atto produttivo, devono essere continuamente rinnovati.

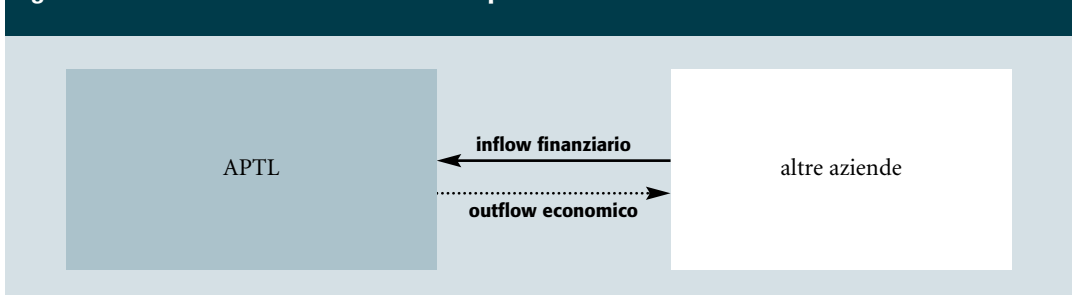
Come l'acquisto di beni, anche quello di servizi comporta il sorgere di un flusso economico in entrata ed un flusso economico in uscita, onde la schematizzazione di tale operazione risulterebbe inalterata rispetto a quella proposta in figura 1; tuttavia, diversamente dai beni, i servizi non possono essere "immagazzinati" ed utilizzati in futuro e, quindi, la loro acquisizione non dà origine a stocks patrimoniali.

Ai servizi (lavoro, illuminazione, riscaldamento, servizi finanziari, fitti), come ai beni a fecondità semplice, è assegnato il compito di "attivare" la struttura aziendale.

Al momento di cedere il risultato dell'attività produttiva, normalmente un servizio, nell'APTL possono configurarsi diverse situazioni in quanto l'output può essere venduto contro il pagamento di un prezzo o ceduto contro il pagamento di un tributo, sotto forma di tassa o di imposta.

In termini generali, questo tipo di operazione può essere così schematizzata:

Figura 2 - Cessione del risultato dell'attività produttiva



L'operazione genera due flussi di direzione opposta e di natura diversa: un inflow di natura finanziaria la cui intensità misura l'entrata monetaria ed un outflow di natura economica, la cui intensità espressa in termini monetari, misura il provento o ricavo conseguito a seguito della cessione del servizio. A rigore, i termini ricavo e provento non sono sinonimi. L'individuazione del ricavo è possibile solo a seguito del verificarsi di un'operazione di vendita. In altre parole, il conseguimento del ricavo implica che si acquisiscano moneta o suoi sostituti e/o il diritto di ricevere moneta in futuro quale corrispettivo per la cessione di beni o servizi prodotti per essere scambiati sul mercato. Per tale ragione, si preferisce denominare "proventi" le intensità, espresse in termini monetari, dei flussi economici in uscita che non sono collegate a vere e proprie vendite. Questo è certamente il caso dei tributi spettanti all'APTL.

Fino a questo punto, abbiamo proposto considerazioni relative prevalentemente ai fatti di gestione esterna.

Tuttavia, ai fini del CdG, si rivela indispensabile indagare anche sui risultati della gestione interna, cioè di quei fatti che si concretizzano nel solo movimento di beni e di servizi all'interno del processo economico attuato dall'APTL.

La gestione interna inerisce, pertanto, all'utilizzo, cioè al consumo, dei beni e dei servizi già nella disponibilità dell'APTL nell'ambito di processi svolti al suo interno i quali sono finalizzati alla realizzazione di determinati output da cedere, successivamente, ad altre aziende.

Sulla scorta delle considerazioni già proposte, i consumi di cui si tratta si riferiscono a:

- a) servizi resi da altre aziende;
- b) utilizzo di beni a fecondità ripetuta e a fecondità semplice.

Al riguardo, è indispensabile mettere in evidenza la continuità manageriale fra gestione esterna ed interna. È palese che la trasformazione dei fattori produttivi implica ed è condizionata dalla disponibilità, dal costo, dalla quantità e dalla qualità dei medesimi. D'altro canto, la cessione del risultato produttivo presuppone che l'attività di produzione sia stata svolta e le modalità con la quale le operazioni ed i processi interni si realizzano determina e condiziona la qualità, la quantità ed il costo dell'output che viene ceduto.

In sostanza, fra gestione esterna ed interna c'è un'intima continuità ed un reciproco condizionamento, la qual cosa determina la necessità di rilevare e monitorare costantemente i risultati dell'una e dell'altra.

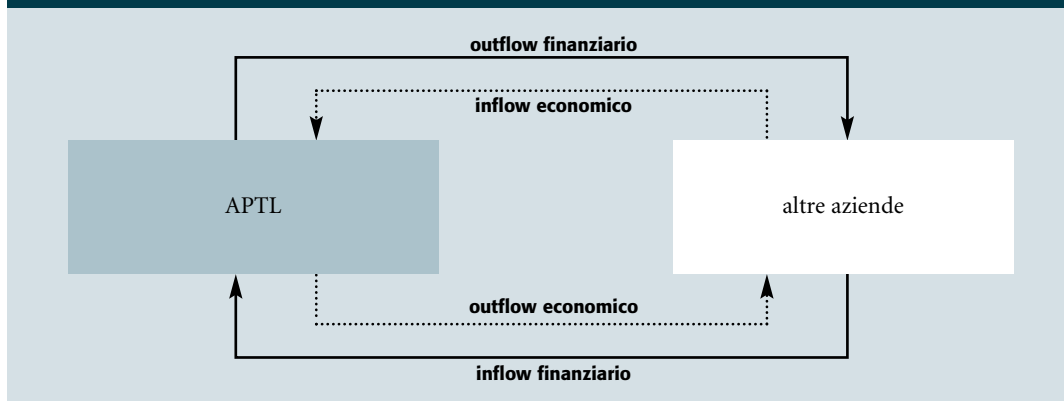
L'aspetto finanziario e l'aspetto economico

Come abbiamo già ricordato, la gestione implica l'idea del cambiamento, del movimento, della dinamica, cioè il succedersi della trasformazione di ricchezza e, pertanto, la gestione continua fino a quando continua l'azienda onde i fatti in cui essa si compone ad unità sono sempre correlati ed interdipendenti.

In particolare, tale interdipendenza appare chiara ove si osservi la stretta correlazione che esiste fra flussi di natura economica e flussi di natura finanziaria nonché fra flussi e stocks.

Se si considerano congiuntamente le due classi di operazioni di gestione esterna prima considerate separatamente, abbiamo:

Figura 3 - Circuiti finanziario ed economico



L'osservazione della fig. 3 ci consente di distinguere fra l'aspetto finanziario e quello economico della gestione. L'aspetto finanziario verte sulle entrate ed uscite di moneta, quindi sui flussi finanziari che si muovono lungo il "circuito" rappresentato all'esterno della fig. 3. L'aspetto economico riguarda, invece, i costi ed i ricavi/proventi e, quindi, i flussi economici che si muovono lungo il "circuito" rappresentato all'interno della fig. 3. Nel circuito finanziario, quindi, si muove il denaro e/o i suoi sostituti, mentre nel circuito economico si muovono beni e servizi. La correlazione fra l'aspetto economico e quello finanziario è evidente, ma non può indurre nell'errore o nell'eccessiva semplificazione di considerare i due aspetti come sovrapponibili ed intercambiabili. Pertanto, seguire i fatti di gestione esterna di un'azienda considerando il solo profilo finanziario (scelta tradizionalmente adottata da tutte le AP) è possibile, ma si traduce nel tenere memoria dei soli flussi finanziari e delle variazioni che questi generano negli stocks dai quali "partono" ed ai quali "arrivano". Ciò implica una significativa perdita di informazioni ai fini del CdG perché viene a mancare ogni riferimento diretto a costi e ricavi/proventi. L'enfasi che stiamo ponendo sulla necessità di seguire anche l'aspetto economico della gestione non deve essere interpretata nel senso di una scarsa importanza del connesso aspetto finanziario. È ben noto, in dottrina e nella pratica, quanto sia determinante per lo stato di salute di qualsiasi azienda tenere sotto controllo i flussi finanziari in modo da evitare "crisi di liquidità", cioè situazioni di difficoltà a mantenere un equilibrio, tanto quantitativo che temporale, fra le entrate e le uscite.

Con riguardo al rapporto fra l'aspetto economico e finanziario della gestione è opportuno formulare ulteriori considerazioni che, per ragioni di sintesi, saranno riferite esclusivamente all'acquisto dei fattori produttivi, ma che, *mutatis mutandis*, possono riferirsi anche alle operazioni di cessione dell'output.

Al momento in cui si perfeziona lo scambio, la compensazione fra le

intensità dei flussi, spesso, non è istantanea; in altre parole, all'insorgere del flusso economico in entrata non sempre si contrappone immediatamente un flusso finanziario in uscita della medesima intensità.

Più specificamente, bisogna distinguere fra:

- **compensazione parziale o totale**, a seconda che la compensazione dell'intensità del flusso reale in entrata avvenga, subito o in futuro, mediante l'attivazione di un unico flusso finanziario in uscita;
- **compensazione immediata o differita**, a seconda che la compensazione dell'intensità del flusso reale in entrata si realizzi, anche solo in parte, immediatamente o in via posticipata;
- **compensazione diretta o indiretta**, a seconda che la compensazione dell'intensità del flusso reale in entrata richieda o meno l'intervento di aziende intermediarie.

4. Il formarsi di tali stocks patrimoniali sta a significare che il rapporto di scambio, connesso ad un'operazione di gestione esterna, non si è ancora perfezionato.

5. A seconda della scadenza, potrà trattarsi di un debito a breve termine (scadenza entro i dodici mesi) oppure a medio-lungo termine (scadenza oltre i dodici mesi).

Con riguardo all'economia delle aziende di cui trattiamo, è possibile individuare situazioni gestionali risultanti dalla opportuna combinazione delle possibili alternative ricordate.

Volendo escludere, ai soli fini della semplicità espositiva, il caso della "compensazione indiretta", le ipotesi operative si riducono alle seguenti:

- a) compensazione immediata e totale.** Il flusso economico in entrata e l'outflow finanziario si realizzano contemporaneamente e con la stessa intensità;
- b) compensazione immediata e parziale.** Il flusso finanziario in uscita si manifesta contestualmente all'inflow reale, ma con un'intensità inferiore onde si genera, per la differenza, uno stock passivo il cui ammontare individua il debito dell'azienda acquirente⁴;
- c) compensazione futura e totale.** Al manifestarsi dell'inflow reale non si rileva alcun flusso numerario con conseguente sorgere di uno stock passivo che individua un obbligo finanziario di importo pari al valore del fattore produttivo acquistato. L'azienda acquirente pagherà l'intero importo del proprio debito in un momento successivo onde il flusso finanziario in uscita compensativo sarà unico;
- d) compensazione futura e parziale.** Rispetto al caso precedente, si manifesteranno, sempre successivamente all'acquisto del fattore produttivo, ma, in diverse riprese, più flussi finanziari in uscita le cui intensità, globalmente considerate, coincideranno con l'intensità espressa in termini monetari del flusso reale in entrata.

Va da sé che, salva l'ipotesi della compensazione totale e immediata, cioè ogni qual volta si viene a generare uno stock passivo, sono necessari nuovi fatti di gestione esterna perché le operazioni possano dirsi effettivamente concluse. Tali operazioni coinvolgeranno solo flussi e stocks finanziari.

D'altra parte, può verificarsi che il pagamento del debito si realizzi nel medesimo periodo amministrativo in cui è sorto il flusso reale in entrata, oppure che sia rinviato a successivi anni. In tale ultima ipotesi, quell'obbligo a pagare, appare fra gli elementi passivi del patrimonio aziendale rilevato a fine periodo⁵.

In sostanza, il costo di acquisto è correlato ad una variazione finanziaria in quanto il valore espresso in termini monetari dei fattori produttivi comprati è pari alla somma di denaro che l'amministrazione acquirente si obbliga a spendere per poter disporre di quanto le occorre ai fini della creazione di valore. Pertanto, il sostenimento del costo implica sempre il sorgere di un debito da parte dell'acquirente nei confronti del venditore, ma non richiede necessariamente il pagamento immediato del corrispettivo pattuito (pagamento per contanti). Quel debito, infatti, può essere pagato subito o anche in tempi successivi (in un'unica soluzione o a rate) rispetto a quello in cui è sorto e se ne è memorizzato l'ammontare.

Da quanto scritto deriva che i fatti di gestione esterna comportano il manifestarsi di flussi economici e finanziari; i fatti di gestione interna, invece, danno origine solo a flussi economici in quanto si sostanziano in movimenti, nell'ambito dell'economia dell'APTL, di beni e di servizi già disponibili.

Il fattore "tempo"

Si è evidenziato che la gestione è un fenomeno continuo. Tuttavia, la necessità di determinare i risultati induce a dividere artificialmente la gestione in frazioni di tempo la durata delle quali è funzione del tipo di informazione necessaria e, quindi, della natura delle decisioni da assumere.

Tali archi temporali sono, normalmente, di durata annuale (periodo amministrativo) ed infrannuale. Al riguardo, è indispensabile chiarire che prendere in considerazione una "frazione" di gestione, per quanto lunga essa sia, non significa che i fatti di gestione debbano avere inizio e fine in quell'arco di tempo, ma che gli effetti di tali fatti sono, per il loro intero valore o per una parte di esso, economicamente attribuiti a quel periodo.

Quanto appena osservato assume grande importanza poiché competenza finanziaria e competenza economica coincidono ove si consideri l'intera vita aziendale, ma non possono più sovrapporsi quando se ne prende in esame un breve intervallo.

Cercheremo di chiarire questo fondamentale concetto, facendo ricorso ad alcuni esempi.



Esempio 1

Acquisto di beni a fecondità ripetuta per € 10.000

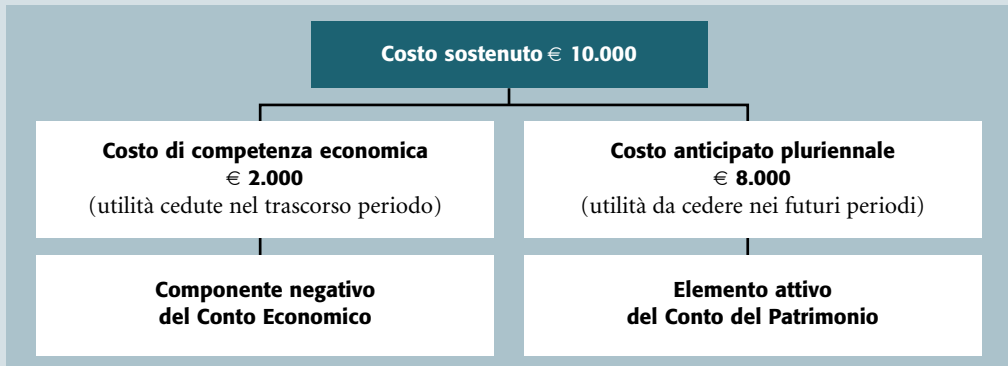
A seguito dell'acquisto di un bene a fecondità ripetuta per un valore di € 10.000, l'APTL sostiene un costo pari a € 10.000, cioè uguale alla somma che si è obbligata a pagare (debito verso i fornitori), la quale misura in termini monetari l'intensità del flusso economico in entrata.

Se si vuole conoscere il risultato economico conseguito nel periodo di tempo preso a base per il calcolo (un anno o un periodo inferiore, ad esempio, un trimestre), occorre stimare in termini monetari, facendo riferimento al periodo scelto, il valore attuale delle utilità che il bene a lungo ciclo di utilizzo potrà cedere nei futuri periodi e, per differenza con il valore iniziale, giungere ad attribuire un valore monetario alle utilità cedute dal bene medesimo nel corso del periodo ormai terminato.

Supponendo, per ipotesi, che si giunga a stimare in € 8.000 il valore attuale delle utilità che il bene potrà cedere in futuro, avremo che:

- € 2.000 (cioè € 10.000 - € 8.000) misurano le utilità cedute dal bene a fecondità ripetuta, cioè consumate nel periodo ormai trascorso, onde quell'importo costituisce costo di competenza economica di quel periodo. Se l'arco di tempo preso in considerazione è l'anno quel costo si denomina costo annuale e trova collocazione fra i componenti negativi del Conto Economico riferito a quell'anno. Se l'arco di tempo fosse il trimestre, si tratterebbe del costo trimestrale e quel valore troverebbe comunque accoglienza in un Conto Economico riferito, questa volta, al solo trimestre*;
- € 8.000 misurano, in termini monetari, le utilità che ancora il bene incorpora al termine del periodo o, in altre parole, quelle che cederà gradualmente nei periodi futuri; per tale ragione, quel costo si denomina anticipato pluriennale e rappresenta un elemento attivo del patrimonio aziendale**.

Quanto scritto può essere schematizzato come segue:



* Si tratta della "quota di ammortamento" del bene considerato. È intuitivo che la denominazione completa di tale voce di costo dipende dal bene a fecondità ripetuta sottoposto a tale "procedura contabile". In tal modo, ad esempio, se trattasi di un computer avremo "quota di ammortamento computer" e così di seguito per tutti gli altri beni a lungo ciclo di utilizzo.

** Poiché, per semplicità espositive, abbiamo supposto di considerare il primo anno di vita del bene a lungo ciclo di utilizzo, nel determinare il "valore netto" del bene a fecondità ripetuta (€ 8.000) si è calcolata differenza fra il suo costo di acquisto o costo storico (€ 10.000) e la sola quota di ammortamento relativa al periodo considerato (€ 2.000).



Esempio 2

Acquisto di beni a fecondità semplice per € 4.000

Passando a considerare l'acquisto di beni a fecondità semplice, supponiamo che si proceda ad un acquisto per un valore di € 4.000, onde l'amministrazione sostiene un costo pari a € 4.000, cioè equivalente alla somma che si è obbligata a pagare (debito verso i fornitori), la quale misura in termini monetari il valore delle utilità incorporate nei beni.

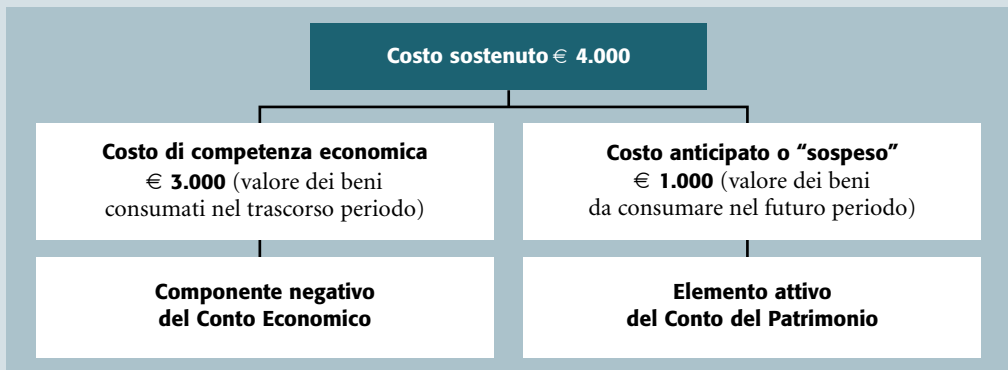
Al termine del periodo considerato, trattandosi di beni a fecondità semplice, occorre verificare quale parte degli stessi è rimasta inutilizzata, vale a dire non immessa nei processi produttivi.

Dato il fluire ininterrotto della gestione, è del tutto normale che un parte dei beni a fecondità semplice, acquisiti durante un periodo, non risultino consumati al termine di quel periodo e che, pertanto, si trovi, a quella data, "in magazzino" (Per ragioni di semplicità, nell'esempio riportato nel testo si suppone che non esistano rimanenze iniziali di quei beni a fecondità semplice).

Supponendo di stimare in € 1.000 il valore dei beni a fecondità semplice rimasti inutilizzati, allora avremo che:

- € 3.000 (cioè € 4.000 - € 1.000) rappresentano il valore dei beni a fecondità semplice consumati nel periodo considerato, cioè immessi nei processi produttivi, onde costituiscono costo di competenza economica di quel periodo e trovano collocazione fra i componenti negativi del Conto Economico;
- € 1.000 rappresentano il valore dei beni a fecondità semplice rimasti da utilizzare al termine del periodo e che verranno immessi nel processo produttivo in futuro; per tale ragione, quel costo si denomina anticipato o "sospeso" e rappresenta un elemento attivo del patrimonio aziendale.

Quanto scritto può schematizzarsi come segue:



Passando ora a considerare l'acquisizione di un servizio occorre, in primo luogo, osservare che non è possibile rinviare nel tempo l'utilizzo di un servizio onde, solitamente, il costo sostenuto per la sua acquisizione coincide con il costo di competenza economica.

Tuttavia, può anche accadere che il godimento del servizio stesso si estenda per un arco di tempo che travalica il termine del periodo preso come riferimento per il calcolo, onde, a quella data, può ancora sussistere per l'APTL il "diritto" ad utilizzare il servizio per una parte del periodo successivo⁶.

6. Il diritto vantato dall'APTL di godere di un servizio reso da terzi può anche avere carattere pluriennale. Poiché le logiche di individuazione del costo di competenza del periodo considerato da inscrivere nel Conto Economico e del costo anticipato pluriennale da riportare nel Conto del Patrimonio sono identiche a quelle già esposte con riguardo all'acquisizione di un bene a fecondità ripetuta, ci asteniamo dal proporre un ulteriore esempio.



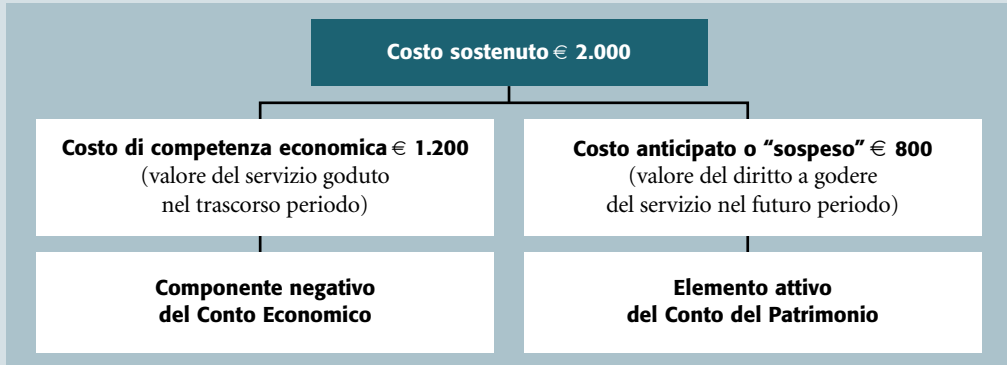
Esempio 3

Acquisto del “diritto” a godere di un servizio per € 2.000

Supponendo il caso di acquisizione del “servizio affitto” per un importo di € 2.000 relativo all’uso di un locale per un periodo compreso fra 1.10.20X1 e 28.2.20X2, abbiamo che:

- € 1.200 (cioè € 2.000 - € 800) misurano il valore del servizio utilizzato nel periodo trascorso, onde costituiscono costo di competenza economica di quel periodo e trovano collocazione fra i costi del Conto Economico*;
- € 800 misurano il valore del “diritto”, vantato dall’amministrazione, di poter utilizzare quel locale per due mesi del successivo periodo; per tale ragione, quel costo si denomina anticipato o “sospeso” e rappresenta un elemento attivo del patrimonio aziendale, denominato “risconto attivo”**.

Quanto scritto può schematizzarsi come segue:



* Per determinare il valore da attribuire alla quota di servizio già utilizzato abbiamo proceduto come segue:
$$\frac{(\text{totale del costo sostenuto} \times \text{mesi trascorsi})}{(\text{numero di mesi totali})} = \frac{(\text{€ } 2.000 \times 3)}{5} = \text{€ } 1.200$$

Ai fini di un calcolo più accurato si potrebbe considerare il numero dei giorni in luogo di quello dei mesi, tenuto conto che non tutti i mesi compresi nel periodo considerato hanno la medesima durata.

** I “risconti attivi” possono considerarsi come “diritti economici” in quanto la loro presenza fra gli elementi del patrimonio esprime l’attesa da parte dell’organismo economico a godere nel breve andare di servizi apprestati da altre aziende.

Il “risconto attivo”, nell’esempio riportato, rappresenta un diritto economico di durata inferiore all’anno. Infatti, la sua presenza nella compagine patrimoniale testimonia che, in un arco di tempo breve e, comunque, inferiore ai dodici mesi, l’economia dell’APTL sarà interessata da un inflow economico.

Ribadiamo che, qualora il canone di affitto fosse stato riferito ad un periodo di tempo compreso nel solo periodo di riferimento, il costo sostenuto sarebbe stato interamente di competenza di quel periodo ed avrebbe trovato collocazione per l’intero valore fra i costi del Conto Economico.

Nelle esemplificazioni sopra riportate abbiamo sempre ipotizzato che, a fronte di un costo sostenuto, si debba stabilire, al termine del periodo preso a base del calcolo, quale parte di questo sia di competenza economica e quanta invece confluisca nell’attivo patrimoniale esprimendo “potenzialità di servizi” a disposizione dell’APTL e da utilizzare in futuro.

Tuttavia, è possibile che nel corso di un dato arco di tempo si goda

di un servizio ma che la relativa variazione di natura finanziaria si abbia nel periodo successivo.

In sostanza, nel concreto svolgimento della gestione può accadere che il pagamento del corrispettivo di un servizio sia stabilito al termine del periodo di godimento del servizio medesimo. In tal caso, qualora al termine di quel periodo il diritto al godimento di un dato servizio risulti in essere, si genera una situazione per la quale l'APTL ha in parte usufruito di un certo servizio senza che si sia manifestato un outflow numerario.

Così, ad esempio, potrebbe accadere che, al termine di un periodo amministrativo, risultino maturati ma non ancora pagati interessi passivi su debiti contratti.

In casi simili, occorre addossare all'esercizio in chiusura la quota di costo relativa al servizio goduto anche se non si è ancora registrata contabilmente la correlativa manifestazione finanziaria.

«Si rende necessario, allora, rilevare non solo l'intensità dell'inflow economico già impiegato nell'attività aziendale, ma anche la "maturazione" di un "particolare debito finanziario" da considerare solo come contropartita contabile e non certo da esigere contrattualmente, perché l'impegno a pagare, nel nostro caso, sorge solo all'esaurimento del flusso economico inerente il servizio acquistato. Tale particolare debito è conosciuto dagli operatori aziendali con la denominazione di rateo passivo».

Il "rateo passivo", assimilabile ad un debito che emerge al termine dell'esercizio solo per ragioni di correttezza contabile, trova collocazione nel Passivo del Conto del Patrimonio.

Da tutti gli esempi proposti emerge la fondamentale distinzione fra "costo sostenuto" e "costo di competenza economica di un dato periodo".

Si sostiene un costo ogni qual volta si acquista un bene o un servizio, cioè quando l'economia dell'APTL è interessata da un inflow reale in entrata, mentre è "costo di competenza" di un determinato periodo il valore delle utilità godute, cioè consumate o utilizzate, in quel medesimo periodo.

A ben ragionare, i costi di competenza di un determinato periodo altro non sono che le intensità, espresse in termini monetari, dei flussi economici relativi alle operazioni di gestione interna.

Non diversamente da quanto osservato con riguardo ai costi, anche per i ricavi/proventi non è possibile confondere la fase in cui vengono conseguiti che è correlata al momento in cui sorge il diritto a riscuoterli, con l'arco temporale di loro competenza, vale a dire il periodo di tempo in cui l'APTL si obbliga a rendere i suoi servizi o a cedere il godimento dei beni prodotti⁷.

Pertanto, l'APTL, ai fini del CdG, si trova nella necessità di tenere ordinata memoria, attraverso la CoGe delle variazioni economico-finanziarie intervenute e ciò tanto al fine di controllarne gli effetti in fase concomitante, che per poter dimostrare alla collettività amministrata, al termine di ogni periodo amministrativo, i risultati conseguiti con l'uso delle risorse pubbliche.


7. Al fine di evitare possibili appesantimenti nell'esposizione, ci asteniamo dal proporre ulteriori esempi numerici.


1.4 L'area di competenza e gli strumenti per il controllo della gestione

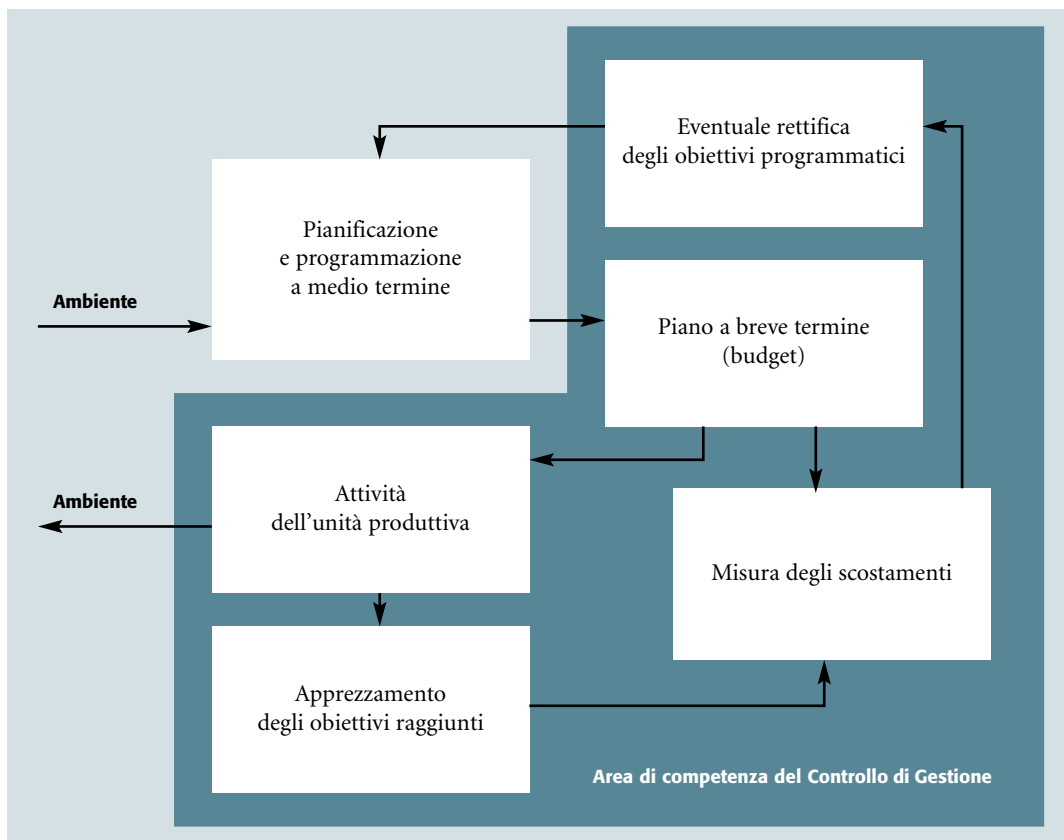
Nel linguaggio aziendale, come già notato, controllo sta per «guida» o, meglio, attività di guida mirata al raggiungimento degli obiettivi che un dato organismo economico si è posto. Affinché tale attività di guida sia efficace o, in altri termini, per assicurare che ci si sta muovendo nella “giusta direzione”, cioè verso l’ottenimento di quanto precedentemente stabilito, occorre soddisfare alcune condizioni che di seguito riassumiamo.

8. È ammessa, per solito, una tolleranza espressa in termini percentuali (ad esempio $\pm 4\%$) fra risultato conseguito e risultato atteso. Pertanto, può considerarsi nulla la varianza quando la differenza ricade in quest’intervallo.

1. Nella fase di pianificazione e programmazione della futura attività gestionale, che costituisce l’indispensabile premessa di ogni forma di CdG, gli obiettivi, espressi in forma di risultati attesi, devono essere chiaramente identificati ed assegnati, in congiunzione con le risorse umane, finanziarie e materiali necessarie al loro conseguimento, a dei soggetti ai quali viene attribuita la responsabilità di raggiungerli (torneremo fra breve sul tema).
2. Bisogna avere a disposizione un adeguato sistema informativo contabile ed extracontabile, cioè un insieme di tecniche di misurazione, contabili e non, idonee a fornire in modo tempestivo informazioni attendibili ed utili ad alimentare il processo decisionale del management in modo da consentirgli di dominare i fatti di gestione al fine di consentire l’acquisizione economica della ricchezza ed un suo efficiente ed efficace impiego.
3. Occorre rilevare tempestivamente i risultati effettivi, scaturenti dal complesso delle operazioni poste in essere, e porli a confronto con i risultati attesi. Tale confronto deve avvenire ad intervalli di tempo ragionevolmente brevi (mese, trimestre) in modo da:
 - verificare l’insorgere di eventuali differenze, note anche come scarti, scostamenti o varianze, fra risultato atteso e risultato conseguito (tali varianze, naturalmente, possono risultare positive, negative o nulle)⁸;
 - individuare le cause degli scostamenti;
 - individuarne la “responsabilità” manageriale;
 - consentire al management di porre in essere tutte le opportune azioni al fine di favorire il riallineamento fra il risultato effettivamente conseguito e quello programmato o, qualora le condizioni interne ed ambiente lo impongano, permettere ai supremi centri decisionali di riformulare, adattandoli ai nuovi contesti, gli obiettivi programmatici.

Quanto succintamente esposto è schematizzato nella figura seguente ove è chiaramente individuata l’area di competenza del CdG .

 La figura è ripresa da G. Catturi *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova, 2000, pag. 12.



Osservando la figura si traggono ulteriori e significative indicazioni. In primo luogo, bisogna sempre avere presente che l'APTL non può vivere isolata. Non è quindi casuale che l'impulso alla programmazione, cioè il momento d'avvio del processo, e il risultato dell'attività produttiva, vale a dire il suo momento conclusivo, abbiano come riferimento l'ambiente. Il CdG ha senso soltanto se consente, attraverso un impiego efficiente delle risorse disponibili, una maggiore capacità di soddisfare i bisogni pubblici. Sarebbe assai grave se gli organi politici e la dirigenza fossero indotti dalle nuove logiche di controllo a ripiegarsi su se stessi fino a rendere il processo autoreferenziale. La definizione degli obiettivi da conseguire e la verifica dei risultati ottenuti devono avere sempre come riferimento l'utenza che si intende servire.

Un altro aspetto qualificante è la stretta connessione fra pianificazione e programmazione a medio e lungo termine e CdG. Per quanto nell'accezione da noi accolta l'area di competenza del CdG sia compresa interamente nel breve termine, l'intero processo trae alimento dalla definizione degli indirizzi strategici, delle politiche e dei programmi che l'APTL intende porre in essere. Impiantare il CdG non significa, quindi, indurre l'amministrazione a concentrare il proprio orientamento sul breve andare. Al contrario, senza un'attendibile e convinta attività di pianificazione e programmazione di più lungo respiro capace di orientare l'amministrazione oltre il breve termine, il processo di CdG perde la sua "guida" e non riesce a svolgere la sua

funzione di “correzione di rotta” alla quale è specificamente deputato. Per la ragione appena esposta, nel Manuale vengono trattati anche i processi di pianificazione e programmazione.

Se si concentra l’attenzione esclusivamente sull’area di specifica competenza del CdG, è possibile individuare tre distinti ed interconnessi “momenti” di questo unitario processo nell’ambito dei quali ci sia vale di specifici strumenti o tecniche per il controllo dei risultati.

Si distingue, al riguardo, fra controllo antecedente, concomitante e susseguente.

Il controllo antecedente si fonda sul budgeting. Più specificamente, si scrive di sistema budgetario in quanto le “grandezze obiettivo”, per solito espresse in termini economico-finanziari, risultano contenute sia in budget funzionali, detti anche particolari, che in budget globali. I budget funzionali contengono obiettivi da conseguire e risorse da impiegare, nel futuro periodo amministrativo, da parte dei responsabili delle sub unità organizzative (centri di responsabilità) in cui l’APTL è articolata. I budget globali, invece, risultanti dal consolidamento dei valori iscritti nei budget funzionali, esprimono in termini complessivi le dinamiche gestionali attese ed i risultati conseguenti.

Il sistema budgetario permette di responsabilizzare il management per i risultati attesi nel breve periodo, cioè scaturenti dal complesso coordinato di fatti gestione esterna ed interna non ancora svolti⁹.

Per consentire un efficace funzionamento del sistema budgetario occorre garantire il rispetto di alcune condizioni minimali che, qui riassunte, saranno approfondite in altre parti del Manuale.

Innanzitutto, il disegno della struttura organizzativa deve presentare caratteristiche idonee a favorire la responsabilizzazione formale, cioè l’attribuzione della responsabilità per i risultati parziali dell’unitario processo gestionale, ed a guidare i comportamenti delle persone responsabilizzate. Quanto appena osservato presuppone che all’interno dell’organizzazione sia reso operante un processo di delega grazie al quale è possibile individuare soggetti ai quali sono assegnati obiettivi da raggiungere.

Per l’assegnazione degli obiettivi, la misurazione e la successiva valutazione dei risultati conseguiti, occorre individuare i centri di responsabilità (d’ora in poi, per brevità, CdR).

In termini del tutto generali un CdR è un’unità organizzativa dell’APTL ove 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 di centro.

Da quanto osservato deriva che il budget diventa uno strumento di guida per i processi e le azioni che si svolgono nelle diverse unità organizzative di cui l’APTL si compone solo se è articolato per CdR e coinvolge tutta la struttura organizzativa.

In altri termini, se si compilasse solo un budget generale sarebbe guidato soltanto il comportamento dell’alta direzione, dovendo essa rispondere per i risultati complessivi della gestione. Al contrario, se si redigono anche budget per ogni CdR, è possibile guidare il comportamento di tutta la dirigenza ed il personale ponendo, così, le indispen-

9. Nel prosieguo del Manuale si darà conto delle differenze fra budget e piano esecutivo di gestione, documento che le Province ed i Comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti devono obbligatoriamente redigere, nonché della necessità di adottare nelle APTL logiche di budgeting.

sabili premesse per una piena responsabilizzazione per i risultati effettivamente conseguiti. In ogni caso, il coordinamento e l'armonizzazione dei contenuti dei budget particolari nonché la fattibilità economica e finanziaria del complesso delle iniziative da assumere da parte dei singoli CdR sono conseguiti attraverso la redazione dei budget globali.

Stante queste considerazioni, prima di definire i contenuti del budget bisogna predisporre un piano dei CdR.

Fermo restando che a ciascuna APTL è riconosciuto il potere decisionale in merito alla configurazione organizzativa, è altrettanto evidente che questa non può considerarsi immutabile ma deve essere adattata alle esigenze interne ed esterne all'amministrazione che, nel corso degli anni, vanno manifestandosi.

D'altra parte, la definizione dei CdR non è neutrale rispetto all'efficace funzionamento del sistema di CdG ed implica, comunque, una distribuzione del potere manageriale all'interno dell'APTL.

Nel definire la dimensione organizzativa dei CdR dovrebbe tenersi conto almeno dei seguenti fattori:

1. la natura dei processi economici che in essi si svolgono, al fine di garantire una sufficiente omogeneità in ogni centro;
2. la possibilità di individuare nell'ambito dell'APTL figure professionali che possiedano capacità manageriali coerenti con la posizione organizzativa di responsabile di centro;
3. la significatività, rispetto al valore complessivo, delle risorse umane, finanziarie e materiali assegnabili a ciascun centro;
4. l'opportunità di distinguere e classificare, anche attraverso una "disaggregazione organizzativa", i CdR in funzione della natura dell'attività svolta e delle leve decisionali delle quali il responsabile di centro dispone. Tradizionalmente, si distinguono i centri di responsabilità in: centri di costo, di provento (ricavo), di risultato economico (profitto), di investimento. Tale distinzione si rivela utile per individuare la dimensione economica di risultato rispetto al quale sarà prevalentemente responsabilizzato il capo del centro nonché, evidentemente, per definire la tipologia e la rilevanza delle informazioni che il sistema di CdG deve generare per i responsabili dei singoli centri;
5. la necessità di garantire l'efficace svolgimento del processo di definizione ed approvazione dei contenuti del budget in vista, soprattutto, del bisogno di garantire il coordinamento tra centri e tra i rispettivi obiettivi nonché fra gli obiettivi assegnati ai centri e le "leve decisionali" a disposizione dei responsabili di centro.

Con riguardo alla definizione degli obiettivi di budget assegnati dagli organi di governo ai responsabili di centro, occorre anzitutto ribadire che l'obiettivo va inteso come un risultato specifico e misurabile da conseguire in un arco di tempo determinato. Come abbiamo già rilevato, i contenuti del budget si riferiscono, nel loro complesso, all'anno successivo rispetto a quello in cui il budget stesso è stato approvato. Quanto scritto, però, non implica automaticamente che ogni singolo obiettivo debba impegnare ogni centro per l'intero anno. Pertanto, è ben possibile che si individuino singoli e specifici obiettivi

per periodi infrannuali determinati oppure che l'obiettivo sia conseguibile solo in un periodo pluriennale onde nell'anno in questione ci si propone di conseguirlo solo in parte.

In termini puramente operativi, ad un obiettivo di budget si dovrebbero poter riferire contemporaneamente gli aggettivi che di seguito elenchiamo.

Chiaro

La chiarezza è una qualità imprescindibile di ogni forma di comunicazione. Chiarezza sta per intelligibilità. L'obiettivo deve essere comprensibile per tutte le persone che lavorano in un singolo centro, a partire dal responsabile. Sul significato dell'obiettivo non possono sorgere fraintendimenti.

Misurabile

Ogni obiettivo deve essere rilevabile con riferimento ad una specifica unità di misura. Tradizionalmente nel budget aziendale gli obiettivi sono espressi in termini monetari, onde il loro conseguimento si rileva per mezzo delle rilevazioni contabili. Tuttavia, nelle APTL è assai frequente la definizione di obiettivi espressi e/o rilevabili in unità di misura diverse dal modulo monetario. Ciò è del tutto accettabile purché si abbia sempre cura di verificare la coerenza fra il sistema delle rilevazioni extra-contabili di cui l'amministrazione dispone in un dato momento e le misure necessarie per verificare in fase concomitante il grado di conseguimento dell'obiettivo. In altre parole, occorre sempre evitare il rischio che un obiettivo sia misurabile solo potenzialmente perché l'amministrazione non dispone degli strumenti di misurazione necessari a verificarne il grado di raggiungimento. In tal caso, un obiettivo misurabile in teoria non lo è poi in pratica. La misurabilità è il presupposto della controllabilità. Senza misurazione non c'è controllo e, quindi, neanche azione correttiva. Pertanto, i responsabili di centro devono poter valutare il grado di raggiungimento dell'obiettivo loro assegnato durante il concreto svolgersi della gestione, cioè in fase concomitante, e ciò implica la necessità di individuare, sin dalla definizione del budget, quali siano gli indicatori idonei allo scopo, cioè utili a valutare il grado di conseguimento degli obiettivi. Quanto scritto vale a ribadire che la misurabilità non va considerata in senso assoluto, ma deve essere sempre collegata alla possibilità da parte del responsabile di incidere sulla "misura" e, quindi, sul risultato attraverso l'utilizzo delle leve decisionali di cui dispone. D'altra parte, è necessario considerare che il sistema di misurazione dei risultati sarà tanto più efficace quanto più sarà considerato valido da parte del management, cioè capace di produrre informazioni attendibili.

Coerente con gli indirizzi strategici

Occorre che l'intera amministrazione si muova in modo coordinato ed armonico verso "mete definite" al fine di evitare che interessi settoriali di singoli centri finiscano per prevalere sugli interessi più generali dell'intera APTL che sono, evidentemente, interessi pubblici. È compito esclusivo degli organi politici definire puntualmente ed aggiornare,

quando necessario, indirizzi strategici, programmi e piani pluriennali e garantire che esista coerenza fra questi ed i documenti di guida alla gestione a breve scadenza. Gli obiettivi di budget devono essere strumentali rispetto al conseguimento degli indirizzi strategici.

Raggiungibile

I responsabili dei centri devono disporre effettivamente di leve decisionali coordinate e coerenti col sistema di autorità-responsabilità dell'APTL, ma sufficienti a raggiungere l'obiettivo.

Condiviso

Fermo restando il legame fra obiettivi di budget ed indirizzi strategici, la condivisione degli obiettivi va intesa nel senso di favorire nella maggiore misura possibile uno stile partecipativo e negoziale nei centri, fra i centri e fra i responsabili dei centri ed il vertice dirigenziale e politico. Lo scopo ultimo è favorire il concorso di numerosi attori e molteplici professionalità alla definizione degli obiettivi. Ciò consente un'elevata autonomia decisionale e la valorizzazione delle professionalità esistenti nell'amministrazione. Quanto osservato comporta la necessità di individuare le soluzioni organizzative e le procedure formali o informali utili allo scopo, considerata anche la necessità di definire i contenuti del budget nei tempi previsti, cioè prima che abbia inizio il periodo amministrativo cui il documento si riferisce.

Pensato in funzione dell'utenza

In ogni centro si svolgono processi produttivi finalizzati alla realizzazione di output (normalmente servizi) che sono destinati ad un utente interno (un altro centro) e/o esterno (utente finale). Nell'individuazione degli obiettivi bisogna sempre tenere conto che le attività ed i procedimenti svolti in un centro devono essere funzionali rispetto al soddisfacimento di bisogni di altri e che, in ogni caso, qualunque sia l'attività svolta in un singolo centro essa è sempre strumentale rispetto al soddisfacimento del bisogno dell'utente finale.

Orientato al miglioramento

Gli obiettivi devono essere connessi ad azioni, processi ed attività tesi a migliorare i servizi prodotti nel centro. I miglioramenti non si devono tradurre necessariamente in nuovi servizi. Iniziative con effetti misurabili volte ad aumentare l'efficienza, introdurre revisioni organizzative, elevare gli standard qualitativi delle prestazioni offerte, accelerare le procedure, ridurre i tempi di esecuzione, sono tutti esempi validi di miglioramenti. Il mantenimento dello status quo non è un obiettivo, così come il rispetto delle disposizioni di legge. Interrogare il proprio utente è un'opzione valida per individuare possibili azioni di miglioramento. Naturalmente, in ogni CdR saranno comunque svolte attività di routine che non costituiscono obiettivi nel senso ora specificato, ma che è comunque necessario monitorare al fine di evitare che "si smetta di fare il lavoro ordinario per fare quello straordinario". Ciò è possibile attraverso l'individuazione e l'impiego di indicatori (specialmente di volume) scelti in funzione del tipo di attività e procedure amministrative svolte nel centro considerato.

Armonico con le risorse disponibili

Non è possibile disgiungere gli obiettivi dalle risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili valutate nei loro profili quantitativi e qualitativi. Va da sé che nella pratica occorre tenere un comportamento ispirato al realismo anche in considerazione del fatto che la ricchezza disponibile è sempre inferiore a quella che sarebbe necessaria per conseguire tutti gli obiettivi desiderabili. In ogni caso, rientra fra i compiti del responsabile di centro valorizzare, motivare ed incentivare nella maggiore misura possibile le risorse umane già disponibili piuttosto che considerarle, come sovente accade, sempre insufficienti.

Coerente con gli obiettivi assegnati ad altri centri

Occorre garantire coerenza fra gli obiettivi assegnati ai singoli centri al fine di evitare il rischio di danneggiare l'APTL per migliorare i risultati dei singoli centri.

Connesso ai meccanismi incentivanti

Bisogna individuare e chiaramente definire meccanismi incentivanti così che siano "percepibili" per dirigenti ed altro personale le conseguenze del perseguimento o del mancato ottenimento degli obiettivi assegnati.

Rivedibile

Deve essere sempre possibile rivedere gli obiettivi e le connesse dotazioni nel corso dell'anno qualora ciò si renda necessario come conseguenza dell'analisi degli scostamenti fra obiettivo assegnato e risultato ottenuto e misurato oppure a seguito di fatti nuovi, interni e/o esterni all'amministrazione, che impongano una revisione dei contenuti del budget. Ciò implica la necessità che si producano, a cadenza periodica infrannuale (mese, bimestre, trimestre) ed in modo tempestivo, reports sul grado di conseguimento degli obiettivi e sull'uso delle risorse in modo tale da dirigere l'attenzione dei responsabili di centro verso le dimensioni economiche e finanziarie critiche per aiutarli a prendere le decisioni necessarie.

Definiti gli obiettivi ed assegnate le risorse, occorre verificare in quale misura l'acquisizione e l'impiego della ricchezza consente il raggiungimento degli obiettivi posti.

A tale scopo si fa ricorso ad ulteriori strumenti del CdG.

L'insieme di tali strumenti consente di determinare misure contabili ed extra contabili in grado di fornire una rappresentazione qualitativa dei risultati dell'attività dell'organismo economico considerato, a prescindere dalla circostanza che si tratti di un'azienda privata o pubblica.

In particolare, sono strumenti del controllo concomitante: la CoGe, la CoA e gli indicatori di risultato; fra le tecniche del controllo susseguente si annoverano: margini patrimoniali, indici di bilancio e rendiconti finanziari.

Ciascuna di queste tecniche è trattata nel Manuale. Non riteniamo, pertanto, di doverci soffermare sui profili tecnici di tale strumentazione contabile ed extra-contabile, ma desideriamo metterne in evidenza il carattere di stretta complementarità.

Tramite la CoGe, si rilevano i fatti di gestione esterna così da giungere, attraverso opportuni procedimenti contabili, alla redazione del Conto del Patrimonio, ove è esposta la situazione quali-quantitativa del patrimonio aziendale, e del Conto Economico, in cui sono riportate le cause positive (proventi e ricavi) e negative (costi) che hanno determinato il risultato economico di periodo.

Diverso, pertanto, è redigere il Conto Economico e il Conto del Patrimonio valendosi del “prospetto di conciliazione” (che le amministrazioni locali devono compilare), piuttosto che derivare tali documenti dalla tenuta della CoGe. La sola redazione del prospetto di conciliazione, di sicuro, implica il venire meno di uno degli scopi principali per i quali si ritiene opportuno tenere la CoGe e cioè garantire un controllo concomitante sulla formazione dei valori economici al fine di stimolare quella “coscienza del costo” che per moltissimi anni è mancata nelle APTL.

In sintesi, la CoGe documenta, man mano che la gestione si svolge, le variazioni quali-quantitative intervenute negli elementi patrimoniali e la conseguente e concomitante formazione del risultato economico di periodo e, per tal via, informa sull’economicità della gestione e permette di apprezzare risultati generali, cioè riferibili all’intera APTL. Pertanto, la CoGe costituisce un indispensabile strumento del CdG.

Le informazioni fornite dalla CoGe sono necessarie, ma non sono sufficienti al governo economico delle APTL.

Infatti, la CoGe non offre alcuna informazione sull’impiego dei fattori produttivi nel processo di trasformazione economica attuato, né può consentire l’attribuzione di responsabilità manageriali per l’uso delle risorse disponibili.

In altri termini, una volta acquisiti, i fattori produttivi vengono combinati in opportuni processi dando origine ai “fatti di gestione interna” che sono rilevati mediante il sistema di scritture detto “contabilità analitica” il cui obiettivo conoscitivo primario può essere individuato nell’apprezzamento dell’economicità della produzione, cioè del grado di efficienza nell’impiego delle risorse disponibili¹⁰.

La CoA, rilevando i fatti di gestione interna, vale a dire quelli che attengono all’utilizzo dei fattori produttivi acquistati, consente di determinare razionalmente il costo del prodotto fabbricato o del servizio reso o, in altri termini, di misurare il valore delle utilizzazioni dei fattori della produzione.

È del tutto evidente che il “costo di acquisto dei fattori della produzione” (fornito dalla CoGe) ed il “costo del prodotto fabbricato o del servizio reso” (fornito dalla CoA) non sono fenomeni indipendenti. L’apprestamento di un servizio non può che essere la conseguenza dell’impiego di fattori della produzione precedentemente acquistati, la qual cosa implica, da un lato, che la CoA trova nella CoGe una delle fonti dalla quale attingere i dati per le proprie successive elaborazioni e, dall’altro, che costituiscono oggetto di rilevazione in CoA soltanto i flussi di natura economica¹¹.

Comunque, «se è vero che nel calcolo dei costi di produzione si attua una ripartita attribuzione di costi di acquisto, bisogna però rico-

10. Il concetto di economicità della produzione è sinonimo di efficienza interna, riferendosi a come vengono impiegate le risorse umane e materiali, che dei singoli organi costituiscono gli elementi strutturali e quelli inerenti la loro attivazione.

11. Si tratta, più specificamente, di flussi di servizi. Infatti, anche l’utilizzo di beni durevoli (macchinari, attrezzature, elaboratori elettronici, arredi, ecc.) o a breve ciclo di utilizzo (materiali di consumo, cancelleria, materie, ecc.) genera servizi in quanto «i beni devono essere considerati come “contenitori” o, meglio, “sintesi”, “accumulatori” o “potenzialità” di servizi che si “liberano” ogni qual volta vengono utilizzati».

□ V. Coda, *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1968, pag. 13.

12. Quest'ultimo obiettivo può essere di minore importanza per le APTL in quanto producendo esse, in prevalenza, beni immateriali (servizi) non presentano, di norma, volumi ingenti di scorte.

noscere: 1) che vi sono costi di acquisto i quali non vengono imputati in tutto o in parte; 2) si ripartiscono anche valori che non sono costi di acquisto; 3) i costi da ripartire possono essere valori meramente ipotetici; 4) in taluni casi questa ripartizione viene attuata senza neppure conoscere l'ammontare complessivo dei costi da frazionare» □.

In definitiva, la CoA, permettendo di valutare l'economicità della produzione, consente di apprezzare risultati che non sono riferibili all'unità aziendale nel suo complesso, ma solo a parti o sezioni della stessa. Pertanto la CoA e, almeno in larga misura, gli indicatori generano informazioni sui risultati particolari, cioè sui risultati riferibili a singoli CdR come conseguenza delle decisioni assunte dai responsabili di centro e, quindi, dei processi e delle operazioni di gestione in essi svolte.

Tuttavia, in aggiunta a quello sopra esplicitato, possono individuarsi ulteriori e più specifici scopi della CoA:

- consentire un confronto fra i costi effettivamente sostenuti e quelli programmati (costi standard) in modo tale da permettere un'analisi puntuale delle variazioni o scostamenti fra quanto preventivato e quanto effettivamente realizzato al fine di attribuire la responsabilità economica per l'impiego dei fattori produttivi assegnati ai soggetti responsabili di centro;
- potere calcolare il costo dei fattori produttivi utilizzati nei singoli CdR;
- permettere un calcolo corretto degli indicatori di efficienza;
- disporre degli elementi utili per assumere decisioni del tipo *make or buy*;
- determinare con maggiore razionalità tariffe e prezzi pubblici;
- facilitare comparazioni nel tempo e nello spazio in termini di costo e di efficienza;
- rendere possibile una puntuale valutazione delle scorte¹².

Pur essendo la CoA indispensabile per calcolare il costo dei servizi finali resi dalle APTL, ai fini del CdG è essenziale determinare i costi di produzione rispetto ad unità economiche di riferimento, cioè oggetti di costo, ulteriori rispetto al solo servizio finale. Fra le molte possibili opzioni, ci limitiamo a ricordare che il costo può essere calcolato rispetto a:

- una funzione aziendale;
- un programma;
- un progetto;
- un singolo CdR;
- un processo;
- una specifica fase di trasformazione;
- una particolare operazione.

D'altra parte, il costo di ognuna di queste unità economiche deve essere riferito ad uno specifico arco di tempo infrannuale (mese, trimestre, semestre) e deve rispondere a precise esigenze informative del governo aziendale. Così, può rivelarsi utile determinare il costo delle risorse consumate, in uno specifico mese di un dato anno, in un CdR

al fine di valutare la performance del dirigente che ne è responsabile.

Ovvero, può essere utile calcolare il costo di uno particolare “progetto” alla cui realizzazione contribuiscono in modo differenziato più unità organizzative. Ancora, si potrebbe determinare il costo del servizio reso ad ogni singolo utente di un dato ufficio.

Volere conseguire obiettivi conoscitivi così circostanziati richiede soluzioni particolari di natura organizzativa e contabile sulle quali la dottrina e la pratica aziendali continuamente si interrogano e del quale il Manuale rende ampia testimonianza.

La tenuta della CoGe, come ricordato, consente di giungere, attraverso opportuni procedimenti contabili, alla redazione del Conto del Patrimonio e del Conto Economico. I due documenti contabili di sintesi appena richiamati, ma anche il Conto del bilancio, possono offrire numerose altre informazioni utili ai fini del controllo dei risultati ricorrendo agli strumenti del controllo susseguente: margini patrimoniali, indici di bilancio e rendiconti finanziari.

Infatti, la redazione dei documenti contabili di sintesi a consuntivo (Rendiconto della gestione) assolve a varie finalità informative, non ultima quella di contribuire ad indirizzare la gestione dell'APTL. Per quanto i documenti contabili in questione contengano informazioni destinate anche a soggetti esterni, è innegabile che il loro contenuto fornisce ai vertici organizzativi sintetiche, ma utili indicazioni sia per indirizzare la gestione, che per migliorare le performance conseguite.

Tuttavia, dovendo i documenti che compongono il Rendiconto rispondere alle esigenze conoscitive di soggetti esterni e interni, la loro “semplice” lettura non consente di fare emergere ulteriori informazioni gestionali di grande importanza per il management. Per ovviare a tale inconveniente occorre fare ricorso a tecniche di analisi di bilancio. Queste costituiscono uno strumento del CdG che consente di estrapolare dai documenti contabili informazioni sulle determinanti degli equilibri economico, patrimoniale e finanziario. Essenzialmente si può fare ricorso a: margini patrimoniali, indici di bilancio e rendiconti finanziari. In particolare, i margini raffrontano due aggregati patrimoniali l'uno tratto dall'Attivo e l'altro dal Passivo del Conto del Patrimonio. Gli indici di bilancio (o ratios) sono costituiti dal rapporto fra due valori prevalentemente di natura contabile e forniscono indicazioni segnaletiche sullo “stato di salute” economico e finanziario dell'APTL indagata. A seconda degli scopi conoscitivi perseguiti, gli indici possono elaborare informazioni partendo dai dati reperibili nel Conto del Patrimonio e/o nel Conto economico. È possibile ed anche utile calcolare indici utilizzando le poste contenute nel Conto del Bilancio. Il valore assunto dai margini e dagli indici possiede una valenza segnaletica che sempre richiede l'interpretazione dell'analista. In particolare, affinché, tale potenzialità possa essere pienamente espressa è necessario che i valori degli indici vengano confrontati con quelli assunti dagli stessi in periodi precedenti, oppure, con i valori assunti da analoghi ratios di altre realtà economiche confrontabili.

L'analisi di bilancio mediante gli indici necessita, tuttavia, di essere integrata dall'analisi per mezzo dei rendiconti finanziari. L'elaborazione

degli indici, infatti, fornisce una rappresentazione statica della gestione aziendale (fenomeno attenuabile attraverso un'opportuna comparazione nel tempo) mentre quella per flussi, resa possibile per mezzo della tecnica dei rendiconti finanziari, fornisce un quadro dinamico del complesso delle operazioni svolte. Ad esempio, l'indice di tesoreria esprime il rapporto fra il valore delle liquidità ed il valore delle passività correnti ad una certa data. Tuttavia, tale ratio non è in grado di spiegare le cause che hanno portato a determinati valori nei due aggregati patrimoniali menzionati. Nella situazione operativa descritta la redazione del rendiconto finanziario delle liquidità (documento che mette a confronto, nel periodo di tempo esaminato, le operazioni che hanno assorbito liquidità e quelle che hanno generato la stessa) fornisce un valido ausilio al fine di comprendere le cause che hanno determinato un certo livello dei valori liquidi e, conseguentemente, un certo valore dell'indice di tesoreria. Oltre al rendiconto finanziario delle liquidità esistono altri rendiconti (i più diffusi sono quelli del capitale circolante netto e quello delle risorse globali), la cui valenza informativa è di evidenziare le cause che hanno portato a certi valori della posta patrimoniale (o dell'aggregato di poste patrimoniali) considerata.

Oltre ai risultati particolari ed a quelli generali, le APTL dovrebbero orientare il loro interesse per la rilevazione ed il controllo dei risultati globali. Con tale espressione intendiamo fare riferimento ai risultati conseguiti dal gruppo pubblico che fa capo all'amministrazione locale.

Non si tratta, in questo caso, di considerare i risultati scaturiti dai soli processi economici svolti nell'APTL, ma anche da quelli realizzati nell'ambito di imprese, controllate dall'amministrazione (tipicamente il Comune), che producono servizi pubblici locali.

Lo strumento attraverso il quale è possibile misurare e, quindi, valutare i risultati globali è il bilancio consolidato.

Si tratta di una tecnica non ancora particolarmente diffusa nella pratica delle amministrazioni pubbliche locali italiane ma che, da molto tempo, è utilizzata in altri Paesi.

Tuttavia, considerata la probabile evoluzione del settore delle imprese di servizi pubblici locali e rilevato che alcune APTL sono già culturalmente orientate verso la logica del gruppo, abbiamo ritenuto utile destinare all'argomento un capitolo del Manuale.

1.5 Conclusioni

L'analisi delle esperienze dell'APTL italiana condotta nella realizzazione del Progetto Finalizzato ci consente di formulare alcune sintetiche conclusioni.

In molte amministrazioni si ritiene di "avere" il CdG solo perché si è acquistato un software o perché si redigono periodicamente dei reports. Sul punto occorre essere molto chiari. È opportuno distinguere fra produzione, uso ed effetto dell'uso dell'informazione sui risultati. Il processo di CdG può dirsi completo quando l'APTL ha attraversato tutti e tre gli stadi menzionati. La produzione dell'informazione è la prima fase ed è certamente molto importante in quanto, spesso, richie-

de l'ammodernamento dei sistemi informativi contabili ed extra-contabili. Bisogna sempre verificare che l'informazione sui risultati sia attendibile, tempestiva ed utile, ma, evidentemente, avere a disposizione un'informazione, pur corretta, non ne implica automaticamente l'utilizzo. Conoscere i risultati particolari, generali, globali della gestione e non utilizzarli nel processo decisionale non comporta alcuna significativa modifica delle logiche e dei comportamenti manageriali.

Questo è quanto capita spesso di osservare nelle amministrazioni. Ciò può accadere per diverse ragioni, non ultime un approccio autoritario e non partecipativo al CdG, il prevalere della logica dell'adempimento formale in ossequio alla quale piani, programmi e reports si riducono a modelli da compilare, lo scarso collegamento fra CdG e sistemi incentivanti, la non corretta definizione dei CdR.

L'ultimo e più maturo stadio del processo di CdG consiste nella valutazione dell'effetto dell'uso delle informazioni che il CdG mette a disposizione del management. Ignorare tale stadio è molto grave in quanto equivarrebbe ad avvalorare in campo aziendale il principio di causazione necessaria. Si potrebbe essere indotti a ritenere che la disponibilità di una certa informazione porti sempre e comunque ad assumere un determinato comportamento che, se l'informazione è attendibile, si tradurrà in un effetto economicamente positivo (più elevati livelli di efficienza ed efficacia). Tanto da un punto di vista teorico che da uno eminentemente pratico, simili atteggiamenti sono da respingere. La visione meccanicistica dei comportamenti umani è estranea all'Economia Aziendale e, d'altra parte, se si vuole riconoscere autonomia al management pubblico, occorre accettare il "rischio" che questi possa sbagliare anche se dispone ed utilizza informazioni corrette e tempestive sui risultati conseguiti.

Quanto appena osservato vale a ribadire che il CdG oltre ad essere un meccanismo che guida l'attività decisionale del management è anche uno strumento per "veicolare" i comportamenti. Concentrarsi sulla dimensione comportamentale del controllo implica lo studio dell'impatto degli stessi dati (previsti e consuntivi), impiegati per fini valutativi, sul comportamento delle organizzazioni. Trascurare questo profilo significa tralasciare un fattore di grande importanza della comprensione e dell'accettazione delle logiche e degli strumenti del CdG.

Nelle amministrazioni ove il CdG è una pratica poco conosciuta il suo avvio dovrebbe occupare un posto rilevante nell'agenda politica. Senza una forte legittimazione e sponsorizzazione politica ed un conseguente forte *commitment* del vertice dirigenziale (direttore generale) è più difficile che tali processi innovativi vengano avviati ed accettati. Occorre, infatti, considerare che l'introduzione di un sistema di guida della gestione incide in maniera rilevante sui modi consueti di governare e di gestire. E poiché qualsiasi cambiamento, all'interno delle organizzazioni sociali, difficilmente risulta "neutrale", anche a causa della normale tendenza a conservare consuetudini e modi di fare consolidati, è indispensabile che sia voluto con determinazione da chi possiede il potere di indirizzare l'amministrazione e deliberare i necessari investimenti in consulenza, formazione e sistemi informatici. Ciò

è possibile perché, come già argomentato, il CdG, se correttamente inteso ed implementato, è utile per la dirigenza, per gli organi politici e, certo non ultima, per la collettività amministrata.

Tuttavia, per esplicitare a pieno le sue potenzialità il CdG deve diventare una pratica abituale, deve cioè essere parte del “normale” bagaglio culturale della dirigenza pubblica e non dipendere soltanto dalla “pressione politica”, più o meno forte, dei governi.

Pertanto, la sponsorizzazione dei vertici da sola non è sufficiente a garantire che il CdG sia applicato con successo. Infatti, risulta altrettanto necessario ricercare il consenso dell'intera struttura organizzativa. Dal momento che il CdG svolge anche una funzione di guida dei comportamenti è naturale che si debbano ricercare le condizioni ottimali affinché questi siano, fin dall'inizio, in linea con gli obiettivi dell'amministrazione. Un sistema che la struttura organizzativa non accetta perché non è compreso o perché non è condiviso, molto probabilmente, non sarà idoneo a guidare efficacemente decisioni e comportamenti. Poiché il CdG pone l'accento sui risultati ciò richiede la loro misurazione in fase antecedente, concomitante e susseguente. Divenendo tali misure elemento di valutazione dell'agire del management, è naturale che queste possano costituire terreno di scontro fra differenti soggetti (per esempio, organizzazioni sindacali, dirigenti e vertici politici). Ciò impone, lo ribadiamo, che le misure di risultato siano il più possibile chiare e comprensibili. La mancanza di tali qualità potrebbe portare a situazioni di crisi nei rapporti fra le persone nonché al fallimento del progetto di realizzazione del CdG. Un'ulteriore qualità che devono possedere le misure gestionali affinché il sistema sia accettato è quella della controllabilità. Secondo tale principio gli obiettivi assegnati devono essere coerenti sia con il grado di autonomia assegnato ai dirigenti, che con la reale possibilità che essi hanno di incidere sugli stessi. Attribuire “colpe” o “meriti” in maniera non appropriata porterebbe a forti demotivazioni ed ad un senso di rifiuto del sistema di controllo.

La gradualità nell'introduzione del CdG è senza dubbio un accorgimento da osservare per rendere il sistema accettato dall'intera struttura organizzativa. Introdurre il CdG gradualmente significa accettare che questo non svolga appieno, fin dall'inizio, le sue attribuzioni e, quindi, non transiti attraverso tutti e tre gli stadi prima ricordati. Tale scelta consente alla struttura organizzativa di acquisire le conoscenze necessarie, senza sconvolgimenti troppo repentini.

Bibliografia

- Airoldi G., *I sistemi operativi*, Giuffrè, Milano, 1980.
- Airoldi G., Brunetti G., Coda V., *Lezioni di Economia Aziendale*, il Mulino, Bologna, 1989.
- Amaduzzi A., *Azienda di erogazione primi problemi di organizzazione gestione e rilevazione*, Principato, Messina, 1936.
- Amaduzzi A., *Sull'economia delle aziende pubbliche di erogazione*, Giappichelli, Torino, 1965.
- Amigoni F., *I sistemi di controllo direzionale. Criteri di progettazione e di impiego*, Giuffrè, Milano, 1979.
- Anselmi L. (a cura di), *L'azienda Comune*, 3ª edizione, Maggioli, Rimini, 2001.
- Anselmi L., *Il processo di trasformazione della Pubblica Amministrazione - Il "percorso aziendale"*, Giappichelli, Torino, 1995.
- Anselmi L., Miolo Vitali P., *La programmazione nelle pubbliche amministrazioni*, Giuffrè, Milano, 1989.
- Anthony R. N., Young D. W., *Controllo di gestione per gli Enti pubblici e le organizzazioni non profit*, McGraw-Hill, Milano, 1992.
- Bastia P., *Analisi dei costi ed evoluzione degli scopi conoscitivi*, Clueb, Bologna, 1992.
- Bastia P., *Sistemi di pianificazione e controllo*, il Mulino, Bologna, 2001.
- Bergamin Barbato M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991.
- Bertini U., *Introduzione allo studio dei rischi nell'Economia Aziendale*, Corsi, Pisa, 1968.
- Bertini U., *Il sistema d'azienda*, Servizio Editoriale Universitario di Pisa, Pisa, 1987.
- Bocchino U., *Controllo di gestione e budget*, Giuffrè, Milano, 1994.
- Borgonovi E., *L'economia aziendale negli istituti pubblici territoriali*, Giuffrè, Milano, 1973.
- Borgonovi E., *La pubblica amministrazione come sistema di aziende composte*, in Borgonovi E. (a cura di), *Introduzione all'economia delle amministrazioni pubbliche*, Giuffrè, Milano, 1984.
- Borgonovi E., *Il controllo di gestione nella Pubblica Amministrazione* in Farneti G., Marchi L., Matarca A. (a cura di), *Nuove prospettive per le aziende municipalizzate: revisione contabile e gestionale*, Maggioli, Rimini, 1988.
- Borgonovi E., *La logica aziendale per realizzare l'autonomia istituzionale*, "Azienda Pubblica", Anno IV, n. 2, 1991, pp.179-199.
- Borgonovi E., *Imprenditorialità e managerialità nelle aziende pubbliche di produzione*, in Aa. Vv. *Imprenditorialità e managerialità nelle aziende pubbliche di produzione. Atti del Convegno dell'Accademia Italiana di Economia Aziendale*, Clueb, Bologna, 1992.
- Borgonovi E., *Soggetti pubblici e soggetti privati nel governo delle attività economiche*, "Azienda Pubblica", Anno VII, n. 2, 1994, pp.177-187.
- Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, F. Angeli, Milano, 1989.
- Brunetti G., *Il controllo di gestione: un primo riesame alla luce dei problemi attuali*, in Aa. Vv. *Scritti di Economia aziendale in memoria di Raffaele D'Oriano*, Tomo I, Cedam, Padova, 1997.
- Brunetti G., Coda V., Favotto F., *Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d'impresa*, Etas Libri, Milano, 1995.

- Bruni G., *Contabilità per l'alta direzione*, Etas Libri, Milano, 1990.
- Brusa L., Dezzani F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983.
- Brusa L., *Evolutionary Trends in Management Control*, in "Economia Aziendale", n. 2, 1987.
- Brusa L., Zamprognà L., *Pianificazione e controllo di gestione*, 2ª edizione, Etas, Milano, 1994.
- Brusa L., *L'amministrazione ed il controllo*, Etas, Milano, 1995.
- Brusa L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, 1995.
- Cafferata R., *L'approccio transazionale: mercati, gerarchie, clan*, in Caselli L., *Le parole dell'impresa. Guida alla lettura del cambiamento*, vol. II, F. Angeli, Milano, 1995.
- Canaletti F., Morgese W., Napoli A., Saporno F., Summa P., *Il controllo della gestione nell'azienda pubblica locale*, Cacucci, Bari, 1994.
- Canziani A., *Le decisioni strategiche*, in Aa. Vv., *L'impresa economia-controllo-bilancio*, vol. II, *Pianificazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 1984.
- Caramiello C., *Il rendiconto finanziario*, Ipsoa informatica, Milano, 1986.
- Caramiello C., *Indici di Bilancio. Strumenti per l'analisi della gestione aziendale*, Giuffrè, Milano, 1993.
- Caperchione E., *Sistemi informativo-contabili nella Pubblica Amministrazione*, Egea, Milano, 2000.
- Cattaneo M., *Analisi finanziaria e di bilancio. Teoria e tecnica nella concessione del credito*, Etas, Milano, 1994.
- Catturi G., *Le analisi di bilancio con particolare riferimento all'aspetto finanziario della gestione*, Pubblicazioni dell'Istituto di Ragioneria dell'Università di Siena, Siena, 1982.
- Catturi G., *Lezioni di Economia Aziendale*, Vol. I, *L'azienda e l'ambiente in cui vive ed opera*, Cedam, Padova, 1984.
- Catturi G., *Lezioni di Economia Aziendale*, Vol. II, *La gestione d'impresa*, Cedam, Padova, 1984.
- Catturi G., *Teorie contabili e scenari economico-aziendali*, Cedam, Padova, 1989.
- Catturi G., *La teoria dei flussi e degli stocks ed il "sistema dei valori" d'impresa*, Cedam, Padova, 1994.
- Catturi G., *Significato di Strategia, Politica aziendale e dintorni*, in "Quaderni di Strategia e Politica aziendale", n. 2, Facoltà di Economia, Università degli Studi della Tuscia, Viterbo, 1995.
- Catturi G., *Comunicazione ed informazione aziendale: riflessioni*, in "Quaderni di Strategia e Politica aziendale", n. 4, Facoltà di Economia, Università degli Studi della Tuscia, Viterbo, 1995.
- Catturi G., *Appunti di politica aziendale*, in "Quaderni di Strategia e Politica aziendale", n. 5, Facoltà di Economia, Università degli Studi della Tuscia, Viterbo, 1996.
- Catturi G., *Ripensiamo ai caratteri di universalità dell'azienda*, "Rivista italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale", n. 3-4, 1996.
- Catturi G., *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova, 2000.
- Cavazzoni G., *Il controllo di gestione*, 2ª edizione, Giappichelli, Torino, 1992.

- Cinquini L., *Strumenti per l'analisi dei costi. Elementi introduttivi*, volume I, Giappichelli, Torino, 1997.
- Coda V., *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1968.
- Coda V., *L'orientamento strategico dell'impresa*, Utet, Torino, 1988.
- Cori E., *Controllo organizzativo, politiche di gestione e dinamica dei rapporti interaziendali*, Giuffrè, Milano, 1997.
- Corticelli R., *L'azienda: economia e socialità*, "Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale", Anno XCV, n. 1 e 2, 1995, pagg. 24-47.
- Cox P., Hines P. (a cura di), *Advanced supply management: best practice debate*, Earlsgate Press, 1997.
- D'Alessio L., *La gestione delle aziende pubbliche – Problemi di programmazione, controllo e coordinamento*, Giappichelli, Torino, 1992.
- D'Alessio L., *La funzione di controllo interno negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1997.
- D'Anna R., *I problemi della direzione strategica delle imprese di pubblici servizi*, Giappichelli, Torino, 1990.
- Di Toro P., *L'etica nella gestione d'impresa. Studio sulla dimensione culturale dell'azienda e sulla qualità del suo modo di essere*, Cedam, Padova, 1993.
- Euske K. J., Lebas M. J., McNair C. J., *Performance management in an international setting*, "Management Accounting Research", n. 4, 1993.
- Farneti G., *La determinazione di costo con specifico riferimento ai servizi pubblici a domanda individuale*, "Finanza Locale", anno XII, n. 11, 1992.
- Farneti G., *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica*, Giappichelli, Torino, 1995.
- Farneti G., *Gestione e contabilità dell'ente locale*, V edizione, Maggioli, Rimini, 2001.
- Farneti G., Marchi L., Maticena A. (a cura di), *Il controllo di gestione nelle aziende pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1990.
- Farneti G., Marasca S., *Nuove metodologie per la determinazione dei costi di prodotto*, Clua, Ancona, 1993.
- Farneti G., Vagnoni E., *I controlli nelle pubbliche amministrazioni*, Maggioli, Rimini, 1997.
- Ferraris Franceschi R., *Appunti di Economia Aziendale*, Kappa, Roma, 1995.
- Ferraris Franceschi R., *Problemi attuali dell'economia aziendale in prospettiva metodologica*, Giuffrè, Milano, 1998.
- Ferrero G., Dezzani F., *Manuale delle analisi di bilancio*, Giuffrè, Milano, 1979.
- Fitzgerald L., Johnston R., Brignall S., Silvestro R., Voss C., *Misurare la performance nelle imprese di servizi*, Egea, Milano, 1998.
- Garlatti A., *L'impresa pubblica e il controllo del gruppo locale*, Egea, Milano, 1994.
- Garlatti A., Pezzani F., *I sistemi di programmazione e controllo negli enti locali*, Etas, Milano, 2000.
- Giovanelli L., *La comunicazione economica dell'ente locale*, Giuffrè, Milano, 1995.
- Invernizzi G., Molteni M., *Analisi di bilancio e diagnosi strategica. Strumenti per valutare posizione competitiva, vulnerabilità, patrimonio intangibile*, Etas, Milano 1993.

- Jones L.R., *Management control Reform within a responsibility framework in U.S. and Italy*, in Jones L.R., Guthrie J., Steane P. (a cura di), *Learning from international public management reform*, Elsevier, Oxford 2001.
- Lodetti L., Zangrandi A., *La gestione budgetaria nell'ente locale. Le possibilità aperte dal piano esecutivo di gestione*, "Finanza locale", n. 9, 1995.
- Löffler E., *The value of public management evaluation from an international perspective: best practice cases reconsidered*, paper presentato al IPMN Workshop, Siena, 1999.
- Marasca S., *La valutazione delle prestazioni nelle amministrazioni pubbliche locali*, Giappichelli, Torino, 2001.
- Marchi L., Paolini A., Quagli A., *Strumenti di analisi gestionale. Il profilo strategico*, Giappichelli, Torino, 1995.
- Marcon G., *Il sistema contabile delle regioni a statuto ordinario*, Giappichelli, Torino, 1990.
- Marcon G., *Il controllo di gestione nel nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali*, "Azienda Pubblica", anno IX, n. 2, 1996.
- Manacorda C., *Istituzioni di contabilità pubblica*, Volume I e II, Giappichelli, Torino, 1997.
- Merchant K. A., Riccaboni A., *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano, 2001.
- Miolo Vitali P., *Strumenti per l'analisi dei costi. Il costing moderno per la comunicazione interna*, Giappichelli, Torino, 1997.
- Molteni M., *Le misure di performance nelle aziende non profit di servizi alla persona. Implicazioni per la direzione aziendale e gli enti erogatori*, Cedam, Padova, 1997.
- Montrone A., *Analisi e controllo della gestione d'impresa. Il sistema delle fasce d'allarme*, Giappichelli, Torino, 1993.
- Mulazzani M., *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, Voll. I e II, Cedam, Padova, 2001.
- Mussari R., *La performance dei servizi pubblici: una messa a punto concettuale*, "Comuni d'Italia", Anno XXX, n. 7, 1993.
- Mussari R., *Il management delle aziende pubbliche. Profili teorici*, Cedam, Padova, 1994.
- Mussari R., *L'azienda del Comune tra autonomia e responsabilità*, Cedam, Padova, 1996.
- Mussari R., *La valutazione dei programmi nelle aziende pubbliche*, Giappichelli, Torino, 1999.
- Nacamulli R. C. D., Rudigiani A., *Organizzazione e mercato*, il Mulino, Bologna, 1985.
- Paletta A., *Assetti istituzionali ed economicità dell'azienda pubblica*, Cedam, Padova, 1999.
- Padroni G., *Le risorse umane nell'organizzazione e sviluppo della piccola media impresa*, in F. Corno (a cura di), *L'eccellenza nella gestione delle risorse umane*, Cedam, Padova, 1988.
- Paganelli O., *Valutazione delle aziende e analisi di bilancio*, Utet, Torino, 1992.
- Pagliari S., *Gli aspetti sociali del controllo di gestione, Problemi di gestione dell'impresa. Raccolta di studi e ricerche*, Vita e pensiero, Milano, 1996.
- Paolone G., D'Amico L., Palumbo R., *Le rilevazioni di contabilità industriale*, Cacucci, Bari, 1998.
- Piccardo C., *L'approccio culturale e la gestione del personale*, in Costa G., *Manuale di gestione del personale*, vol. III, Utet, Torino, 1992.

- Pollitt C., Bouckaert G., *Public management reform a comparative analysis*, Oxford University Press, Oxford, 2000.
- Rebora G., Meneguzzo M., *Strategia delle amministrazioni pubbliche*, Utet, Torino, 1990.
- Riccaboni A., *La misurazione della performance dei centri di profitto: critica agli strumenti tradizionali e nuovi orientamenti d'indagine*, Cedam, Padova, 1989.
- Riccaboni A., *Il sistema di incentivazione manageriale*, Cedam, Padova, 1999.
- Saita M., *Economia della qualità. Strategia e costi*, Isedi, Torino, 1991.
- Santesso E., *Contabilità dei costi. Metodi ed obiettivi*, Cedam, Padova, 1982.
- Santesso E., *I sistemi di controllo di gestione e le nuove tecnologie*, in Santesso E. (a cura di), *Pro e contro la nuova contabilità*, Isedi, Torino, 1989.
- Selleri L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etas, Milano, 1990.
- Silvi R., *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, Giappichelli, Torino, 1994.
- Terzani S., *Lineamenti di pianificazione e controllo*, Cedam, Padova, 1999.
- Torcivia S., *I prospetti dei flussi dei fondi quali strumenti di analisi della dinamica finanziaria d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1990.
- Volpato O., *Il controllo direzionale nell'ente locale*, Giuffrè, Milano, 1987.
- Volpato O., *Amministrare oggi l'ente locale*, Giuffrè, Milano, 1987.
- Wilkins A. L., Ouchi W. G., *Cultura e prestazione aziendale*, in B. Bernardi (a cura di), *Controllo e organizzazione. La ricerca di un nuovo paradigma*, Isedi, Torino, 1990.
- Zangrandi A., *Autonomia ed economicità nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano, 1994.

L'organizzazione del controllo di gestione

Organizzare il controllo di gestione vuol dire prendere in considerazione due distinti problemi: il primo consiste nell'individuazione dei requisiti che debbono possedere gli strumenti a disposizione affinché si possa parlare di un "sistema" di controllo; il secondo attiene alla necessità di individuare un'ideale soluzione organizzativa per la funzione "controllo di gestione", stabilendone la collocazione all'interno dell'organizzazione dell'azienda pubblica territoriale locale (d'ora in poi, per brevità, APTL) e le modalità operative. È fondamentale, inoltre, individuare i requisiti del sistema informativo (e della relativa struttura informatica) che deve supportare il controllo di gestione.

2.1 I requisiti di un sistema di controllo

2.1.1 Il sistema

Le attività di programmazione e controllo di un ente locale possono essere scomposte nelle seguenti fasi:

pianificazione strategica, definita soprattutto nelle "linee programmatiche" (di cui all'articolo 34 della L. 8 giugno 1990, n.142, ora "scomposto" nell'art.42, comma 3 e nell'art. 46, comma 3 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n.267 – d'ora in poi, per brevità, TUEL) e nella prima parte della Relazione Previsionale e Programmatica (d'ora in poi, per brevità, RPP);

programmazione, definita nei bilanci (e, quindi, strettamente connessa con il sistema contabile utilizzato) e nel Piano Esecutivo di Gestione (d'ora in poi, per brevità, PEG);

misurazione e reporting, consistente nella verifica dei risultati e nella produzione delle informazioni di ritorno;

valutazione e ricompensa, consistente nella formulazione di giudizi sui dati di ritorno e nell'utilizzo degli strumenti premianti in relazione al raggiungimento degli obiettivi. Si tratta, in altri termini, da un lato, dell'attività di quelli che sono stati i Nuclei di valutazione e, dall'altro, dell'applicazione degli istituti incentivanti previsti dai contratti collettivi del personale dirigenziale e non.

Evidentemente, affinché il controllo di gestione sia un efficace supporto alla guida di un'APTL, anziché, come a volte accade, un mero adempimento tecnico-contabile, è necessario che tutte le fasi e tutti gli strumenti di programmazione e controllo siano progettati e coerentemente coordinati avendo sempre presente l'obiettivo di costruire un sistema di agili leve di comando per il management locale. Si ricordi anche che l'art. 1 comma 2 lett. d) del D.Lgs. 30 luglio 1999 n.286 stabilisce che le diverse funzioni connesse ai controlli interni delle pubbliche amministrazioni debbano essere «esercitate in modo integrato».

Ricercando una “convergenza” tra tutti gli strumenti a disposizione, si dovrà verificare, ad esempio, che i programmi della RPP siano coerenti con le linee programmatiche; che gli obiettivi assegnati ai dirigenti con il PEG siano coerenti con i programmi e progetti della RPP; che il reporting venga focalizzato sui risultati gestionali realmente prioritari; che la valutazione venga effettuata in base a criteri che rispecchino le priorità indicate dagli organi di indirizzo politico-amministrativo; che gli strumenti premianti siano corrisposti in relazione al raggiungimento degli obiettivi gestionali, evitando di “ricompensare” il personale dirigenziale e quello non dirigenziale con criteri contraddittori (come ad esempio potrebbe accadere se la corresponsione degli incentivi al personale non dirigenziale e della retribuzione di risultato ai dirigenti fosse legata al raggiungimento di obiettivi differenziati; tali fondamentali aspetti sono, però, ovviamente condizionati dalle specifiche dinamiche sindacali di ogni ente).

Tuttavia, gli strumenti di programmazione e controllo dovranno essere progettati in modo che sia assicurata la loro coerenza anche con altri importati elementi.

Innanzitutto, è fondamentale che negli strumenti di programmazione (in particolar modo il PEG) sia assicurata la corrispondenza - anche formale - tra centri di responsabilità reali, obiettivi gestionali, risorse assegnate e risultati conseguiti. Attraverso tale convergenza si punta, in primo luogo, ad evidenziare con chiarezza i livelli di responsabilità coinvolti e ad agevolare il conseguimento degli obiettivi individuati dagli organi di indirizzo politico-amministrativo; in secondo luogo, essa consente al management locale di progettare flessibilmente la struttura organizzativa in funzione degli obiettivi da conseguire, senza pregiudicare la possibilità di monitorare in modo attendibile l'andamento di costi e risultati (tali affermazioni risulteranno più chiare quando si parlerà dell'Area progetti in relazione all'esempio di “PEG per attività” che verrà di seguito illustrato).

Inoltre, sempre nell'ottica di accrescere l'efficacia organizzativa del sistema, è necessario che sia garantita coerenza anche con quelli che potremmo definire “controlli esterni”: un classico esempio è costituito dalle Carte dei servizi, che possono riguardare anche attività direttamente gestite dalle amministrazioni locali (ad esempio, le scuole materne comunali). Se adeguatamente costruite, le Carte devono indicare gli standard di qualità che l'erogatore del servizio s'impegna a garantire nei confronti dell'utenza: in tal caso, la convergenza del sistema sarà assicurata facendo sì che le garanzie che l'amministrazione s'impegna a dare verso l'esterno si traducano in obiettivi di PEG per i dirigenti responsabili dei servizi interessati.



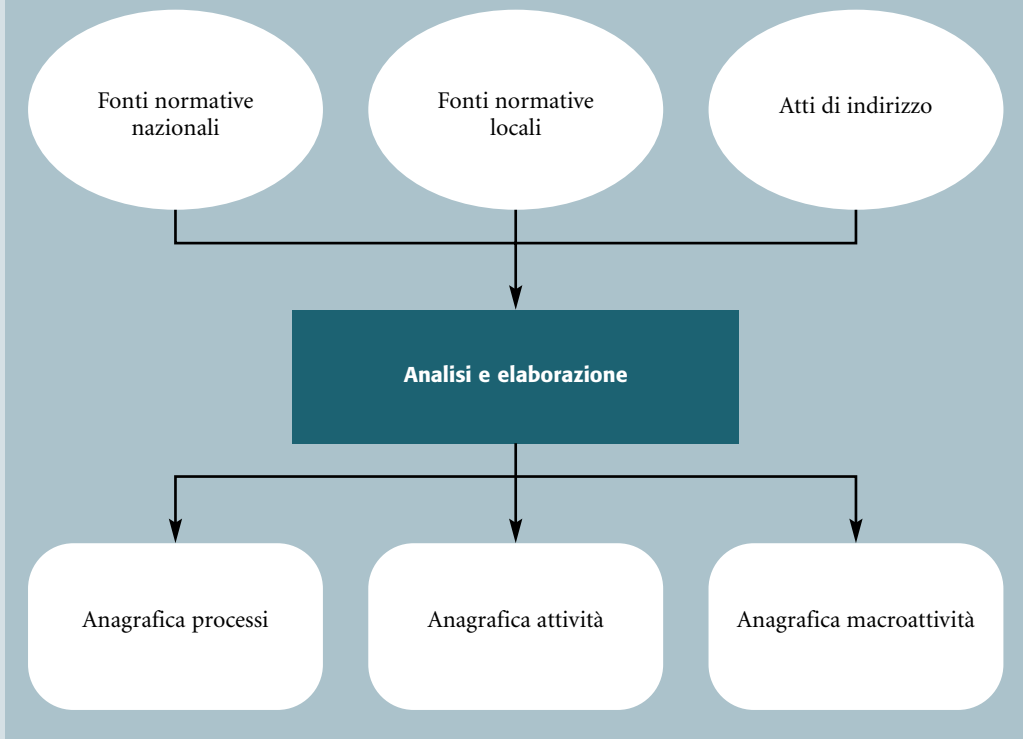
Uno strumento fondamentale per ottenere la “convergenza” del sistema di programmazione e controllo, del sistema organizzativo e di quello della valutazione e dell’incentivazione è il PEG. In tale piano, infatti, vengono delineati i programmi e gli obiettivi da raggiungere e le relative risorse finanziarie, umane e strumentali; l’intero sistema è però efficace soltanto se questi elementi sono coerenti e coesi con il sistema organizzativo e con il sistema della valutazione dei dirigenti e, in generale, di tutto il personale. È dunque necessario, fin dalla fase di impostazione del PEG, concentrare l’attenzione sul sistema organizzativo e di gestione delle risorse umane in modo da definire la struttura organizzativa adeguata agli obiettivi da raggiungere. In questo senso, è indispensabile pensare all’organizzazione degli uffici e delle strutture come ad un momento importante del sistema di programmazione facendo confluire nelle scelte di PEG anche le scelte relative alla macro e alla microstruttura dell’ente. Si tratta quindi di definire un’unità elementare sulla base della quale costruire il sistema degli obiettivi, dei budget, dell’organizzazione e dell’incentivazione. Possiamo definire “processo” detta unità definendolo come insieme concatenato di atti o azioni finalizzati ad un risultato; se il risultato è un provvedimento amministrativo e gli atti sono atti amministrativi, il processo può essere definito “procedimento”. Su questa base può essere definita “l’attività” come insieme omogeneo di processi, e la macro attività come insieme omogeneo di attività. I processi, le attività e le macroattività, rappresentano dunque gli elementi sui quali costruire il sistema della programmazione operativa (obiettivi e risorse), il sistema organizzativo (uffici, servizi, settori, ecc.) ed il sistema dell’incentivazione (premi di produttività, retribuzione di risultato). Costruendo il PEG a partire da questi elementi è possibile, in un unico momento, definire i tre sistemi ed ottenere, in questo modo, la susseguita convergenza.

Il primo passo per costruire questo tipo di PEG consiste, quindi, nella redazione del repertorio dei processi, delle attività e delle macroattività dell’ente. Tanto più l’analisi sarà precisa e completa, tanto più l’intero sistema sarà efficace: le metodologie per raggiungere tale scopo possono essere molte, in ogni caso, però, è necessaria una prima analisi delle fonti normative, soprattutto locali, in modo da avere chiare le competenze ed il sistema delle deleghe vigenti sul territorio di riferimento. Occorre, inoltre, procedere all’analisi dello Statuto, dei Regolamenti e degli atti di indirizzo dell’ente per individuare le ulteriori competenze da scomporre in processi. È infine necessario procedere ad una “analisi sul campo”, magari attraverso interviste al personale operante nei diversi uffici, per individuare tutte quelle competenze e, quindi, processi non scritti ma svolti nell’ente analizzato. Ottenuta una prima stesura del repertorio è necessario omogeneizzare il tutto verificando di aver mantenuto lo stesso livello di dettaglio nelle varie analisi. Individuati i processi ed i procedimenti si giunge al loro accorpamento in “attività” e, poi, in macro attività. Il repertorio così redatto dovrà essere aggiornato ogniqualvolta una fonte normativa o una “decisione politica” introducano nuove competenze (o ne eliminino alcune).

Dopo avere definito il repertorio inizia la vera e propria costruzione del PEG ed in particolare la definizione dei centri di spesa (leggi centri costo art.169 TUEL). È a questo punto che si ottiene la prima condizione per la convergenza tra sistema di programmazione e sistema organizzativo: in questo modello, infatti, poniamo una corrispondenza biunivoca tra centro di spesa e attività (o macro attività se le dimensioni dell’ente non richiedono un tale livello di dettaglio); in altre parole, le attività o le macroattività definite nel repertorio rappresentano anche i centri di spesa sulla base dei quali costruire il sistema di attribuzione degli obiettivi e delle risorse.

La fase successiva alla definizione dei centri di spesa è quella della definizione degli obiettivi per ogni processo, per ogni attività o per ogni macroattività. La scelta del livello su cui costruire il sistema degli obiettivi dipende da molti fattori: quelli più rilevanti riguardano, in particolare, la dimensione dell’ente e il grado di libertà che si vuole lasciare ai responsabili degli uffici. Poiché le attività o le macro attività coincidono con i centri di spesa, gli obiettivi definiti in questo modo sono appunto gli obiettivi di PEG.

Analisi delle attività



Successivamente, ciascun centro di spesa sarà attribuito ad un centro di responsabilità (d'ora in poi, per brevità, CdR) e, quindi, ad un responsabile. In base alle dimensioni dell'ente e ai livelli gerarchici presenti, i centri di responsabilità possono essere a loro volta definiti su più livelli; avremo, in altre parole, centri di responsabilità primaria, secondaria e così via. A questo punto si ottiene la seconda condizione per la convergenza tra sistema di programmazione e sistema organizzativo: il CdR, infatti, deve coincidere con una struttura organizzativa; ad esempio, se scegliamo un sistema a due livelli di responsabilità, avremo i centri di responsabilità primaria che coincidono con la massima struttura organizzativa (area, settore, ecc.) e i centri di responsabilità secondaria che coincidono con la struttura organizzativa immediatamente inferiore (servizio, unità operativa, ecc.).

Poiché in questo modo la struttura del PEG, l'organigramma e il funzionigramma dell'ente coincidono, coincide anche il sistema delle responsabilità; ogni responsabile di struttura organizzativa, in quanto tale è assegnatario del PEG relativo, delle macroattività, delle attività, dei processi e degli obiettivi ad essi connessi. Poiché con il PEG vengono assegnate anche le risorse umane, anche la valutazione del personale potrà essere correlata con gli obiettivi delle attività relative al centro di spesa (ufficio) cui è assegnato, così come il salario di risultato delle posizioni organizzative e dei dirigenti sarà correlato agli stessi obiettivi. Anche la graduazione della complessità degli uffici, cui è correlata parte della retribuzione dei dirigenti e delle posizioni organizzative, potrà essere effettuata attraverso una somma algebrica o ponderata dell'indice di complessità dei processi o delle attività ad essi attribuite.

2.2 L'organizzazione del controllo di gestione

L'organizzazione della funzione “controllo di gestione” all'interno dell'APTL può essere analizzata considerando la collocazione delle unità organizzative deputate a tale funzione all'interno della complessiva struttura organizzativa dell'ente e le caratteristiche e modalità organizzative di tali unità.

2.2.1 Collocazione delle unità organizzative deputate al controllo di gestione

Analizzando le scelte degli enti che hanno già da tempo avviato esperienze nel campo del controllo di gestione, possiamo osservare che, per quanto concerne gli enti di piccole e medie dimensioni:

- o sono previste specifiche unità organizzative direttamente dipendenti dal direttore generale (come, ad esempio, nel Comune di Ravenna, nel Comune di Brescia e, nonostante le dimensioni, nel Comune di Montebelluna);



Esperienza 2

L'organizzazione del Controllo di Gestione nel Comune di Ravenna

Il controllo di gestione, nel Comune di Ravenna, è organizzato su due livelli:

- una struttura centrale, posta in staff al direttore operativo, con il compito di fornire il supporto metodologico necessario alla predisposizione del programma di mandato e dei singoli progetti, al loro aggiornamento ed al controllo sulla loro realizzazione;
- nove unità decentrate a livello di area, denominate Uffici di Budget, con il compito di fornire il supporto metodologico ed operativo ai responsabili dei Servizi dell'Area in riferimento alle attività previste dal processo di pianificazione e controllo, quali analisi costi-benefici e studi di fattibilità, preparazione e aggiornamento delle schede intervento e relativi documenti di organizzazione, monitoraggio delle attività svolte con riferimento agli obiettivi assegnati a ciascuna area e a ciascun Servizio, ecc.

Tra la struttura centrale e gli uffici di budget vi è una doppia dipendenza di tipo:

- *funzionale* per garantire un livello minimo di uniformità sostanziale e formale delle tecniche, della metodologia e per il coordinamento delle attività delle diverse unità decentrate;
- *gerarchica* dal dirigente responsabile dell'area di appartenenza, per una più rapida legittimazione di tali uffici all'interno della macrostruttura e per riconoscere al dirigente responsabile adeguati spazi di autonomia nella definizione del rapporto di “consulenza” tra l'ufficio di budget e le altre unità organizzative dell'area.

- oppure la funzione controllo di gestione viene svolta da altre strutture, quasi sempre i servizi finanziari (come, ad esempio, nel Comune di Forlì, nel Comune di Gorizia, nel Comune di Sesto Fiorentino, nel Comune di Formigine), per mezzo del proprio personale o attraverso ulteriori articolazioni organizzative delle medesime.

Negli enti di più grande dimensione e complessità è poi possibile trovare il controllo di gestione collocato all'interno di più vasti settori organizzativi (come, ad esempio, nel Comune di Bologna e nel Comune di Milano).



Nel Comune di Milano la funzione di controllo di gestione è esercitata dal Settore Controllo di Gestione nella Direzione Centrale Programmazione e Controlli e coinvolge tutte le strutture organizzative. Tale settore, per la sua funzione di staff e per la natura dei servizi forniti, ha forti legami, per quanto riguarda i contenuti delle attività di programmazione e controllo, con:

- il nucleo di controllo interno, soprattutto per ciò che riguarda la valutazione dei dirigenti e la valutazione sulla gestione;
- il Direttore Generale, soprattutto per ciò che concerne le attività di supporto alla pianificazione, alla programmazione ed al controllo di gestione;
- il Sindaco, per ciò che riguarda la stesura del Piano Triennale degli Obiettivi;
- i Direttori Centrali per ciò che riguarda la definizione ed il monitoraggio degli obiettivi;
- gli uffici di programmazione e controllo costituiti all'interno di ogni direzione e poste in posizione di staff rispetto al Direttore Centrale per ciò che concerne la raccolta dei dati.

Vi è, inoltre, il Servizio di Internal Auditing che instaura delle relazioni similari, i cui contenuti sono legati soprattutto al controllo di legittimità formale delle procedure interne, al contesto normativo e di legittimità sostanziale delle attività rispetto al Manuale di Organizzazione dell'ente.

La collocazione organizzativa non è un fatto neutrale rispetto al grado di sviluppo e all'efficacia del controllo di gestione all'interno di un ente.

Infatti, il controllo di gestione non può essere considerato come una mera tecnica contabile di imputazione di costi e proventi ma deve piuttosto rappresentare un costante ausilio per chi -direttore generale e dirigenza- deve guidare l'ente verso il raggiungimento degli obiettivi prefissati¹. Pertanto, soprattutto se si mira alla costruzione di un vero e proprio "sistema" di programmazione e controllo, la funzione "controllo di gestione" non può essere considerata una mera appendice dei servizi finanziari, quasi a ridurre tale funzione ai soli strumenti contabili (in particolare la contabilità analitica) che la caratterizzano. Evidentemente, la scelta di ricondurre tale funzione ai servizi finanziari discende dalla necessità di conseguire un'attendibile comparazione di costi e proventi dell'attività dell'ente: questo, tuttavia, deve essere considerato il primo e minimale obiettivo del percorso che conduce ad una piena introduzione delle logiche del controllo di gestione. D'altra parte, può risultare parimenti problematica la scelta di svincolare il controllo di gestione dai servizi finanziari (come, ad esempio, nel Comune di Faenza, dove il controllo di gestione dipende dal Settore Risorse interne, e nella Provincia di Rimini, dove il competente ufficio risulta formalmente collocato all'interno dello staff del Presidente) senza contemporaneamente renderlo una funzione di direzione generale e senza, quindi, fornirgli la necessaria legittimazione: in tali ipotesi, il controllo di gestione probabilmente si concentrerà su aspetti eminentemente organizzativi (sistema premiante, valutazione del personale, progettazione organizzativa, ecc.), rischiando però di non poter adeguatamente approfondire le analisi economiche della gestione.

Poiché la logica del risultato e del lavoro per obiettivi ha sempre avuto delle difficoltà ad attecchire nella pubblica amministrazione, è

1. In tale direzione, non si può dimenticare che il TUEL, riprendendo la definizione dell'art.1 del D.Lgs. 286/1999, attribuisce al controllo di gestione il compito di verificare, oltre l'economicità e l'efficienza, anche l'efficacia dell'azione amministrativa, di individuare possibili interventi correttivi e di comparare i costi con i risultati (e, quindi, non solo con i proventi).

necessario che l'introduzione dei sistemi di controllo di gestione, richiedendo di penetrare anche nella cultura organizzativa, sia pilotata e gestita direttamente da chi nell'ente riveste ruoli di massima autorevolezza. Quanto affermato non implica necessariamente la conseguenza che senza ricorrere alla nomina di un direttore generale non sia possibile costruire un buon sistema di controllo: ciò che è davvero essenziale è che il sistema, dalla sua progettazione alla sua implementazione, sia guidato da una regia unica, in grado di stabilire i tempi di intervento e di poter utilizzare autorevolmente tutte le leve gestionali a disposizione. Dipenderà poi dalle scelte degli organi di indirizzo, in relazione alle specificità organizzative e culturali di ogni singolo ente, individuare la formula più idonea ad assicurare la funzionalità della propria “cabina di regia”, che potrà consistere nella scelta del direttore generale come figura autonoma, oppure nel conferimento delle relative funzioni al segretario comunale, o ancora nell'attribuzione di particolari compiti alla conferenza dei dirigenti (ad esempio, nel Comune di Faenza alla conferenza dei dirigenti sono formalmente attribuite funzioni di direzione generale).

2.2.2 Modalità organizzative delle strutture deputate al controllo di gestione

Dal punto di vista dell'organizzazione interna delle strutture deputate al controllo di gestione i modelli ricorrenti sono due che, per comodità espositiva, definiremo “centralizzato” e “decentrato”.

Nel modello “centralizzato” è presente un'unità organizzativa che presiede al controllo di gestione con le proprie risorse umane e strumentali senza disporre di unità di personale specificamente distaccate presso le strutture delle quali si vuole monitorare i risultati. Nelle ipotesi in cui le unità centralizzate siano incardinate nei servizi finanziari, il loro compito consiste solitamente nell'esatta imputazione dei costi e dei proventi ai vari centri al momento del caricamento contabile, sulla base di schemi di imputazione predefiniti o delle specificazioni provenienti dai settori operativi. Tali unità normalmente si occupano anche di realizzare analisi economiche specifiche (ad esempio, il calcolo dei costi dei servizi a domanda individuale) e, laddove previsto, di produrre report periodici.

Il modello appena delineato rappresenta il primo fondamentale gradino di sviluppo di un sistema evoluto di controllo di gestione (e, probabilmente, l'unico possibile negli enti di piccolissime dimensioni). Esso, infatti, presenta il vantaggio di fornire analisi attendibili, in quanto i criteri di imputazione di costi e proventi sono necessariamente omogenei e non si corrono rischi di doppi o dubbi caricamenti. Tuttavia, le analisi che possono essere elaborate sono necessariamente semplificate (ad esempio, risulterebbe estremamente complesso ripartire in sede centrale il costo di fattori produttivi impegnati variabilmente in diversi centri di costo o in diverse attività di un medesimo CdR); inoltre, tale soluzione, proprio per la “distanza” rispetto ai centri decisionali, non è di per sé in grado di accrescere la cultura del risultato all'interno dell'ente e rischia di far trascurare lo sviluppo delle componenti di carattere organizzativo del controllo di gestione.

Il modello “decentrato”, certamente più complesso, è caratterizzato dall’inserimento nei diversi settori operativi di particolari articolazioni organizzative dedicate al controllo di gestione, coordinate o dirette da una struttura centrale (è questo il caso, ad esempio, degli “uffici di budget” del Comune di Ravenna o dei “controller” del Comune di Bologna o ancora delle specifiche articolazioni organizzative competenti per il controllo di gestione e collocate presso le diverse Direzioni centrali del Comune di Milano).

I vantaggi di un tale sistema sono evidenti: la presenza di un controller nelle singole strutture (anche se di massimo livello), tra le altre cose, consente analisi anche molto approfondite (soprattutto laddove sono necessarie elaborazioni extra-contabili), permette di risolvere all’istante ogni possibile problema in tema di imputazione di costi (o, in alcuni casi, di spese) e rende possibile la produzione di report mirati. Inoltre, negli enti di grandi dimensioni impedisce il congestionamento delle strutture centrali.

Un problema particolarmente delicato che interessa questo modello consiste nella collocazione funzionale delle unità inserite nei settori operativi e, quindi, del loro livello di dipendenza dai dirigenti responsabili dei medesimi. Infatti, affinché il modello funzioni, è necessario che le articolazioni periferiche rispondano alla struttura centrale per tutto quanto riguarda le procedure operative, i criteri di analisi ed il livello di approfondimento delle elaborazioni. Se le unità di personale impegnate sono “estrane” rispetto ai settori in cui sono inserite è forte il rischio che, senza un adeguato lavoro di preparazione, il loro ruolo venga interpretato come ispettivo ed intrusivo anziché collaborativo².

D’altra parte, se si sceglie di individuare quali articolazioni periferiche del controllo di gestione (sempre a seguito di un indispensabile percorso formativo) unità di personale già dipendenti dai settori operativi, si corre il rischio che le stesse possano essere assorbite dalle ordinarie attività di ufficio, soprattutto nelle non infrequenti situazioni di emergenza.

In entrambi i casi si rende necessaria un’operazione di sensibilizzazione e coinvolgimento dei dirigenti dei settori affinché il ruolo del controller sia compreso e condiviso da tutta la struttura. Ovviamente, la funzione collaborativa del controller sarà meglio assorbita se i suoi compiti non si esauriranno in analisi meramente economiche, ma si tradurranno in un ausilio in tutte le funzioni di tipo manageriale della dirigenza (dalla definizione delle proposte di obiettivi da inserire nel PEG, ai budget economici, alla programmazione interna delle attività, al monitoraggio dei progetti, all’utilizzo degli strumenti premianti, alla formazione del personale, ecc.).

Risulta chiaro, proprio per gli aspetti di equilibrio instabile cui si è fatto riferimento, che il modello “decentrato” può attecchire solo se continuamente sostenuto dalla direzione generale o, comunque, da una regia che lo legittimi almeno fino a quando la figura del controller di settore arrivi ad essere considerata da tutta la struttura un elemento indefettibile del sistema.

Volendo concludere sull’argomento, potremmo dire che il modello “centralizzato” rappresenta il primo stadio di sviluppo del controllo di

2. Potrebbero essere individuate attraverso selezioni interne e poi appositamente formate oppure direttamente assunte dall’esterno per lo svolgimento degli specifici compiti del controller.

gestione ma, probabilmente, ne è anche la fase di massima evoluzione: infatti, si deve pensare che quando le logiche del lavoro per obiettivi e la cultura del risultato sono ormai ampiamente condivise dall'organizzazione (grazie ad un mirato decentramento della funzione nei settori operativi), non si pone più il problema di definire le linee di dipendenza funzionale del personale che svolge le funzioni di controller: tali funzioni, ad un livello evoluto, non possono che essere considerate "ordinarie" ed "istituzionali".

2.2.3 Il costo di un sistema per il controllo di gestione

Chi si occupa di controllo di gestione deve occuparsi del problema del suo costo, ossia della quantificazione delle risorse assorbite da un sistema di controllo in relazione ai benefici che ne possono derivare per l'ente. Come abbiamo visto, il modello organizzativo decentrato è in grado di produrre risultati di estremo interesse, dal punto di vista del livello di approfondimento e di complessità delle analisi. È tuttavia indubbio che esso richiede un notevole investimento, soprattutto in termini di risorse umane impiegate e di costi per la formazione delle medesime.

Pertanto, sia gli organi di indirizzo politico-amministrativo, sia il management dell'APTL devono porsi il problema di fissare il limite di accettabilità dei costi del controllo di gestione. Evidentemente, in questo caso un'analisi costi-benefici risulta estremamente complessa proprio per la difficoltà di quantificare e valutare i vantaggi che derivano dall'implementazione di un sistema di controllo (soprattutto se pensiamo allo sviluppo delle capacità e delle competenze manageriali che ad esso si collegano). Sicuramente più agevole è determinare l'investimento minimo necessario, se si parte dal presupposto che il sistema più semplice debba per lo meno assicurare una contabilità generale ed una contabilità analitica per centri di costo.

Invece, per l'individuazione del limite di accettabilità del costo si dovrà ricorrere a sistemi di benchmarking, mettendo a confronto le esperienze di enti di analoghe dimensioni, caratteristiche e, per quanto possibile, cultura amministrativa. Attraverso simili operazioni potranno essere desunti dei "costi medi" che, lungi dal rappresentare dei valori assoluti, potranno essere utilizzati con il limitato obiettivo di fornire un parametro di riferimento agli enti che non hanno ancora avviato esperienze di controllo di gestione.

2.3 Implicazioni del controllo di gestione sul sistema informativo

2.3.1 Il sistema informativo di un ente locale: caratteri generali

Il sistema organizzativo, quello di controllo, quello di valutazione hanno bisogno di essere continuamente alimentati di informazioni: dati relativi ai dipendenti, ai loro costi, al sistema contabile, alla rilevazione dei valori relativi, agli indici.

Questa esigenza si inquadra nella questione più generale del sistema informativo dell'APTL. La necessità di reperire informazioni sempre

più veloci ed attendibili è, infatti, estesa a tutti i settori operativi sia di staff che di line dell'ente. Ad incrementare il fabbisogno informativo contribuisce, inoltre, la necessità di rendere disponibili ai cittadini (possibilmente in rete) le informazioni che li riguardano o di cui possono avere bisogno. È in questo contesto che occorre inquadrare il problema della programmazione e della convergenza del sistema informativo.

Molto spesso, infatti, mancando una efficiente e coerente programmazione, non si può parlare di "sistema informativo" in quanto ci si trova in presenza di una serie di software, scollegati tra di loro, senza la possibilità di condividere i dati da loro utilizzati se non con l'intervento delle software house, solitamente molto costoso.

Il primo problema da affrontare è, quindi, pensare al sistema informativo come ad un insieme di tecnologie compatibili, ossia sistemi operativi che consentano di scambiarsi i dati e data base che siano accessibili con gli stessi strumenti di reporting, che permettano l'utilizzo di diversi applicativi da cui possano essere facilmente estratte le informazioni di volta in volta necessarie. In altri termini, si tratta di impostare il sistema informativo sulla base di una tecnologia di cui gli "informatici" interni possiedano il "know how", sappiano cioè quali dati sono presenti nell'archivio e dove sono; in questo modo, sarà semplice impostare delle ricerche (query) sulla base delle richieste dei vari utenti interni.

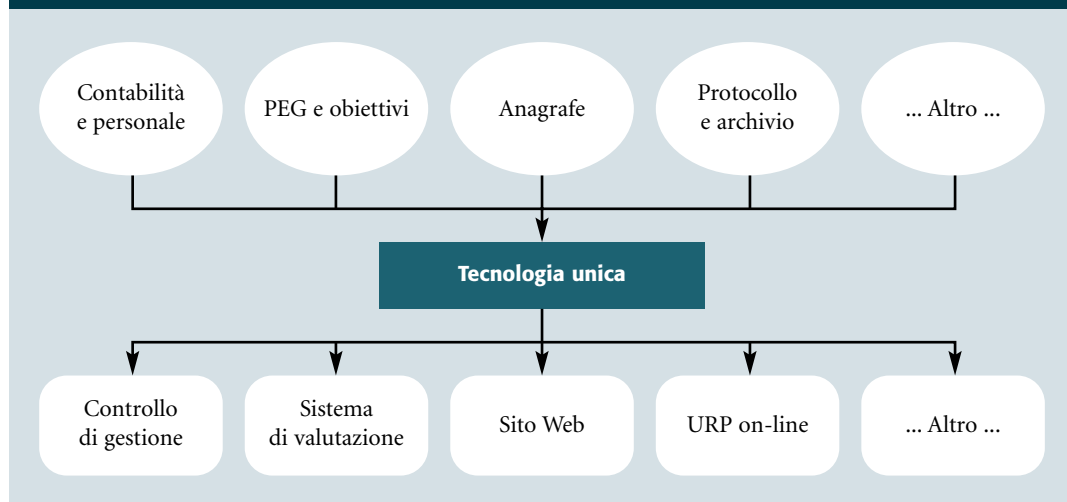
La scelta della tecnologia basata su una piattaforma unica è, ovviamente, lasciata alla valutazione dell'ente; quello che è importante è sceglierne una sufficientemente diffusa in modo da avere una ampia scelta tra gli applicativi che dovranno essere acquistati dai vari settori dell'ente; le varie software house svilupperanno, infatti, i loro applicativi su quelle piattaforme per le quali vi sarà una maggiore domanda.

Una volta scelta la piattaforma, potranno essere acquistati gli applicativi per i vari utilizzi, ad esempio il programma di contabilità, quello dell'anagrafe, il protocollo, ecc. L'unico limite nella scelta degli applicativi, che dovrà comunque essere fatta dagli uffici che utilizzeranno il software, in stretto concerto con gli informatici, sarà, dunque, quello della piattaforma; è utile che fin dall'inizio, magari nel capitolato di gara, siano richieste alle software house i tracciati record, la struttura e la descrizione delle tabelle che il software utilizzerà; è naturalmente indispensabile un'adeguata formazione sulle specifiche tecnico-funzionali del prodotto. A questo punto sarà possibile impostare, internamente, le estrazioni dei dati; i vari utenti, infatti, potranno soddisfare le proprie esigenze con applicativi sviluppati per i software di uso comune (excel, access, ecc.).

Un'ulteriore caratteristica da tenere presente è quella della visualizzazione tramite "browser" dei dati presenti, opportunamente organizzati e protetti, nel data base generale. Lo sviluppo futuro (ormai attuale) dei servizi comunali è, infatti, quello della loro fungibilità o disponibilità in rete; i siti web dei Comuni da semplici "vetrine" dell'ente stanno trasformandosi in veri e propri terminali pubblici consultabili dai cittadini. In particolare, con l'introduzione della firma digitale, integrata, ad esempio, con la carta di identità elettronica, sarà possibile fornire l'accesso ai dati personali dei cittadini con la conseguente, ulte-

riore, semplificazione dei rapporti tra pubblica amministrazione e cittadini. Sarà inoltre possibile costituire un ufficio relazioni con il pubblico on-line con l'accesso immediato ai documenti e ai procedimenti amministrativi. Tutto ciò naturalmente dovrà essere sviluppato in un sistema "sicuro" ossia che rispetti oltre che la normativa vigente anche gli standard tecnici di questo settore in forte evoluzione.

Figura 1 - Sistema informatico basato su tecnologia unica



Un sistema così articolato è coerente con quei principi fondamentali e generali che ogni sistema informativo dovrebbe possedere, e cioè:

- ogni informazione e ogni dato devono essere digitati una volta sola; se così non fosse si aumenterebbe la possibilità di errore, avremmo costi di immissione non giustificati e dati non sempre aggiornati con una conseguente loro incongruità; dunque, ogni informazione e ogni dato deve essere disponibile, in forma digitale, per qualsiasi applicativo;
- gli strumenti informatici devono essere flessibili e in grado di soddisfare i bisogni degli utenti e non viceversa; troppo spesso, infatti, gli uffici sono costretti a modificare le proprie procedure o la propria organizzazione per adeguarsi ai software che utilizzano.

2.3.2 Specificità del software per il controllo di gestione

Le caratteristiche sopra descritte sono alla base anche del software utilizzato per il controllo di gestione; a queste conviene aggiungerne altre più specifiche per questa particolare funzione.

a. Collegamento tra contabilità finanziaria e contabilità economica

Al fine di evitare la duplicazione nella registrazione dei dati e, soprattutto, per poter riscontrare la completezza dei movimenti registrati è necessario che il software di contabilità finanziaria preveda un collegamento con il software di contabilità economica; le soluzioni più frequenti sono quelle

che collegano l'impegno o il mandato per i costi e l'accertamento o la reversale per i ricavi (o entrambi) al piano dei conti della contabilità economica attraverso un sistema di causali contabili, prevedendo poi le rettifiche necessarie. Questo, pur non rappresentando il sistema ottimale è forse quello che consente, soprattutto agli enti di media-piccola dimensione, di non aggravare eccessivamente il lavoro delle ragionerie; in ogni caso è necessario che il software sia sufficientemente elastico da consentire registrazioni in contabilità economica diverse nel caso, peraltro frequente, in cui l'impegno non produca immediatamente un costo o non lo produca per l'intero importo impegnato. Altre soluzioni possono essere trovate, ma è importante che la registrazione delle fatture, dei fornitori ecc. non avvenga due volte, in momenti diversi o addirittura in uffici diversi su software diversi (per approfondimenti si rimanda al Capitolo 4).

b. Collegamento tra sistema organizzativo

e sistema dei centri di responsabilità e dei centri di costo

Questo collegamento, rilevante anche ai fini teorici, è importante nel sistema del CdG in quanto, la rilevazione del costo del personale (parte fissa, ma soprattutto competenze accessorie e straordinari) per centro di costo (d'ora in poi, per brevità, CdC) o addirittura per attività o processo, non può avvenire se non attraverso le registrazioni dell'ufficio personale con l'eventuale supporto dei "controller"; se il software di contabilità del personale è scollegato da quello di contabilità economica e se la contabilità del personale viene gestita soltanto per interventi (intervento 1 del titolo I del bilancio) e non anche per centri di costo, si rischia di dovere riportare, nella contabilità dei centri di costo (analitica, ma non solo) una quantità enorme di dati, oppure di calcolare soltanto il costo teorico del personale, tralasciando, tra l'altro, gli straordinari e il salario accessorio (voce che dovrebbe avere sempre maggior peso).

Inoltre è necessario che il sistema di contabilità finanziaria sia in grado di attribuire il capitolo non solo al relativo intervento del bilancio, ma anche a uno o più centri di responsabilità e centri di costo, definiti come meglio ritiene l'ente nel momento della programmazione (può capitare, infatti, che il software di contabilità non tenga conto del fatto che i servizi dell'ente, intesi come strutture organizzative, non coincidono necessariamente con i servizi del bilancio finanziario).

c. Collegamento tra capitoli e obiettivi

Il PEG viene spesso interpretato dai software di contabilità finanziaria come una semplice specificazione contabile degli interventi del bilancio. Se il software di contabilità non lo prevede, è necessario che l'ente si doti di un applicativo che gestisca gli obiettivi, gli indicatori, l'anagrafica delle attività, ecc. e che sia in grado di collegare i capitoli della contabilità finanziaria con detto sistema.

d. Collegamento tra l'inventario e la contabilità patrimoniale

L'inventario viene spesso considerato come un elenco di beni fine a se stesso, gestito con software inadeguati e non utilizzato in sede di pro-

grammazione e di predisposizione del PEG. È necessario, innanzitutto, che l'inventario contenga tutte le informazioni sui beni, siano essi mobili o immobili. Occorre avere, quindi, un software capace di gestire tutte le immobilizzazioni, individuando il CdC e il CdR cui devono essere attribuiti, l'eventuale valore catastale, il costo, gli ammortamenti, ecc. Tutto ciò, quindi, deve essere collegato sia al PEG (come dotazione strumentale del CdC), sia al programma di contabilità finanziaria ed economica (soprattutto con riferimento agli ammortamenti).

e. Reportistica

I report del controllo di gestione devono produrre informazioni utili e differenziate a seconda del destinatario, dell'analista o dell'utilizzo che se ne deve fare. È necessaria, qui più che in altre parti del sistema, la massima flessibilità dell'applicativo. Il modo migliore è probabilmente impostare il sistema di estrazione dati come descritto precedentemente, producendo i report con gli applicativi standard (excel, access) in modo da poter, di volta in volta, aggiungere o togliere le informazioni. Affinché un report sia leggibile, deve contenere soltanto le informazioni utili per il destinatario: un report molto voluminoso in mano ad un assessore è tendenzialmente un report che non verrà analizzato e utilizzato.

Seconda parte

Gli strumenti del controllo di gestione: le esperienze di successo

3. Piani e Programmi

3.1 Lineamenti teorici e riferimenti normativi

3.1.1 La pianificazione strategica e la programmazione pluriennale

Esamineremo il sistema dei documenti di bilancio dell'ente locale, così come previsti dalla normativa in vigore, collegandoli con le diverse fasi che compongono il sistema di pianificazione, programmazione e controllo di gestione (d'ora in poi, per brevità, CdG), facendo riferimento ai principi dell'economia aziendale.

Il sistema di pianificazione, programmazione e controllo svolge un ruolo fondamentale nell'ambito delle aziende non lucrative. Tale ruolo è, da un punto di vista concettuale, ancor più importante di quello svolto nell'ambito delle imprese, data la necessità di esplicitare il modello di correlazione tra le utilità consumate e quelle create, in relazione al finalismo al cui perseguimento l'azienda è dedicata; modello che non può essere esclusivamente quello della contrapposizione tra ricavi e costi.

Solamente una corretta ed adeguata attività di fissazione dei fini e degli obiettivi può essere considerata il momento di avvio di quel complesso processo di gestione che deve portare alla realizzazione degli obiettivi stessi, valendosi appieno dell'ausilio, tra gli altri, del meccanismo operativo "forte", di "guida" e di "supporto" ai comportamenti organizzativi, rappresentato dal CdG. Quest'ultimo costituisce, infatti, il proseguimento naturale della pianificazione, essendo pianificazione e controllo due attività inscindibili, due momenti di un unico ed unitario processo.

Il ruolo della pianificazione, collegata al controllo ed al connesso sistema informativo, diventa un «valore» da immettere nell'azienda pubblica territoriale locale (d'ora in poi, per brevità, APTL). Considerato congiuntamente con altri due «valori» fondamentali come l'economicità della gestione e la valorizzazione delle risorse umane, il tutto rappresenta un complesso che deve integrarsi sul piano operativo, qualificando e condizionando i comportamenti di tutte le componenti che operano in ambito aziendale pubblico.

All'interno di questa logica, la pianificazione e la programmazione rientrano in quel processo più generale di cambiamento delle PA, sovente definito «aziendalizzazione», e che nello scenario scientifico ed operativo internazionale è noto come New Public Management. Lo specifico risultato che pianificazione e programmazione devono consentire di ottenere

non è solo una razionalizzazione dei comportamenti dei decisori, ma anche la costruzione di un «modello», rappresentato dal piano, in grado di esprimere le condizioni di economicità dell'attività svolta, e cioè le condizioni di efficacia ed efficienza. Inoltre, il CdG, con i suoi confronti preventivi, concomitanti e successivi, sottopone a verifica la realizzazione del modello, rialimentando il processo di pianificazione (Cfr. Cap. 1).

Le disposizioni giuridiche che regolano il sistema dell'informativa di bilancio negli enti locali vengono incontro all'esigenza di pianificazione, indicando un sistema articolato di strumenti specifici, che ampliano la strumentazione tecnico-contabile facente parte del più ampio sistema informativo, imponendo la raccolta di dati che, una volta resi disponibili, occorre sfruttare nel miglior modo possibile. A titolo esemplificativo si pensi alle norme che regolano le fasi dell'entrata e dell'uscita, le quali con opportune elaborazioni possono costituire le basi per un primo embrionale nucleo di sistema informativo che produca informazioni di tipo "economico", sia pure dovendo accettare un significativo grado di approssimazione (Cfr. Cap. 4).

Il rapporto tra pianificazione strategica e controllo ha un ruolo significativo in un ambiente, come quello della APTL, caratterizzato da una dinamicità crescente, favorita da almeno tre ordini di ragioni:

- i mutamenti d'ordine culturale, sociale, economico, tecnologico e politico che caratterizzano il nostro tempo;
- una significativa evoluzione e variabilità della domanda di servizi pubblici locali proveniente dai cittadini, tesa a soddisfare i loro bisogni;
- il sempre maggior numero e la sempre più ampia estensione di funzioni attribuite alle APTL da parte degli enti istituzionali sovraordinati, in relazione all'applicazione sempre più spinta del principio di sussidiarietà, attraverso l'attuazione del «federalismo amministrativo» e della devoluzione dei poteri dal livello di governo centrale a quelli regionale e locale.

Al fine di fronteggiare tale dinamicità, l'APTL deve assimilare il requisito della «elasticità strategica», cioè la capacità di ritrovare continuamente nuove condizioni di equilibrio con l'ambiente economico, sociale e politico che, per sua natura, è dinamico e mutevole nella formulazione di bisogni ed aspettative. Si tratta, cioè, di adeguare le linee strategiche al mutare degli scenari ambientali, attraverso un decentramento diffuso delle responsabilità strategiche, nel rispetto sia dell'autonomia che delle esigenze di coordinamento delle diverse unità operative per l'elaborazione di una strategia generale dell'APTL.

D'altro canto, lo studio continuo e sistematico della dinamica ambientale costituisce il primo passo per introdurre nell'APTL la pianificazione. L'APTL dovrebbe sempre conoscere, in relazione ai servizi prodotti, quali sono i potenziali utenti, i loro bisogni, espressi e latenti (economici, sociali, culturali, ricreativi, ecc.) ed in che misura, sotto un profilo sia qualitativo che quantitativo, riesce a soddisfarli. Non meno importanti sono le considerazioni riguardo a possibili ulteriori fornitori (pubblici, privati e non profit) dei servizi da produrre.

Mentre nelle aziende lucrative, perlomeno al di sopra di un certo

livello dimensionale e di complessità organizzativa, pianificazione e programmazione sono largamente diffuse da tempo, la realtà negli enti locali è, ancora oggi, caratterizzata da una stentata e carente applicazione.

Molte sono le ragioni sottese a tale difficoltà, peraltro, non limitata agli enti locali ma riguardante l'intero ambito della pubblica amministrazione; la principale ragione viene identificata nell'incapacità di accettare le logiche stesse della programmazione. Anche quando si sia svolto un processo che abbia condotto alla formulazione di un piano adeguato, nella realtà, poi, nel passare all'esecuzione delle decisioni adottate, sorgono tutta una serie d'ostacoli, riconducibili a fattori di natura politica e sociale, che intervengono nelle scelte programmate e conducono a repentini mutamenti di rotta. L'assenza di un'attività di programmazione che sia capace di sottoporre gli obiettivi ad una verifica di fattibilità rispetto ai mezzi (non solo finanziari) a disposizione e di accertare la compatibilità tra loro degli obiettivi da perseguire, contribuisce a rendere protagonisti improvvisazione e precarietà.

Infine, la carenza più evidente nei processi gestionali delle APTL riguarda proprio la verifica dell'attuazione delle scelte effettuate a preventivo, sia concomitante che successiva e svolta con le strumentazioni adeguate. Anche quando si sia giunti all'individuazione degli obiettivi, viene a mancare un sistema operativo che orienti i comportamenti organizzativi nel senso di renderli congruenti con le mete definite e con le decisioni prese.

Le considerazioni precedenti delineano un quadro in cui, ad evidenza, il ruolo della programmazione non è stato compreso e, quindi, risulta estraneo alla cultura organizzativa delle APTL. La programmazione limitata, è vero, la libertà d'intervento della componente politica in relazione alle scelte più propriamente gestionali, le quali spettano agli organi di direzione tecnica, ma, d'altro canto, ne rivaluta, esaltandolo, il ruolo nella fase di definizione delle linee di indirizzo fondamentali, delle politiche e degli indirizzi generali da perseguire. Purtroppo, l'assenza di un'adeguata cultura della pianificazione e della programmazione condiziona in modo decisivo la possibilità che il CdG svolga in concreto il proprio ruolo.

Ad evidenza, il cambiamento necessario deve essere in primo luogo di tipo «culturale», sia da parte della componente «politica» che di quella «dirigenziale», per dare al «valore» della programmazione la corretta interpretazione ed importanza.

Sul piano della strumentazione, alcuni ausili alla programmazione sono ormai da tempo utilizzati, grazie alla loro obbligatorietà stabilita per legge, ma sovente la loro applicazione costituisce una pratica tesa più al rispetto della forma che ad ottenerne una positiva ricaduta sulla gestione. La conclusione che se ne può trarre è che, senza una profonda conoscenza degli aspetti della logica su cui si basa la programmazione, la strumentazione tecnica relativa non potrà esplicitare appieno le sue potenzialità.

Il paradosso apparente è che le imprese, pur non essendovi obbligate da disposizioni normative (le quali impattano solo sull'attività di rendicontazione), attuano ampiamente la pianificazione e la programmazione delle proprie attività, riconoscendone l'importanza ai fini del conseguimento degli obiettivi aziendali e della loro sopravvivenza,

mentre le amministrazioni locali, obbligate dal legislatore a predisporre un articolato sistema di documenti programmatici, attribuiscono loro ancor oggi, nella quasi generalità dei casi, una valenza di tipo formale. In questo possono sicuramente aver giocato negativamente, seppure in modo parziale, alcune caratteristiche del sistema dei documenti programmatori, così come formalizzato dalla norma in passato, unitamente alla limitata capacità di scelta (sia in termini finanziari sia organizzativi) che caratterizzava l'assetto istituzionale delle amministrazioni locali antecedente al processo di riforma partito negli anni '90. Le disposizioni recenti in materia di contabilità e finanza sembrano riproporre in termini nuovi la programmazione, sganciandola almeno in parte dalle logiche che informavano le normative precedenti.

Il previgente modello di programmazione (art. 11 del D.P.R. 616/77) prevedeva che l'ente locale dovesse concorrere alla determinazione dei programmi regionali di sviluppo, che costituivano la "cornice" entro cui l'ente locale impostava i propri documenti previsionali a carattere pluriennale (art. 1 del D.P.R. 421/79). La legge 142/90 ha sottolineato l'esigenza di una logica di programmazione mirante a creare un rapporto organico tra Comune, Provincia e Regione.

Il D.Lgs. 25/2/95 n. 77 ha collocato i documenti programmatori in una prospettiva generale, prevedendo strumenti innovativi come il piano esecutivo di gestione (d'ora in poi, per brevità, PEG), il bilancio pluriennale autorizzatorio e la contabilità economica, che danno sistematicità agli strumenti operativi attraverso i quali la programmazione viene attuata. È stata introdotta esplicitamente la funzione del CdG, finalizzato alla verifica del raggiungimento degli obiettivi fissati nel rispetto delle condizioni di economicità, efficacia ed efficienza.

Permangono, però, taluni limiti, da un lato intrinseci al disegno tracciato dal legislatore, dall'altro esterni ad esso ed afferenti alle generali condizioni operative dell'APTL. In questo ambito, in senso positivo ha agito la riforma relativa all'elezione degli organi di governo in quanto la tendenziale maggiore stabilità della componente politica dovrebbe correlativamente assicurare la stabilità d'indirizzo politico nel perseguimento degli obiettivi programmati.

Di seguito analizzeremo il processo di pianificazione strategica e di programmazione, esaminando per ogni fase gli strumenti previsti dalla normativa e le loro caratteristiche rispetto alla fisiologia dell'operare d'azienda.

L'APTL è quindi esaminata secondo la prospettiva d'analisi propria della dottrina economico-aziendale e, perciò, considerata, al pari delle altre aziende, come un organismo economico complesso, dinamico, aperto nei confronti di un ambiente in continua evoluzione e le cui finalità ultime sono di tipo sociale (Cfr. Cap. 1).

Nell'attività di produzione ed erogazione di beni e servizi finalizzata al soddisfacimento dei bisogni della collettività amministrata, pur operando in un ambito nel quale le norme assumono una rilevanza notevole, l'ente locale gode di ambiti di discrezionalità tali da porre i responsabili della politica e della gestione nella necessità di ricercare, attraverso scelte trasparenti, razionali e consapevoli, l'armonia e l'e-

quilibrio con gli altri attori sociali che operano nello scenario economico di riferimento. In condizioni operative connotate da un alto grado di incertezza e di variabilità, operare scelte strategiche diventa per la APTL una condizione irrinunciabile per esplicitare il sistema di valori che ne orienterà l'agire concreto nell'esercizio delle funzioni economiche assegnate dalla collettività amministrata.

Tali scelte materializzano l'orientamento strategico di fondo, cioè l'identità profonda ed intangibile, costituita dal complesso di idee, valori, convinzioni ed atteggiamenti di fondo che caratterizzano ciascuna specifica APTL.

Nell'implementazione delle scelte strategiche si ha la definizione della strategia in senso proprio, la quale stabilisce l'identità effettiva o ricercata dell'APTL nei suoi rapporti con l'ambiente. «Nel definire tale identità, la strategia si fonda su certe assunzioni, implicite o esplicite, circa la situazione ambientale ed il suo evolversi. E dalla validità di queste assunzioni dipende la consonanza dell'impresa con il suo ambiente, ossia la possibilità di definire con esso un rapporto armonico e fecondo» □□.

Il processo di pianificazione strategica è finalizzato proprio a favorire lo sviluppo articolato e dettagliato della strategia aziendale, a determinare gli obiettivi che s'intendono perseguire in un determinato periodo ed i mezzi nonché i modi da impiegare per raggiungerli.

□□ V. Coda, *L'orientamento strategico di fondo*, Utet, Torino, 1988, pag. 25.



Approfondimenti

Sul tema della pianificazione e programmazione la letteratura aziendalistica è molto ricca. Con riferimento ad alcuni argomenti trattati nel testo, si possono consultare:

M. Agliati, *Il sistema di budget: il modello di ottimizzazione delle relazioni di interdipendenza economica, finanziaria e organizzativa*, in F. Amigoni (a cura di), *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1988.

F. Amigoni (a cura di), *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1988.

R. N. Anthony, *Il controllo manageriale*, Franco Angeli, Milano 1988.

M. Bergamin Barbato, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991.

U. Bertini, *Il sistema d'azienda*, Giappichelli, Torino, 1990, p. 90.

U. Bertini, *Il governo dell'azienda tra managerialità ed imprenditorialità*, in *Scritti di politica aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995.

L. Brusa, F. Dezzani, *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983.

L. Brusa, L. Zamprognà, *Pianificazione e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983.

C. Caramiello, *Piani e programmi aziendali*, Ipsoa, Milano, 1988.

V. Coda, *L'orientamento strategico di fondo*, Utet, Torino, 1988, pagg. 21-49.

A. C. Hax, N. S. Majluf, *Direzione strategica*, Ipsoa, Milano, 1987, pag. 102.

G. Invernizzi, *Il sistema delle strategie a livello aziendale*, McGraw-Hill, Milano, 1999.

F. Rocchi Pellegrini, *L'impresa e l'ambiente. Il rapporto culturale*, Cedam, Padova, 1983, pag. 55.

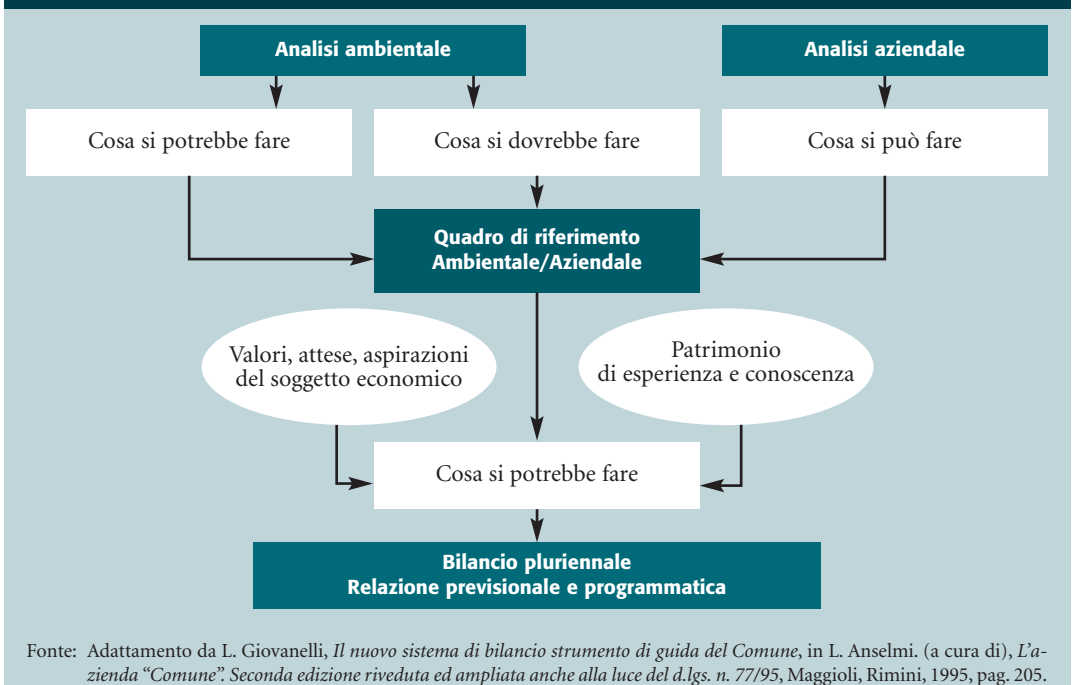
M. Saita, *Economia della qualità. Strategie e costi*, Isedi, Torino, 1991.

Sarà poi tra i compiti del sistema operativo di controllo strategico quello di promuovere la verifica circa la validità nel tempo degli obiettivi stessi e di spingere l'intera struttura organizzativa al loro perseguimento.

La strategia può essere vista come il frutto di un processo circolare che comporta una serie di passaggi tra loro strettamente collegati e contestuali di seguito elencati:

- l'effettuazione di un'analisi della situazione esterna, basata sullo scenario istituzionale, normativo, politico-culturale, economico-generale, ecc., per identificare le responsabilità istituzionali dell'azienda da mettere in relazione con le attese del proprio bacino di utenti opportunamente indagate. Tale analisi dovrebbe sfociare nel disegno di un'ipotesi di sviluppo socio-economico desiderato per la comunità di riferimento, definendo in tal modo che cosa l'APTL dovrebbe fare in un determinato contesto politico-istituzionale e normativo;
- l'analisi dovrà concernere anche i singoli momenti di apertura verso l'ambiente, sia generale che dello specifico ente locale, per identificare le opportunità e le minacce, in modo da valorizzare le prime e neutralizzare le seconde, astruendo dalla considerazione puntuale delle risorse finanziarie ed economiche disponibili. Si determina in tal modo ciò che l'APTL potrebbe fare;
- l'esame della situazione interna sarà mirata all'analisi ed alla valutazione dei punti di forza e di debolezza dell'APTL, con riguardo alle risorse materiali ed immateriali disponibili o acquisibili, consentendo di argomentare su cosa l'APTL in concreto può fare;
- la definizione della strategia sarà demandata, in concreto, all'insieme di persone che, per astrazione, costituiscono il "decisore" strategico. Sulla scelta, effettuata valutando e considerando contemporaneamente gli aspetti di cui sopra, influiranno, di conseguenza, i valori e le aspirazioni individuali del decisore e, per suo tramite, le attese della comunità che lo ha delegato, nonché tutto il patrimonio intangibile rappresentato dalla quotidiana esperienza e dalla conoscenza sedimentatesi nell'azienda considerata.

Figura 1 - Il processo di pianificazione strategica nell'APTL



Fonte: Adattamento da L. Giovanelli, *Il nuovo sistema di bilancio strumento di guida del Comune*, in L. Anselmi. (a cura di), *L'azienda "Comune"*. Seconda edizione riveduta ed ampliata anche alla luce del d.lgs. n. 77/95, Maggioli, Rimini, 1995, pag. 205.

Il processo di pianificazione strategica conduce quindi all'individuazione di alternative economiche da valutare in funzione di scelte relative al cosa si vuol fare, il cui perseguimento avverrà nell'arco di un certo periodo temporale, utilizzando risorse determinate quantitativamente e qualitativamente.

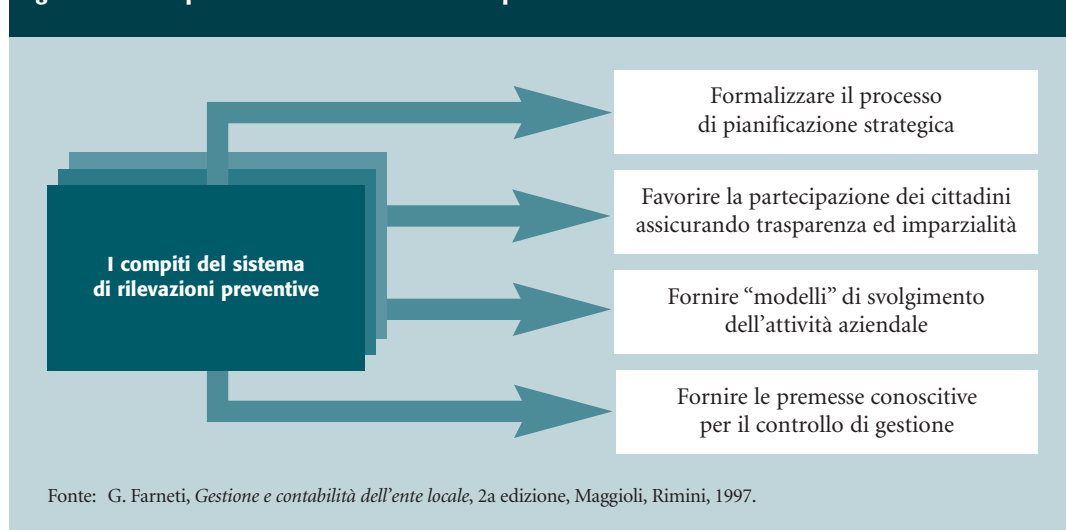
Nell'ambito degli enti locali il processo di pianificazione strategica descritto poc'anzi si materializza in precisi «prodotti tecnico-contabili», essendo, infatti, l'intero processo fondato su una logica formalizzata.

Tali documenti sono:

- la relazione previsionale e programmatica (d'ora in poi, per brevità, RPP);
- il bilancio pluriennale di previsione.

Unitamente al bilancio annuale di previsione, essi formano un sistema di rilevazioni preventive unico ed unitario, che estrinseca il processo di pianificazione e programmazione e costituisce uno dei momenti fondamentali in cui si esercita il ruolo della «politica». La competenza per l'approvazione di questi documenti è, infatti, del Consiglio, mentre la loro predisposizione spetta alla Giunta.

Figura 2 - I compiti del sistema di rilevazioni preventive



I compiti e le funzioni di questo sistema di rilevazioni preventive non si esauriscono nella formalizzazione, in ottica di medio-lungo termine, del processo di pianificazione e programmazione. Esso deve infatti anche:

- stimolare e consentire la partecipazione, nelle sue diverse possibili forme, nella misura in cui il processo di pianificazione è pubblico, come i risultati della sua attività;
- assicurare contestualmente la trasparenza e l'imparzialità dell'amministrazione nello svolgimento delle sue attività;
- fornire la predisposizione di piani, «modelli» di svolgimento dell'attività aziendale, sulla base delle grandezze finanziarie e di altre

«quantità» e «qualità» utili a descrivere le modalità dell'operare futuro e la completa dimensione quali-quantitativa dei risultati che si attendono di conseguenza, assumendo i risultati la forma di «obiettivi» da assegnare ai dipendenti (la cui ulteriore definizione e precisazione avverrà poi nel PEG);

- «definire, più in generale, le premesse conoscitive che servono ad alimentare il CdG e, nel suo ambito, il confronto con i risultati operativi, agevolando l'analisi dei fenomeni aziendali e pertanto l'analisi delle variazioni, consentendo così l'acquisizione di un flusso informativo che sia in grado di rialimentare il processo decisionale» □□.

□□ G. Farneti, *PEG: difficoltà da superare, errori da evitare*, in "Azienditalia", anno IV, n. 10, 1997, pagg. 101-103.



Approfondimenti

Tra le molte opere che trattano di pianificazione e programmazione nelle Aziende pubbliche, ed in particolare in quelle locali, si ricordano:

- L. Anselmi, *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Rimini, Maggioli, 1997.
- L. Anselmi, *L'azienda "Comune"*, III edizione, Maggioli, Rimini, 2001.
- L. Anselmi, P. Miolo Vitali, *La programmazione nelle Pubbliche Amministrazioni. Linee evolutive*, Giuffrè, Milano, 1989.
- L. Anselmi, *Esperienze di programmazione nelle Amministrazioni Pubbliche*, in L. Anselmi, P. Miolo Vitali, *La programmazione nelle Pubbliche Amministrazioni. Linee evolutive*, Giuffrè, Milano, 1989.
- E. Anessi Pessina, *La contabilità delle Aziende Pubbliche. Contabilità finanziaria e contabilità generale negli enti locali*, Giuffrè, Milano, 2000.
- G. Azzone, B. Dente, *Valutare per governare. Il nuovo sistema dei controlli nelle Pubbliche amministrazioni*, Etas, Milano, 1999.
- E. Caperchione, F. Pezzani, (a cura di), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 2000.
- C. D'Aries, A. D'Atri, L. Mazzara, *Enti locali. Il sistema informativo contabile. Dalla programmazione alla rendicontazione dei risultati*, Ipsoa, Milano, 1998.
- L. Del Bene, *Gli strumenti del controllo di gestione*, in L. Anselmi, *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1997.
- M. Elefanti, *Il regolamento di contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996.
- G. Farneti, *Il bilancio dell'ente locale: determinazioni preventive e consuntive*, Giappichelli, Torino, 1993, pagg. 17-18.
- G. Farneti, *Gestione e contabilità dell'ente locale*, 2a edizione, Maggioli, Rimini, 1997, pagg. 101-103.
- G. Farneti, *Gestione e contabilità dell'ente locale: il nuovo bilancio, il PEG, la contabilità economica, il controllo di gestione, il rendiconto, la revisione*, IV edizione, Maggioli, Rimini, 1999.
- L. Giovanelli, *Il nuovo sistema di bilancio strumento di guida del Comune*, in L. Anselmi, (a cura di), *L'azienda "Comune". Seconda edizione riveduta ed ampliata anche alla luce del d.lgs. n. 77/95*, Maggioli, Rimini, 1995, pagg. 198-205.
- P. Miolo Vitali, *Bilanci pubblici di previsione: dalla concezione vincolistica a quella programmata*, in L. Anselmi, P. Miolo Vitali, *La programmazione nelle pubbliche amministrazioni: linee evolutive*, Giuffrè, Milano, 1989, pagg. 53-55.
- M. Mulazzani, *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, Cedam, Padova, 2001.
- R. Mussari, *L'ordinamento finanziario e contabile e il "nuovo" modello di ente locale: le ragioni e le opportunità del cambiamento*, "Azienda pubblica", anno X, n. 2, 1997, pagg. 159-175.
- G. Ravaioli, C. Garavini, *Il nuovo modello di controllo di gestione del Comune di Ravenna*, "Azienditalia" n. 4 (inserto), 2001.
- G. Rebora, M. Meneguzzo, *Strategia delle amministrazioni pubbliche*, Utet, Torino, 1990.
- A. Ziruolo, *Il supporto informativo-contabile degli enti locali nel processo di programmazione e controllo*, Torino, Giappichelli, 2000.

Occorre inserire tra gli strumenti della pianificazione strategica, oltre alla relazione previsionale e programmatica (d'ora innanzi, per brevità: RPP) ed al bilancio pluriennale, anche il documento degli indirizzi generali di governo, denominato dall'art. 46 TUEL *linee programmatiche relative alle azioni ed ai progetti da realizzare*, approvato dall'organo volitivo in una delle prime sedute dopo la sua nomina, entro il termine fissato dallo statuto.

Tale documento riprende il programma amministrativo presentato agli elettori, eventualmente sottoposto a modifiche e ad aggiustamenti da parte delle forze politiche della maggioranza. Si tratta di un documento di natura squisitamente politica, il cui contenuto non è definito dalla normativa, che dovrebbe esplicitare le linee strategiche dell'esecutivo, per la durata del mandato. Tuttavia, la reale qualificazione come strumento di pianificazione dipende dalla sensibilità che il capo dell'amministrazione e l'esecutivo dimostrano verso il valore della pianificazione e della programmazione.

La componente politica si può porre in vario modo nei confronti di questo documento. In ogni caso, il corretto utilizzo di un documento di pianificazione assume un forte significato di comunicazione dell'orientamento strategico e delle grandi tematiche di intervento nel medio-lungo termine, tanto nei confronti della collettività amministrata che del personale della APTL.

Tale orientamento strategico verrà tradotto successivamente in scelte operative concrete, in seguito alle ulteriori precisazioni dei suoi contenuti all'interno dei documenti di previsione (RPP, bilancio pluriennale, bilancio annuale di previsione, PEG).

È però condizione necessaria che il documento non costituisca un programma dal contenuto blindato ed indiscutibile, poiché ciò contrasterebbe con la logica stessa della pianificazione aziendale che richiede un'attenzione costante all'ambiente di riferimento e alle minacce e alle opportunità che questo presenta, in modo da considerarle con tempestività al fine di ridefinire la cornice all'interno della quale collocare le scelte successive.

Il bilancio di previsione annuale, unitamente al bilancio di previsione pluriennale, alla RPP e al PEG, costituisce un sistema unitario di rilevazioni preventive che, da un lato, materializza l'attività di pianificazione e programmazione dell'ente locale, dall'altro soddisfa una serie di compiti che abbiamo avuto modo di esaminare precedentemente, sintetizzati nella figura 2.

Tale sistema, con le sue caratteristiche di unitarietà e d'interdipendenza, esplicitando il processo di pianificazione e programmazione, non distingue le sue componenti in maniera netta. L'unitarietà è sia temporale, legando gli obiettivi di lungo termine a quello di medio e breve periodo, che organizzativa, considerando l'attività intera dell'ente, articolata nelle varie sue funzioni.

È però utile, non solo a fini descrittivi, operare una distinzione tra pianificazione strategica e programmazione operativa, all'interno della quale collocare il bilancio annuale di previsione. Quest'ultimo documento consente di passare da un orizzonte temporale di lungo perio-

do ad uno di breve periodo e, conseguentemente, di specificare le modalità di perseguimento degli obiettivi definiti nella pianificazione strategica, sintetizzando le scelte in ordine all'acquisizione ed all'impiego di risorse nel periodo annuale.

3.1.2 La Relazione Previsionale e Programmatica

Riferimenti normativi

La RPP assume indubbiamente un ruolo preminente nell'ambito dei documenti di pianificazione e programmazione. Essa era già stata introdotta dal legislatore con l'art. 1-quater della L. 26/4/1983, n. 131, di conversione del decreto legge 28/2/1983, n. 55, come un documento da allegare al bilancio annuale di previsione, per il periodo coperto dal bilancio pluriennale della Regione. In tale ambito, la RPP poteva essere considerata il prodotto dell'indagine prospettica, volta ad identificare le condizioni ambientali ed aziendali per procedere a definire gli obiettivi strategici, generali e particolari da perseguire in un certo periodo di tempo. Nel 1990, la RPP è stata riproposta, nel più ampio quadro di una nuova attenzione ai principi dell'economicità, dell'efficacia e dell'efficienza, nell'art. 55 della legge 8/6/1990 n. 142, oggi art. 151 del TUEL. Sui contenuti della relazione la legge in questione rimaneva tuttavia ancora generica, pur se la loro definizione poteva essere ricavata anche dalla precedente legislazione, ed in particolare dall'art. 1 del D.P.R. n. 421/79, integrato con successive circolari ministeriali. Tuttavia, la prassi operativa interpretava questi adempimenti esclusivamente come un'ulteriore procedura burocratica.

Attualmente, le previsioni normative relative alla RPP sono contenute nell'art. 170 del TUEL. Il primo comma di tale articolo stabilisce che essa debba essere allegata al bilancio annuale di previsione ed avere un'estensione temporale pari a quella del bilancio pluriennale.

La relazione è predisposta dalla Giunta (art. 174 comma 1 TUEL) e segue le vicende del bilancio per quanto riguarda la sottoposizione all'Organo di Controllo¹.

Esa ha carattere generale, e, secondo il modello introdotto (con poche varianti per le diverse tipologie di enti) dal D.P.R. 3 agosto 1998 n. 326 in attuazione dell'art. 12 del D.Lgs. 77/1995 (successivamente trasposto nell'art. 160 TUEL) innanzitutto illustra le caratteristiche generali della popolazione, del territorio, dell'economia insediata e dei servizi dell'ente, precisandone risorse umane, strumentali e tecnologiche, per poi proseguire con un'analisi delle entrate e delle spese dell'ente.

Per la parte relativa alle entrate comprende una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli. Per la parte relativa alla spesa la relazione è redatta per programmi e per eventuali progetti, con espresso riferimento ai programmi indicati nel bilancio annuale e nel bilancio pluriennale, rilevando l'entità e l'incidenza percentuale della previsione con riferimento alla spesa corrente consolidata, a quella di sviluppo ed a quella di investimento (art. 170 TUEL, commi 2 e 3)². Ciascun programma deve specificare le finalità che s'in-

1. Il testo dei commi 3 e 4 dell'art. 174 TUEL non fa riferimento a particolari competenze regionali in materia di termini per la trasmissione all'organo di controllo e per la richiesta di chiarimenti da parte di quest'ultimo. La competenza della Regione a formulare proprie osservazioni in relazione agli obiettivi programmatici di sviluppo risultanti dal programma regionale, di cui all'art. 1 quater, comma 6 L. 131/83 già non sussisteva, a seguito dell'abrogazione di quest'ultima norma ad opera dell'art. 123 D.Lgs. 77/95.

2. La spesa corrente consolidata è stata definita dalla Circ. Min. Interno F.L. 10/1980 del 24 ottobre 1980 come: «(...) le spese correnti normali o ripetitive che hanno il loro fondamento nelle leggi, nei regolamenti, nei contratti o in atti deliberativi e che per il loro carattere di rigidità non lasciano possibilità di manovra all'amministrazione. Solo questa particolare operazione offre gli elementi per individuare le spese, sia correnti sia d'investimento, che l'amministrazione autonomamente decide di effettuare per l'ampliamento o per il miglioramento dei servizi esistenti, per l'istituzione di nuovi servizi e per l'assunzione di spese».

tendono perseguire, nonché le risorse umane e strumentali ad esso destinate, distintamente per ciascuno degli esercizi in cui il programma si articola, motivando specificatamente le scelte adottate (comma 4)³.

La relazione fornisce, inoltre, la dimostrazione motivata delle variazioni intervenute rispetto all'esercizio precedente. Per gli organismi gestionali dell'ente locale, la relazione indica anche gli obiettivi che si intendono raggiungere, sia in termini di bilancio che in termini di efficacia, efficienza ed economicità del servizio (commi 5 e 6).

Comprende inoltre una sezione relativa allo stato di attuazione dei programmi deliberati negli anni precedenti, con le relative valutazioni, ed, infine, un prospetto per la rilevazione dei dati finanziari rilevanti ai fini del consolidamento dei conti pubblici.

Le previsioni dell'art.170 citato possono, perciò, essere viste come il risultato della volontà di applicare ed affermare una logica di azione per obiettivi, programmi e risultati. La programmazione di medio-lungo periodo consiste proprio nell'attività di traduzione in termini operativi di ciò che è stato deciso in sede di pianificazione.

3. La definizione di *programma* è fornita dalla normativa all'art. 165, comma 7, del TUEL «(...) costituisce il complesso coordinato di attività, anche normative, relative alle opere da realizzare e di interventi diretti ed indiretti, non necessariamente solo finanziari, per il raggiungimento di un fine prestabilito, nel più vasto piano generale di sviluppo dell'ente, secondo le indica-

zioni dell'art. 151 del TUEL, può essere compreso all'interno di una sola delle funzioni dell'ente, ma può anche estendersi a più funzioni». Invece la definizione di *progetto* è ricavabile dalla Circ. Min. Interno F.L. 10/1980 del 24 ottobre come: «(...) parte applicativa di un programma che dettagli le concrete attività e iniziative da porre in essere e le opere da realizzare».



Esperienza 1

La Relazione Previsionale e Programmatica del Comune di Pesaro

La RPP si inserisce all'interno del complessivo processo di programmazione a medio termine. Entro il mese di luglio di ogni anno, infatti, è prevista l'approvazione da parte della Giunta del "documento dei macro-obiettivi", documento formale nel quale sono individuate le priorità da conseguire in coerenza con il programma di governo del sindaco e con i programmi contenuti nella RPP. Per il 2001, ad esempio, sono stati individuati 4 macro obiettivi: 1. *realizzazione della strada interquartieri*, 2. *ripensare i luoghi della cultura -biblioteca, museo e scavi archeologici-*, 3. *sviluppare il massimo sforzo nel settore delle manutenzioni degli immobili e delle strade*, 4. *sviluppare la politica di sicurezza dei cittadini*.

Il documento dei macro obiettivi è formulato anche sulla base di una relazione concernente il quadro delle risorse disponibili, redatta, generalmente entro la fine di giugno, dal direttore generale e dal direttore dell'area servizi interni. Il direttore generale illustra il documento al comitato di direzione (composto, oltre che dallo stesso direttore generale, da tutti i direttori di area e di progetto ed esteso ai responsabili dei settori più significativi, quali le opere pubbliche); dopodiché ogni "area" tiene delle apposite riunioni in cui i macro obiettivi stessi vengono specificati (per la parte di propria pertinenza). Partecipano alle riunioni i dirigenti di area, i responsabili dei settore e dei servizi (facenti capo a quella data area) e gli assessori di riferimento. In base a questa "specificata" di dettaglio dei macro obiettivi in sotto obiettivi, ed infine in azioni, vengono formulate, sempre a livello decentrato, le proposte di stanziamento per il PEG: queste, aggregate per area, giungono alla direzione generale entro il mese di settembre. A questo punto si avvia un processo di negoziazione delle proposte avanzate, sia in termini di obiettivi/azioni che di stanziamenti richiesti, che coinvolge inizialmente il comitato di direzione e, di seguito, le stesse aree (con relativi servizi e settori) al fine di arrivare ad una "quadratura" tra risorse disponibili e proposte pervenute.

La Relazione Previsionale e Programmatica del Comune di Pesaro si presenta, coerentemente alle disposizioni di legge, articolata in 2 sezioni:

Sezione I - Parte Generale - riassume le caratteristiche generale della popolazione del territorio, dell'economia insediata e dei servizi dell'ente;

Sezione II - Programmi e Progetti - si caratterizza invece per un profilo strategico di medio termine, illustra i programmi che l'amministrazione intende implementare nel triennio cui la RPP si riferisce e si conclude con le schede di ciascuno dei progetti collegati all'attuazione di ogni singolo programma.

Attraverso la RPP si realizza inoltre un collegamento lineare e chiaro con le strutture amministrative. Infatti, per ciascuna delle 5 macro aree in cui è articolata la struttura dell'ente (servizi interni, politiche persona e famiglia, politiche collettività e territorio, politiche cittadino e informazione, città come cultura) e per i due grandi progetti (Progetto Urban Center e Progetto Marketing Territoriale) la *Sezione I* si sviluppa seguendo il percorso di seguito descritto:

Parte a carattere generale in cui il responsabile di area presenta:

1. considerazioni generali e motivata dimostrazione delle variazioni rispetto all'esercizio precedente
2. obiettivi degli organismi gestionali dell'ente

Parte specifica per ciascun programma all'interno della quale si definiscono:

- a) il numero di progetti ricompresi nel programma
- b) il responsabile del programma
- c) la descrizione del programma
- d) la motivazione delle scelte
- e) le finalità da conseguire
- f) le risorse umane da impiegare
- g) le risorse strumentali da utilizzare
- h) la coerenza con il piano regionale di settore
- i) i prospetti riepilogativi delle risorse correnti in conto capitale per la realizzazione del programma nel triennio di riferimento, le spese correnti (distinte in consolidate e di sviluppo) e per investimento distinte per ciascun anno del triennio
- j) la coerenza con il piano regionale di settore

Sezione progetti si articola come segue:

Struttura della singola scheda di progetto

1. finalità specifiche del progetto
2. investimenti
3. erogazione servizi
4. risorse strumentali da utilizzare
5. risorse umane da utilizzare
6. motivazione delle scelte
7. tabelle riepilogative della spesa prevista per la realizzazione del progetto nel triennio, distinta in spesa corrente (consolidata e di sviluppo) e spesa in c/capitale.

La Relazione Previsionale e Programmatica come strumento del processo di pianificazione

La RPP è un documento di pianificazione di medio periodo per mezzo del quale gli organi politici esercitano la loro funzione di indirizzo, orientando la gestione dell'APTL per un numero di esercizi futuri pari a quelli coperti dal bilancio pluriennale.

Nella relazione, definiti i bisogni della collettività amministrata (famiglie, imprese ed organismi *non profit*) e date le capacità disponibili in termini di risorse umane, materiali e finanziarie, deve essere chiaramente identificato, in relazione ad un dato arco di tempo futuro, cosa l'amministrazione intende conseguire (obiettivi) in che modo (azioni) e con quali risorse (mezzi).

È in questo documento che la “politica” ritrova il suo momento più alto di collettore delle istanze collettive, dovendo rendere palesi le “scelte di fondo” assunte, gli obiettivi che si intendono perseguire in futuro e, quindi, in che modo l’amministrazione stessa intende rapportarsi con gli altri organismi aziendali operanti nello scenario socio-economico.

In particolare, la RPP si qualifica come un “momento di scelta” in quanto, di fronte alla molteplicità delle classi di bisogno da soddisfare e data, contemporaneamente, la scarsità della ricchezza che si renderà disponibile, spetta all’organo politico operare le necessarie “selezioni” e stabilire i correlativi vincoli affinché, negli anni a venire, si possano conseguire le finalità poste impiegando in modo efficiente i ridotti mezzi disponibili.

Il TUEL disciplina in modo chiaro i contenuti e le finalità della RPP, affidando alla norma regolamentare la definizione di uno schema di Relazione, valido per tutti gli Enti, contenente le indicazioni minime necessarie ai fini del consolidamento dei conti pubblici.

In base alle disposizioni normative (art. 170 TUEL), la redazione della RPP consta di tre fasi organicamente avvinte:

- a) delineare «le caratteristiche generali della popolazione, del territorio dell’economia insediata e dei servizi dell’ente, precisandone risorse umane, strumentali e tecnologiche»,
- b) effettuare, nella parte entrata, «una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l’andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli»,
- c) redigere la parte spesa «per programmi e per eventuali progetti, con espresso riferimento ai programmi indicati nel bilancio annuale nel bilancio pluriennale, rilevando l’entità e l’incidenza percentuale della previsione con riferimento alla spesa corrente consolidata, a quella di sviluppo ed a quella di investimento».

Il legislatore, correttamente, richiede che nella formulazione delle scelte programmatiche si prenda avvio da un’analisi delle principali variabili d’ambiente ed interne al fine di poter razionalmente individuare, da un lato, le classi di bisogni emergenti nello scenario economico e sociale che l’amministrazione è chiamata a governare, cioè le legittime aspettative degli organismi economici di erogazione e produzione, pubblici e privati, con i quali l’APTL deve interagire per poter assolvere alle funzioni economiche affidatele e, dall’altro, quali sono le capacità in ordine alle risorse, umane e tecniche, già disponibili per poter organizzare economicamente una “risposta” alla domanda per servizi pubblici.

Riteniamo debba essere attribuita una particolare significatività alla chiara enfasi posta dal legislatore sulle “caratteristiche generali della popolazione”; vi si scorge infatti un deciso orientamento a considerare il “pubblico” (cioè l’insieme dei soggetti e delle aziende operanti nello scenario economico di riferimento) come variabile imprescindibile dei processi di decisione, implementazione e misurazione che, incessantemente, si svolgono nell’APTL.

In una logica di tipo aziendale, infatti, per favorire un utilizzo sempre più efficiente e mirato delle scarse risorse disponibili, è indispensabile promuovere attività di attenta analisi dell'utenza piuttosto che proporre, in modo acritico e ripetitivo, soluzioni già sperimentate in passato. Occorre, quindi, con uno sforzo di umiltà, spogliarsi dell'invecchiata presunzione di ritenere l'esperienza maturata in precedenza da parte di funzionari e politici di per sé sufficiente ad indirizzare l'attività aziendale pubblica.

È oltremodo necessario che gli amministratori locali prendano coscienza che, all'interno dell'organizzazione, non sempre esistono conoscenze bastevoli ad individuare in modo pronto e corretto le aspettative della collettività amministrata. Le aziende con le quali l'APTL intrattiene relazioni di scambio non sono più interpretabili come meri "ricettori passivi" di servizi pubblici in qualunque modo prodotti ed erogati o venduti, ma devono essere considerate come "utenti/clienti/finanziatori" desiderosi di scegliere fra diverse alternative e disponibili a trasferire, in modo coattivo o volontario, mezzi monetari all'APTL, cioè a consentire la reintegrazione dei costi della produzione pubblica. Tale disponibilità, naturalmente, sussiste solo se il "prodotto" loro offerto riesce ad essere economicamente competitivo e, quindi, a contribuire efficacemente al benessere delle famiglie ed alla funzionalità duratura delle imprese e delle organizzazioni non profit che vogliono o, in assenza di alternative, devono utilizzare i servizi pubblici locali.

Data la sempre maggiore necessità di porsi come interlocutori attendibili per le altre aziende operanti nell'area geografica governata, i vertici politici e dirigenziali dell'APTL dovranno prendere sempre più coscienza del fatto che il processo di pianificazione e programmazione, cioè il momento della scelta, è anche un processo di apprendimento e, pertanto, dovranno definitivamente abbandonare il "costume", ancora molto diffuso, di "ridurre" tale attività all'individuazione generica di "buone intenzioni", formulate in modo del tutto astratto, disancorate dalla reale domanda di servizi nonché dalle effettive capacità finanziarie, tecniche ed umane che sono o saranno disponibili per fare fronte alle esigenze collettive.

L'assunzione della staticità ambientale la quale, per lunghi anni, ha costituito il più radicato presupposto dell'agire pubblico, rispondeva ad una cultura e, quindi, a dei valori non più armonici con quelli oggi espressi dagli altri attori sociali, senza il cui consenso, economico e politico, la legittimità economica dell'APTL viene messa in discussione.

Non è più possibile, ormai, per le amministrazioni locali porsi verso l'esterno come statici fornitori di servizi standardizzati nel tempo e nello spazio e diventa irrinunciabile riconoscere che non esiste un solo "pubblico" uniforme e portatore di bisogni ripetitivi, ma più "pubblici", diversi fra loro, che esprimono una domanda per servizi, varia, eterogenea ed in evoluzione costante.

D'altra parte, le scelte politiche non sono "limitate" esclusivamente al "quanto e per cosa spendere" e, pertanto, nella RPP si dovranno approvare precise strategie in merito al "dove e come ed in quale ammontare reperire le risorse finanziarie".

Infatti, assunta la crescente autonomia finanziaria e tributaria delle amministrazioni locali, l'obiettivo della relazione non è certamente limitato ad una ripartizione delle risorse trasferite da un Ente sovrastante (Comunità Europea, Stato, Regione) fra programmi d'intervento in competizione fra loro, come avrebbe potuto essere in un rigido sistema di "finanza derivata", ma deve, necessariamente, estendersi ad un'indagine approfondita e di chiara valenza strategica circa le modalità di acquisizione delle risorse finanziarie che, in parte, continueranno ad essere trasferite da altri Enti Pubblici o acquisite stipulando mutui, ma che, sempre in maggior misura, dovranno affluire in forma volontaria (prezzi, tariffe) o coattiva (tributi) dalla comunità locale amministrata e/o essere reperite nel mercato dei capitali (Cfr. Par. 4.3.5).

Occorre, pertanto, che si affinino capacità professionali attualmente carenti nell'APTL che, fino ad un recente passato, non ha dovuto preoccuparsi molto di porre in essere scelte di "politica finanziaria".

D'altro canto, la sensibilità politica e le competenze tecniche indispensabili all'impianto di una vera cultura programmatica dovranno, gioco-forza, svilupparsi anche in materia finanziaria, poiché gli Enti Locali devono sempre più competere con tutte le altre aziende per il reperimento di una porzione crescente dei mezzi monetari necessari allo svolgimento delle funzioni economiche assegnate.

Non ci si riferisce qui soltanto alla concorrenza sul mercato dei capitali, per accedere ai quali bisognerà dimostrare di avere "i conti in ordine", ma anche alla concorrenza nel campo della produzione e distribuzione dei servizi locali.

Al riguardo, si osserva come la norma che disciplina la RPP richieda esplicitamente che, oltre all'andamento storico delle entrate, siano individuati i vincoli che gravano sulle stesse a seconda delle fonti dalle quali si prevede esse proverranno. Vi è da osservare che oltre ai vincoli posti dalla legge a salvaguardia degli equilibri gestionali delle aziende di cui trattiamo, ben presto si aggiungeranno i "vincoli imposti dal mercato", tanto di quello finanziario che di quello produttivo, dovendo le aziende degli Enti Locali sempre più competere con imprese che producono beni e servizi in concorrenza diretta o indiretta.

Fra gli altri, specifici vincoli di destinazione gravano sui trasferimenti in conto capitale erogati da Enti Pubblici (Stato, Regione, Comunità Europea), sull'eventuale avanzo di amministrazione, nonché sui mezzi monetari acquisiti tramite indebitamento.

La "Parte Entrata" della RPP va coordinata ed armonizzata con la "Parte Spesa", la quale deve essere redatta per programmi e per eventuali progetti, che devono essere indicati anche nel Bilancio pluriennale e in quello annuale.

I programmi e gli eventuali progetti sono, quindi, gli strumenti per la concreta realizzazione degli "indirizzi". In assenza di una loro chiara esplicitazione si "lascerebbe fatalmente il sistema dei bilanci – ovvero lo strumento allocativo vero e proprio – privo di un reale *orientamento operativo*, poiché l'unico modo per garantire efficacia agli "indirizzi" della gestione è la loro specificazione in termini di azioni, obiettivi e risorse: cioè il loro collegamento a progetti e programmi.

Il programma può essere inteso come un complesso coordinato di operazioni che l'APTL intende porre in essere per il conseguimento di uno specifico obiettivo che può interessare una o più funzioni ed essere articolato in progetti ai quali è assegnato il conseguimento di specifici sub-obiettivi coerenti con quelli programmatici e strumentali rispetto ad essi.

La RPP non si pone il fine semplicemente di elencare i programmi di attività, ma di garantire il coordinamento spaziale e temporale dell'intera attività futura dell'APTL.

Per ciascun programma e/o progetto, dovrebbero individuarsi:

- a. le motivazioni delle scelte adottate;
- b. gli obiettivi da conseguire, articolati secondo un ordine di priorità;
- c. le supposte relazioni di causalità fra attività ed obiettivi finali, intermedi ed immediati;
- d. l'ammontare dei costi che si prevede di sostenere;
- e. gli eventuali ricavi/proventi che si ritiene di conseguire;
- f. i mezzi finanziari che si prevede di impiegare;
- g. le risorse umane e strumentali necessarie;
- h. la persona responsabile per la concreta attuazione del programma o del progetto;
- i. i criteri atti a valutare il grado di efficienza nell'utilizzo delle risorse, di efficacia nel conseguimento degli obiettivi ed economicità dei risultati, conseguiti nell'esercizio dell'attività da intraprendere;
- j. un codice numerico di identificazione, comprensivo, nell'ipotesi che si tratti di un progetto, anche del codice indicante il programma del quale esso è articolazione.

D'altra parte, la puntuale indicazione degli elementi sopra elencati non è solo importante di per sé, ma si rende indispensabile anche per consentire il raccordo tecnico e di controllo con il PEG, la Relazione illustrativa della Giunta, da allegare al Consuntivo, e la Relazione del Collegio dei revisori.

In assenza di tali elementi, infatti, mancherebbe la possibilità tecnica di collegare i contenuti dei diversi documenti di pianificazione e programmazione e si priverebbero l'organo di governo dell'Ente e quello di controllo dei fondamentali elementi di riferimento per la formulazione delle valutazioni loro richieste dal legislatore.

Ricordiamo, inoltre, che con riferimento alle risorse finanziarie che si intendono impiegare, per ogni programma e progetto, per ciascuno degli anni del Bilancio pluriennale, occorre rilevare l'entità e l'incidenza percentuale della previsione riguardo a:

- a) spesa corrente consolidata;
- b) spesa corrente di sviluppo;
- c) spesa d'investimento.

È poi opportuno porre l'accento sulla necessità, pienamente avvertita dal legislatore, di "garantire" continuità fra il processo di programmazione e quello di pianificazione finanziaria a medio e breve periodo. In altre parole, è irrinunciabile individuare dei "meccanismi" che indu-

cano ad elaborare il Bilancio pluriennale, quello annuale ed il PEG con riferimento e coerentemente ai contenuti della RPP.

In particolare, il raccordo fra RPP e bilanci dovrebbe essere garantito in termini di contenuti, arco temporale di riferimento e modalità di aggiornamento.

Appare, invece, criticabile la definizione della RPP come «allegato» al bilancio di previsione annuale, prevista dall'art. 170 del TUEL, comma 1. Tale qualificazione, infatti, può produrre la conseguenza negativa di lasciare spazio ad una visione riduttiva della relazione stessa.

Non sembra esservi dubbio che il “programma” debba costituire il *trait d'union*, l'elemento di collegamento, fra i contenuti dei documenti di programmazione e pianificazione.

Infatti, come anticipato:

- a) la parte *spesa* della RPP è redatta per programmi e per eventuali progetti con espresso riferimento ai programmi indicati nel bilancio annuale ed in quello pluriennale;
- b) la parte *spesa* del bilancio pluriennale è redatta per programmi, titoli, servizi ed interventi;
- c) la parte *spesa* del bilancio annuale è leggibile anche per programmi dei quali è fatta analitica illustrazione in apposito quadro di sintesi del bilancio e nella RPP.

Inoltre, con riferimento ai soli preventivi occorre ricordare che:

- a) esiste una naturale coincidenza fra le previsioni finanziarie in entrata ed in uscita del bilancio annuale con quelle relative al primo degli anni in cui il preventivo pluriennale si articola;
- b) le previsioni finanziarie di uscita contenute nel bilancio pluriennale, distinte anno per anno, sono, come quelle contenute nel preventivo annuale, riferite anche ai “servizi”; tutto ciò, considerato che la funzione di “autorizzazione” è stata attribuita, come vedremo, anche al bilancio pluriennale, consente ai responsabili dei “servizi” non solo di conoscere, con anticipo e per un arco di tempo non inferiore ai tre anni, di quali mezzi potranno disporre per la realizzazione degli obiettivi programmatici, ma anche di assumere impegni di estensione pluriennale.

Appare evidente, pertanto, che l'orientamento gestionale che il legislatore sembra voler suggerire è di tipo programmatico, anche se non si può mancare di osservare che, al di là del dettato legislativo e delle interpretazioni di esso fornite dalla dottrina aziendale, la funzione della programmazione non è ancora correttamente attuata. Per quanto il sistema di “finanza derivata” abbia ostacolato una corretta previsione circa l'ammontare delle risorse monetarie disponibili, limitando, di fatto, potere e capacità di scelta delle amministrazioni locali, raramente i documenti di programmazione e pianificazione sono risultati essere il frutto di un attento e motivato processo di scelta orientato al medio termine.

Un ulteriore “anello di raccordo” va individuato nel fatto che l'intervallo di riferimento della relazione è pari a quello del bilancio plu-

riennale la cui durata, per motivi di coordinamento programmatico fra Regione, Province e Comuni, è pari a quella del bilancio pluriennale della Regione di appartenenza che ha un'estensione temporale da tre a cinque anni.

In altre parole, le scelte programmatiche e le conseguenze finanziarie delle stesse sono correttamente congiunte anche sotto il profilo temporale, onde il bilancio pluriennale, la cui estensione minima è pari a tre anni, non dovrebbe mai trovarsi privo del supporto del documento di programmazione di medio periodo.

Un terzo e decisivo elemento da considerare riguarda le modalità di aggiornamento dei documenti di cui trattiamo.

Il documento di programmazione di medio periodo deve essere "aperto", cioè modificabile e quindi pronto a recepire gli effetti delle variazioni eventualmente intervenute sia all'esterno che all'interno dell'Ente. La RPP ha, proprio per questo, un intervallo temporale di riferimento predefinito, pari alla durata del Bilancio pluriennale, ma una scadenza continuamente rinnovata poiché i suoi contenuti possono venire adeguati, di anno in anno, in occasione della presentazione del bilancio di previsione annuale. Al fine di evitare che la "giusta" possibilità di aggiornamento dei contenuti della RPP si tramuti in un sostanziale "impoverimento" della sua funzione di "guida strategica" per la gestione futura, è esplicitamente richiesto dal legislatore che il documento dia una "motivata dimostrazione" in ordine alle variazioni intervenute rispetto all'esercizio precedente.

D'altra parte, l'adozione di un documento programmatico di medio termine a scadenza predeterminata è particolarmente adatto a quei contesti istituzionali, quali dovrebbero essere i "nuovi" enti locali, ove le vicissitudini di ordine politico in merito alle "scelte di fondo" compiute presentino meno variabilità rispetto al passato, data la stabilità dell'organo di governo per l'intera durata del mandato elettorale. L'avvicinarsi continuo degli organi di governo comportava, invece, il formarsi di nuove maggioranze ed il conseguente cambiamento delle scelte programmatiche.

Quanto all'estensione temporale della RPP, può essere considerata auspicabile la sua coincidenza con la durata del mandato amministrativo. Tale "agganciamento", visti i contenuti della relazione stessa, permetterebbe di soddisfare l'eventuale esigenza di aggiornamento preferibilmente mediante analisi integrative e correttive, da apportarsi in sede di approvazione del bilancio annuale, piuttosto che con il più drastico sistema di una rielaborazione annuale della RPP stessa. La integrale riscrittura annuale di questo documento appare, infatti, poco compatibile con una seria attività di programmazione a medio termine, che consiste, in sostanza, nella definizione dei bisogni da soddisfare e dell'articolazione dei programmi volti al loro soddisfacimento. Tale definizione, una volta inserita nella RPP, appare evidentemente suscettibile di correzioni solo marginali, per lo più limitate all'eventuale emersione di "nuovi" bisogni.

4. Il riferimento è ai piani economico-finanziari di cui all'art. 46 del D.Lgs. 504/92, diretti ad accertare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione, che dovrà essere verificato e dimostrato nei programmi e progetti dell'ente contenuti nella RPP. Quanto alla coerenza con altre previsioni sovraordinate, si deve considerare anche il piano di sviluppo regionale. Al riguardo, la soluzione ottimale sarebbe la negoziazione degli obiettivi con l'ente sovraordinato, secondo un processo di pianificazione di tipo non solo top-down, ma anche bottom-up. Si veda inoltre il par. 3.1.3 in proposito delle scelte di investimento.

5. Nella relazione al D.Lgs. 342/97, che ha introdotto la novella in parola nel testo dell'art. 12 D.Lgs. 77/95, sono enfatizzati gli aspetti finanziari, dato che il decreto è stato emanato su delega della L. 127/97 (Bassanini bis) relativa all'emanazione di norme dirette a rafforzare il rispetto dell'equilibrio finanziario degli enti locali e la corretta gestione delle risorse finanziarie, strumentali ed umane. Si legge nella relazione che con l'art. 2 si stabiliscono: «(...) i casi di inammissibilità o di impro-



Tra la nutrita letteratura pubblicata sulle problematiche inerenti la Relazione previsionale e programmatica, possono consultarsi, per approfondimenti di alcuni temi trattati in questo paragrafo:

F. Bruno, *ARDEL: proposta di regolamento di contabilità*, in "Azienditalia", inserto, anno IV, n. 11, 1997.

M. Collevocchio, *Il sistema dei bilanci e della programmazione nel nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali*, "La Finanza locale", anno XV, n. 5, 1995.

L. Del Bene, 1995, *Il controllo economico della gestione*, in L. Anselmi, (a cura di), *L'azienda "Comune"*, Maggioli, Rimini 1995, pagg. 278-280.

F. Delfino, *I bilanci e la programmazione*, in F. Bruno [et al.], *Enti locali, la gestione economico finanziaria. Guida al nuovo ordinamento finanziario e contabile*, Ipsoa, Milano, 1995, pagg. 47-53.

G. Farneti, *Il bilancio dell'ente locale: determinazioni preventive e consuntive*, Giappichelli, Torino, 1993, pagg. 63-65.

S. Manuele, *Il dirigente non valuta la coerenza programmatica*, in "Il Sole 24-Ore del Lunedì", 24 novembre 1997.

S. Marasca, *La programmazione di medio periodo e i piani programma*, in L. Anselmi, *Le aziende degli enti locali tra indirizzo pubblico e mercato*, Maggioli, Rimini, 1997.

G. Marcon, *Bilancio, programmazione e razionalità delle decisioni pubbliche*, Milano, Franco Angeli, 1978, (V edizione 1990).

La centralità della relazione all'interno del processo di pianificazione è confermata dalla disposizione secondo la quale la relazione deve fornire adeguati elementi che dimostrino la coerenza tra le sue previsioni e quelle proprie degli strumenti urbanistici esistenti, nonché la pianificazione economico-finanziaria degli investimenti in opere pubbliche⁴.

Nello stesso senso va interpretata la successiva norma di cui all'art. 170, comma 9, del TUEL, la quale prescrive che nei regolamenti di contabilità devono essere previsti i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni di Consiglio e di Giunta che non sono coerenti con la RPP. La norma, sotto un profilo logico, evidentemente chiude il processo della pianificazione, articolato nelle sue diverse fasi, prevedendo in forma del tutto innovativa che decisioni non coerenti con la RPP, e perciò anche quelle non previste, non possano essere eseguite⁵. La motivazione sottesa all'introduzione di questa disposizione è da ricercarsi nella consapevolezza, da parte del legislatore, del fatto che in molti casi l'attività di gestione non risponda al principio di coerenza dei singoli atti adottati con gli strumenti di pianificazione e programmazione di cui l'ente si è dotato, primo tra tutti il documento degli indirizzi generali di governo. La Circolare del Ministero dell'Interno n. 28/97 consente di chiarire sino in fondo il pensiero del legislatore, laddove afferma che la norma: "(...) deve essere letta con riguardo alla finalità che il legislatore ha inteso perseguire, quella cioè di accordare il giusto rilievo alla RPP, affermandone il ruolo di strumento essenziale di gestione dell'ente"⁶. Inoltre, nel prosieguo si legge come la disposizione induca l'ente a predisporre: "(...) una forma di controllo interno affinché venga assicurato, sin dalla fase propositiva, che le deliberazioni della Giunta e del Consiglio siano coerenti con le previsioni della relazione previsionale e programmatica."

Tuttavia, nonostante l'emanazione della circolare citata, permangono alcune problematiche di non facile risoluzione relative alla norma,

cedibilità per l'esame di deliberazioni del Consiglio e della Giunta, che comportino oneri finanziari a carico dell'esercizio in corso o degli esercizi futuri e che non siano corredate da schede (o relazioni) tecniche di quantificazione degli oneri presenti e futuri e dei relativi mezzi per farvi fronte coerentemente al contenuto della relazione previsionale e programmatica.

6. Nella Circolare Ministero dell'Interno n. 28/97 è detto che la RPP: «(...) costituisce lo strumento programmatico principale con il quale gli obiettivi dell'amministrazione vengono individuati con la maggiore precisione possibile e conseguentemente tradotti in scelte concrete, cioè in programmi e progetti, per la cui realizzazione è individuato il soggetto responsabile e indicate le risorse umane, finanziarie e strumentali necessarie al raggiungimento degli obiettivi stessi. Si tratta di uno strumento importante che, ferme restando le

sia di tipo interpretativo, sia di tipo applicativo. La medesima circolare ammette l'insolito utilizzo degli istituti della inammissibilità e dell'improcedibilità, ma sottolinea che non si introducono nuove figure giuridiche. Una prima difficoltà interpretativa concerne la terminologia utilizzata: mentre nella norma si parla di delibere sulle quali si valuterà la coerenza programmatica, quindi atti già adottati, la circolare si riferisce a proposte di deliberazione, cioè più che a singoli atti, al processo di formazione degli stessi e non fa menzione delle determinazioni adottate dai dirigenti. Non si tratta, si badi bene, di una questione di lana caprina, essendo invece un importante elemento per l'individuazione del momento in cui la verifica deve essere attuata.

Un ulteriore elemento di ambiguità è costituito dalla difficile individuazione del soggetto interno all'ente legittimato ad esercitare il forte potere di paralizzare le delibere. Esistono diverse possibilità: i revisori dei conti, l'organo di controllo interno, come sembrerebbe suggerire la circolare, il responsabile del servizio finanziario, i dirigenti, il difensore civico, il direttore generale o il segretario comunale. La Circolare n. 28/97 chiarisce come gli enti siano liberi di specificare nel regolamento di contabilità le modalità ed i soggetti preposti alla verifica di coerenza ed i modi dell'eventuale ritiro, tuttavia ciò non toglie che le difficoltà rimangano, con il rischio che la norma non venga sostanzialmente applicata, non riuscendo così a produrre nessun concreto cambiamento nell'operatività degli enti. Molto dipenderà da come su questo punto gli enti eserciteranno l'autonomia regolamentare. Del resto, data la complessità e la variabilità dell'ambiente di riferimento, non sembra probabile che le APTL riescano sempre ad elaborare documenti programmatori tanto coerenti tra di loro da superare alla radice il problema e rendere così "superflua" la norma in discorso.

competenze della Regione nello stabilire gli obiettivi generali della programmazione, per essere redatto richiede una valutazione dei mezzi finanziari disponibili, tenuto conto del loro andamento storico e di eventuali vincoli delle fonti di finanziamento, e un'analisi approfondita delle risorse più significative».



Esperienza 2

Il sistema di programmazione e pianificazione della Provincia di Torino

Il sistema di pianificazione è stato ideato partendo da un primo livello di programmazione identificato con il Piano di Governo del Presidente della Provincia, il cui orizzonte temporale coincide con il mandato elettorale di 5 anni. Questo documento di indirizzo e pianificazione politica fornisce le linee guida per i successivi livelli di pianificazione, sintetizzati nella Relazione Previsionale e Programmatica (RPP), nel Piano Esecutivo di Gestione (PEG) e nel Piano degli Obiettivi Generali (POG).

La volontà che sta alla base del sistema di pianificazione è quella di creare un legame molto forte tra i documenti di programmazione politica e quelli di programmazione operativa e permettere il confronto, a fine mandato, tra gli obiettivi strategici e i risultati conseguiti, evidenziati nel Bilancio di Mandato. Ad ogni assessore è affidato una sorta di programma/mandato in cui devono essere delineate le responsabilità politiche e le finalità perseguite sulla base delle quali sono formulati i programmi, illustrati puntualmente nella RPP (in questo modo si è cercato di non svuotare questo documento della sua valenza di indirizzo politico).

Gli indirizzi formulati nella R.P.P. sono successivamente dettagliati nel PEG, documento in cui sono formulati gli obiettivi gestionali assegnati a ciascun dirigente. Interessante è il legame diretto che è stato creato tra ogni obiettivo gestionale di PEG e il corrispondente programma della RPP e ciò con lo scopo preciso di rendere consapevole il dirigente delle finalità che l'amministrazione gli chiede di perseguire. Gli obiettivi di PEG sono oggetto di ulteriore scomposizione, a cura del direttore d'area, il quale, sulla base delle attività da svolgere, provvede all'assegnazione ai diversi uffici delle risorse e dei tempi di ese-

cuzione attesi. Ad ogni attività svolta è associato il relativo movimento contabile, la somma dei quali permette di determinare l'ammontare delle risorse finanziarie attribuite a ciascun obiettivo gestionale. Lo stretto collegamento tra i documenti di programmazione, sia di breve che di medio termine, consente la rendicontazione di fine mandato presentata, appunto, nel Bilancio di Mandato, la cui prima edizione è stata redatta nel 1998, grazie alla collaborazione di una commissione esterna che ne ha "certificato" i contenuti di seguito elencati:

- valutazioni politiche di fine mandato;
- valutazioni tecniche di fine mandato;
- stato di avanzamento dei lavori pubblici;
- valutazioni espresse dall'Associazione per la Ricerca sulla Pubblica Amministrazione.

Quest'ultimo organismo ha espresso le proprie considerazioni e valutazioni sia in merito ad aspetti quantitativi (per i quali sono stati impiegati degli indicatori) che qualitativi (a tale fine sono state utilizzate analisi maggiormente descrittive) dei progetti.

3.1.3 Il bilancio di previsione pluriennale

Riferimenti normativi

L'art. 171 del TUEL prevede il bilancio pluriennale come ulteriore allegato al bilancio annuale di previsione. La stesura di tale documento di bilancio era stata stabilita dall'art. 1 del D.P.R. n. 421/79, che lo rendeva obbligatorio per i Comuni superiori a 20.000 abitanti. In seguito, con l'art. 55 della legge 142/90 l'obbligatorietà veniva estesa a tutti i Comuni. Il D.Lgs. 77/95, le cui norme in materia sono state anch'esse recepite nel TUEL, ha innovato il documento sia nella forma che nei contenuti. Vediamo di seguito le principali caratteristiche del bilancio pluriennale.

La sua durata deve essere pari a quella del bilancio pluriennale della Regione di appartenenza e, comunque, non inferiore a tre anni.

Comprende il quadro dei mezzi finanziari che si prevede di destinare, per ciascuno degli anni considerati, sia alla copertura di spese correnti, che al finanziamento delle spese di investimento (con indicazione, per queste ultime, della capacità di ricorso alle fonti di finanziamento).

È prevista una nuova e più ampia articolazione dei criteri di classificazione della spesa. La parte relativa è redatta per programmi (come definiti all'art. 165, comma 7, TUEL), titoli (primo livello di aggregazione contabile della spesa, ma anche dell'entrata), servizi (aggregazione contabile di spesa, che informa sulla sua destinazione economica) ed interventi (sottocategoria di spesa delimitata dall'omogeneità economica dei fattori produttivi acquisiti). Per ciascuno indica l'ammontare delle spese correnti di gestione consolidate e di sviluppo (anche derivanti dall'attuazione degli investimenti), nonché le spese di investimento ad esso destinate, distintamente per ciascuno degli anni considerati.

Nell'ordinamento sono inoltre contenute norme che, pur non essendo riferite direttamente al bilancio pluriennale, influiscono su di esso:

- l'illimitata legittimazione degli impegni pluriennali;
- l'abbandono del sistema integrato, di competenza (mista) e di cassa, per il bilancio annuale, in favore del sistema di competenza (mista).

È previsto l'obbligo di indicare, per ciascuna risorsa dell'entrata e ciascun intervento della spesa:

- l'ammontare degli accertamenti o degli impegni risultanti dal rendiconto del penultimo anno precedente all'esercizio di riferimento e la previsione aggiornata relativa all'esercizio in corso;
- l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare o delle spese che si prevede di impegnare, nell'esercizio cui il bilancio si riferisce.

Non sono previsti invece i residui attivi e passivi presunti iniziali, poco significativi in paragone al dato effettivo, misurato a consuntivo.

Il bilancio pluriennale come strumento di programmazione

Il bilancio pluriennale traduce in cifre gli orientamenti strategici definiti nella RPP. Se a monte è stato svolto un approfondito processo di pianificazione, questo documento prospetta i probabili riflessi finanziari dell'attuazione delle scelte strategiche.

All'interno del sistema disegnato dal legislatore, al bilancio pluriennale è esplicitamente affidata la programmazione di medio termine, di cui rappresenta la concretizzazione, ma, apparentemente, il cardine del sistema resta il bilancio annuale, tradizionale strumento di gestione autorizzatoria da parte del consiglio nei confronti della giunta, la quale lo sviluppa in termini analitico-operativi attraverso l'individuazione e l'assegnazione degli obiettivi e delle risorse ai responsabili nel PEG. In questo senso la fisiologia del rapporto tra la programmazione di breve termine e quella di lungo periodo non appare rispettata. Sicuramente non lo era nel sistema previsto dalla L.142/90. Il bilancio di previsione vero e proprio era quello annuale, da corredare con la RPP ed il bilancio pluriennale (si veda in proposito l'art. 55, oggi art. 151, comma 2 del TUEL). In nessuno dei provvedimenti citati si è inteso esplicitare la corretta sequenza logica in cui le previsioni devono succedersi.

Il bilancio di previsione pluriennale presenta, quindi, rispetto a quello annuale, una peculiare diretta rilevanza attribuita alla classificazione della spesa per programmi, qui criterio fondamentale per la redazione, mentre nel bilancio annuale è il frutto di riclassificazione («La parte spesa è leggibile anche per programmi, dei quali è fatta analitica illustrazione in apposito quadro di sintesi del bilancio»). Inoltre, non considera la classificazione per funzioni, fondamentale invece in quello annuale.

Per il resto, la struttura dei due bilanci con riferimento alla parte spesa è analoga. In particolare il livello di disaggregazione delle sue componenti è il medesimo (ulteriori disaggregazioni sono effettuate nel PEG, come vedremo). È stato osservato che tale livello non si può considerare sufficiente, in particolare, a dare conto della gestione dei progetti d'investimento.

Per quanto riguarda la classificazione delle entrate, in assenza di una previsione relativa all'interno dell'ordinamento, si rimandava implicitamente ai modelli la cui definizione era rimessa al regolamento previsto dall'art. 114 del D.Lgs. 77/95, oggi art. 160 del TUEL.

Lo sviluppo logico però era individuabile nella scelta dei medesimi criteri scelti per il bilancio annuale, con un livello di disaggregazione

analogo a quello stabilito per la parte spesa, distinguendo perciò l'entrata in «titoli» (entrate secondo la relativa fonte di provenienza), «categorie» (entrate secondo la loro tipologia), e «risorse» (specifica individuazione dell'oggetto dell'entrata), arrivando anche qui al medesimo livello costituito dall'intervento nella parte spesa.

Un livello di analisi analogo a quello del bilancio annuale non è un problema, nonostante la maggiore difficoltà di effettuare previsioni dettagliate di fronte a orizzonti temporali più estesi, stante il livello non eccessivamente puntuale di dettaglio scelto per il bilancio annuale, grazie alla previsione di un'ulteriore disaggregazione delle poste all'interno del PEG. Inoltre, un minor livello di disaggregazione non consentirebbe analisi altrettanto puntuali, spingendo perciò verso approcci di tipo estrapolativo.

Considerando il modello – peraltro reso facoltativo dell'art. 9, comma 5, L. 127/97 – emanato con il D.P.R. 194/96, in attuazione dell'art. 114 D.Lgs. 77/95, ora art. 160 TUEL, dobbiamo rilevare che le sue previsioni di natura finanziaria sono formulate in termini di competenza, cioè definiscono quanto si presume di accertare per le entrate e quanto si presume di impegnare per le spese. Le entrate vengono specificate per titoli (con esclusione dei servizi per conto di terzi), categorie e risorse, considerando per ognuno degli anni del bilancio pluriennale due distinte fonti di entrata: i tributi (tasse, imposte e contributi per prestazioni rese) e i trasferimenti da parte dello Stato e di altri enti; le entrate provenienti da operazioni di conto capitale (alienazioni di beni patrimoniali, riscossioni di crediti), i trasferimenti in conto capitale e le entrate provenienti dall'indebitamento. Ricordiamo, infine, che la prima voce del bilancio pluriennale è costituita dall'avanzo di amministrazione solamente per il primo anno, mentre per gli altri esercizi il pareggio finanziario si otterrà in base a complessive ed autonome valutazioni.

Le spese, analizzate per programmi, titoli, servizi ed interventi, vedono un'esposizione dei valori che fa riferimento agli impegni ed agli accertamenti dell'ultimo esercizio chiuso, alle previsioni definitive dell'esercizio in corso, entrambi esposti anche nel bilancio annuale, nonché alle previsioni degli anni considerati nel bilancio pluriennale. L'analisi procede, attraverso una tabella a doppia entrata, dapprima con i programmi, scomponendo al loro interno la spesa negli interventi che indicano i fattori produttivi da acquisire e pagare per ognuno dei tre titoli considerati, cioè spese correnti, spese in conto capitale, spese per rimborso prestiti. La spesa corrente e la spesa per rimborso prestiti è indicata in due componenti separate, utili per ragionare sulle alternative e sulle possibilità di soddisfacimento dei bisogni pubblici: la componente “consolidata” e la componente relativa allo “sviluppo”. In seguito, all'interno del programma e con le stesse modalità espositive, la spesa viene analizzata per servizi, scomponendola negli interventi per ciascun titolo. Infine, il modello si chiude con la redazione dei riepiloghi finali sia per interventi sia per programmi.

Un collegamento fra le spese per programmi o servizi e le entrate associabili ad esse è assente nel modello di bilancio pluriennale. A questa carenza si dovrà porre rimedio nell'ambito della RPP.

Un altro aspetto critico del bilancio pluriennale è costituito dalla rappresentazione dei valori che è esclusivamente finanziaria onde, solo indirettamente, si possono derivare gli aspetti economici e patrimoniali. In dottrina si auspica un'integrazione del bilancio pluriennale finanziario con dati economici e patrimoniali collegati all'attuazione delle scelte di natura strategica, come del resto avviene per le aziende sanitarie⁷.

Più in generale, risulta innovata in senso forte la precedente ripartizione delle funzioni tra bilancio annuale e pluriennale. Per quanto concerne la funzione programmatica, tradizionalmente suddivisa tra i due documenti in relazione al diverso orizzonte temporale nonché alla possibilità di effettuazione di previsioni più o meno analitiche, si è accennato poc'anzi alle novità previste. Considerazioni analoghe sono da effettuarsi con riferimento alla funzione politica del bilancio.

7. Ad esempio, mediante una relazione dell'organo esecutivo integrativa della RPP che spieghi il significato delle "cifre" contenute nel bilancio pluriennale ed illustri la politica di finanziamento e d'investimento perseguita dall'amministrazione. A ben vedere, tali informazioni dovrebbero rientrare tra quelle oggetto della RPP: sarebbe quindi sufficiente un maggiore approfondimento in tale sede.



Approfondimenti

Il bilancio pluriennale di previsione è stato oggetto di analisi nella letteratura aziendalistica, in relazione agli aspetti qui considerati, in opere quali:

- S. Barbalace, *La contabilità dell'ente locale: gli strumenti di programmazione e di gestione*, Giuffrè, Milano, 1996, pagg. 19-26.
- F. Delfino, *I bilanci e la programmazione*, in F. Bruno [et al.], *Enti locali, la gestione economico finanziaria. Guida al nuovo ordinamento finanziario e contabile*, Ipsoa, Milano, 1995, pagg. 54-56.
- G. Farneti, *Il bilancio dell'ente locale: determinazioni preventive e consuntive*, Giappichelli, Torino, 1993, pagg. 85-89.
- G. Farneti, *Gestione e contabilità dell'ente locale*, II edizione, Maggioli, Rimini, 1997, pagg. 108-111.
- L. Giovanelli, *Il nuovo sistema di bilancio strumento di guida del Comune*, in L. Anselmi, (a cura di), *L'azienda "Comune"*, Maggioli, Rimini 1995, pagg. 189-190, 206-207, III edizione 2001.
- L. Giovanelli, *Il controllo come guida alla gestione*, in L. Anselmi, L. Del Bene, M. Zuccardi Merli, L. Giovanelli, F. Donato, L. Marinò, *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli, Rimini 1997, pagg. 182-183.
- G. Marcon, *Le imprese a partecipazione pubblica: finalità pubbliche ed economicità*, Cedam, Padova, 1984, pagg. 139-174.
- G. Marcon, *Il bilancio pluriennale nel nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali*, "Azienda Pubblica", anno VIII, n. 2, 1995.

Per quanto riguarda invece la sua funzione autorizzatoria, il comma 4 dell'art. 171 del TUEL stabilisce che gli stanziamenti «previsti nel bilancio pluriennale, che per il primo anno coincidono con quelli del bilancio annuale di competenza, hanno carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa, e sono aggiornati annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione». La qual cosa costituisce una notevole novità, giacché nell'ordinamento antecedente al D.Lgs. 77/95 tale funzione era attribuita al solo bilancio annuale. Ciò implicava una limitazione temporale ben precisa della legittimazione

gestionale attribuita in tal modo all'organo deliberante, un limite altrettanto preciso nell'assunzione degli impegni di spesa e nei pagamenti effettuabili (all'interno di un sistema integrato di competenza e di cassa per la sua redazione) e l'impossibilità (per espresso divieto) di assumere impegni pluriennali⁸. Anche quest'ultimo ostacolo è stato rimosso, potendosi assumere impegni di spesa sugli esercizi successivi, compresi nel bilancio pluriennale, nel limite delle previsioni in esso comprese. (art. 183, comma 6, TUEL); inoltre, è consentito tener conto, nella formazione dei bilanci successivi, delle spese che per la loro particolare natura hanno durata superiore a quella del bilancio pluriennale e di quelle, determinate, che iniziano dopo il periodo considerato dal bilancio pluriennale, rispettivamente in relazione al periodo residuale ed al periodo successivo (art. 183, comma 7). Quest'ultima innovazione in particolare appare fin troppo radicale, considerato che per quanto concerne il potere politico vi è comunque un ciclo che coincide con la durata della amministrazione. I rischi sono ovviamente quelli di un uso distorto di tali possibilità al fine di aumentare le possibilità di spesa, sebbene temporalmente differita, che poi potrebbe concretamente ricadere nel periodo di gestione di una diversa "amministrazione". Senza poi considerare la difficoltà di effettuare stime corrette delle entrate che verranno accertate in periodi così remoti nel tempo.

Come anticipavamo, il sistema così delineato si configura come decisamente innovativo, se si considera che, di fatto, ha spostato il suo baricentro dal bilancio annuale (a questo punto privo di qualsiasi esclusiva funzionale) a quello pluriennale. Non può essere rilevante in tal senso il fatto che il bilancio pluriennale sia un allegato di quello annuale, poiché ora nella sostanza le tradizionali funzioni del bilancio di previsione sono tutte attribuite anche al bilancio pluriennale, che ha però il vantaggio di un orizzonte temporale più esteso⁹. Gli impegni assunti sulla base del bilancio pluriennale dovranno in seguito essere recepiti, assicurando loro il finanziamento in sede di predisposizione del bilancio annuale, ed assumono quindi nell'ambito di questo documento una considerazione prioritaria rispetto al rimanente contenuto. Tuttavia, se questa è la sostanza delle cose, la centralità formalmente ancora attribuita al bilancio annuale, unitamente alle resistenze inerziali legate a orientamenti culturali consolidati ed a relative modalità di gestione altrettanto ben radicate, può finire con il penalizzare il ruolo del bilancio pluriennale ai fini dello svolgimento sia della funzione autorizzatoria, sia della funzione politica e programmatoria. Quest'ultima deve essere particolarmente credibile ed attendibile, e nella traduzione a livello finanziario dei programmi e degli eventuali progetti esplicitati nella RPP devono essere tenute in considerazione non solo le probabilità di realizzazione tecnica dei programmi, ma anche le possibilità di acquisire le risorse ad essi destinate. Risulta evidente che la credibilità dei programmi e dei progetti è funzione della loro precisione e definizione; nel caso in cui queste siano carenti, le previsioni saranno poco realistiche. Il superamento dei limiti mostrati in passato dallo strumento passa per la precisione e la corretta definizione dei programmi e dei progetti. La prassi che vedeva nel bilancio

8. Eccetto il caso in cui tale assunzione fosse necessaria per la garanzia della continuità dei servizi (si veda l'art. 20, comma 3 del D.P.R. n. 421/79).

9. Anche il bilancio pluriennale, a norma dell'art. 171 TUEL, deve rispettare i principi imposti dall'art. 162 al bilancio annuale: unità, universalità ed integrità, veridicità e attendibilità, pareggio finanziario e pubblicità. Rimane naturalmente escluso il principio di annualità.

pluriennale solamente una serie di bilanci annuali affiancati e redatti secondo una logica di tipo estrapolativo-incrementale¹⁰, senza alcun riferimento alla pianificazione e programmazione, può e deve essere superata. Così come è stata superata, frattanto, da un punto di vista esclusivamente contabile, la necessità di predisporre singoli piani finanziari per gli investimenti in fattori pluriennali che dimostrino la copertura delle maggiori o nuove spese indotte dall'investimento, dato che queste possono essere impegnate fin dall'origine a carico degli stanziamenti del bilancio pluriennale (art. 200 del TUEL)¹¹.

In questo strumento dovranno anche inserirsi le previsioni relative alle politiche urbanistiche e quelle contenute nei piani economico-finanziari di cui all'art. 201 del TUEL, per i quali, come abbiamo visto, la RPP deve dimostrare la coerenza rispetto ai singoli atti di programmazione (art. 170 del TUEL, comma 7). In proposito, si osserva che la rilevanza delle scelte di investimento da parte degli enti pubblici ha comportato una crescente attenzione da parte del legislatore, volta ad introdurre strumenti che consentano un'analisi preventiva delle diverse ipotesi.

Posto che il generale criterio è quello di considerare un investimento conveniente quando i vantaggi, o benefici, superano gli svantaggi, o costi, nel settore pubblico si deve tenere conto di tutti gli aspetti derivanti dall'intervento, non solo e non tanto in termini di redditività per il soggetto che attua l'investimento, ma anche in relazione ad altri effetti di carattere "diffuso" o sociale, quali l'occupazione, l'ambiente e così via. Si parla in proposito di "analisi costi-benefici", che ha un carattere più complesso rispetto all'analisi di redditività applicabile agli investimenti privati o, comunque, lucrativi. Vi sono inoltre da considerare gli ulteriori vincoli derivanti dall'esigenza di tenere sotto controllo i complessivi equilibri di finanza pubblica a livello nazionale.

A tale scopo, l'attuale ordinamento degli enti locali, pur avendo abrogato le disposizioni in merito ai "piani finanziari", previsti dal D.L. 65/89, richiede una *analisi preventiva* degli effetti finanziari degli investimenti relativi a opere pubbliche o ad altri investimenti "non a carattere imprenditoriale". In sede di approvazione del progetto esecutivo è necessario che si dia atto della copertura nel bilancio pluriennale delle maggiori spese derivanti dall'investimento, oppure che l'organo volitivo dell'ente approvi le necessarie modifiche al bilancio già approvato. La verifica della copertura finanziaria consiste nella determinazione delle entrate e delle uscite derivanti dall'investimento per ciascun anno considerato nel bilancio pluriennale, in modo da conoscere l'entità degli oneri a carico dell'ente, e nel confronto di questi ultimi con le somme stanziare nel bilancio.

L'orizzonte temporale dell'analisi degli effetti finanziari dell'investimento non è limitato al periodo considerato nel bilancio pluriennale. Infatti, se del caso, contestualmente all'approvazione del progetto o del piano esecutivo, è necessario che venga assunto l'impegno di inserire nei bilanci pluriennali successivi gli ulteriori o maggiori stanziamenti di spesa derivanti dall'investimento considerato. Per quanto riguarda invece gli investimenti "a carattere imprenditoriale", finanziati in tutto o in parte con mutui, l'art. 46 del D.Lgs. n.504/92 prevede che sia redatto, ed

10. Ad esempio, G. Marcon (*Il controllo di gestione nel nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali*, in "Azienda Pubblica", anno IX, n. 2, 1996, pag. 3) definisce la logica *incrementale* come: «(...) il prodotto della sedimentazione nel tempo di una serie di *precedenti*, ognuno dei quali tendente a rappresentare scostamenti limitati rispetto alla realtà esistente. Diversamente dall'approccio demografico, che dà rilievo solo alle variabili esterne, quello incrementale dà rilievo tanto a variabili esterne che a variabili interne, ma l'esito decisionale postulato è di tipo *inerziale ed estrapolativo*, come conseguenza della tendenza dei protagonisti delle decisioni a porsi in un'ottica *a-programmatica*, e ad attivare una serie di strategie tendenti a consentire loro di perseguire la massimizzazione delle risorse disponibili, in una prospettiva di sostanziale *massimizzazione del consenso*».

11. I piani finanziari previsti dall'abrogato art. 4 comma 9 del D.L. 65/89, convertito nella L. 155/89 e già approvati dalle APTL, sono stati recepiti *ope legis* nel primo bilancio pluriennale autorizzatorio deliberato, per garantire la continuità delle gestioni.

“assentito” da un istituto di credito mobiliare abilitato o dalla Cassa DD. e PP. un piano diretto ad accertare le condizioni di equilibrio economico-finanziario dell’investimento e della connessa gestione. Il criterio fondamentale è che vanno considerati anche gli aspetti non strettamente finanziari (es.: ammortamenti) e che, nel reperimento delle risorse necessarie, deve essere privilegiato il ruolo dell’autofinanziamento.

Si osserva, infine, che il bilancio pluriennale si configura come “a scorrimento”, cioè, rimanendo costante l’arco temporale delle previsioni, allo scadere di ciascun anno, nel momento dell’approvazione del bilancio di previsione annuale vanno ad aggiungersi ad esso le previsioni di un anno ulteriore. È questo il momento in cui si dovrà esercitare appieno la logica programmatica: il bilancio pluriennale sarà rivisto, aggiornato e completato ridefinendo quelle previsioni che già sono inserite al suo interno, nel caso in cui se ne manifestasse la necessità, ed inoltre inserendo nuove ed eventuali previsioni in funzione d’innovativi o diversi programmi e progetti.

3.1.4 Il bilancio di previsione annuale

Riferimenti normativi

La funzione per la quale il bilancio di previsione annuale fu adottato tradizionalmente, contestualmente all’affermarsi dello Stato moderno rappresentativo, era quella di strumento d’autorizzazione e limite per l’attività amministrativa. Si trattava del documento attraverso l’approvazione del quale l’organo volitivo «autorizzava» il potere esecutivo ad impegnare ed accertare le risorse finanziarie, per il periodo cui il bilancio si riferiva, nel rispetto di un determinato «limite» quanti-qualitativo.

A questa funzione fondamentale, storica, nel tempo se ne sono aggiunte altre, in relazione allo sviluppo dottrinale, tradottosi a sua volta nella parallela evoluzione normativa. Con l’emanazione della cosiddetta “legge Curti” (L. 1/3/1964 n. 62), il legislatore pareva infatti affidare un’ulteriore funzione al bilancio di previsione, che avrebbe dovuto assumere i connotati di strumento di informazione economica e finanziaria, mediante una classificazione dei valori di bilancio che da «patrimoniale» diveniva «economica» e «funzionale», ed una serie di quadri riepilogativi sulla situazione economica e finanziaria. Tuttavia, è di grande evidenza come tali modifiche siano state esclusivamente formali anche perchè utilizzavano, per la conoscenza economica, dati aventi natura meramente finanziaria, con rilevazioni sistematiche che seguivano il criterio della competenza giuridica, e non invece quello della competenza economica.

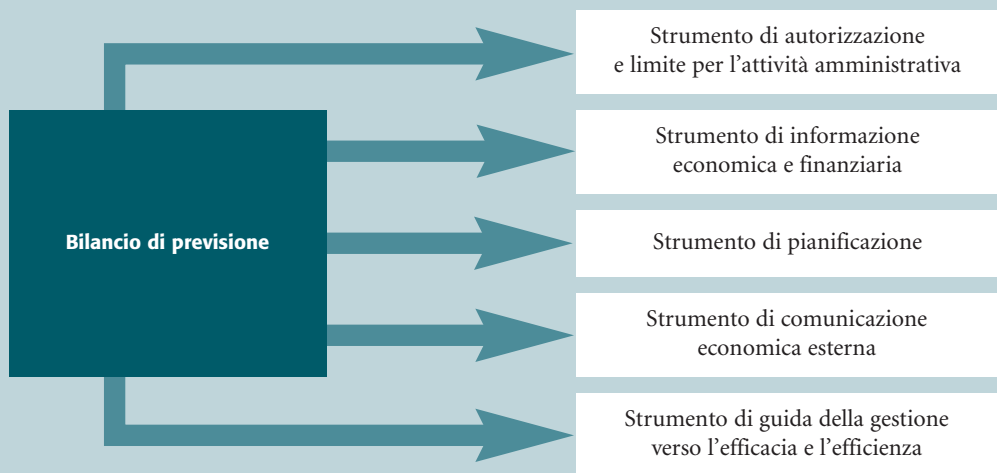
La struttura formale del bilancio introdotta con la normativa degli anni sessanta viene ripresa, con alcune modifiche, allo scopo di migliorarne la capacità informativa, dal D.P.R. 19/6/1979 n. 421, il quale prevedeva i modelli formali, riepiloghi e quadri riassuntivi compresi, che sono stati in uso sino all’emanazione del D.P.R. 31/1/1996 n. 194, con il quale sono stati approvati i modelli previsti dal nuovo ordinamento finanziario e contabile (D.Lgs. 25/2/1995 n. 77).

Al di là dell’aspetto formale rilevato, il D.P.R. 421/79 costituiva un

significativo intervento normativo al fine dell'elevazione del bilancio da strumento di vincolo e di autorizzazione a strumento di pianificazione. In definitiva, si tentava con tale norma di costruire un bilancio di previsione che contemperasse sia l'esigenza di autorizzazione e limite, sia quella di costituire le premesse normative per una razionalizzazione del processo decisionale.

Infine, con la legislazione introdotta negli anni ottanta, il bilancio di previsione diviene anche strumento di comunicazione economica esterna. La L. n. 67 del 1987 ed il D.P.R. n. 990 del 1989, infatti, prescrivono ai Comuni con più di ventimila abitanti ed ai loro consorzi la pubblicazione dei bilanci, entro tre mesi dalla loro approvazione, in estratto su almeno due giornali quotidiani aventi particolare diffusione nel territorio di competenza, nonché su almeno un quotidiano ed un periodico a diffusione nazionale.

Figura 3 - Funzioni attribuite al bilancio di previsione, consolidate nell'evoluzione normativa



Fonte: Elaborazione grafica su classificazione di L. Giovannelli, *Il nuovo sistema di bilancio strumento di guida del Comune*, in L. Anselmi (a cura di), *L'azienda "Comune". Seconda edizione riveduta ed ampliata anche alla luce del d.lgs. n. 77/95*, Maggioli, Rimini, 1995.

Un'ultima funzione attribuita al bilancio di previsione, in conseguenza del complessivo percorso riformatore verso l'autonomia, impostosi negli anni '90, è quella di strumento di guida della gestione verso l'efficacia e l'efficienza, evidenziandone gli aspetti aziendali. In tale direzione, la L. 142/90 - oltre a confermare i documenti di bilancio esistenti, a recepire il carattere sistematico del processo di pianificazione-programmazione e delle rilevazioni preventive che ne rappresentano la materializzazione - delinea una struttura formale di bilancio che tende ad assolvere ad una più ampia funzione di guida della gestione.

Più in dettaglio, la previsione di principio che assicura la possibilità di lettura per programmi, di cui all'art. 55, comma 4, della L. 142/90 (oggi art. 151, comma 3, TUEL), è finalizzata ad accrescere la capacità

informativa del bilancio, nella misura in cui vengono resi più chiari gli obiettivi perseguiti, i servizi prodotti e gli interventi di miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza. Solo attraverso il confronto a consuntivo con i programmi si può dare evidenza del raggiungimento degli obiettivi e rilevare gli scostamenti, in modo che il bilancio possa divenire effettivamente uno strumento di governo, ossia di guida dell'APTL. In questa logica, si prevede (art. 55, comma 7, L. 142/90, ora art. 151, comma 6, del TUEL, nonché art. 73 del D.Lgs. 77/95, recepito dall'art. 231 TUEL) che la Giunta comunale alleggi al conto consuntivo una relazione illustrativa che esprima le valutazioni d'efficacia dell'azione condotta, sulla base dei risultati conseguiti, in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti. Di conseguenza, diventa fondamentale la previsione che i risultati della gestione debbano essere misurati e rilevati mediante contabilità economica, come previsto dall'art. 55, comma 6, L.142/90 (art. 151, c. 5 TUEL) e dall'art. 77 D.Lgs. 77/95, oggi art. 232 TUEL, dove si dispone che gli enti locali adottino il sistema di contabilità economica che più ritengono idoneo alle loro esigenze.

La disciplina relativa alla redazione di tale documento è attualmente organicamente contenuta nel Titolo II, Capo I del TUEL. Le caratteristiche ed i principi ai quali essa si ispira sono di seguito esaminati.

Nella misura in cui costituisce un limite agli impegni di spesa, potendo queste essere effettuate solo nei limiti in cui sono previste nel bilancio, il documento mantiene il suo carattere autorizzatorio¹².

Ha natura finanziaria, sebbene all'interno del nuovo ordinamento si ricerchi un'integrazione dell'ottica finanziaria con quella economica ed analitica.

È redatto esclusivamente in termini di competenza e nel rispetto dei principi di unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, attendibilità, pareggio finanziario e pubblicità. Non può presentare un disavanzo.

L'anno finanziario, con inizio il 1 gennaio e termine il 31 dicembre dello stesso anno, costituisce l'unità temporale della gestione. Dopo tale termine non possono più effettuarsi accertamenti di entrate ed impegni di spesa in conto dell'esercizio terminato.

L'unità elementare del bilancio per l'entrata è la risorsa, per la spesa è l'intervento per ciascun servizio¹³. La parte relativa all'entrata è ordinata gradualmente in titoli, categorie e risorse, in relazione rispettivamente alla fonte di provenienza, alla tipologia ed alla specifica individuazione dell'oggetto dell'entrata. La parte relativa alla spesa è ordinata gradualmente in titoli, funzioni, servizi, ed interventi, in relazione rispettivamente ai principali aggregati economici, alle funzioni degli enti, ai singoli uffici, che gestiscono un complesso di attività, ed alla natura economica dei fattori produttivi nell'ambito di ciascun servizio. La parte relativa alla spesa è leggibile anche per programmi, dei quali è fatta analitica illustrazione in un apposito quadro di sintesi del bilancio e della RPP.

Gli interventi, per la parte relativa alle spese correnti, comprendono: oneri per l'acquisto di materie prime e di beni di consumo, oneri per il personale, oneri relativi a prestazione di servizi, oneri per il godimento di beni di terzi, oneri per trasferimenti, oneri per interessi

12. Ad eccezione dei servizi per conto terzi, in relazione alle loro caratteristiche intrinseche.

13. Nei servizi per conto terzi, sia per l'entrata che per la spesa, è il capitolo, che ne indica l'oggetto.

passivi e oneri finanziari diversi, oneri fiscali, oneri straordinari della gestione corrente, oneri relativi agli ammortamenti.

A ciascun servizio è correlato un reparto organizzativo, semplice o complesso, comprendente persone e mezzi, cui è preposto un responsabile. A tale servizio è affidato col bilancio di previsione un complesso di mezzi finanziari, specificati negli interventi assegnati, del quale risponde il responsabile del servizio.

Gli interventi per servizi si sviluppano in funzioni, servizi e centri di costo. Occorre sottolineare come le funzioni, che individuano la spesa in relazione alle varie attività svolte, in realtà corrispondano alle sezioni del bilancio secondo la denominazione della normativa antecedente. Inoltre, l'individuazione dei servizi è contenuta in modo puntuale e tassativo nella normativa (attualmente, il DPR 164/96 elenca ad esempio 52 servizi per i Comuni), potendo perciò accadere che non coincidano con le strutture organizzative dell'ente. Quando ciò accade si tratta di un grave inconveniente, se si considera che i servizi sono i centri di responsabilità, ai quali viene richiesto di espletare definite attività, finalizzate al raggiungimento di obiettivi determinati, utilizzando le risorse a loro disposizione. È proprio in relazione ai servizi che, mediante un complesso processo di elaborazione e contrattazione, si arriva alla redazione del PEG e del bilancio annuale.



Approfondimenti

Tra le numerosissime opere che trattano della disciplina normativa sul bilancio annuale di previsione delle APTL, possono citarsi, in relazione agli aspetti qui considerati:

- S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, vol. IV, *La contabilità degli enti locali*, Giuffrè, Milano, 1987.
- L. Giovanelli, *Il nuovo sistema di bilancio strumento di guida del Comune*, in L. Anselmi, (a cura di), *L'azienda "Comune". Seconda edizione riveduta ed ampliata anche alla luce del d.lgs. n. 77/95*, Maggioni, Rimini, 1995, pagg. 165-198.
- A. Guarini, M. Guarini, *Il bilancio degli enti pubblici*, Franco Angeli, Milano, 1984, pag. 75 e seguenti.
- P. Miolo Vitali, *Bilanci pubblici di previsione: dalla concezione vincolistica a quella programmata*, in L. Anselmi, P. Miolo Vitali, *La programmazione nelle pubbliche amministrazioni: linee evolutive*, Giuffrè, Milano, 1989, pagg. 8, 19, 40-41.
- N. Parisi, *I sistemi di rilevazione contabile nel nuovo ordinamento finanziario degli enti locali*, "Finanza Locale", anno XVI, n. 6, 1996, pagg. 768-769.

Il bilancio di previsione annuale come strumento di governo aziendale

Lo svolgimento delle funzioni assegnate dalla normativa al bilancio previsionale, ha generato, all'interno della realtà operativa degli enti locali, aspetti problematici significativi e numerosi, che non hanno consentito a tale strumento, almeno sino all'emanazione del D.Lgs. 77/95, di rappresentare compiutamente la programmazione operativa. Di seguito, elenchiamo sinteticamente gli aspetti critici più rilevanti:

- rappresentazione troppo sommaria delle attività da svolgere, rendendo difficile la lettura dei relativi riflessi sulla situazione economica, finanziaria e patrimoniale;

- raffigurazione della sola dimensione finanziaria a breve termine;
- tendenza a seguire la logica «estrapolativa-incrementale», prescindendo da un razionale processo di definizione degli obiettivi e delle priorità, assegnando cioè le risorse prendendo come base il passato, con lievi variazioni. In questo caso, il limite non è rappresentato tanto dal documento contabile, bensì dal processo decisionale che determina le previsioni.
- incapacità di rappresentare un coerente collegamento con i bisogni pubblici da soddisfare (anche a seguito della tendenza precedente)¹⁴;
- tendenza a considerare il principio del pareggio in una dimensione formale (ad. es. con la sovrastima delle entrate correnti o con la sottostima di spese correnti);
- frequente affidamento della predisposizione del documento esclusivamente all'ufficio ragioneria, determinando uno scollamento grave tra questo e la struttura organizzativa dell'ente. La mancata partecipazione attiva da parte del personale alla definizione degli obiettivi incide negativamente sulla determinazione delle risorse umane nell'attività di perseguimento.

Con la L. 142/90 e con il D.Lgs. 77/95 si è da un lato profondamente modificata la struttura formale del bilancio¹⁵, dall'altro se ne sono potenziati gli aspetti economico-aziendali: basti pensare all'introduzione degli ammortamenti, ai nuovi principi di redazione del bilancio che puntano ad avere una contabilità finanziaria "veritiera e corretta", alle innovate procedure di spesa, che, nel complesso, tentano un avvicinamento alle concezioni privatistiche. Tali orientamenti sono stati riconfermati, poi, dal TUEL. Inoltre, si è introdotto uno strumento innovativo (il PEG) a completamento del sistema delle rilevazioni preventive e funzionale all'affermarsi di una logica di programmazione. Nel complesso, tali provvedimenti hanno rafforzato le caratteristiche e le potenzialità del bilancio annuale di previsione a costituire il prodotto tecnico-amministrativo della funzione di programmazione operativa, almeno sotto un profilo formale.

Diversi autori si sono spinti ad affermare che il nuovo ordinamento finanziario e contabile ha reso norma di legge il processo di programmazione, in precedenza solo possibile ed auspicabile, ma di fatto inoperante. Ci pare appena il caso di sottolineare che l'obbligatorietà di un processo, sancita per legge, nulla assicura in merito all'effettività dello svolgimento del processo medesimo, e soprattutto all'ottenimento dei risultati che attraverso lo svolgimento dello stesso si mira ad ottenere. Certamente il legislatore ha cercato di favorire l'integrazione tra le risorse necessarie, la struttura organizzativa e le responsabilità sull'uso delle risorse e sul raggiungimento degli obiettivi, ponendone le basi normative. Il luogo principale dell'operare di tale integrazione è il momento della costruzione del PEG, dove, in base all'art. 169 del TUEL, si procede all'assegnazione degli obiettivi, unitamente alle risorse finanziarie, umane e strumentali per raggiungerli, ai responsabili dei servizi. Il bilancio di previsione si viene così ad articolare nel PEG, e si collega con la particolare struttura organiz-

14. L'assenza di un'analisi sistematica dei bisogni pubblici da soddisfare, sia consolidati che emergenti, come delle relative tendenze evolutive, inficia la realtà del bilancio revisionale e rende evidente la necessità del sistema di monitoraggio proprio del processo di pianificazione strategica cui si accennava all'inizio del capitolo.

15. La relazione ministeriale al D.Lgs. 77/95 osserva in proposito che: «(...) si è fatto in modo che lo strumento ufficiale autorizzato fosse più agile ed essenziale di quello precedente, fosse libero da ridondanze dimostratesi inutili ed incentivasse nell'organo consiliare che deve deliberarlo un esame ed una discussione sui programmi e sui "budgets" da assegnare ai dirigenti per la gestione, in una visione più rigorosa dell'attività di indirizzo e di controllo propria dell'organo deliberante».

zativa presente. Lo stesso bilancio riassume, all'interno di una struttura prestabilita, definita dal D.P.R. 31/1/1996, n. 194, le diverse componenti finanziarie.

Sotto questo profilo diviene immediatamente evidente come, a prescindere da quanto la norma prevede per ragioni di competenza nell'approvazione dei due documenti da parte dell'organo volitivo e di quello esecutivo, il bilancio di previsione dovrebbe essere costruito successivamente all'elaborazione del PEG, fondandosi su questo. La disposizione normativa, che prevede la costruzione del PEG "sulla base" del bilancio di previsione, non può cioè sovvertire l'ordine logico sottostante il processo di redazione dei due documenti, se l'obiettivo è lo svolgimento corretto del processo di pianificazione-programmazione. Dal punto di vista formale, naturalmente, l'approvazione del PEG da parte della Giunta comunale non può che essere successiva all'approvazione del bilancio di previsione da parte del Consiglio comunale.

Il nuovo ordinamento ha modificato la struttura formale del bilancio, facendo emergere uno sforzo di far cogliere nelle classificazioni il significato aziendale. Con riferimento alla spesa, in base all'art. 7 del D.Lgs. 77/95, trasposto nell'art. 165 del TUEL, troviamo le aggregazioni di seguito elencate.

Titoli: rappresentano i principali aggregati economici.

Funzioni: rappresentano le spese in relazione alla tipologia delle attività istituzionali dell'ente; l'attività è il contenuto concreto in termini di esercizio di operazioni da parte delle articolazioni organizzative dell'ente a cui le stesse sono affidate. Non è quindi un'analisi funzionale della spesa, bensì l'individuazione di «cosa fare», per quali finalità e scopi, con quali strumenti e mezzi.

Servizi: rappresentano i reparti organizzativi, semplici o complessi, composti da persone e mezzi, cui è preposto un responsabile, ove viene svolta concretamente l'attività dell'amministrazione (sia attività finali, che attività strumentali e di supporto); sono fondamentali in quanto è sui servizi che avviene la responsabilizzazione sugli obiettivi in base all'assegnazione di risorse nel bilancio di previsione (con una maggiore specificazione nell'ambito del PEG). Il concetto di servizio assume una certa importanza in quanto ad esso possiamo far corrispondere, nell'ottica aziendale, il concetto di «centro di responsabilità» (d'ora in poi, per brevità, CdR). In questo modo otteniamo il ricercato collegamento tra struttura organizzativa dell'ente e previsioni di bilancio; infatti, si ha un'articolazione organizzativa in centri di responsabilità, ai quali secondo il dettato normativo vengono assegnate risorse umane, strumentali e finanziarie collegate con gli obiettivi, di cui risponde un soggetto responsabile¹⁶. Rimane comunque da sottolineare l'assenza di una corrispondenza diretta tra CdR e servizio, in quanto ad uno stesso servizio può far capo un unico CdR, o un'articolazione di centri ed una loro differenziazione in centri di costo, di provento, di entrata, oppure ancora un'articolazione gerarchica dei centri di responsabilità in sotto-

16. L'art. 19 del D.Lgs. 77/95 (trasposto nell'art. 177 del TUEL) tra le competenze dei responsabili dei servizi assegna anche quella in ordine alle variazioni delle dotazioni assegnate. La relazione ministeriale così si esprime su detto articolo: «(...) vede nei responsabili dei servizi gli elementi propulsivi alla modifica delle appostazioni di bilancio. Infatti, detti responsabili, seguendo con attenzione l'andamento della spesa necessaria per il funzionamento dei propri servizi, possono giudicare con la dovuta competenza tecnica la necessità di apportare modifiche agli stanziamenti che si mostrino insufficienti o addirittura sovrabbondanti». Il processo che si sviluppa è il seguente: a) idonea valutazione del responsabile del servizio; b) si ritiene necessaria una modifica della dotazione assegnata; c) il responsabile del servizio propone la modifica con modalità che saranno definite dal regolamento di contabilità; d) l'organo esecutivo deve, in ogni caso, motivare la mancata accettazione della proposta di modifica della dotazione assegnata.

centri, ecc¹⁷. La possibile articolazione del servizio in distinti centri di responsabilità risponde all'esigenza degli enti di dimensioni maggiori di creare un collegamento tra la reale struttura organizzativa ed il bilancio di previsione¹⁸. Infatti, mentre la normativa stabilisce rigidamente l'articolazione dei servizi, come se tutti gli enti presentassero la medesima struttura organizzativa, è sfruttando l'autonomia organizzativa dell'ente locale che diventa possibile "gestire" la successiva articolazione dei centri di responsabilità.

Interventi: rappresentano i fattori produttivi distinti sulla base della loro natura economica. L'introduzione di questo concetto è «un passo fondamentale per realizzare chiarezza a livello di responsabilità organizzative e responsabilità economiche». Si esprimono, infatti, le previsioni relativamente alle diverse tipologie d'intervento, per ciascun servizio, onde poter costituire in capo agli stessi servizi le responsabilità sulle risorse assegnate e da amministrare.

Il D.P.R. 31/1/1996 n. 194, emanato sulla base dell'art. 114 del D.Lgs. 25/2/95 n. 77, ora trasposto nell'art. 160 del TUEL, costruisce uno schema rigido ed imm modificabile, da parte degli enti locali, di bilancio di previsione. Mentre i titoli erano previsti nel D.Lgs. 77/95, funzioni, servizi ed interventi sono definiti dal D.P.R. sopra citato. Viene, quindi, adottato uno schema contabile uniforme per tutti gli enti locali, prescindendo dalla loro dimensione demografica, dalla struttura organizzativa autonomamente scelta e dalle attività esercitate o meno all'interno dell'amministrazione. Va ricordato inoltre che il bilancio di previsione ex TUEL contempla solo le previsioni di competenza, essendo state eliminate le previsioni di cassa¹⁹.

La particolare caratterizzazione del bilancio di previsione in termini di uniformità ha creato e continua a creare perplessità. Si potrebbe, infatti, pensare che la strutturazione vincoli la struttura organizzativa. Si tratta in parte di una preoccupazione fondata, poiché l'ente è «obbligato» ad incasellare le previsioni di spesa in uno schema uniforme e predefinito. Ciò però non deve in nessun caso costituire un impedimento alle scelte organizzative che ogni ente deve operare autonomamente adottando «modalità organizzative corrispondenti alle caratteristiche di ciascuna comunità (...)» (art. 152, comma primo, TUEL). È infatti l'assetto della contabilità che deve descrivere ed analizzare l'assetto dell'organizzazione e piegarsi alle esigenze della conoscenza della programmazione e della gestione e non il contrario. L'esercizio dell'autonomia regolamentare è determinante non solo per la contabilità, ma anche per l'organizzazione dell'ente. È sufficiente pensare alla strutturazione dei servizi, all'individuazione dei responsabili (sovraordinati, di servizio e subordinati), alla definizione dei centri di costo e di provento e, quindi, in sintesi alla complessiva configurazione organizzativa dell'ente rispetto alla quale il bilancio ed il sistema informativo contabile devono essere subordinati, in quanto di supporto e non possono diventare fonte di vincoli.

17. L'art. 169, comma 2 del TUEL, fa riferimento solamente ai «centri di costo», ma si tratta probabilmente di interpretare questo riferimento normativo in una maniera più ampia, comprendendo altresì le diverse tipologie di centri di responsabilità.

18. La terminologia adoperata dal legislatore appare molto significativa: l'art. 165, comma 8 del TUEL indica la correlazione a livello di bilancio preventivo, tra «servizio» e «reparto organizzativo semplice o complesso». La suddivisione dei servizi in centri di costo, a livello di PEG, impone pertanto la disaggregazione del «reparto organizzativo» in unità organizzative.

19. Il bilancio di previsione dell'APTL è definito di competenza mista in quanto pur essendo fondamentalmente di competenza, tiene conto dei risultati degli esercizi precedenti mediante l'iscrizione dell'avanzo e del disavanzo di amministrazione.



Le problematiche scaturenti dall'utilizzo del bilancio annuale di previsione delle APTL, quale strumento di governo aziendale, sono considerate, limitatamente ad aspetti trattati in questo paragrafo, in opere quali:

M. Bellesia, *Manuale di contabilità per gli enti locali*, Cel, Bergamo, 1996, pag. 91.

M. Bergamin Barbato, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991, pag. 83.

S. Buscema, *Trattato di contabilità pubblica*, vol. IV: *La contabilità degli enti locali*, Giuffrè, Milano, 1987, pag. 283.

F. Delfino, *I bilanci e la programmazione*, in F. Bruno [et al.], *Enti locali, la gestione economico finanziaria. Guida al nuovo ordinamento finanziario e contabile*, Ipsoa, Milano 1995, pagg. 21-32.

G. Farneti, *Gestione e contabilità dell'ente locale*, 2a edizione, Maggioli, Rimini, 1997, pagg. 68-72.

L. Giovanelli, *Il nuovo sistema di bilancio strumento di guida del Comune*, in L. Anselmi, (a cura di), *L'azienda "Comune"*, Maggioli, Rimini, 1995, (3a edizione 2001) pagg. 209, 224-225.

G. Marcon, *Il controllo di gestione nel nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali*, in "Azienda Pubblica", anno IX, n. 2, 1996, pag. 304 e seguenti.

20. Nello schema ex D. Lgs. 386/98 sono indicate anche le risorse per ogni programma.

☐ G. Farneti, *Gestione e contabilità dell'ente locale*, 2a edizione, Maggioli, Rimini, 1997, pag.71.

D'altra parte, però, l'adozione di modelli standardizzati può comportare anche dei vantaggi.

In primo luogo, i modelli sono tali da fornire tutte le necessarie conoscenze economico-aziendali nei confronti di una molteplicità di destinatari; in secondo luogo, gli stessi modelli facilitano il consolidamento dei conti, ma «(...) soprattutto si realizza pienamente la possibilità di ritrarre da essi una conoscenza sulle previste operazioni aziendali che sia utilizzabile da parte dei diversi utenti. Il perseguimento di tale conoscenza, infatti, impone, come per le società commerciali, l'adozione di schemi eguali e di regole uniformi, per ricavare indicazioni corrette, da mettere a disposizione delle differenti categorie di soggetti interessati» ☐.

Sempre a proposito della struttura formale del bilancio, la normativa, in primo luogo l'art. 152 del TUEL, comma 3, ma poi anche l'art. 165, comma 5, dello stesso TUEL, prevede che la parte spesa sia leggibile anche per programmi. In particolare i programmi saranno illustrati in apposito quadro di sintesi del bilancio e nella RPP²⁰.

Seguendo la corretta logica pianificatoria, è ovvio che i programmi, che costituiscono il prodotto dell'attività di programmazione, definiscono l'indirizzo politico-amministrativo e vengono elaborati prima della formulazione del bilancio di previsione, anzi devono trovare la loro espressione contabile nel bilancio pluriennale e nella RPP, come abbiamo esaminato precedentemente. La lettura per programmi, sopra richiamata, garantisce il necessario collegamento tra i programmi (derivanti dalla logica pianificatoria) ed il bilancio di previsione, con le sue poste finanziarie.

Occorre ricordare che il bilancio di previsione, oltre ad essere un importante documento del processo programmatico, costituisce anche uno degli atti amministrativi fondamentali dell'amministrazione locale; infatti, nel caso di sua mancata approvazione da parte del Consiglio, si prevede una sanzione molto grave come lo scioglimento del Consiglio stesso, prevista dall'art. 141, comma 1, lettera c) del TUEL²¹.

3.1.5 Il Piano Esecutivo di Gestione

Riferimenti normativi

Il PEG rappresenta la più significativa novità introdotta dal D.Lgs. 77/95 (art. 11 – ora trasposto nell'art. 169 TUEL), con la funzione di porre in termini espliciti e diretti il legame tra obiettivi di gestione, dotazioni di risorse e responsabilità gestionali correlative. Si deve in proposito considerare che l'introduzione del documento programmatico in discorso è avvenuta nel quadro della ridefinizione delle competenze tra Consiglio, Giunta e Dirigenti, avviata con la legge 142/90 ed andatasi via via consolidando, fino alla legge 265/99. Due le conseguenze colte sul piano legislativo, come si è visto nella trattazione precedente: una struttura più snella del documento (bilancio di previsione) sottoposto all'approvazione dell'organo volitivo; la necessità di individuare le responsabilità dirigenziali, in termini di obiettivi e risorse, anche in considerazione della possibilità dei dirigenti di assumere impegni di spesa (determinazioni: art. 192 TUEL).

La funzione del PEG può così essere scissa in due componenti: la prima, di programmazione e controllo della gestione, con valenza di razionale coordinamento e motivazione, sul modello di un budget d'esercizio; di autorizzazione e limite all'autonomia dirigenziale la seconda, con particolare riferimento ai poteri di impegno. Il dettaglio delle previsioni normative fa apparire maggiormente curato quest'ultimo aspetto. Quanto alla funzione programmatica, sebbene nel precedente ordinamento (art. 1, comma 2, D.P.R. 421/79) fosse previsto che la classificazione funzionale della spesa dovesse consentire una analisi per programmi e, ove fossero specificati, per progetti, l'ulteriore passo verso una più serrata adozione della logica della programmazione resta significativo.

Si richiamano, di seguito, le principali caratteristiche del PEG.

La sua redazione è facoltativa per gli enti locali con popolazione inferiore a 15.000 abitanti e per le comunità montane (ed isolane) ed obbligatoria per i rimanenti enti.

Si riferisce allo stesso periodo di analisi del bilancio di previsione, ma si differenzia da questo in quanto non è solamente uno strumento di programmazione finanziaria, bensì contiene anche dati quali-quantitativi inerenti alla gestione dei servizi.

È predisposto dall'organo esecutivo, prima dell'inizio dell'esercizio, sulla base del bilancio di previsione annuale deliberato dal consiglio, inquadrandosi così tra gli atti che esprimono il potere di indirizzo degli organi «politici». La «gerarchia» del processo di approvazione dei documenti programmatici da parte degli organi fa dunque sì che l'approvazione formale del PEG segua quella del bilancio, rispetto al quale è la parte «operativa/gestionale» dell'insieme dei documenti programmatici.

Pur non avendo una struttura predefinita, copre tutta l'attività dell'ente, includendo tutte le entrate e le spese comprese nel bilancio di previsione annuale.

Il comma 1 dell'art. 169 TUEL definisce gli aspetti non finanziari

21. L'ipotesi di scioglimento del Consiglio per mancata approvazione nei termini del bilancio non è automatico, posto che l'art. 141, comma 1, lettera c) del TUEL, prescrive: «(...) trascorso il termine entro il quale il bilancio deve essere approvato senza che sia stato predisposto dalla Giunta il relativo schema, l'organo regionale di controllo nomina un commissario affinché lo predisponga d'ufficio per sottoporlo al Consiglio. In tal caso e comunque quando il Consiglio non abbia approvato nei termini di legge lo schema di bilancio predisposto dalla Giunta, l'organo regionale di controllo assegna al Consiglio, con lettera notificata ai singoli consiglieri, un termine non superiore a venti giorni per la sua approvazione, decorso il quale si sostituisce, mediante apposito commissario, all'amministrazione inadempiente. Del provvedimento sostitutivo è data comunicazione al prefetto che inizia la procedura per lo scioglimento del Consiglio».

del PEG. In particolare, l'attribuzione degli obiettivi di gestione a soggetti identificati: i responsabili dei servizi. Stabilisce inoltre l'attribuzione (eventuale: nel senso che non necessariamente essa deve avvenire totalmente attraverso il PEG) agli stessi delle risorse umane, strumentali, tecnologiche²².

Il comma 2 del sopra citato articolo specifica la componente finanziaria ed il collegamento con il bilancio di previsione, del quale, comprendendo tutte le entrate e le spese, dettaglia le previsioni. Nel PEG viene infatti svolta un'ulteriore graduazione delle risorse dell'entrata e degli interventi della spesa in capitoli, nonché dei servizi in centri di costo²³. La disaggregazione per capitoli contenuta nel PEG assume rilievo anche a fronte della corrispondente "semplificazione" del bilancio di previsione. La leggibilità del PEG per programmi, pur non essendo specificamente richiamata, si intende garantita attraverso il collegamento con il bilancio annuale e, per il tramite di questo, con la RPP.

Questa sommaria elencazione di caratteristiche configura il PEG quale «piano operativo» dell'APTL e, anche se non coincide esattamente con il concetto di «budget», può essere considerato uno strumento di budgeting.

La scelta legislativa di non definire il PEG nei dettagli e nella forma, lasciando questo compito all'autonomia delle singole amministrazioni, consente una maggiore aderenza alle specificità degli enti locali dello strumento, che potrà adattarsi alle loro caratteristiche particolari quanto, ad esempio, a dimensione demografica, struttura organizzativa, funzioni svolte, diffusione di cultura manageriale nelle figure chiave.

22. In un'ottica programmatica, tali dotazioni dovrebbero essere il frutto della quantificazione delle risorse necessarie per il raggiungimento degli obiettivi fissati e non il mero risultato della negoziazione di un plafond di spesa.

23. Il legislatore usa il termine «CdC» in modo generico, per riferirsi a sub-unità dei servizi rilevanti dal punto di vista contabile. Trattandosi di una suddivisione del bilancio finanziario, sarebbe forse più corretto definire «centri di spesa» quelli indicati nell'art. 169 TUEL come «centri di costo». In realtà in capo a tutte le unità organizzative rilevanti dal punto di vista del bilancio è individuabile sia la responsabilità del costo delle risorse utilizzate (tutte le unità organizzative consumano risorse), sia la responsabilità in ordine all'acquisizione delle risorse per le quali i responsabili sono stati delegati ad impegnare i relativi capitoli. La qualificazione di un Centro di Responsabilità come «di costo» o «di spesa» dipende dal tipo di responsabilità e di autonomia decisionale prevalente in capo al titolare. In questo Manuale il termine «centri di costo» utilizzato nella normativa verrà interpretato come un riferimento ai «centri di responsabilità», mettendone in rilievo la valenza organizzativa. Si confronti il Cap. 5.



Approfondimenti

Per approfondimenti in merito agli aspetti, qui trattati, della disciplina normativa dello strumento e, più in particolare, a quelli connessi alla responsabilità gestionale oggetto di attribuzione mediante il PEG, si possono consultare, tra le altre, le seguenti pubblicazioni:

- E. Anessi Pessina, *Il piano esecutivo di gestione: un'analisi critica della letteratura*, "Azienda Pubblica" n. 5, 1998.
- E. Borgonovi, *Principi e sistemi aziendali per le Amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 1996, pagg. 59-64.
- F. Delfino, *I bilanci e la programmazione*, in Aa. Vv., *Enti locali: la gestione economico-finanziaria*, 2a edizione, Ipsoa, Milano 1998.
- F. Delfino, G. Farneti, *Il piano esecutivo di gestione*, in Aa. Vv., *Enti locali: la gestione economico-finanziaria*, 2a edizione, Ipsoa, Milano 1998.
- G. Farneti, A. Ziruolo, *Il piano esecutivo di gestione: principi, metodologie, casi pratici*, Ipsoa, Milano 1998.
- L. Lodetti, A. Zangrandi, *La gestione budgetaria nell'ente locale. Le possibilità aperte dal piano esecutivo di gestione*, "La finanza locale", n. 9, 1995.
- P. Mastrogiuseppe, *Il PEG e l'attribuzione di responsabilità gestionali*, "Azienda Pubblica", anno IX, n. 3, 1996.
- F. Pezzani, *Il nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali: le*

linee di rinnovamento e gli aspetti di criticità attuativa, "Azienda Pubblica", anno X, n. 2, 1997.

A. Zangrandi, *Il piano esecutivo di gestione*, in E. Caperchione, *Il regolamento di contabilità nell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996.

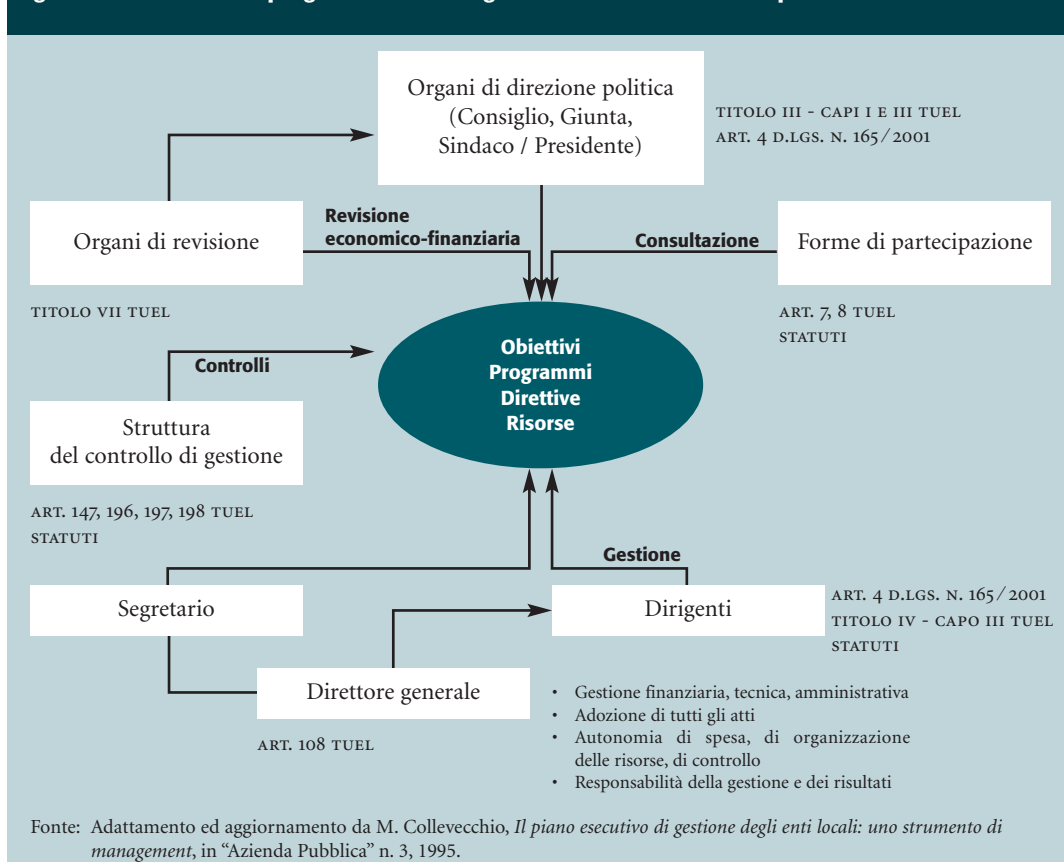
E. Zuffada, *Il piano esecutivo di gestione negli enti locali: aspetti metodologici ed implicazioni organizzative*, "Azienda Pubblica", n. 1/2, 1999.

La funzione del PEG: la responsabilità per i risultati

Il modello di interazione tra i soggetti coinvolti nei processi di decisione e di gestione dell'attività di un ente locale, rintracciabile nell'articolazione delle varie norme contenute nel TUEL, può essere sintetizzato graficamente secondo lo schema della figura 4.

I Consigli comunali e provinciali esercitano una funzione di indirizzo e controllo politico, oltre che di alta amministrazione, secondo la previsione dell'art. 42 del TUEL. La competenza della Giunta, di proposta ed impulso verso il Consiglio e di controllo e direzione della gestione, presuppone la collaborazione tra Assessori e Sindaco/Presidente della Provincia, cui spetta la loro nomina. Nel nuovo ordinamento degli enti locali, la competenza dei Sindaci (o dei Presidenti delle Province) è piena, in relazione alla legittimazione derivante dall'elezione a suffragio

Figura 4 - Il modello di programmazione, organizzazione e controllo implicito nella normativa



universale e diretto. Essi assumono la responsabilità complessiva dell'amministrazione e godono dei poteri previsti dall'art. 50 del TUEL e specificati dagli statuti elaborati ed approvati dai singoli enti locali.

Gli organi politici, quindi, nel loro complesso svolgono funzioni di indirizzo politico-amministrativo e di controllo. La funzione da essi espletata in relazione alla gestione, che non necessariamente ne esaurisce e comprende tutte le attribuzioni, si può qualificare, in termini aziendalistici, come strategica, in quanto si traduce nell'individuazione di indirizzi ed obiettivi, nella conseguente definizione dei programmi da porre in essere per il loro raggiungimento, nell'impartire direttive, nell'assegnare le risorse da utilizzarsi a tal scopo e nella successiva verifica dei risultati complessivi effettivamente conseguiti. Di tali risultati gli organi politici e, massimamente, il vertice dell'amministrazione (Sindaco e Presidente della Provincia) rispondono alla collettività amministrata che, in larga misura, utilizza e finanzia la produzione pubblica locale.

Poiché la commistione e confusione di funzioni, di fatto possibile nell'ordinamento previgente, non ha dato, nell'esperienza storica recente, sempre esiti felici, né potrebbe trovarsi una giustificazione teorica, l'attuale modello mira invece a realizzare la distinzione tra i poteri di indirizzo, spettanti agli organi di direzione politica, e quelli di gestione, spettanti ai dirigenti. La distinzione è alla base ma è anche un aspetto dell'attribuzione di responsabilità. Essa presuppone che esistano distinti soggetti che, non soltanto perché dotati di diverse capacità, competenze, informazioni, ma per propria scelta civica o professionale, si fanno carico ed assumono i due distinti poteri o competenze. Ciascun soggetto sarà considerato responsabile in relazione alle scelte compiute e realizzate, dato il contesto. Le decisioni di indirizzo politico, ma anche le scelte organizzative fondamentali, delle quali sono responsabili gli organi politici nei confronti dei cittadini, hanno come destinatari i dirigenti della struttura amministrativa, per i quali costituiscono gli obiettivi da raggiungere. L'attività di gestione e realizzazione compete esclusivamente a questi. Ciò implica, ad esempio, che dovranno essere da essi adottati anche tutti gli atti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno. La responsabilizzazione in merito ai risultati conseguiti, all'efficacia, all'efficienza ed all'economicità di gestione, è resa possibile proprio da questa netta distinzione di ruoli.

La delega e la distribuzione delle responsabilità nelle strutture organizzative sono uno dei presupposti perché possano adottarsi strumenti di programmazione e CdG. Le dimensioni nelle quali tali strumenti solitamente si dispiegano sono: la struttura organizzativa, la struttura tecnico-contabile, i processi. Ad evidenza la distribuzione delle responsabilità, che qualifica le posizioni organizzative formali, rientra nel primo aspetto. Le norme relative al PEG non sono certo le uniche a sottolineare l'importanza di una chiara definizione della responsabilità gestionale: basti considerare le previsioni introdotte dal D.Lgs. n. 29/93 ed ora recepite nel D.Lgs. 165/01. In questa sede non si vuole tanto sottolineare il più compiuto equilibrio nella definizione e nell'attribuzione dei diversi tipi di responsabilità (economica, politica,

giuridica – amministrativa, civile e penale) scaturenti dai processi di decisione e gestione, quanto la circostanza che, nell'ambito del TUEL, la lettura congiunta degli artt. 196, 197, 198 (Controllo di Gestione) e 147 (che estende agli Enti Locali le previsioni sui controlli interni del D.Lgs. 286/99) delinea una scelta chiara in favore di un modello di gestione – e, conseguentemente, controllo – per obiettivi. La gestione per obiettivi presuppone infatti sia la delega delle responsabilità gestionali sia la responsabilizzazione sui risultati (che saranno in via preventiva individuati quali obiettivi da raggiungere). Il ciclo di CdG, infatti, a mente del comma 2, lett. A), dell'art.197, prende avvio proprio dalla «predisposizione di un piano dettagliato di obiettivi».

In tale disegno, il PEG è lo strumento tecnico contabile con il quale si intendono formalizzare, tra l'altro, l'individuazione e l'assegnazione degli obiettivi della gestione. Lo strumento che, nella teoria e nella prassi aziendale della programmazione e controllo risponde a questo fine, è il budget. Ora, se è vero che il PEG può costituire un mezzo potente, perché sostenuto dalla previsione normativa, di introduzione, prima, e consolidamento, poi, della logica budgetaria nella gestione delle APTL, non si può ritenere che le caratteristiche e funzioni minimali attribuitegli dall'art. 169 lo rendano del tutto equivalente ad un budget. Infatti, nel budget l'attribuzione di responsabilità investe tutte le risorse direttamente o indirettamente gestite dal dirigente, la quantificazione delle quali deriva dalla definizione ex-ante dei volumi attesi di produzione, presuppone la piena autonomia nelle modalità di utilizzo delle risorse (il che implica l'esclusione della responsabilità per le leve non controllate) e richiede la misurazione dei risultati sia in termini di utilizzo delle risorse che di attività svolte²⁴.

Secondo tale logica, quindi, gli obiettivi sono qualificati ed anzi, in parte, consistono (almeno per i centri di responsabilità di costo e di spesa) nella gestione ed utilizzo delle risorse. Il sistema di delega dell'impegno di spesa ai dirigenti, che costituisce l'ossatura fondamentale della parte finanziaria del PEG e condiziona, come vedremo, l'intera impostazione del documento, qualifica la responsabilità in termini di acquisizione dei fattori produttivi e non di utilizzo degli stessi. In estrema sintesi, tra i due concetti vi è la stessa differenza che, a consuntivo, corre tra il sostenimento di un costo e la competenza (attribuzione o pertinenza, in quanto correlato alla produzione) al periodo considerato di un costo. I due aspetti sono distinti e non è possibile cercare di riassumerli in un'unica dimensione. Il problema non consiste tanto nell'eventuale sfasamento tra la previsione finanziaria e l'effettivo sostenimento della spesa, ma alla diversa responsabilità, all'interno dell'organizzazione, tra chi ordina la spesa e chi gestisce l'utilizzo delle risorse, non necessariamente acquisite o assegnate in corso d'anno (basti pensare ad immobili e risorse strumentali, ma anche alla difficoltà di rideterminare anno per anno le assegnazioni di personale).

Come si è visto sopra, nella redazione del bilancio di previsione annuale deliberato dal consiglio assume rilievo la classificazione della spesa per «servizi». È l'organo esecutivo ad assegnare ai responsabili dei servizi gli obiettivi della gestione da esso determinati, oltre alle

24. Cfr. A. Zangrandi, *Il piano esecutivo di gestione*, in E. Caperchione, *Il regolamento di contabilità nell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996 ed E. Zuffada, *Il piano esecutivo di gestione negli enti locali: aspetti metodologici ed implicazioni organizzative*, "Azienda Pubblica", n. 1/2, 1999.

dotazioni necessarie per il relativo conseguimento. Tutto ciò non è però sufficiente a configurare un sistema budgetario compiuto. Il budget è, infatti, uno strumento di coordinamento e di motivazione del personale. Coordinamento, poiché a partire dalla pianificazione, e dagli input provenienti dal vertice, il processo di formulazione del budget procede dal basso verso l'alto attraverso processi reiterati di negoziazione e di aggregazione di budget settoriali di livello inferiore, aggregazione che di volta in volta prevede la ricerca del coordinamento, l'eliminazione delle duplicazioni, la scelta delle azioni da intraprendere in base alle priorità individuate ed alle alternative concretamente perseguibili. Motivazione, non solo perché i valori in esso contenuti rappresentano dei veri e propri parametri-obiettivo, il cui ottenimento richiede impegno, e sono collegati con la valutazione del personale ed il sistema premiante e di carriera; ma anche perché il budget è il frutto di un processo negoziato e partecipato. Le risorse correlate allo svolgimento dei programmi sono intese in senso globale, finanziarie ma anche strumentali e umane.

Nel prosieguo si vedranno alcune possibili soluzioni per ricomprendere e sviluppare all'interno del PEG le funzioni più propriamente budgetarie.

Per riassumere, la realizzazione della programmazione operativa dell'APTL mediante il PEG permette di ottenere:

- la distinzione tra attività di indirizzo-controllo spettante ai «politici» e l'attività di gestione spettante ai «dirigenti», attuando così la riforma introdotta dalla L. 142/90, in quanto strumento per la traduzione dei programmi di spesa in scelte per la gestione e in responsabilità direzionali;
- il collegamento tra la programmazione finanziaria – in particolare il bilancio annuale preventivo – e la specifica struttura organizzativa dell'ente;
- la predisposizione di un piano operativo condiviso e di supporto all'attività dei responsabili dei servizi.

In tal modo, la predisposizione del PEG quale piano degli obiettivi per la gestione e delle correlate dotazioni di risorse in vista del loro raggiungimento, assumendo la valenza di uno strumento di budgeting, non solo conduce all'assegnazione delle responsabilità e della necessaria autonomia operativa, ma consente anche una valutazione in fase concomitante ed a consuntivo che evidenzia i risultati conseguiti in termini di efficienza, efficacia ed economicità della gestione e non soltanto di rispetto dei limiti di spesa.

Per passare da programmi e progetti di spesa (contenuto del bilancio) ad obiettivi e dotazioni, è necessaria l'esplicitazione di modalità operative per la conduzione dei programmi e dei progetti, sia qualificando e specificando i risultati attesi (ad esempio in termini di volumi, qualità, costi, tempi, ecc.), sia evidenziando le risorse necessarie (voci di spesa più specifiche, risorse strumentali, personale, etc.) e le concrete scelte di realizzazione.



Esperienza 3 La lettura per programmi nel PEG del Comune di Gorizia

Il PEG del Comune di Gorizia è articolato per Centri di Responsabilità, Programmi e Progetti. Per ciascun Progetto sono state individuate delle Attività specifiche.

Mentre i Programmi possono essere comuni a più Centri, i Progetti sono di competenza esclusiva di un solo Centro. Gli obiettivi sono definiti con riferimento sia ai Programmi che ai Progetti, mentre per le Attività sono individuati degli obiettivi specifici/operativi.

Il coordinamento tra PEG e RPP viene realizzato attraverso l'inserimento nel Peg dei Programmi contenuti nella RPP: i Programmi che nel PEG vengono attribuiti ad un determinato Centro di Responsabilità sono gli stessi che nella Relazione Previsionale e Programmatica vengono assegnati al dirigente responsabile del medesimo Centro.

A titolo di esempio, nel PEG dell'anno 2000 il Programma N. 1: Affari Generali, Assistenza Organi Istituzionali, Servizi Demografici, è attribuito al Centro di Responsabilità N. 01 – Organi Istituzionali, Servizi Demografici e di Staff – ed è lo stesso programma che nella Relazione Previsionale e Programmatica viene assegnato al dirigente responsabile della struttura 01.

Il PEG non è dunque una mera esposizione “tecnica” o di dettaglio delle scelte espresse negli altri documenti, che “conclude” il processo di programmazione.

È piano di responsabilità gestionali, nella misura in cui gli obiettivi e le dotazioni di cui sopra sono assegnati ad un dirigente che ne assume la responsabilità rispettivamente di risultato e di gestione. È in ossequio a tale logica che si concretizza, al di là delle enunciazioni di principio, l'autonomia dirigenziale. Naturalmente, l'assegnazione della responsabilità implica la preventiva individuazione all'interno della struttura organizzativa dell'ente di un sistema di centri di responsabilità ovvero le unità organizzative ai dirigenti delle quali sono formalmente assegnati obiettivi, dotazioni e responsabilità correlative. Anche qualora non venga redatto uno specifico documento contenente il “piano” dei CdR, il PEG contiene necessariamente l'esplicitazione dei CdR dell'ente locale.

Interpretazioni riduttive del ruolo del PEG potrebbero far perdere il basilare legame con i programmi di attività, guardando in modo statico alla struttura “per servizi” dell'ente e considerando le risorse solo quali “assegnazioni” in termini finanziari.

La gestione per obiettivi presuppone, quindi, molto più dell'enunciazione degli obiettivi: richiede che sia dedicata attenzione all'impiego delle risorse ed alla verifica dei risultati. All'introduzione del PEG è strettamente connessa, e ne costituisce una forma di completamento, l'attivazione della contabilità generale, della contabilità analitica e degli altri strumenti del CdG, oggetto di specifica trattazione in altre parti di questo Manuale.

3.2 Percorsi operativi della programmazione

3.2.1 Struttura e contenuti del PEG

Il PEG consiste nell'articolazione e traduzione delle scelte programmatiche e delle previsioni del bilancio annuale, specificate mediante

l'assegnazione di obiettivi gestionali e correlate risorse, all'interno della struttura dell'ente locale, in relazione alle funzioni svolte, alla sua dimensione, alle sue caratteristiche organizzative. La struttura del PEG, perciò, non poteva trovare definizione in uno dei modelli uniformi di cui l'art. 160 TUEL prevede l'emanazione.

Salvaguardando l'esigenza di una configurazione ad hoc, sarà in ogni caso necessario sviluppare i contenuti del PEG secondo quattro principali aspetti o dimensioni:

- assegnazione delle risorse finanziarie: evidenziando il collegamento ed assicurando la leggibilità congiunta con gli altri documenti di programmazione, in particolare con i bilanci di previsione annuale e pluriennale, attraverso l'adozione dello stesso sistema di classificazione delle entrate e delle spese e l'ulteriore approfondimento delle prime in capitoli e delle seconde in CdC e capitoli;
- assegnazione delle altre risorse: mediante la definizione di programmi di utilizzo economico dei vari stock di risorse (umane, strumentali, etc.) relativi ai CdR ed alle attività da questi svolte;
- profili organizzativi: riferendo ai servizi ed alle unità organizzative esistenti il complesso delle entrate e delle spese; non solo avendo individuato, a monte, centri e relativi responsabili della gestione ma rendendo esplicita la distribuzione nella struttura organizzativa delle responsabilità in termini di funzioni, attività, macro-attività e progetti, comprendendo sia l'attività ordinaria che quella volta alla realizzazione di programmi o progetti specifici o "trasversali" alle unità organizzative;
- definizione ed assegnazione degli obiettivi: relativi a tutta l'attività dell'ente ed a tutti i CdR, esplicitando il richiamo agli obiettivi degli altri documenti programmatori, ad esempio adottando la classificazione delle spese (ma anche delle entrate) per obiettivi, programmi e progetti.

Prima di passare ad un breve esame dei singoli aspetti, è opportuno puntualizzare alcuni concetti di assoluta rilevanza. Si è già accennato alla non perfetta conciliabilità tra le due primarie e distinte funzioni che il legislatore riconosce al PEG²⁵:

- la funzione di assegnare ai dirigenti la gestione finanziaria, attribuendo ai medesimi la possibilità di assumere gli impegni di spesa;
- la funzione di introdurre e alimentare una logica "budgetaria".

25. Cfr. art. 169 TUEL: «Sulla base del bilancio di previsione annuale deliberato dal consiglio, l'organo esecutivo definisce, prima dell'inizio dell'esercizio, il piano esecutivo di gestione, determinando gli obiettivi di gestione ed affidando gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi». Sono delineati i profili essenziali del documento: quello monetario, collegato al bilancio di previsione; quello non monetario, connesso all'indicazione di CdR ed obiettivi.



Esperienza 4

L'acquisizione e l'impiego delle risorse nel PEG del Comune di Gorizia

All'interno del PEG è attuata la distinzione tra unità *responsabile dell'impegno* delle risorse finanziarie e unità *utilizzatrice dei fattori produttivi* acquisiti con le risorse finanziarie impegnate. In pratica è stata operata un'enucleazione dei Centri Acquisitori dei fattori produttivi (Economato, Ufficio Tecnico, Ragioneria, ecc.) che operano a favore dei Centri Economici, cui sono imputati costi e proventi (ad esempio: Asili Nido, Farmacie). Il Centro Economico è, quindi, un centro di costo/provento a cui sono assegnate delle risorse in entrata e degli stanziamenti di spesa. Le risorse e le spese possono essere gestite direttamente dal responsabile del Centro Economico oppure essere gestite da un

Centro Acquisitore, responsabile della spesa sia che acquisti per sé che per altri centri. È stato individuato un Piano dei Centri di responsabilità, a ciascuno dei quali è assegnato un numero di codice. In conseguenza di tale distinzione, ad ogni singolo stanziamento nel PEG sono assegnati:

- il codice del Centro Economico;
- il codice del Centro Acquisitore.

In sostanza, le singole voci elementari di previsione sono riepilogate per schede, ciascuna intestata ad un Centro Economico, del quale è indicato il relativo n° di codice. Di seguito all'intestazione, sono elencate, distinte per capitoli ed articoli, dapprima le voci di entrata e poi quelle di spesa. Per queste ultime è indicato anche il numero di codice del Centro Acquisitore. Se il codice è il medesimo del Centro cui è intestata la scheda, vuol dire che, per quella voce, il Centro funziona *anche* quale Centro Acquisitore.

Inoltre, è stato progettato di introdurre, nelle schede di PEG, il codice del conto del Piano dei Conti. Il Piano dei Conti è l'elenco ordinato di tutti i conti elementari intestati ai fattori produttivi (voci di costo) ed ai componenti positivi di risultato (voci di provento o ricavo). L'indicazione del codice del piano dei conti serve a suddividere l'importo assegnato a ciascun fattore produttivo e/o provento che compone ogni articolo (es.: l'articolo *utenze*, nella scheda di un Centro, viene distinto in voci – *telefono, gas, etc.* – ciascuna delle quali è contraddistinta da un codice). La somma degli importi assegnati a tutte le voci contraddistinte da un certo codice di piano dei conti, individuate nei vari capitoli ed articoli, consentirà di conoscere l'assegnazione totale per quel fattore produttivo o provento (es.: spese telefoniche, contributo mensa) in quanto la stessa voce è identificata dal medesimo codice in tutti i centri.

È quindi in relazione a ciascuna voce analitica di spesa (capitolo, articolo e, dal momento in cui quest'ulteriore suddivisione sarà introdotta, codice del piano dei conti) che un CdR si qualifica come *Economico* o *Acquisitore*.

La duplice funzione attribuita al PEG implica l'esistenza di elementi di discontinuità riconducibili alla presenza, da un lato, di una prospettiva contabile finanziaria, connessa al processo che delega al dirigente l'impegno e la gestione delle risorse finanziarie, dall'altro, di una prospettiva manageriale e contabile di tipo economico che si concentra su responsabilità "d'impiego" ovvero sull'utilizzo effettivo e concreto delle risorse nella gestione e sui risultati che ne derivano.

Ciò premesso, l'adozione nel PEG di una struttura di CdR che rifletta l'assetto organizzativo reale dell'amministrazione ha in ogni caso il pregio di garantire una responsabilizzazione diretta e univoca tra ciascuna unità organizzativa, il suo responsabile e gli obiettivi gestionali a questi assegnati. Dato però che l'ampiezza della responsabilità di spesa non necessariamente coincide con quella dell'impiego delle risorse, tale impostazione ha il limite di stabilire una responsabilizzazione parziale e incompleta sull'utilizzo delle risorse e di quelle finanziarie in modo particolare. Tra le due principali soluzioni ipotizzabili, non necessariamente alternative tra loro, la prima, più frequente, prevede che nel PEG si distingua il centro acquisitore dal centro utilizzatore dei fattori produttivi. La seconda costituisce invece una soluzione più evoluta, ma anche più complessa, prevedendo uno sdoppiamento degli strumenti di programmazione operativa. Al PEG sarebbe attribuita una esclusiva funzione di delega della gestione finanziaria dell'ente, mentre ad un budget economico il ruolo di strumento di programmazione e di responsabilizzazione dei CdR, variamente individuati, sul raggiungimento degli obiettivi e sul-

L'efficiente impiego delle risorse utilizzate per il raggiungimento dei primi. È evidente come quest'ultima impostazione consenta la perfetta continuità d'impostazione contabile tra la fase della programmazione e quella concomitante e successiva del controllo e della misurazione dei costi attraverso l'impiego di sistemi di contabilità analitica.



Esperienza 5

La distinzione tra CdR impegnante e CdR utilizzatore al Comune di Genova

La compresenza di elementi connessi alla duplice funzione del PEG ha uno dei suoi aspetti fondamentali nella necessità di conciliare le responsabilità connesse all'acquisizione dei fattori produttivi e di assunzione delle corrispondenti determinazioni di impegno con quella che, in linea con le logiche di budgeting, responsabilizza il soggetto responsabile di una struttura operativa (CdR) sull'utilizzo del complesso dei fattori produttivi impiegati, compresi quelli acquisiti con risorse finanziarie non gestite direttamente. A fronte di tale problematica, le alternative percorribili sono essenzialmente due:

- predisporre un budget economico patrimoniale: documento parallelo al PEG da redigersi su base volontaria, il budget è la soluzione migliore ma ovviamente la più onerosa poiché esige la disponibilità di un sistema di rilevazioni economiche sia a carattere generale che analitico;
- adottare una struttura contabile di PEG "a matrice" che assumendo come funzione prioritaria quella di responsabilizzare i dirigenti sull'impiego dei fattori produttivi, distingue su un'apposita colonna il CdR responsabile dell'acquisizione delle risorse e quindi dell'assunzione delle determinazioni di impegno per l'acquisizione dei medesimi fattori produttivi. È questa una soluzione adottata da molti enti locali, tra i quali il Comune di Genova. Riportiamo di seguito, a titolo di esempio, un breve estratto del PEG elaborato dal capoluogo ligure, dal quale si desume lo schema adottato per la redazione del documento.

Comune di Genova

Estratto PEG 2000 - Budget di Direzione - Direzione Servizi alla persona

119 - DIREZIONE SERVIZI ALLA PERSONA

POLITICA

Monitoraggio edifici e funzionamento Direzione Servizi alla Persona

Budget Uscita

PRG	TIT	FUN.	SERV.	INT.	CAP	Descrizione	Prevalenza	D-I	D-U	Iniziale	Fond/Ult
62	1	4	2	5	17041	Concessione locali di civica proprietà		119	119	importo	F
...
48	1	4	5	3	17115	Interventi di piccola manutenzione		115	119	importo	F
...

Il PEG adottato dal Comune di Genova è un budget costruito per centri di responsabilità sulla base del concetto di utilizzo dei fattori produttivi acquisiti con le risorse finanziarie. Al suo interno sono quindi evidenziate le quantità di risorse assorbite da ciascun centro per il raggiungimento dei propri obiettivi. Il fine ultimo è quello di attribuire responsabilità di gestione, indipendentemente dal fatto che il responsabile impegni o meno la spesa.

Nelle colonne D-I e D-U (evidenziate) vengono specificati rispettivamente il codice della direzione che impegna le risorse (D-I) ed il codice della direzione che utilizza le risorse (D-U).

In un quadro sinottico "extrabudget" sono infine riaggregate per ciascuna direzione i capitoli di spesa impegnati a favore delle altre direzioni e nei confronti delle quali la direzione considerata ha

responsabilità di tipo contabile e di processo sull'impegno della spesa e sulle attività organizzative-gestionali propedeutiche e di supporto (es: scelta fornitori, gara, rispetto dei tempi).

Relativamente alle restanti colonne è interessante sottolineare come:

1. la colonna "PRG" specifica il numero di Programma della Relazione Previsionale e Programmatica per la cui implementazione saranno impiegate le risorse finanziarie considerate;
2. la colonna "Fond/Ult." assolve la funzione di puntualizzare se le risorse considerate sono strumentali alla realizzazione di attività/prodotti fondamentali (indicati con la lettera F) o di attività/prodotti ulteriori (indicati con la lettera U).

Tale distinzione trova la sua chiarificazione all'interno di un'apposita scheda, che, per ciascun centro, riepiloga le attività/prodotti fondamentali e ulteriori definendo inoltre le modalità di erogazione e la tipologia di utenza cui sono rivolte.

3.2.2 Contenuti finanziari e collegamenti con il bilancio di previsione

L'esigenza di attuare con il PEG l'assegnazione delle risorse finanziarie, fa sì che i CdR siano visti quali "contenitori di risorse" e che il processo implichi una riclassificazione delle risorse stesse. L'assegnazione delle risorse finanziarie non può tuttavia prescindere dalla classificazione e destinazione operata dal bilancio di previsione, dove sono iscritti gli interventi di spesa per servizio. Nell'intervento la spesa è classificata in base alla natura dei fattori impiegati, mentre col servizio si considera la destinazione organizzativo-funzionale. Le due dimensioni delineano un vincolo all'interno del quale può svilupparsi l'auto-rizzazione e la programmazione della spesa, collegando natura dei fattori, obiettivi/funzioni ed unità organizzative.

Tabella 1
Classificazioni rilevanti nella struttura del PEG

PROFILI DI COLLEGAMENTO	Contabile	Organizzativo	Programmatico
classificazione	funzioni	dipartimenti	programmi
	servizi	servizi	progetti
	interventi	uffici	obiettivi
	centri di costo	circoscrizioni	
	capitoli	unità organizzative	

Fonte: Adattamento da M. Collevocchio, *Il piano esecutivo di gestione degli enti locali: uno strumento di management*, in "Azienda Pubblica" n. 3, 1995, pag. 457.

Le voci di spesa del bilancio sono disaggregate nel PEG in modo più puntuale (si passa dalla classificazione per interventi e servizi a quella per capitoli e centri di costo) ed assegnate, ai fini della gestione finanziaria del procedimento di spesa, ai vari CdR, ossia ai servizi. Si parla rispettivamente di disaggregazione contabile e di localizzazione finanziaria.

Il disegno legislativo sembra presupporre, o richiedere, un'identità, o quanto meno una corrispondenza, tra CdR ai quali sono assegnati gli obiettivi (art. 169 c.1 TUEL), il servizio cui « è correlato un reparto organizzativo semplice o complesso, composto da persone e mezzi, cui è preposto un responsabile» (art. 165, comma 8) ed al quale « è affidato, col bilancio di previsione, un complesso di mezzi finanziari, specificati

negli interventi assegnati, del quale risponde il responsabile del servizio» (art. 165, comma 9). Il concetto di servizio inteso come un'aggregazione contabile di spesa, che informa sulla sua destinazione economica (e quindi non è altro che un'ulteriore graduazione della classificazione funzionale della spesa), coesiste così con quello che esprime la sua valenza organizzativa, quale ambito di responsabilizzazione su obiettivi di spesa, costo e risultato. È quindi nel PEG, dove avviene l'attribuzione degli obiettivi e l'assegnazione delle dotazioni assume un significato allargato, che il "servizio" acquisisce la configurazione di "centro di responsabilità". Il servizio è perciò un CdR solo *in fieri*, sino a che la predisposizione del PEG non abbia dato contenuti alla necessaria correlazione tra obiettivi/risorse (in senso ampio, cioè non solo finanziarie) ed ambiti organizzativi di responsabilizzazione. Ciò ovviamente non vuol dire che non sarebbe possibile disegnare un piano di CdR in assenza del PEG ma che non ha senso parlare di centri di responsabilità finché non si definiscono i contenuti della responsabilità stessa, a prescindere dallo strumento utilizzato a questo scopo.

Il servizio, quanto meno nella sua accezione contabile, è dunque un elemento di raccordo tra bilancio di previsione e PEG. Ciò non necessariamente vuol significare che l'assegnazione globale di risorse ricomprese in un servizio, evidenziata nel bilancio di previsione, deve poi essere attribuita ad un unico ambito di responsabilizzazione, creando una corrispondenza biunivoca tra servizio e responsabile, ma soltanto che la gestione finanziaria di tutte le risorse deve essere affidata a responsabili da individuarsi tra i soggetti preposti ai reparti organizzativi semplici o complessi.

Peraltro, la ricerca di una corrispondenza tra l'aggregato contabile chiamato servizio nel bilancio di previsione ed un reparto organizzativo, "imposta" dal legislatore, non costituirebbe un problema se l'articolazione contabile e quella organizzativa fossero entrambe lasciate alla libera determinazione degli enti. Come si è già notato, però, è il DPR 194/96 a fornire la classificazione contabile dei servizi, che perciò ben difficilmente potrà coincidere con l'articolazione organizzativa dell'APTL. Dato che la struttura delle responsabilità non può che essere definita ad hoc per ogni realtà organizzativa, il tentativo di modellare i CdR sui servizi "contabili" definiti dal decreto citato, mina alla base il processo di responsabilizzazione.

Il problema avrà, quindi, una speciale soluzione per ciascuna APTL, che potrà comunque essere ricercata sfruttando le possibilità di ulteriore disaggregazione e successiva riaggregazione di servizi e CdR, utilizzando con avvedutezza, cioè senza pretendere di raggiungere una totale simmetria per tutte le voci di spesa e per tutti i reparti organizzativi, la suddivisione in capitoli, articoli e CdC proposta dalla normativa.

In definitiva si rivela opportuno:

- definire all'interno del PEG i CdR, in modo coerente con le caratteristiche della struttura organizzativa, definita in base alle caratteristiche peculiari ed alle esigenze operative dell'amministrazione;
- isolare all'interno del concetto di «servizio», definito dal legislatore

re, la dimensione di aggregato contabile di bilancio e ricercare la correlazione tra servizi e CdR attraverso l'assegnazione dei primi - scomposti dapprima in interventi, capitoli e articoli e poi riaggregati in macro-attività, sotto-progetti, progetti e CdC - ai secondi.

La disaggregazione contabile “intermedia” consiste, in definitiva, nella ricerca di aggregati che fungano da “massimo comune denominatore” tra servizio contabile, CdC e CdR, consentendo così di superare la corrispondenza biunivoca servizio-responsabile. Le risorse finanziarie contenute in uno o più servizi possono così essere “ripartite” su più centri di responsabilità o “riaggregate” in un solo centro, come può vedersi nella figura riportata di seguito.

Nell'esempio mostrato è stata operata, attraverso l'identificazione dei CdC, una ricomposizione delle risorse finanziarie dotata di un “significato organizzativo”. In tal modo, si è evidenziato come, ai fini

Figura 5 - Il CdC quale elemento intermedio tra servizi e CdR

Servizi di bilancio	Centri di costo	Centri di responsabilità
051 Biblioteche, musei e pinacoteche	Museo archeologico	Settore musei d'arte
	Museo d'arte moderna	
	Biblioteca	Settore biblioteca
052 Teatri, attività culturali e servizi diversi nel settore culturale	Museo di scienze naturali	Settore museo di scienze
	Planetarium, auditorium, sala conferenze	
	Attività culturali	Settore cultura

Fonte: Adattamento da M. Pollini, *La costruzione del Peg per il centro di costo patrimonio*, in “Azienditalia” n. 4, 1997.

del CdG, il processo di assegnazione delle risorse finanziarie si modella sulla struttura organizzativa e sulle attività svolte dall'APTL. La logica sarebbe la medesima considerando attività svolte nell'ambito di progetti: in tal caso, sarebbero questi ultimi gli elementi organizzativi attraverso i quali avviene l'assegnazione delle risorse e, ovviamente, la relativa responsabilizzazione.

A questo punto, però, sono necessarie alcune precisazioni. Si sta esaminando il processo di assegnazione di risorse finanziarie e la connessa responsabilità di spesa: il termine “CdC” non è tuttavia da considerarsi necessariamente “improprio” e da sostituirsi con quello di “centro di spesa”. Nell'esempio considerato, infatti, l'ente probabilmente ha cercato di riferire le risorse di bilancio ad unità economiche di riferimento – i centri di costo – già esistenti nel proprio sistema di controllo ed indivi-

26. Si cfr. il par. 3.2.4.

duate principalmente con altre finalità (connesse all'utilizzo delle risorse ed al raggiungimento degli obiettivi), distinguendo semplicemente nella parte "contabile" del PEG le risorse di cui essi sono acquisitori. La scelta è corretta e senz'altro preferibile a quella di individuare una doppia articolazione all'interno dell'ente, l'una in "centri di costo" e l'altra in "centri di spesa". Non bisogna poi arrendersi di fronte al falso problema di trovare la categoria di "aggregato intermedio" universalmente valida: è del tutto accettabile, per i fini in esame, utilizzare contemporaneamente centri di costo e, ad esempio, progetti o altri aggregati di attività (macro-attività, etc.), significativi dal punto di vista dell'assegnazione delle risorse. È naturale, in quest'ultimo caso, che non vi siano distinti responsabili per ciascuno di essi: sarà un insieme di alcuni di tali "aggregati" a costituire il CdR, affidato nel suo complesso ad un responsabile. Infine, vi è da tener presente che la terminologia non è uniforme, essendo il frutto dell'attività e dell'interazione dell'attività professionale di persone che operano in differenti realtà e contesti. Ad esempio, sempre con riferimento al termine di "CdC", talvolta si fa riferimento al generico "contenitore di risorse" (unità organizzativa, progetto, macro-attività), talaltra ad un vero e proprio CdR di 2° livello, dotato cioè di un responsabile (in termini di obiettivi di risultato) e di una precisa fisio-nomia e collocazione all'interno della struttura organizzativa dell'ente²⁶.



Esperienza 6

L'articolazione in CdR e CdC nel Comune di Modena

La struttura organizzativa del Comune di Modena, ridefinita nel corso del 2000, si articola in:

- Settori e Servizi,
- Direzione Generale,
- Segreteria Generale.

In particolare il Dirigente di settore costituisce un fondamentale snodo di competenze manageriali. In tal senso le conoscenze tecniche perdono necessariamente il loro peso relativo nel complesso delle capacità professionali del responsabile di Settore, per divenire più correttamente il substrato sul quale innestare un più ampio impegno nella direzione delle risorse.

La Direzione Generale è articolata nelle seguenti sub-unità organizzative: Ufficio Controllo direzionale, Servizio Programmazione Servizi Tecnici, Unità Specialistica Programmazione e Servizi Pubblici Ambientali, Ufficio Contratti, Ufficio Supporto Attività Consiliare e Atti Amministrativi, Unità Specialistica Legale e di Consulenza. Alla Direzione Generale è affidata la direzione del processo di pianificazione e controllo e la funzione di supporto alla Giunta nella programmazione strategica dell'ente. La Direzione Generale si occupa anche delle politiche e della valorizzazione del patrimonio e delle società collegate e partecipate, nonché degli studi economici propedeutici alla costituzione e partecipazione a nuove società.

Il PEG è articolato per CdR e per CdC; i primi coincidono con i settori, e sono suddivisi al loro interno in più CdC. Mentre la coincidenza tra settore e CdR è sempre verificata, la struttura dei centri di costo riflette solo indirettamente l'articolazione organizzativa interna del settore ovvero non è ravvisabile una relazione univoca tra CdC e Servizio. Il criterio che guida l'individuazione è quello che conduce all'enucleazione delle principali aree di attività condotte nell'ambito di un Servizio. Ad esempio il settore Sanità e Servizi Sociali, al quale nel PEG corrisponde il CdR n.12, ha una struttura interna articolata in 3 Servizi, ciascuno con un responsabile, ai quali corrispondono nel PEG 12 CdC. La rappresentazione grafica di seguito riportata illustra quanto appena esposto.

CdR di 1° livello		CdR di 2° livello - Centri di costo
Settori	Servizi	
Settore sanità e servizi sociali	Servizio sociale educativo assistenziale di base	1201 - Servizi sociali rivolti ai minori
	Unità specialistica servizio assistenza anziani	1202 - Interventi di assistenza socio-economica
	Servizio politiche integrazione sociale e interventi residenziali anziani	1203 - Interventi e servizi handicap adulto
		1206 - Interventi e servizi di aiuto disagio adulto
		1208 - Servizi residenziali anziani
		1209 - Servizi territoriali anziani
		1210 - Iniziative per cultura terza età
		1211 - Iniziative rivolte al terzo settore
		1212 - Interventi sociali per immigrati stranieri
		1213 - Servizio sociale circoscrizionale
		1214 - Interventi nel campo della sanità
		1215 - Servizi sociali rivolti ai minori



Approfondimenti

Per ulteriori letture in merito alla dimensione finanziaria del PEG ed al suo collegamento con il bilancio finanziario di previsione, si segnalano, in relazione ad aspetti trattati nel testo:

- E. Anessi Pessina, L. Caccia, *Il disallineamento tra documenti contabili, struttura organizzativa e sistemi di gestione negli enti Locali*, in E. Caperchione, F. Pezzani, (a cura di) *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 2000, pagg. 23-56.
- L. Bisio, *Le variazioni dei documenti di programmazione degli enti locali*, in "La finanza locale", n. 5, 2001.
- M. Collevocchio, *Il sistema dei bilanci e della programmazione nel nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali*, "La Finanza locale", anno XV, n. 5, 1995, pagg. 457-458.
- A. Lombrano, *Il sistema informativo contabile per la tenuta del controllo di gestione negli enti locali: elementi di progettazione e di criticità attuativa*, "Azienda Pubblica", n. 6, 2000.
- M. Pollini, *La costruzione del Peg per il centro di costo patrimonio*, "Azienditalia", n. 4, 1997, pagg. 347-354.

Le entrate

Dal lato delle entrate, appare corretto stabilire un legame diretto tra i responsabili dei servizi la cui erogazione genera entrate (mensa scolastica, assistenza domiciliare anziani, asili nido, biblioteche, etc.) e la responsabilità sulla previsione di PEG. Sinora la soluzione più frequente è stata di assegnare i capitoli d'entrata al responsabile dei servizi finanziari in quanto referente diretto per l'accertamento contabile degli stessi. Tuttavia questi è troppo distante dalla gestione del servizio e può perciò formulare unicamente una previsione di tipo estrapolati-

vo, in relazione all'andamento storico di quelle entrate. Solo i responsabili dei servizi dispongono delle informazioni necessarie per effettuare una reale previsione, non solo delle spese occorrenti per la realizzazione degli obiettivi, ma anche delle potenziali entrate derivanti dalla attuazione degli stessi.

3.2.3 Le risorse umane, strumentali e tecnologiche

Il concetto di risorsa non può limitarsi a quello finanziario, ma deve ricomprendere anche le risorse strumentali (in senso lato) e umane che saranno rese disponibili al responsabile di centro.

Il responsabile può, ad esempio, utilizzare:

- personale;
- servizi forniti da altre unità organizzative;
- beni a fecondità semplice;
- beni durevoli.

Per distinguere i due ambiti di responsabilizzazione, si parla di *dotazione economica* con riferimento all'insieme di risorse da utilizzare (la responsabilità in questo caso attiene ai processi di utilizzo delle risorse), e di *dotazione finanziaria* con riferimento alla possibilità di spesa per l'acquisizione di risorse (implica una responsabilizzazione sui processi di acquisizione). Spesa e utilizzo possono avvenire nell'ambito del medesimo CdR, ma possono anche avere luogo in centri diversi. La responsabilizzazione sul processo di spesa è la finalità tradizionale della contabilità finanziaria pubblica e consiste nell'attribuzione dei concreti poteri di *impegno*. Questa funzione è interamente assolta dalla parte *contabile* del PEG e ne esaurisce la portata. Presenta quindi una cadenza ben precisa (annuale) e ricomprende in un unico documento l'intera dotazione finanziaria dell'ente (per i principi di unicità e completezza del bilancio).

Più complessa è invece la determinazione della dotazione economica a disposizione del responsabile di un centro. Non necessariamente, infatti, il "diritto" ad utilizzare risorse disponibili è attribuito con un provvedimento formale e, quando questo avviene, non è detto che l'assegnazione segua scadenze precise ed uguali per tutti i centri e tipi di risorse. Ad esempio, non sempre viene periodicamente rimessa in discussione e conseguentemente confermata/modificata l'assegnazione di stanze adibite ad uffici o di interi edifici, di automezzi o, addirittura, di personale. Oppure non sono ben chiarite le procedure/responsabilità per il prelievo di materiali di consumo o per la fruizione di servizi forniti da altre unità organizzative. Ciò non significa che manchino criteri, regole e provvedimenti formali per l'assegnazione delle risorse. Ad esempio, il trasferimento di un dipendente da un centro all'altro avverrà a seguito di una delibera di giunta o di una deliberazione dirigenziale (a seconda dell'ampiezza delle deleghe e della posizione ricoperta dal dipendente), ma tale importante decisione potrebbe essere presa *indipendentemente* dall'elaborazione del PEG e comparire solo a consuntivo come variazione nelle dotazioni organiche. Così come per il prelievo di materiale di consumo dovrà essere

effettuata una prenotazione o richiesta preventiva e poi compilata una distinta di prelievo.

Ciò che mancherebbe, in queste ipotesi, è il disegno complessivo e soprattutto il collegamento tra dotazione di risorse (implicita nell'assetto organico, nella consuetudine o rimessa all'abilità negoziale del dirigente) e obiettivi assegnati ai centri. La questione è tanto più rilevante quanto più il *costo* della risorsa tende a coincidere con la mera *messa a disposizione* della stessa: per essere chiari fino in fondo, il costo di una unità di personale o il costo (per canone di locazione, ammortamento o figurativo) della porzione di stabile assegnati ad un reparto sarà comunque di competenza del periodo nel quale l'assegnazione permane, a prescindere dall'utile contributo fornito all'attività prodotta dal centro, perché (come sempre avviene per i "servizi") non può essere messo da parte o "capitalizzato". Certo, si può discutere ed indagare su chi sia il soggetto sul quale debba ricadere la responsabilità dello "spreco" di risorse, ma per far questo è necessario che l'assegnazione segua un processo chiaro e trasparente.

La redazione del PEG, con il quale vengono affidate ai responsabili le dotazioni necessarie al raggiungimento degli obiettivi (art. 169 c.1 TUEL) è appunto l'occasione nella quale l'assegnazione delle risorse non solo trova un momento di formale sanzione, ma anche un puntuale processo ed una metodologia di determinazione preventiva, che altro non è che la metodologia di formazione del *budget economico di costo*. Infatti, il budget è normalmente redatto a valore, cioè in esso compaiono i valori espressi in termini monetari delle risorse che saranno utilizzate (costi), ma presuppone l'assegnazione *materiale* delle risorse già disponibili, oltre che di quelle acquisite in corso d'esercizio.

Lo strumento con il quale si può pervenire all'assegnazione delle dotazioni economiche è costituito dai *piani di utilizzo*. Perché possa parlarsi di responsabilità nell'impiego, occorre considerare le dotazioni economiche che rientrano effettivamente nella disponibilità di utilizzo del responsabile e, quindi, siano annoverabili tra le sue leve direzionali. In questo senso, possono presentare problemi quelle risorse e quei servizi la cui utilizzazione non sia esclusiva, qualora non siano individuabili e misurabili gli utilizzi effettivi. In generale, occorre sempre valutare l'opportunità di inserire nei piani di utilizzo dotazioni economiche qualora ciò appaia poco significativo, ad esempio perché frutto di ripartizioni convenzionali, o perché non influenzabili dal livello di attività dell'unità. Ben diversa ed altra cosa è l'attribuzione a consuntivo di quote di costi comuni o generali a fini conoscitivi, che però va disgiunta dalla responsabilizzazione. Potrebbero perciò essere evidenziate per ciascun CdR, sia a preventivo che a consuntivo, le due categorie di *costi controllabili* e di *costi non controllabili*. Solo la prima coinciderebbe, in sostanza, con il costo delle risorse assegnate al responsabile e da questi influenzabili. (Cfr. Cap. 5).



Esperienza 7 - Le risorse non finanziarie, il budget delle ore di straordinario e il piano occupazionale nel Comune di Brescia

All'interno del PEG redatto dal Comune di Brescia si rileva un dato particolarmente significativo, quello relativo alle ore di straordinario autorizzate per ciascun CdR. È specificato il numero delle ore assegnate, l'oggetto della prestazione e la motivazione che la rende necessaria.

L'assegnazione delle ore ai CdR avviene in base alle richieste formulate, in sede di predisposizione del PEG, dai Responsabili dei Centri. Le richieste di tutti i centri sono trasmesse al Settore Bilancio e Ragioneria che provvede a controllare se il totale ore straordinario richiesto dai Centri superi o meno il monte-ore stabilito dall'Amministrazione.

Al PEG è inoltre allegato il Piano Occupazionale, in cui sono indicati i criteri generali che permettono ad ogni dirigente di assumere personale con semplici determinazioni. Il Piano è elaborato, contestualmente alla predisposizione dello schema di bilancio, dal Settore Personale ed approvato dalla Giunta, e si articola nelle seguenti sezioni:

- **Potenziamento delle dotazioni organiche di settore:** sono individuate le risorse (per profilo professionale e per settore) umane aggiuntive, rispetto all'esercizio passato, e per le quali sarà possibile avviare procedure di reclutamento con contratti di lavoro a tempo indeterminato.
- **Direttive in materia di turnover e di assunzione a tempo determinato:** in tale sezione sono precisati i limiti entro cui si potrà procedere alla sostituzione del personale a tempo indeterminato, cessato, nonché la sostituzione di personale assente a qualsiasi titolo e con diritto di conservazione del posto.
- **Direttive in materia di ricorso all'istituto di supplenza giornaliera:** si rinvia all'art. 26 del R.G.O. del personale dipendente ed agli accordi sindacali in materia.
- **Indirizzi al dirigente responsabile del settore personale:** sono le indicazioni fornire al dirigente del servizio personale per l'attuazione delle parti I e II del Piano occupazionale.



Esperienza 8 Il piano d'impiego delle risorse umane nel Comune di Mirandola

Uno degli aspetti fondamentali del budget discende dalla estensione della relazione di strumentalità, che unisce le risorse agli obiettivi, a tutte le tipologie di risorse che un'unità operativa ha a disposizione per il conseguimento degli specifici obiettivi gestionali. Coerentemente a questa impostazione, la responsabilizzazione del titolare del CdR deve essere riferita all'efficiente ed efficace impiego non soltanto delle risorse finanziarie ma anche di quelle strumentali ed umane in dotazione alla struttura da esso diretta.

Il processo che conduce alla stesura di programmi e budget non può dunque prescindere dall'inserimento delle risorse umane e strumentali tra le leve gestionali utili alla definizione prima, al raggiungimento poi, degli obiettivi assegnati al dirigente.

In tal senso l'esperienza maturata dall'amministrazione comunale di Mirandola può essere considerata una buona prassi.

L'iter che conduce alla stesura del PEG e del bilancio di previsione richiede a ciascun Capo Settore la predisposizione di un Piano di Impiego delle Risorse Umane, da presentare in occasione della Conferenza dei Servizi. La scheda, della quale riportiamo un estratto, presenta una struttura articolata ed in grado di coprire aspetti critici diversi.

In primo luogo, le informazioni richieste per la compilazione dei prospetti implicano ed inducono un'attenta riflessione sull'adeguatezza qualitativa e quantitativa delle risorse a disposizione del Settore, distinte per ciascun Servizio ad esso interno. Partendo dalla ricognizione della dotazione organica vigente, dai posti coperti, e tenuto conto delle politiche e dei programmi di medio termine sostenuti dalla Giunta, il dirigente capo Settore espone le esigenze di personale per il triennio successivo a quello in corso di svolgimento, distinguendo il personale richiesto per Servizio e per Settore di appartenenza. Formulazioni analoghe vengono proposte per ciascuna forma e modalità di inserimento di persona-

le all'interno dell'amministrazione comunale. In particolare, la scheda presenta una tabella di richiesta di nuovo personale da inserire:


- sulla base di contratti a tempo determinato (per posti di qualifica dirigenziale, di responsabilità di servizi e di alta specializzazione);
- attraverso assunzioni a tempo determinato;
- sulla base di incarichi di collaborazione coordinata e continuativa;
- sulla base di incarichi professionali (escluse le progettazioni);
- in qualità di obiettori di coscienza.

La parte conclusiva della scheda contiene infine:


- a) una relazione attraverso la quale, in riferimento a ciascun servizio, il dirigente responsabile del settore motiva le richieste avanzate collegandone l'esigenza agli obiettivi che si intendono realizzare;
- b) una relazione di presentazione del PEG attraverso la quale il dirigente propone ed illustra in termini sintetici e descrittivi le priorità gestionali destinate a caratterizzare i contenuti operativi e contabili del piano esecutivo di gestione.

 Documentazione operativa Scheda di PEG il piano d'impiego delle risorse umane del Comune di Mirandola							
Risorse umane di tutto il settore - P.E.G. 2000			Settore 1° Affari legali e istituzionali				
Dotazione organica vigente			Dotazione effettiva	Dotazione richiesta		Dotazione attribuita	
Categorie professionali (ex-q. f.)	Profilo professionale	Numero posti	Numero posti	Numero posti in più o in meno rispetto alla dotazione effettiva	Mesi	Numero posti in più o in meno rispetto alla dotazione richiesta	Mesi
	Dirigente	1	1				
Servizio personale							
D (ex-8)	Funzionario/ Capo Servizio	1	1				
D (ex-7)	Istrutt, Dirett.vo	1					
D (ex-7)	Capo Ufficio	1	1				
C (ex-6)	Istrutt. Amm.vo	2	2				
C (ex-6)	Istrutt. Contabile Ragioniere	2	2				
	Totale posti	7	6	0			

Risorse umane di tutto il settore - P.E.G. 2000			Settore 1° Affari legali e istituzionali				
Dotazione organica vigente			Dotazione effettiva	Dotazione richiesta		Dotazione attribuita	
Categorie professionali (ex-q. f.)	Profilo professionale	Numero posti	Numero posti	Numero posti in più o in meno rispetto alla dotazione effettiva	Mesi	Numero posti in più o in meno rispetto alla dotazione richiesta	Mesi
Ufficio segreteria/protocollo							
D (ex-7)	Capo Ufficio	1	1				
C (ex-6)	Istrutt. Amm.vo	3	2				
B (ex-5)	Collab. Profess.le Autista	1					
B (ex-5)	Terminalista	2	2				
B (ex-4)	Centralinista	2				+1 (mediante accesso dall'esterno)	10
B (ex-4)	Esecutore (Servizio Uscierato)	2	2	+1	12	+1 (mediante mobilità interna)	12
A (ex-3)	Operatore	4					
	Totale posti	15	7	+1		+2	

 Documentazione operativa Scheda di PEG il piano d'impiego delle risorse umane del Comune di Mirandola							
Dotazione organica vigente			Dotazione effettiva	Dotazione richiesta		Dotazione attribuita	
Categorie professionali (ex-q. f.)	Profilo professionale	Numero posti	Numero posti	Numero posti in più o in meno rispetto alla dotazione effettiva	Mesi	Numero posti in più o in meno rispetto alla dotazione richiesta	Mesi
Ufficio contratti/Provveditorato							
D (ex-7)	Capo Ufficio	1	1				
C (ex-6)	Istrutt. Amm.vo	1	1				
C (ex-6)	Istrutt. Contabile Ragioniere	2	2				
B (ex-5)	Terminalista	1	1				
	Totale posti	5	5	0			

Dotazione organica vigente			Dotazione effettiva	Dotazione richiesta		Dotazione attribuita	
Categorie professionali (ex-q. f.)	Profilo professionale	Numero posti	Numero posti	Numero posti in più o in meno rispetto alla dotazione effettiva	Mesi	Numero posti in più o in meno rispetto alla dotazione richiesta	Mesi
Ufficio Informacittà							
D (ex-7)	Capo Ufficio	1	1				
C (ex-6)	Istrutt. Contabile Ragioniere part-time (18/36)	1	1				
	Totale posti	2	2	0			
Servizi demografici/URP							
D (ex-8)	Funzionario/ Capo Servizio	1	1				
D (ex-7)	Istrutt, Dirett.vo	1	1				
C (ex-6)	Istrutt. Amm.vo	6	6				
B (ex-5)	Terminalista	4	4				
	Totale posti	12	12	0			

 Documentazione operativa Scheda di PEG il piano d'impiego delle risorse umane del Comune di Mirandola					
Assunzioni a tempo determinato					
Categorie professionali	Profilo professionale	Richiesto		Assegnato	
		Numero addetti	Numero mesi	Numero addetti	Numero mesi
A (ex-3)	Operatore presso il Servizio uscierto	1	2,5	1	2,5
C (ex-6)	Istruttore Amministrativo presso l'Ufficio Contratti/Provveditorato	1	4	0	
C (ex-6)	Istruttore Amministrativo (la somma equivalente viene posta a disposizione del Direttore Generale)			1	4
Incarichi professionali					
Oggetto dell'incarico	Richiesto		Assegnato		Spesa
	Addetti	Mesi	Addetti	Mesi	
Verbalizzazione sedute consiliari	1	12	1	12	8.500.000
Analisi e razionalizzazione servizio telefonia	1	-	1	-	4.000.000
Medico del lavoro	1	12	1	12	Variabile in base alla visite ed accertamenti effettuati. Previsione lit. 2.200.000
Responsabile sicurezza luoghi di lavoro	1	12	1	12	14.000.000 + IVA



Risorse umane - PEG 2000 Indirizzi dell'Amministrazione	Settore 1° Affari legali ed istituzionali Relazione
	<p>Servizio Segreteria Generale/Protocollo: la riorganizzazione del servizio centralino/uscierato produrrà la riduzione del numero di addetti (da 4 a 3, tutti di categoria B 1). Per garantire l'attuale standard quali-quantitativo è però necessario il supporto di un o.d.c., proveniente dall'Informacittà, da adibire agli stessi compiti là svolti (front-office e informazione all'utenza). Si propone il rinnovo sino al 29 febbraio 2000 del rapporto di lavoro dell'attuale addetto al centralino/uscierato a t.d., onde consentire una verifica del nuovo assetto organizzativo prima di procedere all'assunzione a tempo indeterminato. Si conferma anche per quest'anno l'attivazione dell'apposito incarico professionale per la verbalizzazione delle sedute consiliari.</p> <p>Servizio Personale: nessuna modifica rispetto all'attuale dotazione organica. L'eventuale costituzione di un Ufficio Intercomunale per la gestione contabile del personale e delle pratiche pensionistiche comporterà una ridefinizione dei compiti e dei carichi di lavoro dei dipendenti che attualmente si occupano di queste pratiche per il solo Comune di Mirandola.</p> <p>Ufficio Contratti/Provveditorato: nessuna modifica rispetto all'attuale dotazione organica. Nel caso in cui l'Amministrazione intenda attivare le procedure di gara europea in vista della scadenza di alcuni importanti appalti (es. servizio pulizia), senza esercitare la facoltà di rinnovo, si chiede di rafforzare l'Ufficio con un istruttore amm.vo a t.d. per quattro mesi extra dotazione organica. Per il raggiungimento dell'obiettivo volto alla razionalizzazione del servizio telefonia è necessario il conferimento di apposito incarico professionale ad una ditta specializzata del settore, stante la spiccata connotazione tecnica della materia.</p> <p>Servizi Demografici/URP: nessuna modifica rispetto all'attuale dotazione organica. Si chiede l'attivazione di un rapporto a t.d. extra dotazione organica per quattro mesi, al fine di consentire agli operatori URP di recarsi, a turno, presso i vari uffici comunali per apprendere al meglio le procedure amministrative da trasferire all'Ufficio Relazioni con il Pubblico.</p> <p>Ufficio Informacittà: nessuna modifica rispetto all'attuale dotazione organica. Si propone il trasferimento di uno dei due o.d.c. al servizio centralino/uscierato, per le ragioni sopra esposte.</p>
Eventuali modifiche indirizzi	Eventuali modifiche e considerazioni
<ul style="list-style-type: none"> • La dotazione organica dell'Unità Operativa Centralino - Uscierato viene confermata in 4 unità a tempo indeterminato. Pertanto, il servizio sarà garantito senza impiego di obiettore di coscienza. • Si ritiene di non dovere prevedere alcuna assunzione a tempo determinato presso il Servizio Contratti/Provveditorato in quanto prioritariamente si verificherà la possibilità di rinnovare i contratti in scadenza senza ricorso a gara, previa verifica della convenienza economica. 	<p>Si rileva che uno dei quattro addetti all'unità operativa centralino-uscierato dovrà essere, a norma di legge, un non vedente, avendo l'amministrazione optato non per un centralino automatico, ma per un centralino che preveda un posto operatore idoneo all'uso da parte di soggetti privi della vista. Si dovranno pertanto porre in essere tutte le misure di supporto necessarie a garantire le migliori condizioni di lavoro possibili a tale dipendente, considerata anche la collocazione logistica del centralino, non certo ottimale sotto questo profilo. Si manifesta inoltre l'opportunità di mantenere l'o.d.c. già in forza all'Informacittà (in ossequio al piano operativo d'impiego) all'interno del Settore I, dal momento che, sovente, presso la sede municipale si manifestano esigenze di utilizzo di un obiettore, che sino ad oggi sono state soddisfatte tramite il "prestito" di o.d.c. da parte di altri servizi, con tutte le difficoltà del caso.</p>

3.2.4 Profili organizzativi

La variabile organizzativa è una componente fondamentale dei sistemi di controllo. Per questo motivo, la definizione del piano dei CdR dovrebbe essere preceduta da un'attenta analisi organizzativa. L'esigenza di fare chiarezza sulla struttura e sui meccanismi organizzativi esistenti, non solo aumenta al crescere delle dimensioni e della complessità dell'amministrazione, ma diviene imprescindibile nel momento in cui l'attuale articolazione dell'ente è il risultato - come quasi sempre, nella realtà - di una serie di cambiamenti e ampliamenti succedutisi nel tempo in assenza di un preciso disegno e caratterizzati da scarsa razionalità gestionale.

L'esatta individuazione dei responsabili di ciascuna unità organizzativa e dei relativi ambiti operativi costituisce il presupposto per giungere alla definizione di documenti di programmazione coerenti con l'architettura organizzativa dell'ente. In tal modo, essi possono costituire un valido presupposto per l'efficace attuazione non solo dell'attività ordinaria, ma anche dei progetti "trasversali", quelli cioè che richiedono il coordinato operare di strutture diverse.

Frequentemente le decisioni in merito alla struttura dei centri di responsabilità sono implicitamente assunte dall'esecutivo contestualmente alla delibera di approvazione del PEG. La scelta di predisporre un documento ad hoc che, integrando le valutazioni della giunta con quelle del direttore generale, dei dirigenti e dei responsabili del CdG e dell'organizzazione dell'amministrazione, definisca con chiarezza e linearità l'articolazione organizzativa dell'ente alla quale si riferiscono i documenti di programmazione, può essere di valido ausilio. Tale documento - che può assumere varie denominazioni, ad esempio "piano dei centri di responsabilità" - contribuisce senz'altro alla chiarezza espositiva, alla gestione del coordinamento ed alla prevenzione di conflitti, ma, soprattutto, la sua predisposizione stessa è un utile strumento di supporto nel processo di programmazione, rendendo espliciti gli aspetti organizzativi connessi ad ogni azione.



Approfondimenti

Tra le numerose pubblicazioni che si sono soffermate sugli aspetti organizzativi del PEG, possono consultarsi:

- E. Anessi Pessina, L. Caccia, *Il disallineamento tra documenti contabili, struttura organizzativa e sistemi di gestione negli enti Locali*, in E. Caperchione, F. Pezzani, (a cura di) *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 2000, pagg. 23-56.
- M. Bianchi, *L'importanza del Peg e della struttura organizzativa per l'incentivazione dei risultati*, "Azienditalia", n. 4 e 5, 2000.
- L. Bisio, P. Mastrogiuseppe, *Il Peg degli enti locali. Progettazione, attuazione e processi organizzativi*, Il Sole 24 ore Libri, Milano, 1996.
- L. Bisio, O. Pignatti, *Il piano esecutivo di gestione: l'esperienza della Provincia di Modena*, "La Finanza Locale", anno XX, n. 6, 2000, pagg. 845-870.
- A. Garlatti, F. Pezzani, *I sistemi di programmazione e controllo negli enti locali. Progettazione, sviluppo e impiego*, Etas, Milano, 2000, pagg. 111-116.
- G. Marcon, *Il controllo di gestione nel nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali*, "Azienda Pubblica", anno IX, n. 2, 1996, pagg. 273-309.

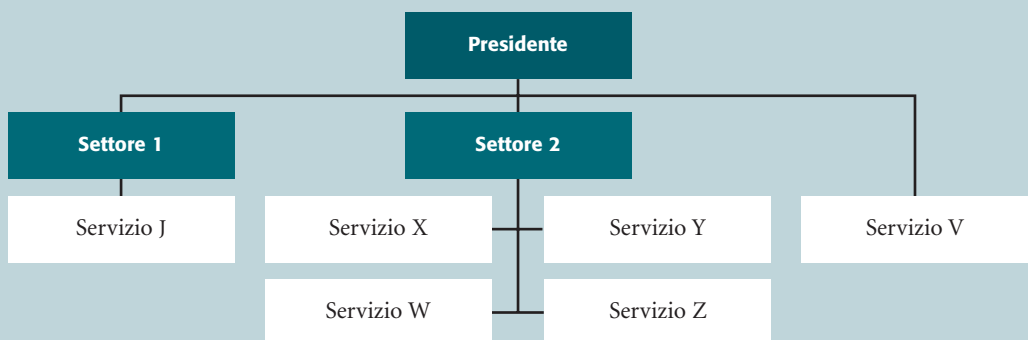
Il mantenimento di un buon grado di allineamento tra struttura organizzativa, sistemi contabili e sistemi gestionali (di pianificazione, programmazione e controllo) implica la revisione e l'adeguamento dei CdR del PEG a seguito di variazioni dell'assetto organizzativo. Correttamente, in molte amministrazioni si è scelto di procedere con periodicità costante, solitamente annuale, ad operazioni di revisione del sistema di CdR, a prescindere dal manifestarsi di cambiamenti organizzativi "macroscopici". Questa prassi ha il merito di indurre un ripensamento continuo sulla qualità dell'organizzazione complessiva, sulla distribuzione delle attività, delle risorse nonché, in particolare, sull'adeguatezza delle ripartizioni di ciascuna macrostruttura (area, settore, etc.) nelle diverse sub-unità. La gestione dinamica del documento si pone, quindi, in perfetta sintonia con la necessità di recepire tempestivamente i cambiamenti intervenuti nella struttura organizzativa.

I dirigenti dei centri di responsabilità individuati appariranno dunque nell'organigramma dell'APTL, dove saranno a capo di un'unità organizzativa. Attraverso la loro responsabilizzazione si esplicita il collegamento tra i contenuti del PEG e l'organizzazione dell'ente. Tale collegamento può avvenire in maniera rigida e formalizzata solo per le strutture di livello superiore, lasciando che siano i responsabili così individuati a enucleare quelli di livello inferiore, nell'ambito della propria area di responsabilità, naturalmente nel rispetto della coerenza tra obiettivi, risorse e leve direzionali. È questa la scelta, ad esempio, della Provincia di Modena, che non solo ha individuato CdR di 1° livello (Settore) e di 2° livello (Servizio), ma ha anche previsto l'esistenza di Servizi "autonomi" (in genere, di staff o ausiliari) che non rientrano in alcun Settore ed ha previsto la possibilità di "riaccorpere" le responsabilità in caso di posizioni dirigenziali vacanti.



Esperienza 9 Provincia di Modena: profili organizzativi

La Provincia di Modena è strutturata in Centri di Responsabilità posti su due livelli:
i CdR di 1° livello coincidenti con i Settori dell'amministrazione;
i CdR di 2° livello coincidenti con i Servizi.



	Area organizzativa di riferimento	Responsabilità	Accountability
CdR 1° livello	Settore	<ul style="list-style-type: none"> • Attuazione programmi della RPP • Coordinamento/supervisione e controllo del settore • Attuazione dei progetti di cui il responsabile di settore ha la titolarità 	Rispondono direttamente alla Giunta
CdR 2° livello	Servizio	<ul style="list-style-type: none"> • Attuazione progetti e relativi sottoprogetti 	Rispondono direttamente al Responsabile di settore (alla Giunta i servizi non collocati all'interno di alcun settore)



Esperienza 10 Il Piano Triennale degli Obiettivi del Comune di Milano

Presso l'amministrazione comunale di Milano sono stati sviluppati due documenti di programmazione:

- **il PEG (Piano Esecutivo di Gestione):** si tratta di uno strumento di programmazione annuale e in esso sono illustrate le attività tanto di natura ordinaria che straordinaria che l'ente intende realizzare durante l'anno cui le previsioni si riferiscono, unitamente alle risorse destinate per la loro esecuzione e i soggetti responsabili della loro concreta attuazione. Per ciascuna attività sono definiti degli indicatori di natura qualitativa e quantitativa in modo coerente con la R.P.P. Sempre nel PEG sono suddivise le voci di entrata e di spesa del bilancio di previsione annuale assegnate ai diversi Centri di Responsabilità.
- **il Piano Triennale degli Obiettivi (PTO):** quale documento di programmazione pluriennale, indica le attività di natura straordinaria e costituisce, allo stesso tempo uno strumento di informazione circa le capacità di sviluppo, innovazione, maggiore capacità di soddisfare i bisogni della collettività dell'Amministrazione.

Il processo di definizione degli obiettivi si articola in più passi propedeutici:

- Riflessione sulla missione del responsabile e quindi sul contributo che ciascuna funzione può avere per l'attuazione del programma del Sindaco;
- Collegamenti con gli indirizzi e le linee strategiche della Giunta Comunale contenute nel piano istituzionale;
- Ricerca ed identificazione di parametri quali-quantitativi utili per comprendere i punti di forza e debolezza delle attività;
- Individuazione degli obiettivi;
- Predisposizione del Piano delle Azioni, ovvero il complesso delle azioni che si rendono necessarie per la realizzazione dell'obiettivo.

Nella *Scheda Obiettivi* redatta per l'esercizio 2000 le informazioni contenute sono:

- il responsabile dell'obiettivo (non necessariamente coincidente con il direttore di settore);
- l'unità organizzativa di riferimento (Centro di Costo del Servizio/Ufficio, del Settore e della Direzione Centrale);
- il collegamento con il documento previsionale redatto dalla Giunta;
- la descrizione analitica dell'obiettivo;
- l'arco temporale cui l'obiettivo può riferirsi;
- la tempificazione delle fasi per il conseguimento dell'obiettivo;

- gli indicatori (qualitativi/quantitativi) di risultato, distinguendo gli obiettivi riferiti all'anno o riferiti a più anni (per questi si deve distinguere la parte relativa all'anno);
- le condizioni in cui opera il responsabile dell'obiettivo e che possono essere estranee al suo controllo diretto;
- le informazioni necessarie ai fini della determinazione del premio di risultato.

Il *Piano delle Azioni*, invece, indica:

- il responsabile di ciascuna azione, non sempre coincidente con il responsabile dell'obiettivo;
- l'articolazione temporale delle azioni e lo stato di avanzamento;
- le correlazioni esistenti tra le diverse azioni;
- gli indicatori per la misurazione del conseguimento dell'obiettivo.

Gli *obiettivi* sono formulati dai responsabili dei servizi, in collaborazione con l'assessore di riferimento. Il Comitato di Valutazione (composto dai direttori delle Centrali Programmazione e Controllo, Ragioneria, Risorse Umane/Organizzazione, Acquisti/Affari generali) effettua un controllo dei singoli obiettivi e del Piano d'Azione, con particolare riferimento a:

- coerenza economica: deve essere salvaguardata la coerenza tra obiettivi assegnati e risorse finanziarie;
- coerenza temporale: ovvero la coerenza tra obiettivi e fasi temporali indicate nel piano d'azione e nel diagramma di Gantt, nonché tra raggiungimento dell'obiettivo e periodo di riferimento;
- coerenza della responsabilità organizzativa: si tratta di verificare che l'obiettivo sia pertinente con l'attività svolta dal Centro di Responsabilità.

Questa fase di controllo è finalizzata a rendere maggiormente omogenei e/o consolidare gli obiettivi dei vari centri; le eventuali incongruenze riscontrate dal comitato sono comunicate ai responsabili, ai quali può essere richiesta una revisione delle schede degli obiettivi.

Il soggetto responsabile di un obiettivo deve procedere al monitoraggio periodico (generalmente previsto per il 31/05 ed il 31/10) dello stato di conseguimento degli obiettivi, attraverso una forma di auto-valutazione ed un confronto con l'assessore competente. A seguito della fase di monitoraggio si possono verificare diverse situazioni:

- variazione dell'obiettivo iniziale: occorre indicare l'obiettivo originario, la motivazione per il mancato o parziale conseguimento e la nuova formulazione dello stesso;
- definizione di un nuovo obiettivo;
- annullamento dell'obiettivo, per il quale occorre indicare la motivazione;
- trasferimento di un obiettivo oltre l'anno di riferimento e la motivazione che impone una tale scelta.



Documentazione operativa - Piano Triennale degli Obiettivi e Piano delle Azioni del Comune di Milano, Direzione Centrale Programmazione e Controlli

P.T.O. 2000/2002 - Scheda Obiettivi

Direzione	Numero	Settore	Numero	Servizio	N. CdC	Centro di Costo	Responsabile Obiettivo
Progetto Parcheggi	da assegnare						Direttore di progetto

Obiettivo

Titolo Obiettivo	Descrizione Obiettivo	Inizio	Fine
Completamento parcheggi residenti. Piano 1985. Obiettivo pluriennale	Chiusura istruttoria tecnico-amministrativa, realizzazione manufatti interrati e relative sistemazioni superficiali, consegna di quanto eseguito previ collaudi. N. 4.600 posti auto a completamento del piano indicati in preconvenzione, di cui circa il 13% per la sosta operativa	gennaio 2000	dicembre 2000

Codice Obiettivo	1	Obiettivo 2000 (solo obiettivi pluriennali)	Chiusura istruttoria tecnico-amministrativa (n. 10 parcheggi), avvio dei lavori manufatti interrati (n. 6 parcheggi), ultimazione strutture e relative sistemazioni superficiali (n. 1 parcheggio), consegna di quanto eseguito previ collaudi (n. 4 parcheggi)	Inizio gennaio 2000	Fine dicembre 2000
------------------	---	---	---	------------------------	-----------------------

Collegamento con il documento previsionale della Giunta Comunale

Delega	Numero	Indirizzo	Numero	Linea d'azione	Numero
T.T.V.	4	Apertura alle iniziative private	6	Parcheggi e sosta	5

Indicatori di risultato dell'obiettivo

	Preventivo		Consuntivo			Preventivo		Consuntivo	
	Quantitativi	Qualitativi	Quantitativi	Qualitativi		Quantitativi	Qualitativi	Quantitativi	Qualitativi
	Chiusura istruttoria tecnico-amministrativa per 10 parcheggi					Offerta di posti auto nei parcheggi interrati sostitutiva dei posti auto superficiali soppressi (sosta irregolare e regolare)			
	Avvio lavori manufatti interrati per n. 6 parcheggi					Incremento delle superfici a verde piantumato ed arredate, anche con paviment. pregiate			
	Ultimazione strutture e relative sistemazioni superficiali di n. 1 parcheggi					Superfici di spazi e/o strade ristrutturati con gli oneri derivanti dai parcheggi interrati			
	Consegna di quanto eseguito previ collaudi per n. 4 parcheggi								



Documentazione operativa - Piano Triennale degli Obiettivi e Piano delle Azioni del Comune di Milano, Direzione Centrale Programmazione e Controlli

Condizioni necessarie

La costituzione di un rapporto collaborativo con la Soprintendenza ai beni ambientali ed architettonici e con i Consigli Circostrizionali interessati per l'elaborazione delle soluzioni progettuali ottimali, anche con riferimento alle eventuali presenze storiche in sottosuolo

Le verifiche tecniche con il supporto degli altri Settori (principalmente Arredo urbano, Parchi e giardini, Pianificazione e progettazione urbana, Corpo di polizia municipale)

Il superamento di difficoltà determinate dalla presenza di particolari attività (mercati, posteggi taxi, attività commerciali, ecc.) che costituiscono di fatto impedimento alla realizzazione di alcuni interventi

Il rispetto della tempistica nelle lavorazioni da parte delle imprese operanti e degli Enti preposti al sottosuolo

La creazione di un rapporto di attiva collaborazione con i professionisti incaricati e con lo stesso soggetto concessionario

Risorse strumentali aggiuntive e dotazione informatica

Dati informativi per determinazione del premio di risultato

Impatto strategico	Alto	Medio	Basso
Complessità	Alta	Media	Bassa
Peso*			
Risultati attesi dall'obiettivo	Normali		Ottimi

* La compilazione è cura della Direzione Generale e della Direzione Centrale Programmazione e Controlli



Piano delle Azioni									
Numero Azione	Condizioni	Descrizione azione	Data iniz. prevista	Data fine prevista	Data iniz. effettiva	Data fine effettiva	Resp. Azione	Stato di avanz.	Indicatore
1	Sì	Definizione progettuale, approvazione e stipula convenzione per n. 10 progetti	gennaio 2000	dicembre 2000			Dir. Prog. Parch.		
2	Sì	Inizio lavori e controllo sulla realizzazione delle opere per n. 6 parcheggi	ottobre 2000	Continua			Dir. Prog. Parch.		
3	Sì	Ultimazione strutture e sistemazione superficiale per n. 1 parcheggi		ottobre 2000			Dir. Prog. Parch.		
4	Sì	Consegna di quanto eseguito previ collaudi per n. 4 parcheggi	gennaio 2000	dicembre 2000			Dir. Prog. Parch.		

Numero Azione	Annotazioni, altri soggetti principalmente coinvolti
1	Arredo urbano, Parchi e giardini, Pianificazione e progettazione urbana, Corpo di polizia municipale, Consigli di Circoscrizione, Commissione edilizia, Soprintendenza ai Beni ambientali e architettonici, Giunta comunale, Ragioneria
2	Lavori a cura dei concessionari
3	Lavori a cura dei concessionari
4	Parchi, giardini e viabilità
Annotazioni	Nell'azione non sono considerate eventuali edilizie determinate da eventi imprevedibili ed il buon esito nei rapporti tecnico-amministrativi intercorrenti tra i vari Settori durante la realizzazione dell'intervento

Numero Azione		Gen	Feb	Mar	Apr	Mag	Giu	Lug	Ago	Sett	Ott	Nov	Dic
1	preventivo												
	consuntivo												
2	preventivo												
	consuntivo												
3	preventivo												
	consuntivo												
4	preventivo												
	consuntivo												

3.2.5 Gli obiettivi

Nel PEG sono specificati in modo puntuale ed univoco gli obiettivi gestionali che il singolo CdR deve raggiungere. Tale processo di specificazione muove dai programmi e dai progetti contenuti nel bilancio e nella RPP attraverso un'articolazione dei contenuti dei progetti nelle loro componenti e parti, l'esplicitazione dei risultati quanti/qualitativi, nonché talvolta la definizione di eventuali modalità operative.

Gli obiettivi consistono nei risultati attesi dal CdR. Possono essere variamente articolati e definiti in obiettivi:

- di risultato interno o di risultato esterno;
- di processo o di risultato complessivo;
- di efficienza e/o di qualità/efficacia.

Il PEG definisce in maniera puntuale gli obiettivi della gestione; copre lo spazio operativo che c'è tra la visione di sintesi – contenuta nel bilancio di previsione (interventi e risorse) – e le operazioni della gestione che dovranno realizzarla, con un dettaglio che dipenderà dalle particolari caratteristiche ed esigenze dell'APTL, come ad esempio le dimensioni, la cultura prevalente, la sensibilità degli operatori, i problemi specifici da affrontare, ecc..

27. Gli indicatori sono argomento del Cap. 6.



Approfondimenti

Sul tema della individuazione e dell'evidenziazione nel Peg di un sistema di obiettivi coerenti con il sistema organizzativo e con l'impostazione generale del sistema di programmazione e controllo dell'ente, tra gli altri, si possono consultare:

M. Bellesia, *Manuale di contabilità per gli enti locali*, Cel, Bergamo, 1996, pag. 94.

M. Bianchi, *L'importanza del Peg e della struttura organizzativa per l'incentivazione dei risultati*, "Azienditalia", n. 4 e 5, 2000.

L. Fici, *Le potenzialità del Peg quale strumento di budgeting. Verso una programmazione basata sulle attività*, "Azienda Pubblica", n. 2-3, 2000, pagg. 217-233.

R. Silvi, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995.

Gli obiettivi possono essere espressi in diverse forme:

- in forma numerica o di rapporti comprendenti numeri, per quel che concerne gli aspetti quantitativi (volumi) e qualitativi dei servizi, ad esempio il numero di pasti da fornire per la scuola «Zeta» oppure la percentuale di riduzione dei tempi di attesa per il rilascio di un documento;
- in forma monetaria o di rapporti monetari, per quel che concerne gli aspetti finanziari ed economici dei servizi, ad esempio spese/entrate indicate nel bilancio o nel PEG ovvero determinati livelli di costi/ricavi dedotti dalla contabilità generale o analitica.

I rapporti costituiscono gli indicatori (o indici o parametri gestionali) utili proprio ad esplicitare in maniera adeguata gli obiettivi in termini di efficacia ed efficienza²⁷. Nel PEG, gli indicatori dovranno

essere definiti ex ante, come risultati da perseguire e raggiungere. Il confronto con i dati rilevati in fase concomitante ed a consuntivo consente al PEG di esplicitare appieno la sua capacità di «guida» nei riguardi della struttura operativa, ma anche di costituire termine di raffronto per favorire il «buon andamento» ed assicurare, nel contempo, condizioni di «trasparenza».

I parametri da utilizzare saranno i più diversificati, in relazione sempre alle specifiche caratteristiche dell'APTL; dovranno essere parametri condivisi, perché questi possano costituire un elemento utile per la responsabilizzazione e la valutazione dei dipendenti. La tipologia di parametri non potrà limitarsi solo a quelli definiti dal Ministero dell'Interno (da allegare al rendiconto) le finalità dei quali sono evidentemente diverse, ma dovrà risultare ampia così da poter monitorare diversi aspetti, primi tra tutti l'efficacia e la qualità, che risultano aree particolarmente scoperte rispetto anche alla stessa efficienza, misurabile attraverso la rilevazione dei costi.



Esperienza 11

Il sistema degli obiettivi nel PEG del Comune di Pordenone

Obiettivi e relativi indicatori, contenuti nel PEG, sono suddivisi per specifico centro di responsabilità e sono tarati sulla possibilità del responsabile di centro di influire, con la sua azione manageriale e con le leve decisionali a sua disposizione, sul raggiungimento o meno dell'obiettivo e quindi sul valore dell'indicatore.

Nel PEG sono fissati ex-ante valori-obiettivo relativamente agli indicatori che vengono utilizzati per confrontare ciò che è stato realizzato con quanto programmato.

Più in particolare, per ogni centro di costo vengono redatte le seguenti schede:

Scheda A - relazione del responsabile di centro, che presenta le attività principali del centro per l'esercizio, con riferimento a obiettivi, risorse e scostamenti rilevanti con l'attività dell'esercizio precedente.

Scheda B - attività elementari per centro di costo, in cui vengono indicate nel dettaglio le singole attività svolte dal centro. Le attività sono individuate come risposta alla richiesta di soddisfazione di un bisogno espresso della collettività, nel caso di attività il cui prodotto sia direttamente fruito dalla collettività, o come risposta alle necessità dell'Amministrazione nel caso di attività elementari i cui prodotti rispondano ad esigenze interne. Per ogni singola attività viene indicata una previsione di tempo dedicato in percentuale, e di prodotto (indicatori) per l'esercizio.

Scheda C - risorse umane per centro di costo. Viene indicato il personale assegnato, specificando la percentuale di ore-lavoro dedicate al centro sul totale delle ore-lavoro disponibili, con indicazione del livello, profilo professionale e della presenza prevista nel centro nel triennio. Sono presenti talvolta informazioni aggiuntive sul personale assegnato.

Scheda D - percentuali di tempo dedicato alle attività elementari. In essa vengono indicate le percentuali di tempo (in previsione) dedicato da ogni dipendente alle diverse attività, in modo da avere una dettagliata analisi del tempo assorbito (per profilo) da ogni singola attività per successive analisi.

Scheda E - obiettivi assegnati al centro di costo, nella quale vengono indicati in forma descrittiva e sintetica gli obiettivi del centro, esprimendo in modo chiaro e quantificato i risultati attesi e i tempi di realizzazione. Ogni obiettivo è corredato da un indicatore che consente un efficace monitoraggio. Nel caso di obiettivi pluriennali viene indicata la fase intermedia prevista per l'obiettivo interessato. Per le opere di investimento l'obiettivo è rappresentato da un diagramma di Gantt che riassume le fasi salienti e i tempi della realizzazione dell'opera.

Scheda F - automezzi e attrezzature informatiche in dotazione, vengono individuate due categorie di beni strumentali (in genere le più rilevanti), in dotazione ai centri di costo: attrezzature informatiche e automezzi, dando notizia della consistenza e dello stato delle attrezzature in dotazione.

Scheda G - immobili in gestione o assegnati, la scheda individua gli immobili assegnati al centro di costo per lo svolgimento della propria attività o assegnati in gestione in quanto attinenti alla propria attività.

La tipologia di obiettivi utilizzata all'interno del PEG non è univoca ma articolata a seconda del singolo centro. Gli obiettivi di risultato, infatti, sono specificati per singola attività/processo e possono assumere formulazioni differenti. L'Ufficio controllo di gestione, nel gennaio del 2000, ha predisposto una direttiva contenente le regole metodologiche da osservare per la definizione degli obiettivi e degli indicatori, il cui rispetto condiziona il successivo inserimento nel PEG. A tal proposito, va evidenziato il ruolo di attivatore/facilitatore all'interno dei processi di negoziazione degli obiettivi svolto dall'Ufficio controllo di gestione che funge da mediatore e filtro delle proposte provenienti dai centri. L'Ufficio, infatti, raccoglie le schede di proposta di PEG formulate dai singoli responsabili di centro ed effettua una prima valutazione della significatività e della correttezza degli obiettivi e degli indicatori in esse contenute. Quando il controllo di gestione riscontra obiettivi ed indicatori non in linea con quanto stabilito nella direttiva sopra citata, restituisce ai responsabili dei centri interessati le proposte da essi avanzate affinché provvedano a formularne delle altre rispettando le regole metodologiche stabilite nella direttiva.



Documentazione operativa - Regole metodologiche per la definizione degli obiettivi e degli indicatori nel Comune di Pordenone. Direttiva Anno 2000



**Comune
Di
Pordenone**

Settore Controllo di gestione

DIRETTIVA

Ai Direttori di Dipartimento
Ai Direttori di Settore
Al Segretario Generale
e p.c. Agli Assessori
Al Nucleo di valutazione

15 febbraio 2000

Oggetto: Piano dettagliato degli obiettivi di gestione dell'esercizio 2000

Come già anticipato in sede di predisposizione della bozza di bilancio di previsione 2000, questa Amministrazione intende migliorare la fase di programmazione dell'attività gestionale con l'introduzione, nel Piano esecutivo di gestione 2000, della metodologia della gestione per obiettivi, ampiamente sperimentata nel settore privato e prevista per gli Enti Locali dagli art. 11 e 40 del Dlg. 77/95 e successive modifiche e integrazioni.

L'intento è quello di accelerare quel processo di cambiamento della cultura tradizionale dell'operatore dell'ente locale, radicata sull'adempimento, sulla procedura, sull'atto, favorendo il passaggio a una nuova filosofia di organizzazione delle attività lavorative dei dipendenti basate sul rapporto obiettivi prefissati =>risultati raggiunti.

Con l'utilizzo di tale metodologia, a partire da eventi concreti, visibili e misurabili, si procede alla valutazione dei risultati raggiunti, rispetto a una serie di obiettivi iniziali concordati tra Amministratori e Dirigenti, nell'ottica di un miglioramento del servizio offerto al cittadino utente.

Si espone di seguito la metodologia da utilizzare:

a) La fase di definizione degli obiettivi da assegnare ai singoli centri di responsabilità è una delle fasi più delicate. Sulla base delle direttive del Sindaco e dell'Assessore, ed in accordo con il Direttore di Dipartimento, si tratta infatti di definire nel dettaglio i programmi strategici dell'Ente sulla base del Programma amministrativo del Sindaco, della Relazione previsionale e programmatica e del Bilancio.

L'obiettivo deve essere indicato in forma descrittiva sintetica, deve esprimere in modo chiaro e quantificato il risultato atteso e i tempi di realizzazione (nel caso di obiettivi pluriennali sarà indicata la fase intermedia prevista per l'esercizio interessato). Ogni obiettivo deve essere completato con uno o più indicatori che consentano un efficace monitoraggio periodico dell'andamento dell'attività nel corso della gestione. L'obiettivo può essere redatto sulla base di una o più attività elementari già individuate nelle schede del Controllo di gestione.

Non sarà possibile proporre e inserire nel Peg:

- 1) obiettivi generici per i quali non è stato individuato il risultato atteso o per i quali non siano state create le condizioni per valutare in modo preciso l'attività da svolgere (Esempi di obiettivi generici: migliorare la viabilità cittadina, lotta all'evasione nei tributi, mantenimento dello standard esistente);
- 2) obiettivi che corrispondano ad adempimenti amministrativi obbligatori senza che sia evidenziato quantitativamente il miglioramento atteso;
- 3) obiettivi che più che risultati attesi, descrivono delle finalità di destinazione della spesa (obiettivo non deve essere il nuovo collegamento ad internet o l'acquisto di un personal computer, ma il miglioramento dell'attività che con esso si vuole ottenere); per le manutenzioni ordinarie e gli acquisti di automezzi, arredi e attrezzature saranno invece previste apposite appendici di dettaglio del Peg, che costituiranno impegno per i responsabili degli acquisti ma non obiettivo di risultato nel senso sopra descritto;
- 4) obiettivi non coerenti con i programmi dell'Amministrazione desumibili dai documenti generali di programmazione, non coerenti tra loro o che comunque non evidenziano le priorità che la Giunta esprime, lasciando di fatto la scelta al responsabile. Le strade da asfaltare o nelle quali rifare la segnaletica sono individuate dalla Giunta che fissa i criteri in base ai quali il responsabile deve essere in grado di individuare le priorità;
- 5) obiettivi privi di indicatore o con indicatori non idonei a misurare in modo obiettivo il raggiungimento del risultato atteso.

b) Fase di presentazione. Gli obiettivi predisposti vengono presentati per una prima verifica della rispondenza ai requisiti di cui al punto a) al Settore Controllo di gestione il quale in difetto non potrà inserirli nella bozza di Peg.

Il Settore Controllo di gestione ha inoltre il compito di assistere, su richiesta, il Responsabile di Peg nell'individuazione dell'indicatore più idoneo al monitoraggio del raggiungimento del risultato atteso o per altre eventuali consulenze metodologiche.

c) Il Sindaco e la Giunta esaminano complessivamente nel dettaglio la bozza del Piano esecutivo di gestione per verificarne la coerenza complessiva con i programmi strategici.

Con cadenza costante, nel corso dell'esercizio, saranno previste delle sessioni di aggiornamento per apportare eventuali rettifiche agli obiettivi assegnati (a seguito, ad esempio, dell'insorgere di fattori di criticità interni o esterni), per inserire nuovi obiettivi, per depennare obiettivi non più in linea con i programmi dell'Amministrazione.

Al Settore Controllo di gestione ai sensi dell'art. 39 del D.Lgs. 77/95 è affidato il compito di procedere alla verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati e di predisporre un reporting periodico sull'andamento dell'attività e sul raggiungimento dei risultati attesi.

Ai Responsabili di Peg spetta il compito prioritario di fornire le informazioni necessarie a monitorare l'attività di competenza.

Ulteriori affinamenti della metodologia saranno comunicati al momento opportuno.

Si prega pertanto voler provvedere, alla luce di quanto sopra, alla revisione delle schede di Peg di competenza entro il 22 febbraio 2000.

Distinti saluti.

L'ASSESSORE
AL CONTROLLO DI GESTIONE

IL SINDACO

La periodicità con cui si procede alle verifiche sul grado di conseguimento degli obiettivi è infrannuale (30/06 e 31/08), attraverso la redazione di apposita reportistica. Viene inoltre redatto un report consuntivo finale. Detti report hanno carattere "valutativo": le analisi degli scostamenti in essi contenuti, infatti, sono finalizzate alla valutazione dei centri di responsabilità e/o dei responsabili. Inoltre, a partire dal 2001, detta analisi nonché i valori degli indicatori contenuti nei report sono direttamente collegati anche con la valutazione delle prestazioni dei dirigenti ai fini dell'erogazione della retribuzione di risultato.

I reports di cui sopra forniscono, tramite appositi indicatori, informazioni sullo stato di attuazione degli obiettivi assegnati:

- l'allegato A espone gli obiettivi in linea con i programmi dell'Amministrazione
- l'allegato B espone gli obiettivi che evidenziano criticità
- gli allegati C e D espongono una sintesi delle criticità sui dati di prodotto e di attività.

A partire dal 2001, nelle rilevazioni dello stato di avanzamento dell'attività sono inseriti anche i risultati della contabilità analitica, precedentemente privi delle poste relative ai costi del personale (già presenti invece nel distinto report annuale di contabilità analitica), che grazie a un nuovo software saranno disponibili anche trimestralmente.

I criteri seguiti nella definizione degli obiettivi, degli indicatori e il significato degli indicatori sono di seguito indicati:

Obiettivo: l'obiettivo deve essere indicato in forma descrittiva sintetica, deve esprimere in modo chiaro e quantificato il risultato atteso e i tempi di realizzazione, deve essere coerente con i programmi della RPP e con gli altri documenti di programmazione (nel caso di obiettivi pluriennali deve essere indicata la fase intermedia prevista per l'esercizio interessato).

Indicatore: ogni obiettivo deve essere completato con uno o più indicatori che consentano un efficace monitoraggio periodico dell'andamento dell'attività nel corso della gestione. Nel report, questo primo indicatore (posto a destra dell'obiettivo), indica lo stato di avanzamento riferito all'intero esercizio o obiettivo. Nel caso di progetti o interventi su opere pubbliche, l'indicatore è costituito dal diagramma di Gantt delle fasi dei lavori.

Altri elementi indicati sono:

Grado di realizzazione: l'indicatore (da 1 a 5) esprime il grado di raggiungimento dell'obiettivo rispetto alle previsioni riferite alla data della rilevazione (5 corrisponde al 100%: raggiungimento dell'obiettivo in linea con le previsioni, 1 corrisponde al 20% ed evidenzia uno scostamento che l'attività ha manifestato rispetto a quanto preventivato; sono espresse, inoltre, le motivazioni in dettaglio). L'indicatore numerico è espresso in termini percentuali: posta pari a 100 la causa di scostamento con le previsioni essa può essere attribuita (come per l'indicatore precedente) per una certa percentuale a fattori interni e per il suo complemento a 100 a fattori esterni. Una breve relazione del responsabile (facoltativa) illustra nel dettaglio l'attività svolta con riferimento agli obiettivi che presentano un elevato grado di criticità; vengono indicati, se del caso, gli effet-

tivi risparmi conseguiti per effetto del conseguimento degli stessi.

Data: esprime la data di assegnazione dell'obiettivo (convenzionalmente 31-12 anno precedente, 01-07 anno in corso, 01-09 anno in corso).

Modifiche: evidenzia gli obiettivi modificati rispetto alle previsioni iniziali.

Eliminato: evidenzia il riferimento al programma della Relazione previsionale e programmatica.

Codice Programma: evidenzia il riferimento al programma della Relazione previsionale e programmatica.

Il report presenta, inoltre, la situazione finanziaria del titolo primo della spesa e dei primi tre titoli dell'entrata al trimestre precedente.

L'allegato C "Sintesi criticità", è costruito in forma tabellare, riepilogando il centro di responsabilità, l'attività specifica, l'obiettivo (con il programma, cui si riferisce), il relativo indicatore, i motivi del ritardo, il grado di conseguimento.

L'allegato D "Attività elementari e prodotti", costruito in forma tabellare, contiene per riga le attività elementari per singolo centro, le unità di misura principali e secondarie utilizzate per rilevare i volumi e per colonna i singoli mesi dell'anno, con riferimento ai quali sono indicate le percentuali di tempo dedicato rispetto al complesso delle attività di centro, il numero di prodotti (in base alle unità di misura indicate nella riga corrispondente); nelle ultime colonne a destra sono indicate la media mensile del tempo dedicato alla singola attività, ed i totali progressivi dei prodotti.



Documentazione operativa

Comune di Pordenone – Stato di attuazione degli obiettivi di PEG al 31 Agosto 2000

SCHEDA E

Attività	Descrizione obiettivo	Programma	Responsabile					
004411	44101 - Asilo Nido A. Galvano Adami	Cod. Programma 00033	Dirigente Referente CDG					
A	Pedagogia							
Codice	Rilevanza obiettivo	Indicatore						
001	Costruzione scadenziario educativo/organizzativo condiviso con le coordinatrici entro giugno 2000.	- % di realizzazione 100						
Data								
01-mar-00								
Modifiche								
Eliminato								
		0	1	2	3	4	5	Descrizione motivazioni (da 0 a 4)
Grado di realizzazione dell'obiettivo rispetto alle previsioni (al 31/08/2000)							X	
Motivazione del ritardo o del mancato raggiungimento:		Interna						
		Esterna						



SCHEDA E

Attività	Descrizione obiettivo	Programma	Responsabile
00091	Contabilità generale	Cod. Programma 00011	Dirigente
0	Attività di coordinamento		Referente CDG
Codice	Rilevanza obiettivo	Indicatore	
001	Incrementare ed affinare l'uniformità delle procedure dei vari uffici del Settore finalizzandole a tre principali obiettivi:	- % di realizzazione 80	
Data			
01-mar-00	- Bilancio e PEG rispecchiando la realtà dei centri di costo;		
Modifiche			
Eliminato			

		0	1	2	3	4	5	Descrizione motivazioni (da 0 a 4)
Grado di realizzazione dell'obiettivo rispetto alle previsioni (al 31/08/2000)						X		
Motivazione del ritardo o del mancato raggiungimento:	Interna			X				
	Esterna				X			



Esperienza 12
La classificazione degli Obiettivi di PEG del Comune di Formigine

Formigine è un Comune di dimensioni medio piccole (30.000 abitanti) con un organico di circa 200 dipendenti. Le quattro aree, ognuna diretta da un dirigente, comprendono in tutto 23 Servizi ciascuno dei quali è articolato nel PEG in uno o più centri di costo in funzione della complessità ed eterogeneità delle attività svolte.

In merito alla definizione degli obiettivi di gestione, nel PEG se ne individuano 3 diverse tipologie:

Obiettivi trasversali: si considerano obiettivi trasversali quelli per cui è richiesta la collaborazione di più settori/servizi, o quelli per i quali viene definita una priorità anche se la realizzazione è all'interno di un solo servizio; gli obiettivi trasversali derivano direttamente dagli indirizzi della Giunta, e hanno la massima priorità; per essi vengono definiti tempi previsti, indicatori e risultati attesi.

Obiettivi di miglioramento: sono obiettivi interni ai settori, proposti generalmente dai dirigenti sulla base del confronto con i rispettivi assessori. Anche per essi vengono definiti tempi previsti, indicatori e risultati attesi, ma non esiste, se non a livello informale, una definizione delle priorità.

Obiettivi di mantenimento: vengono indicati con questo termine una serie di elementi e di informazioni sulla gestione ordinaria delle attività, allo scopo di far presente il carico di lavoro già esistente sui servizi al di là dei progetti.

La responsabilità di tutti gli obiettivi è assegnata al dirigente del centro di responsabilità; collegata agli obiettivi si trova l'attribuzione delle risorse umane e finanziarie, che viene però effettuata non sul singolo obiettivo, ma a livello di Centro di Costo. L'assegnazione delle risorse finanziarie risponde sia a logiche incrementalistiche che a valutazioni legate agli obiettivi da conseguire.

In genere vi è coincidenza tra il soggetto che impegna le risorse e quello che le impiega; quando questo non si verifica, è prevista la segnalazione del secondo responsabile coinvolto.

Interessante è lo strumento della conferenza dei responsabili, impiegata per valutare la coerenza dei progetti, assegnare le risorse necessarie e ottenere una condivisione degli obiettivi e delle decisioni; nel processo di negoziazione del PEG si evidenzia anche la funzione del Direttore Generale, che in quanto facilitatore dello scambio tra dirigenti e assessori ha il compito di sollecitare l'emanazione delle linee di indirizzo da parte della Giunta.

Il PEG era soggetto nel 1999 ad una valutazione trimestrale; attualmente si è preferita una valutazione semestrale, al fine di non appesantire la gestione e di permettere il formarsi di risultati apprezzabili; i dati per le verifiche vengono forniti dai responsabili dei diversi servizi, e vengono poi elaborati dal servizio Controllo di Gestione, che provvede a dare una prima interpretazione degli scostamenti rilevati (si noti che il termine "scostamento" è usato in modo improprio, in quanto non viene definito ex ante un valore standard). Le schede così elaborate vengono quindi inviate sia ai responsabili che alla direzione generale, che provvedono ad approfondire l'analisi.

Solo a fine anno una relazione riassuntiva delle verifiche viene trasmessa al nucleo di valutazione.

Errori comuni: esemplificazione

La trattazione precedente ha fornito gli elementi sufficienti per valutare gli "errori" più frequentemente riscontrati nella pratica al momento dell'individuazione degli obiettivi. D'altra parte, se l'individuazione di obiettivi e correlati indicatori (Cfr. Cap. 1 e Cap. 6) non avviene in modo corretto, l'intero processo di programmazione e controllo risulta indebolito e, quindi, poco efficace.

Nell'affrontare l'argomento, per comodità, adotteremo come riferimento la tipologia "codificata" nella direttiva del Comune di Pordenone, già riportata all'interno dell'Esperienza 11, il cui scopo è proprio evitare "errori" nell'individuazione degli obiettivi da inserire nel PEG. Pertanto, le "categorie di errori" sono quelle identificate dall'amministrazione di Pordenone, mentre gli esempi riportati per ciascuna "categoria" sono degli Autori.



Esempio 1 - Obiettivi generici per i quali non è stato individuato il risultato atteso o non siano state create le condizioni per valutare in modo preciso l'attività da svolgere

Centro di responsabilità	Obiettivo	Indicatori
“Servizi Demografici” <i>processo</i> : gestione dei diritti civili dei cittadini italiani ed esteri e libero stabilimento di cittadini italiani, europei e stranieri	Mantenimento standard quali-quantitativo accettabile di front-line al pubblico	Mantenimento 4 uffici con orario di apertura supplementare per 2 pomeriggi/settimana (fino al 30/06/00); Mantenimento 1 ufficio con orario di apertura supplementare per 2 pomeriggi/settimana (dall’01/07/00)
“Istruzione” <i>processo</i> : elaborazione e coordinamento progetti educativi asili nido.	Erogazione servizi educativi per la fascia di età da 0 a 6 anni	Mantenimento n. X utenti dell’anno precedente; <i>tempi</i> : 31/12/01
“Direzione musei d’arte e monumenti” <i>processo</i> : Mostra X	Realizzazione mostra X	n. Y citazioni e recensioni su media nazionali; <i>tempi</i> : (l’estensione temporale della mostra, ad esempio dal 15 settembre al 25 novembre)
“Museo di storia naturale” <i>processo</i> : valorizzazione cultura naturalistica	Apertura nuovo salone zoologia	Inaugurazione salone (<i>tempi</i> : 30/11/01); n. X recensioni e citazioni su stampa specialistica e n. Y su stampa nazionale (<i>tempi</i> : 30/11/01)
“Servizio Tecnico Traffico” <i>processo</i> : modifica al P.U.T.	Miglioramento viabilità	% progetto relativo al quartiere X con modifiche alla viabilità; <i>tempi</i> : 31/12/01



Esempio 2 - Obiettivi che corrispondono ad adempimenti amministrativi obbligatori senza che sia evidenziato quantitativamente il miglioramento atteso

Centro di responsabilità	Obiettivo	Indicatori
“Gestione Contabile” <i>processo</i> : predisposizione rendiconto ed allegati	Predisposizione rendiconto e allegati	Inoltro delibera al consiglio comunale entro la data X
“Gestione Contabile” <i>processo</i> : gestione contabile entrate	Realizzazione documenti di programmazione	Bilancio di Previsione entro i termini di legge
“Bilancio” <i>processo</i> : predisposizione strumenti di programmazione	Predisposizione Bilancio di Previsione e allegati	Invio deliberazione alla giunta 30 gg. antecedente il termine di legge; predisposizione documenti per il consiglio (scadenza di legge); <i>tempi</i> : 30 gg. antecedente il termine di legge
	PEG	Invio documentazione alla giunta; <i>tempi</i> : entro 45 giorni dall’approvazione in Consiglio
	Verifica stato di attuazione dei programmi e salvaguardia degli equilibri finanziari	Invio della proposta di verifica al Consiglio; <i>tempi</i> : 25/09/01



Esempio 3 - Obiettivi che più che risultati attesi descrivono delle finalità di destinazione della spesa

Centro di responsabilità	Obiettivo	Indicatori
“Istruzione” <i>processo</i> : elaborazione e coordinamento progetti educativi asili nido	Erogazione servizi educativi per la fascia di età da 0 a 6 anni	Mantenimento n. X utenti dell'anno precedente; <i>tempi</i> : 31/12/01
“Sistemi informativi” <i>processo</i> : gestione HW - acquisto e assistenza componenti	Acquisizione postazioni di lavoro	Acquisizione di almeno X postazioni; <i>tempi</i> : 31/12/01
	Acquisizione apparati di rete	Acquisizione di almeno X nuovi switch; <i>tempi</i> : 30/06/01
“Sistemi Informativi” <i>processo</i> : gestione SW - sviluppo ed acquisto di sistemi informativi	Sistema internet/intranet	Aggiornamento sito; <i>tempi</i> : 31/12/01
	Sistema Protocollo	Acquisizione; <i>tempi</i> : 31/12/01



Esempio 4 - Obiettivi non coerenti con i programmi dell'Amministrazione, non coerenti tra loro o che non evidenziano le priorità

Centro di responsabilità	Obiettivo	Indicatori
“Scuole materne” <i>processo</i> : erogazione pasti	Contenimento costi (si suppone che la RPP non desse indicazioni per la riduzione dei costi, ma per l'incremento degli standard qualitativi dei pasti, ad es. attraverso una certificazione di qualità)	Riduzione del 10 % del costo per pasto erogato

N.B. in questo caso, non solo obiettivo e indicatore non tengono conto del contenuto della RPP (evidenziando che pianificazione strategica e programmazione operativa non sono ben collegate), ma di fatto sono in contrasto con essa (se non è prefissato uno standard di qualità, la riduzione del costo per pasto erogato potrebbe tradursi in un detrimento qualitativo della prestazione erogata).

“Scuole materne” <i>processo</i> : gestione risorse	Miglioramento dello standard qualitativo del servizio	Nessun indicatore
	Aumento dell'utenza servita dalle strutture esistenti	Aumento del 10% del n. utenti

N.B. questi due obiettivi, posti così in termini generici, sono potenzialmente in contrasto tra loro. È necessario definire puntualmente lo standard qualitativo che si intende assicurare, per potere poi passare ad un'analisi di efficienza, che si deve muovere all'interno di vincoli precisi per quanto attiene alla qualità.

“Polizia Municipale” <i>processo</i> : controllo rispetto codice della strada	Intensificare la repressione delle violazioni	Aumento delle entrate da contravvenzioni del 10% rispetto all'anno precedente
--	---	---

N.B. qui non viene evidenziata alcuna priorità da parte della Giunta, lasciando di fatto al Responsabile la scelta. Non è affatto la stessa cosa, fermo restando l'obiettivo di natura meramente finanziaria assegnato, puntare sui controlli relativi all'eccesso di velocità ed alla guida in stato di ebbrezza durante le notti del fine settimana, piuttosto che sui controlli sul rispetto del divieto di sosta nelle giornate di mercato. In merito non viene espressa nessuna indicazione.



Esempio 5 - Obiettivi privi di indicatore o con indicatori non idonei a misurare in modo obiettivo il raggiungimento del risultato atteso

Centro di responsabilità	Obiettivo	Indicatori
Farmacie <i>processo</i> : distribuzione farmaci e prodotti	Incremento fatturato	+ 4% (<i>tempi</i> : 31/12/01)

N.B. in questo caso l'indicatore c'è ma l'incremento di fatturato è solo nominale, essendo già coperto dal naturale adeguamento dei prontuari al tasso di inflazione.

Farmacie <i>processo</i> : distribuzione farmaci e prodotti	Chiusura per ferie	18 gg. (<i>tempi</i> : 31/12/01)
--	--------------------	-----------------------------------

N.B. questo obiettivo e questo indicatore non sono significativa espressione di nessuna dimensione di risultato rilevante ai fini gestionali e non andrebbero inseriti nel PEG.

“Istruzione” <i>processo</i> : custodia e pulizia asili nido	(non definito)	(non definito)
“Sport, tempo libero, turismo” <i>processo</i> : gestione eventi e iniziative	Organizzazione di manifestazioni sportive e tempo libero	n. X iniziative

N.B. in questo caso la definizione dell'obiettivo è generica (fa parte dei compiti istituzionali del CdR considerato) e ricade quindi nel 1° tipo di errore. L'indicatore costituisce invece un esempio di errore del 5° tipo perché non è idoneo a misurare il raggiungimento del risultato atteso (che non è costituito dal numero di iniziative, ma dal loro successo, dal numero dei partecipanti, dalla ricaduta in termini ad esempio di n. di praticanti o di n. di visitatori della città). In pratica l'indicatore è riferito al mezzo (l'organizzazione di un certo n. di iniziative) e non al fine che tramite esso si vuole ottenere, che non è assolutamente definito.

“Scuole Materne” <i>processo</i> : realizzazione interventi di coordinamento sulle problematiche legate all'handicap	Fronteggiare situazioni di disagio negli utenti	Almeno una iniziativa (<i>tempi</i> : 31/12/01)
---	---	---

N.B. caso analogo al precedente. L'obiettivo dovrebbe descrivere come si intende fronteggiare situazioni di disagio negli utenti, che tipo di iniziativa si intende porre in essere, quali risultati si intende ottenere attraverso essa. Per come obiettivo e indicatore sono definiti, basta realizzare tale iniziativa, quale che siano le sue caratteristiche per raggiungere l'obiettivo, a prescindere dal suo esito (che è precisamente quello che si dovrebbe cercare di misurare per poter esprimere delle valutazioni di efficacia).

“Scuole Materne” <i>processo</i> : elaborazione e coordinamento progetti educativi scuole materne	Migliorare il benessere psicofisico dei bambini e il loro attivismo tramite l'allestimento di centri di interesse per ogni scuola	Almeno 1 progettazione attivata (<i>tempi</i> : 31/12/01)
--	---	---

N.B. idem come sopra.

3.3 Possibili applicazioni

3.3.1 Indicazioni operative

La gradualità nell'introduzione del PEG, più che una raccomandazione costituisce l'unica possibilità realmente praticabile. La cultura, la storia e le competenze degli enti locali costituiscono il contesto in cui gli strumenti di programmazione, come il PEG, devono essere implementati, secondo un approccio pragmatico, flessibile, partendo dal semplice

per arrivare al complesso, facendo tesoro dell'apprendimento che nasce dall'esperienza. Occorre evitare che le APTL rinuncino ad applicare gli aspetti sostanziali della riforma, redigendo un PEG unicamente contabile, parziale rivisitazione del bilancio ex DPR 421/79, riducendo al minimo la negoziazione politico-tecnica, distorcendo il ruolo del responsabile dei servizi finanziari, riportando la gestione a logiche che si intendeva superare ed inibendo processi di crescita manageriale nella dirigenza. Il passaggio a logiche di gestione budgetaria costituisce per la dirigenza pubblica un cambiamento radicale delle modalità di gestione. L'assimilazione delle logiche di budgeting e l'acquisizione di una padronanza nel loro utilizzo che ne dispieghi tutte le potenzialità, richiede una gradualità che giustifica la possibilità di distinguere:

- a) una fase di prima adozione del PEG che si caratterizza per il ricorso a semplificazioni utili ad evitare un atteggiamento di "rigetto";
- b) una seconda fase di progressiva transizione verso metodologie di budgeting sempre più evolute e, comunque, accompagnata da una parallela crescita delle competenze e dei comportamenti e della sensibilità del management in materia di programmazione per obiettivi.



Approfondimenti

Sulle problematiche connesse all'introduzione ed allo sviluppo del Peg si possono ricercare approfondimenti in:

L. Bisio, O. Pignatti, *Il piano esecutivo di gestione: l'esperienza della Provincia di Modena*, "La Finanza Locale", anno XX, n. 6, 2000.

E. Zuffada, *Il piano esecutivo di gestione negli enti locali: aspetti metodologici ed implicazioni organizzative*, "Azienda Pubblica", n. 1/2, 1999.



Esperienza 13

L'articolazione della programmazione nella Provincia di Modena

La struttura dell'attività di programmazione, nella Provincia di Modena, si articola su più livelli:

Programma: è un'aggregazione molto sintetica delle attività dei singoli centri di responsabilità (uno per dirigente), la cui struttura riprende quella prevista nella Relazione previsionale e programmatica.

Progetto: è l'insieme di attività elementari sufficientemente ampie e complessivamente finalizzate al raggiungimento di un obiettivo unitario.

Sottoprogetto: esprime le principali fasi e attività da intraprendere per il raggiungimento dell'obiettivo prefissato nel progetto.

Linee guida di attuazione: sono le modalità e i tempi di realizzazione dei sottoprogetti e sono negoziate, tra i dirigenti e gli assessori, al fine di indirizzare adeguatamente l'attività del dirigente e per chiarire al meglio le scelte di tipo politico in rapporto agli obiettivi di gestione.

Ad esempio al Centro di Responsabilità di servizio 5.2. Gestione Risorse, interno al Settore "Difesa del suolo e tutela dell'ambiente", sono assegnati 4 progetti (Rifiuti, Acqua, Suolo e Territorio-V.I.A. ed Energia).

Il progetto 255 – Energia si pone l'obiettivo della:

- gestione del D.P.R. 412/93 inerente alla verifica dello stato di manutenzione ed esercizio degli impianti termici;
- gestione legge regionale sugli elettrodotti ed attività complementari;

- elaborazione del “Piano Energetico Provinciale”.

Il raggiungimento di tali obiettivi è perseguito attraverso la realizzazione dei seguenti sottoprogetti:

- Sottoprogetto 703 – Controllo impianti termici
- Sottoprogetto 705 – Risparmio energetico ed energie alternative
- Sottoprogetto 935 – Elettrodotti L.R. 10/93

Per ciascun sottoprogetto il PEG illustra nella forma di seguito esposta: attività, modalità di realizzazione, soggetti coinvolti e spesa.

Ad esempio, per il Sottoprogetto 705 le linee guida di attuazione sono le seguenti:

Attività	Modalità di realizzazione	Soggetti coinvolti	Spesa
Agenzia per l'Energia e lo sviluppo sostenibile	Partnership con Enti Pubblici e privati	<ul style="list-style-type: none"> • Comuni • META • ATCM • CCIAA • Associazione di categorie economiche e ambientali	10.000.000
Redazione piano energetico provinciale	Incarico di consulenza	<ul style="list-style-type: none"> • ENEA • Agenzia per l'Energia • Comuni • Sistema imprese 	50.000.000
Elaborazione studi di fattibilità di interventi finalizzati alla razionalizzazione dei consumi energetici	Incarico di consulenza	<ul style="list-style-type: none"> • ENEA • Agenzia per l'Energia	

Dotazione finanziarie:

per responsabilità di progetto (CdR a cui vengono assegnate le risorse da parte della Giunta);

per responsabilità di procedimento (CdR che impegna la spesa);

per responsabilità di gestione (CdR che utilizza le risorse finanziarie).

Risorse umane e strumentali Per quanto riguarda infine il collegamento che il PEG deve assicurare tra i CdR e le risorse umane e strumentali loro assegnate per il conseguimento dei risultati attesi bisogna evidenziare i seguenti principi:

- la Giunta assegna personale e dotazione strumentale ai CdR di settore e a quelli di servizio, per quei servizi non collocati all'interno di alcun settore;
- i dirigenti di CdR di settore sottoassegnano tali risorse ai centri di servizio mediante determinazione e coerentemente con il principio di autonomia organizzativa dei dirigenti.

In tal modo nel PEG non risulta evidenziata nessuna articolazione del personale all'interno dei settori né alcuna assegnazione dello stesso ai progetti; ciò garantisce, oltre all'autonomia dirigenziale già richiamata, anche una notevole flessibilità in fase di gestione in caso di mobilità interna tra servizi o tra i progetti.

La capacità di implementare modelli di gestione basati su logiche e strumenti di pianificazione, programmazione e controllo ha uno dei suoi momenti di maggiore importanza nella necessità di garantire la continuità e l'omogeneità di programmi ed obiettivi operativi con gli indirizzi e le finalità politiche sostenute dall'esecutivo.

La distorsione del principio di distinzione tra politica e gestione e la sua traduzione in una assoluta separazione può condurre alla formazione di punti di discontinuità tra programmi politici e gestionali.

In molte amministrazioni locali la problematica ora delineata è stata oggetto di opportune analisi che hanno visto le unità organizzative per la programmazione ed il controllo adottare strumenti e modelli utili a favorire la continuità tra la prospettiva politica e quella gestionale, tra la prospettiva temporale di medio termine e quella annuale.



Esperienza 14

Il Comune di Modena - Indirizzi e note a supporto della formulazione del PEG

Il percorso di formulazione del PEG seguito dal Comune di Modena attribuisce un fondamentale ruolo di attivatore e coordinatore dell'intero processo al Direttore Generale.

Interessante, perché utile a predisporre le condizioni per una massima continuità programmatica tra Giunta ed amministrazione è la redazione di un documento informativo di input alla redazione delle schede di PEG. Tale documento, denominato Indirizzi e Note Operative, scaturisce dalla collaborazione tra Giunta e direzione generale e propone all'attenzione dei CdR le priorità in termini di obiettivi e progetti di cui tener conto nella formulazione delle relative schede di PEG.

La struttura del documento, rivolta ai responsabili dei CdR dell'ente, è così definita:

Indirizzi

Indirizzi generali: assolve alla funzione di sintetizzare alcune indicazioni di carattere generale per la predisposizione delle schede di PEG. Particolare attenzione viene posta al collegamento degli obiettivi operativi con la RPP e la relazione accompagnatoria del Sindaco; alla necessità di utilizzare il PEG come strumento di coordinamento tra i CdR coinvolti nell'attuazione di progetti intersettoriali attraverso la previsione di obiettivi specifici funzionali all'avanzamento e/o completamento del progetto stesso. Sono infine individuati i temi prioritari e di carattere generale cui dovranno essere riferiti ulteriori obiettivi: la semplificazione e lo snellimento delle procedure nei confronti dell'utenza, il contenimento della spesa per acquisti di beni e servizi gestiti da settori orizzontali o di staff; il mantenimento degli standard quantitativi/qualitativi dei servizi erogati, la razionalizzazione delle metodologie di controllo dei profili di efficienza ed efficacia della gestione.

Progetti intersettoriali di Ente: illustra i progetti intersettoriali cui l'amministrazione intende dare attuazione, indicando il CdR responsabile e le altre strutture coinvolte nella realizzazione del progetto, strutture che, come anticipato nel punto precedente, dovranno coordinarsi con il CdR responsabile e prevedere nella propria scheda di PEG obiettivi specifici relativi al progetto e alla sua completa attuazione. Ad esempio:

Progetto intersettoriale	CdR Responsabile	Altri Settori coinvolti
Politiche Giovanili	Marketing	<ul style="list-style-type: none"> • Istruzione • Cultura Sport e Tempo libero • Int. Economici

Obiettivi specifici di settore: per ciascun settore dell'amministrazione sono definiti gli obiettivi prioritari in tema di miglioramento dei profili di efficienza, efficacia ed economicità dell'attività amministrativa, con particolare interesse per lo sviluppo di iniziative di razionalizzazione (miglioramento dell'efficienza a parità di input impiegati) e di innovazione, intendendo con esse la individuazione di nuove modalità di svolgimento delle attività ovvero miglioramento dei processi di erogazione. Il compito di completare la definizione dell'obiettivo con la previsione degli indicatori di risultato e dei relativi tempi di raggiungimento viene rimessa ai CdR interessati. Di seguito riportiamo, a titolo d'esempio, uno degli obiettivi assegnati alla direzione generale.

Direzione Generale	
Obiettivo	Note in collaborazione con
Sistema in rete per la creazione, gestione, visione, chiusura e controllo dei progetti del Piano Esecutivo di gestione e delle attività collegate (in termini di date, risorse e costi)	Il Settore Sistemi Informativi ed altri settori

Note tecniche per la predisposizione del PEG

Suddivise in tre sezioni, consistono di alcune note operative per garantire l'omogeneità, la chiarezza e la confrontabilità dei contenuti delle diverse schede di PEG.

Sezione A: relativa alle modalità di definizione degli obiettivi

- Progetti intersettoriali: disciplina le modalità di definizione dei progetti intersettoriali richiedendo ai responsabili:
 - La descrizione sintetica delle fasi del progetto
 - Le attività da svolgere per ciascuna delle fasi
 - I tempi di realizzazione
 - Gli altri settori coinvolti
- Obiettivi di miglioramento dell'efficacia, efficienza ed economicità con particolare riferimento alle priorità: gli aspetti posti in risalto dal documento di indirizzo attongono alla specificazione caratteristiche qualitative degli obiettivi:
 - Specificità
 - Misurabilità
 - Raggiungibilità
 - Graduabilità in fasi intermedie con indicazione delle relative scadenze.

Il possesso di tali requisiti è indispensabile per garantire in corso d'anno il monitoraggio dei risultati effettivi rispetto a quelli attesi e per consentire una concreta trasparenza a favore della Giunta in merito al grado di conseguimento degli obiettivi prioritari.

Sezione B: relativa alle attività gestionali di ciascun Centro di Costo

- Attività gestionali: le indicazioni della Giunta e della Direzione generale contenute all'interno di questa sezione hanno il fine di comunicare ai responsabili di centro istruzioni operative in merito alle attività gestionali di carattere ordinario e ricorrente. Tali attività devono essere annualmente oggetto di esame al fine di includervi eventuali nuove attività che, a seguito di progetti di razionalizzazione o miglioramento, assumono carattere di stabilità. La descrizione delle attività deve essere riferita ai centri di costo dell'organizzazione e deve essere completata dall'identificazione di indicatori idonei a consentire l'apprezzamento dei profili quantitativi anche in termini di trend temporale.

Sezione C : Le indicazioni emanate da Direzione Generale e Giunta concernono le previsioni finanziarie relative alle entrate in conto capitale (da distinguersi per settore ed indicando l'importo accerabile in ogni quadrimestre) e ai progetti d'investimento che vedono il singolo settore come attuatore di progetti già approvati o come proponente di nuovi. Ai settori attuativi si chiede di indicare nelle colonne relative ai quadrimestri almeno una delle seguenti fasi che si intende realizzare nel quadrimestre stesso (1= inizio progettazione; 2 = approvazione progetto esecutivo; 3 = aggiudicazione lavori; 4 = fine lavori).



Entrate in conto capitale per settore attuativo (tabella n. 1)

Capitolo	Settore Attività	Oggetto	2000	Tempi (quadrimestri)			Informazioni utili
				I	II	III	
4589	17	Contributo Regione III° stralcio collettore di levante					
4650	17	Oneri attività estrattive					
4651	17	Oneri attività estrattive (da trasferire a Regione e Provincia)					
4941	17	Contributo TAV per interventi discarica					
Totale		Totale Risorse e Tutela Ambientale					

Progetti di investimento che il Settore dovrà attuare nell'esercizio prossimo (tabella n. 2)

Politica	Programma	Progetto	Descrizione Settore proponente	Descrizione progetto	Previsto 2000	Tempi (quadrimestri)			Capitolo	Priorità	Inform. utili
						I	II	III			
12	20	156	Risorse e Tutela Ambientale	Sostituzione/adeguamento caldaie comunali con generatori a condensazione	2			24950	6	Imp. Lire XXX	

Progetti di investimento proposti dal Settore (tabella n. 3)

Politica	Programma	Progetto	Descrizione Settore attuativo	Descrizione progetto	Previsto 2000
12	20	153	Patrimonio	Acquisizione aree necessarie per la realizzazione della viabilità del polo estrattivo 5.1	

3.3.2 Il processo di elaborazione del PEG

L'adozione di modelli di direzione per obiettivi implica che la definizione delle previsioni di spesa contenute nel bilancio, sia pure nella prospettiva di metodologie di controllo coerenti con la natura autorizzatoria del bilancio stesso e della contabilità finanziaria, non possa realizzarsi precedentemente e, quindi, prescindere dalla statuizione degli obiettivi gestionali.

Si è già più volte notato come, mentre secondo una prospettiva formale l'approvazione del PEG segue quella del bilancio di previsione, se osservato nei suoi aspetti concreti la formulazione del PEG-budget precede la stesura del bilancio per poi svilupparsi parallelamente alla fase di

approvazione di quest'ultimo in sede di dibattito consiliare.

L'affermazione di logiche di programmazione/budgeting impone infatti il contestuale abbandono del metodo storico/incrementale (o, in tempi di contenimento della spesa pubblica, storico...decrementale!) ponendo invece al centro della formulazione di programmi e progetti, le attività e gli obiettivi ai quali si intende dare attuazione unitamente alle risorse ritenute necessarie.

Collocando la problematica nella prospettiva più ampia della programmazione per obiettivi, appare chiaro che la distinzione legislativa di compiti e responsabilità tra sfera politica da una parte e sfera amministrativa dall'altra, non deve in alcun caso risolversi nella separazione e nell'incomunicabilità dei due ruoli. Se l'elaborazione delle politiche, di competenza della giunta, non può prescindere da valutazioni tecniche, allo stesso modo la definizione di attività ed obiettivi di natura operativa ha nel rispetto delle politiche e degli indirizzi generali di governo un obbligatorio vincolo cui conformarsi.

Il riconoscimento di una funzione di programmazione finanziaria a breve termine al bilancio di previsione e l'inserimento di questo documento all'interno del complessivo sistema di pianificazione, programmazione e controllo rendono la predisposizione del bilancio una procedura complessa. La sua elaborazione deve infatti tener conto di variabili, coordinarsi con la predisposizione di documenti e rispettare vincoli di vario tipo. Gli elementi di maggiore difficoltà impliciti nel ricorso a logiche di *performance based budgeting* (programmazione basata sui risultati) consistono proprio nel coordinamento delle attività di stesura del PEG con quelle relative alle altre componenti del sistema.

Tra gli aspetti di maggiore importanza è l'omogeneità, sostanziale e contabile, tra PEG e documenti di programmazione a medio-lungo termine. Le previsioni annuali di spesa e di entrata, esposte con maggiore analiticità nel PEG, debbono cioè essere coerenti con le linee programmatiche relative alle azioni e ai progetti da realizzare nel corso del mandato, con gli indirizzi strategico-operativi esposti nella RPP e con gli indirizzi della Giunta. Più scontato è il collegamento contabile con il bilancio di previsione pluriennale, vista la coincidenza quantitativa e temporale delle previsioni finanziarie del primo anno di riferimento con le previsioni del bilancio annuale e, quindi, del PEG. La coerenza cui ci si riferisce è da intendersi non semplicemente in senso formale, come leggibilità secondo le stesse "dimensioni" e "quadratura contabile", ma in termini sostanziali. Ciò che conta è la capacità di far emergere con chiarezza nei documenti in discorso la continuità della relazione mezzo – fine: le previsioni di spesa proposte e accolte debbono essere espressione delle risorse ritenute necessarie al raggiungimento degli obiettivi gestionali, che a loro volta si pongono in posizione intermedia e strumentale rispetto agli obiettivi di medio termine ed, infine, alla realizzazione delle politiche adottate dall'organo esecutivo.



Esperienza 15 - L'attribuzione della funzione di direzione generale alla conferenza dei dirigenti nel Comune di Faenza

Individuare all'interno dell'amministrazione una figura cui affidare il ruolo di coordinamento del processo che conduce alla formulazione del PEG è certamente opportuno e condivisibile. Riteniamo che si sia di fronte a una buona prassi quando l'APTL, prima di formalizzare tale individuazione, analizza le modalità con cui il ruolo di "attivatore-facilitatore" viene svolto, ai fini di valutare se ed in quale misura le scelte adottate influiscono concretamente sulla "qualità" dei processi di budgeting. Nel vasto panorama dei Comuni e delle Province italiane, un approccio "alternativo" a quello più frequentemente riscontrato è quello del Comune di Faenza.

Con una macrostruttura articolata su 10 settori e 37 servizi, la caratteristica del Comune di Faenza è l'assenza della figura del direttore generale e l'affidamento della corrispondente funzione, compresa la responsabilità di coordinare le attività di formulazione del PEG, alla Conferenza dei Dirigenti, composta dai dirigenti capi di Settore.

In termini più ampi, il processo che conduce alla predisposizione del PEG ha dei momenti di coordinamento ed attivazione essenzialmente in riferimento al Servizio Ragioneria e alla conferenza dei dirigenti. Il primo in realtà, oltre a fornire la necessaria informativa contabile di supporto, assolve un ruolo di raccolta, consolidamento e coordinamento che si ritiene si limiti ai profili finanziari del documento intervenendo, quindi, nel processo soltanto dopo che ciascun responsabile ha definito la propria scheda di PEG e, concordandoli con il capo Settore, i suoi obiettivi.

Più significativo e interessante è il ruolo assolto dalla conferenza dei dirigenti in questa fondamentale fase di traduzione degli indirizzi dell'esecutivo in programmi: la previsione di questo momento istituzionale di incontro tra tutti i responsabili di settore può produrre notevoli benefici sotto diversi profili. La previsione di riunioni, con cadenza per lo più settimanale e posticipate di due giorni rispetto agli incontri della giunta, grazie anche alla partecipazione del segretario generale ad entrambe le tipologie di incontri, permette di recepire all'interno delle direzioni di ciascun settore gli orientamenti e le indicazioni formulate dalla giunta prima e durante lo svolgimento dell'esercizio.

Le riunioni della conferenza dei dirigenti rendono più semplice la formulazione di programmi operativi, che presentano così una più elevata continuità con le direttive della Giunta. Esse garantiscono al contempo un buon grado di unitarietà del documento di programmazione annuale nel suo complesso, permettendo, sia in fase preventiva che in corso d'esercizio, la costante verifica ed il progressivo miglioramento del grado di coordinamento tra i diversi programmi che lo compongono. Quest'ultimo aspetto è di assoluto rilievo per l'implementazione dei progetti che si caratterizzano per trasversalità e intersettorialità.

Significative a tal proposito sono le disposizioni del regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi in merito al compito della conferenza di esprimere pareri e proposte all'Amministrazione sull'impostazione del Bilancio preventivo e sugli atti di programmazione.



Documentazione operativa

Comune di Faenza - Estratto dal Regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi

CAPO III - La dirigenza e gli organi di gestione

Art. 9 - La Conferenza dei Dirigenti

La Conferenza dei Dirigenti è composta dai Dirigenti Capi Settore e, eccezionalmente, da soggetti ai quali siano state conferite, con decreto del Sindaco, particolari funzioni gestionali ed è presieduta dal Segretario Generale.

La Conferenza dei Dirigenti, nel rispetto delle direttive impartite dagli organi di amministrazione, svolge funzioni di direzione generale.

Risponde al Sindaco e alla Giunta del proprio operato relazionando periodicamente agli stessi sull'andamento della propria attività.

La Conferenza dei Dirigenti esprime pareri e proposte all'Amministrazione sull'impostazione dei

Bilancio Preventivo e sugli atti di programmazione, dirime gli eventuali conflitti insorti tra i Dirigenti e all'interno della struttura. Alla Conferenza dei Dirigenti competono inoltre le verifiche inerenti al servizio ispettivo, costituito ai sensi dell'art. 1, comma 62 della legge 662/96.

La Conferenza dei Dirigenti è validamente costituita con la presenza della metà più uno dei suoi componenti ed i provvedimenti di competenza sono adottati a maggioranza semplice.

Art 10 - Funzioni di direzione generale

Le funzioni di direzione generale svolte dalla Conferenza dei Dirigenti definiscono le linee operative di gestione, adottando tutte le iniziative e gli atti necessari per favorire l'integrazione e il coordinamento della funzione dirigenziale, dell'attività di pianificazione e di programmazione e assumono direttive generali di ordine gestionale.

Nella sua funzione di direzione generale la Conferenza dei Dirigenti sovrintende all'attuazione da parte dei Dirigenti dei piani di attività del Comune e al raggiungimento degli obiettivi in essi stabiliti e si fa carico dell'unitarietà e coerenza dell'azione dei Dirigenti.

Per quanto attiene i processi di pianificazione, rispetto agli indirizzi e agli obiettivi stabiliti dagli Organi di Governo, la Conferenza dei dirigenti cura:

1. il miglioramento dell'efficienza e dell'efficacia dei servizi e delle attività gestite in economia dal Comune;
2. l'introduzione dei sistemi di pianificazione per il raggiungimento degli obiettivi indicati e per favorire la responsabilizzazione dei Dirigenti ed il processo della loro riqualificazione professionale in ambito gestionale;
3. il supporto agli organi istituzionali e di governo nella fase di definizione dei piani strategici del Comune, nella valutazione della congruenza tra gli obiettivi e le risorse, nella valutazione dell'impatto delle linee strategiche definite sulla struttura interna;
4. il coordinamento dell'impostazione e della realizzazione dei progetti speciali coinvolgenti più strutture o settori;
5. sovrintende all'attuazione complessiva dei piani di attività del Comune, nel rispetto dell'economicità e dell'ottenimento del risultato, garantendone la congruenza attraverso il coordinamento delle strategie dei progetti intersettoriali e proponendo gli eventuali correttivi.

Art. 11 - I Dirigenti Capi Settore

Al personale incaricato delle funzioni dirigenziali al quale sia stata affidata, con decreto del Sindaco, la direzione del Settore, competono, oltre alle funzioni elencate nel precedente articolo, anche quelle di seguito precisate:

- coordinano le attività dei Responsabili dei Servizi individuati ai sensi di Legge e dei Regolamenti, in conformità della vigente disciplina contrattuale al fine di verificarne la congruità in relazione agli obiettivi assegnati al Settore e al Servizio.
- assumono le opportune iniziative per favorire l'integrazione tra le diverse strutture organizzative dell'Ente, il miglioramento del clima aziendale e l'adattamento al contesto di intervento operativo.

Art. 12 - Il Segretario Generale

Il Segretario Generale esercita compiti di collaborazione e funzioni di consulenza e assistenza giuridico amministrativa in ordine alla conformità dell'azione amministrativa alle Leggi; allo Statuto e ai Regolamenti. Il Segretario Generale, oltre alle funzioni indicate nello Statuto e nei Regolamenti Comunali, presiede alle seguenti attività organizzative:

- convoca e coordina la Conferenza dei Dirigenti e adotta i relativi provvedimenti, sovrintende allo svolgimento delle funzioni dei Dirigenti e ne coordina l'attività;
- presiede e coordina il servizio ispettivo, costituito ai sensi dell'art. 1, comma 62 della legge 662/96, le cui competenze sono esercitate dalla Conferenza dei Dirigenti;
- partecipa con funzioni consultive, referenti e di assistenza alle riunioni del Consiglio e della

Giunta e ne cura la verbalizzazione;

- può rogare tutti i contratti nei quali l'Ente è parte e autenticare scritture private e atti unilaterali nell'interesse dell'Ente;
- adotta gli atti e i provvedimenti a rilevanza esterna che non siano riservati agli organi elettivi o ai Dirigenti;
- esercita ogni altra funzione attribuitagli dalla legge, dallo Statuto, dai Regolamenti o conferitagli dal Sindaco, anche di natura dirigenziale e di gestione.

In particolare il Segretario nell'esercizio delle sue funzioni, opera affinché l'attività di governo e di gestione dell'Ente sia conforme al principio di legittimità.

Tempi, metodologie, attori chiave

Come già chiarito in precedenza, il dettato del comma 1 dell'art. 169 del TUEL, che stabilisce che l'organo esecutivo definisce il PEG «sulla base del bilancio di previsione annuale deliberato dal consiglio» attiene alle competenze dei due organi politici e non vuole essere una prescrizione metodologica o temporale. È ormai del tutto pacifico ed acquisito, sia nella prassi che nelle norme regolamentari, che entrambi i documenti programmatori annuali sono il frutto “congiunto”, ad un diverso livello di analiticità e perseguendo finalità solo in parte sovrappoventisi, di un processo complesso che prende avvio con largo anticipo rispetto alla approvazione formale. Volendo semplificare e facendo riferimento ai soli documenti “obbligatori” di programmazione, un'impostazione corretta potrebbe essere quella dell'assunzione della proposta provvisoria di PEG nel processo di redazione della RPP e dei bilanci di previsione. Il requisito fondamentale è che l'analisi necessaria alla traduzione degli obiettivi stabiliti in sede di programmazione in piani, progetti, attività e risultati, e la loro articolazione all'interno della struttura organizzativa, siano antecedenti la redazione del bilancio di previsione, in modo che i vari documenti siano coerenti e frutto di un unico processo, anche se elaborati a livelli di dettaglio diversi e con il concorso di differenti organi e livelli organizzativi.

Viceversa, un'assegnazione della spesa in bilancio avulsa dalla logica programmatoria si ripercuoterebbe poi a cascata sul PEG redatto successivamente, vincolandolo strettamente e rendendolo uno strumento di analisi e programmazione solo nominale, essendo le scelte più rilevanti già state prese e formalizzate nel bilancio di previsione annuale.

In ogni caso, perché il PEG concretizzi un sistema di delega delle responsabilità gestionali sui risultati, è necessario che esso sia coerente con le premesse politiche e strategiche, selezioni gli obiettivi concretamente perseguibili in considerazione delle risorse disponibili e/o attivabili, motivi i responsabili al perseguimento degli obiettivi gestionali. Appare evidente che la definizione e sottoscrizione degli obiettivi gestionali, degli indicatori per la loro misurazione e delle risorse che saranno utilizzate è articolata in diversi livelli, concerne differenti oggetti e coinvolge diversi attori.

A prescindere dall'enfasi su un clima organizzativo di tipo “partecipativo”, il coinvolgimento dei diversi attori – ciascuno portatore di un diverso bagaglio di conoscenze sull'ambiente sociale, sul “funziona-

mento” dell’APTL, sugli aspetti “politici”, tecnici ed operativi, ma anche di esponente di diversi “interessi” e visuali di cui tener conto – è un aspetto fondamentale e può ottenersi solo attraverso un processo che preveda diversi passaggi o “reiterazioni” e la negoziazione delle variabili (obiettivi, risorse, indicatori o misurazioni) viste in precedenza.

Un primo livello di negoziazione potrà essere quello tra assessori, che dovranno confrontare le priorità individuate nei propri ambiti di riferimento, tenendo conto del quadro strategico d’insieme formulato dal Sindaco e dalla Giunta nel suo complesso. Si avranno poi ambiti di negoziazione tra singoli dirigenti ed assessori di riferimento, così come tra dirigenti e direzione generale: il processo negoziale condurrà alla traduzione delle finalità strategiche in obiettivi gestionali, a chiarire problemi di interdipendenza organizzativa ed a definire in termini metodologicamente omogenei i contenuti della responsabilità dirigenziali. Il ruolo del direttore generale può essere rilevante per definire obiettivi e priorità delle unità organizzative di staff ed ausiliarie o trasversali, oltre che presidiare la visione complessiva della gestione dell’APTL. Di non minore importanza è la negoziazione “orizzontale” tra dirigenti di differenti CdR, che dovrà principalmente tendere a definire le condizioni di “reciprocità” nelle attività che richiedono scambi di flussi informativi o di prestazioni, il succedersi della competenza di più centri nella realizzazione degli obiettivi o, in genere, collaborazione.

La condivisione del processo con cui vengono assegnati gli obiettivi gestionali e parallelamente le risorse, entrambi assegnati dal PEG, concretizzerà così il “nuovo” rapporto di collaborazione tra «politici» e «dirigenti» (o, meglio, responsabili dei servizi). Questi ultimi forniranno il proprio apporto non per concorrere ad individuare la scelta ed il contenuto dei singoli obiettivi (di competenza politica), ma per elaborare le soluzioni alternative possibili, fornire elementi per la valutazione e comparazione delle stesse e, specialmente, per quantificare il fabbisogno finanziario e l’effetto economico di ogni progetto e attività introdotti nella programmazione.

Solo un processo di costruzione del PEG partecipato conduce ad un programma operativo condiviso da chi deve realizzarlo; la condivisione del programma operativo facilita la verifica del raggiungimento dei risultati e, conseguentemente, la valutazione dell’operato dei responsabili dei servizi, anche in riferimento ai trattamenti economici accessori legati alla realizzazione degli obiettivi di produttività, introdotti dal D.Lgs. 3/2/1993, n. 29 (principi ora contenuti nel D.Lgs. 165/01) e recepiti nella contrattazione collettiva.

Il fatto che il processo di elaborazione richieda la partecipazione e collaborazione dei vari soggetti prima considerati, non esclude che essi siano portatori di interessi, almeno in parte, confliggenti, tanto che si è parlato di “negoziato”. Questo aspetto, che ha portato taluni Autori a parlare di «conflitto fisiologico», non è stato esplicitamente considerato dal legislatore.

Nella definizione degli obiettivi è sicuramente possibile che nascano dei contrasti tra Giunta e responsabili dei servizi, tanto più se si pensa che anche sul conseguimento degli obiettivi i responsabili dei

servizi sono valutati. Mentre durante l'esercizio è possibile, per i responsabili dei servizi, avviare una procedura di modifica del PEG, che riguardi però le sole dotazioni, sulla quale la Giunta deve obbligatoriamente esprimersi, rimane completamente aperto il problema di un mancato accordo sugli obiettivi di gestione stabiliti all'inizio dell'esercizio. A questo proposito, infatti, non sono previsti strumenti specifici attraverso i quali i responsabili dei centri possano manifestare le proprie perplessità sulla definizione degli obiettivi. Forse un tentativo di regolamentare questa problematica è possibile solamente proponendo una particolare normazione nel regolamento di contabilità.



Approfondimenti

Alcuni strumenti di ausilio nell'elaborazione e nella "costruzione" del PEG sono considerati, ad esempio, in:

S. Bassani, G. Cossiga, *Strumenti e tecniche di pianificazione e di gestione*, "La finanza locale", n. 3 (1° parte) e n. 4 (2° parte), 2000.

Farneti G., *PEG: difficoltà da superare, errori da evitare*, "Azienditalia", anno IV, n. 10, 1997.

Sulle fasi nelle quali si svolge il processo di elaborazione del PEG e sul coinvolgimento in esse dei diversi attori si possono consultare, tra gli altri:

E. Anessi Pessina, L. Caccia, *Il disallineamento tra documenti contabili, struttura organizzativa e sistemi di gestione negli enti Locali*, in E. Caperchione, F. Pezzani (a cura di) *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 2000.

E. Zuffada, *Il piano esecutivo di gestione negli enti locali: aspetti metodologici ed implicazioni organizzative*, "Azienda Pubblica", n. 1/2, 1999.

In sostanza, la logica corretta di formulazione dovrebbe avvicinarsi, nei limiti del possibile, a quella del processo di redazione del budget e, quindi, con una logica di interazione reiterata in cui i dirigenti sono coinvolti in prima persona nella fase di redazione della proposta, in base alle indicazioni provenienti dal vertice politico. Le proposte da questi elaborate, verificatane la compatibilità con gli obiettivi ed i programmi stabiliti dagli organi di indirizzo politico e le risorse disponibili, in particolare di quelle finanziarie, costituiscono poi la base per la successiva elaborazione e deliberazione dei documenti di bilancio e del PEG "definitivo".

A titolo esemplificativo, dal punto di vista logico-temporale, il processo di formulazione del PEG potrebbe svilupparsi all'interno del seguente percorso:



Esempio 6

Schematizzazione del processo di formulazione del PEG

- Definizione degli indirizzi strategici di medio termine e delle priorità per l'esercizio successivo a quello in corso
- Predisposizione schede di PEG e delle relative indicazioni metodologiche per la loro compilazione
- Raccolta e primo consolidamento delle schede di PEG
- Prima formulazione delle previsioni finanziarie – (1° bozza di bilancio di previsione)
- Negoziazione

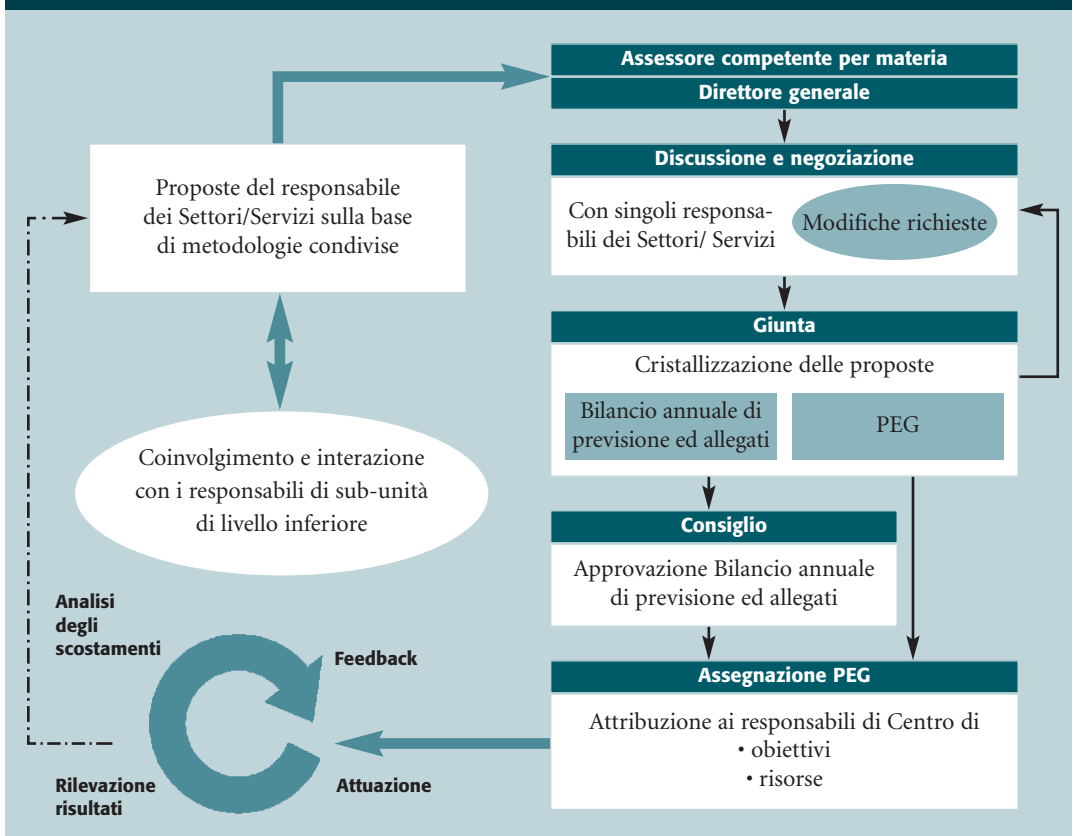
- Rimodulazione (eventuale) della proposta di PEG e delle corrispondenti previsioni finanziarie
- Proposta di bilancio di previsione
- Dibattito ed approvazione del Bilancio da parte del Consiglio
- Rettifica (eventuale) e delibera di PEG

Una prima evidente implicazione di questa metodologia è l'opportunità di definire un calendario che sincronizzi l'iter di formazione del PEG e quello del bilancio all'interno di un unico processo. Nel fare ciò, è bene che siano tenute nel debito conto tre esigenze fondamentali:

- 1) il profilo negoziale del processo deve essere in grado di coniugare logiche impositivo-gerarchiche o top-down, tipiche dell'aspetto autorizzatorio della contabilità pubblica, con percorsi bottom-up, tipici della programmazione operativa (che fa tesoro dell'esperienza);
- 2) il coinvolgimento attivo della sfera esecutiva ed amministrativa dell'APTL;
- 3) il consolidamento di una relazione strumentale tra risorse assegnate a ciascun CdR e le responsabilità operative (di risultato) a questo assegnate.

Nella figura 6 è rappresentato in modo dinamico il processo di formazione del PEG, con riferimento agli attori coinvolti nelle diverse fasi.

Figura 6 - Il cammino del PEG: l'iter di formazione ed attribuzione del PEG



Nelle pagine che seguono riportiamo, a titolo d'esempio, la "comunicazione del calendario attività per la predisposizione del bilancio di previsione e PEG 2001" inoltrata dal Direttore generale del Comune di Mirandola (MO) agli Assessori comunali, ai dirigenti e ai responsabili dei Servizi/uffici.

Come si evince dalla lettura del documento, il processo di formulazione si sviluppa nell'ultimo quadrimestre dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce ed ha il suo momento d'avvio nella riunione della conferenza dei servizi che prevede la partecipazione dell'amministrazione comunale.

Pur riconoscendo che un'eccessiva formalizzazione di tali aspetti deve essere evitata, si ritiene che la preventiva definizione dei tempi e la chiara esplicitazione dei soggetti coinvolti possa favorire, particolarmente in contesti dove modelli di programmazione aziendale non sono consolidati, una più efficace affermazione di modelli di programmazione aziendale.

L'elaborazione e la comunicazione degli indirizzi generali di bilancio da parte dell'amministrazione comunale e della direzione generale rappresenta l'input per la predisposizione delle schede di PEG da parte di dirigenti/responsabili di uffici e servizi.

Le richieste finanziarie, collegate ai programmi operativi che s'intendono implementare e agli obiettivi gestionali che si vogliono raggiungere, conducono alla stesura di una prima bozza di bilancio. Il consolidamento del fabbisogno di risorse necessarie conduce alla stesura di una prima ipotesi di bilancio di previsione sulla base della quale si innesta il dibattito consiliare. Da questo momento in poi, iter di approvazione del bilancio e costruzione del piano esecutivo procedono in parallelo, condizionandosi reciprocamente in funzione di priorità politiche, finalità strategiche, vincoli tecnici e disponibilità effettive di risorse.

Consapevoli che la frequente insufficienza delle risorse può imporre "tagli" e comportare, conseguentemente, l'impossibilità di accogliere le richieste di ciascun CdR, è fondamentale che, a fronte di interventi di "correzione" di alcune parti del PEG, la relazione mezzo-fine che correla tendenzialmente risorse ed obiettivi sia mantenuta, che la limitazione delle risorse sia congiunta alla revisione o, nei casi più drastici, all'eliminazione dell'obiettivo. È evidente che è privo di qualsiasi fondamento logico mantenere gli obiettivi originariamente negoziati se non si avranno risorse necessarie all'attuazione di programmi e progetti finalizzati al loro raggiungimento. In primo luogo, in termini globali, si verrebbe a misurare la performance dell'ente in riferimento ad un sistema di obiettivi che assumerebbero caratteri utopistici per la materiale impossibilità di attuarli. In secondo luogo, qualora siano stati introdotti momenti di collegamento diretto tra sistema premiante e obiettivi di PEG, dirigenti e dipendenti sarebbero già in via preventiva penalizzati per dover essere valutati sulla base di obiettivi che non sono calibrati alle risorse loro affidate.

Mantenere un "rapporto dialettico" tra i due documenti è essenziale durante tutto il corso della gestione poiché il monitoraggio costante del grado di attuazione del PEG conduce all'individuazione di scosta-

menti le cui cause, opportunamente indagate e riconducibili a fattori esogeni od endogeni, possono esigere non soltanto una ricalibratura del documento ma anche una revisione degli stanziamenti interni al bilancio di previsione.



Documentazione operativa - Comune di Mirandola - Comunicazione calendario attività per la predisposizione del Bilancio di Previsione e del PEG 2001



Comune di Mirandola
Provincia di Modena



Il Segretario e Direttore Generale

Ai Dirigenti
Ai Responsabili dei Servizi/Uffici
e p.c. Al Sindaco
Agli Assessori Comunali
SEDE

Oggetto: Comunicazione calendario attività per la predisposizione del Bilancio di Previsione e del PEG 2001.


Si comunica che le attività per la predisposizione del bilancio di previsione dell'anno 2001 e del relativo PEG si svolgeranno secondo il seguente calendario, concordato con l'Amministrazione Comunale:

- Riunione della Conferenza dei Servizi per l'illustrazione della metodologia per la definizione delle previsioni di bilancio e per l'elaborazione del PEG. Entro il 6 settembre
Alla riunione parteciperà l'Amministrazione Comunale per un primo confronto sugli indirizzi generali di bilancio.
- Comunicazione indirizzi dell'Amministrazione Comunale e della Direzione Generale. Entro l'11 settembre
- Compilazione, da parte dei Dirigenti e Responsabili dei C.d.R., delle schede PEG relative alle proposte finanziarie, ai programmi operativi e agli obiettivi gestionali. Entro il 30 settembre
- Predisposizione prima bozza di bilancio a cura della Ragioneria. Entro il 9 ottobre
- Fase dei confronto e negoziazione con la Giunta Comunale. Dal 10 al 20 ottobre
- Redazione schema di bilancio e di PEG a cura della Ragioneria e del Servizio Controllo Interno. Dal 21 ottobre al 6 novembre
- Presentazione dello schema di bilancio al Consiglio Comunale. Entro il 20 novembre
- Approvazione del bilancio da parte del Consiglio Comunale. Entro il 21 dicembre
- Approvazione P.E.G. da parte della Giunta Comunale. Entro il 29 dicembre

Mirandola, 11 agosto 2000

Nelle fasi di definizione degli indirizzi e dell'elaborazione delle proposte finanziarie e degli obiettivi è di estrema importanza promuovere e sviluppare un adeguato rapporto-confronto tra dirigenti, responsabili dei CdR e assessori competenti.

A tal fine si riporta, qui di seguito, l'elenco dei Centri di Responsabilità e la loro aggregazione per singolo Assessorato:

 Esempio 7 Elenco Centri di Responsabilità e loro aggregazione per singolo Assessorato					
Sindaco/Assessore	Centri di responsabilità e Unità Operative				
	Settore	C. d. R.	Denominazione	Responsabile C. d. R.	Responsabile U. O.
Sindaco	Staff	SP	Staff e Segreteria del Sindaco	Bianchi F.	
	1°	SG	Segreteria Generale	Verdi S.	
	5°	SP	Polizia Municipale	Rossi L.	
	1°	AP	Personale	Gialli S.	
	1°	SD	Servizi Demografici/URP	Neri D.	C. Rosa
	1°	SD	URP	Neri D.	
	1°	IF	Informacittà	Castani S.	
	2°	CI	Controllo Interno	Bigi P.	
Assessore al Bilancio e Lavori	1°	UC	Contratti e Provveditorato	Chiari G.	
	2°	RG	Ragioneria, Economato	Scuri R.	
	2°	RG	Investimenti (RI)	Scuri R.	M. Fulvi
	2°	TB	Tributi	Bigi P.	
	3°	LP	Lavori Pubblici	Bai A.	
	3°	LP	Manutenzioni/automezzi (UA)	Bai A.	P. Celesti
	3°	UR	Patrimonio (PA)	Mori R.	S. Glauchi
Assessore agli Interventi Economici	5°	IE	Interventi Economici	Fucsia M.	
	3°	OF	Onoranze Funebri	Sauri F.	
	2°	CD	CED	Flavi C.	
Assessore all'Urbanistica ed Edilizia	3°	UR	Urbanistica, Edilizia	Mori R.	
	3°	UR	Casa (CA)	Mori R.	A. Aurati
	3°	UR	Sportello unico attiv. produttive	Mori R.	M. Porpora
Assessore ai Servizi Sociali	4°		Servizi Sociali	Sauri V.	
Assessore alla Cultura ed Istruzione	4°	CU	Cultura	Balzani G.	
	4°	PI	Pubblica Istruzione	Sauri V.	
	Staff	FP	Formazione Professionale	Aranci N.	
	4°	PI	Scuola di musica	Sauri V.	M. Viola
	4°	BB	Biblioteca ed Archivio	Azzurri C.	
Assessore all'Ambiente, Sport e Tempo libero	3°	UR	Ambiente (AM)	Mori R.	M. Ciclamino
	4°	CU	Sport, Tempo libero e Politiche giovanili	Bruni G.	

3.3.3 Strumenti di supporto per l'elaborazione

Le modalità di redazione della proposta di PEG non sono un aspetto banale o irrilevante del processo di elaborazione solo perché possono “non comparire” nel documento finale. Al contrario, contribuiscono alla completezza delle informazioni raccolte ed al consapevole coinvolgimento dei soggetti coinvolti.

Un primo passo potrebbe consistere nella predisposizione di una proposta metodologica e di una formulazione, anche in via sperimentale, di supporti modulari predisposti all'uso dal servizio finanziario o dal servizio CdG, che contengano i principali elementi da considerare nella programmazione (dotazioni esistenti di personale, mezzi, etc.;

tipologia e volumi di attività svolte; ipotesi di programmi ed attività da realizzarsi, etc.).

Lo scopo dei moduli o schede è dare ai dirigenti delle unità organizzative di vertice la possibilità di elaborare secondo un metodo ed una forma di presentazione comuni le loro proposte settoriali, in relazione alle attività programmate nelle loro unità ed ai conseguenti fabbisogni emergenti. La proposta settoriale dovrebbe essere il frutto di un'interazione con le sub-unità di livello inferiore, e sarebbe opportuno perciò suscitare un livello adeguato di partecipazione. Potrà poi essere il servizio finanziario, ad esempio, a trasmettere al direttore generale e all'assessore competente per materia le proposte inerenti i vari documenti di bilancio, tra i quali anche la proposta di PEG, che costituiranno i materiali di base per la formazione dei bilanci

Un aspetto importante è la capacità di procedere nella traduzione ed articolazione all'interno della struttura organizzativa dei contenuti della programmazione, verificando in dettaglio la coerenza tra obiettivi assegnati a diversi CdR, ricercandone l'esplicitazione in opportuni indicatori di efficacia ed efficienza e specificando le responsabilità in termini di acquisizione ed utilizzo delle risorse, senza sovrapposizioni o zone "scoperte".

Se la costruzione del PEG è stata condivisa e negoziata anche all'interno dei CdR, esso può costituire la base per un efficace processo di articolazione degli obiettivi gestionali da parte dei dirigenti ai responsabili delle sub unità organizzative.

Per la sua delicatezza, questa fase deve essere condotta utilizzando una metodologia analitica appropriata, in grado di massimizzare l'accettazione delle sue risultanze, che costituiranno la base per il controllo esercitato autonomamente dal dirigente sulla gestione nella sua unità, e la valutazione dei suoi subordinati.

Inoltre, anche in relazione alla previsione dell'art. 177 del TUEL, l'esplicitazione, secondo una chiara metodologia, delle ipotesi sottostanti le previsioni accolte nel PEG, può per il dirigente costituire la base per proporre la modifica della dotazione assegnata, qualora la situazione di riferimento subisca un mutamento. Se le previsioni non fossero il frutto di un "modello" che collega chiaramente risorse, attività, condizioni di partenza ed altre variabili "esterne", agli obiettivi ed, infine, ai risultati, sarebbe arduo non solo motivare una differente richiesta di assegnazione di risorse, ma anche coordinare la modifica con la restante attività dell'APTL.



Esperienza 16

La struttura della scheda PEG del Comune di Mirandola

Il processo di *budgeting* adottato dal Comune di Mirandola si basa sulla presentazione di due documenti fondamentali:

- **il piano d'impiego delle risorse umane**
- **la scheda di PEG**

Soffermandoci su quest'ultima, è opportuno chiarire che, ai fini dell'assegnazione delle risorse e dei corrispondenti obiettivi, il CdR assunto come riferimento è il servizio ovvero l'unità organizzativa

interna al settore. La scheda, a firma del capo Servizio/ufficio oltre che del Capo settore, ha una struttura articolata in più moduli ed è impiegata sia in fase di preparazione del PEG sia in quella di verifica intermedia e ad esercizio concluso. Sono pertanto presenti colonne che accolgono valori soltanto successivamente all'esecuzione del monitoraggio periodico.

- La sezione denominata *Indirizzi dell'Amministrazione* riepiloga gli indirizzi generali dell'amministrazione con riferimento al triennio che avrà inizio con l'esercizio cui la scheda di PEG si riferisce. Sono inoltre definiti gli indirizzi specifici del CdR considerato e gli obiettivi strategici o prioritari eventualmente assegnati allo stesso ambito organizzativo.
- La sezione *Attività ed Indicatori* ha la funzione di individuare le attività ordinarie del CdR integrate e revisionate, di esercizio in esercizio, con quelle nuove che, introdotte a seguito di iniziative specifiche e/o progetti di miglioramento, hanno acquisito carattere di stabilità. Al fine di garantire un'adeguata informativa sul volume di "produzione" ordinaria annualmente sviluppato dal CdR, la sezione si completa con l'individuazione di alcuni indicatori di efficacia ed efficienza per ciascuno dei quali si specifica l'unità di misura, il valore storico nel biennio precedente a quello cui il PEG si riferisce, il valore standard (se definito), quello atteso e quello effettivamente realizzato. Nel caso in cui un CdR sia responsabile di attività complesse e diverse, la scheda individua per ciascuna linea di attività omogenee uno specifico centro di costo. Ad esempio, l'attività condotta dal CdR "Contratti e provveditorato" si articola per le finalità anzidette in 2 centri: il centro di costo "Contratti" ed il centro di costo "provveditorato".
- La sezione *Obiettivi* si compone di un numero di schede pari al numero di obiettivi assegnati al CdR. Ciascuna scheda obiettivo (riprodotta nella pagina seguente) comprende l'indicazione de:
 - a) l'oggetto dell'obiettivo;
 - b) la descrizione;
 - c) le finalità specifiche ottenibili dal raggiungimento dell'obiettivo;
 - d) le giornate di lavoro complessive previste;
 - e) gli indicatori di risultato utilizzati per il monitoraggio;
 - f) l'importo e il capitolo della spesa/entrata prevista;
 - g) la data prevista per la realizzazione dell'obiettivo;
 - h) le condizioni operative ed i tempi garantiti da tutti gli altri CdR il cui contributo è richiesto per il conseguimento dell'obiettivo;



Documentazione operativa
Scheda Obiettivi del Comune di Mirandola

Obiettivi gestionali rilevanti e di miglioramento PEG 2001

C.D.R.Sett.....

N. Obiett.	OBIETTIVO	DATA prevista per la realizzazione dell'obiettivo	CONDIZIONI E TEMPI GARANTITI DA ALTRI CDR (sottoscr. del Dirig. interes.)
1	Oggetto: Descrizione: Finalità: Giornate lavorative complessive previste: Indicatori di risultato (misurabili e/o riscontrabili): Spesa prevista: Importo..... Capitolo..... Entrata prevista: Importo..... Capitolo.....		CdR coinvolto: Condizioni e tempi: Firma del Dirigente

Eventuali condizioni ritenute fondamentali per il raggiungimento degli obiettivi

- i) il responsabile dell'obiettivo nonché l'anagrafica, la categoria e l'apporto quali-quantitativo (al momento specificato solo a consuntivo) relativo a tutti gli altri dipendenti che dovranno contribuire operativamente al raggiungimento dei risultati attesi, compreso il personale di altri CdR eventualmente coinvolto;
- l) il peso assegnato all'obiettivo dal Nucleo di Valutazione se si tratta di obiettivi rilevanti anche ai fini della misurazione della performance per il riconoscimento di incentivi di natura economica a dirigenti e dipendenti;
- m) le colonne per il confronto obiettivo-risultati effettivi conseguiti e la specificazione della percentuale di parziale raggiungimento;
- n) la specificazione di eventuali condizioni ritenute fondamentali per il raggiungimento degli obiettivi.

In riferimento alla sezione contabile del PEG, la proposta si compone di 4 schede che hanno una struttura analoga: entrata corrente, spesa corrente, entrata in conto capitale e spesa in conto capitale. Gli aspetti che meritano di essere evidenziati sono rappresentati dalla scelta di visualizzare per ciascun capitolo/articolo di spesa (ed entrata) ed in 4 colonne distinte:

- l'ammontare di risorse finanziarie richieste dal Responsabile per raggiungere l'obiettivo;
- l'ammontare di risorse finanziarie effettivamente assegnate al Responsabile, come risultato del processo di negoziazione degli obiettivi e delle risorse;
- le eventuali variazioni subite durante l'anno dalle risorse finanziarie originariamente assegnate;
- l'ammontare di risorse finanziarie effettivamente utilizzate dal Responsabile, rilevate a consuntivo. Pur nella sua semplicità, questa scelta, oltre ad essere espressione della volontà di mantenere traccia contabile del processo di negoziazione tra giunta e dirigenti, rivela la consapevolezza della logica mezzo-fine che unisce nel budget le risorse (finanziarie e non) e i traguardi gestionali che per mezzo di queste si ritiene di poter conseguire. Tale relazione deve ritenersi fondamentale ogni qualvolta si abbia la necessità di misurare la performance della singola struttura, sia nell'ottica del controllo di gestione sia in quella della valutazione e dell'incentivazione economica dei responsabili di centro.

Il programma operativo ha la funzione di soffermarsi sulle voci di spesa/entrata al fine di commentare e giustificare l'importo richiesto, le previsioni per gli anni successivi, di quantificare quelle collegate direttamente a specifici obiettivi e quelle destinate alle altre attività di cui il CdR considerato è responsabile.

PERSONALE COINVOLTO (compr. person. di altri CdR event. coinvolto)			PESO OBIETTIVO (a cura del Nucleo di Valutazione)	RISULTATO E VALUTAZIONE (a cura del Dirigente)	
Cognome e nome	Categoria	% apporto individ. quali- quantitativo (a consuntivo)		TOTALE, PARZIALE, MANCATO*	% risultato parziale
Responsabile dell'obiettivo: Altri dipendenti:					

* Il risultato parziale si considera utile se la parte realizzata può essere utilmente impiegata. I progetti realizzati parzialmente, se richiesto dal dirigente, devono essere obbligatoriamente ultimati entro il termine indicato dallo stesso.



Spesa corrente PEG 2001

C.D.R.

Sett.

Resp. proc.	Titolo	CdR	E/U	Cap.	Art.	Descriz. capitolo	Consunt. 1999	Stanziam. 2000	Stanziam. 2001				Stanz. 2002		Stanz. 2003	
									Rich.	Ass.	Var.	Cons.	Rich.	Ass.	Rich.	Ass.

Programma operativo

Capitolo o gruppi di capitoli Articolo o gruppi di articoli

Descrizione della spesa

- Risorse eventualmente destinate agli obiettivi:
 Importo Obiettivo n. Oggetto obiettivo
- Risorse destinate alle rimanenti attività:

Motivi dell'eventuale crescita/riduzione della spesa nel primo anno

.....

Sviluppo della spesa negli anni successivi

(nel caso di sviluppo pari all'incremento programmato barrare la casella)

.....

Eventuali modifiche indirizzi

Eventuali modifiche Programma operativo

3.3.4 Profili formali e sostanziali della responsabilizzazione

La centralità della figura dei *responsabili dei servizi* nelle previsioni normative relative al PEG, introdotte dal D.Lgs. 77/95 e recepite dal TUEL (art. 169), non deve certo portare a concludere che il processo di delega delle responsabilità coinvolga solo questi soggetti e che l'ambito organizzativo della responsabilità possa estendersi solo in corrispondenza del *servizio*, inteso quale "reparto organizzativo" ai sensi dell'art. 165, comma 8, del TUEL.

In realtà, non solo sono ammissibili diverse alternative all'assegnazione globale delle responsabilità connesse alle attività ricomprese in un servizio ad un unico responsabile, ma spesso sono desiderabili. Volendo elencare le combinazioni più diffuse di graduazione delle responsabilità contabili (di spesa), di risultato (obiettivi assegnati) e di efficiente utilizzo delle risorse (di costo), si potrà ad esempio avere la suddivisione della responsabilità di un servizio:

- tra il responsabile del servizio ed altri soggetti posti a capo dei centri di costo o dei centri di responsabilità di livello inferiore in cui si articola il servizio stesso;
- tra il responsabile del servizio ed altri soggetti, definiti responsabili

dei procedimenti ai quali attribuire la competenza per singole attività, processi oppure parti di complessi procedimenti amministrativi²⁸;

- per i servizi *indiretti* o con carattere di trasversalità nella struttura organizzativa, tra il gestore del servizio ed i diversi responsabili dei procedimenti che ne utilizzano l'output²⁹;
- distinguendo le responsabilità di utilizzo delle risorse di bilancio (quindi sulle dotazioni umane, strumentali ed organizzative), assegnate al soggetto posto a capo del centro, da quelle relative alla gestione della spesa, attribuibile al responsabile del procedimento facente capo ad un diverso servizio (o centro), per lo più indiretto (es.: economato).

Gli esempi proposti indicano che è possibile articolare i diversi servizi in centri di responsabilità sia in ordine verticale (come centri di risultato), sia in ordine orizzontale (come centri di attività o di procedimento amministrativo). Come si è osservato in precedenza, è opportuno che le scelte tra le diverse alternative, solo in parte esemplificate, siano compiute con un atto formale, che può essere un'apposita delibera di indirizzo da parte della Giunta comunale, oppure nell'ambito della stessa deliberazione di approvazione del PEG, con apposite specificazioni.

Dalla varietà delle alternative possibili comprendiamo come l'autonomia dell'APTL in quest'ambito sia molto ampia: la finalità che si vuol perseguire, con la scelta dell'articolazione dei CdR, è quella di adattare la struttura della contabilità preventiva ed autorizzatoria alla particolare struttura organizzativa dell'Amministrazione.

Si tenga inoltre presente che l'articolazione delle responsabilità tra diversi soggetti rispecchia anche, in qualche modo, le varie fasi della gestione, dalla previsione/fissazione di obiettivi alla consuntivazione. A questo proposito, si osserva che è opportuna una precisazione della competenza anche sui momenti *formali* del processo di programmazione e controllo in questa sede rilevanti: le previsioni in sede di PEG e di bilancio, sia delle quantità fisiche che dei prezzi; la possibilità di proporre modalità diverse di svolgimento delle attività; i controlli da realizzare sulle quantità, sui prezzi, sulla qualità e più in generale sulla idoneità dei fattori produttivi a contribuire efficacemente allo svolgimento delle attività alle quali sono destinati; i *report* periodici; le proposte di variazione di bilancio e di PEG; gli assestamenti; le verifiche sullo stato di avanzamento dei programmi; le relazioni consuntive e le connesse analisi circa gli scostamenti preventivo/consuntivo e relativi commenti o proposte.

Ciò che conta di più, naturalmente, è che la responsabilità sia attribuita al soggetto che effettivamente controlla, e che quindi può prendere decisioni in merito, la singola fase o attività. Ad esempio, un obiettivo in termini di *economicità nell'acquisizione* di un fattore produttivo sarà più facilmente perseguibile dal responsabile del procedimento di acquisto³⁰. In molti casi, tuttavia, la specificazione delle responsabilità su singole fasi, attività o sotto-obiettivi richiederebbe un'eccessiva analiticità del PEG, rischiando non solo di comprometterne la leggibilità quale documento programmatico *generale* dell'APTL, ma di ingabbiare la gestione in vincoli troppo stretti, data la ineludibile natura *auto-*

28. Da non confondersi con i responsabili di procedimento definiti dalla L. 241/90.

29. I servizi *indiretti* o *trasversali* svolgono la propria attività nei confronti di utenti interni all'APTL (ad es. il servizio manutenzione, personale, ragioneria). Cfr. par. 5.2.3.

30. Per il concetto di *economicità di acquisizione* si veda il paragrafo 6.1.1 del manuale.

rizzatoria e non semplicemente *prospettica*, del documento. Ciò non vuol dire, però, che l'attribuzione delle responsabilità "parziali" resti *indeterminata*, ma solo che la determinazione avverrà in una sede diversa dal PEG. Potrebbe, ad esempio, discendere dalle attribuzioni relative alle varie posizioni organizzative (di capo ufficio, sezione, etc.) previste dal regolamento di organizzazione, così come da specifiche decretazioni o determinazioni dirigenziali che dettagliano il contenuto degli obiettivi del servizio. Si noti che l'operazione di *dettagliare* la programmazione non tanto dovrebbe *seguire* l'approvazione del PEG, quanto essere il presupposto per la costruzione delle *proposte di settore* nella fase di elaborazione della programmazione. L'approvazione da parte della Giunta, infatti, non fa *nascere* la programmazione, ma definisce le alternative lasciate aperte nella fase di proposta.

Con la riforma introdotta dalla L. 265/99 nella formulazione dell'art. 56 della L. 142/90, interamente confermata nella trasposizione della norma nell'art. 192 del TUEL, la definizione dei presupposti procedurali per la gestione dei processi di spesa che richiedono la stipulazione di contratti è stata rimessa all'autonomia dei responsabili del procedimento di spesa. Qualora queste figure non coincidano con i titolari dei centri di responsabilità, è possibile che questi stabiliscano, in particolare con riferimento alle *finalità* dei contratti, dei criteri di raccordo con gli obiettivi del CdR, che guidino la successiva emanazione delle determinazioni e siano il presupposto della valutazione di questo particolare aspetto della gestione.



Approfondimenti

Per ulteriori approfondimenti sugli aspetti, considerati in questo paragrafo, della strutturazione delle responsabilità di gestione nel Peg si possono consultare:

L. Bisio, *Il Peg nel limbo degli strumenti contabili*, "Il Sole 24 Ore del lunedì", 21 dicembre 1998.

P. Mastrogioseppe, *Il PEG e l'attribuzione di responsabilità gestionali*, "Azienda Pubblica", anno IX, n. 3, 1996.

M. Mazzoleni, *Metodologie di progettazione di PEG a confronto, sintesi della relazione presentata*, in Aa. Vv., *La gestione del Piano esecutivo ad un anno dalla sua introduzione. Atti del convegno della Provincia di Modena*, 12 maggio 1998 (dattiloscritti originali delle relazioni ufficiali), 1998.

G. Ravelli, *Il nuovo ordinamento finanziario e contabile e il piano esecutivo di gestione*, "La Finanza Locale", anno XVII, n. 2, 1997.

3.3.5 La verifica del raggiungimento degli obiettivi

Il processo di controllo, nella sua complessa articolazione e strumentazione (in parte codificate, per quanto di interesse in questa sede, nelle norme del D.Lgs. 286/99 e nell'art. 147 del TUEL) trova nelle previsioni del PEG di periodo il riferimento primario.

L'art. 197 del TUEL, pur non menzionando esplicitamente il PEG, fa riferimento alla predisposizione di «un piano dettagliato di obiettivi» che, anche qualora dovesse essere inteso come distinto dal precedente, non potrebbe che essere una sua ulteriore specificazione analitica. Una volta chiarito che gli obiettivi del CdG sono, di fatto, gli obiettivi del

PEG, non occorre un grande sforzo interpretativo per concludere che il *referto del controllo di gestione* di cui all'art. 198 del TUEL avrà ad oggetto le attività programmate con il PEG. Ancora una volta, la voluta genericità della norma lascia spazio all'autonomia dell'APTL, non solo per quanto riguarda la forma del referto, ma anche la sua coincidenza o meno con il documento, relazione, rapporto o come che sia denominato, che illustri a consuntivo l'andamento delle attività programmate con il PEG.

È indubbia infatti l'utilità di un rendiconto al PEG, da predisporre sia in termini quantitativi che analitico-descrittivi, per la verifica a consuntivo dei risultati raggiunti, sia ai fini della valutazione dei responsabili, che per riorientare il processo decisionale e, in definitiva, alimentare il nuovo ciclo di programmazione e controllo. Benché su questo punto la normativa cui si accennava non sia particolarmente esplicita, è quanto meno auspicabile che le APTL, nell'esercizio della propria autonomia regolamentare, introducano una previsione di rendiconto al PEG nell'ambito del regolamento di contabilità, intesa come una relazione di verifica dei risultati di gestione.

31. Si confronti il par. 5.2.4.

Il collegamento deve essere esplicito, in particolare per assicurare che l'articolazione dei centri e sotto-centri di responsabilità, degli obiettivi e delle risorse assegnati sia *la stessa* nel PEG e nel suo rendiconto. Non ci si sofferma ulteriormente sulla utilità che consegue dal monitoraggio infrannuale (a cadenza cioè mensile, trimestrale, etc.) dei risultati della gestione, osservata almeno allo stesso livello di analiticità utilizzato nella programmazione, ma si evidenzia, a maggior ragione, l'indispensabilità che il momento di riflessione sulla gestione operata nell'intero periodo amministrativo concluso sia sancito da una procedura formalizzata³¹.

Quanto alle specifiche modalità di sviluppo, esse potranno essere realizzate in modo da soddisfare le prevalenti esigenze informative che emergono nella specifica APTL. Secondo una schematizzazione minimale, ad esempio, i dirigenti delle diverse unità organizzative utilizzeranno un apposito schema per la redazione di una relazione sullo svolgimento delle attività nella propria area di responsabilità, sui risultati raggiunti a quella data, in relazione al programma, agli obiettivi ed alle dotazioni assegnate nel PEG. Le informazioni contenute nella "scheda consuntiva" andranno ad alimentare, opportunamente rielaborate ed arricchite, sia la reportistica per il vertice manageriale dell'ente (ai fini del CdG e della valutazione dei dirigenti), che quella da presentare agli organi politici (ai fini del controllo strategico).

Poiché la funzione principale della rendicontazione è di collegare la gestione passata alla futura, nel senso che la prima costituisce la premessa e fornisce gli insegnamenti necessari allo sviluppo della seconda, in questa sede si può far cenno ad una problematica in un certo senso connessa all'aspetto di *continuità* della gestione, dando enfasi alla componente programmatica ed organizzativa.

Infatti, è importante che lo sforzo di programmazione non si concentri solo sulle attività e progetti "nuovi", trascurando quelli già avviati. Le linee guida di attuazione degli obiettivi programmati all'interno del PEG devono cioè fare riferimento non solo agli stanziamenti relativi alla gestione di competenza, ma anche alla gestione dei residui,

il cui ammontare spesso assume una rilevanza anche notevole. Ciò è soprattutto rilevante in relazione ai casi in cui le somme siano portate a residuo per le motivazioni espresse nell'art. 183, comma 3, del TUEL (prenotazioni di impegno), e non solo per quelle che costituiscono reali debiti dell'ente verso i terzi. Potrebbe quindi essere prevista l'esplicitazione di direttive programmatiche relative alla spesa nel suo complesso, sia in conto competenza, sia in conto residui.



Esperienza 17

Piano degli Obiettivi 1999 del Comune di Mirandola

Il processo di programmazione e controllo sviluppato dal Comune di Mirandola prevede l'esecuzione di 3 momenti di verifica del grado di raggiungimento del sistema di obiettivi gestionali annualmente assegnati ai responsabili di CdR.

Precedentemente all'esercizio 1999 il sistema di direzione per obiettivi implementato dall'amministrazione distingueva 2 tipologie di obiettivi: *obiettivi di PEG* e *progetti speciali*, limitando il monitoraggio a questa seconda categoria.

In particolare, i progetti speciali venivano approvati successivamente al PEG, alla loro realizzazione erano collegati compensi incentivanti (contrariamente agli obiettivi di PEG) e potevano essere obiettivi di PEG oppure obiettivi nuovi non previsti nel PEG. Tale impostazione, nella sua applicazione operativa aveva mostrato alcuni limiti riconducibili ai seguenti punti:

- la programmazione della gestione presentava limiti di unitarietà ed omogeneità;
- la realizzazione degli obiettivi compresi nel PEG ma non nei progetti speciali poteva essere trascurata in considerazione di quanto sopra;
- una parte delle attività programmate per l'anno non trovavano il loro naturale momento di formazione nella predisposizione del PEG.

Pertanto, a partire dal 1999, tutta l'attività di programmazione per obiettivi è stata ricondotta al processo di formazione del PEG, facendo decadere la precedente distinzione tra obiettivi di PEG e progetti speciali. Tutti gli obiettivi dell'Ente sono stati ricompresi nel PEG e, tra questi, quelli considerati maggiormente rilevanti (in tutto 92) sono stati monitorati ed analizzati sulla base di due verifiche intermedie (in corso d'anno) ed una finale.

La struttura del rapporto sul PDO

Il rapporto, redatto dall'ufficio per il CdG, presenta una prima sezione all'interno della quale viene illustrato lo stato di realizzazione degli obiettivi di PDO sulla base di un'analisi statistica dell'insieme degli obiettivi riuniti nel PDO. Più in particolare, nella tabella, per ogni CdR interessato, e raggruppati per Settore di appartenenza, sono evidenziati:

- n. di obiettivi assegnati;
- n. di obiettivi totalmente realizzati alla data della verifica;
- n. di obiettivi raggiunti in ritardo rispetto alla data prevista;
- n. di obiettivi parzialmente realizzati per i quali il risultato parziale è considerato utile per il futuro pieno raggiungimento dell'obiettivo finale;
- n. di obiettivi parzialmente realizzati per i quali il risultato parziale non è considerato utile per il futuro raggiungimento dell'obiettivo finale;
- n. di obiettivi mancati (non realizzati).

Per questi ultimi vengono individuate le cause che hanno determinato la mancata realizzazione dell'obiettivo, distinguendo tra: *cause esterne* e *cause interne*.

Il fine conoscitivo ultimo è quello di verificare e distinguere gli obiettivi "mancati" per cause imputabili a fattori esterni (ovvero non dipendenti direttamente dal responsabile del servizio considerato, ma piuttosto ricongiungibili alla volontà dell'amministrazione o ad altri enti) da quelli "mancati" per cause interne spiegabili, ad esempio, sulla base di incapacità organizzative/gestionali o a carenze di risorse.

Le verifiche in corso d'anno, effettuate nei mesi di marzo ed ottobre, permettono di rilevare eventuali cause ostative alla realizzazione degli obiettivi stessi e di individuare, conseguentemente, gli interventi correttivi più opportuni al fine di realizzare il maggior numero possibile di obiettivi. Il sistema di obiettivi individuati nel Piano è collegato al sistema incentivante, pertanto a ciascun obiettivo raggiunto è stato attribuito un premio di produttività da erogare ai dipendenti che concorrono alla loro realizzazione in relazione all'apporto individuale profuso.

La quantificazione del premio da attribuire a ciascun obiettivo viene effettuata sulla base delle risorse disponibili e del peso attribuito a ciascun obiettivo, definiti in sede di contrattazione decentrata integrativa aziendale.

Alla luce delle considerazioni esposte sopra, il Piano degli obiettivi risulta uno strumento utile per:

- i dipendenti, che, attraverso le verifiche in corso d'anno e quella finale, possono orientare le loro scelte e i loro comportamenti, individuando eventuali azioni correttive da porre in essere per raggiungere l'obiettivo assegnato e beneficiare quindi del collegato premio di produttività;
- il Direttore Generale/Segretario che, attraverso tale documento, può monitorare e valutare il buon andamento della gestione;
- il Nucleo di Valutazione per la misurazione della performance del personale dell'ente.

Il Piano degli obiettivi contiene anche una tabella che evidenzia la partecipazione del personale al raggiungimento degli obiettivi.

In tale tabella, infatti, vengono individuate:

- le Categorie presenti nell'Ente (1° colonna);
- il numero di dipendenti appartenenti a ciascuna categoria considerata (2° colonna);
- il numero di dipendenti che, all'interno della categoria considerata, partecipano ad obiettivi (3° colonna);
- la % di dipendenti, che, all'interno della categoria considerata, partecipano ad obiettivi (4° colonna);

Il rapporto tra il totale della 3° colonna e il totale della 2° colonna consente di apprezzare la percentuale di dipendenti che hanno partecipato al conseguimento degli obiettivi rispetto al totale dei dipendenti presenti nell'Ente.

Comune di Mirandola			
Partecipazione dei dipendenti alla direzione per obiettivi per categoria di appartenenza			
Categoria	N. dipendenti appartenenti alla categoria	N. dipendenti che partecipano al raggiungimento degli obiettivi del PDO	% dipendenti che partecipano ad obiettivi
D3	12	12	100,0%
D2	7	7	100,0%
D1	16	16	100,0%
C2	37	36	97,3%
C1	29	17	58,6%
B4	14	11	78,6%
B3	14	6	42,9%
B2	17	7	41,2%
B1	9	5	55,6%
A2	21	9	42,9%
A1	12	4	33,3%
Totale	188	130	69,1%

La seconda parte del rapporto sul PDO presenta una scheda gestionale per ciascun obiettivo in riferimento a tutti i CdR dell'amministrazione comunale.

La scheda obiettivo, riportata nella pagina seguente, possiede la seguente articolazione:

- oggetto;
- descrizione;
- finalità;
- giornate lavorative complessive previste (equamente suddivise tra il personale interessato);
- indicatori di risultato (misurabili e/o riscontrabili);
- data prevista per la realizzazione dell'obiettivo;
- indicazione di eventuali altri CdR coinvolti nel raggiungimento dell'obiettivo;



Documentazione operativa Scheda Obiettivi del Comune di Mirandola

Obiettivi gestionali rilevanti e di miglioramento PEG 1999

C.D.R. Onoranze funebri - Sett. III

N. Obiett.	OBIETTIVO	DATA prevista per la realizzazione dell'obiettivo	CONDIZIONI E TEMPI GARANTITI DA ALTRI CDR (sottoscr. del Dirig. interes.)
1	<p>Oggetto: Progetto per la riorganizzazione dei servizi di onoranze funebri e cimiteriali del Comune di Mirandola, con possibili interazioni con i Comuni dell'Area Nord eventualmente disponibili</p> <p>Descrizione: Si tratta di studiare, compatibilmente con la collaborazione degli altri Comuni interessati, il passaggio dalla gestione in economia ad una delle forme previste dalla legge 142/90, verosimilmente scegliendo tra:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) appalto esterno. 2) creazione ex novo di società. 3) aggregazione ad azienda multiservizio esistente. <p>Finalità: Le finalità e gli obiettivi sono molteplici:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Migliorare lo standard qualitativo del servizio cimiteriale del Comune, tuttora gestito in economia, con personale però insufficiente e gravato da altre attività. - Applicare la normativa nel campo delle trasformazioni (dai servizi in economia a forme più innovative e di matrice privatistica). - Risoluzione di alcuni problemi tuttora esistenti relativamente all'applicazione della legge 626/94. - Riorganizzazione della pianta organica del personale in occasione dei prossimi pensionamenti e scadenza dei periodi lavorativi degli avventizi. <p>Giornate lavorative complessive previste: Allo stato attuale è difficile prevederne il quantitativo preciso, ma tenuto conto degli incontri, delle pratiche, (i contatti coi professionisti ecc.) non meno di trenta.</p> <p>Indicatori di risultato: Realizzazione dello studio di fattibilità per l'externalizzazione del servizio.</p>	È probabile che non sia prima del 31/3/2000	Non risultano Coinvolti altri C.D.R. se non in una fase; successiva, a progetto effettuato, quando si tratterà di verificare la situazione del personale.

Eventuali condizioni ritenute fondamentali per il raggiungimento degli obiettivi

Le condizioni ritenute fondamentali riguardano soprattutto i seguenti punti:

- 1) Se necessario, il reperimento di fondi per l'affidamento a società specializzata dello studio relativo alla trasformazione

ne societaria, tranne che la decisione non sia per l'appalto esterno, quindi in questo caso il problema non esiste.

- 2) La conferma dell'attuale disponibilità di bilancio, che prevede 300.000.000 sulla parte ordinaria della gestione cimiteriale e finanziata con parte dei proventi della cessione tombe.
- 3) Proprio perché esiste questa forma di finanziamento, sarà necessario per il futuro, seguendo quanto stabilito dal

- personale coinvolto (compreso personale di altri CdR eventualmente coinvolto), individuato per nome, cognome, categoria;
- apporto quali-quantitativo (a consuntivo) di ciascuno dei dipendenti sopra individuati al raggiungimento dell'obiettivo, calcolato sulla base del numero delle giornate lavorative previste per ciascun dipendente coinvolto, da dedicare alla realizzazione dell'obiettivo;
- peso dell'obiettivo (a cura del Nucleo di Valutazione);
- risultato e valutazione (in questa parte della tabella viene indicato se la realizzazione dell'obiettivo è stata totale, parziale o se è stata mancata completamente. Nel caso di realizzazione parziale, viene indicato in che percentuale l'obiettivo è stato conseguito).

PERSONALE COINVOLTO (compr. pers. di altri CdR event. coinvolto)			PESO OBIETTIVO (a cura del Nucleo di Valutazione)	RISULTATO E VALUTAZIONE (a cura del Dirigente)	
Cognome e nome	Categoria	% apporto individ. quali- quantitativo (a consuntivo)		TOTALE, PARZIALE, MANCATO*	% risultato parziale
Rossi Mario	D1	60%		Risultato TOTALE/NEI TERMINI, ovvero: <ul style="list-style-type: none"> - effettuati incontri con funzionari degli altri Comuni ed individuazione strategie ed obiettivi. - Già predisposta gara appalto per esternalizzazione del servizio cimiteriale per Mirandola, con decorrenza 1/7/2000. - Già consegnato un piano di intervento per la gestione intercomunale dell'agenzia onoranze funebri, all'esame degli organi competenti. - Già predisposta la riorganizzazione dell'ufficio e riconversione del personale. - Riduzione spese personale di ruolo, avventizi ed incarichi. - Assegnazione all'esterno delle sole operazioni manuali, con mantenimento della struttura amministrativa per maggiore controllo e minore spesa. 	
Bianchi Ugo	B3	20%			
.....	B2	5%			
.....	B2	5%			
.....	B1	5%			
.....	B1	5%			

piano regolatore cimiteriale, approntare con debito anticipo gli ampliamenti cimiteriali, in modo da assicurare sempre la disponibilità di tombe nei cimiteri.

- 4) Nel caso si propenda per una gestione intercomunale dei servizi cimiteriale, occorrerà verificare sia la dislocazione della sede dell'ufficio, sia l'attrezzatura informatica in dotazione, sia il personale necessario, con ovvi contributi

da parte dei Comuni partecipanti.

- 5) In caso di appalto esterno, alla ditta assegnataria verrà affidata solo ed esclusivamente la fase operativa della gestione cimiteriale, comprese le operazioni, rimanendo al Comune, ed in particolare all'ufficio, la responsabilità della gestione amministrativa, della custodia e della cessione dei loculi, in modo da ridurre al minimo le spese.

* Il risultato parziale si considera utile se la parte realizzata può essere utilmente impiegata. I progetti realizzati parzialmente, se richiesto dal dirigente, devono essere obbligatoriamente ultimati entro il termine indicato dallo stesso.

3.3.6 L'adozione del PEG nei Comuni minori

Peculiare e meritevole di attenzione è la situazione di quegli enti per i quali il PEG non è obbligatorio, cioè quelli con una popolazione inferiore ai 15.000 abitanti e le comunità montane ed isolate. L'analisi prende le mosse da una considerazione preliminare: il PEG rappresenta uno strumento le cui funzioni sono «necessarie» ai fini del corretto svolgimento della gestione.

Dove il PEG risulta facoltativo, qualora si rinunci alla sua redazione, le finalità che si propone – assegnazione di risorse finanziarie e non, degli obiettivi gestionali e delle correlate responsabilità - dovranno dunque essere perseguite attraverso altri atti di programmazione, come la RPP oppure il bilancio di previsione annuale o, con una scelta più attenta alla ripartizione di competenze tra gli organi, mediante la redazione da parte della Giunta di un documento di programmazione operativa più snello, ma equivalente al PEG quanto a funzioni svolte. Questi atti dovranno quindi contenere anche tutti quei dettagli operativi che permettano concretamente lo svolgimento dell'attività gestionale da parte dei responsabili dei servizi. A questi ultimi, infatti, devono comunque essere affidate, a norma dell'art. 165, comma nono, del TUEL, le risorse finanziarie, della corretta gestione delle quali essi rispondono. Si ripropongono, dunque, i problemi visti in precedenza a proposito della corrispondenza tra servizi di bilancio e struttura organizzativa.

In mancanza di atti di programmazione dettagliati, un'altra possibilità percorribile è costituita da delibere di Giunta comunale che possono approfondire ed integrare singoli aspetti rimasti da definire nel bilancio di previsione. Tali atti non si configurerebbero come «variazioni», bensì come atti di «indirizzo».

L'esigenza di avere atti programmatori con i contenuti del PEG, negli enti minori, è legata alla necessità che anche in questi enti si possano emanare le «determinazioni» da parte dei responsabili dei servizi. Questi sono atti che mantengono, per tutti gli enti, la loro centralità nel procedimento di spesa e che sono fondamentali per realizzare il sempre ricercato passaggio delle competenze gestionali dagli organi politici ai dipendenti/responsabili dei servizi.

Negli enti di minori dimensioni mancano i ruoli dirigenziali, ma ciò non impedisce l'affermarsi del principio, sancito dall'art. 107 c. 3 del TUEL, in base al quale ai dirigenti sono attribuiti: «(...) tutti i compiti di attuazione degli obiettivi e dei programmi definiti con gli atti di indirizzo adottati dall'organo politico (...)». Infatti a norma del successivo art. 109, comma 2, i compiti dei dirigenti, nei Comuni privi di personale di qualifica dirigenziale, sono esercitati dai responsabili degli uffici e dei servizi.

Dopo alterne vicende normative ed interpretative³², l'art. 53, comma 23 della L. 23/12/00, n. 388 “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato” (Legge finanziaria 2001) sembra aver riproposto una certa confusione ed ambiguità, anche se limitata agli enti minori, dei ruoli politici e dirigenziali, in contrasto con il principio generale di distinzione delle competenze introdotto dalla L. 8/6/1990, n. 142, e dal D.Lgs. 3/2/1993, n. 29 e pie-

32. Il D.Lgs. 11/6/1996, n. 336, introduceva la seguente modifica all'art. 19, comma 2, del D.Lgs. 25/2/1995 n. 77: «Per i Comuni con popolazione inferiore a 10.000 abitanti e per le comunità montane, l'organo esecutivo può, con delibera motivata che riscontri in concreto la mancanza assolutamente non rimediabile di figure professionali idonee nell'ambito dei dipendenti, affidare ai componenti dell'organo esecutivo medesimo la responsabilità dei servizi, o di parte di essi, unitamente al potere di assumere gli atti di gestione». La L. 15/5/1997, n. 127, ha introdotto, come sopra visto, una serie rilevante e definitiva di chiarimenti, sull'attribuzione delle competenze ai responsabili dei servizi, anche negli enti privi di dirigenza, tanto che l'art. 19, comma secondo, del D.Lgs. 25/2/1995, n. 77, viene ritenuto implicitamente abrogato dalla Circolare del Ministero dell'Interno 15 luglio 1997, n. 1/97: “Problematiche interpretative della legge 15 maggio 1997, n. 127, in tema di gestione del personale degli enti locali”.



Le peculiari problematiche connesse all'introduzione di strumenti di programmazione operativa negli enti minori sono state affrontate, tra le altre, da pubblicazioni quali:

S. Barbalace, *La contabilità dell'ente locale: gli strumenti di programmazione e di gestione*, Giuffrè, Milano, 1996, pag. 108.

E. Barusso, *La controriforma della finanziaria 2001: possibile attribuire competenze gestionali a sindaco ed assessori nei Comuni con meno di 3.000 abitanti*, "Comuni d'Italia", n.3, 2001.

M. Bellesia, *Manuale di contabilità per gli enti locali*, Cel, Bergamo 1996, pag. 96.

G. Carpino, *I piccoli Comuni e le incongruenze del nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali*, "La finanza locale", anno XVII, n.4, 1997, pagg. 523-532.

namamente recepito, come si è visto, nel TUEL³³. La portata della norma, tuttavia, è limitata dalla necessità di dimostrare in maniera "documentata" ogni anno il contenimento della spesa e la "non rimediabile mancanza" di figure professionali idonee. Come sempre, sta ai singoli enti utilizzare con ragionevolezza questo ampliamento dell'autonomia regolamentare, senza compromettere il fondamentale principio della distinzione tra responsabilità gestionali e politiche.

Per gli enti minori la principale difficoltà a coniugare lo sviluppo di strumenti di programmazione e CdG con la consueta programmazione finanziaria consiste, come si accennava, alla impossibilità di corrispondenza tra servizi di bilancio e struttura organizzativa. Gli uffici, infatti, probabilmente avranno un'articolazione "funzionale" (Ragioneria, Ufficio Tecnico, etc.) e non saranno certo strutturati per singoli servizi o aggregati di pochi servizi, in modo da gestire gli stessi in tutti i loro aspetti, sia tecnici che amministrativi, come avviene negli enti più grandi. La piccola dimensione, sotto questo aspetto, è dunque fonte di complessità. Per la corretta effettuazione delle scelte gestionali (in sede programmatoria od operativa) sarà necessario dotarsi, allo stesso tempo, di strumenti che consentano l'analisi disaggregata dei dati finanziari ed economici e di un modello organizzativo che preveda un reale coinvolgimento degli addetti alla gestione dell'ente. Alla prima esigenza possono rispondere i consueti strumenti di contabilità analitica, anche di livello elementare. Più difficile realizzare la seconda, dato che negli enti minori il personale svolge una molteplicità di compiti riferibili a servizi diversi (il che peraltro si riflette anche in una certa difficoltà di ripartire spesa e costi del personale su servizi e centri di costo). Naturalmente, si dovrà effettuare una preliminare analisi dell'organizzazione e del suo funzionamento, costruendo un "modello" semplice ma realistico dell'APTL (individuando le principali attività svolte, i centri di costo diretti ed indiretti, le basi di ripartizione e gli altri elementi contabili-analitici). L'introduzione delle tecniche di elaborazione analitica dei dati, effettuata ad esempio mediante "schede analitiche per singoli servizi", può avvenire, a fini conoscitivi, prendendo ad oggetto i dati consuntivi. Una volta consolidata, la strumentazione può essere utilizzata per fini programmatori, con la costruzione di piani di utilizzo di risorse, di schede budget, e così via, fino alla redazione di un vero e proprio "PEG".

33. Se ne riporta il testo: «Gli enti locali con popolazione inferiore a tremila abitanti, fatta salva l'ipotesi di cui all'articolo 97, comma 4, lettera d), del (...TUEL...), che riscontrino e dimostrino la mancanza non rimediabile di figure professionali idonee nell'ambito dei dipendenti, anche al fine di operare un contenimento della spesa, possono adottare disposizioni regolamentari organizzative, se necessario anche in deroga a quanto disposto all'articolo 3, commi 2,3 e 4 del D.Lgs. 3 febbraio 1993, n. 29, e successive modificazioni, e all'articolo 107 del predetto testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, attribuendo ai componenti dell'organo esecutivo la responsabilità degli uffici e dei servizi ed il potere di adottare atti anche di natura tecnica gestionale. Il contenimento della spesa deve essere documentato ogni anno, con apposita deliberazione, in sede di approvazione di bilancio».

- Agliati M., *Il sistema di budget: il modello di ottimizzazione delle relazioni di interdipendenza economica, finanziaria e organizzativa*, in Amigoni F. (a cura di), *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 1988, vol. II.
- Amigoni F. (a cura di), *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 1988.
- Anessi Pessina E., *Il piano esecutivo di gestione: un'analisi critica della letteratura*, "Azienda Pubblica", n. 5, 1998.
- Anessi Pessina E., *La contabilità delle Aziende Pubbliche. Contabilità finanziaria e contabilità generale negli enti locali*, Giuffrè, Milano, 2000.
- Anessi Pessina E., Caccia L., *Il disallineamento tra documenti contabili, struttura organizzativa e sistemi di gestione negli enti Locali*, in Caperchione E., Pezzani F. (a cura di) *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 2000.
- Anselmi L., Miolo Vitali P., *La programmazione nelle Pubbliche Amministrazioni. Linee evolutive*, Giuffrè, Milano, 1989.
- Anselmi L., *Esperienze di programmazione nelle Amministrazioni Pubbliche*, in L. Anselmi, P. Miolo Vitali, *La programmazione nelle Pubbliche Amministrazioni. Linee evolutive*, Giuffrè, Milano, 1989.
- Anselmi L., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Rimini, Maggioli, 1997.
- Anselmi L., *L'azienda "Comune"*, III edizione, Maggioli, Rimini, 2001.
- Anthony R. N., *Il controllo manageriale*, Franco Angeli, Milano, 1988.
- Azzone G., Dente B., *Valutare per governare. Il nuovo sistema dei controlli nelle Pubbliche amministrazioni*, Etas, Milano 1999.
- Barbalace S., *La contabilità dell'ente locale: gli strumenti di programmazione e di gestione*, Giuffrè, Milano, 1996.
- Barusso E., *La controriforma della finanziaria 2001: possibile attribuire competenze gestionali a sindaco ed assessori nei Comuni con meno di 3.000 abitanti*, "Comuni d'Italia", n.3, 2001.
- Bassani S., Cossiga G., *Strumenti e tecniche di pianificazione e di gestione*, "La finanza locale", n. 3 (1° parte) e n. 4 (2° parte), 2000.
- Bellelli D., Bonaduce E., *Il nuovo bilancio dell'ente locale. Il budget, il Peg, lo stato patrimoniale. La contabilità economica e patrimoniale per i servizi e centri di costo*, Maggioli, Rimini, 1996.
- Bellesia M., *Manuale di contabilità per gli enti locali*, Cel, Bergamo, 1996.
- Bergamin Barbato M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991.
- Bertini U., *Il sistema d'azienda*, Giappichelli, Torino, 1990.
- Bertini U., *Il governo dell'azienda tra managerialità ed imprenditorialità*, in *Scritti di politica aziendale*, Giappichelli, Torino 1995.
- Bianchi M., *L'importanza del Peg e della struttura organizzativa per l'incentivazione dei risultati*, "Azienditalia", n. 4 e 5, 2000.
- Bisio L., *Il Peg nel limbo degli strumenti contabili*, "Il Sole 24 Ore del lunedì", 21 dicembre 1998.
- Bisio L., *Le variazioni dei documenti di programmazione degli enti locali*, "La finanza locale", n. 5, 2001.
- Bisio L., Mastrogioseppe P., *Il Peg degli enti locali. Progettazione, attuazione e processi organizzativi*, Il Sole 24 ore Libri, Milano, 1996.

- Bisio L., Pignatti O., *Il piano esecutivo di gestione: l'esperienza della Provincia di Modena*, "La Finanza Locale", anno XX, n. 6, 2000.
- Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali per le Amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 1996
- Bruno F., *ARDEL: proposta di regolamento di contabilità*, "Azienditalia", inserto, anno IV, n. 11, 1997.
- Brusa L., Dezzani F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983.
- Brusa L., Zamprogna L., *Pianificazione e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983.
- Buscema S., *Trattato di contabilità pubblica*, vol. IV, *La contabilità degli enti locali*, Giuffrè, Milano, 1987.
- Caperchione E., Pezzani F., (a cura di) *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 2000.
- Caramiello C., *Piani e programmi aziendali*, Ipsoa, Milano, 1988.
- Carpino G., *I piccoli Comuni e le incongruenze del nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali*, "La finanza locale" anno XVII, n.4, 1997, pagg. 523-532.
- Circolare del Ministero dell'Interno 15 luglio 1997, n. 1/97: "Problematiche interpretative della legge 15 maggio 1997, n. 127, in tema di gestione del personale degli enti locali".
- Coda V., *L'orientamento strategico di fondo*, Utet, Torino, 1988.
- Collecchio M., *Il piano esecutivo di gestione degli enti locali: uno strumento di management*, "Azienda Pubblica" n. 3, 1995.
- Collecchio M., *Il sistema dei bilanci e della programmazione nel nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali*, "La Finanza locale", anno XV, n. 5, 1995.
- D'Aries C., D'Atti A., Mazzara L., *Enti locali. Il sistema informativo contabile. Dalla programmazione alla rendicontazione dei risultati*, Ipsoa, Milano, 1998.
- Del Bene L., *Gli strumenti del controllo di gestione*, in Anselmi L., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1997.
- Del Bene L., *Il controllo economico della gestione*, in Anselmi L. (a cura di), *L'azienda "Comune"*, Maggioli, Rimini, 1995.
- Delfino F., *I bilanci e la programmazione*, in Bruno F. [et al.], *Enti locali, la gestione economico-finanziaria. Guida al nuovo ordinamento finanziario e contabile*, Ipsoa, Milano, 1995.
- Delfino F., *I bilanci e la programmazione*, in Aa. Vv., *Enti locali: la gestione economico-finanziaria*, II edizione, Ipsoa, Milano, 1998.
- Delfino F., Farneti G., *Il piano esecutivo di gestione*, in Aa. Vv., *Enti locali: la gestione economico-finanziaria*, II edizione, Ipsoa, Milano, 1998.
- Elefanti M., *Il regolamento di contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996.
- Farneti G., *Il bilancio dell'ente locale: determinazioni preventive e consuntive*, Giappichelli, Torino, 1993.
- Farneti G., *PEG: difficoltà da superare, errori da evitare*, "Azienditalia", anno IV, n. 10, 1997.
- Farneti G., *Gestione e contabilità dell'ente locale*, II edizione, Maggioli, Rimini, 1997.

- Farneti G., *Gestione e contabilità dell'ente locale: il nuovo bilancio, il PEG, la contabilità economica, il controllo di gestione, il rendiconto, la revisione*, IV edizione, Maggioli, Rimini, 1999.
- Farneti G., Ziruolo A., *Il piano esecutivo di gestione: principi, metodologie, casi pratici*, Ipsoa, Milano, 1998.
- Fici L., *Le potenzialità del Peg quale strumento di budgeting. Verso una programmazione basata sulle attività*, "Azienda Pubblica", n. 2-3, 2000.
- Garlatti A., Pezzani F., *I sistemi di programmazione e controllo negli enti locali. Progettazione, sviluppo e impiego*, Etas, Milano, 2000.
- Giovanelli L., *Il nuovo sistema di bilancio strumento di guida del Comune*, in Anselmi L., (a cura di), *L'azienda "Comune". Seconda edizione riveduta ed ampliata anche alla luce del d.lgs. n. 77/95*, Maggioli, Rimini, 1995.
- Giovanelli L., *Il controllo come guida alla gestione*, in Anselmi L., Del Bene L., Zuccardi, Merli M., Giovanelli L., Donato F., Marinò L., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1997.
- Giovanelli L., *Il nuovo sistema di bilancio strumento di guida del Comune*, in Anselmi L., *L'azienda "Comune"*, III edizione, Maggioli, Rimini, 2001.
- Guarini A., Guarini M., *Il bilancio degli enti pubblici*, Franco Angeli, Milano, 1984.
- Hax A. C., Majluf N. S., *Direzione strategica*, Ipsoa, Milano 1987; edizione originale.: *Strategic Management*, Prentice Hall, New York, 1984.
- Invernizzi, G., *Il sistema delle strategie a livello aziendale*, McGraw-Hill, Milano, 1999.
- Lodetti L., Zangrandi A., *La gestione budgetaria nell'ente locale. Le possibilità aperte dal piano esecutivo di gestione*, "La finanza locale", n.9, 1995.
- Lombrano A., *Il sistema informativo contabile per la tenuta del controllo di gestione negli enti locali: elementi di progettazione e di criticità attuativa*, "Azienda Pubblica", n. 6, 2000.
- Manuele S., *Il dirigente non valuta la coerenza programmatica*, "Il Sole 24-Ore del Lunedì", 24 novembre 1997.
- Marasca S., *La programmazione di medio periodo e i piani programma*, in Anselmi L., *Le aziende degli enti locali tra indirizzo pubblico e mercato*, Maggioli, Rimini, 1997.
- Marcon G., *Bilancio, programmazione e razionalità delle decisioni pubbliche*, Milano, Franco Angeli 1978 (V edizione: Franco Angeli, Milano, 1990).
- Marcon G., *Le imprese a partecipazione pubblica: finalità pubbliche ed economicità*, Cedam, Padova, 1984.
- Marcon G., *Il bilancio pluriennale nel nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali*, "Azienda Pubblica", anno VIII, n. 2, 1995.
- Marcon G., *Il controllo di gestione nel nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali*, "Azienda Pubblica", anno IX, n. 2, 1996.
- Mastrogioiuseppe P., *Il PEG e l'attribuzione di responsabilità gestionali*, "Azienda Pubblica", anno IX, n. 3, 1996.
- Mazzoleni M., *Metodologie di progettazione di PEG a confronto*, sintesi della relazione presentata, in Aa. Vv., *La gestione del Piano esecutivo ad un anno dalla sua introduzione. Atti del convegno della Provincia di Modena*, 12 maggio 1998 (dattiloscritti originali delle relazioni ufficiali), 1998.

- Miolo Vitali P., *Bilanci pubblici di previsione: dalla concezione vincolistica a quella programmata*, in Anselmi L., Miolo Vitali P., *La programmazione nelle pubbliche amministrazioni: linee evolutive*, Giuffrè, Milano, 1989.
- Mulazzani M., *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, Cedam, Padova, 2001.
- Mussari R., *L'ordinamento finanziario e contabile e il "nuovo" modello di ente locale: le ragioni e le opportunità del cambiamento*, "Azienda pubblica", anno X, n. 2, 1997, pagg. 159-175.
- Parisi N., *I sistemi di rilevazione contabile nel nuovo ordinamento finanziario degli enti locali*, "Finanza Locale", anno XVI, n. 6, 1996.
- Pezzani F., *Il nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali: le linee di rinnovamento e gli aspetti di criticità attuativa*, "Azienda Pubblica", anno X, n. 2, 1997.
- Pollini M., *La costruzione del Peg per il centro di costo patrimonio*, in "Azienditalia" n. 4, 1997.
- Ravaioli G., Garavini C., *Il nuovo modello di controllo di gestione del Comune di Ravenna*, "Azienditalia", n. 4 (inserto), 2001.
- Ravelli G., *Il nuovo ordinamento finanziario e contabile e il piano esecutivo di gestione*, "La Finanza Locale", anno XVII, n. 2, 1997.
- Rebora G., Meneguzzo M., *Strategia delle amministrazioni pubbliche*, Utet, Torino, 1990.
- Rocchi Pellegrini F., *L'impresa e l'ambiente. Il rapporto culturale*, Cedam, Padova, 1983.
- Saita M., *Economia della qualità. Strategie e costi*, Iseidi, Torino, 1991.
- Santesso E., Sostero U., *Strumenti per il controllo di gestione nelle unità sanitarie locali*, Cedam, Padova, 1987.
- Silvi R., *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995.
- Zangrandi A., *Il piano esecutivo di gestione*, in Caperchione E., *Il regolamento di contabilità nell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996.
- Ziruolo A., *Il supporto informativo-contabile degli enti locali nel processo di programmazione e controllo*, Torino, Giappichelli, 2000.
- Zuffada E., *Il piano esecutivo di gestione negli enti locali: aspetti metodologici ed implicazioni organizzative*, "Azienda Pubblica", n. 1/2, 1999.

1. Nella realtà degli enti locali si fa spesso riferimento alla CoGe come «contabilità economica» o «contabilità economico-patrimoniale» per distinguerla dalla contabilità finanziaria. Taluni autori fanno riferimento all'insieme di CoGe e contabilità analitica con il termine di «contabilità ordinaria».

4.1 Lineamenti teorici e riferimenti normativi

Secondo il Testo Unico degli Enti Locali (d'ora in poi, per brevità, TUEL) (art. 227), la dimostrazione dei risultati di gestione dell'ente locale avviene non solo mediante il conto del bilancio, ma anche mediante il conto economico ed il conto del patrimonio.

Mentre il conto del bilancio evidenzia i risultati della gestione autorizzatoria, conto economico e conto del patrimonio sono finalizzati alla rappresentazione della situazione patrimoniale, economica, finanziaria dell'azienda pubblica territoriale locale (d'ora in poi, per brevità, APTL) e, quindi, a rendere disponibili le informazioni necessarie per l'apprezzamento della capacità della stessa di perseguire non solo l'equilibrio fra le entrate e le uscite monetarie, ma anche quello fra componenti positivi e negativi del risultato economico e di preservare la consistenza patrimoniale dell'ente, garanzia di continuità della gestione.

Lo strumento cui è tradizionalmente attribuita la funzione di determinazione dei risultati di gestione attraverso l'elaborazione del conto economico e dello stato patrimoniale (per gli enti locali, conto del patrimonio) è la contabilità generale (d'ora in poi, per brevità, CoGe)¹. Essa è descritta come un sistema di rilevazioni contabili, sia cronologiche sia sistematiche, avente ad oggetto l'azienda nel suo complesso, finalizzato alla periodica rappresentazione del risultato economico e del patrimonio di funzionamento dell'azienda stessa.



Approfondimenti

Per approfondimenti si vedano, ad esempio:

- G. Airolodi, G. Brunetti, V. Coda, *Lezioni di economia aziendale*, Il Mulino, Bologna 1994, pag. 402.
- G. Catturi, *Teorie contabili e scenari economico-aziendali*, Cedam, Padova, 1997, pag. 209.
- G. Ferrero, F. Dezzani, P. Pisoni, L. Puddu, *Contabilità e bilancio d'esercizio*, Giuffrè, Milano, 1995, pag. 5.

Con specifico riferimento alle aziende pubbliche:

- E. Anessi Pessina, *La contabilità delle aziende pubbliche*, Egea, Milano, 2000, pag. 21.
- E. Anessi Pessina, I. Steccolini, *La contabilità "economica" dell'ente locale: problemi teorici, soluzioni tecniche, riscontri empirici*, in "Azienda Pubblica", n. 1, 2001.

Il TUEL, però, non obbliga gli enti locali alla tenuta sistematica e cronologica della CoGe. Al contrario, lascia liberi gli stessi di progettare il sistema “più idoneo” al fine dell’elaborazione del conto economico e del conto del patrimonio (art. 232 TUEL). Essi possono anche giungere alla redazione dei documenti contabili di sintesi della situazione patrimoniale, economica e finanziaria mediante la tenuta della sola contabilità finanziaria e l’elaborazione del “prospetto di conciliazione”, che dovrebbe, nelle intenzioni del legislatore, consentire l’individuazione dei valori da far affluire al conto economico ed al conto del patrimonio.

Alla luce di queste prime osservazioni, il presente capitolo si sviluppa come di seguito indicato. Il paragrafo 4.2 affronta il problema dell’introduzione della logica della contabilità “economica” generale nell’ente locale, sviluppando il tema delle differenze e del possibile raccordo fra CoGe e contabilità finanziaria, della scelta fra le configurazioni alternative di sistema contabile aperte all’ente locale, dello sviluppo del sistema informativo, del piano dei conti e dell’inventario.

Il *focus* del paragrafo 4.3 è, invece, quello dei destinatari e dell’impiego delle informazioni prodotte dal sistema di CoGe dell’ente locale. Tale paragrafo analizza i documenti contabili di sintesi della CoGe, le loro potenzialità conoscitive, la loro rilevanza ai fini della comunicazione dei risultati di gestione ai soggetti interessati ai fini dell’analisi di bilancio e del rating.

I riferimenti normativi rilevanti in materia di CoGe sono:

- gli articoli 227 - 233 del TUEL, relativi alla “rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione”;
- il D.P.R. 194/96, contenente gli schemi di conto economico, conto del patrimonio, prospetto di conciliazione.



Approfondimenti

In tema di CoGe si possono consultare le seguenti pubblicazioni dell’Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali:

Quaderno n. 1, *Potere regolamentare degli enti locali - Programmazione Previsione*, 1999.

Raccomandazioni per la redazione del prospetto di conciliazione nel rendiconto generale degli enti locali, 2000.

4.2 La progettazione e l’implementazione del sistema di contabilità generale nell’ente locale

L’ente locale che affronti il problema dell’introduzione e/o dell’ulteriore sviluppo e affinamento di un sistema di CoGe deve decidere in che modo sfruttare gli spazi di manovra lasciati dalla normativa, che prevede:

- l’affiancamento della logica della contabilità finanziaria (con il

relativo documento di sintesi: il conto del bilancio) a quella della CoGe (con i relativi documenti di sintesi: conto economico e conto del patrimonio);

- l'obbligo di redazione del prospetto di conciliazione, strumento che dovrebbe costituire il collegamento fra i risultati esposti nel conto del bilancio e quelli contenuti nel conto economico e nel conto del patrimonio;
- la libertà di scelta, da parte del singolo ente, del sistema contabile ritenuto "più idoneo" al rispetto degli obblighi di legge e, quindi, la non obbligatorietà della tenuta sistematica, secondo le regole della partita doppia, della CoGe.

È proprio in ragione di questa libertà di scelta e del carattere di strumentalità dei sistemi di rilevazione rispetto alle finalità perseguite, che l'ente locale deve individuare gli obiettivi da attribuire alla CoGe per definire le caratteristiche specifiche del proprio sistema informativo contabile.



Approfondimenti

Sul rapporto tra rilevazioni e fini conoscitivi, fra gli altri, si leggano:

E. Anessi Pessina, *La contabilità delle aziende pubbliche*, Egea, Milano, 2000, pag. 18.

E. Borgonovi, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 1996, pag. 390.

P. Onida, *Economia d'azienda*, II edizione, Utet, Torino, 1968, pag. 561.

Si può affermare, in prima approssimazione, che non esiste "il" sistema ideale di tenuta della CoGe, ma che esso deve essere progettato in funzione delle specifiche esigenze e caratteristiche del singolo ente locale. La progettazione e l'implementazione del sistema di CoGe prendono avvio, dunque, da uno sforzo di riflessione dell'APTL:

- sulle proprie strategie comunicative, su chi siano i destinatari dell'informativa contabile e su quale sia il loro fabbisogno conoscitivo;
- sulle proprie caratteristiche distintive (dimensione, struttura organizzativa, etc.) e, in particolare, sulle risorse finanziarie, informatiche, di competenza e conoscenza, presenti e potenziali, impiegabili nel processo d'introduzione e di tenuta della CoGe.

Alcune amministrazioni, che non considerano come strategiche le informazioni fornite dal conto economico e dal conto del patrimonio e che non dispongono di personale adeguatamente preparato, hanno escluso di investire in formazione e nella tenuta sistematica della CoGe e si sono "accontentate" della disponibilità dei dati approssimativi di costo e provento, ottenuti "aggiustando" quelli della contabilità finanziaria. Queste informazioni non possono, tuttavia, consentire la formazione di documenti di sintesi significativi e attendibili ed i revisori, in effetti, potrebbero sollevare osservazioni in merito. Evidentemente, questi documenti non potrebbero (e non dovrebbero) essere utilizzati né a fini decisionali, né con finalità di comunicazione dei risultati all'esterno. Qualora si decidesse di utilizzarli a tali scopi, essi

assumerebbero un ruolo più ampio e dovrebbero fornire una rappresentazione fedele della situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'ente locale. L'ente locale dovrebbe, in questa ipotesi, formare il personale e modificare il proprio sistema informativo.

Altre amministrazioni hanno investito nell'implementazione di un sistema di CoGe integrato con la contabilità finanziaria assumendo, o destinando a tale attività, personale con precedente esperienza di tenuta della contabilità nel settore privato. Ciò ha spesso facilitato il processo, anche se l'introduzione acritica nell'ente locale di tecniche e consuetudini diffuse nelle imprese presenta rischi significativi. Affidare la realizzazione del sistema a persone (e questo vale anche nel caso di ricorso a consulenti esterni) con esperienza del settore privato richiede uno scambio di conoscenze e di idee fra queste ultime e coloro che operano nell'ente locale, senza frettolose semplificazioni. Le APTL pongono in essere anche attività che sono estranee al mondo delle imprese e che si svolgono in ambiti differenti rispetto a quelli in cui agiscono queste ultime, per cui le loro rilevazioni contabili presentano problematiche peculiari, che richiedono un'attenta riflessione.

Alla luce di quanto emerso da questa analisi preliminare, l'ente locale sceglie la configurazione del sistema informativo che meglio sembra rispondere ai fabbisogni conoscitivi interni e a quelli dei propri interlocutori e che, al tempo stesso, è coerente con le risorse effettivamente disponibili. La progettazione della configurazione del sistema informativo influenza i successivi "passaggi" dell'implementazione del sistema e deve fondarsi sulla consapevolezza delle:

- differenze fra contabilità finanziaria e CoGe e dei possibili modi di collegarle,
- differenze fra CoGe e Contabilità analitica (d'ora in poi, per brevità, CoA) e dei possibili modi di collegarle,
- possibilità di scelta fra le configurazioni alternative del sistema contabile complessivo.

Dopo aver affrontato il tema delle differenze fra contabilità finanziaria e generale, la trattazione si soffermerà sui problemi della scelta fra configurazioni alternative di sistemi contabili, del raccordo fra sottosistemi e sui criteri ai quali ispirare l'implementazione del sistema informativo².

4.2.1 Contabilità finanziaria e contabilità generale

La contabilità finanziaria e la CoGe si differenziano per la finalità perseguita e, conseguentemente, per il loro oggetto, per il metodo di rilevazione e per il principio di competenza cui si ispirano.

La contabilità finanziaria:

- ha finalità autorizzatoria, cioè finalità di regolazione dei rapporti fra la collettività amministrata e gli organi rappresentativi e fra questi ultimi e gli organi esecutivi e di amministrazione;
- ha ad oggetto entrate ed uscite, registrate nelle fasi giuridicamente rilevanti;
- è normalmente tenuta con il metodo della partita semplice.

2. Il problema del raccordo fra CoGe e CoA non viene affrontato in questa sede ma è oggetto di approfondimento nel Capitolo 5.



Approfondimenti

Sulla contabilità finanziaria e la sua funzione autorizzativa si vedano, fra gli altri:

- E. Anessi Pessina, *Alcune considerazioni in tema di sistema informativo-contabile dell'azienda composta pubblica*, in M. Cattaneo, V. Coda, G. Pellicelli, A. Provasoli e F. Superti Furga (a cura di), *Scritti in onore di Carlo Masini*, Vol. 2, pagg. 793-813, Egea, Milano, 1993.
- E. Anessi Pessina, *La contabilità delle aziende pubbliche*, Egea, Milano, 2000.
- E. Borgonovi, *Il sistema contabile degli istituti pubblici: caratteristiche, valutazioni e prospettive*, in *Studi e ricerche della facoltà di Economia e Commercio di Parma*, 1984.
- E. Borgonovi, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano 1996, pag. 303 e segg.
- A. Buccellato, *Il sistema informativo delle aziende pubbliche*, Cedam, Padova, 1992.
- P. E. Cassandro, *Le gestioni erogatrici pubbliche*, Utet, Torino, 1979.
- G. Farneti, *Il Bilancio dell'ente locale. Determinazioni preventive e consuntive*, Giappichelli, Torino, 1997.
- E. Guarini ed E. Zuffada, *Lo sfasamento temporale fra competenza economica e competenza giuridico-finanziaria*, in E. Caperchione (a cura di), *Il regolamento di contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini 1996.
- L. Marchi e M. Paoloni (a cura di), *Il processo di trasformazione contabile e finanziaria dei Comuni e delle Province*, Maggioli, Rimini 1998.
- M. Mulazzani, *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, Cedam, Padova, 1996.
- R. Mussari, *L'azienda del Comune tra autonomia e responsabilità*, Cedam, Padova, 1996.

Diversamente, la CoGe:

- si sviluppa come strumento conoscitivo, ossia come sistema di osservazione e rappresentazione dei risultati della gestione che consente la determinazione periodica e congiunta del risultato economico d'esercizio e del patrimonio di funzionamento;
- considera i valori finanziari ed economici generati dai fatti di gestione esterna;
- rileva tipicamente detti valori con il metodo della partita doppia.



Approfondimenti

Tra la vastissima letteratura dedicata alla CoGe, è sempre proficuo consultare alcuni "classici" quali:

A. Amaduzzi, *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, III edizione aggiornata, Utet, Torino, 1978.

- A. Amodeo, *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, Napoli, 1988.
- C. Caramiello, *Ragioneria generale e applicata*, Mursia, Milano, 1996.
- P. E. Cassandro, *Le rilevazioni aziendali*, Cacucci, Bari, 1971.

Inoltre, con specifico riferimento alla realtà amministrativa pubblica, locale e non:

- E. Anessi Pessina, *La contabilità delle aziende pubbliche*, Egea, Milano, 2000, pag. 21 e segg.
- S. Azzali, *Il sistema delle determinazioni delle aziende pubbliche locali*, Giappichelli, Torino, 1996.
- E. Borgonovi, *Gli strumenti informativo-contabili per le decisioni nella pubblica amministrazione*, in A. A. V. V., *Strumenti informativo-contabili per le decisioni aziendali*, Clueb, Bologna, 1988.
- E. Borgonovi, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 1996, pag. 303 e segg.

La CoGe si risolve in un sistema di scritture³. Caratteristica di un sistema di scritture è la considerazione correlata e continuata di oggetti semplici (ad esempio, i crediti verso contribuenti, i trasferimenti attivi, i costi d'acquisto, ecc.).

Quando si desidera tenere un sistema di scritture, occorre fare ricorso ad un metodo di registrazione che è un insieme ordinato ed organico di regole che devono essere seguite per la compilazione delle scritture⁴.

Per consentire la pratica registrazione dei fatti di gestione esterna ci si vale di appositi prospetti, che possono assumere diverse forme grafiche (a sezioni sovrapposte, a sezioni contrapposte, a scalare) e che sono denominati conti. La funzione dei conti è, quindi, quella di consentire la memorizzazione delle variazioni aumentative o diminutive che hanno interessato i singoli oggetti semplici che compongono l'oggetto complesso del sistema di scritture. Pertanto, in linea del tutto generale, per ogni oggetto semplice di cui si vogliono seguire le vicende occorre un conto. L'insieme ordinato dei conti utilizzati per la tenuta di un sistema di scritture è rappresentato, come si vedrà in seguito, nel Piano dei conti.

Per quanto esistano "conti a quantità" (nel senso di quantità fisiche), i conti utilizzati in CoGe sono "conti a valore", cioè conti che consentono di seguire le variazioni del valore, espresso in moneta, che hanno subito i singoli oggetti semplici a seguito del verificarsi dei fatti di gestione esterna.

Il conto, inteso come prospetto, può assumere, come ricordato, diverse forme grafiche. La forma più semplice è la seguente:

Il conto ha un suo specifico "vocabolario" la cui conoscenza è indispensabile per una pratica "cosciente" delle registrazioni contabili.

Di seguito, sono riportate le espressioni fondamentali che possono riferirsi all'uso dei conti.

Intestare un conto significa individuare l'oggetto semplice (nel nostro esempio, cassa) di cui il conto deve seguire le vicende ed iscrivere "in testa" al conto la denominazione di quell'oggetto (si noti che D. sta per Dare e A. sta per Avere).

D.	Cassa	A.

3. «Quando le scritture si rivolgono a considerare un oggetto complesso e mirano a seguirne l'evoluzione, a rilevarne la misura, a tenerne in evidenza le variazioni, e ciò fanno seguendo altresì le variazioni degli oggetti semplici che compongono quell'oggetto complesso, allora esse costituiscono un "sistema" di scritture», A. Amodeo, *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, Napoli, 1988, pag.19.

4. In sostanza, «il metodo riguarda le norme con cui vengono tenute le scritture; il sistema riguarda il contenuto complesso delle scritture» e, quindi, «al sistema di scritture viene applicato un determinato metodo», A. Amaduzzi, *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, III edizione aggiornata, Utet, Torino, 1978, pag. 538.

Aprire un conto significa iscrivere nell'apposita sezione (nel nostro esempio è la sezione Dare) il valore iniziale dell'oggetto semplice cui il conto è intestato. La sezione del conto in cui iscrivere il valore dipende dalla "natura" del conto, come sarà illustrato di seguito.

D.	Cassa	A.
100		

Addebitare un conto significa iscrivere un valore nella sezione sinistra (denominata sezione Dare) di un conto. Pertanto i valori iscritti nella sezione Dare di un qualunque conto si chiamano addebitamenti.

D.	Cassa	A.
100		
50		

Accreditare un conto significa iscrivere un valore nella sezione destra (denominata sezione Avere) di un conto. Pertanto i valori iscritti nella sezione Avere di un qualunque conto si chiamano accreditamenti.

D.	Cassa	A.
100		
50		70

Determinare il saldo di un conto significa calcolare la differenza fra i totali delle due sezioni, sottraendo dal totale maggiore quello minore. Nel nostro caso, il saldo è pari a 80 essendo dato dalla differenza fra il totale degli addebitamenti (150) ed il totale degli accreditamenti (70).

Chiudere un conto significa iscrivere il saldo nella sezione il cui totale è inferiore in modo che gli importi totali dei valori iscritti nelle due sezioni risultino del medesimo importo.

D.	Cassa	A.
100		70
50		
150		70
		80
		150

I conti servono, quindi, a memorizzare in CoGe i fatti di gestione esterna.

Il metodo di registrazione tradizionalmente adottato per la tenuta della CoGe è quello della partita doppia o metodo di registrazione partiduplistico⁵.

Le regole per la compilazione delle scritture di CoGe in partita doppia sono le seguenti:

- devono essere usate due serie di conti, nei nostri esempi le due serie sono denominate conti finanziari quando in essi si memorizzano entrate ed uscite e conti economici quando in essi si memorizzano costi e ricavi⁶;
- i conti finanziari accesi alle
 - entrate (immediate o differite) accolgono, per convenzione, il valore iniziale e gli aumenti nella sezione dare e le diminuzioni nella sezione avere;
 - uscite (immediate o differite) accolgono, per convenzione, il valore iniziale e gli aumenti nella sezione avere e le diminuzioni nella sezione dare;
- i conti economici accesi a
 - costi (pluriennali, anticipati ed annuali) accolgono, per convenzione, il valore iniziale e gli aumenti nella sezione dare e le diminuzioni nella sezione avere;
 - ricavi o proventi (pluriennali, anticipati ed annuali) accolgono, per convenzione, il valore iniziale e gli aumenti nella sezione avere e le diminuzioni nella sezione dare;
- ogni fatto aziendale che si intenda registrare con il metodo partiduplistico deve essere espresso in termini monetari e deve essere sempre registrato tanto nella sezione Dare di un conto (finanziario o economico) o suddiviso fra le sezioni Dare di più conti (finanziari o economici o gli uni e gli altri insieme) quanto in Avere di un altro conto (finanziario o economico) o suddiviso fra le sezioni Avere di più conti (economici o finanziari, o gli uni e gli altri);
- per ogni fatto aziendale registrato in partita doppia il totale delle somme scritte nella sezione dare di uno o più conti (totale degli addebitamenti) deve essere sempre uguale al totale delle somme iscritte nella sezione Avere di uno o più conti (totale degli accreditamenti).

In base a quanto sopra riportato, per registrare in partita doppia un fatto di gestione esterna occorre:

- osservare il fatto nel suo aspetto finanziario (entrata o uscita) e nel suo correlato aspetto economico (ricavo/provento o costo);
- iscrivere i valori di natura finanziaria nei conti finanziari seguendo le regole che, per convenzione, ne disciplinano il funzionamento;
- iscrivere i valori di natura economica (costi e ricavi/proventi) nei conti economici seguendo le regole che, per convenzione, ne disciplinano il funzionamento;
- verificare al termine della registrazione che il totale degli addebitamenti sia pari a quello degli accreditamenti.

La constatazione dell'eguaglianza fra addebitamenti ed accredita-

5. Tale metodo si può convenientemente utilizzare anche per tenere la contabilità finanziaria dopo avere individuato opportunamente le due serie di conti.

6. Sul significato di costo, ricavo, entrata ed uscita e sulle correlazioni fra l'aspetto finanziario ed economico della gestione si rinvia al Capitolo 1. Si ricorda che le entrate e le uscite rilevate dalla contabilità generale sono concettualmente differenti rispetto alle entrate ed alle uscite rilevate dalla contabilità finanziaria.

menti è una verifica solo formale della correttezza della registrazione. Ad essa deve accompagnarsi una verifica sostanziale che comporta un attento esame della natura dei conti utilizzati e, conseguentemente, dell'iscrizione dei valori nelle apposite sezioni.

È stato sottolineato in precedenza che la CoGe, in quanto strumento conoscitivo, è finalizzata alla determinazione periodica del risultato economico e del patrimonio di funzionamento dell'APTL attraverso la redazione del conto economico e del conto del patrimonio.

Il conto del patrimonio consente la conoscenza qualitativa e quantitativa del patrimonio aziendale, ed evidenzia sinteticamente la variazione subita dal patrimonio netto per effetto della gestione. Il conto economico, invece, permette di valutare in modo analitico le cause di tale variazione, evidenziando gli effetti prodotti dall'attività di gestione sulla ricchezza (patrimonio aziendale) dell'APTL. Esso confronta l'intensità dei flussi generati dal godimento di beni e servizi (costi di competenza) e di quelli derivanti dalla messa a disposizione di altri soggetti/aziende delle utilità prodotte e cedute (ricavi/proventi di competenza). Da tale confronto scaturisce il risultato economico.

La necessità di giungere a determinazioni periodiche dei risultati aziendali comporta l'esigenza di ripartire idealmente la gestione dell'APTL in periodi amministrativi, e quindi anche di attribuire i valori che sorgono dalle operazioni di gestione al singolo periodo amministrativo cui essi si riferiscono. Il principio di competenza economica, cui si ispira la redazione dei documenti di sintesi, guida proprio il processo di identificazione del periodo a cui i valori possono essere attribuiti.

Così come da finalità diverse dei sistemi contabili discendono differenti oggetto e metodo di rilevazione, esse comportano anche l'applicazione di differenti criteri di competenza.



Approfondimenti

Per una trattazione dei concetti di competenza economica e finanziaria ed un'esemplificazione delle differenze nell'applicazione contabile dei due principi, si rinvia a:

CNDCeR (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri),

Principi contabili, documento n. 11 "Bilancio d'esercizio, finalità e postulati", 1994.

E. Guarini ed E. Zuffada, *Lo sfasamento temporale fra competenza economica e competenza giuridico-finanziaria*, in E. Caperchione (a cura di), *Il regolamento di contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini 1996.

IASC (International Accounting Standard Committee), *Framework for the preparation and presentation of financial statements*, in *Principi contabili internazionali*, Il Sole 24 ore libri, Milano, 1995.


IFAC (International Federation of Accountants - Public Sector Committee), Study 9, *Definition and recognition of revenues*, 1996.

IFAC (International Federation of Accountants - Public Sector Committee), Study 10, *Definition and recognition of expenses/expenditures*, 1996.


La contabilità finanziaria rileva i valori per competenza giuridico-finanziaria, cioè registra solo quelle operazioni relativamente alle quali sussistono gli elementi giuridici che giustificano l'accertamento di

un'entrata o l'impegno di una spesa⁷. Viceversa, il conto economico deve essere redatto secondo "competenza economica" al fine di rispecchiare i fattori produttivi impiegati e i correlati proventi generati durante il periodo amministrativo.

Al fine di giungere, al termine del periodo amministrativo (l'anno solare, ma si tenga conto che le stesse considerazioni varrebbero se si prendesse a riferimento un periodo differente, ad esempio al fine della costruzione di documenti di sintesi infrannuali) alla redazione di conto economico e conto del patrimonio l'APTL procede all'effettuazione di due ordini di rilevazioni: le rilevazioni "d'esercizio" e quelle di "fine periodo amministrativo".

Durante il periodo amministrativo, le registrazioni di contabilità generale (rilevazioni d'esercizio) sono effettuate nel momento in cui i fatti di gestione si manifestano in variazioni dei mezzi di pagamento (disponibilità liquide, debiti e crediti di funzionamento/di regolamento) comprovate da documenti (ad esempio, la fattura, il ruolo, l'atto comprovante la concessione di un trasferimento), che conferiscono alle operazioni stesse caratteri di *certezza* (esistenza dell'operazione) e *misurabilità*. Si parla, in questo caso, di momento di *competenza contabile* , per distinguere il concetto di competenza che guida le rilevazioni durante il periodo amministrativo e che nasce dalla necessità di soddisfare le esigenze di certezza e misurabilità da quello che guida le rilevazioni di fine periodo e che risponde all'esigenza di costruire documenti di sintesi significativi della situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'APTL (*competenza economica*).

7. Le fasi di impegno e accertamento, come si vedrà, non sempre coincidono con le fasi di sorgere di debiti e crediti, rilevanti ai fini dell'analisi dell'aspetto "finanziario" della gestione e della registrazione in CoGe.

 E. Guarini ed E. Zuffada, *Lo sfasamento temporale fra competenza economica e competenza giuridico-finanziaria*, in E. Caperchione (a cura di), *Il regolamento di contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini 1996.



Esempio 1 Competenza contabile e competenza economica

Fase 1: in data 10 febbraio dell'anno X il Comune stipula un contratto di fornitura di cancelleria per un importo pari a € 5.000, comprensivo dell'IVA indetraibile.

Fase 2: il materiale di cancelleria viene consegnato il 20 febbraio accompagnato dalla relativa fattura.

Fase 3: in data 22 febbraio ha luogo la liquidazione ed il pagamento della fattura per € 5.000.

Fase 1: la contabilità finanziaria, in applicazione del principio della competenza giuridico-finanziaria, registra un impegno di spesa per € 5.000. La CoGe non rileva alcunché.

Fase 2: la CoGe, in applicazione del principio della competenza contabile, rileva il sorgere di un debito di € 5.000 e contestualmente il sostenimento di un costo dello stesso importo (rilevazione 1). La contabilità finanziaria non rileva alcunché.

D.	Cancelleria	A.
(1)	5.000	

D.	Fornitori	A.
		5.000 (1)

Risulta pertanto addebitato il conto di natura economica "cancelleria" ed accreditato il conto di natura finanziaria "fornitori".

Fase 3: la contabilità finanziaria rileva la liquidazione, l'ordinazione ed il pagamento della spesa di € 5.000. La CoGe registra una diminuzione del conto corrente bancario (o di altre disponibilità liquide) per € 5.000 ed una diminuzione dei debiti dello stesso importo (rilevazione 2).

D.	Cancelleria	A.
(1)	5.000	

D.	Fornitori	A.
(2)	5.000	5.000 (1)

D.	Banca c/c	A.
		5.000 (2)

Risulta così addebitato il conto di natura finanziaria “fornitori” ed accreditato il conto di natura pure finanziaria “banca c/c”.



Esempio 2 Uscite che non costituiscono costi: l'IVA detraibile

Il Comune, nell'ambito di una gestione considerata commerciale ai fini IVA, acquista del materiale di consumo. Di conseguenza, l'IVA pagata sugli acquisti è detraibile. Il meccanismo della detraibilità consente di sottrarre l'IVA pagata sugli acquisti (detta IVA a credito) dall'importo dovuto per l'IVA a debito sulle cessioni imponibili.

Al 1° gennaio dell'esercizio X non risultano generi di consumo in magazzino. Il 10 gennaio dell'anno X l'Ente stipula un contratto di fornitura di generi di consumo. Il 3 febbraio l'Ente inoltra il primo ordine di generi di consumo. Il 7 febbraio l'Ente riceve la merce (rilevazione 1) per un valore di € 12.000, di cui € 10.000 di valore economico dei generi di consumo acquistati e € 2.000 di imposta sul valore aggiunto. Il 20 febbraio procede alla liquidazione ed al pagamento (rilevazione 2)

D.	Materiali di consumo	A.
(1)	10.000	

D.	Erario c/IVA	A.
(1)	2.000	

D.	Fornitori	A.
(2)	12.000	12.000 (1)

D.	Banca c/c	A.
		12.000 (2)

Pertanto, con la prima registrazione viene accreditato il conto finanziario “fornitori” a fronte dell'addebitamento di due conti, uno economico – conto “materiali di consumo” – e l'altro finanziario – conto “erario c/IVA”. Con la seconda rilevazione si effettua la permutazione dei valori finanziari, addebitando il conto “fornitori” ed accreditando il conto “banca c/c”.

Si ipotizza l'effettuazione di altre operazioni di acquisto con IVA a credito per € 1.500 ed operazioni di cessione con IVA a debito per € 6.000) e che si procede alla liquidazione IVA periodica (rilevazione 3), che consente di *chiudere* la posizione IVA dell'ente:

D.	Erario c/IVA	A.
(1)	2.000	6.000 (x)
(y)	1.500	6.000
	3.500	
(3)	2.500	
	6.000	

D.	Banca c/c	A.
		2.500 (3)

Risultano in tal modo addebitato (a saldo) il conto finanziario “erario c/IVA” ed accreditato il conto, pure finanziario, “banca c/c”.



Esempio 3

Entrate che non costituiscono ricavi: Mutui

Il 20 dicembre dell'anno X-1 l'Ente stipula un contratto per l'ottenimento di un mutuo dell'importo di € 1.000.000. Il mutuo ha durata decennale e prevede il pagamento di rate costanti (pari ad € 115.000) annuali da pagare ogni 31 dicembre. Per semplicità, si ipotizza che, contestualmente, la banca eroghi il mutuo all'Ente, mettendo la cifra a disposizione sul c/c dell'Ente (rilevazione 1).

D.	Mutui passivi	A.	D.	Banca c/c	A.
		1.000.000 (1)	(1)	1.000.000	

Risulta in tal modo addebitato il conto finanziario "banca c/c" (relativo a liquidità immediate) ed accreditato il conto, anch'esso di natura finanziaria, "mutui passivi".

Il 31 dicembre X l'Ente rimborsa la prima rata del mutuo, pari a € 115.000, comprensiva di una quota capitale per € 90.000 e di interessi per € 25.000 (rilevazione 2).

Gli impegni di spesa dell'anno X per la rata del mutuo ammontano ad € 115.000. Il costo di competenza dell'esercizio X connesso all'operazione di finanziamento è pari ai soli interessi passivi, ovvero € 25.000 e, in chiusura esercizio, confluirà nella voce D.21 del Conto Economico.

D.	Mutui passivi	A.
(2)	90.000	1.000.000 (1)

D.	Interessi passivi su Mutui	A.
(2)	25.000	

D.	Banca c/c	A.
(1)	1.000.000	115.000 (2)

In occasione di quest'ultima operazione – complessa dal punto di vista contabile, perché ha interessato più di due conti contemporaneamente – è stato accreditato il conto finanziario "banca c/c" a fronte dell'addebitamento di due conti, l'uno, "mutui passivi", di carattere finanziario e l'altro, "interessi passivi su mutui", di carattere economico.



Esempio 4

Riscossione di imposte

Nel preventivo per l'anno X il Comune Alfa inserisce € 700.000 per l'ICI dovuta dai cittadini con riferimento allo stesso anno. Il regolamento di contabilità prevede l'accertamento dell'intero stanziamento all'inizio dell'esercizio X. Il provento (voce A1 del Conto Economico) dell'esercizio X connesso all'ICI è pari anch'esso a € 700.000, a prescindere dall'effettiva riscossione, perché la coattività dell'imposizione porta a considerare il tributo accertato come un credito dell'ente e perché i contribuenti effettuano l'autoliquidazione dell'imposta, non occorrendo quindi l'espletamento di atti formali da parte dell'ente impositore.

All'inizio dell'esercizio la CoGe rileverà (rilevazione 1):

D.	Crediti v/contribuenti	A.	D.	Proventi tributari	A.
(1)	700.000				700.000 (1)

È stato così addebitato il conto finanziario "crediti per imposte" a fronte dell'accreditamento del conto di natura economica "proventi tributari".

Se l'introito effettivo relativo alla prima rata dell'ICI è pari a € 335.000, nei conti di CoGe, allo scade della prima rata, si registrerà (rilevazione 2):

D.	Banca c/c	A.
(2)	335.000	

D.	Crediti v/contribuenti	A.
(1)	350.000	335.000 (2)

Risulta pertanto addebitato il conto finanziario “banca c/c” ed accreditato il conto, pure finanziario, “crediti per imposte”.



Esempio 5 Dismissione di cespiti

Il 5 maggio dell'esercizio X l'amministrazione dismette parte del suo parco autovetture al valore contabile delle stesse (costo storico delle autovetture - € 70.000 - al netto del valore -€ 40.000 - iscritto nel fondo ammortamento che le riguarda), per un importo di € 30.000. L'accertamento di entrata dell'anno X per la vendita delle autovetture è pari ad € 30.000. L'operazione non determina alcuna variazione economica netta, cioè non influirà sul risultato dell'esercizio e non comparirà nel Conto Economico, ma richiederà le opportune variazioni (scarico) nelle scritture inventariali. Inoltre si avrà in CoGe, distinguendo gli effetti della cessione (rilevazione 1) da quelli dell'introito del ricavato (rilevazione 2):

D.	Automezzi	A.
	—	—
		70.000 (2)

D.	Fondo ammortamento automezzi	A.
	—	—
(1)	40.000	

D.	Crediti da alienazioni	A.
(1)	30.000	30.000 (2)

D.	Banca c/c	A.
(2)	30.000	

Con la prima registrazione (complessa) risulta accreditato il conto di tipo economico “automezzi” a fronte dell'addebitamento del conto economico “fondo di ammortamento automezzi” e del conto finanziario “crediti da alienazioni”. La seconda rilevazione mostra l'ormai noto meccanismo della regolazione di un credito mediante l'entrata di mezzi liquidi: risultano movimentati i due conti finanziari “banca c/c” (addebitato) e “crediti da alienazioni” (accreditato).

La redazione del conto economico, infatti, richiede che tale documento esprima il risultato economico del periodo, generato dalla contrapposizione fra i costi, esprimenti le risorse consumate e le utilità godute ed i proventi relativi a tale periodo. La rilevazione delle operazioni di gestione effettuata in base ai documenti probatori conferisce maggiore certezza ai valori registrati ma non soddisfa pienamente l'esigenza di rispetto del principio di competenza economica. Per questo motivo, alla fine del periodo amministrativo, allo scopo di redigere il conto economico ed il conto del patrimonio, è necessario rettificare e integrare i valori rilevati in corso d'anno per esprimere le risorse acquisite e consumate dall'ente locale ed i correlati proventi e processi di produzione ed erogazione realizzati. In particolare, è necessario chiedersi:

- se tutte le operazioni poste in essere hanno trovato riscontro nell'emissione/ricezione di documenti. Infatti, nell'ipotesi in cui l'ente locale abbia posto in essere operazioni che comportano il trasferimento della proprietà o della disponibilità o la fruizione di beni o servizi a fronte delle quali manchi la "prova" documentale, è necessario integrare le rilevazioni per tenere conto di tali eventi e iscrivere i valori da essi generati nei documenti di sintesi. Il momento in cui i beni vengono consegnati, o i servizi prestati è chiamato momento di *competenza temporale*. Ad esempio, la consegna di merci avvenuta alla fine del periodo amministrativo con emissione posticipata (nel mese successivo a quello di chiusura del periodo) della fattura comporta la necessità di rilevazione di "fatture da ricevere"⁸;
- se, più in generale, il conto economico esprima tutti e solo i costi di competenza del periodo, cioè il valore delle utilità godute o consumate nel periodo stesso e tutti e solo i proventi che fanno riferimento a tale periodo e che si correlano ai costi di competenza⁹. Ad esempio, il conto economico deve esprimere l'impiego di beni a fecondità ripetuta (immobilizzazioni), che costituiscono costi pluriennali anticipati e che sono iscritti nel conto del patrimonio. Il "contributo" di tali beni all'attività di gestione del periodo considerato è misurato dall'ammortamento. La rilevazione della variazione subita dalle rimanenze di magazzino durante il periodo amministrativo consente di rettificare o integrare il valore dei costi di acquisto sostenuti per esprimere, nel conto economico, l'effettivo valore dei consumi realizzati nel periodo di riferimento.

In sintesi, le rilevazioni che al termine del periodo amministrativo sono effettuate al fine di ricondurre i valori registrati durante l'anno a valori espressi secondo "competenza economica" del periodo, sono costituite dalle seguenti scritture di rettifica ed integrazione:

- a) crediti e debiti da liquidare, relativi ad operazioni per le quali si è già verificato il trasferimento di proprietà, del godimento di un bene o servizio, ma manca un documento probatorio. Si tratta, ad esempio, delle "fatture da emettere" e delle "fatture da ricevere";
- b) ratei, relativi a quote di costo o di provento di competenza economica del periodo amministrativo considerato ma la cui manifestazione numeraria (variazione nei mezzi di regolamento) non è ancora avvenuta;
- c) risconti, quote di costi o proventi la cui manifestazione numeraria è già avvenuta ma che sono di competenza economica di periodi amministrativi successivi;
- d) ammortamenti, consistenti nella ripartizione di un costo pluriennale sui periodi in cui il bene a fecondità ripetuta contribuisce ai processi di produzione ed erogazione dell'ente locale;
- e) rimanenze di beni già acquisiti o prodotti (o in corso di produzione) ma non ancora utilizzati o ceduti;
- f) accantonamenti a fronte di rischi ed oneri;
- g) capitalizzazioni di costi aventi utilità pluriennale e realizzazioni interne di immobilizzazioni.

8. Si noti che nell'esempio il momento di competenza "temporale" (consegna del bene) avviene in un periodo amministrativo, mentre quello di competenza contabile ha luogo in quello successivo. Tale divergenza comporta la necessità di procedere alle rilevazioni di integrazione.

9. In proposito (R. N. Anthony, *Financial accounting in nonbusiness organizations*, Stamford, Financial Accounting Standards Board, 1978, pag. 125; E. Guarini ed E. Zuffada, *Lo sfasamento temporale fra competenza economica e competenza giuridico-finanziaria*, cit.), se nelle imprese il principio di correlazione «funziona a partire dai ricavi» (una volta individuati i ricavi che si riferiscono ad un periodo amministrativo, è necessario attribuire allo stesso periodo i costi che hanno concorso alla generazione di quei ricavi), nelle aziende pubbliche può divenire opportuno applicare il principio di correlazione «a partire dai costi».



Esempio 6 Fatture da emettere o da ricevere

Fase 1: in data 20 novembre dell'anno X la Comunità Montana "Alfa", avendo espletato l'opportuna procedura di selezione del fornitore, effettua l'ordine di fornitura di n. 5 stampanti laser per l'importo complessivo di € 1.200.

Fase 2: in data 27 dicembre, a mezzo corriere, viene consegnata la merce.

Fase 3: il 4 gennaio dell'anno X+1 perviene la relativa fattura.

Fase 4: il 30 gennaio, controllata la conformità della merce all'ordine, la fattura di € 1.200 viene liquidata e pagata.

Fase 1: si registra in contabilità finanziaria l'impegno di spesa per € 1.200. Nulla in CoGe.

Fase 2: la CoGe, in occasione dell'effettuazione delle scritture di chiusura esercizio (materialmente compiute, in genere, all'inizio dell'esercizio successivo, una volta ricevuta la documentazione relativa) rileverà il sostenimento di un costo pluriennale di € 1.200 (di cui € 1.000 per attrezzature informatiche ed € 200 per IVA, che non essendo detraibile – l'operazione non è stata effettuata nell'ambito di una gestione commerciale – è parte integrante del costo) a fronte dell'accreditamento del conto "Fatture da Ricevere" (rilevazione 1).

Attrezzature informatiche		
D.		A.
(1)	1.200	

Fatture da ricevere		
D.		A.
		1.200 (1)

Risulta in tal modo addebitato il conto di natura economica "attrezzature informatiche" ed accreditato il conto finanziario "fatture da ricevere".

In chiusura di fine esercizio il conto "fatture da ricevere", pur non essendo ancora un vero e proprio debito, confluirà nelle passività del Conto del Patrimonio, per un pari importo (rilevazione 2). Nulla sarà rilevato in contabilità finanziaria. Nel Conto del Patrimonio, ovviamente, alla chiusura di fine periodo, troverà iscrizione tra le attività (rilevazione 3) anche il costo sospeso relativo alle attrezzature informatiche.

Si noti che il "conto del patrimonio", pur accogliendo gli opposti valori in due sezioni che, come avviene per tutti i conti, possono essere chiamate Dare e Avere (è questa la notazione adottata negli esempi) mostra rispettivamente: nella sezione di sinistra le *Attività* ed in quella di destra le *Passività* ed il *Patrimonio Netto*.

Attrezzature informatiche		
D.		A.
(1)	1.200	
		1.200 (3)

Fatture da ricevere		
D.		A.
(2)	1.200	
		1.200 (1)

Conto del Patrimonio	
D.	A.
A Immobilizzazioni	A Patrimonio netto
AI Immob. Immat.	—
AII Immob. Mater.	—
7 Attrez. Inform. 1.200 (3)	C Debiti
—	CII Debiti di funz.to
—	Fatture da ricevere 1.200 (2)
—	—

Fase 3: al ricevimento della fattura, nel nuovo esercizio e dunque dopo la riapertura dei conti (rilevazione R), si rileverà in CoGe il debito verso fornitori per € 1.200 e si addebiterà per pari importo il conto “Fatture da Ricevere”, compensando l’importo iscritto nella fase 2 (rilevazione 1 del nuovo esercizio).

D.	Attrezzature informatiche	A.
(R)	1.200	

D.	Fatture da ricevere	A.
(1)	1.200	1.200 (R)

D.	Fornitori	A.
		1.200 (1)

È stata effettuata in tal modo una *permutazione* tra due conti di natura finanziaria: il conto “fatture da ricevere” è stato addebitato ed il conto “fornitori” è stato accreditato.

Fase 4: la contabilità finanziaria rileverà liquidazione, ordinazione e pagamento della spesa di € 1.200. In occasione del pagamento, in CoGe si rileveranno la diminuzione del debito v/fornitori e la diminuzione nei mezzi di pagamento per detto importo (rilevazione 2).

D.	Fornitori	A.
(2)	1.200	1.200 (1)

D.	Banca c/c	A.
		1.200 (2)

Risulta pertanto addebitato il conto finanziario “fornitori” ed accreditato il conto, pure finanziario, “banca c/c”.



Esempio 7 Ratei passivi

La Provincia di Beta ha la necessità di reperire locali atti ad ospitare parte dei propri uffici. Il 10 febbraio dell’esercizio X l’Ente stipula un contratto di locazione di un immobile che prevede il pagamento *posticipato* di canoni semestrali dell’importo di € 6.000. Il contratto ha validità dal 1° marzo dell’anno X fino al 28 febbraio dell’anno X+3. L’impegno di spesa dell’anno X per il contratto di affitto è pari ad € 6.000. Il costo dell’esercizio X associabile agli affitti passivi è di € 10.000. Di questo valore, € 6.000 corrispondono all’affitto impegnato e liquidato nell’esercizio X e che costituisce costo di competenza del periodo 1 marzo-31 agosto. In CoGe si rileverà dapprima il sorgere del debito e del costo connesso (rilevazione 1) e poi il pagamento del debito verso il locatore (rilevazione 2):

D.	Fitti passivi	A.
(1)	6.000	

D.	Creditori diversi	A.
(2)	6.000	6.000 (1)

D.	Banca c/c	A.
		6.000 (2)

Risulta cioè dapprima addebitato il conto di natura economica “fitti passivi” ed accreditato quello finanziario “creditori diversi”, mentre la seconda rilevazione evidenzia il regolamento del debito mediante addebitamento di quest’ultimo conto ed accreditamento del conto, parimenti finanziario, “banca c/c”.

I rimanenti € 4.000 sono la parte di canone di locazione passivo di competenza economica del periodo 1° settembre - 31 dicembre dell’anno X e che verrà impegnato e liquidato nell’anno X+1. La somma di € 4.000 in CoGe rappresenta un Rateo Passivo e sarà registrata con una scrittura di integrazione di fine periodo. Si mostra di seguito dapprima la registrazione effettuata con il procedimento diretto, che comporta cioè la movimentazione *diretta* del conto intestato al componente economico considerato (in questo caso, si tratta di un costo: i “fitti passivi” - rilevazione 3a):

D.	Fitti passivi	A.
(1)	6.000	
(3a)	4.000	

D.	Ratei passivi	A.
		4.000(3a)

Pertanto risulta addebitato il conto economico “fitti passivi” ed accreditato il conto finanziario “ratei passivi”.

In alternativa, con procedimento detto *indiretto*, si può provvedere ad integrare i costi di esercizio iscrivendo il valore, invece che nel conto intestato alla specifica voce di costo (in questo caso, “fitti passivi”), nel Conto Economico (dove comparirà – nella sezione Dare destinata ai componenti economici negativi – la voce “ratei passivi su fitti passivi”). Con il procedimento indiretto si dà evidenza alla diversa natura ed origine dei valori, distinguendo quelli rilevati nel corso dell’esercizio e derivanti dagli scambi con terze economie (variazioni di esercizio) e quelli derivanti da stime o congetture e che “collegano” l’esercizio in chiusura con il successivo. Si evitano inoltre, in particolare nel caso di scritture rettificative, compensazioni in conto e movimentazioni “innaturali” dei conti che normalmente sono *monofasi*, cioè si movimentano solo nella sezione Dare o solo nella sezione Avere. È appena il caso di accennare che la scelta del metodo diretto o indiretto deve essere “globale”, cioè tutte le scritture di rettifica ed integrazione di fine esercizio devono essere effettuate o con l’uno o con l’altro dei metodi possibili. Si mostrano di seguito le vicende contabili connesse alla modalità indiretta (rilevazione 3b).

Si noti che il “conto economico”, pur accogliendo gli opposti valori in due sezioni che, come avviene per tutti i conti, possono essere chiamate Dare e Avere (è questa la notazione adottata negli esempi) mostrano rispettivamente: nella sezione di sinistra i *Costi* ed in quella di destra i *Ricavi/Proventi*.

D.	Conto economico	A.
(3b)	4.000	

D.	Ratei passivi	A.
		4.000(3b)

Si è in tal modo addebitato il “conto economico” ed accreditato il conto finanziario “ratei passivi”.



Esempio 8 Ratei attivi

Il 20 febbraio dell’esercizio X il Comune Gamma stipula un contratto di locazione che prevede la riscossione posticipata di canoni semestrali dell’importo di € 12.000 ciascuno. Il contratto ha validità dal 1° marzo dell’anno X fino al 28 febbraio dell’anno X+3.

L’accertamento di entrata dell’anno X per il contratto di locazione attivo è pari ad € 12.000. Il ricavo dell’esercizio X associabile agli affitti attivi è invece pari ad € 20.000, cioè al valore del contratto per i 10 mesi intercorrenti tra il 1° marzo ed il 31 dicembre. La somma di € 12.000, accertata e riscossa nell’esercizio X e pari al ricavo di competenza del periodo 1 marzo - 1 settembre, troverà registrazione nei conti di CoGe distintamente per l’insorgenza del credito (rilevazione 1) ed il suo regolamento (rilevazione 2):

D.	Fitti attivi	A.
		12.000 (1)

D.	Debitori	A.
(1)	12.000	12.000 (2)

D.	Banca c/c	A.
(2)	12.000	

Pertanto risulta accreditato il conto economico “fitti attivi” ed addebitato il conto finanziario “debitori diversi” e successivamente accreditato quest’ultimo ed addebitato il conto finanziario relativo

alle liquidità detenute su conto corrente bancario.

La somma di € 8.000, corrispondente alla parte del canone di competenza economica dell'anno X (per il periodo 1 settembre - 31 dicembre) ma che verrà accertata e riscossa nell'anno X+1, non sarà accolta nelle registrazioni finanziarie dell'anno X, ma dovrà invece essere considerata in quelle di CoGe. Quest'ultimo valore rappresenta infatti un Rateo Attivo e verrà registrato in CoGe con la rilevazione di integrazione di fine periodo mostrata di seguito (registrazione 3a - procedimento diretto).

D.		Fitti attivi	A.	D.		Ratei attivi	A.
			12.000 (1)	(3a)	8.000		
			8.000(3a)				

Si è in tal maniera addebitato il conto finanziario "ratei attivi" ed accreditato il conto di natura economica "fitti attivi".

In alternativa, con il procedimento detto indiretto, si può provvedere ad integrare i ricavi di esercizio iscrivendo il valore, invece che nel conto intestato alla specifica voce di ricavo (in questo caso, "fitti attivi"), nel Conto Economico (dove comparirà – nella sezione Avere destinata ai componenti economici positivi – la voce "ratei attivi su fitti attivi"). Si mostrano di seguito le vicende contabili connesse alla modalità indiretta (rilevazione 3b).

D.		Conto economico	A.	D.		Ratei attivi	A.
			8.000(3b)	(3b)	8.000		

Si è pertanto addebitato il conto finanziario "ratei attivi" a fronte dell'accreditamento del "conto economico".



Esempio 9 Risconti attivi

Il 25 ottobre dell'anno X l'Ente stipula un contratto assicurativo contro il rischio di incendi. Il contratto, che prevede il pagamento anticipato di un premio annuale di € 3.000, ha validità dal 1° novembre dell'esercizio X fino al 31 ottobre dell'anno X+1.

Gli impegni di spesa dell'anno X per il contratto assicurativo ammontano ad € 3.000. Alla scadenza della rata la CoGe rileverà il sorgere del debito verso l'assicuratore (rilevazione 1) che sarà contestualmente pagato (rilevazione 2).

D.		Premi assicurativi	A.	D.		Creditori diversi	A.	D.		Banca c/c	A.
(1)	3.000			(2)	3.000		3.000 (1)				3.000 (2)

Si è proceduto ad addebitare il conto economico "premi assicurativi" e ad accreditare il conto finanziario "creditori diversi", per poi addebitare quest'ultimo ed accreditare il conto finanziario "banca c/c".

Il costo dell'esercizio X per il contratto assicurativo è invece pari ad € 500 (mesi di novembre e dicembre) ovvero € 3.000 (contratto assicurativo impegnato e liquidato) meno € 2.500, corrispondenti alla parte del contratto assicurativo di competenza economica dell'anno X+1 (da gennaio a ottobre X+1). Il Risconto Attivo per € 2.500 verrà rilevato alla chiusura del periodo in CoGe a fronte di una rettifica della voce di costo Premi Assicurativi Passivi di pari importo (procedimento diret-

to - rilevazione 3a) oppure, con il procedimento indiretto, facendo comparire l'apposita voce di rettifica (risconto attivo su premi assicurativi passivi) nel Conto Economico (rilevazione 3b).

Premi assicurativi			Risconti attivi		
D.		A.	D.		A.
(1)	3.000	2.500(3a)	(3a)	2.500	

Oppure:

Conto economico			Risconti attivi		
D.		A.	D.		A.
		2.500(3b)	(3b)	2.500	

Pertanto, risulta accreditato il conto economico di collegamento con il successivo esercizio "risconti attivi" ed addebitato o il conto di natura economica "premi assicurativi" (procedimento diretto - 3a) oppure il "conto economico" (procedimento indiretto - 3b).



Esempio 10 Risconti passivi

Il 30 aprile dell'esercizio X l'Ente stipula un contratto di locazione attivo che prevede la riscossione anticipata di canoni semestrali dell'importo annuale di € 24.000. Il contratto ha validità dal 1° maggio dell'anno X fino al 30 aprile dell'anno X+3.

L'accertamento di entrata dell'anno X per il contratto di affitto è pari ad € 24.000. In CoGe alla scadenza della 1° rata si avranno le registrazioni 1 e 2 ed alla scadenza della 2° le registrazioni 3 e 4:

Fitti attivi			Debitori diversi			Banca c/c		
D.		A.	D.		A.	D.		A.
		12.000 (1)	(1)	12.000	12.000 (2)	(2)	12.000	
		12.000 (3)	(3)	12.000	12.000 (4)	(4)	12.000	

Pertanto, alla scadenza di ciascuna rata risulterà dapprima accreditato il conto economico "fitti attivi" ed addebitato il conto finanziario "debitori diversi" e, al regolamento, accreditato quest'ultimo ed addebitato il conto "banca c/c" (od analogo conto acceso alle disponibilità liquide).

Il ricavo dell'esercizio X associabile agli affitti attivi è pari ad € 16.000, ovvero, € 24.000 (affitto accertato e riscosso nell'esercizio X) meno € 8.000, corrispondenti alla parte dell'affitto di competenza economica dell'anno X+1 (relativo ai mesi da gennaio ad aprile X+1) che è stata accertata e riscossa nell'anno X. Il risconto passivo per € 8.000 verrà rilevato in CoGe a chiusura esercizio a fronte di una rettifica della voce di ricavo relativa ai canoni di locazione attivi. Limitandoci a mostrare le registrazioni di fine esercizio effettuate col metodo diretto si avrà (rilevazione 5):

Fitti attivi			Risconti passivi		
D.		A.	D.		A.
(5)	8.000	12.000 (1)			8.000 (5)
		12.000 (3)			

Pertanto, risulta addebitato il conto economico "fitti attivi" ed accreditato il conto economico di collegamento con il prossimo esercizio "risconti passivi".



Esempio 11 Ammortamenti

Il 15 aprile dell'anno X l'Ente stipula un contratto per l'acquisto di 10 motocicli da destinare alla polizia municipale. L'importo dell'operazione, comprensiva dell'IVA (non detraibile), è pari ad € 20.000. I motocicli vengono consegnati, insieme alla relativa fattura, il 28 maggio (rilevazione 1), l'ente paga il corrispettivo al fornitore trenta giorni dopo (rilevazione 2).

D.	Motomezzi	A.
(1)	20.000	

D.	Creditori diversi	A.
(2)	20.000	20.000 (1)

D.	Banca c/c	A.
		20.000 (2)

Pertanto, risulta addebitato il conto economico "motomezzi" ed accreditato il conto finanziario "creditori diversi" e successivamente addebitato quest'ultimo ed accreditato il conto finanziario "banca c/c". Gli impegni di spesa dell'anno X per l'acquisto dei motocicli ammontano ad € 20.000. Il costo dell'esercizio X connesso all'acquisto dei motocicli è pari all'ammortamento dei motocicli, ovvero, all'utilità che dal momento in cui sono stati acquistati e resi disponibili per l'uso, fino al 31 dicembre dell'anno X si stima che abbiano ceduto. Adottando un coefficiente annuo di ammortamento del 20%, si avrà una quota di ammortamento pari a: $\text{€ } 20.000 \times 0,20 \times 7/12 = \text{€ } 2.333$ (rilevazione 3). Sarà questa la voce di costo (B.16 - quote di ammortamento di esercizio) rilevante per il Conto Economico. Nel Conto del Patrimonio, alla voce A.II.8 (Automezzi e motomezzi) confluirà il valore netto, ossia il valore del costo pluriennale meno gli accantonamenti al fondo di ammortamento effettuati fino a quel momento (per brevità si omettono le relative registrazioni nei conti di sintesi).

D.	Ammortamento motomezzi	A.
(3)	2.333	

D.	Fondo ammortamento motomezzi	A.
		2.333 (3)

Pertanto, risulta addebitato il conto economico "ammortamento motomezzi" ed accreditato il relativo "fondo di ammortamento".



Esempio 12 Rimanenze

Si ipotizzi che un Ente effettui, durante l'esercizio X, un solo acquisto di cancelleria per € 5.000, che le consistenze iniziali di cancelleria siano pari a € 300 e che le rimanenze finali siano valutate come pari a € 700.

Il costo sostenuto per l'acquisto della cancelleria nell'anno X è di € 5.000, mentre il costo di competenza dell'esercizio considerato (ovvero il valore della cancelleria "consumata") sarà pari alla seguente somma algebrica: valore delle rimanenze iniziali più valore degli acquisti meno valore delle rimanenze finali ($\text{€ } 300 + \text{€ } 5.000 - \text{€ } 700 = \text{€ } 4.600$). Si può ottenere il medesimo risultato mediante un'altra somma algebrica, ovvero: valore degli acquisti +/- la variazione delle rimanenze, cioè $\text{€ } 5.000 - \text{€ } 400 = \text{€ } 4.600$.

Mentre la contabilità finanziaria non rileva tale valore, la CoGe, mediante la registrazione sia degli acquisti di cancelleria (costo sostenuto) sia della variazione delle rimanenze, evidenzia il valore della cancelleria "consumata" nell'anno. Per brevità, si omettono le rilevazioni di esercizio connesse all'acquisto, del tutto analoghe a quelle mostrate nell'esempio 1.

In chiusura di esercizio la CoGe provvederà a "detrarre" il valore delle rimanenze finali dal Conto Economico (rilevazione 1) e ad inserire lo stesso valore tra le attività del Conto del Patrimonio (rilevazione 2):

Conto economico	
D.	A.
	700 (1)

Rimanenze finali	
D.	A.
(1) 700	700 (2)

Conto del patrimonio	
D.	A.
(2) 700	

Pertanto, risulta accreditato il “conto economico” ed addebitato il conto acceso alle “rimanenze finali” e poi accreditato quest’ultimo ed addebitato il “conto del patrimonio”.

Alla riapertura dei conti che si opera all’inizio dell’esercizio successivo, si effettueranno le registrazioni speculari, allo scopo di riaprire il conto intestato alle rimanenze (rilevazione 1 dell’esercizio X+1) e di “caricare” il costo delle rimanenze – ora chiamate iniziali – nel Conto Economico del nuovo esercizio (rilevazione 2):

Bilancio di apertura	
D.	A.
	700 (1)

Rimanenze iniziali	
D.	A.
(1) 700	700 (2)

Conto economico	
D.	A.
(2) 700	

Pertanto, risulta accreditato il “bilancio di apertura” ed addebitato il conto acceso alle “rimanenze iniziali”; con la seconda rilevazione, poi, viene accreditato quest’ultimo ed addebitato il “conto del patrimonio”.

Nel Conto Economico di ciascun esercizio risulteranno pertanto tra i componenti economici negativi le rimanenze iniziali (riprese dalle rimanenze finali dell’esercizio precedente) ed i costi sostenuti nel corso dell’esercizio e tra i componenti economici positivi le rimanenze finali:

Conto economico			
D.		A.	
Rimanenze iniziali	300	Rimanenze finali	700
Acquisto materiali di consumo	5.000		
	—		—

Come si accennava in precedenza, un altro modo di evidenziare nel Conto Economico il costo di competenza dell’esercizio è quello di chiudere i conti accesi alle rimanenze iniziali (rilevazione 3) e finali (rilevazione 4) in un unico conto di natura economica intestato “variazioni nelle rimanenze”, il cui saldo (rilevazione 5) corrisponderà alla differenza tra i due valori.

Rimanenze iniziali	
D.	A.
300	
	300 (3)

Rimanenze finali	
D.	A.
700	
	700 (4)

Variazioni nelle rimanenze	
D.	A.
(3) 300	700 (4)
(5) 400	

Conto economico			
D.		A.	
Acquisto materiali di consumo	5.000	Variazioni nelle rimanenze	400 (5)

Pertanto, risulta accreditato il “conto economico” ed addebitato il conto di natura economica acceso alle “variazioni nelle rimanenze”



Esempio 13 Svalutazione crediti

Il 31 dicembre dell'anno X l'Ente vanta crediti per € 100.000. Se si applicasse il principio economico della prudenza, ciò implicherebbe la necessità di stimare la quota di tali crediti che, presumibilmente, risulterà inesigibile (cosiddetta svalutazione dei crediti). Nell'ipotesi che tale stima fosse pari ad € 5.000, si determinerebbe il sorgere di un costo dell'esercizio dello stesso ammontare, a fronte di un pari incremento del Fondo svalutazione crediti a riduzione dell'Attivo (rilevazione 1).

Accantonamento per svalutazione crediti		
D.		A.
(1)	5.000	

Fondo svalutazione crediti		
D.		A.
		5.000 (1)

Nella rilevazione sopra esemplificata, risulta addebitato il conto economico “accantonamento per svalutazione crediti” ed accreditato il conto finanziario “fondo svalutazione crediti”.



Esempio 14 Capitalizzazione di costi: lavori in economia

Il Comune “Beta” effettua in economia, nel corso dell'esercizio X, lavori di manutenzione straordinaria di un proprio fabbricato facente parte del patrimonio disponibile, registrando in contabilità finanziaria gli impegni ed in CoGe i costi relativi a progettazione, manodopera, materiali, ecc. Poiché risultano incrementati il valore e/o la residua vita utile del bene, occorre procedere alla capitalizzazione del costo, cioè riconoscere che quel costo ha una utilità economica pluriennale e “trasferirlo” dal Conto Economico al Conto del Patrimonio. Il valore del costo da capitalizzarsi deve essere quantificato in base ad una rigorosa documentazione ed al principio della prudenza (nel senso che non deve in nessun caso superare l'effettivo incremento di valore, e può essere effettuato solo se l'incremento è apprezzabile). In CoGe, ipotizzando che il costo da capitalizzarsi ammonti a € 45.000 (di cui € 17.000 per materie prime ed € 28.000 per mano d'opera), si dovrà incrementare di tale importo il conto “fabbricati” (voce A II 5 del Conto del patrimonio), movimentando in contropartita il conto “incrementi di immobilizzazioni per lavori interni” (voce A 7 del Conto Economico), che costituisce un componente economico positivo.

Da questo momento in poi, il calcolo dell'ammortamento avverrà in base al nuovo valore dell'immobile. Si noti che l'iscrizione fra le immobilizzazioni dei lavori in economia comporta analoga iscrizione nell'inventario dell'ente. La capitalizzazione comporta la rilevazione:

Fabbricati		
D.		A.
(1)	45.000	

Incrementi di immobilizz. per lavori interni		
D.		A.
		45.000 (1)

Risulta in tal modo addebitato il conto di natura economica “fabbricati” ed accreditato il conto economico “incrementi di immobilizzazioni per lavori interni”.

Si noti che in base alle rilevazioni d'esercizio e alle rilevazioni relative ai crediti e debiti da liquidare il sistema contabile evidenzia costi e proventi intesi come *costi sostenuti* (rilevabile nel momento in cui l'ATPL acquista i fattori produttivi) e *proventi conseguiti* (rilevabile quando l'ATPL presta a terzi servizi o cede beni). Solo a seguito delle rilevazioni

di fine periodo saranno evidenziati *costi e proventi di competenza*, cioè relativi a utilità godute o consumate o effettivamente cedute.

4.2.2 Le alternative di configurazione del sistema contabile

Nell'effettuare la scelta del sistema contabile "più idoneo" tra quelli attualmente adottabili¹⁰, l'ente locale valuta i vantaggi e gli svantaggi di ciascuna alternativa nonché la consonanza con le proprie esigenze, la propria organizzazione, le proprie risorse. Le soluzioni considerate sono:

- il sistema di *contabilità finanziaria estesa* (o *soluzione minimale*) che si fonda sulla tenuta della contabilità finanziaria completandola con la rilevazione di alcune informazioni extracontabili finalizzate alla redazione di conto economico, conto del patrimonio, prospetto di conciliazione;
- il sistema *integrato*, che si fonda su registrazioni della contabilità finanziaria che alimentano anche il sottosistema informativo di CoGe;
- il sistema di contabilità *parallele*, che contempla due sottosistemi di rilevazioni (contabilità finanziaria in partita semplice e CoGe in partita doppia) autonomi e privi di collegamenti formali.

Le principali caratteristiche dei tre sistemi sono evidenziate nella tabella 1.

10. Si trascurano nella presente trattazione i sistemi che non sarebbero coerenti con le previsioni normative attualmente in vigore.

Tabella 1
Configurazioni alternative del sistema contabile dell'APTL

Configurazione	Descrizione del metodo		
	Rilevazioni durante il periodo amministrativo	Rilevazioni di fine periodo	Ruolo del prospetto di conciliazione
Minimale/contabilità finanziaria estesa	Contabilità finanziaria (partita semplice). Rilevazione extra-contabile di informazioni necessarie alla redazione del prospetto di conciliazione alla fine del periodo amministrativo.	Due tipologie di rettifiche e integrazioni: - quelle finalizzate a ricondurre i valori rilevati secondo competenza finanziaria a quelli rilevati per competenza "contabile" - quelle finalizzate al passaggio dalla competenza "contabile" alla competenza economica.	Strumento "principe" per la traduzione dei valori della contabilità finanziaria nei valori del conto economico e del conto del patrimonio. «Il prospetto di conciliazione è in definitiva una guida alle scritture di assestamento, non è dunque un mero adempimento» e può essere redatto anche a cadenza infrannuale (Farneti 1998).
Sistema integrato	Rilevazioni di contabilità finanziaria (partita semplice) che alimentano anche i conti della CoGe (partita doppia).	Rettifiche e integrazioni di fine periodo finalizzate al passaggio dalla competenza "contabile" alla competenza economica.	Documento che dimostra i collegamenti fra i risultati della contabilità finanziaria e della generale.

Contabilità parallele	Contabilità finanziaria (partita semplice).	Rettifiche e integrazioni di fine periodo finalizzate al passaggio dalla competenza “contabile” alla competenza economica.	Documento che dimostra le cause di scostamento fra i risultati della contabilità finanziaria e quelli della CoGe. La sua redazione può essere più complessa rispetto al caso di integrazione fra contabilità finanziaria e CoGe perché occorre confrontare due sistemi indipendenti.
	CoGe (partita doppia).		
	I due sistemi sono indipendenti.		

4.2.3 La scelta fra le alternative

La scelta fra le diverse alternative di configurazione del sistema contabile può, in alcuni casi, essere ispirata da un criterio di gradualità. È possibile, infatti, adottare un sistema relativamente più semplice per progettare e implementare gradualmente un sistema più complesso. Imboccare la via del “tutto e subito” può essere pericoloso. Un’implementazione partecipata e condivisa, anche se può comportare un primo periodo di affinamento, caratterizzato dalla scarsa significatività (e, quindi, impossibilità di utilizzo) dei documenti di sintesi della CoGe, conduce ad un sistema che è “cresciuto” con l’ente locale. Occorre, inoltre, evitare le soluzioni “pre-confezionate”, che sono adatte solo se l’ente locale non attribuisce alcuna rilevanza strategica alla CoGe e quindi “vive” il conto economico ed il conto del patrimonio come meri adempimenti di legge, cui dedicare il minor dispendio possibile di risorse. In tutti gli altri casi, anche un software standardizzato deve essere adeguato alle esigenze dell’ente, per tenere conto della sua realtà, delle sue esigenze informative, delle sue procedure, della tipologia di operazioni di gestione che pone in essere.

Alcune variabili rilevanti ai fini della scelta fra i tre sistemi sono espone nella Tabella 2.

Tabella 2
Variabili rilevanti ai fini della configurazione del sistema contabile

Condizione descrittiva	Sistema		
	Contabilità finanziaria estesa	Contabilità integrata	Sistemi paralleli
Fabbisogni informativi	Limitati al conto del bilancio (e ad una misura approssimata del risultato economico)	Misure, anche tempestive, del mantenimento del patrimonio; CoA per responsabilizzare	Misure attendibili e tempestive del mantenimento del patrimonio; CoA per responsabilizzare
Dimensioni e composizione dell’organismo personale	Non comporta gravosi carichi di lavoro	Richiede personale dedicato	Richiede personale dedicato

Disponibilità del personale a formazione	Se manca, meglio l'utilizzo del prospetto	Richiede personale preparato	Richiede personale preparato
Patrimonio	Di modeste dimensioni	Di elevate dimensioni	Di elevate dimensioni
Configurazione funzione amministrativa: autonomia responsabili di settore	Decisioni accentrate	Decisioni decentrate	Decisioni decentrate
Configurazione funzione amministrativa: grado integrazione procedure	Se è modesto, è soluzione quasi obbligata	Occorre integrazione significativa	È sufficiente media integrazione
Numerosità e dimensione processi di acquisto	Compatibile solo con dimensione limitata	Elevata	Elevata
Procedure di acquisto non concluse a fine anno	Se vi sono poche procedure aperte a fine anno, va bene	Se vi sono molte procedure aperte a fine anno, è meglio raccogliere sistematicamente i dati	Se vi sono molte procedure aperte a fine anno, è meglio raccogliere sistematicamente i dati
Esistenza di aziende	No	Sì (occorre il consolidato)	Sì (occorre il consolidato)
Esistenza di rilevanti interessi esterni	No	Sì (gli investitori istituzionali chiedono informazioni affidabili)	Sì (gli investitori istituzionali chiedono informazioni affidabili)

Fonte: E. Caperchione (a cura di), *Il regolamento di contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996

11. Si noti che si fa riferimento alle esperienze analizzate, che non possono essere comunque considerate un campione rappresentativo della popolazione delle APTL italiane.

4.2.4 L'implementazione del sistema informativo

La configurazione del sistema prescelto influenza l'implementazione del sistema informativo nel suo complesso. La trattazione, quindi, tiene conto di quanto segue:

- fino ad oggi la strada dei “sistemi paralleli” sembra essere la meno praticata;
- molti enti sembrano propendere per l'adozione di un sistema integrato¹¹;
- in molti casi, nei primi periodi di applicazione del sistema, la non completa implementazione del sistema integrato ha condotto all'utilizzo del prospetto di conciliazione per la preparazione di un Conto Economico e un Conto del Patrimonio che non scaturivano dalle sistematiche rilevazioni di CoGe;
- il problema del raccordo fra contabilità finanziaria e CoGe è presente in ognuno dei casi, anche se con declinazioni differenti.

Infatti:

- la scelta di un sistema di contabilità finanziaria estesa comporta la necessità di identificare le modalità per tradurre le informazioni della contabilità finanziaria in valori del conto economico

e del conto del patrimonio, ispirati al principio di competenza economica ed alle logiche della CoGe (pur in assenza di applicazione delle relative tecniche);

- l'adozione di un sistema integrato richiede un forte investimento nella fase di progettazione delle forme di raccordo fra il sottosistema "finanziario" e quello "generale"; inoltre, il prospetto di conciliazione, essendo obbligatorio per legge, deve essere comunque redatto;
- l'ente locale che si doti di sistemi paralleli è comunque tenuto alla redazione del prospetto di conciliazione e quindi a dimostrare il raccordo fra i valori del conto del bilancio e quelli evidenziati dalla CoGe.

L'ipotesi che guida la trattazione seguente è quella di introduzione di un sistema integrato di tenuta della contabilità finanziaria e di quella generale (e, eventualmente, di quella analitica per la quale si rinvia al capitolo 5). È evidente, comunque, che quanto affermato può essere adattato anche al caso di contabilità parallele e di contabilità finanziaria estesa, tenendo conto delle dovute differenze.

L'implementazione del sistema informativo integrato richiede¹²:

- 1) una scelta sulle modalità di raccordo fra contabilità finanziaria e CoGe;
- 2) la progettazione delle modalità di raccolta delle informazioni e la scelta del grado di accentramento/decentramento delle rilevazioni e di automatismo del collegamento con la contabilità finanziaria e quella analitica;
- 3) la definizione delle modalità di raccolta di informazioni sulle operazioni ancora in corso al termine del periodo amministrativo, che spesso sono "diffuse" in tutta la struttura dell'ente e non sempre sono disponibili nel solo Servizio Finanziario;
- 4) la stesura del piano dei conti ed il suo successivo aggiornamento;
- 5) la predisposizione dell'inventario iniziale (individuazione di beni mobili e immobili e loro valutazione) e il suo successivo aggiornamento;
- 6) la formazione del personale coinvolto nelle attività di raccolta, classificazione, inserimento, elaborazione dei dati;
- 7) l'intervento sul software preesistente o l'acquisizione di software *ad hoc*.

12. L'elenco non vuole esprimere un ordine di priorità né rappresentare una sequenza da rispettare. Solo i punti ritenuti più significativi saranno oggetto di trattazione nel prosieguo.

4.2.5 Il raccordo fra contabilità finanziaria e contabilità generale

Quanto esposto sopra evidenzia come le logiche e le tecniche dei sistemi di contabilità finanziaria e di CoGe siano diversi. Di conseguenza, l'integrazione delle due contabilità in un solo sistema informativo presenta difficoltà intrinseche ed è necessario che la progettazione delle modalità di integrazione sia attenta:

- ai collegamenti fra conti di CoGe e interventi e risorse o capitoli di contabilità finanziaria;
- ai collegamenti fra i momenti di rilevazione nelle due contabilità;

- alla obbligatorietà di redazione del prospetto di conciliazione.

Il collegamento tra le rilevazioni nei due sistemi contabili può essere realizzato con differenti tecniche o accorgimenti che, come nelle soluzioni adottate dal Comune di Gorizia, dal Comune di Pordenone e dal Comune di Modena, non necessariamente, richiedono di “processare” due volte i documenti contabili originari.



Esperienza 1 **Il sistema CoGe del Comune di Gorizia**

Il Comune di Gorizia ha adottato un sistema di rilevazioni in CoGe, utilizzando il metodo di registrazione partiduplistico, integrato con il sistema di contabilità finanziaria e con quello di CoA. Il sistema di CoGe viene alimentato da due tipi di informazioni: quelle desumibili dai documenti originali e quelle provenienti dai soggetti che sono organizzativamente responsabili dei processi di consumo delle risorse, di ottenimento dei proventi, degli investimenti, dei processi amministrativi collegati alle procedure formali di entrata e spesa.

L'integrazione è resa possibile dal sistema delle causali, attraverso il quale, mediante l'impiego di opportune codifiche, la rilevazione in contabilità finanziaria genera la scrittura in partita doppia individuando anche il centro o i CdC cui la scrittura si riferisce (ad esempio il centro che utilizza la merce acquistata). La causale, che viene inserita in apposita maschera, consente di generare una scrittura in partita doppia che rileva il costo, il ricavo, l'acquisto di un bene immobile, ecc. In particolare ogni atto di impegno contiene le seguenti indicazioni, da inserire nella maschera di registrazione dell'operazione:

- 1) capitolo e articolo;
- 2) funzione/servizio e intervento di spesa;
- 3) codici di Centro Economico, Centro Acquisitore, conto di costo.

Il momento di collegamento tra i due sistemi è legato alla registrazione della fattura o della nota contabile di spesa (per la parte spesa) e alla registrazione della fattura di vendita o delle bollette in entrata (per la parte entrata).

Anche i mandati di pagamento e le reversali di incasso vengono imputati sia ai capitoli di contabilità finanziaria, sia ai conti della CoGe e analitica, con riferimento all'imputazione del relativo impegno o accertamento. Analogamente, nelle maschere per l'emissione di una reversale o di un mandato, sono previste causali, che, se inserite, consentono di ottenere una scrittura in CoGe che rileva l'estinzione del debito o l'incasso del credito.



Esperienza 2 **Il sistema di contabilità del Comune di Pordenone**

Presso l'amministrazione comunale di Pordenone il sistema di contabilità finanziaria è integrato con quello della CoGe, tenuta secondo il metodo della in partita doppia, e di quella analitica.

A tale fine, è stato predisposto un piano delle causali contabili dettagliato e analitico, studiato dall'ufficio controllo di gestione, in modo tale da essere facilmente comprensibile ed utilizzabile anche da personale con non abbia una formazione specifica.

Il momento contabile di collegamento tra i due sistemi (CoGe e contabilità finanziaria) è diverso a seconda che si tratti di spesa o di entrata. Per la spesa si fa riferimento al momento della protocollazione della fattura mentre per le entrate ci si riferisce al momento della riscossione.

L'indicazione del o dei CdC che, ad esempio, utilizzano la merce acquistata, è effettuata dal sistema integrato in CoA.



Documentazione operativa
Il Piano delle Causali Contabili del Comune di Pordenone (Estratto)

Codice	Descrizione	Tipo	Reg. Iva	Valuta	Analit.	C/F	Intra	Codice di pagamento	
			Partite	Tipo	D/A	Mastro	Conto	Sottoc.	Descrizione
01	Con quietanza propria	3							
									Debiti per fatture da ricev.
04	Assegno postale localizzato	3							
									Debiti per fatture da ricev.
A0001	Retribuzioni al personale - fine anno	2	N00		Y	F			
			Partite	Iva	A	9	9	1	Ratei Passivi
					D	2	2	17	Iva in sospensione
					D	20	1	1	Costo del personale
A0003	S. Istituziona. - fine anno - Acquisto beni materiali	2	N00		Y	F			
			Partite	Iva	A	9	2	4	Debiti per fatture da ricev.
					D	2	2	17	Iva in sospensione
					D	20	2	1	Acquisto materie prime e/o beni di consumo
A0004	S. Istituziona. - fine anno - Prestaz. serv.	2	N00		Y	F			
			Partite	Iva	A	9	2	4	Debiti per fatture da ricev.
					D	2	2	17	Iva in sospensione
					D	20	4	1	Prestazione di servizi
A0005	Trasferimenti - fine anno	2	N00		Y	F			
			Partite	Iva	A	9	2	4	Debiti per fatture da ricev.
					D	2	2	17	Iva in sospensione
					D	20	6	1	Trasferimenti
A2500	S. Istituziona. - Acquisto immobili	2	N00		Y	F		P0001	
			Partite	Iva	A	9	2	1	Debiti verso fornitori
					D	2	2	17	Iva in sospensione
					D	1	2	5	Fabbricati patrim. dispon.
A4000	S. Istituziona. - Partite di giro	1	N00		Y	F		P0601	
			Partite	Chius	A	9	7	1	Alti debiti
					D	99	1	1	Conto d'ordine
B0030	Registrazioni esercizio precedente (Iva)	2	N00		Y	F		P0002	
			Partite	Iva	A	9	2	1	Debiti verso fornitori
					D	2	2	17	Iva in sospensione
					D	9	2	4	Debiti per fatture da ricev.

B0100	Acquisto di beni e materie prime - Iva	2	N00		Y	F		P0002	
			Partite	Iva	A	9	2	1	Debiti verso fornitori
					D	2	2	17	Iva in sospensione
					D	20	4	1	Prestazioni di servizio
B0200	Prestazioni di servizi - Iva	2	N00		Y	F		P0002	
			Partite	Iva	A	9	2	1	Debiti verso fornitori
					D	2	2	17	Iva in sospensione
					D	1	2	13	Immobilizzazioni in corso
B0300	Locazioni Iva	2	N00		Y	F		P0002	
			Partite	Iva	A	9	2	1	Debiti verso fornitori
					D	2	2	17	Iva in sospensione
					D	20	5	1	Locazioni

Note: (1° colonna) **Codice**: codice alfanumerico associato alla causale.
(2° colonna) **Descrizione**: descrizione dell'operazione.
(3° colonna) **Tipo**: è collegato alla modalità di chiusura della partita, dunque la modalità di pagamento.
(4° colonna) **Reg. Iva**: il registro Iva e la partita indica se si tratta di causale inerente la registrazione di documenti rilevanti ai fini IVA.
(5° colonna) **Valuta**: valuta e tipo si riferiscono alla moneta in cui sono espressi i valori monetari (lire, euro).
(6° colonna) **Analit.**: consente di collegarsi con la CoA.
(7° - 8° - 9° colonna) **Mastro, Conto e Sottoconto**: fanno riferimento al piano dei conti.
Cod. Pag.: codice di pagamento; si collega alla causale per la registrazione note.
Descrizione: riporta la descrizione del conto di CoGe.



Esperienza 3 Il sistema di CoGe della Provincia di Modena

Il sistema di CoGe della Provincia di Modena è integrato a quello della contabilità finanziaria e della CoA; le rilevazioni effettuate in contabilità finanziaria generano automaticamente le registrazioni in CoGe e analitica; in questo modo l'ufficio controllo di gestione non deve occuparsi delle rilevazioni in senso stretto ma concentra sul corretto funzionamento del sistema di controllo e sull'attività di reporting, mentre l'ufficio ragioneria non subisce eccessivi appesantimenti di lavoro.

I momenti in cui si procede alla contabilizzazione dei fatti di gestione sono:

- per le entrate: l'accertamento;
- per le uscite correnti: il ricevimento della fattura (per le spese per cui è prevista la fattura) oppure il momento della liquidazione in assenza di fattura (per i trasferimenti e i tributi); le spese del personale vengono contabilizzate al momento dell'emissione della busta paga;
- per le uscite in conto capitale: il momento della ricezione della fattura o della liquidazione o della ricognizione dello stato di avanzamento dei lavori per le spese per Titolo II; il momento del pagamento per la restituzione delle quote di mutui;
- le partite di giro sono invece movimentate al momento dell'impegno.

Il software che gestisce il sistema contabile integrato consente di:

- contabilizzare solo i fatti che hanno rilevanza per la contabilità finanziaria e ai quali non corrispondono scritture in CoGe e analitica;
- contabilizzare in contabilità finanziaria, generale e analitica, quando si contabilizzano momenti "tipici" definiti a priori (descritti in precedenza);
- contabilizzare in CoGe e analitica alcune rilevazioni particolari (eccezioni) per le quali il sistema non prevede la contabilizzazione automatica.

Nella presente esposizione si sottintende che, nel caso di adozione di un sistema contabile integrato, il prospetto di conciliazione sia uno strumento che deve semplicemente evidenziare i collegamenti fra i risultati ed i valori che emergono direttamente dai due sottosistemi di contabilità, ma che non deve porsi come “guida” del processo di identificazione dei valori che affluiscono al conto economico ed al conto del patrimonio. Tali valori devono essere rilevati sistematicamente in corso d’anno e quindi essere rappresentati, unitamente alle rettifiche ed integrazioni di fine periodo, nei documenti di sintesi della CoGe. Solo dopo che tali documenti siano stati composti, l’ente locale provvede alla compilazione del prospetto, al fine di dimostrare il raccordo con le risultanze del conto del bilancio. Si noti, però, che eventuali difficoltà di raccordo non devono comportare modifiche del conto economico e del conto del patrimonio a fini di “quadratura” con i risultati della contabilità finanziaria. Eventuali “problemi di quadratura” devono invece essere “scaricati” sul prospetto di conciliazione. Tali considerazioni valgono anche nel caso di adozione di sistemi paralleli, mentre evidentemente non possono essere applicate nell’ipotesi di scelta di un sistema di contabilità finanziaria estesa, in cui è proprio il prospetto di conciliazione a consentire la traduzione dei dati di contabilità finanziaria in valori da iscrivere nel conto economico e nel conto del patrimonio.

Tali considerazioni traggono spunto dall’osservazione di alcune esperienze di enti locali che, al fine di giungere alla costruzione di documenti contabili di sintesi significativi della loro situazione economica, patrimoniale, finanziaria e per rispettare il dettato normativo, che richiede la “conciliazione” dei risultati, hanno preferito commettere alcune “imperfezioni” nella predisposizione del prospetto anziché introdurre informazioni distorte nel conto economico e nel conto del patrimonio¹³. Un ente, ad esempio, ha apportato modifiche al prospetto impiegando alcune delle “celle” che nel documento ufficiale ex D.P.R. 194/96 sono annerite e l’organo regionale di controllo non ha eccepito nulla in proposito.

Altri enti, invece, nell’intento di rispettare le “regole” di redazione del prospetto, hanno dovuto ricercare “conciliazioni” anche ignorando le informazioni risultanti dalla tenuta sistematica della CoGe, utilizzando voci di quadratura e adottando ipotesi semplificatrici (ad esempio, uguaglianza fra impegni delle spese correnti e costi); queste scelte hanno facilitato la preparazione del prospetto di conciliazione, ma hanno compromesso il significato del conto economico e conto del patrimonio.

Alla luce di tali considerazioni, si vuole sottolineare che la progettazione delle modalità di integrazione deve ispirarsi principalmente al rispetto dei principi di buona tenuta della CoGe e di redazione del conto economico e del conto del patrimonio, e non ad eventuali “principi di redazione” del prospetto di conciliazione, se questi ultimi sono in contrasto con i precedenti. Si approfondiscono di seguito i problemi specifici di raccordo relativamente alle spese ed alle entrate dell’ente locale.

13. Sul prospetto ed i problemi che possono sorgere nella sua redazione si rinvia al paragrafo 4.3.3.

Il raccordo dal “lato delle spese”

Si consideri un’operazione di acquisto, analizzata nei momenti rilevanti in contabilità finanziaria e in quella generale. Dalla Tabella 3 risulta chiaro che le differenze fra contabilità finanziaria e CoGe sopra evidenziate si riflettono nella diversa importanza delle fasi dell’operazione ai fini della sua contabilizzazione. Ciò rende difficile l’individuazione di un momento comune di registrazione delle operazioni.

L’art. 229 del TUEL, 6° comma¹⁴, indica le modalità di rettifica degli impegni finanziari di competenza, al fine di “isolare” gli elementi che costituiscono la dimensione finanziaria dei componenti economici negativi dall’insieme degli impegni. Evidentemente, l’ipotesi alla base della scelta del legislatore è che la fase finanziaria dell’impegno sia quella più vicina al momento in cui si ha evidenza contabile del sorgere di un debito verso i fornitori (registrazione della fattura) che, in CoGe, è anche il momento in cui si rileva il costo sostenuto.

14. Il testo della norma recita: «gli impegni finanziari di competenza sono rettificati, al fine di costituire la dimensione finanziaria dei componenti economici negativi, rilevando i seguenti elementi: a) i costi di esercizi futuri, i risconti attivi, ed i ratei passivi; b) le variazioni in aumento

od in diminuzione delle rimanenze; c) le quote di costo già inserite nei risconti attivi degli anni precedenti; d) le quote di ammortamento di beni a valenza pluriennale e di costi capitalizzati; e) l’imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime d’impresa».

Tabella 3
I momenti di un’operazione di acquisto ed utilizzo dei beni

Fasi dell’operazione di acquisto e utilizzo dei beni*	Momenti rilevanti in contabilità finanziaria	Momenti rilevanti in CoGe
1) Decisione di acquisto	Eventuale prenotazione di impegno	—
2) Ordine/ Stipula del contratto	Impegno	—
3) Ricevimento dei beni	—	Momento di competenza temporale
4) Ricevimento della fattura	Liquidazione**	Momento di competenza contabile
5) Pagamento	Ordinazione, pagamento	Rilevazione della “permutazione numeraria”
6) Utilizzo dei beni	—	Eventuale rilevazione di rimanenze se alla fine del periodo amministrativo i beni non risultano interamente consumati (competenza economica)

(*) Si osservi che la sequenza è ipotetica e potrebbe essere differente.

(**) Si noti che la liquidazione può avvenire anche in un tempo notevolmente successivo rispetto al momento di ricevimento della fattura.

Se è vero che la definizione di impegno dell'attuale ordinamento contabile degli enti locali avvicina maggiormente il riconoscimento della spesa al momento del sorgere dell'obbligazione rispetto a quanto avvenisse prima dell'emanazione del D.Lgs. 77/95, si pongono tuttavia tre problemi, di cui tenere conto nella progettazione del sistema contabile e nella redazione del prospetto di conciliazione.

La prima questione riguarda la non coincidenza tra le grandezze misurate dal costo sostenuto e quelle misurate dall'impegno. L'IVA a credito sugli acquisti effettuati nell'ambito di attività commerciali è impegnata in contabilità finanziaria unitamente al valore del bene acquistato, ma in CoGe è valore numerario che non rientra nell'importo del costo. Ancora, non tutte le spese in conto capitale corrispondono all'acquisto di immobilizzazioni¹⁵; l'impegno per la restituzione della quota capitale del mutuo corrisponde alla riduzione di un debito di finanziamento. Inoltre, non tutte le operazioni rilevanti nella CoGe lo sono anche per quella finanziaria (si pensi al caso di donazione di beni). Infine, la contabilità finanziaria pubblica, come noto, non prevede rettifiche ed integrazioni di fine periodo, che sorgono integralmente nell'alveo della CoGe, per cui sarebbe vano cercarne voci corrispondenti tra gli impegni.

Il secondo problema deriva dallo sfasamento temporale tra manifestarsi del flusso reale od economico e sorgere della variazione finanziaria (ad esempio, il bene è consegnato prima dell'arrivo della fattura), presente anche in CoGe e di cui si è discusso in precedenza. Tale sfasamento richiede di effettuare specifiche rettifiche/integrazioni di fine periodo (crediti e debiti da liquidare).

La terza questione deriva dallo sfasamento temporale tra i momenti di rilevazione del sostenimento del costo (d'esercizio o pluriennale) e dell'impegno. In proposito:

- esistono numerosi casi in cui lo scollamento fra i momenti di rilevazione è del tutto evidente (ad esempio, le spese impegnate con l'approvazione del preventivo, le prenotazioni che si trasformano in impegno alla fine dell'esercizio se sono state bandite entro tale termine le procedure di gara, le spese in conto capitale che sono impegnate contestualmente all'accertamento della relativa entrata);
- esistono altre situazioni in cui lo scollamento è meno evidente e va accertato caso per caso. In generale, infatti, come emerge anche dall'osservazione della tabella 3, il momento dell'impegno non coincide e spesso precede tutti i "momenti rilevanti" in CoGe. Non è detto, perciò, che al termine del periodo amministrativo le divergenze siano "sanate" e alle spese impegnate corrisponda il sostenimento di un costo.

Rimangono ovviamente valide tutte le considerazioni svolte a proposito della competenza economica, cioè della scissione a fine periodo dei costi sostenuti in costi annuali o d'esercizio e costi anticipati o sospesi.

Se, nella progettazione del sistema contabile dell'ente locale, si volesse dunque adottare l'ipotesi semplificatrice che ad un impegno sulla parte corrente corrisponde il costo sostenuto, ciò potrebbe pro-

15. E qui si tralascia il caso di possibili "errori" di contabilizzazione che conducono a rilevare fra le spese correnti acquisti di immobilizzazioni o fra spese in conto capitale acquisti di beni di consumo.

vocare sovrastima di questi ultimi, oppure necessità di effettuare una notevole quantità di rettifiche per giungere all'espressione dei componenti negativi del risultato economico.

Per questo motivo è opportuno, nell'ambito delle procedure di tenuta del sistema informativo/informatico, avere una fase di "registrazione" delle fatture o dei documenti comprovanti le operazioni di gestione, cioè tali da attribuire un certo grado di certezza e misurabilità ai valori¹⁶. Questa fase coincide con il momento in cui effettuare la registrazione in CoGe (momento di competenza contabile). Ad esempio, questa è la scelta adottata dal Comune di Sesto Fiorentino.

16. Si scrive di "un certo grado" perché naturalmente non è possibile parlare di certezza in termini assoluti.



Esperienza 4

Il sistema di contabilità generale del Comune di Sesto Fiorentino

La rilevazione della voce di costo/ricavo è effettuata dall'ufficio ragioneria nel momento in cui i documenti sono registrati in contabilità finanziaria. Lo stesso software, oltre all'individuazione del conto della CoGe, permette di specificare in un apposito campo il periodo di competenza. Il software considera come riferimento per determinare la competenza economica del costo/ricavo la data della fattura/documento. Per i beni/servizi acquisiti senza ricezione di fatture (es.: fitti, interessi passivi su mutui, stipendi, etc.) è stato scelto come momento di imputazione in CoGe quello della liquidazione, mentre per le voci di costo e di ricavo non rilevabili tramite il sistema di contabilità finanziaria, l'ufficio ragioneria effettua le opportune integrazioni in prima nota (il sistema, attingendo da uno specifico data base, genera in automatico la corrispondente scrittura di prima nota).

In assenza di tale procedura, le APTL tendono ad adottare la liquidazione quale momento di collegamento fra le due contabilità. In merito a tale scelta va detto che:

- la liquidazione, anche se avviene in ritardo rispetto al ricevimento del documento probatorio dell'operazione, è, di fatto, la fase della spesa più vicina a quella che misura il costo sostenuto (o momento di competenza contabile);
- ciò non significa disattendere il disposto di cui all'art. 229 del TUEL, perché ciò che premeva al legislatore era indicare il criterio per individuare la dimensione economica all'interno delle poste della contabilità finanziaria. Del resto la liquidazione presuppone l'esistenza del relativo impegno.

Generalmente le APTL che utilizzano la liquidazione come momento di collegamento tra le due contabilità, adottano procedure che offrono la possibilità di indicare, a prescindere dal momento della registrazione, il "periodo di competenza" dei valori contabilizzati.

Tale scelta presenta il vantaggio di non appesantire le procedure con una ulteriore "fase" di inserimento di dati, anche se non consente di attribuire al corretto periodo di competenza economica quei costi corrispondenti a liquidazioni effettuate successivamente alla chiusura del conto economico riferito al periodo amministrativo di acquisizione dei fattori produttivi. Inoltre, la mancanza di automatismo richiede che l'inserimento dei dati avvenga ad opera di persone che abbiano una buona conoscenza delle differenze fra competenza economica e

finanziaria. In ogni caso, al momento della chiusura contabile d'esercizio, vi è la necessità di ricercare se esistano impegni non liquidati ma che hanno dato luogo ad un'acquisizione di risorse e che, quindi, giustificano il riconoscimento del sostenimento di costi. La conseguente registrazione in partita doppia integrerà i costi a fronte della rilevazione delle "Fatture o debiti da Liquidare".

La corretta rilevazione dei costi può essere facilitata da soluzioni "a monte" come quella adottata dal Comune di Modena e, con aspetti simili, anche dal Comune di Tortona.



Esperienza 5

La rilevazione di costi del Comune di Modena - i Buoni d'ordine elettronici

Al fine di garantire una corretta rilevazione dei costi, tanto in CoGe quanto in CoA, è stata sperimentata una forma di controllo preventivo, basata su "Buoni d'ordini elettronici" con la quale il dirigente che impegna la spesa (tanto per l'acquisto dei beni che per l'acquisizione dei servizi) deve indicare nel database e nel buono d'ordine, affinché lo stesso sia valido, le seguenti informazioni:

- azione di bilancio (sottocapitolo) al quale la spesa si riferisce;
- identificativo del fornitore;
- fattore produttivo e Centro di costo (d'ora in poi, per brevità, CdC) interessato dalla spesa;
- periodo di competenza.

Il buono d'ordine così compilato viene trasmesso al servizio finanziario interno e al fornitore al quale è richiesto di indicare, in fattura, il numero di buono d'ordine di riferimento.

L'adozione di questo sistema sperimentale, attualmente utilizzato per il servizio economato e a breve in uso anche presso il servizio manutenzioni e viabilità, ha permesso di conseguire dei benefici sostanziali in termini di:

- celerità nella liquidazione delle fatture;
- possibilità per il responsabile del Centro di verificare, in tempo reale, la disponibilità di spesa residua (se la disponibilità finanziaria è esaurita il sistema non consente di emettere nuovi buoni d'ordine);
- maggiore attendibilità dei residui (in quanto a fine anno vengono evidenziati solo i residui cui corrisponde un buono d'ordine).

Il raccordo dal "lato delle entrate"

Il TUEL (art. 229, 3° e 4° comma) elenca i componenti positivi del risultato economico, specificando che si può giungere alla loro individuazione rettificando gli accertamenti.

La legge accosta, quindi, il concetto di accertamento al ricavo/provento conseguito. La definizione di accertamento fa riferimento generalmente al sorgere di un credito e alla sussistenza di un documento probatorio, elementi che suggeriscono una certa vicinanza fra il momento del riconoscimento di una entrata in contabilità finanziaria e quello di rilevazione dell'operazione in CoGe.

Naturalmente, anche in questo caso è necessario osservare che non sempre l'accertamento di un'entrata comporta la rilevazione di un provento. La riscossione di un finanziamento concesso da terzi, le ritenute effettuate in qualità di sostituto di imposta, le somme incassate ma che devono essere versate ad altri enti sono possibili casi in cui alla rilevazione di un'entrata in contabilità finanziaria non corrisponde il

riconoscimento di un provento in CoGe, ma la sola movimentazioni di crediti e debiti.

È necessario segnalare il problema della consuetudine di accertare alcune entrate solo al momento della loro effettiva riscossione, anche se vi sia stata emissione di documenti probatori del relativo credito, ad esempio perché ritenuti di difficile esigibilità (si pensi alle sanzioni amministrative o agli atti di accertamento relativi a tributi). Tale prassi può comportare una sottostima dei proventi maturati per l'ente e che dovrebbero, nel rispetto del principio di competenza economica, essere riconosciuti, in CoGe nel periodo in cui sorge il diritto dell'ente alla riscossione; i relativi crediti, poi, potrebbero essere eventualmente oggetto di svalutazione.

In tema di raccordo fra contabilità finanziaria e CoGe, si deve infine sottolineare che un'APTL pone in essere operazioni di gestione estremamente varie e variabili. Ciò comporta la necessità di:

17. Per considerazioni sul complessivo sistema informativo si rinvia al par. 2.3.

- raggruppare le singole operazioni in classi omogenee (con riferimento alle modalità di contabilizzazione delle operazioni: ad esempio acquisti di beni per attività commerciali, riscossione dei tributi, ecc.);
- individuare, per ogni classe omogenea:
 - la tipologia di valori cui dà origine (nella contabilità finanziaria e in quella generale) e i collegamenti fra i codici dei capitoli della contabilità finanziaria e dei conti di CoGe,
 - le fasi di rilevazione delle operazioni, in contabilità finanziaria e in CoGe, ricercando il migliore momento di raccordo fra le due. Infatti, se è utile stabilire un punto di collegamento valido in generale, è anche opportuno riflettere se esso sia opportuno in ogni classe di operazioni. Ad esempio, è possibile che la liquidazione o la registrazione della fattura costituiscano il punto di raccordo ideale per gli acquisti di beni (pur con i problemi sopra evidenziati), ma l'impegno potrebbe essere, come nel caso dei trasferimenti passivi, il momento adatto per il riconoscimento del sostenimento dei costi;
- progettare o modificare il sistema informatico coerentemente;
- testare il sistema stesso;
- sottoporre il sistema informatico ad aggiornamento e revisioni per tenere conto di nuove o diverse operazioni poste in essere dall'APTL o della necessità di modificare, semplificare, correggere il trattamento contabile di alcune operazioni che già erano state oggetto di analisi.

L'implementazione e la successiva manutenzione del sistema devono, quindi, essere contraddistinte da un processo di apprendimento e di affinamento continuo.

4.2.6 La progettazione delle modalità di raccolta delle informazioni

La progettazione delle modalità di raccolta delle informazioni deve, con particolare riferimento all'introduzione della CoGe¹⁷, tenere conto di:

- *trade-off* fra l'automatismo e la precisione delle rilevazioni;

- grado di competenza delle persone addette alla raccolta e all'inserimento dei dati;
- grado di decentramento delle rilevazioni;
- necessità di raccolta dei dati relativi a operazioni in corso al termine del periodo amministrativo;
- opportunità di collegamento fra il modulo di tenuta della CoGe ed i moduli relativi alla gestione di procedure.

È evidente che tali variabili sono profondamente legate fra loro; un buon livello di competenza in tema di CoGe diffuso nell'ente facilita il decentramento delle rilevazioni e la raccolta delle informazioni relativamente a rimanenze, immobilizzazioni in corso, ratei e risconti. Viceversa, la scarsa presenza di una "cultura della CoGe" può far propendere verso la progettazione di un sistema caratterizzato da forti automatismi, scarso inserimento di informazioni da parte dell'operatore ed elevato accentramento. Alcuni enti, ad esempio, sottolineano che il decentramento delle rilevazioni in un ambiente in cui non esiste una conoscenza diffusa e uniforme delle modalità di registrazione in CoGe può comportare elevati tassi d'errore e imprecisioni tali da rendere inattendibili i documenti di sintesi. L'accentramento dei processi di rilevazione potrebbe uniformare le modalità di registrazione, ma allontanerebbe l'inserimento delle informazioni dai luoghi in cui esse si producono. Ciò potrebbe rendere più difficile l'individuazione dei processi in corso a fine anno nonché l'attribuzione dei valori a CdC o Centri di Responsabilità (d'ora in poi, per brevità, CdR); di tale considerazione occorre tenere conto nel caso in cui l'ente locale adotti anche la CoA.

Infine, le esperienze di alcuni enti ribadiscono l'utilità e l'efficacia dell'integrazione fra il modulo di tenuta della contabilità ed i moduli delle altre procedure di gestione (mutui, inventario, magazzino, ordini, personale, ecc.).



Esperienza 6

Il sistema di contabilità generale del Comune di Modena

Il sistema di rilevazione, così come è stato strutturato, non risulta appesantito eccessivamente con l'introduzione della CoGe (e analitica) e il sistema informatico permette la rilevazione automatica dei fatti amministrativi connessi con la gestione dei mutui, del personale e degli inventari.

In particolare i collegamenti sono stati così progettati:

Sistema per la gestione dei Mutui: consente, al momento della rilevazione finanziaria del rimborso delle quote del mutuo, di aggiornare la situazione debitoria dell'ente ed in particolare di controllare i debiti residui e generare, a fine anno, eventuali rilevazioni di fine periodo relative agli interessi;

Sistema per la gestione del Personale: l'ente è dotato di un sistema di rilevazione analitica dei costi del personale che permette di assegnare ai singoli CdC in maniera automatica le scritture di CoGe e analitica per le spese del personale che in contabilità finanziaria sono aggregate per settori. Ogni mandato di pagamento in finanziaria viene, infatti, scorporato in spese per CdC (rilevante ai fini della CoA) e per fattori produttivi (retribuzione fissa, variabile, spese previdenziali). Il sistema di gestione del personale consente inoltre di definire il costo del personale per progetto e per attività e di gestire il sistema delle ricompense collegato alla retribuzione variabile;

Sistema per la gestione degli inventari: è collegato alla CoGe e analitica in quanto consente di generare le quote di ammortamento, le plusvalenze e minusvalenze da alienazione, di aggiornare il valore patrimoniale delle attività dell'ente a seguito di donazioni, alienazioni, radiazioni, rilevazione di immobilizzazioni in corso, effettuazione di manutenzioni straordinarie, anche su beni di terzi, ecc. (per esempio se nell'inventario viene aggiornato il valore patrimoniale di un immobile che ha subito delle manutenzioni straordinarie durante l'anno, viene automaticamente aggiornata la quota di ammortamento per quel periodo).

18. Ad esempio, predisposizione del conto economico, rappresentazione delle attività e delle passività al termine dell'esercizio e del risultante patrimonio netto, compilazione del prospetto di conciliazione, redazione di altri documenti necessari per fornire informazioni a terzi sulla consistenza patrimoniale o sull'andamento della gestione dell'ente.

Da queste riflessioni risulta evidente che la soluzione, in molti casi, consiste nell'estendere la formazione del personale non solo agli operatori contabili o al personale dei Servizi Finanziari, ma a tutti coloro che possono influenzare la produzione dei flussi informativi finalizzati all'elaborazione del rendiconto in modo da rendere uniformi le modalità di raccolta delle informazioni in tutto l'ente.

4.2.7 Il piano dei conti

Il piano dei conti è costituito dall'elenco dei conti impiegati nella contabilità e dalle regole relative al loro funzionamento. Ciò che distingue il piano dei conti da una mera lista di voci è la sua articolazione, che tiene conto degli obiettivi informativi e delle esigenze che con il piano stesso si vogliono perseguire e soddisfare. Non esiste un piano contabile migliore in assoluto, in quanto ogni azienda individua quello più adatto a fronteggiare le proprie necessità.

Gli elementi da tenere generalmente in considerazione sia nella progettazione del piano dei conti, sia nel suo successivo affinamento sono:

- a) le finalità attribuite al sistema di CoGe¹⁸,
- b) le informazioni considerate rilevanti,
- c) le operazioni poste in essere dall'ente e le sue procedure amministrative,
- d) le modalità di integrazione della CoGe con altri sub-sistemi contabili.

In particolare, il concetto di rilevanza delle informazioni deve essere inteso in due accezioni:

- sono rilevanti quei valori che costituiscono l'oggetto della CoGe (Cfr. par. 4.2.1);
- nell'osservazione delle operazioni di "scambio" con l'esterno, il sistema contabile può attribuire significatività a determinate informazioni in ragione del loro ammontare o della loro importanza a fini informativi o perché richiesto dal legislatore. Ad esempio, un ente locale potrebbe avere poche o nulle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, ma dover individuare uno specifico conto acceso a tale valore per rispettare lo schema di conto economico; viceversa, potrebbe ritenere utile disaggregare la voce "proventi tributari" per conoscerne la ripartizione, anche se essa non è richiesta per legge.

La conoscenza dei processi che si svolgono nell'ente e delle singole operazioni di cui si compongono consente di chiarire il loro tratta-

mento contabile e quindi la loro influenza sul numero e sul tipo di conti evidenziati nel piano¹⁹.

La progettazione del piano dei conti richiede un processo di classificazione e di codificazione.

La *classificazione* consiste nell'individuazione dei criteri per ordinare i conti e nel loro successivo raggruppamento in classi. Essa è finalizzata a creare un *sistema dei conti* e quindi un loro elenco non casuale ma ragionato. Nella classificazione delle voci è necessario passare dalla sintesi all'analisi, raggruppare voci omogenee, spingere la disaggregazione finché essa risulta utile (anche riportando i costi ai benefici).

La codificazione si sostanzia nell'attribuzione, alla luce della classificazione, di un codice ad ogni conto. Il codice può essere numerico, alfabetico, alfanumerico.

La fase di attribuzione di codici ai conti facilita l'utilizzo del piano dei conti, in particolare in ambienti informatici e soprattutto quando si desiderino integrare i sistemi di contabilità generale, finanziaria ed analitica. La codificazione deve essere tale da consentire che successive modifiche, aggiunte, implementazioni non siano eccessivamente onerose in termini di risorse spese e tempo impiegato e, inoltre, nell'ipotesi di adozione di sistemi integrati, deve facilitare i collegamenti con altri sub-sistemi contabili (contabilità finanziaria, CoA).

Il piano dei conti può agevolare il processo di apprendimento della logica della CoGe da parte della struttura se, sia durante la progettazione del sistema contabile, sia nel successivo affinamento dello stesso, esso viene arricchito da note esplicative su singole voci o loro classi, soprattutto se di difficile comprensione e trattamento, che riguardano il momento di registrazione dei valori e il funzionamento dei conti. Le informazioni relative al piano potrebbero essere contenute in un manuale "leggero" che lo accompagni e che sia facilmente consultabile da chi debba farne uso.


L'impostazione del piano dei conti può anche ispirarsi ad un criterio di gradualità, e cioè comportare inizialmente l'individuazione di uno schema di base, abbastanza aggregato, lasciando a momenti successivi nuove disaggregazioni, modifiche, integrazioni, che tengano conto dell'emergere della rilevanza di alcune voci, in ragione del loro "peso" nell'ambito del bilancio, o della loro importanza ai fini informativi e decisionali, di nuove necessità conoscitive, ecc. Naturalmente, il software deve consentire di modificare prontamente ed economicamente il piano dei conti nel caso in cui si manifestino nuove o diverse esigenze informative, cambino le finalità attribuite al sistema contabile, si modifichino le procedure.

Gli enti locali, nell'impostare il piano dei conti, sembrano trarre spesso "ispirazione", nella classificazione delle voci, dagli schemi di conto economico e conto del patrimonio individuando, ad esempio, livelli corrispondenti alle macroclassi, classi, voci e sottovoci di tali documenti.

La predisposizione del piano dei conti di CoGe, oltre a soddisfare l'esigenza di redigere i documenti di sintesi utili a fini prevalenti di informativa esterna e di rispetto della normativa, pone le basi per il successivo sviluppo del piano dei conti finalizzato alla tenuta di una CoA. In un

19. Ad esempio, il cosiddetto differimento dell'IVA ai fini della sua detrazione solo al momento di esigibilità può comportare l'utilizzo di un conto che tenga memoria del credito di imposta che è momentaneamente sospeso; la riscossione di entrate mediante concessionario può dare luogo a registrazioni in conti diversi rispetto a quella diretta o tramite c/c; l'uso di una cassa economale può richiedere l'inserimento nel piano dei conti di una voce specifica nell'ambito delle disponibilità liquide.

sistema contabile che integra contabilità “generale” e contabilità “analitica”, infatti, è possibile sviluppare il piano dei fattori produttivi e dei proventi, necessari per la corretta tenuta di quest’ultima, in modo coerente rispetto al piano dei conti di CoGe, attraverso una sua ulteriore articolazione. Si rinvia, in proposito, alla sezione relativa alla CoA.

 Documentazione operativa Il Piano dei Conti del Comune di Pordenone							
Codice	Descrizione	Attività Passività	Costi Ricavi	Partite	Banca	Tipo	Liquidità
100	Immobilizzazioni	A					
110	Immobilizzazioni immateriali	A					
111	Costi Pluriennali capitalizzati	A					
120	Immobilizzazioni materiali	A					
121	Beni demaniali	A					
122	Terreni patrimonio indisponibile	A					
123	Terreni patrimonio disponibile	A					
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
1213	Immobilizzazioni in corso	A					
130	Immobilizzazioni finanziarie	A					
131	Partecipazioni in imprese controllate	A					
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
138	Crediti di dubbia esigibilità	A					
139	Crediti per depositi cauzionali	A					
200	Attivo circolante	A					
210	Rimanenze	A					
211	Rimanenze iniziali	A					
212	Rimanenze finali	A					
220	Crediti	A					
221	Crediti verso contribuenti	A		P			
222	Crediti verso lo Stato - correnti	A		P			
(...)	(...)	(...)		(...)	(...)	(...)	(...)
2218	Crediti per fatture da emettere	A					
2219	Crediti per partite arretrate	A					
230	Att. finan. che non costituiscono immobilizzi	A					
231	Titoli	A					
240	Disponibilità liquide	A					
241	Fondo di cassa	A			B		
242	Depositi bancari	A			B		
300	Ratei e risconti attivi	A					
310	Ratei attivi	A		P			
311	Ratei attivi	A		P			
320	Risconti attivi	A		P			
321	Risconti attivi	A		P			
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
700	Patrimonio netto	P					
710	Netto patrimoniale	P					
711	Netto patrimoniale	P					
720	Netto da beni demaniali	P					

Codice	Descrizione	Attività Passività	Costi Ricavi	Partite	Banca	Tipo	Liquidità
721	Netto da beni demaniali	P					
800	Conferimenti	P					
810	Conferimenti da trasferimenti in c/capitale	P		P			
(...)	(...)	(...)					
900	Debiti	P					
910	Debiti di finanziamento	P		P			
911	Debiti per finanziamenti a breve termine	P		P			
(...)	(...)	(...)					
914	Debiti pluriennali	P		P			
(...)	(...)	(...)					
1000	Proventi della gestione		R				
1010	Proventi tributari		R				
1011	Proventi tributari		R			Ricavi	
1020	Proventi da trasferimenti		R				
1021	Proventi da trasferimenti		R				
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
1081	Variaz. rimanenze prodotti in corso di lavor.		R				
2000	Costi della gestione		C				
2010	Personale		C				
2011	Costo del personale		C				
2020	Acquisto materie prime e/o beni di consumo		C				
2021	Acquisto materie prime e/o beni di consumo		C				
2030	Variaz. rimanenze mat. prime e/o beni cons.		C				
2031	Variaz. rimanenze mat. prime e/o beni cons.		C				
2040	Prestazioni di servizi		C				
2041	Prestazioni di servizi		C				
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
9900	Conti d'ordine						
9910	Conto d'ordine						
9911	Conto d'ordine						

4.2.8 L'inventario

Il corretto funzionamento del sistema di CoGe richiede che l'ente locale si doti di strumenti appropriati per la gestione degli inventari. Il procedimento di inventariazione è un'operazione complessa, strutturabile nelle quattro distinte fasi sotto descritte, e riguarda tutti gli elementi che formano il patrimonio di una qualunque azienda in un determinato istante, consentendo di giungere alla determinazione contabile del suo valore netto, o di qualsiasi sottoinsieme di quel patrimonio. La predisposizione dell'inventario iniziale e il successivo aggiornamento sembrano rappresentare, al momento attuale, una delle difficoltà maggiori incontrate dagli enti locali nella predisposizione di un sistema informativo che consenta un tempestivo e preciso aggiornamento dei documenti di sintesi di CoGe. Non bisogna dimenticare, infatti, che gli enti locali, in passato, hanno spesso trascurato la predisposizione e la tenuta degli inventari. Ciò rende spesso difficile l'individuazione e la successiva valorizzazione degli elementi patrimoniali.



Sul procedimento di inventariazione, si rinvia, fra gli altri, a:

D. Amodeo, *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, Napoli, 1988.

P. E. Cassandro, *Le gestioni erogatrici pubbliche*, Utet, Torino 1979.

G. Catturi, *Teorie contabili e scenari economico-aziendali*, Cedam, Padova 1989.

G. Ponzanelli, *Lezioni di ragioneria generale*, Pubblicazioni dell'Istituto di Ragioneria della Facoltà di scienze economiche e bancarie dell'Università di Siena, 1975.

La prima inventariazione, o la ricognizione per aggiornamento, richiedono all'APTL di procedere secondo le seguenti fasi (cfr. G. Catturi, 1989):

- a) **Ricerca o ricognizione:** consiste nell'identificazione fisica dei beni e nella definizione della loro natura, in modo che essi siano correttamente classificati insieme a beni di tipo omogeneo. Poiché per patrimonio si intende il complesso dei diritti e degli obblighi riferibili ad un determinato soggetto giuridico, la ricerca non può limitarsi ai beni nella immediata e materiale disponibilità dell'azienda. Nel caso di aziende pubbliche molto complesse che non abbiano tenuto compiutamente gli inventari in passato, la ricognizione fisica dei beni immobili deve essere affiancata dalla consultazione di fonti informative anche diverse da quelle disponibili all'interno dell'azienda stessa e che possono consistere nei documenti più diversi (ad esempio: contratti, rogiti notarili, certificati, titoli vari). Si consideri poi che la contabilità, finanziaria e generale, registra i fatti di rilevanza esterna e pertanto possono sfuggire alla sue registrazioni alcune modifiche "interne" al patrimonio, come ad esempio costruzioni in economia, demolizioni, trasformazioni di immobili.
- b) **Classificazione:** consiste nel raggruppare i beni in categorie o classi, assegnando a ciascuna di esse quelli che presentano comuni caratteristiche fisiche, merceologiche, naturali od economiche. L'aspetto cruciale, nella definizione delle classi significative di beni, è la ricerca del giusto compromesso fra analiticità (si potrebbero avere difficoltà connesse alla eccessiva numerosità delle classi di beni, nella consultazione delle informazioni, ecc.) e sintesi (il ridotto numero delle classi di beni potrebbe determinare la perdita di informazioni utili).
- c) **Descrizione:** è l'enunciazione delle caratteristiche o proprietà fisiche, tecniche, mercantili, etc., dei componenti di ciascuna classe. I beni vengono cioè catalogati (anche attraverso opportune procedure di codificazione e archiviazione su supporto informatico), in genere mediante apposite schede in cui sono inserite le informazioni maggiormente significative. Questa fase conclude l'inventario "fisico" o "a quantità".
- d) **Valutazione:** in tale fase a ciascun elemento del patrimonio viene attribuito il suo valore monetario. È questa una fase delicata dell'inventariazione, poiché il processo di attribuzione dei valori è intrinsecamente soggettivo e influisce sulla determinazione della

consistenza della situazione patrimoniale iniziale con effetti sul conto del patrimonio e sul conto economico. Inoltre, la valutazione dei beni appartenenti a enti pubblici pone problemi peculiari (si pensi al dibattito relativo alla valutazione dei beni demaniali, che, infatti, in precedenza, erano solo descritti ma non valorizzati negli inventari). La tabella che segue espone i criteri di valutazione degli elementi del patrimonio dell'ente locale previsti dal TUEL.

Tabella 4
Criteri di valutazione degli elementi del patrimonio dell'ente locale previsti dal TUEL

Tipologia di bene	Criterio di valutazione
Beni demaniali	I beni del demanio già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo sono valutati in misura pari all'ammontare del residuo debito dei mutui ancora in estinzione per lo stesso titolo. I beni demaniali acquisiti all'ente successivamente sono valutati al costo.
Fabbricati	I fabbricati già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo sono valutati al valore catastale, rivalutati secondo le norme fiscali. I fabbricati acquisiti successivamente sono valutati al costo.
Terreni	I terreni già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo sono valutati al valore catastale, rivalutati secondo le norme fiscali. Per i terreni già acquisiti all'ente ai quali non è possibile attribuire la rendita catastale la valutazione si effettua con le modalità dei beni demaniali già acquisiti all'ente. I terreni acquisiti successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo sono valutati al costo.
Beni mobili	I mobili sono valutati al costo.
Crediti	I crediti sono valutati al valore nominale.
Censi, livelli ed enfiteusi	Sono valutati in base alla capitalizzazione della rendita al tasso legale.
Rimanenze, ratei e risconti	Sono valutati secondo le norme del codice civile.
Debiti	I debiti sono valutati secondo il valore residuo.

Si noti che, al momento attuale, mancano indicazioni più precise o criteri generali che chiariscano le previsioni legislative sulla valutazione degli elementi patrimoniali degli enti locali. Ciò può rendere difficoltosa l'applicazione di tali criteri al singolo caso, soprattutto quando essi fanno riferimento genericamente al concetto di "costo" o dove sono assenti (ad esempio, diritti reali diversi da quelli previsti, titoli e partecipazioni)²⁰. In assenza di tali indicazioni, e tenendo conto del rinvio contenuto nel TUEL in tema di rimanenze, ratei e risconti, appare necessario rifarsi ai criteri dettati dal codice civile, e dai principi

20. Al momento il problema della valutazione di titoli e partecipazioni sembra essere trascurato anche dagli enti più "sensibili" alla buona tenuta della CoGe. È però importante che gli enti acquisiscano consapevolezza delle differenze fra il criterio di valu-

tazione "al costo" o secondo il criterio del patrimonio netto, soprattutto per il diverso impatto che essi esercitano sulle sintesi di periodo e per la differente opportunità di impiegare i due criteri secondo la tipologia di partecipazione cui si applicano.

pi contabili nazionali ed internazionali²¹. È evidente, però, che essi non possono coprire tutte le fattispecie che interessano un ente locale, e non sempre sono adattabili e che sia dunque necessario un *corpus* di principi specifici per le aziende pubbliche territoriali locali.



Approfondimenti

Sulla valutazione degli elementi patrimoniali delle amministrazioni locali, fra gli altri, si leggano: M. Elefanti, *Le rilevazioni patrimoniali e le scritture inventariali nel sistema contabile degli enti locali introdotto dal decreto legislativo 77/95*, in E. Caperchione (a cura di), *Il regolamento di contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996.

M. Elefanti, *Le rilevazioni patrimoniali e gli inventari negli enti locali*, Maggioli, Rimini, 1996.

G. Ferrero, *La valutazione del patrimonio immobiliare dei Comuni*, in A. Lombrano e F. Longo (a cura di), *La gestione patrimoniale dei Comuni*, Egea, Milano, 2000.

R. Mussari, *Il patrimonio delle aziende degli Enti locali: prime considerazioni*, in L. Marchi e M. Paoloni (a cura di), *Il processo di trasformazione contabile e finanziaria dei Comuni e delle Province*, Rimini, Maggioli, 1998.

Più in particolare, sulle problematiche relative ai beni demaniali:

R. Mussari, *Il valore dei beni demaniali e la sua rappresentazione contabile: prime considerazioni*, in Consiglio Nazionale delle Ricerche - IRAT, *Il nuovo ordinamento contabile e finanziario degli enti locali. Principi e tecniche gestionali*, Roma, 1995.

R. Mussari, *Il patrimonio delle aziende degli Enti locali: prime considerazioni*, in L. Marchi e M. Paoloni (a cura di), *Il processo di trasformazione contabile e finanziaria dei Comuni e delle Province*, Rimini, Maggioli, 1998.

Per una panoramica sulle esperienze internazionali si confronti:

E. Caperchione e I. Steccolini, *L'impatto della contabilità economico-patrimoniale negli enti locali della Francia e del Belgio*, in E. Caperchione e F. Pezzani (a cura di), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 2000.

21. In proposito, deve essere segnalata la scelta del legislatore di richiedere l'iscrizione dei debiti al valore residuo e dei crediti al valore nominale, diversamente da quanto previsto per il bilancio delle imprese, ove i crediti sono iscritti nell'attivo al "valore presumibile di realizzazione" e ciò, verosimilmente, in quanto la maggior parte dei crediti vantati da un ente locale non sono di natura commerciale. Si veda anche la sezione dedicata al conto economico nel par. 4.3.3.

Dalle esperienze degli enti locali sembra emergere che, al momento attuale, un inventario "iniziale" sia stato ricostruito per rispettare le richieste normative, ma che esso necessiti ancora di ulteriori interventi:

- in alcuni casi, tesi a completare l'identificazione dei singoli elementi componenti il patrimonio;
- in altri casi, per attribuire a tali elementi valori ritenuti più significativi rispetto a quelli determinati inizialmente;
- in molti casi, per assicurare l'aggiornamento delle informazioni di cui ai punti precedenti.

È fondamentale che l'ente non si "accontenti" di un inventario preparato frettolosamente, ma che si doti degli strumenti necessari alla sua precisa ricostruzione e manutenzione. A tal fine è utile la creazione di un database che consenta la gestione dell'inventario e che si integri con i sistemi contabili in modo bidirezionale. Infatti:

- in alcuni casi è l'ufficio che gestisce l'inventario (ad esempio, l'ufficio Patrimonio) che deve inserire informazioni sulla situazione dei beni e che potrebbe, contestualmente, aggiornare il sistema contabile. Ad

esempio, nel caso di effettuazione di “manutenzioni straordinarie” in economia, tale informazione potrebbe “sfuggire” al Servizio Finanziario, ma non all’ufficio Patrimonio, che dovrebbe prontamente aggiornare il database, incrementando il valore dei beni oggetto della manutenzione. Tale inserimento di dati dovrebbe alimentare tempestivamente la CoGe (direttamente, attraverso un’integrazione del software, o indirettamente, attraverso una “comunicazione” al personale preposto all’effettuazione delle rilevazioni in CoGe);

- in altri casi, però, è possibile che l’aggiornamento dell’inventario avvenga ad opera del Servizio Finanziario o di eventuali “uffici amministrativi decentrati” responsabili della rilevazione contabile. Ad esempio, se l’ufficio che rileva contabilmente le fatture di acquisto dei beni e quello che tiene l’inventario sono differenti, richiedere che quest’ultimo aggiorni l’inventario sulla base delle fatture (che, comunque, sono rilevate contabilmente) comporta duplicazioni di lavoro che sono evitabili se la “maschera” di inserimento dei dati contabili richiede al primo ufficio anche le informazioni utili per l’inventariazione e, quindi, il sistema contabile e quello di gestione dell’inventario vengono integrati. Analogamente, se a fine anno il Servizio finanziario procede alla rilevazione degli ammortamenti, esso può alimentare automaticamente il database dell’inventario.

È evidente che la progettazione del sistema richiede una precisazione delle responsabilità sui tempi e sulle modalità di aggiornamento al fine di assicurare tempestività e completezza ma anche di evitare duplicazioni nelle rilevazioni inventariali e in quelle di CoGe. La limitazione dell’accesso alla modifica di dati da parte di alcuni uffici e l’effettuazione di “controlli incrociati” fra le informazioni detenute in uffici diversi può rappresentare un’ulteriore garanzia.

Particolare criticità, nella tenuta dell’inventario, è assunta:

- dalle manutenzioni. Si ricorda che solo quelle che comportano un reale incremento del valore del bene devono essere capitalizzate e che occorre individuare procedure che consentano di non “perdere l’informazione” relativa a tali operazioni, soprattutto quando sono fatte in economia;
- dalla realizzazione in economia di immobilizzazioni. Anche in questo caso, a volte l’informazione “sfugge”, perché le operazioni avvengono in luoghi “lontani” da quelli di rilevazione delle stesse;
- dal tempestivo aggiornamento sull’andamento delle opere pubbliche (che ne consente, fra l’altro, un migliore monitoraggio).

4.3 Finalità e destinatari del sistema di contabilità generale

Il precedente paragrafo ha analizzato i problemi di natura tecnica ed operativa relativi all’introduzione del sistema di CoGe nell’ente locale; la soluzione di tali problemi costituisce il primo passo affinché l’APTL possa raccogliere la vera “sfida” insita nella scelta di investire in un sistema contabile che consenta di osservare e rappresentare i risultati di gestione attraverso la determinazione periodica della sua situazione

patrimoniale, economica e finanziaria. Tale sfida consiste nello sviluppo di capacità, competenze e metodologie che consentano di sfruttare le potenzialità di questo nuovo strumento informativo, coerentemente con le sue caratteristiche e con le esigenze conoscitive dell'ente locale e dei suoi interlocutori.

La mancanza di una riflessione, all'interno dell'ente locale, sulle potenzialità della CoGe, sia a fini di *decision making*, sia allo scopo di comunicare all'esterno i risultati di gestione, può far assumere all'investimento (spesso cospicuo) nel sistema informativo e nella preparazione dei documenti contabili di sintesi il significato di spesa imposta dalla necessità di adempiere il dettato normativo, ma che non trova altra giustificazione e non produce alcun beneficio sostanziale. Anche per questo motivo è importante, una volta che si sia deciso di adottare un sistema di CoGe integrato o parallelo rispetto a quello di contabilità finanziaria, adottare un sistema di CoA dello stesso tipo. I benefici nell'adozione della CoA risiedono proprio nel supporto ai processi decisionali e alla responsabilizzazione economica del personale che ne derivano.

La principale preoccupazione dell'ente locale, quindi, deve essere quella di:

- a) disegnare un sistema di CoGe che consenta la produzione di documenti contabili di sintesi attendibili e rappresentativi della sua situazione economica, patrimoniale e finanziaria,
- b) utilizzare le informazioni prodotte dal sistema. Fermarsi al primo punto significa sviluppare uno strumento che può essere formalmente perfetto, ma che è sostanzialmente inutile.

Di seguito vengono approfonditi i seguenti temi:

- le potenzialità ed i limiti informativi del sistema di contabilità generale,
- i destinatari delle informazioni contabili ed il loro impiego nell'ambito delle strategie comunicative dell'ente locale,
- gli schemi di conto economico, conto del patrimonio e prospetto di conciliazione previsti dalla normativa ed una possibile "nota integrativa",
- la possibilità di analizzare i documenti contabili di sintesi mediante apposite tecniche (analisi di bilancio).

4.3.1 Le potenzialità (e i limiti) informativi del sistema di contabilità generale

Come accennato più volte in precedenza, la CoGe è uno strumento avente scopo conoscitivo, cioè finalità di osservazione dei risultati della gestione attraverso la rappresentazione periodica dell'assetto economico, patrimoniale e finanziario dell'APTL. La congiunta redazione del conto economico e del conto del patrimonio dell'APTL costituisce la base per l'espressione di una valutazione su²²:

- la sua attitudine ad assicurare il rispetto del principio di *equità intergenerazionale* in base al quale i costi sostenuti per la prestazione dei servizi pubblici non devono gravare su generazioni diverse da quelle che ne godono i benefici;

22. Si ricorda che il conto del patrimonio era già contemplato dalla normativa precedente al D.Lgs. 77/95, ma nel "nuovo" ordinamento finanziario e contabile degli enti locali esso assume nuovi significati e forme, proprio in ragione del suo collegamento, prima assente, con il conto economico e, implicitamente, il suo ispirarsi ai principi della CoGe.

- l'economicità della sua gestione, intesa come capacità mantenuta nel lungo periodo di soddisfare i bisogni considerati di pubblico interesse della comunità organizzata facendo affidamento su un flusso di ricchezza fisiologico, ossia considerato economicamente supportabile e socialmente accettabile dalla comunità stessa.

Con riferimento a quest'ultimo punto, è possibile individuare due fondamentali condizioni da ricercare nello svolgimento della gestione ispirato al principio di economicità:

- soddisfazione degli utenti sulla quantità/qualità dei servizi erogati e sulle funzioni svolte dall'azienda pubblica rispetto agli obiettivi definiti;
- equilibrio economico, finanziario e monetario.

I documenti contabili di sintesi della CoGe sono strumenti informativi efficaci prevalentemente per la valutazione di quest'ultima dimensione dell'economicità²³. Per poter formulare un giudizio complessivo sull'attitudine dell'ente a perdurare nel tempo, perseguendo le proprie finalità istituzionali senza il ricorso al supporto di terze economie, le informazioni fornite da conto economico e conto del patrimonio devono, però, essere completate da misurazioni della performance dell'ente locale, che consentano di apprezzare i "risultati reali" ottenuti, in termini di quantità e qualità dei servizi erogati e di gradimento da parte del destinatario degli stessi.

Una precisazione si rende, quindi, necessaria in considerazione dell'oggetto della presente sezione, che è limitato alla CoGe ed ai suoi documenti contabili di sintesi e non si estende all'esposizione delle modalità di apprezzamento e comunicazione della performance "reale" dell'ente locale. Il risultato economico e la situazione patrimoniale e finanziaria acquistano significato solo se confrontati e completati con indicatori relativi al grado di soddisfacimento del cittadino e con misure di efficacia ed efficienza del servizio prestato.

Di conseguenza, nel caso in cui le risultanze della CoGe siano impiegate a fini decisionali o comunicativi, è necessario che esse siano accompagnate da informazioni quantitative e qualitative relative all'attività svolta e ai risultati conseguiti dall'APTL in termini di servizi prestati e di soddisfacimento dei portatori di interesse (*stakeholder*).

Volendo focalizzare l'attenzione sulle potenzialità informative della CoGe, si può affermare che:

- mediante il conto del patrimonio (ed eventuali note integrative), essa assicura la conoscenza della composizione e della consistenza del patrimonio ad una certa data, offrendo così una rappresentazione "statica" dello stesso. Lo stesso conto del patrimonio permette di apprezzare il patrimonio iniziale e finale del periodo amministrativo, mentre la disponibilità di conti di esercizi diversi si presta all'effettuazione di ulteriori confronti temporali;
- nel conto del patrimonio è evidenziato il netto patrimoniale, quale differenza fra attività e passività, e quindi ricchezza netta dell'ente. Esso è incrementato o ridotto dal risultato economico dell'eserci-

23. In realtà, l'apprezzamento della situazione finanziaria dell'azienda sarebbe facilitato e arricchito dalla redazione, accanto ai due documenti citati, del rendiconto finanziario, da non confondere con il tradizionale Conto del bilancio.

- zio, che misura così il risparmio o il consumo netto di risorse dell'ente nel periodo amministrativo;
- se il risultato economico dell'esercizio misura sinteticamente la variazione subita dalla consistenza netta patrimoniale dell'ente locale, nel conto economico si possono individuare le cause analitiche di tale variazione;
 - la CoGe dovrebbe offrire, rispetto alla contabilità finanziaria, una visione di lungo termine, che abbracci gli effetti di lungo periodo delle decisioni e consideri non solo i loro aspetti monetari, ma anche il loro impatto sui costi, sui proventi e sul patrimonio dell'ente locale;
 - la tenuta cronologica, sistematica e tempestiva della CoGe si presta, inoltre, a determinazioni infrannuali dei risultati di gestione.

Affinché queste informazioni siano fruibili all'interno ed all'esterno dell'ente locale, è necessario che siano raccolte ed elaborate da un sistema contabile affidabile. La gravosità dei nuovi adempimenti potrebbe distogliere l'attenzione dagli aspetti sostanziali per concentrarla sulla necessità di rispettare superficialmente la normativa, la qual cosa non sempre assicura l'attendibilità e la significatività dell'informazione prodotta.

In particolare, l'impiego di un sistema di contabilità finanziaria estesa potrebbe presentare il rischio di perdita o distorsione di informazioni nel "passaggio" dai dati della contabilità finanziaria a quelli del conto economico e del conto del patrimonio, anche a causa di alcune carenze dello schema di prospetto di conciliazione (cfr. par. 4.3.3).

Infine, non si deve dimenticare che il sistema informativo contabile dell'ente locale produce una grande quantità di dati. Essi, però, acquistano significato e dispiegano il proprio potenziale nel momento in cui vengono elaborati per produrre informazioni che tengano conto del fabbisogno conoscitivo dei destinatari. È necessario, quindi, identificare i destinatari, interni ed esterni, e le loro esigenze informative, al fine di definire modalità di predisposizione e rappresentazione delle informazioni coerenti con tali bisogni.

4.3.2 I destinatari dell'informazione ed il loro fabbisogno conoscitivo.

La comunicazione economico-finanziaria dell'APTL

Il problema dei destinatari dell'informativa delle aziende pubbliche in generale e di quelle territoriali locali in particolare è stato oggetto di numerosi studi e ricerche, soprattutto all'estero.



Approfondimenti

Per approfondimenti si possono consultare:

- E. Anessi Pessina ed E. Borgonovi, *Accounting and Accountability in Local Government: A Framework*, in E. Caperchione e R. Mussari, *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Kluwer Academic Publisher 1999.
- G. Fiorentini, *Amministrazione Pubblica e cittadino*, Egea, Milano 1990, pag. 16.
- E. Guarini, *L'informativa esterna sui risultati negli Enti locali: contributi teorici ed evidenze empiriche*

in alcuni Paesi, in E. Caperchione e F. Pezzani, *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 2000.

International Federation of Accountants - Public Sector Committee (IFAC - PSC), Study 11, *Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices*, May 2000, pag. 11.

R. Jones e M. Pendlebury, *Public Sector Accounting*, Pitman Publishing, London, 1996, pagg. 118-125.

I destinatari generalmente individuati possono essere raggruppati in due categorie:

destinatari interni

- organi di governo e controllo;
- lavoratori dipendenti;
- management;

destinatari esterni

- investitori e creditori, analisti finanziari;
- utenti dei servizi (cittadini, elettori, contribuenti, imprese);
- organismi di regolamentazione;
- fornitori;
- gruppi di interesse;
- revisori contabili;
- agenzie di *rating*.

Nella Tabella 5 sono evidenziati i possibili fabbisogni informativi di alcune classi di destinatari (*users' needs*).

Gli enti locali analizzati non sembrano generalmente manifestare consapevolezza della possibilità di impiegare il conto economico e il conto del patrimonio per fornire informazioni alle classi di destinatari elencate. La primaria preoccupazione dell'ente locale attualmente sembra essere quella di redigere i documenti contabili di sintesi richiesti dalla normativa, nel rispetto degli schemi e delle scadenze di legge. Si può dunque pensare che i principali "destinatari" siano considerati il livello centrale di governo, gli organi di controllo e i revisori. In alcuni (pochi) casi, i documenti contabili di sintesi vengono assoggettati ad un processo di certificazione da parte di agenzie di *rating*. L'attenzione alle esigenze dei (potenziali) destinatari è dunque lungi dall'essere soddisfacente e ciò manifesta una certa "chiusura" degli enti locali, che si concentrano (anche con dispendio di energie e con competenza) sugli aspetti tecnici di impiego dello strumento, ma perdono di vista la necessità e l'opportunità di rendere l'azienda pubblica trasparente verso l'esterno, in grado di dare conto dei risultati raggiunti e delle risorse impiegate per perseguirli. Molto spesso, i documenti contabili di sintesi dell'azienda pubblica territoriale non sono in grado di essere una fonte di informazione esauriente ed adeguata per i destinatari esterni, in quanto contengono informazioni obbligatorie previste dalle norme di contabilità atte a soddisfare esigenze informative diverse, l'aggregazione dei dati è spesso finalizzata ad una leggibilità complessiva di tali documenti e molti destinatari non dispongono delle conoscenze necessarie per comprendere adeguatamente le informazioni di derivazione contabile.

Tabella 5**Destinatari dell'informativa degli enti locali e relativo fabbisogno informativo**

Users	Modalità d'impiego del reporting (Users)	Fabbisogno informativo (users' needs)
Cittadini, utenti ed associazioni di rappresentanza	Valutazione dei risultati a consuntivo ed influenza delle scelte di allocazione delle risorse in sede di budget (per esempio l'informazione relativa alla riduzione dei trasferimenti da altri enti per particolari funzioni potrebbe essere utilizzata dai cittadini per richiedere un incremento della spesa per quelle funzioni)	<p>Informazioni preventive in merito alla probabilità di incremento dei tributi e /o delle tariffe sui servizi</p> <ul style="list-style-type: none"> - Fonti di finanziamento: riduzione del livello dei trasferimenti da altri livello di governo (effettiva e prevista dall'ente), dettagliata per funzione-servizio - Altre informazioni sulla situazione economica finanziaria (per esempio capacità di ricorso al credito, consistenza patrimoniale, possibilità di cessione di parti del patrimonio) - Variazioni della consistenza patrimoniale - Previsione dei livelli di spesa futura per effetto di nuove leggi, decisioni politiche, investimenti in c/capitale <p>Informazioni comparative tra enti simili sul livello di spesa per ciascuna funzione servizio</p> <ul style="list-style-type: none"> - livello di spesa per funzione-servizio comparata tra enti
	Valutazione dei risultati dei servizi	<p>Informazioni sulle modalità di finanziamento dei servizi</p> <p>Informazioni sul rapporto tra costo dei servizi e bisogni soddisfatti</p> <ul style="list-style-type: none"> - grado di soddisfazione dei cittadini - grado di soddisfazione degli utenti dei servizi - quantità e qualità dei servizi resi - altri indicatori di performance non economici - quantità e qualità dei servizi erogati con i fondi derivati dai trasferimenti - costo dei servizi erogati (costi operativi e costo del capitale) - % di copertura dei costi mediante tariffe - margini di contribuzione per classe di servizio erogato (es. servizi indispensabili, servizi a domanda individuale)
Livello di governo superiore	Valutazione dei risultati a consuntivo	<p>Informazioni sul rispetto delle finalità dei trasferimenti in sede di impiego delle risorse</p> <p>Informazioni sull'efficienza ed efficacia nell'utilizzo dei fondi trasferiti</p> <ul style="list-style-type: none"> - dati di bilancio preventivo e consuntivo - quantità e qualità dei servizi erogati con i fondi derivanti dai trasferimenti
	Valutazioni dei risultati al fine di perseguire politiche di allocazione delle risorse tra enti	<p>Informazioni comparative tra enti simili sul livello di spesa per ciascuna funzione-servizio</p> <ul style="list-style-type: none"> - Livello di spesa per funzione-servizio comparata tra enti

Rappresentanti elettivi di minoranza (consiglieri)	Valutazione dei risultati a consuntivo ed influenza della scelta della maggioranza sull'allocazione delle risorse in sede di programmazione	Informazioni comparative tra enti simili sul livello di spesa per funzione-servizio <ul style="list-style-type: none"> - Livello di spesa per funzione-servizio comparata tra enti
Organi di controllo	Valutazione dei risultati a consuntivo	Informazioni in merito alla conformità (compliance) delle decisioni di spesa e di entrata alla leggi delle contabilità <ul style="list-style-type: none"> - Dati di bilancio preventivo e consuntivo
		Informazioni sui livelli di efficienza e di efficacia nell'impiego delle risorse <ul style="list-style-type: none"> - Dati di costo e provento per servizio erogato - Dati sulla quantità e qualità dei servizi
	Valutazione della condizione economico-finanziaria dell'ente presente al fine di prevenire situazioni di dissesto finanziario	Informazioni in merito al rispetto dei parametri strutturali di equilibrio economico-finanziario (equilibrio tra le fonti di finanziamento di breve, medio lungo termini, incidenza della spese di personale <ul style="list-style-type: none"> - Indici di equilibrio finanziario previsti dalle leggi di contabilità (parametri di dissesto)
Investitori istituzionali e fornitori	Valutazione della condizione economico-finanziaria dell'ente presente e futura	Possibilità di incremento-riduzione futura delle risorse disponibili, della posizione debitoria e creditoria, della capacità di rimborso dei debiti <ul style="list-style-type: none"> - Cash flow attuali e futuri stimati - Risultati operativi attuali e futuri - Indici di solidità patrimoniale e finanziaria - Indici di equilibrio finanziario - Vincoli alla gestione futura in corso di formazione (per esempio contratti in corso, rischi futuri, perdite stimate su crediti ecc.) - Valutazione esplicita dell'ente sulla possibilità di dissesto

Fonte: Ns. adattamento da E. Guarini, *L'informativa esterna sui risultati negli Enti locali: contributi teorici ed evidenze empiriche in alcuni Paesi*, in E. Caperchione, F. Pezzani, *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 2000.

D'altra parte, sempre più i cittadini/ utenti dei servizi/ contribuenti, ma anche altre amministrazioni pubbliche (si pensi, in proposito, all'Unione Europea) chiedono alle aziende pubbliche territoriali locali di comunicare come utilizzano le proprie risorse e come soddisfano i bisogni della collettività amministrata di riferimento. In questo senso, si parla sempre più spesso della necessità di accrescere *l'accountability* delle aziende pubbliche²⁴.

24. Il Governmental Accounting Standards Board - GASB (1987), ad esempio, definisce l'*accountability*: «[...] *being obliged to explain one's actions, to justify what one does*» ed afferma che: «[...] *accountability requires governments to answer to the citizenry – to justify the raising of public resources and the purposes for which they are used*».



Sul concetto di *accountability*, con particolare riferimento alle amministrazioni pubbliche, si vedano, tra gli altri:

E. Caperchione e F. Pezzani, *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 2000.

Governmental Accounting Standards Board (GASB), *Objectives of Financial Reporting*, "Concepts Statement" No. 1, 1987.

R. Mussari, *L'azienda del Comune tra autonomia e responsabilità*, Cedam, Padova, 1996, pag. 167.

J. M. Patton, *Accountability and Governmental Financial Reporting*, "Financial Accountability and Management", 8 (3), Autumn: 165-180, 1992.

I. Rubin, *Budgeting for Accountability: Municipal Budgeting for the 1990s*, "Public Budgeting and Finance", Summer, 1996.

E. B. Staats, *Government Accounting: Promise and Performance*, in A. Premchand (edited by), "Government Financial Management. Issues and Country Studies", Washington, International Monetary Fund, 1990.

Sulla rilevanza strategica della comunicazione dei risultati economico-finanziaria si vedano anche:

E. Borgonovi, *Contabilità, legittimazione e consenso*, relazione presentata al 17° Convegno della European Accounting Association, Venezia, 1994.

V. Coda, *La comunicazione economica nella strategia aziendale*, in CESAD-Bocconi, *La comunicazione economica: valore aziendale o sociale*, Egea, Milano, 1989.

V. Coda, *Comunicazione e immagine nella strategia dell'impresa*, Giappichelli, Torino, 1991.

A. Provasoli, *Il bilancio nel processo di comunicazione*, in CESAD-Bocconi, *La comunicazione economica: valore aziendale o sociale*, Egea, Milano, 1989.

G. Valotti, *La riforma delle autonomie locali: dal sistema all'azienda*, Egea, Milano, 2000, pag. 270.

□ V. Coda, *La comunicazione economica nella strategia aziendale*, in CESAD-Bocconi, *La comunicazione economica: valore aziendale o sociale*, Egea, Milano, 1989.

La diffusione di una cultura dell'*accountability*, della trasparenza e della responsabilizzazione sui risultati nella APTL richiede, fra l'altro, che chi vi opera, ma anche chi le amministra, sia consapevole dell'importanza della comunicazione, soprattutto in relazione ai risultati economico-finanziari. Essa, infatti, deve essere intesa come «[...] parte essenziale della strategia e della gestione strategica di un'azienda» □. La comunicazione economico-finanziaria, che vede fra i propri strumenti fondamentali il conto economico e il conto del patrimonio, assume quindi una duplice rilevanza:

- consente l'adempimento delle richieste di legge (attraverso la redazione di conto economico, conto del patrimonio, prospetto di conciliazione);
- può anche essere uno strumento di acquisizione del consenso e quindi di legittimazione, in quanto modalità per manifestare la capacità dell'APTL di rispondere alle attese dei suoi interlocutori.

La comunicazione economica può rappresentare, dunque, un'importante opportunità da cogliere al fine di accrescere l'*accountability* verso i portatori di interesse dell'APTL per far convergere su di essa accettazione e consenso attraverso la dimostrazione puntuale ed attendibile dei risultati complessivamente conseguiti.

Ciò, naturalmente, non deve mettere in secondo piano la specifica valenza che la comunicazione economica assume nella realtà pubblica rispetto a quanto avviene in quella privata. L'importanza del rispetto e del perseguimento dell'interesse generale (che è rilevante anche in tema di comunicazione delle imprese – si pensi alla normativa sul bilancio destinato a pubblicazione) diviene prevalente negli istituti pubblici, dove ogni forma di strumentalizzazione e manipolazione della comunicazione pubblica deve essere esclusa, e deve essere ricercato il massimo grado di trasparenza ed attendibilità.

La comunicazione, dunque, ed in particolare quella economica, oggetto del presente lavoro, dovrebbe essere oggetto di profonda riflessione negli enti locali italiani. Tale problema, però, deve essere affrontato preliminarmente non tanto e non solo a livello operativo, ma anche in sede di formulazione delle strategie dell'ente stesso. Il *focus* sullo sviluppo di sofisticati sistemi di rilevazione, e cioè sullo strumento, rischia di distrarre l'attenzione dalle finalità che si vogliono attribuire allo stesso e dalle strategie dell'ente locale. Il problema della CoGe non è solo “una questione da ragionieri”: esso deve essere visto nelle sue differenti sfaccettature e tenendo in considerazione che, come già accennato, il sistema contabile si pone in rapporto di mezzo a fine rispetto alla necessità di conoscere, decidere, governare e comunicare. In questo senso, come già anticipato precedentemente, la progettazione del sistema di CoGe deve trarre spunto dal disegno della strategia dell'ente locale, dal modo in cui esso interpreta il proprio ruolo nell'ambiente in cui opera, da come esso si pone nei confronti dei suoi interlocutori sociali. La classe politica, in particolare, dovrebbe sviluppare una nuova sensibilità verso la comunicazione a contenuto economico, le cui potenzialità non sono attualmente sfruttate.

Gli enti locali italiani potrebbero, in particolare, scegliere fra redigere documenti contabili di sintesi aventi contenuto “generale”, indirizzati indistintamente al pubblico, o, al contrario, differenziarli secondo il destinatario, tenendo conto delle specifiche esigenze informative e delle competenze di quest'ultimo.

Come noto, a livello normativo, l'unica forma di divulgazione obbligatoria del bilancio è quella della sua pubblicazione su un quotidiano a diffusione nazionale, due quotidiani locali e un periodico. Tale modalità non sembra, però, avere prodotto risultati soddisfacenti.

Dall'analisi dell'informativa esterna degli enti locali italiani non emergono forme rilevanti di diffusione dei bilanci, né preventivi, né consuntivi. Occorre però osservare che si registrano casi di preparazione di *bilanci di mandato*, che sembrano focalizzati, al momento attuale, sulla valorizzazione delle “cose fatte” in termini di iniziative adottate e concluse, “raccontate” in termini descrittivi o attraverso indicatori dell'attività svolta o indicatori desunti dalla contabilità finanziaria. Analisi della situazione economica e finanziaria dell'ente locale (fondate anche sulle informazioni della CoGe) e di come su di essa abbia inciso l'attività dell'amministrazione potrebbero arricchire tale documento (ad esempio, grazie all'esposizione di riclassificazioni, indici di bilancio, grafici e tabelle).

A livello internazionale, invece, si segnalano esperienze interessanti di impiego delle informazioni, contabili e non, a fini di comunicazione, quali quelle dei *popular report*, documenti a contenuto descrittivo e facilmente comprensibile, destinati a “non specialisti”.

Un primo passo importante verso l'accrescimento della *disclosure* dell'ente locale potrebbe anche essere rappresentato dallo sforzo di elaborazione di una “*nota integrativa*” ai documenti di sintesi obbligatori che illustri il contenuto degli stessi, i criteri di valutazione e di redazione adottati.

4.3.3 Gli schemi “ufficiali” di conto del patrimonio, conto economico, prospetto di conciliazione. La nota integrativa

L'ente locale, per rispettare le richieste di legge, deve redigere il conto economico, il conto del patrimonio, il prospetto di conciliazione. Di seguito vengono brevemente analizzati gli schemi di tali documenti, così come previsti dal D.P.R. 194/96. Si propone anche una riflessione sulla possibilità di illustrarli attraverso una nota integrativa.

Il conto del patrimonio

Le finalità della redazione del Conto del Patrimonio sono chiaramente indicate dal TUEL:

- «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» (art. 230 1° comma);
- «il patrimonio è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente, suscettibili di valutazione ed attraverso la cui rappresentazione contabile ed il relativo risultato finale differenziale è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale» (art. 230 2° comma).



Approfondimenti

Per ulteriori letture sul conto del patrimonio si può far riferimento, fra gli altri, a:
P. Andrei, *Il conto economico e il conto del patrimonio: alcune note introduttive*, in E. Caperchione (a cura di), *Il regolamento di contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996.
E. Anessi Pessina, *La contabilità delle aziende pubbliche*, Egea, Milano, 2000, pag. 323 e segg.
S. Azzali, *Il sistema delle determinazioni delle aziende pubbliche locali*, Giappichelli, Torino, 1996, pag. 108 e segg.
G. Farneti, *Gestione e contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1999, pag. 296 e segg.
M. Mulazzani, *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, Cedam, Padova, 1996, pag. 424 e segg.
R. Mussari, *L'azienda del Comune tra autonomia e responsabilità*, Cedam, Padova, 1996, pag. 321 e segg.

Oggetto di rappresentazione nel conto del patrimonio è, dunque, il cosiddetto patrimonio di funzionamento dell'ente locale, inteso come complesso di beni e rapporti giuridici attivi e passivi valutati nell'ipo-

tesi che l'ente sia destinato a perdurare nel tempo (ipotesi di funzionamento o di utilizzazione economica).

Il modello del conto del patrimonio è a sezioni contrapposte e si ispira, pur con alcuni adattamenti, allo schema di stato patrimoniale previsto per le imprese dalla IV direttiva comunitaria e introdotto in Italia dal D. Lgs. 127/91.

Le voci sono raggruppate in macroclassi (contraddistinte da lettere alfabetiche maiuscole), classi (numeri romani), voci (numeri arabi), sottovoci (lettere alfabetiche minuscole).

L'*attivo* del conto del patrimonio è costituito da «i beni ed i rapporti giuridici attivi» dell'ente locale e si articola nelle seguenti macroclassi: A) Immobilizzazioni; B) Attivo Circolante; C) Ratei e Risconti.

La distinzione caratterizzante questa sezione del conto del patrimonio è quella fra immobilizzazioni ed attivo circolante. Analogamente a quanto si potrebbe osservare con riferimento al bilancio civilistico, essa non è ispirata esclusivamente al criterio finanziario del grado di liquidità, secondo cui le attività la cui durata di utilizzo o scadenza di realizzo sono superiori all'esercizio sono inserite fra le immobilizzazioni e quelle liquidabili entro il termine di un anno sono considerate di tipo corrente. L'attenzione, nella classificazione dell'attivo, è anche rivolta alla natura degli elementi che lo compongono.

Di conseguenza, nel classificare le voci dell'attivo diverse dai ratei e risconti, la scelta fra l'inserimento nell'attivo circolante o in quello immobilizzato può fare piuttosto riferimento al criterio della destinazione durevole o non durevole del "bene", dettato dal legislatore civilistico con riferimento al bilancio comunitario: costituiscono immobilizzazioni gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente nei processi di produzione e consumo aziendali, e sono parte dell'attivo circolante quelli che non presentano tale caratteristica.

Le immobilizzazioni esprimono, quindi, l'esistenza di condizioni produttive la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un periodo amministrativo. Esse sono costituite da costi anticipati o sospesi comuni a più esercizi, la cui ripartizione concorrerà alla formazione del risultato economico di più periodi consecutivi.

Si noti che le immobilizzazioni sono tali non per le loro caratteristiche intrinseche, ma per la destinazione che è loro attribuita: quegli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente dall'ente sono iscrivibili nella macroclasse A) Immobilizzazioni del conto del patrimonio. Nell'ipotesi di cessazione della durevolezza della destinazione di un bene (ad esempio nel caso in cui l'ente locale abbia deliberato di alienare una partecipazione o un immobile), esso dovrebbe quindi essere riclassificato nell'attivo circolante, con conseguenze sulla valutazione dello stesso e sul processo di ammortamento, che dovrebbe cessare.

Le immobilizzazioni si distinguono in immateriali (risorse intangibili aventi utilità pluriennale), materiali (risorse tangibili con utilità pluriennale) e finanziarie (investimenti durevoli nel capitale di rischio o di prestito di altre aziende). Si segnala, in particolare, l'assenza, nello schema del DPR 194/96, di una voce relativa agli acconti su immobilizzazioni, che sarebbe opportuna ad esempio per accogliere le antici-

pazioni relative alla realizzazione di opere pubbliche in appalto, e la mancanza dell'informazione relativa alla scadenza a breve o medio/lungo termine dei crediti, che consentirebbe di apprezzare il loro grado di liquidità. Tale informazione potrebbe essere oggetto di indicazione in note integrative al conto del patrimonio.

Il costo delle immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in relazione alla residua possibilità di utilizzo. Conseguentemente, tutte le immobilizzazioni materiali ed immateriali, ad esclusione dei terreni (in quanto non soggetti ad utilizzo limitato nel tempo), dei diritti reali sui beni di terzi (in quanto non subiscono usura²⁵) e delle immobilizzazioni in corso di realizzazione (che non hanno ancora dato il proprio contributo alla produzione e al consumo del periodo amministrativo), sono soggette ad ammortamento e devono essere rappresentate in bilancio al netto del relativo fondo ammortamento.

I costi incrementativi del valore delle immobilizzazioni materiali (da non confondere con quelli riguardanti le manutenzioni "ordinarie") devono essere capitalizzati direttamente nel conto dei beni di cui hanno aumentato l'utilità o la durata.

L'attivo circolante si articola in rimanenze, crediti, attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni, disponibilità liquide.

Il *passivo* del conto del patrimonio è composto da 4 macroclassi: A) patrimonio netto; B) conferimenti; C) debiti; D) ratei e risconti²⁶.

Le voci del passivo non possono considerarsi classificate in base alla loro esigibilità: è, infatti, totalmente trascurato il criterio finanziario di aggregazione dei valori. L'attenzione è piuttosto rivolta alla natura degli stessi.

Una specificità del conto del patrimonio degli enti locali è costituita dall'esposizione dei *conferimenti*, che sono costituiti da proventi pluriennali, da ripartire sui periodi di competenza. Essi sono distinti dal legislatore in «conferimenti da trasferimenti in c/capitale» e «conferimenti da concessioni di edificare» ma gli enti locali possono percepire altri ricavi aventi carattere pluriennale (ad esempio le concessioni cimiteriali), i quali potrebbero essere iscritti, analogamente ai precedenti, fra i conferimenti e, successivamente, essere ripartiti sui periodi amministrativi di competenza (di pari passo, ad esempio, con il processo di ammortamento dell'opera finanziata da tali proventi pluriennali, oppure in base alla durata della concessione, etc.).

I *debiti* comprendono i debiti di finanziamento e quelli di funzionamento e non sono classificati secondo il criterio di esigibilità (distinzione fra debiti a breve o a medio/lunga scadenza). Tale informazione potrebbe essere oggetto di note integrative al conto del patrimonio.

Il *patrimonio netto* dell'ente locale 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. Esso è distinto in netto patrimoniale (differenza fra il saldo del valore dei beni patrimoniali e i relativi debiti di finanziamento) e netto da beni demaniali (differenza fra l'ammontare dei beni demaniali ed i relativi debiti di finanziamento). In questa macro-classe dovrebbe essere esposto

25. L'art. 230 c. 4 lett. f) TUEL stabilisce che «censi, livelli ed enfiteusi sono valutati in base alla capitalizzazione della rendita al tasso legale» con riferimento, evidentemente, alla durata residua del diritto.

26. Si noti, in proposito, che sarebbe opportuno che la sezione si intitolasse al «passivo e al patrimonio netto», in quanto evidentemente la natura delle voci del passivo è differente rispetto a quella del patrimonio netto.

anche il risultato dell'esercizio, che costituisce la variazione subita dal patrimonio netto durante il periodo amministrativo per effetto della gestione: si noti, però che manca l'indicazione di tale voce nello schema ex DPR 194/96 e che, quindi, essa dovrebbe essere aggiunta.

Lo schema "ufficiale" di conto del patrimonio, infine, non espone i *fondi per rischi ed oneri*. L'attenzione alla situazione sostanziale di un ente locale non dovrebbe, però, prescindere dalla considerazione delle passività potenziali e delle spese future generate dalla sua gestione.

Nel documento n. 19 dei principi contabili elaborati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Ragionieri, che tiene conto delle modificate norme civilistiche relative alle imprese, i fondi rischi ed oneri sono definiti come quei fondi che accolgono gli accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti aventi natura determinata, esistenza certa o probabile, ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio.

Negli schemi di conto economico e conto del patrimonio degli enti locali non vi è cenno ai fondi rischi e oneri ed ai relativi accantonamenti, fatta eccezione per la svalutazione dei crediti²⁷. Una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria degli stessi dovrebbe tenere conto dei rischi ed oneri connessi alla loro attività e, quindi, dovrebbe comportare la previsione di una nuova macroclasse. Nell'ipotesi in cui non si vogliono apportare modifiche allo schema di conto del patrimonio imposto dal legislatore, potrebbe essere opportuno fornire tali informazioni in una nota integrativa.

In calce al conto del patrimonio sono evidenziati i *conti d'ordine*, relativi a opere da realizzare, beni conferiti in aziende speciali (relativi a beni affidati ad aziende speciali ma di proprietà dell'ente locale), beni di terzi (relativi a beni di proprietà altrui che l'ente locale custodisce). In particolare, nei conti d'ordine "opere da realizzare" e "impegni per opere da realizzare" dovrebbero affluire, secondo le "regole" di redazione del prospetto di conciliazione, i residui non solo delle spese relative alle opere pubbliche ma di tutte le spese di investimento; infatti, solo le somme pagate dovrebbero tradursi nel riconoscimento di un'immobilizzazione nel conto del patrimonio, mentre le somme da pagare dovrebbero essere iscritte nei conti di memoria. Tale impostazione è, però, imprecisa ed è dunque necessario che, al contrario, tra le immobilizzazioni siano iscritti i valori di quei beni entrati nelle disponibilità dell'ente locale, indipendentemente dal fatto che la relativa spesa sia stata pagata o sia stata solo impegnata. Nei conti d'ordine dovrebbero affluire, quindi, quegli impegni in conto capitale per opere e acquisti di beni cui non corrispondono iscrizioni di immobilizzazioni nel conto del patrimonio. Inoltre, poiché un solo conto relativo alle "opere" non espone con sufficiente dettaglio la tipologia di valori che esso accoglie, potrebbe essere utile una sua disarticolazione (eventualmente nella nota integrativa).

27. In realtà, non vi è perfetto coordinamento tra le previsioni degli art. 229 c. 5 e 230 c. 5 del TUEL e le voci previste dal D.P.R. 194/96 negli schemi di bilancio annuale di previsione, conto economico e conto del patrimonio. In particolare, non è di facile interpretazione il trattamento dei crediti "inesigibili" di cui alla prima delle norme citate, in relazione alla voce "crediti di dubbia esigibilità - detratto il fondo svalutazione crediti", voce A) III9 4) dell'attivo patrimoniale.



Esperienza 7 Relazione della Giunta al Rendiconto della gestione del Comune di Imola

Il sistema di CoGe in uso presso l'amministrazione comunale di Imola permette l'elaborazione del Conto del patrimonio, del Conto economico e del Prospetto di conciliazione cui è allegata un'approfondita relazione sulla gestione patrimoniale ed economica. Tale relazione si propone di fornire delle informazioni che rendono più facilmente comprensibili i valori sintetici riportati nello schema di legge. In particolare, per ogni macroclasse del conto del patrimonio, la relazione illustra il contenuto delle singole classi, le cause che hanno determinato eventuali variazioni durante il periodo amministrativo ed i criteri di valutazione impiegati. Con riferimento al conto economico la relazione scende nel dettaglio sul contenuto delle singole voci, specificandone l'andamento in due periodi consecutivi e la variazione percentuale.

La parte della relazione sul prospetto di conciliazione contiene:

- note alle entrate che spiegano le cause di scostamento fra accertamenti esposti nel conto del bilancio e ricavi o voci del conto del patrimonio;
- note alle spese che specificano le cause di scostamento fra impegni e costi o voci del conto del patrimonio.



Documentazione operativa Relazione al Conto del Patrimonio dell'anno 2000. Comune di Imola

La presente relazione al conto del patrimonio si pone quale elemento informativo di supporto alla lettura del rendiconto della gestione, poiché fornisce informazioni che rendono più facilmente comprensibili i valori sintetici riportati nello schema di legge.

I dati patrimoniali qui presentati sono desunti dal nuovo sistema di contabilità economico-patrimoniale tenuto con il metodo della partita doppia, come previsto dal vigente Regolamento di Contabilità, e avviato ufficialmente nel Comune di Imola dal 1° gennaio 1998.

Le rilevazioni contabili del nuovo sistema permettono di conoscere, oltre all'equilibrio finanziario e di cassa risultante dal Conto del Bilancio, anche l'equilibrio economico e la situazione patrimoniale secondo il criterio di competenza economica.

Il conto del patrimonio rileva i risultati della gestione patrimoniale, riassume la consistenza iniziale e quella alla chiusura dell'esercizio ed evidenzia le variazioni patrimoniali intervenute nel corso dell'anno. Il prospetto del conto del patrimonio (All. 1) è quello approvato alla lettera v) del comma 1 dell'art. 1 del DPR 194/1996, attuativo del Regolamento di esecuzione già previsto alla lettera h) dell'art. 114 del d.lgs. 77/95.

Il conto del patrimonio rileva, classificandole per consistenze iniziali (valori al 31.12.99), variazioni da conto finanziario, variazioni da altre cause e consistenze finali (valori al 31.12.2000), le seguenti voci: per l'attivo:

- immobilizzazioni immateriali;
- immobilizzazioni materiali;
- immobilizzazioni finanziarie;
- rimanenze;
- crediti;
- attività finanziarie;
- disponibilità liquide;
- ratei e risconti attivi;

e per il passivo:

- patrimonio netto;
- conferimenti;
- debiti;
- ratei e risconti passivi.

Le diverse voci del conto del patrimonio sono così costituite

**Conto del Bilancio
(Allegato 1 - estratto)**

A Immobilizzazioni

omissis

All Immobilizzazioni in corso

Descrizione	Importi parziali	Consistenza iniziale	Variazioni da C/finanziario		Variazioni da altre cause		Consistenza finale
			+	-	+	-	
1 Beni demaniali (f.do di ammortamento in detraz.)	67.865.369.925 (4.717.064.235)		11.476.858.476		1.730.079.582 111.632.634	1.249.766.884 2.050.585.422	79.822.541.099 (6.656.017.023)
2 Terreni (patrimonio indisponibile)	17.575.388.057			10.610.000			17.564.778.057
3 Terreni (patrimonio disponibile)	1.638.998.000			7.535.500			1.272.568.000
4 Fabbricati (patrimonio indisponibile) (f.do di ammortamento in detraz.)	143.404.205.285 (12.357.944.961)		10.014.301.241		1.455.987.000 75.892.860	251.004.000 4.803.303.435	154.623.489.526 (17.085.355.536)
5 Fabbricati (patrimonio disponibile) (f.do di ammortamento in detraz.)	15.143.490.000 (1.362.914.100)				251.004.000	484.425.180	15.394.494.000 (1.847.339.280)
Totale		227.189.527.971	21.491.159.717	18.145.500	3.637.401.576	9.210.784.921	243.089.158.843
omissis							
13 Immobilizzazioni in corso	40.777.091.740		14.545.810.678			18.457.462.476	36.865.439.942
Totale		40.777.091.740	14.545.810.678			18.457.462.476	36.865.439.942

B Attivo circolante

omissis

C Ratei e Risconti

Descrizione	Importi parziali	Consistenza iniziale	Variazioni da C/finanziario		Variazioni da altre cause		Consistenza finale
			+	-	+	-	
CI Ratei attivi	74.780.340				158.725.062	74.780.340	158.725.062
CII Risconti attivi	28.361.989				9.228.721	27.962.656	9.628.054
Totale		103.142.329			167.953.783	102.742.996	168.353.116

L'inventario dei beni demaniali, fornito dal Servizio Patrimonio, è costituito da:

A) beni demaniali per natura:

Le categorie di beni immobili qui inserite sono:

- a) strade, piazze e pertinenze;
- b) cimiteri;
- c) aree verdi, giardini, parchi;
- d) fognature.

Per tali beni si è proceduto sulla base di quanto previsto all'art.230 comma 4 lett. a del TUEL in cui si prevede che i beni demaniali già acquisiti all'ente alla data d'entrata in vigore del decreto legislativo 77/95 siano valutati in misura pari all'ammontare del residuo debito dei mutui in ammortamento a suo tempo contratti per acquisto o costruzione.

Con delibera G.C. n. 871 del 28/5/1996 si è provveduto ad effettuare la ricostruzione degli stati patrimoniali così come stabilito dall'art.116 del D.Lgs 77/95 modificato dal D.L. 444/95 convertito in legge 539 del 20/12/1995.

Ai valori patrimoniali sono stati applicati i coefficienti di ammortamento come stabiliti dall'art. 229 TUEL e precisamente:

- strade, piazze, pertinenze 2%;
- aree verdi, giardini, parchi 2%;
- cimiteri 3% (in quanto trattasi di costruzioni assimilabili ad edifici);
- fognature 2%.

B) beni demaniali per vincolo storico - artistico

Anche per le categorie fabbricati demaniali sono stati seguiti i criteri di valutazione stabiliti dal testo unico sull'ordinamento degli enti locali.

I fabbricati già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 77/95 sono stati valutati al valore catastale rivalutato secondo le norme fiscali. Per quanto riguarda gli investimenti realizzati successivamente, questi sono stati valutati al costo, così come sono stati valutati al costo gli interventi di manutenzione straordinaria e ristrutturazione realizzati.

La consistenza dei beni demaniali al 1/1/2000 era di lire 67.865.369.925 (al lordo del fondo ammortamento di lire 4.717.064.235). Le variazioni da c/finanziario positive del 2000 di lire 11.476.858.476 sono relative a realizzazione di opere pubbliche o manutenzioni straordinarie, valutate al costo.

Le variazioni positive da altre cause di lire 1.730.079.582 sono relative alle cessioni gratuite del parcheggio Centro Leonardo (113.000.000) e di un'area verde (9.379.582), alla variazione di destinazione da terreni disponibili ad area stradale (371.700.000) ed all'acquisizione a scomputo di oneri di urbanizzazione della rete fognaria Lottizzazione Becca (1.236.000.000). Le variazioni negative da altre cause di lire 1.249.766.884 sono relative a riclassificazione da

beni demaniali a terreni disponibili di un'area di pertinenza stradale ed area verde (13.141.884) e alla variazione di destinazione dei locali dell'immobile denominato "Centro Cittadino" adibite ora ad uffici comunali (1.236.625.000). Il valore al 31/12/2000 dei beni demaniali risulta quindi di lire 79.822.541.099 (di cui lire 6.656.017.023 per fondo ammortamento da detrarsi).

L'inventario dei terreni e fabbricati indisponibili, fornito dal Servizio Patrimonio, è costituito da:

- a) edifici sportivi;
- b) sedi di quartiere;
- c) musei, biblioteche etc.;
- d) macelli e mercati;
- e) uffici pubblici;
- f) servizi diversi;
- g) scuole;
- h) servizi sociali;

- i) alloggi vincolati;
- l) terreni indisponibili.

Anche per le categorie fabbricati e terreni indisponibili sono stati seguiti i criteri di valutazione stabiliti dal testo unico sull'ordinamento degli enti locali.

I fabbricati già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 77/95 sono stati valutati al valore catastale rivalutato secondo le norme fiscali. Per quanto riguarda gli investimenti realizzati successivamente, questi sono stati valutati al costo, così come sono stati valutati al costo gli interventi di manutenzione straordinaria e ristrutturazione realizzati.

Ai valori patrimoniali è stato applicato il coefficiente di ammortamento del 3% previsto per i fabbricati indisponibili.

I terreni indisponibili non sono soggetti ad ammortamento.

La consistenza al 1/1/2000 dei fabbricati patrimoniali indisponibili di lire 143.404.205.285 (al lordo del fondo ammortamento di lire 12.357.944.961), viene aumentata da variazioni positive da c/finanziario del 2000 di lire 10.014.301.241 relative a realizzazione di opere pubbliche o manutenzioni straordinarie, valutate al costo, e da variazioni positive da altre cause di lire 1.455.987.000 relative alla riclassificazione da beni demaniali a uffici pubblici precedentemente citata per lire 1.236.625.000 e dall'acquisizione di un alloggio ricevuto in eredità (219.362.000). Ai valori così ottenuti sono state detratte variazioni negative da altre cause per lire 251.004.000 relativi alla variazione di destinazione degli ex uffici comunali di Sesto Imolese a patrimonio disponibile. Il valore al 31/12/2000 dei fabbricati patrimoniali indisponibili risulta quindi di lire 154.623.489.526 (di cui lire 17.085.355.536 per fondo ammortamento da detrarsi).

La consistenza al 1/1/2000 dei terreni indisponibili di lire 17.575.388.057 viene diminuita da variazioni da c/finanziario negative per lire 10.610.000 relative a cessione aree PEEP Sesto Imolese. Il valore al 31/12/2000 dei terreni indisponibili risulta quindi di lire 17.564.778.057.

L'inventario dei terreni e fabbricati disponibili, fornito dal Servizio Patrimonio, è costituito da:

- a) alloggi;
- b) altri edifici;
- c) terreni disponibili.

Anche per le categorie fabbricati e terreni disponibili sono stati seguiti i criteri di valutazione stabiliti dal testo unico sull'ordinamento degli enti locali.

I fabbricati già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 77/95 sono stati valutati al valore catastale rivalutato secondo le norme fiscali. Per quanto riguarda gli investimenti realizzati successivamente, questi sono stati valutati al costo, così come sono stati valutati al costo gli interventi di manutenzione straordinaria e ristrutturazione realizzati.

Ai valori patrimoniali è stato applicato il coefficiente di ammortamento del 3% previsto per i fabbricati disponibili.

I terreni disponibili non sono soggetti ad ammortamento.

La consistenza al 1/1/2000 dei fabbricati patrimoniali disponibili pari a lire 15.143.490.000 (al lordo del fondo ammortamento di lire 1.362.914.100), è stata aumentata per variazioni da altre cause di lire 251.004.000 relative al cambio di destinazione degli ex uffici comunali Sesto Imolese a patrimonio disponibile. Il valore al 31/12/2000 dei fabbricati patrimoniali disponibili risulta quindi di lire 15.394.494.000 (di cui lire 1.847.339.280 per fondo ammortamento da detrarsi).

La consistenza al 1/1/2000 dei terreni disponibili di lire 1.638.998.000 viene diminuita da variazioni da c/finanziario negative per lire 7.535.500 relative a cessione di un terreno; ai valori così ottenuti sono state sommate variazioni positive da altre cause di lire 12.805.500 relative a riclassificazione da beni demaniali a terreni disponibili di un'area di pertinenza stradale ed area verde e da variazioni negative da altre cause di lire 371.700.000 per variazione di destinazione di un terreno ad uso parcheggio. Il valore al 31/12/2000 dei terreni disponibili risulta quindi di lire 1.272.568.000.

Immobilizzazioni materiali

La valorizzazione delle immobilizzazioni in corso di realizzazione deriva dalla rilevazione del valore dei SAL (Stati d'Avanzamento Lavoro) rappresentate dalle fatture per lavori pubblici ricevute al 31/12/2000 ma relative ad opere non ancora utilizzabili perché da completare e/o da colaudare per lire 36.865.439.942.

La consistenza finale dei SAL, di lire 36.865.439.942 risulta dalla somma della consistenza iniziale, con variazioni da c/finanziario per lire 14.545.810.678 per fatture SAL ricevute durante l'esercizio 2000 e con variazioni negative da altre cause per lire 18.457.462.476 dovute all'approvazione degli stati finali e certificazione della regolare esecuzione delle opere pubbliche terminate durante l'esercizio 2000 e che sono rientrate come valore nella classificazione degli immobili di competenza.

Il dettaglio delle opere pubbliche in corso di realizzazione al 31/12/2000 sono elencate nella tabella seguente:

Opere pubbliche in corso di realizzazione (estratto)		
105.110.00006	Adeguamento impianti Borghetto	4.382.479
105.110.00008	Recupero adeguamento teatro Ebe Stignani	344.260.012
105.110.00010	Ampliamento cimitero Piratello	12.366.996.573
105.110.00011	Restauro 1^ chiostro S. Domenico	3.067.180.776
105.110.00128	Manutenzione straordinaria frane via Bergullo	95.853.600
105.110.00129	Recinzione circolo tennis Cacciari	59.136.000
	Totale	36.865.439.942

Ratei e risconti attivi

I ratei ed i risconti attivi sono calcolati nel rispetto della competenza economica.

I ratei attivi sono relativi a quote di ricavi di competenza dell'esercizio in corso ma esigibili nell'esercizio successivo.

I risconti attivi sono relativi a quote di costi sostenuti nell'esercizio ma di competenza dell'esercizio successivo.

La valorizzazione dei risconti attivi si riferisce alle seguenti tipologie di costo a cavallo degli anni 2000 e 2001:

abbonamenti a riviste	lire 1.323.333
contratti di manutenzione attrezzature	lire 120.000
Affitti	lire 2.949.187
Spese condominiali	lire 1.477.667
Utenze telefoniche	lire 1.065.000
Servizi telematici	lire 532.910
Manutenzione ascensori	lire 2.159.957
Totale	lire 9.628.054

La valorizzazione dei ratei attivi si riferisce a interessi attivi maturati nel 2000 e non ancora incassati al 31/12/2000 così come si evince dalla seguente tabella:

Interessi su c/c mutui contratti con Istituti di Credito privati	lire 125.542.920
Interessi su c/c bancario Economo Comunale	lire 5.380.780
Interessi Conto di Tesoreria	lire 27.801.362
Totale	lire 158.725.062

Il conto economico

Il TUEL stabilisce che il conto economico evidenzia, secondo criteri di competenza economica, i componenti positivi e negativi dell'attività dell'ente. Se il conto del patrimonio "fotografa" la situazione patrimoniale e finanziaria all'inizio ed alla fine del periodo amministrativo, il conto economico consente invece di cogliere la gestione nel suo divenire, approfondendo le cause economiche della variazione subita dal patrimonio netto dell'APTL.



Approfondimenti

Per approfondimenti sul conto economico dell'ente locale si rinvia a:

- P. Andrei, *Il conto economico e il conto del patrimonio: alcune note introduttive*, in E. Caperchione (a cura di), *Il regolamento di contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996.
- E. Anessi Pessina, *La contabilità delle aziende pubbliche*, Egea, Milano, 2000, pag. 335 e segg.
- S. Azzali, *Il sistema delle determinazioni delle aziende pubbliche locali*, Giappichelli, Torino, 1996, pag. 105 e segg.
- G. Farneti, *Gestione e contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1999, pag. 277 e segg.
- M. Mulazzani, *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, Cedam, Padova, 1996, pag. 417 e segg.
- R. Mussari, *L'azienda del Comune tra autonomia e responsabilità*, Cedam, Padova, 1996, pag. 341 e segg.

Sul conto economico redatto secondo i principi civilistici si vedano, fra gli altri:

- E. Colucci e F. Riccomagno, *Il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato*, Cedam, Padova, 1997.
- N. Di Cagno, *Il bilancio d'esercizio*, Cacucci, Bari, 1995.
- P. Ferrarese, *La struttura del conto economico*, Cedam, Padova, 1994.
- M. Lacchini, *Modelli teorico contabili e principi di redazione del bilancio*, Giappichelli, Torino, 1994.
- E. Santesso e U. Sostero, *I principi contabili per il bilancio d'esercizio*, Il Sole 24 ore, Milano, 1997.

Lo schema di conto economico presenta una struttura scalare, che espone non solo il risultato economico dell'esercizio, ma anche alcuni risultati intermedi (risultato della gestione, risultato della gestione operativa). I valori sono iscritti per natura, ma il legislatore prevede anche la possibilità di redazione di conti economici dettagliati per servizi o per CdC e quindi con classificazione delle voci per destinazione. Lo schema si articola in 5 macroclassi di valori, contraddistinte da lettere maiuscole.

La struttura scalare consente di giungere ad una comprensione delle modalità di formazione del risultato economico, pur mantenendo intatta la visione unitaria della gestione; essa si dovrebbe prestare all'apprezzamento del contributo delle diverse aree gestionali alla formazione del risultato economico del periodo amministrativo e dovrebbe, quindi, evidenziare dove si originano le "cause" della variazione subita dal patrimonio di funzionamento.

La macroclasse "proventi della gestione" include sia i proventi che l'ente locale percepisce a fronte dello svolgimento della propria attività istituzionale di erogazione di servizi, sia quelli derivanti dalla gestione "patrimoniale"²⁸. Accanto a queste voci, la macroclasse espone anche valori che non sono generati da scambi o operazioni svolte con terze

28. Si noti anche che in questa macroclasse affluiscono i proventi da concessioni di edificare: si tratta di quella quota delle entrate per concessioni di edificare destinata a finanziare spese correnti; infatti, la quota eventualmente destinata al finanziamento di investimenti dovrebbe essere iscritta nella macroclasse B (conferimenti) del conto del patrimonio ed essere successivamente ripartita sui periodi amministrativi di competenza (periodo di ammortamento dell'immobilizzazione di cui hanno finanziato l'acquisizione o l'incremento di valore).

economie, ma da processi valutativi: variazione delle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione e incrementi di immobilizzazioni per lavori interni.

Analogamente a quanto previsto dal legislatore civilistico per le imprese, i proventi vengono rettificati/ integrati dalla variazione subita dalle rimanenze di quei beni che già hanno subito processi di trasformazione (“prodotti in corso di lavorazione”), mentre fra i costi (macroclasse B) saranno inserite solo le variazioni delle rimanenze di materie prime e beni di consumo (beni che ancora devono subire processi di trasformazione e/o consumo)²⁹.

Gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni inseriti nella macroclasse A, invece, rettificano indirettamente i costi sostenuti per la realizzazione delle immobilizzazioni contenuti nella macroclasse B.

I *costi della gestione* includono tutti i costi sostenuti al fine dello svolgimento diretto dell’attività di produzione ed erogazione, che rientra nelle finalità istituzionali dell’ente.

Come già anticipato, una peculiarità della macroclasse B prevista dal legislatore è l’assenza della previsione di accantonamenti ai fondi per rischi e oneri, la qual cosa spiega la mancanza di una macroclasse accesa a tali fondi nel passivo. L’unico accantonamento previsto dallo schema di conto economico ex D.P.R. 194/96 è quello per svalutazione crediti, iscritto fra i componenti straordinari del risultato economico.

Il *risultato della gestione* rappresenta quella parte del risultato economico generata dall’attività caratteristica di produzione ed erogazione svolta direttamente dall’ente locale, intesa in senso ampio, in quanto comprendente anche la gestione del patrimonio immobiliare. Sono escluse la gestione delle partecipazioni, delle disponibilità liquide e dei finanziamenti, oltre a quella “straordinaria”.

La macroclasse C (*proventi ed oneri da aziende speciali e partecipate*) dovrebbe, invece, esprimere il risultato della gestione delle aziende speciali e partecipate. Relativamente a tale classe si rendono necessarie le seguenti osservazioni:

- essa non contiene ☐ tutti i valori che sorgono dai rapporti con aziende speciali e partecipate (ad esempio, gli ammortamenti dei beni di proprietà dell’ente locale, ma dati in dotazione alle aziende speciali);
- sembra che lo schema ufficiale di conto economico sottintenda che debbano affluire in tale macroclasse tutti i valori generati dalla gestione delle partecipazioni, indipendentemente dalla natura economica o finanziaria del legame esistente con la partecipata e, quindi, indipendentemente dal fatto che si tratti di partecipazioni di controllo, di collegamento o di altro tipo e che le partecipate svolgano un’attività che si integra o meno con quella dell’ente locale³⁰;
- se si esaminano le voci esposte nella macroclasse C, in particolare la voce *17 Utili*, sembra evidente che il legislatore abbia implicitamente sottinteso che esse siano generate da un processo di valutazione secondo il criterio del costo, trascurando la possibilità di valutazione secondo il criterio del patrimonio netto (che richiederebbe di espor-


29. Si osservi, però, che la macroclasse A del conto economico delle imprese è intitolata al “valore della produzione”, mentre quella del conto economico degli enti locali fa riferimento ai “proventi di gestione”.


30. Per legami di tipo economico si intendono quelli stabiliti con partecipate i cui processi produttivi e di scambio integrano quelli dell’ente partecipante.

☐ E. Anessi Pessina, *La contabilità delle aziende pubbliche*, Egea, Milano, 2000, pag. 337.

re svalutazioni e rivalutazioni, o nel conto economico e/o come riserve nel conto del patrimonio, secondo il trattamento contabile adottato), che, però, potrebbe, in alcuni casi, essere opportuna.

Il TUEL non prevede specificamente il criterio di valutazione delle partecipazioni ma, ai fini di una corretta e chiara rappresentazione della situazione economica e patrimoniale dell'ente locale, sarebbe opportuno che la scelta del criterio di valutazione fosse guidata non dalla necessità di adattamento allo schema di conto economico ma dalla volontà di costruire tavole di sintesi significative, anche se ciò richiedesse di aggiungere eventuali voci di rettifica del valore della partecipazione. Anche in questo caso, la nota integrativa potrebbe contenere ulteriori indicazioni sui criteri valutativi adottati e sui valori generati dalla gestione delle partecipazioni.

Dalla somma algebrica delle macroclassi A, B e C scaturisce il *risultato della gestione operativa*, da intendersi quale parte del risultato economico generata dall'attività "caratteristica" di produzione ed erogazione dell'ente locale, svolta sia direttamente sia attraverso aziende speciali e partecipate (pur con i limiti sopra evidenziati). Si noti che il risultato della gestione operativa è prodotto dalla correlazione fra componenti positivi e negativi del risultato economico relativi a tale gestione, fra cui i proventi non reciproci, che attribuiscono al risultato un significato peculiare. I proventi non reciproci  non misurano il valore dei beni e servizi prodotti e scambiati, ma semplicemente risultano dalla potestà di imposizione tributaria degli enti o da trasferimenti da altri livelli di governo. Non si può, quindi, pensare ad un risultato di gestione operativa positivo come ad un indicatore della capacità dell'ente di produrre ricchezza attraverso la propria gestione operativa, quanto della sua capacità di mantenere un equilibrio fra componenti negativi e positivi nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali, attraverso la prestazione diretta ed indiretta di servizi.

 International Federation of Accountants - Public Sector Committee (IFAC - PSC), Study 9, *Definition and recognition of revenues*, 1996

La macroclasse D espone sia i *proventi sia gli oneri finanziari*.

La macroclasse E (*proventi e oneri straordinari*) consente di isolare l'effetto di componenti straordinari sul risultato di periodo. Si tratta, in particolare, di plusvalenze e minusvalenze da alienazione (lo schema di conto economico sembra sottintendere che esse abbiano sempre natura straordinaria), sopravvenienze e insussistenze (che non devono forzatamente coincidere con maggiori e minori residui), accantonamento per svalutazione crediti, oneri straordinari.

Il *risultato economico dell'esercizio*, infine, esprime sinteticamente la variazione subita dal patrimonio di funzionamento dell'ente locale per effetto della gestione. L'APTL evidentemente, non persegue l'obiettivo di un risultato economico positivo ma, nel medio periodo, ricerca piuttosto un equilibrio fra componenti positivi e negativi del risultato. Nel breve periodo si giustificano sia un risultato positivo, sia uno negativo, purché accompagnati da un livello quantitativo e qualitativo soddisfacente nella prestazione dei servizi.



Il conto economico rileva il risultato della gestione economica derivante dalla differenza tra ricavi e costi di gestione rilevati durante l'esercizio 2000.

Il prospetto del conto economico è quello approvato dal DPR 194/1996, attuativo del Regolamento di esecuzione previsto dall'ex art. 114 del d.lgs. 77/95, ora confluito nel Testo unico.

Il conto economico è redatto con schema a struttura scalare in cui le voci sono classificate secondo la loro natura, con rilevazione di risultati parziali e del risultato economico. Esso evidenzia i componenti positivi (ricavi) e negativi (costi) dell'attività economica del Comune, secondo criteri di competenza economica.

Lo schema previsto rileva le seguenti voci:

- + Proventi della gestione
- Costi della gestione
- **Risultato della gestione**
- ± Proventi e oneri da aziende speciali e partecipate
- **Risultato della gestione operativa**
- ± Proventi e oneri finanziari
- ± Proventi e oneri straordinari
- **Risultato economico dell'esercizio**

L'attività dell'Ente nell'anno 2000 presenta un risultato di gestione economica *negativo*, pari a -3.298 milioni, dopo il biennio '98-'99 che ha presentato risultati di gestione economica *positivi*, rispettivamente pari a 9.405 milioni e 3.756 milioni, come mostra la tabella di sintesi seguente.

Conto economico (in milioni)					
	1998	var %	1999	var %	2000
+ Proventi della gestione	96.088	3%	98.788	-2%	96.496
- Costi della gestione	90.575	6%	95.878	0%	96.202
Risultato della gestione	5.513	-47%	2.910	-90%	294
± Proventi e oneri da aziende speciali e partecipate	3.500	12%	3.912	-5%	3.733
Risultato operativo	9.013	-24%	6.822	-41%	4.027
± Proventi e oneri finanziari	-7.414	-16%	-6.255	-10%	-5.660
± Proventi e oneri straordinari	7.805	-59%	3.189	-152%	-1.665
Risultato economico dell'esercizio	9.405	-60%	3.756	-188%	-3.298

L'analisi e la lettura del risultato economico però deve essere distinta necessariamente tra il *risultato complessivo*, determinato anche da eventi straordinari e a volte non ripetibili nelle diverse annualità (quali ad esempio i proventi ed oneri straordinari), e il *risultato di gestione*.

Il *risultato economico complessivo* dell'Ente, infatti, è negativo (-3.298 ml) anche se la gestione economica ordinaria chiude con un avanzo di 294 ml e la gestione operativa chiude con un risultato positivo di +4.027. La causa principale del risultato di gestione raggiunto, inferiore rispetto ai livelli degli esercizi precedenti, è la contemporanea diminuzione dei ricavi di gestione (dovuta principalmente ai proventi da trasferimenti -7% e ai proventi da concessioni da edificare applicati alla gestione corrente -34%) che riducono drasticamente il risultato di gestione da +2.910 ml del 1999 a 294 ml del 2000, e la riduzione dei proventi straordinari che passano da +5.371 ml del 1999 a +1.876 ml del 2000 con la concomitante crescita degli oneri straordinari di circa il 62% (da 2.182 ml a 3.542 ml).

Una facile lettura dell'analisi del risultato si può vedere anche dal Grafico 1 nella pagina seguente.

Nel prosieguo della presente relazione si analizzeranno nel dettaglio le diverse voci del conto economico, queste saranno elencate come da schema.

(...omissis...)

B) Costi della gestione

I costi della gestione sono stati rilevati in base ai seguenti principi:

- competenza economica del periodo a cui sono riferiti (esercizio 2000);
- certezza dell'esistenza del costo;
- determinabilità dell'ammontare.

L'attività della gestione ordinaria ha prodotto costi complessivi per 96.574 ml così distinti:

9 Personale	34.046.915.955
10 Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	4.417.525.123
11 Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo	-56.355.596
12 Prestazioni di servizi	34.899.325.439
13 Godimento di beni di terzi	894.348.343
14 Trasferimenti	10.580.282.385
15 Imposte e tasse	2.021.290.445
16 Quote di ammortamento d'esercizio	9.399.234.323
Costi della gestione	96.202.566.417

Il dettaglio e l'analisi dei costi che costituiscono l'attività del Comune di Imola sono descritti nei paragrafi seguenti dove vengono mostrati anche i grafici di fenomeni economici di rilievo come ad esempio alcuni trend di costi unitari per abitanti.

(.....omissis.....)

12 Prestazione di servizi

I servizi acquistati dal Comune sono stati valutati al costo d'acquisto (valore da fattura) comprensivo del valore dell'IVA indetraibile per un totale complessivo di lire 35.312 ml, con un decremento rispetto al 1999 di -0,37% (35.443 ml). In questi costi sono ricomprese anche quelle fatture ricevute nei primi mesi del 2001 relative a servizi ordinati e erogati nel 2000.

I fattori produttivi che costituiscono il costo dei servizi sono presentati in dettaglio nella tabella seguente.

Descrizione	1999	2000	% 00/99
Utenze	4.072	3.865	-5,08%
Sorveglianza	329	335	1,82%
Trasporti	280	251	-10,36%
Pulizia	1.835	1.150	-37,33%
Cucina	1.180	1.373	16,36%
Assistenza	1.351	545	-59,66%
Ufficio	127	150	18,11%
Ambiente	7.723	8.288	7,32%
Gestione servizi pubblici	7.027	7.699	9,56%
Pubblicità e stampa	375	203	-45,87%
Servizi vari	3.415	3.164	-7,35%
Manutenzioni	4.406	4.780	8,49%
Prestazioni professionali	3.320	3.092	-6,87%
Indennità di occupazione di urgenza	3	4	33,33%
Acquisto di servizi	35.443	34.899	-1,53%

La struttura del costo dei servizi nell'ultimo biennio, come mostra la tabella seguente, è costituita dalla maggior parte dai servizi per l'ambiente e per la gestione dei servizi pubblici.

Servizi	1999		2000	
Acquisto di servizi (in milioni)	35.443		34.899	
Utenze	4.072	11%	3.865	11%
Sorveglianza	329	1%	335	1%
Trasporti	280	1%	251	1%
Pulizia	1.835	5%	1.150	3%
Cucina	1.180	3%	1.373	4%
Assistenza	1.351	4%	545	2%
Ufficio	127	0%	150	0%
Ambiente	7.723	22%	8.288	23%
Gestione servizi pubblici	7.027	20%	7.699	22%
Pubblicità e stampa	375	1%	203	1%
Servizi vari	3.415	10%	3.164	9%
Manutenzioni	4.406	12%	4.780	14%
Prestazioni professionali	3.320	9%	3.092	9%
Indennità di occupazione d'urgenza	3	0%	4	0%

Il trend dell'indicatore del costo dei servizi per abitante, come mostra la tabella seguente, non ha subito variazioni sostanziali restando su un valore medio procapite di lire 538 mila.

Indicatori di costi unitari	1999	2000	
Prestazioni di servizi	548.695	537.732	-2%
>Acquisto servizi (in milioni)	35.443	34.899	1%
>Numero abitanti	64.596	64.901	0%

Il prospetto di conciliazione

Il TUEL stabilisce che: «al conto economico è accluso un prospetto di conciliazione che, partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio, con l'aggiunta di elementi economici, raggiunge il risultato finale economico, mentre i valori della gestione non corrente vanno riferiti al patrimonio» (art. 229, comma 9).



Approfondimenti

Sul prospetto di conciliazione, fra gli altri, si possono consultare:

E. Anessi Pessina, *La contabilità delle aziende pubbliche*, Egea, Milano, 2000, pag. 340 e segg.

S. Azzali, *Il sistema delle determinazioni delle aziende pubbliche locali*, Giappichelli, Torino, 1996, pag. 102 segg.

E. D'Aristotile e F. Rosa, *La contabilità economica negli enti locali*, Cel, Gorle, 1998.

G. Farneti, *Gestione e contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1999, pag. 283 segg.

G. Ravelli, *La contabilità economica*, in Aa. Vv, *Enti locali – La gestione economico finanziaria*, Ipsoa, Milano, 1998, pag. 204 segg.

Nel 2000, inoltre, l'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali ha predisposto le "Raccomandazioni per la redazione del prospetto di conciliazione nel rendiconto generale degli enti locali".

Attraverso il prospetto di conciliazione, dunque, si dimostra il passaggio dai valori della contabilità finanziaria a quelli da esporre nel conto economico e nel conto del patrimonio. Come già precisato in precedenza, il prospetto di conciliazione assume rilevanza diversa nel sistema di contabilità finanziaria estesa, in cui è lo strumento attraverso il quale si realizza la traduzione dei valori del conto del bilancio in valori del conto economico e del conto del patrimonio e nei sistemi integrati e paralleli, dove è, invece, strumento di evidenziazione degli scostamenti fra le due classi di valori.

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 dovrebbero essere apportate rettifiche ed integrazioni (evidenziate nelle colonne relative a risconti passivi, iniziali e finali, ratei attivi, iniziali e finali, ed altre rettifiche del risultato finanziario) che dimostrino il passaggio ai valori del conto economico e del conto del patrimonio (il prospetto, inoltre “suggerisce” i collegamenti automatici fra valori degli accertamenti e valori di conto economico e conto del patrimonio).

Con particolare riferimento alle *entrate correnti* le “altre rettifiche” sarebbero relative al debito per IVA su proventi realizzati dall’ente nello svolgimento di attività commerciali, che deve essere scorporato dal valore dell’entrata per servizi per poi affluire nel passivo del conto del patrimonio, mentre nel conto economico viene iscritto esclusivamente il corrispettivo della prestazione.

Il fatto che le caselle per “altre rettifiche” siano annerite in corrispondenza delle entrate tributarie e da trasferimenti fa presumere che tale colonna non possa essere impiegata per spiegare eventuali casi di scostamento fra momento di accertamento delle entrate e momento di competenza contabile del corrispondente provento della CoGe. Ciò ha, in alcuni casi, forzato gli enti ad iscrivere fra i “risconti passivi” iniziali del prospetto di conciliazione i valori degli accertamenti di anni precedenti corrispondenti a componenti positivi del risultato economico del periodo in corso (integrazione degli accertamenti), fra i “risconti passivi” finali quella parte degli accertamenti dell’anno in corso che non rappresenta componente positiva del risultato economico (rettifica degli accertamenti), fra i “ratei attivi” iniziali i proventi di competenza di anni precedenti che non erano compresi fra gli accertamenti di quei periodi amministrativi (rettifica degli accertamenti) e fra i ratei attivi quei proventi di competenza economica del periodo amministrativo, ma non compresi fra gli accertamenti dello stesso periodo (integrazione degli accertamenti).

Questa impostazione conduce ad uno scollamento fra il concetto di rateo e risconto in CoGe e i “ratei e risconti” del prospetto di conciliazione e, di conseguenza, può comportare una mancanza di coincidenza fra ratei e risconti iscritti nel conto del patrimonio e ratei e risconti evidenziati nel prospetto. Esisterebbero, così, ad esempio, ratei attivi (e passivi) che sono contenuti nei residui (e non risulterebbero dalle colonne del prospetto) e altri che invece sarebbero evidenziati quali integrazioni

nel prospetto di conciliazione; non solo, ma tutte le rettifiche ed integrazioni (anche concettualmente aventi natura diversa da quella dei ratei e dei risconti) dovute a divergenze fra momento di rilevazione in contabilità finanziaria e momento di competenza contabile della CoGe affluirebbero, in modo inaccettabile, in queste colonne. Su tale problema sono intervenute le “Raccomandazioni” dell’Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, che ha sostenuto che gli accertamenti possono riferirsi solo a proventi rilevanti in CoGe o a “crediti”.

È importante, comunque, che nelle colonne relative a ratei e risconti affluiscano solo quei valori definibili come tali in CoGe, e non rettifiche ed integrazioni di accertamenti (e, con riferimento alle spese, di impegni) aventi natura differente.

Il modello del Prospetto di Conciliazione del D.P.R. 194/96, con riferimento alle *entrate in conto capitale* presenta le seguenti particolarità:

- tutte le caselle relative a ratei, risconti e rettifiche sono annerite;
- l’accertamento relativo ad alienazioni di beni patrimoniali è ripartito nella parte relativa alla diminuzione, per il valore netto del bene, delle immobilizzazioni materiali dell’attivo e in quella relativa alla plusvalenza o minusvalenza, che affluiscono nel conto economico (E 24 - E 26).

Si noti che non sono indicate le modalità di utilizzo e scarico dei conferimenti (macroclasse B del conto del patrimonio) e della loro attribuzione ai periodi amministrativi di competenza, che però devono risultare, come specificato in precedenza, da conto economico e conto del patrimonio³¹.

In calce al totale generale dell’entrata sono aggiunte le voci relative a:

- insussistenze del passivo, che, nelle note al prospetto, sono indicate come corrispondenti sia ai minori debiti, sia ai minori residui passivi; in proposito, poiché debiti e residui passivi non sono valori coincidenti, al conto economico devono affluire quelle insussistenze relative a minori debiti o, meglio, a minori elementi del passivo (ciò implica che le insussistenze del passivo del conto economico possono essere di importo differente rispetto ai minori residui passivi evidenziati nel conto del bilancio);
- sopravvenienze dell’attivo. Le note in calce al prospetto le definiscono come maggiori crediti o maggiori residui attivi, ma, poiché la corrispondenza fra tali valori non è automatica, nel conto economico devono essere evidenziati i maggiori elementi dell’attivo;
- costi capitalizzati, relativi a costi sostenuti aventi utilità pluriennale;
- variazioni nelle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione (rimanenze finali - rimanenze iniziali).

La “*parte spese*” del prospetto di conciliazione espone gli impegni di competenza, le relative colonne di rettifica ed integrazione, le colonne riferite ai valori di conto economico e conto del patrimonio.

Per le *spese correnti*, tutte le colonne di rettifica ed integrazione sono utilizzabili. Proprio con riferimento a tali spese, lo scostamento fra impegni e costi può essere significativo ed è opportuno che venga

31. In proposito, le “Raccomandazioni” dell’Osservatorio per la Finanza Locale contengono alcune puntualizzazioni sul trattamento contabile dei trasferimenti in conto capitale.

evidenziato correttamente (impiegando la colonna delle “altre rettifiche” per esprimere gli scostamenti fra “competenza contabile” e competenza finanziaria e usando le colonne dei ratei e dei risconti solo per quei valori aventi realmente tale natura). Si noti, inoltre, che il valore dell’impegno potrebbe, in alcuni casi, essere già comprensivo di ratei passivi, da rilevare comunque come tali nel conto del patrimonio.

Infine, anche per le spese correnti si rende necessario lo “scorporo” dell’IVA a credito sugli acquisti dell’ente effettuati nell’ambito di un’attività commerciale, da iscrivere nella colonna “altre rettifiche”.

Per quanto riguarda *le spese del titolo II*, il prospetto prevede un trattamento particolare:

- inserimento dell’importo dei pagamenti nella classe A dell’attivo patrimoniale;
- inserimento dell’importo dei residui nei conti d’ordine “opere da realizzare” e “impegni per opere da realizzare”.

Evidentemente, il trattamento previsto per le spese di investimento ignora la possibilità che esistano immobilizzazioni impegnate e non ancora pagate, ma già entrate nella disponibilità dell’ente locale. Tale semplificazione può essere causa di errori e compromettere la corretta redazione del conto del patrimonio, cui devono affluire tutti gli incrementi del valore delle immobilizzazioni, anche se detti incrementi hanno solo provocato il sorgere di un debito e non sono ancora stati pagati.

In calce al totale generale della spesa il prospetto evidenzia variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo, quote di ammortamento dell’esercizio, accantonamento per svalutazione crediti, insussistenze dell’attivo (per le quali valgono le stesse considerazioni già espresse con riferimento alle insussistenze del passivo: le insussistenze che dovranno affluire al conto economico devono esprimere non i minori residui attivi, ma i minori elementi dell’attivo).

Il prospetto sembra avere causato alcuni problemi di redazione agli enti locali, che in alcuni casi, come già accennato, hanno deciso di apportarvi modifiche. Oltre ai problemi già evidenziati si segnalano, ad esempio:

- la mancata indicazione della “gestione residui” del conto capitale e la necessità, dunque, di trovare modalità di inserirla nello schema;
- la presenza di caselle completamente annerite in corrispondenza delle spese in conto capitale, che, però, potrebbero generare rettifiche per IVA a credito (ciò richiederebbe l’utilizzo delle caselle annerite).

Come già segnalato, le “Raccomandazioni” dell’Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali sono intervenute al fine di dare indicazioni per risolvere alcuni dei problemi avvertiti dagli enti locali e, in particolare, per sottolineare che il prospetto e le sue note debbono costituire una rappresentazione “esemplificativa” e non “principi assoluti”. Un utile strumento per l’individuazione delle cause di scostamento fra gli accertamenti e gli impegni di parte corrente ed il risultato (economico) d’esercizio può, inoltre, essere quello presentato nella tabella 6.

Tabella 6
Proposta di prospetto sintetico di conciliazione

+	accertamenti correnti	a1
	impegni correnti	a2
=	Differenza corrente	A=Σai
-	IVA a debito inclusa tra gli accertamenti	b1
+	IVA a credito inclusa tra gli impegni	b2
-	accertamenti per rimborso saldo IVA a credito	b3
+	impegni per saldo IVA a debito	b4
=	Scostamenti per IVA	B=Σbi
+	plusvalenze per alienazione cespiti	c1
-	minusvalenze per alienazione o dismissione cespiti	c2
=	Scostamenti per plus-minusvalenze	C=Σci
+	proventi concessioni edilizie destinati a finanziare spese correnti (tit. IV cat. 05)	d1
-	Trasferimenti di capitale (tit. II, int 07)	d2
+/-	altre eccezioni alla corrispondenza biunivoca tra entrate e spese correnti da un lato, proventi e costi dall'altro	d3
=	Altri scostamenti per classificazione	D=Σdi
-	impegni per i quali non è stata ricevuta fattura	e1
+	impegni esercizio precedente per i quali si è ricevuta fattura	e2
+/-	scostamenti tra momenti di rilevazione di accertamenti e proventi	e3
=	Scostamenti per momento di rilevazione	E=Σei
+	sopravvenienze attive (possono non coincidere con i maggiori residui attivi)	f1
+	insussistenze del passivo (possono non coincidere con i minori residui passivi)	f2
-	insussistenze dell'attivo (possono non coincidere con i minori residui attivi)	f3
=	Sopravvenienze/insussistenze	F=Σfi
+/-	proventi e costi per crediti e debiti da liquidare	g1
+/-	ratei e risconti (attivi e passivi, iniziali e finali)	g2
+/-	variazione delle rimanenze	g3
-	ammortamenti	g4
+	quota contributi in conto capitale di competenza dell'esercizio	g5
-	accantonamenti (**)	g6
+	utilizzo fondi (**)	g7
+	capitalizzazione costi	g8
=	Scostamenti per stime e congetture di fine periodo (*)	G=Σgi
=	Risultato economico di esercizio	A+...+G

(*) nella misura in cui non sono già incorporati negli accertamenti e negli impegni

(**) non previsti dalla normativa, ad eccezione della svalutazione di crediti

Fonte: E. Anessi Pessina, *La contabilità delle aziende pubbliche*, Egea, Milano, 2000.

La “nota integrativa”

La lettura e l'interpretazione degli schemi di conto economico e conto del patrimonio non sono sempre agevoli, soprattutto da parte di soggetti esterni all'ente locale che non hanno la possibilità di interpellare direttamente il Servizio Finanziario per poter chiedere ulteriori informazioni.

Si è già osservato che sarebbe utile, al fine di assicurarne la comprensione e arricchire il contenuto informativo del rendiconto, completarlo con alcune note integrative, come già alcuni enti locali hanno fatto.

La legge non impone la redazione di una vera e propria “nota integrativa”, ma richiede solo che nella relazione al rendiconto l’organo esecutivo evidenzi i criteri di valutazione del patrimonio e delle componenti economiche. La trasparenza dei conti richiede, comunque, di accompagnare conto economico e conto del patrimonio con note e commenti, che vadano al di là dei brevi cenni alla presenza del conto economico e del conto del patrimonio nel rendiconto.

Tra le informazioni che le amministrazioni inseriscono o potrebbero inserire nella Nota Integrativa, è possibile segnalare³²:

- la spiegazione della configurazione del sistema contabile adottata per la redazione dei documenti, utile per apprezzare le modalità di raccolta delle informazioni e la loro attendibilità;
- alcuni approfondimenti sull’impiego del prospetto di conciliazione. Come già evidenziato, gli enti locali sembrano avere avvertito difficoltà nella sua compilazione ed avere adottato anche comportamenti difformi per risolvere i problemi incontrati. Una spiegazione delle modalità di utilizzo del prospetto, delle modalità di raccordo fra CoGe e contabilità finanziaria, e anche delle difficoltà incontrate e delle azioni intraprese per risolverle consentirebbe di facilitare la comprensione delle divergenze fra le informazioni fornite dai due sub-sistemi e quindi anche un migliore apprezzamento dei risultati di gestione;
- l’indicazione dei principi contabili cui il bilancio si ispira (dello IASC, del CNDCeR, dell’IFAC,...) e la specificazione dei trattamenti contabili adottati, nel caso in cui in tali principi non vi fosse cenno a determinate problematiche;
- approfondimenti, disaggregazioni, rielaborazioni, andamenti nel tempo, percentualizzazioni relative a singole macro-classi e voci del conto economico. Si è già osservato, ad esempio, che la limitata valenza conoscitiva della macro-classe C (proventi e oneri da aziende speciali e partecipate) può richiedere l’esposizione di informazioni integrative, soprattutto nel caso in cui si adotti un sistema di valutazione delle partecipazioni secondo il criterio del patrimonio netto. Inoltre, se le voci relative a componenti straordinari di reddito espongono importi rilevanti, può essere utile specificarne una disaggregazione o dare ulteriori spiegazioni;
- l’indicazione dei criteri di valutazione adottati e di eventuali modifiche negli stessi;
- approfondimenti, disaggregazioni, andamenti nel tempo, percentualizzazioni, rielaborazioni di singole macro-classi e voci del conto del patrimonio. La nota integrativa potrebbe anche esporre le informazioni relative ai fondi per rischi e oneri, e alla liquidità/esigibilità di debiti e crediti;
- riclassificazioni dei documenti di sintesi, indici di bilancio;
- il rendiconto finanziario (da non confondere con il conto del bilancio);
- grafici e tabelle che facilitino la comprensione di informazioni rilevanti.

32. Per alcuni spunti si può anche ricorrere alla letteratura in tema di bilancio d’esercizio delle imprese, tenendo conto delle specificità dell’APTL.

**Premessa**

Il rendiconto dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2000, costituito dal Conto del Bilancio, dal Conto del Patrimonio e dal Conto Economico, è stato redatto secondo i criteri previsti dalla normativa del TUEL e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'Ente ed il risultato economico dell'esercizio.

Il Conto Economico si chiude con un risultato positivo di lire 5.772.205.697. La gestione caratteristica, che si riferisce strettamente all'attività posta in essere per l'acquisizione dei fattori produttivi e alla conseguente valorizzazione della produzione nell'ammontare dei ricavi, registra un risultato negativo (- lire 23.166.461.414). Questo risultato, confrontato con quello relativo all'esercizio 1999 appare peggiorato per una serie di cause:

- aumento dei costi di prestazioni di servizi;
- aumento delle quote d'ammortamento dovute ad un aumento patrimoniale dei beni immobili;
- diminuzione dei proventi da servizi pubblici per la cessione delle attività di gestione delle farmacie e connesso decremento dei costi di acquisto di beni destinati alla rivendita e di beni di consumo.

Il risultato dei rapporti con le Aziende Speciali e Partecipate evidenzia un saldo positivo di lire 4.076.677.420, che rispetto al risultato negativo dell'anno 1999, differisce per le seguenti cause:

- La trasformazione dell'azienda speciale A.T.M. in società per azioni ha fatto venir meno l'obbligo per l'Ente di trasferire il contributo per il ripiano della perdita d'esercizio
- L'azienda speciale A.S.P.A.L. ha chiuso l'esercizio 2000 con un utile contrariamente all'anno 1999 in cui aveva chiuso con una perdita.
- Il C.I.S.I. ha trasferito al Comune l'utile d'esercizio del settore gas.

Ciò nonostante, la gestione operativa chiude con un saldo negativo di lire 19.089.783.994.

Il risultato della gestione finanziaria non ha subito sostanziali modifiche rispetto all'esercizio precedente, in quanto la stipulazione di nuovi mutui e l'estinzione dei vecchi ha causato un impatto simile a quello dell'anno 1999.

La gestione straordinaria chiude con un risultato positivo pari a 32.298.659.906, che compensa le perdite della gestione operativa e di quella finanziaria portando ad un risultato economico d'esercizio positivo di lire 5.772.205.697.

Questi dati denunciano una gestione che tendenzialmente consuma più risorse di quante se ne producano, e richiede, pertanto, la ricerca di un equilibrio che può essere raggiunto controllando principalmente l'evoluzione dei costi, senza rinunciare ad una più razionale copertura finanziaria degli stessi.

Lo scostamento con il risultato positivo rilevato dalla contabilità finanziaria che presenta un avanzo di amministrazione di lire 4.160.031.553 indica quanto diversi siano i principi che reggono i due sistemi contabili.

Lo scopo della contabilità finanziaria è quello di controllare entro quali limiti ci si è impegnati ad assumere spese o a reperire entrate; la realizzazione di un avanzo, quindi, indica che non sono state attivate tutte le procedure di spesa che gli accertamenti di entrata avrebbero consentito, con la conseguenza che tale eccedenza può essere impegnata nell'esercizio successivo.

Il fine della contabilità economica, invece, è quello di rilevare i costi che il Comune sostiene per mantenere la propria struttura organizzativa e produrre, nel periodo di competenza considerato, i servizi che vengono offerti alla collettività, raffrontandoli con le risorse che riesce a realizzare.

Il risultato economico esprime dunque il livello di equilibrio della gestione.

Principi di redazione del bilancio, principi contabili e criteri di valutazione

Il rendiconto è stato predisposto secondo la normativa vigente. La valutazione delle voci di bilancio è stata fatta ispirandosi a criteri generali di prudenza e competenza e la stima dei valori patrimoniali è stata fatta secondo i criteri fissati dall'art. 230 del D.Lgs. 267/2000. Impegni ed accertamenti del-

l'esercizio sono stati rettificati affinché costituissero la dimensione finanziaria dei valori economici positivi e negativi riferiti alla gestione di competenza.

Lo strumento per raccordare i dati del bilancio finanziario con quelli scaturiti dalla contabilità economico - patrimoniale è costituito dal "prospetto di conciliazione" richiesto dalla vigente normativa per dimostrare la congruenza delle scritturazioni finanziarie rettificcate con i valori riportati nel Conto Economico e nello Stato Patrimoniale.

Le rettifiche apportate tengono conto del fatto che la competenza finanziaria ha natura autorizzatoria e può, pertanto, esprimere valori che, per i tempi in cui dispiegano concretamente i loro effetti, non appartengono alla competenza economica dell'esercizio o non rappresentano la dimensione finanziaria di variazioni patrimoniali. È il caso, ad esempio, di impegni assunti entro la fine dell'esercizio, il cui costo (inteso come consumo di fattore produttivo) viene sostenuto nell'esercizio successivo, oppure impegni per investimenti interamente finanziati nell'esercizio, ma realizzati in più esercizi. Il prospetto di conciliazione evidenzia, quindi, le risultanze della gestione finanziaria e indica, per ogni tipologia di entrata o di spesa, le rettifiche necessarie per delineare i soli aspetti reddituali e patrimoniali delle rilevazioni contabili.

I principi contabili ed i criteri di valutazione adottati sono esposti di seguito per le voci di bilancio più significative.

Immobilizzazioni immateriali

Le immobilizzazioni immateriali sono costituite dal software: sono iscritte al valore d'acquisto, comprensivo di oneri accessori, ed ammortizzate sistematicamente con il coefficiente di ammortamento previsto dall'art. 229 D.Lgs. 267/2000 (20%).

L'incremento annuo del software (come specifica voce accesa alle immobilizzazioni) è corrispondente agli acquisti effettuati. L'ammortamento viene contabilizzato con il metodo indiretto a quote costanti per un periodo di cinque anni.

Immobilizzazioni materiali

La consistenza dei beni del patrimonio e del demanio al 1/1/2000 è espressa al costo storico con relativo fondo ammortamento in detrazione. Per quanto riguarda l'incremento annuo, le immobilizzazioni materiali sono iscritte al costo di acquisto. Nel costo sono compresi gli oneri accessori. Per quanto riguarda le opere che sono state terminate al 31/12/2000, è stato portato ad incremento della specifica voce di Conto del Patrimonio il loro valore totale, mentre gli stati di avanzamento lavori relativi ad opere non concluse al 31/12/2000 fatturati anche se non pagati sono confluiti negli incrementi della voce "Immobilizzazioni in corso".

Le somme iscritte a residui in c/competenza della contabilità finanziaria al 31/12/2000 sono state portate ad incremento dei conti d'ordine.

I costi relativi alle manutenzioni e riparazioni dei beni sono addebitati direttamente al conto economico dell'esercizio nel quale sono sostenuti, qualora di natura ordinaria. Invece, sono capitalizzati ad incremento dei beni ai quali si riferiscono, se di natura incrementativa (interventi di manutenzione straordinaria e ristrutturazione effettuati da terzi su beni immobili di proprietà dell'Ente).

Il valore dei beni è sistematicamente ridotto per effetto dell'ammortamento in ogni esercizio, sulla base dei coefficienti stabiliti dall'art. 229 D.Lgs. 267/2000 per categoria di immobili (2% per i beni demaniali, 3% per i fabbricati, 15% per macchinari, attrezzature, impianti e altri beni mobili, 20% per attrezzature e sistemi informatici e automezzi).

Immobilizzazioni finanziarie

Le partecipazioni in imprese controllate, collegate ed altre imprese sono costituite da titoli azionari o quote di partecipazione e sono valutate al costo.

Rilevante quest'anno è l'inserimento nella voce "imprese controllate" della partecipazione azionaria all'A.T.M. trasformata da azienda speciale a società per azioni dal 1° gennaio 2000 (...).

I titoli sono valutati al valore nominale rettificato da apposito fondo svalutazione, utilizzato per ripianare la perdita di valore rilevata al 31/12/2000.

Rimanenze

Le rimanenze di magazzino alla data del bilancio sono costituite da materiali di manutenzione e beni di consumo: sono valutate al minor valore fra il costo di acquisto e quello di mercato.

Crediti

I crediti sono iscritti al loro presumibile valore di realizzo e sono costituiti, per la maggior parte, da crediti verso la Cassa Depositi e Prestiti per somme disponibili ma non ancora erogate, da crediti verso contribuenti e fruitori di servizi e beni comunali e da crediti verso lo Stato per trasferimenti correnti.

Debiti

I debiti sono esposti al valore nominale e sono costituiti per il 60% da debiti di finanziamento per mutui e prestiti che ammontano a lire 123.678.677.152 (l'indebitamento esiste essenzialmente verso la Cassa Depositi e Prestiti e solo in misura marginale riguarda altri finanziatori). I debiti di funzionamento sono costituiti essenzialmente da debiti verso il personale dipendente e da debiti verso fornitori. La parte residua dei debiti è soprattutto relativa a rapporti con aziende partecipate.

Ratei e risconti attivi e passivi

Sono iscritti a tali voci quote di costi e proventi, comuni a due o più esercizi, allo scopo di realizzare il principio della competenza economica e temporale.

I risconti attivi si riferiscono essenzialmente a polizze assicurative, mentre i ratei passivi sono calcolati su fitti passivi a pagamento posticipato ed alcune prestazioni di servizi svolte a cavallo d'anno.

Patrimonio netto

Il Patrimonio Netto si modifica per effetto del risultato dell'esercizio.

La variazione positiva del Patrimonio Netto, rispetto alla consistenza al 31/12/1999 è determinata dall'utile d'esercizio.

Conferimenti

Sono iscritti a tale voce le fonti di finanziamento dovute a trasferimenti in *c/capitale* e da concessioni di edificare. L'incremento annuo è pari all'accertamento dei trasferimenti nel titolo IV dell'entrata. Il decremento è pari alla quota annua di ammortamento dei beni immobili il cui acquisto o la cui costruzione è stata finanziata dal trasferimento. La quota di conferimenti ad edificare utilizzata per il finanziamento di manutenzioni ordinarie è stata collocata tra i ricavi della gestione caratteristica.

Disponibilità liquide

È iscritta la consistenza di cassa alla data di bilancio. La consistenza di cassa è aumentata rispetto allo scorso esercizio: ciò rivela un più veloce flusso di liquidità in entrata rispetto a quello di uscita.

Beni conferiti in Aziende Speciali

I conferimenti riportano il valore del capitale di dotazione espresso nei bilanci delle aziende (e del CISI) con gli incrementi annui realizzati. Il decremento annuo è dovuto alla svalutazione di lire 3.334.930.000 dei beni strumentali (attrezzature, arredi ed impiantistica) facenti parte del capitale di dotazione dell'A.S.P.A.L. in seguito a perizia di stima redatta ai sensi dell'art. 2343 bis C.C. e all'iscrizione nella voce "Immobilizzazioni finanziarie" della partecipazione azionaria all'A.T.M. trasformata da azienda speciale a società per azioni dal 1° gennaio 2000 che ha comportato lo spostamento di lire 8.145.000.000 dai conti d'ordine.

Costi e ricavi

I costi, gli oneri, i ricavi ed i proventi sono rilevati secondo i principi della prudenza e della competenza economica.

Per quanto riguarda i proventi e gli oneri straordinari, sono costituiti da:

- insussistenze dell'attivo, contabilizzate in base alle insussistenze dei residui attivi di contabilità finanziaria. Le insussistenze dell'attivo sono dovute essenzialmente a minori entrate causate dal riconoscimento di sgravi e quote indebite relative ai tributi e proventi di contravvenzioni per infrazioni al codice della strada;
- insussistenze del passivo si rilevano solamente sotto il profilo finanziario, in quanto i residui passivi la cui diminuzione fa sorgere l'insussistenza non avevano generato a suo tempo modificazioni patrimoniali (non costituendo debiti dal punto di vista economico – patrimoniale) e pertanto, il loro venir meno non comporta movimentazioni del Conto Economico;
- sopravvenienze attive, derivanti dalla gestione dei residui (per maggiori crediti accertati rispetto ai residui attivi iniziali) e dalle rilevazioni degli aggiornamenti dell'inventario patrimoniale dell'Ente in seguito a riaccatastamenti conseguenti ad attribuzioni di nuove rendite catastali e da permutate ed alienazioni effettuate negli anni precedenti e rilevate nell'esercizio;
- plusvalenze/minusvalenze patrimoniali, derivanti dalla realizzazione di plusvalori/minusvalori nelle alienazioni di beni patrimoniali rispetto al valore netto contabile degli stessi;
- oneri straordinari pari a lire 4.527.690.481, costituiti per la maggior parte da sopravvenienze passive generate da costi rilevati nell'esercizio 2000 ma di competenza economica dell'esercizio precedente e da rimborsi di quote indebite di imposte e tasse.

4.3.4 L'analisi di bilancio: cenni

Le potenzialità informative del conto economico e del conto del patrimonio dell'ente locale, redatti così come specificato dal D.P.R. 194/96, possono essere meglio sfruttate applicando ad essi le tecniche di analisi di bilancio.

Condizione necessaria per l'effettuazione di analisi di bilancio è l'attendibilità delle informazioni contenute nei documenti, in carenza della quale l'analisi può essere fuorviante e dannosa.

Nell'ente locale, l'analisi di bilancio è utile per formulare un giudizio (anche se parziale) sull'economicità dell'azienda pubblica (essa rispetta condizioni di equilibrio economico, patrimoniale, finanziario?), per effettuare analisi di trend e previsioni (anche per redigere il bilancio preventivo o eventuali budget) o, ancora, a fini di "diagnosi strategica", di *decision making* e di comparazione temporale o con altri enti³³.

Le analisi di bilancio possono avere ad oggetto documenti preventivi e consuntivi (preventivo, conto del bilancio, conto economico, conto del patrimonio). L'analisi del conto del bilancio e del bilancio preventivo sono note (anche se non sempre impiegate) negli enti locali, mentre attualmente sembrano scarsamente sfruttate le possibilità di procedere ad un'analisi dei documenti di sintesi della CoGe, attraverso l'applicazione di strumenti quali riclassificazioni, calcolo di indici, analisi dei flussi. In ogni caso, per l'ente locale che intenda procedere all'analisi a consuntivo delle informazioni fornite dal conto economico e dal conto del patrimonio, è necessario integrarne i risultati con l'interpretazione del conto del bilancio, per giungere ad esprimere un giudizio completo sulle risultanze della gestione, e chiarire anche eventuali incoerenze apparenti.

Generalmente vengono distinte:

- analisi strutturali;
- analisi per indici;
- analisi per flussi.

33. Si noti che lo sviluppo di competenze di "analisi di bilancio" nell'ente locale può essere utile anche al fine di assoggettare ad analisi ed interpretazione (naturalmente, con le dovute differenze) i bilanci delle società partecipate.

Per giungere all'interpretazione dei dati ottenuti dalle elaborazioni proprie di ciascun tipo di analisi, si procede, a partire dai dati "grezzi" dei prospetti di sintesi, secondo una metodologia che si articola, in genere, in quattro fasi. Innanzitutto occorre individuare, in relazione al fabbisogno informativo ed alla disponibilità, l'oggetto su cui effettuare l'analisi (fase di *raccolta dei dati*). Ciò vuol dire non solo decidere se estendere l'analisi a tutti i prospetti di sintesi o meno, ma anche considerare di quali altri dati (ad esempio, extra-contabili) si dispone. In prima battuta, oggetto di analisi potrebbero essere i documenti "ufficiali". Si è però notato che essi: 1) presentano alcuni limiti (ad esempio, mancata evidenziazione di fondi rischi e oneri, fatta eccezione del Fondo Svalutazione Crediti, mancata esposizione di crediti e debiti secondo esigibilità, scarsa funzionalità ad esprimere il fenomeno della gestione delle partecipazioni), 2) nascono evidentemente dall'esigenza di individuare un formato "uniforme" per tutti gli enti, 3) non possono tenere conto delle specifiche esigenze dell'analista.

La seconda fase è quella della *riclassificazione* dei valori contenuti nel conto economico e nel conto del patrimonio, il cui scopo è quello di predisporre all'analisi ed aggregare in classi i documenti di sintesi attraverso opportuna aggregazione di valori contabili. Per l'APTL la riclassificazione del conto economico e del conto del patrimonio sono ancora esperienze poco diffuse.



Approfondimenti

- Sulla riclassificazione dei documenti contabili di sintesi e sulle analisi di bilancio, fra gli altri, si rinvia a:
- G. Brugger, *L'analisi della dinamica finanziaria d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1980.
 - G. Brunetti, *Le riclassificazioni delle sintesi di bilancio; Schemi di analisi della redditività a confronto; Le determinanti della redditività del capitale investito: problemi applicativi; Tecnica di costruzione di un rendiconto finanziario*; in G. Brunetti, V. Coda, F. Favotto, *Analisi, previsioni, simulazioni economico - finanziarie d'impresa*, Etas Libri, Milano, 1996.
 - C. Caramiello, *Indici di bilancio. Strumenti per l'analisi della gestione aziendale*, Giuffrè, Milano, 1993.
 - G. Catturi, *Le analisi di bilancio con particolare riferimento all'aspetto finanziario della gestione*, Pubblicazioni dell'Istituto di Ragioneria dell'Università di Siena, Siena, 1982.
 - V. Coda, *Il concetto di reddito operativo nella riclassificazione del conto economico; I criteri e gli scopi di riclassificazione della situazione patrimoniale; Le determinanti della redditività operativa; Il rendiconto finanziario*; in G. Brunetti, V. Coda, F. Favotto, *Analisi, previsioni, simulazioni economico - finanziarie d'impresa*, Etas Libri, Milano, 1996.
 - G. Ferrero e F. Dezzani, *Manuale delle analisi di bilancio*, Giuffrè, Milano, 1979.
 - O. Gabrovec Mei, *Sistemi contabili e strutture del conto del risultato economico*, Cedam, Padova, 1995.
 - O. Paganelli, *L'analisi di bilancio*, Utet, Torino, 1986.
 - F. Ranalli, *Sulla capacità informativa delle strutture di bilancio*, Cedam, Padova 1984.
 - C. Teodori, *La costruzione e l'analisi dei flussi finanziari e monetari. Il rendiconto finanziario*, Giappichelli, Torino, 1994.

In conseguenza dei limiti caratteristici dei documenti redatti secondo gli schemi normativi, sarebbe utile procedere ad una riclassificazione che tenga conto delle esigenze di analisi. Al momento attuale, data anche la carenza di esperienze significative in proposito,

potrebbe essere rischioso imporre “formati standard” validi per tutti, e sarebbe invece utile che lo stesso ente locale o il soggetto interessato individuassero le forme migliori di riclassificazione ed analisi, coerenti con il proprio fabbisogno.

La terza fase consiste nell’applicazione dello schema di analisi pre-scelto, cioè all’*elaborazione dei dati* (costruzione degli indici, dei prospetti, calcolo dei flussi, etc.).

L’ultima fase, che costituisce il momento più delicato del processo, consiste nella *interpretazione dei risultati* e consente di derivare dalle informazioni elaborate il “quadro clinico” dell’azienda esaminata.

Ciò premesso, si possono svolgere alcune considerazioni sulle modalità di riclassificazione più diffuse, iniziando da quelle relative al *conto del patrimonio*. Lo schema previsto dalla normativa è mutuato da quello adottato dalle aziende di produzione secondo la disciplina civilistica. Il bilancio civilistico è un rendiconto che intende mostrare ai portatori di interessi istituzionali la complessiva situazione patrimoniale e finanziaria dell’azienda ed il risultato economico d’esercizio, ma non evidenzia gli aggregati patrimoniali in modo da consentire giudizi sulla qualità della composizione del patrimonio, in particolare con riferimento alla solidità/liquidità. Uno dei principali criteri di riclassificazione è proprio quello che espone i valori secondo esigibilità/liquidità (criterio finanziario). Un esempio di tale struttura (con adattamenti che tengono conto dello schema di conto del patrimonio degli enti locali) è esposto nella figura 1. Tale riclassificazione (ad esempio, Brunetti 1996, pag. 9) dispone gli elementi attivi in ordine di liquidità decrescente con riferimento alla loro capacità ad essere trasformati in moneta più o meno rapidamente, mentre gli elementi del passivo sono esposti secondo il loro grado decrescente di esigibilità.

Figura 1 - Conto del patrimonio riclassificato secondo il criterio della liquidità/esigibilità

Attivo	Passivo e Patrimonio netto
<p>Attivo corrente:</p> <p>Liquidità immediate (disponibilità liquide, titoli di pronto smobilizzo)</p> <p>Liquidità differite (crediti con scadenza inferiore all’anno, al netto di fondi rettificativi)</p> <p>Disponibilità (rimanenze di magazzino)</p>	<p>Passivo corrente</p> <p>(debiti esigibili entro l’anno – comprese le quote a breve termine dei debiti di finanziamento)</p>
<p>Attivo immobilizzato:</p> <p>Immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni, crediti con scadenza superiore all’anno)</p> <p>Immobilizzazioni tecniche (al netto di fondi ammortamento)</p> <p>Immobilizzazioni immateriali</p>	<p>Passivo a medio/lungo termine</p> <p>(mutui, prestiti obbligazionari, debiti esigibili oltre l’anno)</p>
	<p>Patrimonio netto e conferimenti</p>

Esistono, però, altre possibilità di riclassificazione del conto del patrimonio; ad esempio, la riclassificazione secondo un criterio funzionale distingue fonti e impieghi secondo la gestione (caratteristica, patrimoniale, finanziaria, ...) cui si riferiscono.

È utile sottolineare che non esiste “la” riclassificazione del conto del patrimonio, ma che è necessario che essa avvenga in aderenza alle esigenze informative. Ad esempio, è evidente che la riclassificazione secondo il criterio finanziario è utile se si vuole apprezzare la situazione di liquidità e solvibilità dell’azienda ed esprimere valutazioni sulla struttura patrimoniale e sulla correlazione esistente fra la durata e la scadenza di fonti ed impieghi di patrimonio. Quella ispirata al criterio funzionale, invece, vuole evidenziare quali siano le attività (beni, crediti, ...) utilizzate nella gestione “caratteristica” dell’azienda e come esse siano coperte attraverso le “fonti” (passività e patrimonio netto) ed è utile se impiegata unitamente alla riclassificazione del conto economico per “gestioni”.

Anche per il *conto economico* è possibile sviluppare, a partire dallo schema di legge, numerose modalità di riclassificazione.

Si può, anche in questo caso, effettuare confronti con i più diffusi modelli di riclassificazione sviluppati con riferimento al mondo delle imprese. Ad esempio, la macro-classe “proventi della gestione” del conto economico dell’APTL, comprendendo anche le variazioni delle rimanenze di prodotti in lavorazione e gli incrementi di immobilizzazioni, sembra ispirarsi al sub-aggregato “valore della produzione”, contenuto nel modello di conto economico “a valore della produzione, valore aggiunto e margine operativo lordo” (si veda la figura 2). Inoltre, anche il conto economico “pubblico”, analogamente, ad esempio, allo schema “a valore della produzione, valore aggiunto e margine operativo lordo” (figura 2), e a quello “a costo del venduto” (figura 3), evidenzia il concorso delle diverse “gestioni” alla formazione del risultato economico, isolando risultati intermedi. È però evidente che esso presenta differenze rispetto a questi schemi (la “gestione delle aziende speciali e partecipate”, l’inserimento degli interessi attivi nella “gestione finanziaria”, etc...). Altri schemi del conto economico, diffusi nella realtà delle imprese, sono quelli “a costi, ricavi e rimanenze”, “a valore della produzione e valore aggiunto”, “a ricavi, costi variabili e margine di contribuzione”.

Nella scelta della struttura di conto economico più adatta alle proprie esigenze, il riferimento alle esperienze delle imprese può offrire spunti, ma, soprattutto per questo documento, il diverso significato attribuibile al risultato economico ed a i valori iscritti nel conto nell’azienda pubblica rispetto all’azienda di produzione deve essere motivo di riflessione, affinché non vengano acriticamente trasferite alla prima tecniche utili in una realtà completamente differente e che potrebbero comportare visioni distorte delle risultanze della gestione.

È evidente che, anche in questo caso, è sconsigliabile “copiare” schemi già pronti, mentre è utile domandarsi quali siano le informazioni che si vogliono trarre dal conto economico. Ad esempio, un conto economico a costi, ricavi e rimanenze, che evidenzia separatamente valori stimati e congetturati, consente di offrire al lettore un’idea del grado di attendibilità del risultato economico evidenziato

(quanto i valori stimati e congetturati concorrono alla sua formazione?), mentre uno schema a ricavi e costo del venduto (con gli appositi adattamenti) consente di evidenziare in che misura la gestione “caratteristica” dell’azienda pubblica locale territoriale contribuisce all’equilibrio economico complessivo, e in che misura, invece, esso dipenda da eventi straordinari o dalla gestione finanziaria.

Figura 2 - Conto economico a valore della produzione, valore aggiunto e margine operativo lordo

Ricavi di vendita	
+/-	variazione rimanenze semilavorati e prodotti finiti
+	produzione interna immobilizzazioni tecniche
+/-	variazione rimanenze semilavorati e prodotti finiti
= Valore della produzione	
-	acquisti materie prime
+/-	variazione rimanenze materie prime
-	prestazioni di servizi
= Valore aggiunto	
-	costi del personale
= Margine operativo lordo	
-	ammortamenti
= Risultato operativo gestione caratteristica	
+	Proventi netti extra gestione caratteristica
= Risultato operativo	
-	Interessi passivi
= Risultato lordo di competenza	
+/-	Componenti straordinari
= Risultato prima delle imposte	
-	Imposte
= Risultato economico dell’esercizio	

Figura 3 - Conto economico a ricavi e costo del venduto

Ricavi di vendita	
+	rimanenze iniziali
+	acquisti
-	rimanenze finali
-	Costo del venduto (prestaz. di servizi + costo del lavoro + ammortamenti – increm. di impianti)
= Risultato operativo gestione caratteristica	
+	Proventi netti extra gestione caratteristica
= Risultato operativo	
-	Interessi passivi
= Risultato lordo di competenza	
+/-	Componenti straordinari
= Risultato prima delle imposte	
-	Imposte
= Risultato economico dell’esercizio	

Si noti che può essere utile, nei documenti riclassificati:

- esprimere non solo valori assoluti, ma anche percentuali (che facilitano la comprensione di fenomeni, indicando i valori relativi)
- esporre su più colonne i valori di più anni consecutivi, al fine di evidenziare andamenti e tendenze.

La riclassificazione dei documenti contabili di sintesi rappresenta la base di partenza per l'applicazione agli stessi delle tre metodologie di analisi cui si faceva cenno e che adesso si vedranno in maggiore dettaglio.

L'*analisi strutturale* è di tipo *statico* e consiste nella comparazione, ad una certa data (quella della chiusura del bilancio, ma anche date intermedie) di grandezze-stock, costituite dai principali aggregati di elementi patrimoniali dell'attivo e del passivo, a partire da un conto del patrimonio riclassificato secondo criteri di liquidità/esigibilità. Essa si fonda sul calcolo di tre margini (differenze tra "blocchi" di valori dell'attivo e del passivo):

1. margine di tesoreria;
 2. capitale circolante netto;
 3. margine di struttura.
- il *margine di tesoreria* (liquidità immediate e differite - passività correnti) esprime la capacità dell'azienda di far fronte alle obbligazioni assunte nei confronti di terzi ricorrendo ai mezzi liquidi ed ai crediti di prossima scadenza;

Figura 4 - Margine di tesoreria

Attivo			Passivo	
Attivo corrente: Liquidità immediate Liquidità differite 450		Margine di tesoreria 250	Passivo corrente 200	
Disponibilità 250			Passivo a medio/lungo termine 1150	
Attivo immobilizzato: Immob. Finanziarie Immob. Tecniche Immob. Immateriali 1580			Patrimonio netto e conferimenti 930	

- il *CCN* (capitale circolante netto, pari a attivo corrente - passivo corrente) esprime la capacità dell'azienda di far fronte alle proprie obbligazioni di breve periodo attingendo esclusivamente a tutti gli elementi dell'attivo corrente;

Figura 5 - Capitale circolante netto

Attivo		Passivo
Attivo corrente: Liquidità immediate Liquidità differite Disponibilità 700		Passivo corrente 200
Attivo immobilizzato: Immob. Finanziarie Immob. Tecniche Immob. Immateriali 1580		Passivo a medio/lungo termine 1150
Capitale circolante netto (CNN) 500		Patrimonio netto e conferimenti 930

- il *margin*e di struttura (patrimonio netto e, per gli enti locali, conferimenti – immobilizzazioni) evidenzia in che misura le immobilizzazioni sono finanziate dalle risorse diverse dai finanziamenti esterni (se positivo).

Figura 6 - Margine di struttura

Attivo		Passivo
Attivo corrente: Liquidità immediate Liquidità differite Disponibilità 700		Passivo corrente 200
Attivo immobilizzato: Immob. Finanziarie Immob. Tecniche Immob. Immateriali 1580		Passivo a medio/lungo termine 1150
Margine di struttura (negativo) -650		Patrimonio netto e conferimenti 930

Non diversamente dagli altri strumenti di analisi del bilancio, anche per i margini occorre considerare i risultati del calcolo in modo congiunto e come dei “segnali” a partire dai quali l’analista può formulare la sua “diagnosi” sullo “stato di salute” dell’amministrazione considerata con riguardo ai profili indagati. D’altra parte, la necessità di considerare in modo congiunto i risultati discende dal legame logico ed algebrico che avvince le grandezze confrontate.

Il capitale circolante netto è sempre maggiore del margine di tesoreria. Si rivela necessario, pertanto, analizzare con attenzione a quanto ammonti la differenza fra i due margini. Nonostante nel caso delle amministrazioni locali il “peso” delle rimanenze di magazzino sia,

normalmente, limitato, una significativa differenza fra i due margini può indurre l'analista ad interrogarsi sul grado di rotazione del magazzino (cioè sulla capacità dell'amministrazione di smaltire le scorte e, quindi, sulle sue politiche di acquisto dei beni a fecondità semplice) nonché sui criteri di valutazione adottati per valorizzare quelle rimanenze.

Naturalmente, quanto affermato vale nel caso in cui il capitale circolante netto e, quindi, anche il margine di tesoreria risultino positivi. Può, evidentemente, darsi il caso in cui il capitale circolante netto risulti positivo ed il margine di tesoreria negativo. Tale circostanza deve essere interpretata come un segnale di sicura difficoltà finanziaria da parte dell'amministrazione in quanto la parte più liquida dell'attivo risulta insufficiente a fare fronte ai debiti a breve.

Il caso peggiore si ha quando sia il capitale circolante netto che il margine di tesoreria hanno segno negativo. In tale ipotesi, l'amministrazione ha finanziato l'acquisizione di una parte delle sue immobilizzazioni ricorrendo a debiti a breve termine generando uno squilibrio finanziario grave. Infatti, il normale andamento della gestione non consente di avere a disposizione, nel breve termine, le risorse finanziarie necessarie per pagare i debiti che, in quell'arco di tempo, vengono a scadenza.

Si osservi, inoltre, che se il capitale circolante netto è, come auspicabile, positivo, il margine di struttura avrà segno negativo mentre se il capitale circolante netto è negativo il margine di struttura avrà segno positivo.

Pertanto, i due margini pur avendo segni algebrici opposti danno sempre un'indicazione di tipo univoco.

Infine, è significativo evidenziare che essendo i margini delle differenze, il risultato non può mai essere letto in senso assoluto, ma sempre in modo relativo cioè tenendo conto della "dimensione" delle grandezze dalle quali scaturisce.

Un esempio può essere utile a chiarire quanto affermato.

Sapere che il margine di tesoreria di un'APTL è pari a € 5.000 può portare a conclusioni molto diverse sul suo grado di liquidità a seconda che tale valore derivi da:

a) Attivo corrente € 7.000 – Passivo corrente € 2.000 = € 5.000;

piuttosto che da

b) Attivo corrente € 70.000 – Passivo corrente € 65.000 = € 5.000.

Pur essendo in valore assoluto il margine sempre pari a € 5.000 e, quindi, positivo, la capacità di soddisfare i propri debiti a breve termine è molto più ampia nel caso a) che nel caso b).

L'*analisi per flussi*, invece, è di tipo dinamico, e confronta grandezze finanziarie generate o assorbite dalla gestione, con riferimento non ad un preciso istante ma ad un *periodo*. Essa evidenzia le eventuali risorse finanziarie che si sono rese disponibili per effetto della gestione (distinguendo il concorso delle differenti aree gestionali alla loro formazione), nonché il modo in cui esse sono state impiegate. Essa può

avere per oggetto l'insieme dei flussi finanziari (il prospetto risultante è chiamato *Rendiconto finanziario globale* o, anche, semplicemente *Rendiconto finanziario*) o aggregati finanziari parziali, considerando ad esempio i flussi di capitale circolante netto (dando luogo al *Rendiconto del CCN*) o quelli di cassa (risultando in un *Rendiconto finanziario di cassa*). La tecnica in parola non soltanto conduce a determinare un valore finanziario netto espressivo dell'equilibrio finanziario (rispettivamente nei tre casi considerati: complessivo, di cassa o di breve termine) raggiunto dalla gestione al termine del periodo considerato, ma ne illustra anche la dinamica causale di formazione nel tempo. Pur essendo uno strumento di analisi orientato al passato, ne è evidente l'utilità per la valutazione della situazione finanziaria aziendale. I prospetti in cui si articola il Rendiconto, infatti, dimostrano o l'aspetto economico della gestione (conto economico e del patrimonio) o «il risultato della gestione *autorizzatoria* contenuta nel bilancio annuale rispetto alle previsioni» (conto del bilancio: art. 228 TUEL).

Il semplice confronto tra i valori assunti da una grandezza *stock* all'inizio ed alla fine del periodo considerato, infatti, dà una misura della *variazione*, ma nulla dice del modo in cui vi si è giunti:

Variazioni Fondo Cassa - Analisi per stocks

Fondo di cassa al 01 gennaio 01	350
Fondo di cassa al 31 dicembre 01	390
Variazione netta (valore generato nel periodo)	+40

Rendiconto finanziario di cassa - Analisi per flussi

	(uscite)	(entrate)
Fondo di cassa (al 01 gennaio 01)		350
Entrate		
Riscossione tributi/proventi		60
Riscossione crediti		10
Finanziamenti a breve ottenuti		20
Mutui contratti		30
Conferimenti in c/capitale		15
Tot. entrate		135
Uscite		
Forniture e altre spese correnti pagate	70	
Stipendi pagati	10	
Investimenti (pagamenti)	15	
Tot. uscite	95	
Entrate - uscite		40
Fondo di cassa (al 31 dicembre 01)		390

Il prospetto mostra come la variazione netta (cassa finale – cassa iniziale) coincide con il flusso netto di cassa generato dalla gestione (sommatoria dei flussi di cassa in entrata – sommatoria dei flussi di cassa in uscita):

$$C_f - C_i = \sum E - \sum U$$

Il valore della variazione netta dà una informazione di estrema sintesi, mentre l'analisi per flussi permette di osservare le intensità dei flussi monetari in entrata ed uscita, classificati per tipologia di operazione, che hanno generato il valore differenziale di periodo.

Il significato del “fondo cassa” è intuitivo, così come quello dei “flussi di cassa” o entrate e uscite monetarie. Il denaro contante, infatti, è l'aggregato finanziario che presenta il carattere della massima liquidità e tutti gli altri aggregati sono considerati (nella riclassificazione per liquidità/esigibilità, da cui prende le mosse l'analisi in discorso) in base alla attitudine o prontezza con la quale sono capaci di manifestarsi in entrate/uscite monetarie. Si considerino ora i flussi di capitale circolante netto, evidenziati nel *Rendiconto del CCN*.

Variazioni CCN - Analisi per stocks

CCN al 01 gennaio 01	500
CCN al 31 dicembre 01	560
Variazione netta (valore generato nel periodo)	+60

Rendiconto del CCN - Analisi per flussi

	(uscite o impieghi)	(entrate o fonti)
CCN (al 01 gennaio 01)		500
Acquisto immobilizzazioni	100	
Vendita immobilizzazioni		80
Δ Attivo fisso	20	
Aumento capitale versato		150
Rimborso capitale	140	
Δ Mezzi Propri		10
Costi “monetari”	120	
Ricavi “monetari”		180
Flusso CCN da gestione corrente		60
Accensione finanziamenti		110
Rimborsi finanziamenti	90	
Utilizzo fondi spese	10	
Δ Passività consolidate		10
Variazione del CCN		60
CCN (al 31 dicembre 01)		560

Il Rendiconto Finanziario del CCN mostra esclusivamente le variazioni finanziarie che hanno interessato il CCN nel periodo amministrativo considerato; sono pertanto escluse le variazioni non finanziarie, quelle, cioè, generate da flussi gestionali che agiscono su altri aggregati patrimoniali (es.: rivalutazione e/o svalutazione di immobilizzazioni, apporti e/ scorpori di immobilizzazioni, aumenti di capitale per conversione di debiti (o viceversa), accantonamenti a fondi spese).

Infine, una delle tecniche più diffuse per l'interpretazione dei documenti contabili di sintesi è l'*analisi di bilancio per indici*, noti anche come quozienti o ratios.

Un quoziente di bilancio è un rapporto aritmetico fra due valori desunti da un prospetto contabile di sintesi, appositamente riclassificato. Tuttavia è palese che qualora si volesse riportare ciascuna voce o aggregato riferito a quei prospetti con tutte le altre otterremo un numero elevatissimo di quozienti molti dei quali privi di significato o, peggio, fuorvianti.

Diversamente, le grandezze riportate devono presentare un legame logico e funzionale così da fornire un risultato che sia realmente espressivo e significativo ai fini dell'analisi. In ogni caso, per interpretare i documenti contabili di sintesi ed approfondire alcuni risultati della gestione aziendale le cui cause non emergono in modo diretto dai quei documenti, occorre sempre elaborare un "sistema" di indici. È indispensabile fare ricorso, quindi, ad un insieme coordinato di quozienti connessi in via logica ed algebrica così che alcuni siano parti o componenti di altri o servano a comprendere quali sono le variabili che li influenzano e che andamento queste hanno avuto. Inoltre, se si vuole cogliere pienamente la dinamica dei fenomeni gestionali occorre fare acquisire dinamicità ad uno strumento (gli indici) che per sua natura è statico. A tal fine, si rivela indispensabile calcolare i medesimi quozienti su più rendiconti consecutivi e, grazie anche all'ausilio di grafici e tabelle, tentare di spiegare i risultati economici e finanziari osservandone l'andamento lungo un arco di tempo sufficientemente esteso (3-5 anni). Naturalmente, perché i risultati dell'analisi siano attendibili occorre che sia garantita la comparabilità sostanziale dei rendiconti e, cioè, che i valori esposti in quei documenti scaturiscano dall'applicazione costante nel tempo dei medesimi criteri di valutazione.

Calcolare un singolo indice, magari su un unico rendiconto, è quindi poco utile.

Poiché gli indici si costruiscono rapportando due grandezze desunte dai documenti contabili e da libri ausiliari, i valori confrontati sono espressi in moneta.

Di conseguenza, il risultato del rapporto può essere letto come segue: per ogni euro della grandezza posta al denominatore l'APTL presenta X euro della grandezza posta al numeratore.

Il risultato, ovviamente, può anche essere espresso in termini percentuali.

Ad esempio, si consideri l'indice

Immobilizzazioni materiali/ Immobilizzazioni totali

e si supponga, a puro titolo esemplificativo, che i valori siano €

300.000 per le immobilizzazioni materiali e € 600.000 per il totale delle immobilizzazioni.

Il risultato scaturente da

$$€ 300.000 / € 600.000$$

può essere, alternativamente, espresso come

$$0,5 \text{ oppure } 50\%.$$

Pertanto, dire che per 1 € di immobilizzazioni 0,5 € è costituito da immobilizzazioni materiali equivale ad affermare che la metà delle immobilizzazioni sono materiali.

Gli indici di bilancio possono essere raggruppati secondo diversi criteri. Fra questi ricordiamo quello che li vuole distinti in: indici statici ed indici dinamici³⁴.

Sono statici gli indici per calcolare i quali si utilizzano solo grandezze stock e cioè valori desunti dal conto del patrimonio. Si dicono dinamici gli indici il calcolo dei quali coinvolge almeno una grandezza flusso e cioè un valore desunto dal conto economico.

Gli indici statici, a loro volta, si distinguono in:

- a) indici di composizione dell'attivo, quando si rapportano valori desunti dall'attivo del conto del patrimonio e s'intende approfondire la struttura degli impieghi dei mezzi finanziari acquisiti dalle diverse fonti;
- b) indici di composizione del passivo, quando si rapportano valori desunti dal passivo del conto del patrimonio e si intende approfondire la struttura delle fonti di risorse finanziarie alle quali l'APTL ha fatto ricorso;
- c) indici di correlazione fra fonti ed impieghi, quando una voce dell'attivo è rapportata ad una voce del passivo e s'intende approfondire le modalità di finanziamento degli investimenti effettuati.

Gli indici dinamici, a loro volta, sono distinguibili in:

- a) indici di redditività, quando si intende verificare il rendimento di classi di investimenti, di aree gestionali o dell'intera attività;
- b) indici di rotazione o di efficienza, quando si intende verificare il numero delle volte che una grandezza si rinnova per effetto della gestione nell'arco di tempo considerato.

Di seguito, sono riportati alcuni fra i possibili indici distinti nelle classi sopra ricordate.

34. Si adotta la classificazione proposta da: G. Catturi, *Le analisi di bilancio con particolare riferimento all'aspetto finanziario della gestione*, Pubblicazioni dell'Istituto di Ragioneria dell'Università di Siena, Siena, 1982.

Indici di Composizione dell'Attivo

• Indice di rigidità degli impieghi	$\frac{\text{attivo immobilizzato}}{\text{totale attivo}}$
• Indice di elasticità degli impieghi	$\frac{\text{attivo corrente}}{\text{totale attivo}}$
• Indice di immobilizzo materiale	$\frac{\text{immobilizzazioni materiali}}{\text{totale attivo}}$
• Indice di immobilizzo immateriale	$\frac{\text{immobilizzazioni immateriali}}{\text{totale attivo}}$
• Indice di immobilizzo finanziario	$\frac{\text{immobilizzazioni finanziarie}}{\text{totale attivo}}$
• Indice di disponibilità	$\frac{\text{disponibilità}}{\text{totale attivo}}$
• Indice di liquidità totale	$\frac{(\text{liquidità differite} + \text{liquidità immediate})}{\text{totale attivo}}$

Indici di Composizione dell'Attivo Immobilizzato

• Incidenza immobilizzazioni materiali	$\frac{\text{immobilizzazioni materiali}}{\text{totale immobilizzazioni}}$
• Incidenza immobilizzazioni immateriali	$\frac{\text{immobilizzazioni immateriali}}{\text{totale immobilizzazioni}}$
• Incidenza immobilizzazioni finanziarie	$\frac{\text{immobilizzazioni finanziarie}}{\text{totale immobilizzazioni}}$

Indici di Composizione dell'Attivo Corrente

• Incidenza disponibilità	$\frac{\text{disponibilità}}{\text{attivo corrente}}$
• Incidenza liquidità	$\frac{(\text{liquidità differite} + \text{liquidità immediate})}{\text{attivo corrente}}$
• Incidenza liquidità immediate	$\frac{\text{liquidità immediate}}{\text{attivo corrente}}$

Indici di Composizione del Passivo

• Indice di indebitamento corrente	$\frac{\text{passivo corrente}}{\text{totale passivo}}$
• Indice di indebitamento consolidato	$\frac{\text{passivo a m/l termine}}{\text{totale passivo}}$
• Indice di autonomia finanziaria	$\frac{(\text{patrimonio netto} + \text{conferimenti})}{\text{totale passivo}}$
• Indice di indebitamento	$\frac{(\text{passivo corrente} + \text{passivo a m/l termine})}{\text{totale passivo}}$

Indici di Composizione dei Debiti

• Incidenza passività correnti	$\frac{\text{passivo corrente}}{(\text{passivo corrente} + \text{passivo a m/l termine})}$
• Incidenza passività a m/l termine	$\frac{\text{passivo a m/l termine}}{(\text{passivo corrente} + \text{passivo a m/l termine})}$

Indici di Correlazione

• Indice di liquidità primaria	$\frac{\text{liquidità immediate e differite}}{\text{passività correnti}}$
• Indice di liquidità secondaria	$\frac{\text{attivo corrente}}{\text{passivo corrente}}$
• Indice di autocopertura delle immobilizzazioni	$\frac{(\text{patrimonio netto} + \text{conferimenti})}{\text{immobilizzazioni nette}}$
• Indice di struttura	$\frac{\text{totale immobilizzazioni}}{(\text{patrimonio netto} + \text{conferimenti} + \text{passività a medio lungo termine})}$
• Indice di indipendenza finanziaria	$\frac{\text{totale attivo}}{(\text{patrimonio netto} + \text{conferimenti})}$

Indici di Redditività

• Indice di redditività del patrimonio immobiliare	$\frac{\text{rendite immobiliari}}{\text{investimenti immobiliari}}$
• Indice di redditività finanziaria	$\frac{\text{rendite finanziarie}}{\text{investimenti finanziari}}$
• Indice di redditività operativa	$\frac{\text{risultato operativo}}{\text{totale attività}}$
• Incidenza del risultato economico sul risultato operativo	$\frac{\text{risultato economico dell'esercizio}}{\text{risultato operativo}}$
• Indice di redditività delle gestioni commerciali	$\frac{\text{ricavi servizi commerciali}}{\text{immobilizzazioni destinate a servizi commerciali}}$

• Indice di rotazione dell'attivo	$\frac{(\text{totale proventi} + \text{totale ricavi})}{\text{attivo totale}}$
• Indice di rotazione dell'attivo corrente	$\frac{(\text{totale proventi} + \text{totale ricavi})}{\text{attivo corrente}}$

L'elencazione potrebbe proseguire ed essere più dettagliata, ma è evidente che gli indici non possono essere definiti a priori. È necessario che essi siano costruiti in aderenza alle esigenze dei destinatari, interni ed esterni. Si vuole, invece, sottolineare che alcuni nodi critici, nell'analisi del rendiconto degli enti locali, sono i seguenti:

- la necessità di completare l'analisi di bilancio con l'analisi di indicatori di efficienza ed efficacia dei servizi e di *customer satisfaction*,
- la necessità che le informazioni impiegate nell'analisi siano attendibili e tempestive,
- l'analisi richiede consapevolezza delle differenze fra contabilità finanziaria e generale, e un confronto fra i risultati esposti nei relativi documenti contabili di sintesi,
- l'analisi può costituire un'utile base per giungere alla redazione di "preventivi" a contenuto economico,
- è opportuno sottoporre ad analisi la gestione nel suo complesso, relativamente alle singole aree gestionali, ed ai singoli servizi / CdR,
- è utile procedere a comparazioni temporali delle informazioni;
- le comparazioni "spaziali", cioè fra enti, possono essere interessanti, ma richiedono la preventiva verifica del grado di comparabilità formale e sostanziale dei documenti contabili di sintesi³⁵.

Con riferimento specifico all'ultimo punto, un'esigenza che sembra essere particolarmente avvertita dagli enti locali è proprio quella di confrontare i propri risultati, la propria realtà con quella di altri enti con caratteristiche analoghe, anche con finalità di *benchmarking*.

Naturalmente la comparazione spaziale sui risultati economici deve riguardare situazioni che siano effettivamente simili in relazione alle variabili considerate rilevanti e deve fondarsi su dati omogenei (e, chiaramente, attendibili), che siano eventualmente "normalizzati", depurati di effetti specifici relativi al singolo ente locale, al fine di assicurare una reale confrontabilità degli stessi. Enti che adottano sistemi diversi di rilevazione contabile e che si ispirano a principi contabili divergenti, devono ricondurre i dati e le informazioni ad omogeneità prima di procedere a confronti. È necessario, dunque, che eventuali comparazioni siano poste in essere in modo professionale e non casuale, perché è evidente che raffronti superficiali, fondati su dati imprecisi, non del tutto omogenei, possono condurre a conclusioni distorte e, se resi pubblici, possono avere effetti indesiderati e incontrollabili.

35. Il ricorso a diversi criteri di valutazione dei cespiti patrimoniali potrebbe, ad esempio, rendere poco utili se non fuorvianti simili comparazioni. Sul tema si rinvia alle considerazioni del Capitolo 6 e del Paragrafo 5.3.4 del Manuale.

4.3.5 Rating e controllo di gestione

Il rating: definizione e principali caratteristiche

Il rating è l'opinione sulla capacità di medio-lungo termine di un emittente di servire puntualmente le obbligazioni contratte (in linea capitale e interessi) alla scadenza fissata. Tradizionalmente, il rating viene utilizzato per comunicare l'affidabilità finanziaria di un ente pubblico o impresa in relazione a emissioni obbligazionarie sul mercato dei capitali. I rating si distinguono in:

categoria investimento, quando si ritiene che l'ente sia sempre capace di ripagare con puntualità il suo debito;

categoria speculativa, quando l'agenzia di rating ritiene che, nel medio-lungo periodo, l'ente non sia in grado di rispettare sempre la puntualità di pagamento e possano generarsi perdite - in conto interessi o in conto capitale - per i finanziatori;

default, qualora un ente non adempia alle proprie obbligazioni (e quindi non paghi il debito finanziario alla scadenza).

Dalle precedenti definizioni consegue che il rating costituisce, allo stesso tempo, una stima della probabilità d'insolvenza e, secondo l'interpretazione di alcune agenzie di rating, anche una stima della perdita attesa sul credito concesso.

Oltre che far riferimento alla generalità delle obbligazioni finanziarie, il rating può anche riferirsi a specifiche emissioni obbligazionarie o prestiti bancari. Quando un'emissione o un prestito beneficia di supporti collaterali (garanzie di banche, di apposite agenzie di assicurazione, o altre strutture che garantiscano il puntuale pagamento), il rating assegnato può essere superiore al rating generale del soggetto debitore (emittente). Esistono quindi:

rating di controparte, riferiti alla stima della capacità di pagamento di tutte le obbligazioni finanziarie,

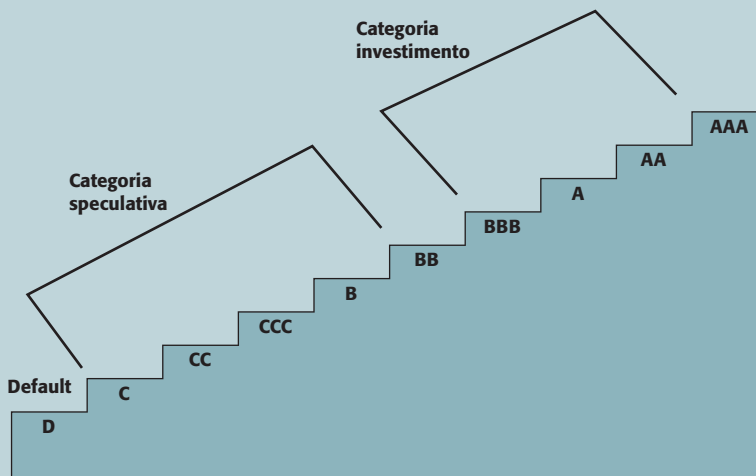
rating delle emissioni, riferite alla capacità di puntuale pagamento di una specifica emissione obbligazionaria.

L'affidabilità finanziaria viene misurata con il puntuale rispetto delle scadenze di pagamento sul debito a lungo termine perché, fra le categorie di obbligazioni, quelle connesse al rimborso dei debiti finanziari a medio-lungo termine sono le più "fragili". Infatti, mentre la maggioranza delle obbligazioni di un ente è caratterizzata da una reciprocità di prestazioni di breve termine tale per cui, se l'ente non paga le controparti (dipendenti, fornitori, ecc) queste godono della possibilità di cessare la somministrazione dei loro servizi, i finanziatori a medio-lungo termine (banche o sottoscrittori di titoli obbligazionari) esauriscono "a pronti" la loro prestazione (con l'erogazione del finanziamento o con la sottoscrizione del titolo obbligazionario), ma ricevono la controprestazione (rate di rimborso di interessi e capitale) nel corso di tutta la durata dell'obbligazione (in alcuni casi, anche 10, 20 o 30 anni) o, eventualmente, in un'unica soluzione alla scadenza. In altre parole, mentre un dipendente o un fornitore che non viene retribuito

per un periodo di lavoro o per una somministrazione può rifiutarsi di proseguire nel rapporto di collaborazione, limitando ad una sola “somministrazione” il rischio di perdita, il finanziatore di medio-lungo termine è sottoposto al rischio che il deterioramento della qualità creditizia trasformi in perdita l'intero montante residuo.

Pertanto, allo scopo di differenziare meglio il grado di affidabilità fra coloro che si presume paghino sempre con puntualità (rating di categoria “investimento”) dai prenditori di fondi con affidabilità dubbia (rating di categoria “speculativa”), la scala di valutazione si amplia dalla AAA (massima affidabilità) alla D (*default*), come illustrato nel grafico 1. Al ridursi dell'affidabilità, aumenta il premio al rischio richiesto dai finanziatori.

Grafico 1 - La scala dei rating



Fonte: Standard and Poor's

Poiché il rating, nella sua accezione più comune, stima l'affidabilità finanziaria di medio-lungo termine, l'agenzia di valutazione si propone di analizzare gli elementi strutturali che influenzano la gestione dell'ente locale: struttura demografica ed economica; organizzazione amministrativa e priorità dell'organo esecutivo *pro tempore* al governo; continuità delle scelte finanziarie con l'avvicinarsi di giunte di differenti schieramenti politici; struttura e flessibilità di entrate e spese; evoluzione nel tempo degli equilibri di bilancio; capacità di generare liquidità operativa; livello, composizione ed andamento del debito; attività e passività fuori bilancio. Il tutto in un'ottica prospettica, pur tenendo in considerazione i risultati conseguiti negli anni precedenti.

Sebbene ancora poco usato in Italia per l'assenza di emissioni obbligazionarie a breve, deve menzionarsi l'esistenza del **rating di breve termine**, cioè la stima della capacità di adempiere con puntualità alle obbligazioni scadenti entro un anno. La scala è simile alla prece-

dente, ma i simboli sono diversi: A1, A2, A3, B, C, D, con i primi tre simboli che tendenzialmente replicano la categoria d'investimento, mentre "B" e "C" quella speculativa. "D" identifica ancora il *default*, ovvero l'inadempimento/insolvenza.

Riteniamo utile sottolineare come il rating si differisca dal **credit-scoring** (che è una valutazione puramente quantitativa, comprendente risultati di bilancio, entità del debito, ecc...) poiché va ad analizzare non solo la capacità, ma anche la volontà di adempiere alle obbligazioni contratte. Questo elemento, prettamente soggettivo, può influenzare il livello del rating più delle condizioni finanziarie: a parità di *performance* finanziaria, la cultura del credito e la protezione accordata ai creditori, nonché un'adeguata organizzazione gestionale dell'amministrazione che dia ragionevole fiducia sulla sua capacità di rimborsare con puntualità le obbligazioni generano la distinzione fra rating speculativi e rating di investimento e, fra questi ultimi, fra alti rating di investimento (AAA e AA) e bassi rating di investimento (A, BBB)³⁶.

In Appendice viene riportato il procedimento di rating e le principali motivazioni sottostanti la crescita del numero dei rating ad amministrazioni locali in Europa.

36. Tuttavia i concetti possono differire fra le varie agenzie di rating (Standard & Poor's, Moody's e Fitch) a seconda che sia considerata predominante la puntualità di pagamento ovvero la stima delle probabilità di perdita del capitale mutuato.



Approfondimenti

Per approfondimenti si può far riferimento a pubblicazioni specialistiche quali: Standard & Poor's, *Local and regional governments*, 2000.

International Federation of Accountants - Public Sector Committee (IFAC - PSC), Study 11, *Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices*, May 2000.

International Federation of Accountants (IFAC), *Lo sviluppo dei criteri per la contabilità pubblica internazionale: quale base di contabilità?*, 1999.

37. Al riguardo, si rinvia alle considerazioni del Capitolo 1.

Efficienza dell'amministrazione locale e livello di rating

Un buon controllo di gestione (per brevità, CdG) è un pre-requisito per un'elevata qualità creditizia e quindi per un alto rating. Sebbene il rating sia influenzato da molte componenti, un sistema di CdG scadente preclude un alto rating più di un elevato debito finanziario, poiché le carenze organizzative nella responsabilizzazione, misurazione e monitoraggio dei risultati conseguiti sono il primo indicatore di rischio di non puntuale adempimento.

A titolo esemplificativo, la tabella seguente riassume i rating, ed il rapporto debito/entrate correnti di alcune amministrazioni locali europee, per evidenziare che il debito è solo uno degli indicatori di affidabilità finanziaria, sebbene le diverse agenzie attribuiscano ad esso un peso più o meno preponderante.

L'attenzione alla gestione della finanza delle amministrazioni locali improntata a criteri di economicità sta ricevendo un impulso crescente man mano che il perseguimento di bilanci pubblici in pareggio, introdotto dagli accordi di adesione alla terza fase dell'Unione Monetaria Europea, genera l'attesa di risultati di bilancio equilibrati in permanenza e l'adozione di principi, logiche e tecniche di tipo economico-aziendale³⁷.

Tabella 7
Rating e rapporto debito/entrate correnti di alcuni enti locali europei

Ente locale	Debito/entrate	Rating
Comune di Lucca	100 %	A
Comune di Jesi	85 %	BBB
Comune di Sofia	29 %	B
Comune di Zagabria	30 %	BBB
Comune di Praga	45 %	A
Comune di Mosca	85 %	CCC
Comune di Stoccolma	49 %	AA
Land del Baden-Wuttemberg	113 %	AAA

Fonte: Standard & Poor's, *Local and regional governments*, 2000

Sistema contabile, controllo di gestione e indicazioni di capacità manageriali

Le diverse logiche e regole che sottendono alla tenuta della contabilità finanziaria e della CoGe sono state già oggetto di approfondita analisi nel Paragrafo 4.2, al quale si rimanda.

La progressiva diffusione della CoGe dovrebbe produrre conseguenti benefici in termini di trasparenza e significatività dei valori esposti nei documenti contabili di sintesi.

Parallelamente, l'adozione del principio di competenza economica consente di sfoltire il valore dei residui passivi di quelle componenti che non costituiscono un'obbligazione legale o contrattuale, ma solo scrittura di memoria (ad esempio, la parte dei lavori ancora da eseguire su progetti che si realizzano per stato di avanzamento e che, come tale, trova rappresentazione nei conti d'ordine).

La CoGe consente di rilevare l'ammortamento, la svalutazione dei crediti, i ratei ed i risconti, tutte grandezze di natura esclusivamente economica che non sono oggetto di rilevazione della contabilità finanziaria.

In Spagna, Francia e Belgio le amministrazioni locali adottano sia la contabilità finanziaria che la CoGe. Nel Regno Unito è prevalente l'utilizzo della CoGe. In altri paesi, come la Germania, prevale la contabilità finanziaria, sebbene alcune autorità locali (come il Land di Hessen) stiano sperimentando la contabilità economica per un'eventuale futura implementazione.

In Australia, tutti gli stati che fanno parte della Confederazione usano già da tempo la CoGe ed il patrimonio netto disponibile è uno degli indici di affidabilità finanziaria. Tuttavia, allo scopo di rappresentare efficacemente i risultati di gestione di un ente locale, la CoGe richiede un certo grado di sofisticazione (per l'implementazione dei concetti di ammortamento delle attività materiali, accantonamenti di risorse per eventuali rischi, svalutazioni e/o cancellazioni di attività finanziarie) e, quindi, un certo tempo per una sua completa implementazione.

Non casualmente, l'International Federation of Accountants, nella sua proposta del 1999 "Lo sviluppo dei criteri per la contabilità pubblica internazionale: quale base di contabilità?" incoraggia l'adozione della CoGe, cioè di una contabilità fondata sul principio della competenza

economica, ma raccomanda di usare la contabilità di cassa finché il principio di competenza (economica o finanziaria) non sia pienamente accolto e “metabolizzato” quale strumento affidabile di rappresentazione della situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell’ente locale.

In molti Paesi, la contabilità finanziaria rimane ancora alla base del sistema contabile pubblico, meglio prestandosi alla rappresentazione delle fasi dell’autorizzazione del prelievo coattivo di entrate dai cittadini e del procedimento di spesa. Come tale, essa costituisce la base principale dei dati usati dall’agenzia di rating. Essendo il rating basato anche sul confronto internazionale, la contabilità finanziaria, almeno fino ad oggi, si presta meglio agli scopi comparativi.

Quando usata, tuttavia, la CoGe contribuisce a migliorare anche la capacità di segnalazione della contabilità finanziaria, ad esempio eliminando i residui passivi perenti e gli investimenti in corso di realizzazione che, per loro natura, sono privi di immediata espressione di obblighi e diritti contrattuali.

Per questa via la CoGe attribuisce al sistema contabile principale la funzione di indicatore della *performance* finanziaria secondo standard più comunemente accettati.

Tuttavia, allo scopo di verificare i meccanismi gestionali di un ente locale, l’agenzia di rating verifica con attenzione sia la CoGe, sia la contabilità finanziaria.

Con riferimento ai risultati della gestione di competenza finanziaria (tabella 8), si valuta il trend passato e prospettico dei principali aggregati:

margine operativo - indica le risorse che residuano per il pagamento dell’onere del debito (capitale ed interessi) dopo il pagamento delle spese correnti. Se il margine operativo non è sufficiente ad assicurare il servizio del debito, l’ente dimostra uno squilibrio gestionale che, *pro tempore*, può essere coperto con il ricorso ad altre fonti ma, se non corretto, nel medio termine può creare squilibri duraturi che minano la capacità di adempiere le obbligazioni;

fabbisogno di finanziamento - indica le risorse che residuano dopo l’effettuazione di investimenti ed eventuali operazioni di cessioni di attività patrimoniali o trasferimenti di capitale da parte di privati o altri enti pubblici. Se negativo, indica che l’ente sta accumulando debito finanziario. Se l’accumulazione perdura da più anni, bisogna analizzare il rischio che si stia innescando una spirale di crescita debitoria;

risultato finale di competenza - indica il contributo netto dell’anno fiscale all’avanzo di amministrazione, dopo il servizio del debito finanziario esistente ed il ricorso al mercato per il finanziamento - con debito- del fabbisogno originato dalla gestione annua;

gestione residui - segnala il grado di veridicità degli accertamenti e degli impegni di competenza. Se la gestione dei residui dimostra rilevanti operazioni di cancellazione, la gestione di competenza non assicura la veridicità economica che dovrebbe esserle propria: il giudizio del dirigente, dell’amministratore, dell’analista o anche

di un eventuale cittadino interessato ai risultati di gestione dell'ente locale, sarebbe inficiato dalla scarsa corrispondenza fra accertamenti di entrate ed entrate reali, da un lato, e fra impegni di spesa e spese reali, dall'altro.

avanzo di amministrazione (cassa + residui attivi – residui passivi – somme a specifica destinazione) - costituisce lo stock finanziario che residua alla fine dell'anno di amministrazione. Esso viene trasferito all'anno successivo come fonte di finanziamento (se positiva) o impiego da finanziare (se negativo).

Tabella 8
Trend dei dati di bilancio di un ente locale (Milioni di Euro)

Risultati di competenza	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001b	2002b	2003b
Entrate correnti	108.8	108.9	109.1	111.5	115.6	119.7	121.2	122.4	125.9
Spese correnti	87.1	88.7	92.2	98.8	103.2	108.8	110.6	111.4	114.4
Margine operativo	21.7	20.1	16.9	12.6	12.4	10.9	10.6	11.0	11.5
% delle entrate correnti	20.0	18.5	15.5	11.3	10.7	9.1	8.7	9.0	9.2
Spese di investimento	50.5	59.7	34.7	26.6	20.8	16.8	17.9	19.7	17.9
Entrate c\capitale	22.0	35.7	22.5	21.3	21.3	21.3	18.5	18.9	17.5
Fabbisogno di finanziamento	-6.7	-3.9	4.7	7.4	12.9	15.4	11.2	10.3	11.1
% delle entrate totali	-5.1	-2.7	3.5	5.6	9.4	10.9	8.0	7.3	7.8
Interessi passivi	15.4	17.7	15.8	13.7	12.2	10.8	11.3	10.4	10.0
Quote capitale di mutui e prestiti	9.5	6.8	5.1	4.6	4.5	5.7	5.7	6.0	5.9
Fabbisogno complessivo	-31.6	-28.4	-16.2	-11.0	-3.7	-1.1	-5.8	-6.1	-4.7
% delle entrate totali	-24.2	-19.6	-12.3	-8.3	-2.7	-0.8	-4.2	-4.3	-3.3
Accensione di mutui e prestiti	20.5	14.8	20.0	14.0	9.2	10.0	10.0	10.0	10.0
= risultato della gestione	-11.2	-13.6	3.8	3.0	5.5	8.9	4.2	3.9	5.3
- Eliminazione residui attivi	1.4	3.2	2.0	2.9	0.5	0.0			
+ Eliminazione residui passivi	4.0	3.2	1.5	1.0	2.4	4.5			
Risultato dell'anno	-8.6	-13.6	3.2	1.2	7.4	13.4			
+ Avanzo di amm.ne iniziale	5.8	-2.8	-16.4	-13.2	-12.0	-4.7			
= Avanzo di amm.ne finale	-2.8	-16.4	-13.2	-12.0	-4.7	8.7			
Riserve e accantonamenti	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	4.3			
Avanzo libero	-2.8	-16.4	-13.2	-12.0	-4.7	4.4			
% delle entrate correnti	-3%	-15%	-12%	-11%	-4%	4%			

Come risulta dalla tabella 8, la contabilità di competenza finanziaria consente di monitorare entrate e spese nelle diverse fasi di:

1. previsione di entrate e spese;
2. accertamento di entrate e impegno di spese,
3. riscossioni di entrate e pagamenti di spese,
4. residui attivi (entrate accertate non riscosse) e residui passivi (spese impegnate non pagate).

Queste variabili costituiscono elementi di valutazione della sofisticazione dell'amministrazione locale e dei suoi meccanismi interni di decisione. Il risultato ultimo della contabilità di competenza finanziaria è l'avanzo/disavanzo di amministrazione, che costituisce un cuscinetto/drenaggio di riserve. Per alcuni enti locali (specie negli Stati Uniti) è il legislatore stesso a determinare un livello minimo dell'avanzo d'amministrazione. La sua dimensione è tanto più importante quanto meno l'ente può contare sul supporto di altri enti pubblici in caso di eventi esogeni imprevedibili (catastrofi naturali) o di esigenze di finanziamento ciclicamente ricorrenti (fluttuazioni di entrate in relazione al ciclo economico, a fronte di spese per loro natura difficilmente comprimibili).

La CoGe, attraverso il *conto del patrimonio*, identifica gli stock di valori alla fine di un dato anno (tabella 9). Fra questi:

la posizione di cassa;

i crediti, distinti per controparti. Sono indicatori di efficienza di gestione la velocità della loro riscossione e la dimensione dei crediti, con riferimento sia ai crediti verso i contribuenti, sia a quelli verso le istituzioni finanziarie che erogano i finanziamenti per stato di avanzamento dei lavori. La velocità di realizzazione delle opere pubbliche è altro sintomo di efficienza gestionale;

le attività finanziarie, in particolare le partecipazioni azionarie;

le attività reali, fra cui i beni immobili eventualmente cedibili per il finanziamento di investimenti;

l'indebitamento commerciale verso i fornitori;

l'indebitamento finanziario, che indica l'onere pluriennale che grava sui bilanci futuri. La sua composizione per banche mutuanti e/o altri finanziatori, la denominazione in Euro o valuta estera, la percentuale di tasso fisso o variabile contribuiscono alla comprensione dei vincoli che le gestioni passate trasferiscono a quelle future;

le passività fuori bilancio, indicano l'ammontare degli impegni di spesa privi di copertura finanziaria nel bilancio. Inoltre, in relazione alle motivazioni che le originano, esse indicano l'attitudine dell'amministrazione a generarle, violando il principio dell'universalità del bilancio, e quindi minando la sua capacità di rappresentare tutte le componenti positive e negative di gestione finanziarie;

il patrimonio netto, rettificato per tenere conto anche di attività o passività latenti.

Se redatto sulla base di una corretta contabilità generale, il conto del patrimonio consente anche di conoscere le dotazioni infrastruttu-

rali di un dato territoriale (comunale, provinciale). A tal fine, la redazione del conto consolidato (ente locale e le sue aziende) assume una valenza significativa ancora maggiore³⁸.

Tabella 9							
Il conto del patrimonio (Miliardi di Euro)							
Attivo	1998	1999	2000	Passivo e netto	1998	1999	2000
A1- Cassa	- 8.2	- 13.5	4.8	Patrimonio netto	458.3	446.7	456.2
B1- Rimanenze	-	-	-	di cui: da attività indisponibili	467.3	483.3	483.3
C1- Crediti	151.3	168.8	168.8	di cui: capitale libero	9.1	36.6	27.1
di cui, contribuenti	28.6	28.7	28.7	A2 - Mutui e Prestiti	171.2	170.5	175.3
di cui, Stato	17.6	34.7	34.7	B2 - Debiti commerciali	25.8	36.4	42.5
di cui, altri	16.5	27.6	27.6	C2- Altre passività	20.0	18.0	16.0
di cui, istituz. finanziarie	88.6	77.8	77.8				
Attività patrimoniali	524.2	508.4	508.4				
di cui: indisponibili	467.3	483.3	483.3				
di cui: disponibili	56.9	35.1	40.1				
Attività finanziarie	8.0	8.0	8.0				
di cui, partecipaz. in aziende	8.0	8.0	8.0				
Totale	675.3	671.6	689.9	Totale	675.3	671.6	689.9
F1- Attività latenti			50.00	F2- Debiti fuori bilancio			7.00
% entrate correnti			40%	% entrate correnti			5.5%

Carenze gestionali, discrepanze fra risultati della contabilità di competenza e di cassa e scelta dei dati segnalatici

Soprattutto quando le entrate proprie rappresentano un'ampia proporzione delle entrate correnti e gli enti locali hanno la responsabilità della loro riscossione, l'agenzia verifica dettagliatamente tanto i risultati finanziari di competenza quanto quelli di cassa poiché eventuali bassi tassi di riscossione possono generare rilevanti differenze tra le due gestioni.

Enti locali con efficienti sistemi gestionali non mostrano differenze significative fra risultati operativi di competenza e di cassa: la prima è una buona approssimazione della seconda. Differenze tra risultati di cassa e di competenza sono, di norma, limitati quando l'amministrazione è prudente e la contabilità finanziaria riflette non generici diritti o aspettative a riscuotere imposte, ma poste alle quali corrisponderà, entro poco tempo, un effettivo incasso. Lo stesso concetto vale per le spese. All'opposto, quando ampie differenze emergono e non dipendono da temporanei spostamenti di pagamenti o incassi, l'agenzia di rating:

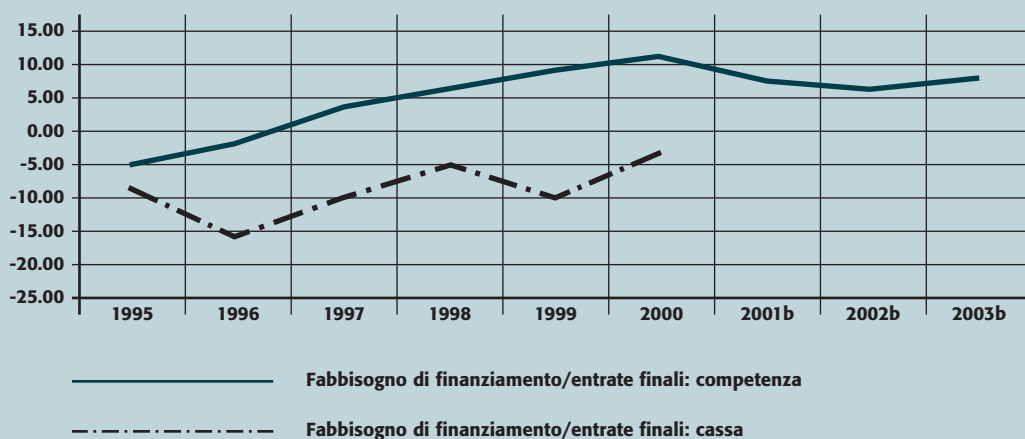
- basa la sua analisi sui risultati di cassa, allo scopo di considerare entrate effettivamente riscosse e non riscuotibili solo potenzialmente,
- monitora l'ente locale negli sforzi di miglioramento dei sistemi di *reporting* e dei meccanismi interni di decisione, che si riflettono, entrambi, in decrescenti divergenze tra risultati di cassa e di competenza.

38. Al riguardo si rinvia al Capitolo 7.

In tali casi l'analisi dei flussi di cassa, e non della gestione di competenza, diviene rilevante nel valutare la capacità dell'amministrazione locale di onorare le obbligazioni con puntualità, in quanto la contabilità fondata sul principio di competenza finanziaria perde il suo "potere segnaletico" dell'evoluzione della situazione finanziaria dell'ente.

I grafici 2 e 3 descrivono la situazione di un ente locale con risultati di competenza migliori di quelli di cassa, con la precisazione che i primi non rappresentano, secondo l'approccio dell'agenzia di rating, la vera situazione finanziaria. Il disallineamento è provocato da una sovrastima delle entrate accertate rispetto a quelle riscosse. La riduzione degli impegni per spese di investimento da 50 milioni di Euro del 1995 a 17 milioni del 2000 (cfr. tabella 8) permette di passare da un fabbisogno di finanziamento del 5% delle entrate totali ad un surplus annuo dell'11% del 2000. Ma il grafico 2, che paragona il fabbisogno di finanziamento di competenza e di cassa, evidenzia che i dati di cassa esprimono una *performance* finanziaria sistematicamente più debole.

Grafico 2 - Confronto fra fabbisogno di finanziamento per cassa e per competenza

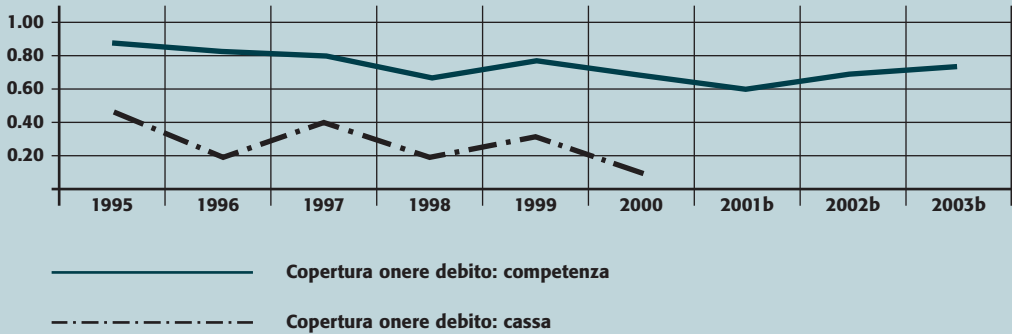


A causa delle inefficienze nel meccanismo di riscossione dei tributi, la copertura dell'onere annuo di rimborso di mutui e prestiti con entrate correnti al netto delle spese correnti (grafico 3):

- è inferiore all'unità in termini di competenza;
- è sensibilmente carente ed in tendenziale riduzione in termini di cassa.

L'ente sta pagando l'onere annuo del debito con altri debiti. Poiché lo stock di debito residuo è già elevato (prossimo al 200% delle entrate correnti), la contemporanea presenza di margini correnti negativi non offre adeguata protezione agli oneri di rimborso del mutuo.

Grafico 3 - Grado di copertura degli oneri di rimborso mutui con margine corretto netto



Efficienza gestionale, decentramento di competenze e rischi di liquidità e di credito

Tanto più l'ente locale si finanzia con entrate proprie, tanto più l'efficienza gestionale e, quindi, il CdG, diventa un pre-requisito per un rating elevato. Sia la capacità di gestire le entrate (ad esempio, attraverso un efficiente sistema di riscossione) sia un buon controllo della spesa (attraverso strumenti di monitoraggio delle determinanti che la generano ed un rigoroso controllo dei costi) sono fattori che possono sostenere il livello del rating di un ente locale.

Enti locali con deboli sistemi di monitoraggio delle spese presentano una volatilità elevata dei margini operativi e dei fabbisogni di finanziamento, a causa dell'incapacità di progettare spese future.

Parallelamente, bassi tassi di riscossione possono rendere il risultato di amministrazione (cassa + residui attivi - residui passivi) privo di significato, laddove comprendano residui attivi di improbabile incasso. La sovrastima di tali avanzi può condurre a situazioni di crisi finanziarie se essi sono utilizzati per autorizzare spese, poiché i pagamenti potrebbero non essere bilanciati da corrispondenti riscossioni. In altre parole, persistenti bassi tassi di riscossione possono trasformare lo squilibrio temporaneo tra risorse di cassa in entrata e in uscita (rischio di liquidità) in uno sbilancio strutturale (rischio di solvibilità), passibile di limitare la possibilità duratura dell'ente locale di onorare le proprie obbligazioni con puntualità.

Anche in Paesi dove le entrate degli enti locali sono principalmente, sebbene non esclusivamente, costituite da trasferimenti dal governo centrale, bassi tassi di riscossione sulle entrate proprie (anche con limitata incidenza sulle entrate correnti) possono ripercuotersi negativamente sul loro profilo finanziario e, in definitiva, sul rating. In Inghilterra, alcune contee sono in difficoltà finanziarie a causa dei bassi tassi di riscossione sui tributi locali, nonostante i trasferimenti del governo centrale finanzino l'85% delle loro spese correnti.

Sebbene squilibri temporanei possano essere superati con linee di credito a breve, tanto più quanto le banche siano fiduciose sulla capacità dell'ente locale di incassare risorse (trasferimenti o entrate pro-

prie) da utilizzare anche per rimborsare le anticipazioni concesse, è ragionevole supporre che tali linee non eliminano completamente il cosiddetto rischio di liquidità.

In Italia, la *delegazione di pagamento* è generalmente interpretata, dagli enti locali e da alcune agenzie di rating, come una garanzia forte di pagamento. Tuttavia, affinché le banche o i sottoscrittori di titoli obbligazionari siano protetti contro i rischi di mancato pagamento, è necessario un comportamento attivo dell'ente: delibera di quantificazione delle somme destinate al pagamento privilegiato e pagamento delle altre somme secondo l'ordine di ricevimento della fattura. Se da un lato ciò testimonia un'evidente volontà di adempiere con puntualità, dall'altro è dubitabile che tale volontà possa persistere anche in casi di squilibri di bilancio protratti nel tempo. Indipendentemente dalla struttura delle entrate dell'ente locale (elevati trasferimenti o elevate entrate proprie), può accadere che le linee di liquidità si rivelino insufficienti, laddove gli squilibri fra riscossioni e pagamenti assumano caratteristiche strutturali, poiché la loro funzione è di agevolare il superamento di esigenze di cassa temporanee e contingenti e non di squilibri strutturali (i quali, in ultima analisi, possono generare perdite su crediti per la banca).

Appendice: Procedura e principali motivazioni del rating

I vantaggi del rating: non solo metro di affidabilità finanziaria

Oltre alla tradizionale valenza quale indicatore di merito creditizio, il rating ha assunto connotati differenti e altrettanto qualificanti. Fra questi, l'esigenza di ottenere un riscontro dell'efficienza gestionale (*benchmark*) esterno e omogeneo a livello globale (essendo la scala di rating valida universalmente); lungo tali direttrici si è recentemente orientato il distretto londinese di Kensington & Chelsea. La possibilità di posizionare l'autorità locale lungo una scala sintetica di valutazione del rischio valida per organizzazioni con o senza scopo di profitto permette agli investitori, per un dato profilo di rischio delle proprie attività di portafoglio, di allocare gli investimenti in maniera ottimale, secondo un'ampia diversificazione geografica, settoriale e per categoria di rischio. Per le regioni austriache del Tirolo e del Vorarlberg, la richiesta di un rating è scaturita da esigenze legate al "marketing territoriale" e alla "canalizzazione" di investimenti produttivi – soprattutto stranieri – in quei territori.

Il caso della Città di Avignone (Francia) ha esaltato la valenza del rating quale veicolo per trasmettere agli investitori e alla comunità l'impegno a uscire da precedenti situazioni di dissesto finanziario. Premesse analoghe sono recentemente emerse anche fra le municipalità svizzere, desiderose di "prendere le distanze" dal dissesto di due municipalità del Vallese (Zermatt e Leukerbad).

I principali parametri di analisi

Tre grandi tematiche

In ogni esercizio di rating vengono analizzate:

- l'organizzazione ed il contesto politici ed amministrativi;
- la situazione economica e demografica;
- i risultati di bilancio e la struttura finanziaria.

Contesto politico ed amministrativo

Struttura politica

- Composizione del Consiglio e stabilità della maggioranza che sostiene la Giunta
- Principali indirizzi di politica economica, finanziaria e sociale
- Rapporti con il Governo centrale e altri enti locali o regioni

Organizzazione amministrativa e rapporti istituzionali

- Organigramma degli uffici e statuti regionali
- Legge o regolamento di contabilità
- Procedura di definizione e di approvazione del bilancio
- Procedure di controllo delle aziende controllate

Indicatori economici e demografici

Struttura economica e demografica

- Prodotto interno lordo locale o regionale e sua distribuzione per settore

- Reddito medio pro capite e tasso di disoccupazione
- Distribuzione della popolazione per classi d'età e sesso
- Dati storici e previsionali

Indicatori finanziari (dati su cinque anni e proiezioni)

Risultati di bilancio

- Entrate e spese correnti e loro composizione
- Risultato operativo
- Crescita delle entrate correnti e flessibilità fiscale
- Crescita delle spese correnti e loro flessibilità
- Principali investimenti e settori di spesa
- Trasferimenti ed entrate in conto capitale

Indebitamento

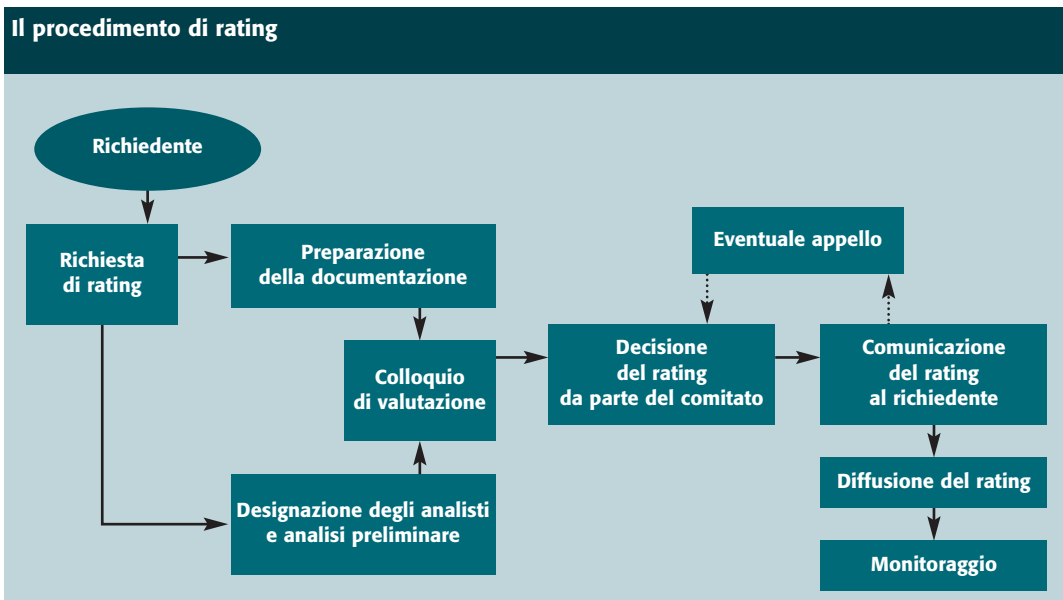
- Debito diretto e consolidato, sia in valore assoluto sia in relazione alle entrate correnti e al PIL
- Onere del debito: dati storici e previsioni
- Debiti fuori bilancio e garanzie concesse

Liquidità

- Valutazione della capacità di generare margini operativi netti sufficienti al ripagamento del servizio del debito; previsione dei flussi di cassa futuri
- Linee di credito con la banca tesoriera

Monitoraggio

Dal momento in cui il rating viene pubblicato, l'agenzia si impegna a informare gli investitori di qualsiasi modifica intervenuta nella qualità di credito dell'emittente. Di conseguenza, il rating è oggetto di monitoraggio permanente, il che implica almeno una visita annua per consentire l'aggiornamento dei dati strategici e finanziari.



Bibliografia

- A. A. V. V., *Strumenti informativo-contabili per le decisioni aziendali*, Clueb, Bologna, 1988.
- A. A. V. V., *Enti locali - La gestione economico-finanziaria*, Ipsoa, Milano, 1998.
- Agliati M., *La contabilità direzionale*, Cusl, Milano, 1987.
- Airoldi G., Brunetti G., Coda V., *Lezioni di economia aziendale*, il Mulino, Bologna, 1994.
- Amaduzzi A., *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, III edizione aggiornata, Utet, Torino, 1978.
- Amodeo D., *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, Napoli, 1988.
- Andrei P., *Lo stato patrimoniale*, in Pezzani F., *Il bilancio d'esercizio nell'informativa esterna d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1993.
- Andrei P., *Il conto economico e il conto del patrimonio: alcune note introduttive*, in Caperchione E. (a cura di), *Il regolamento di contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996.
- Andrei P., Zangrandi A., *La determinazione dei risultati di esercizio negli enti pubblici*, "La finanza locale", n. 12, 1994.
- Anessi Pessina E., *Alcune considerazioni in tema di sistema informativo-contabile dell'azienda composta pubblica*, in Cattaneo M., Coda V., Pellicelli G., Provasoli A. e Superti Furga F. (a cura di), *Scritti in onore di Carlo Masini*, Vol. 2, pagg. 793-813, Egea, Milano 1993.
- Anessi Pessina E., *La contabilità delle aziende pubbliche*, Egea, Milano, 2000.
- Anessi Pessina E., Borgonovi E., *Accounting and Accountability in Local Government: A Framework*, in Caperchione E., Mussari R., *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Kluwer Academic Publisher, 1999.
- Anessi Pessina E., Steccolini I., *La contabilità "economica" dell'ente locale: problemi teorici, soluzioni tecniche, riscontri empirici*, "Azienda Pubblica", n. 1, 2001.
- Anselmi L. (a cura di), *L'azienda "Comune"*, Maggioli, Rimini, 1995.
- Anthony R. N., *Financial accounting in nonbusiness organizations*, Financial Accounting Standards Board, Stamford, 1978.
- Arcidiacono S., *I bilanci e la nuova gestione contabile del Comune. Aspetti normativi e operativi della riforma finanziaria e contabile*, Maggioli, Rimini, 1998.
- Azzali S., *Il conto economico*, in Pezzani F. (a cura di), *Il bilancio d'esercizio nell'informativa esterna di impresa*, Giuffrè, Milano, 1993.
- Azzali S., *Il sistema delle determinazioni delle aziende pubbliche locali*, Giappichelli, Torino, 1996.
- Bellesia M., *Manuale di contabilità per gli enti locali*, Cel, Gorle, 1996.
- Boccaletti V., Pecoli R., *Prospettive di evoluzione e miglioramento della nuova contabilità degli enti locali*, "La finanza locale", n. 1, 1999.
- Borghesi M., *Rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione - La rendicontazione*, Maggioli, Rimini, 2000.
- Borghesi A., Bruno F., Ravelli G., Popolo R., *Enti locali - Bilanci e contabilità, Programmazione Gestione Rendicontazione*, Ipsoa, Milano, 1999.
- Borgonovi E., *Il sistema contabile degli istituti pubblici: caratteristiche, valutazioni e prospettive*, in *Studi e ricerche della facoltà di Economia e Commercio di Parma*, 1984.

- Borgonovi E., *La dottrina economico aziendale quale fondamento per proposte di miglioramento della pubblica amministrazione*, in A. A. V. V., *Pubblica Amministrazione. Prospettive aziendali di analisi e di intervento*, 1984.
- Borgonovi E., *Gli strumenti informativo-contabili per le decisioni nella pubblica amministrazione*, in A. A. V. V., *Strumenti informativo-contabili per le decisioni aziendali*, Clueb, Bologna, 1988.
- Borgonovi E., *Introduzione*, in Fiorentini G., *Amministrazione Pubblica e cittadino*, Egea, Milano, 1990.
- Borgonovi E., *Contabilità, legittimazione e consenso*, relazione presentata al 17° Convegno della European Accounting Association, Venezia, 1994.
- Borgonovi E., *Una nuova cultura per gestire utilmente il nuovo ordinamento contabile*, "La finanza locale", n. 6, 1995.
- Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 1996.
- Borgonovi E., *Il nuovo ordinamento contabile degli enti locali tra teoria e pratica*, "Azienda pubblica", n. 2, 1997.
- Brugger G., *L'analisi della dinamica finanziaria d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1980.
- Brunetti G., *Le riclassificazioni delle sintesi di bilancio*, in Brunetti G., Coda V., Favotto F., *Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d'impresa*, Etas, Milano, 1996.
- Brunetti G., *Schemi di analisi della redditività a confronto*, in Brunetti G., Coda V., Favotto F., *Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d'impresa*, Etas, Milano, 1996.
- Brunetti G., *Le determinanti della redditività del capitale investito: problemi applicativi*, in Brunetti G., Coda V., Favotto F., *Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d'impresa*, Etas, Milano, 1996.
- Brunetti G., *Tecnica di costruzione di un rendiconto finanziario*, in Brunetti G., Coda V., Favotto F., *Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d'impresa*, Etas, Milano, 1996.
- Brunetti G., Coda V., Favotto F., *Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d'impresa*, Etas, Milano, 1990.
- Buccellato A., *Un modello di sistema contabile per le aziende pubbliche di erogazione*, in Mele R., Popoli P. (a cura di), *La gestione delle aziende pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1994.
- Buccellato A., *Il sistema informativo delle aziende pubbliche*, Cedam, Padova, 1992.
- Buscema A., Buscema S., *Contabilità degli enti locali*, Giuffrè, Milano, 1998.
- Caperchione E. (a cura di), *Il regolamento di contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996.
- Caperchione E., *La tenuta della contabilità per la costruzione del conto economico*, in Caperchione E. (a cura di), *Il regolamento di contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996.
- Caramiello C., *Indici di bilancio. Strumenti per l'analisi della gestione aziendale*, Giuffrè, Milano, 1993.
- Caramiello C., *Ragioneria generale e applicata*, Mursia, Milano, 1996.
- Cassandro P. E., *Le gestioni erogatrici pubbliche*, Utet, Torino, 1979.
- Cassandro P. E., *Le rilevazioni aziendali*, Cacucci, Bari, 1971.

- Catturi G., *Le analisi di bilancio con particolare riferimento all'aspetto finanziario della gestione*, Pubblicazioni dell'Istituto di Ragioneria dell'Università di Siena, Siena, 1982.
- Catturi G., *Lezioni di economia aziendale*, vol. I: *L'azienda e l'ambiente in cui vive ed opera*, Cedam, Padova, 1987.
- Catturi G., *Teorie contabili e scenari economico-aziendali*, Cedam, Padova, 1989 (II edizione 1997).
- Catturi G., *La teoria dei flussi e degli stocks ed il sistema dei valori d'impresa: conversazioni con gli studenti sulla creazione del valore*, Cedam, Padova, 1994.
- Cesaroni F. M., *Il processo evolutivo degli Enti locali e la trasformazione dei tradizionali sistemi informativi*, in Marchi L. e Paoloni M. (a cura di), *Il processo di trasformazione contabile e finanziaria dei Comuni e delle Province*, Maggioli, Rimini, 1998.
- Chan J. L., Drebin A. R., Ferguson L. C., *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Government Units: a research study*, National Council on Governmental Accounting, Chicago, 1981.
- CNDCeR (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri), *Principi contabili*, documento n. 11 "Bilancio d'esercizio, finalità e postulati", 1994.
- CNDCeR (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri), *Principi contabili*, documento n. 16 "Le immobilizzazioni materiali", 1996.
- CNDCeR (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri), *Principi contabili*, documento n. 19 "Fondi per rischi e oneri, il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato, i debiti", 1996.
- CNDCeR (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri), *Principi contabili*, documento n. 20 "Titoli e partecipazioni", 1996.
- CNDCeR (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri), *Principi contabili*, documento n. 21 "Il metodo del patrimonio netto", 1996.
- Coda V., *La comunicazione economica nella strategia aziendale*, in CESAD - Bocconi, *La comunicazione economica: valore aziendale o sociale*, Egea, Milano, 1989.
- Coda V., *Comunicazione e immagine nella strategia dell'impresa*, Giappichelli, Torino, 1991.
- Coda V., *Il concetto di reddito operativo nella riclassificazione del conto economico*, in Brunetti G., Coda V., Favotto F., *Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d'impresa*, Etas, Milano, 1996.
- Coda V., *I criteri e gli scopi di riclassificazione della situazione patrimoniale*, in Brunetti G., Coda V., Favotto F., *Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d'impresa*, Etas, Milano, 1996.
- Coda V., *Le determinanti della redditività operativa*, in Brunetti G., Coda V., Favotto F., *Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d'impresa*, Etas, Milano, 1996.
- Coda V., *Il rendiconto finanziario*, in Brunetti G., Coda V., Favotto F., *Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d'impresa*, Etas, Milano, 1996.
- Colucci E., Riccomagno F., *Il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato*, Cedam, Padova 1997.
- Coppa R., *I componenti straordinari di reddito nell'economia e nel bilancio delle imprese*, Giappichelli, Torino, 1988.

- Corbella S., *L'attuazione della IV direttiva CEE: tipologia e classificazione dei "fondi" di bilancio nel nuovo schema di stato patrimoniale*, "Rivista dei Dottori Commercialisti", n. 5/92, 1992.
- D'Aristotile E., Rosa F., *La contabilità economica negli enti locali*, Cel, Gorle, 1998.
- Demartini P., *Il nuovo sistema informativo degli Enti locali. Problemi aperti*, in Marchi L. e Paoloni M. (a cura di), *Il processo di trasformazione contabile e finanziaria dei Comuni e delle Province*, Maggioli, Rimini, 1998.
- Devecchi C. (a cura di), *Analisi di bilancio*, Giappichelli, Torino, 1993.
- Di Cagno N., *Il bilancio d'esercizio*, Cacucci, Bari, 1995.
- Elefanti M., *Le rilevazioni patrimoniali e le scritture inventariali nel sistema contabile degli enti locali introdotto dal decreto legislativo 77/95*, in Caperchione E. (a cura di), *Il regolamento di contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996.
- Elefanti M., *Le rilevazioni patrimoniali e gli inventari negli enti locali*, Maggioli, Rimini, 1996.
- Elefanti M., *L'inventario comunale: le sue componenti, le scritture e la modulistica*, in Lombrano A. e Longo F. (a cura di), *La gestione patrimoniale dei Comuni*, Egea, Milano, 2000.
- Farneti G. (a cura di), *Il controllo economico nell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1992.
- Farneti G., *Gestione e contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996.
- Farneti G., *Il Bilancio dell'Ente Locale. Determinazioni Preventive e Consuntive*, Giappichelli, Torino, 1997.
- Farneti G., *Introduzione*, in D'Aristotile E., Rosa F., *La contabilità economica negli enti locali*, Cel, Gorle, 1998.
- Farneti G., *Gestione e contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1999.
- Fava R., Delfino F., *Come introdurre la nuova contabilità negli enti locali*, Cel, Gorle, 1996.
- Ferrarese P., *La struttura del conto economico*, Cedam, Padova, 1994.
- Ferrero G., *La valutazione del patrimonio immobiliare dei Comuni*, in Lombrano A. e Longo F. (a cura di), *La gestione patrimoniale dei Comuni*, Egea, Milano, 2000.
- Ferrero G., Dezzani F., *Manuale delle analisi di bilancio*, Giuffrè, Milano, 1979.
- Ferrero G., Dezzani F., Pisoni P., Puddu L., *Contabilità e bilancio d'esercizio*, Giuffrè, Milano, 1995.
- Fiorentini G., *Amministrazione Pubblica e cittadino*, Egea, Milano, 1990.
- Frattini G., *Contabilità e bilancio*, Egea, Milano, 1992.
- Gabrovec Mei O., *Sistemi contabili e strutture del conto del risultato economico*, Cedam, Padova, 1995.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB), *Objectives of Financial Reporting*, "Concepts Statement", n. 1, 1987.
- Guarini E., *L'informativa esterna sui risultati negli Enti locali: contributi teorici ed evidenze empiriche in alcuni Paesi*, in Caperchione E., Pezzani F., *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 2000.
- Guarini E., Zuffada E., *Lo sfasamento temporale fra competenza economica e competenza giuridico-*

- finanziaria, in Capercione E. (a cura di), *Il regolamento di contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996.
- International Accounting Standard Committee (IASC), *Framework for the preparation and presentation of financial statements*, in *Principi contabili internazionali*, Il Sole 24 ore, Milano, 1995.
- International Federation of Accountants - Public Sector Committee (IFAC - PSC), Study 9, *Definition and recognition of revenues*, 1996.
- International Federation of Accountants - Public Sector Committee (IFAC - PSC), Study 10, *Definition and recognition of expenses/expenditures*, 1996.
- International Federation of Accountants (IFAC), *Lo sviluppo dei criteri per la contabilità pubblica internazionale: quale base di contabilità?*, 1999.
- International Federation of Accountants - Public Sector Committee (IFAC - PSC), Study 11, *Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices*, May 2000.
- Jones R., Pendlebury M., *Public Sector Accounting*, Pitman Publishing, London, 1996.
- Lacchini M., *Modelli teorico contabili e principi di redazione del bilancio*, Giappichelli, Torino, 1994.
- Lombrano A. e Longo F. (a cura di), *La gestione patrimoniale dei Comuni*, Egea, Milano, 2000.
- Malavasi C., *Manuale operativo per le rilevazioni contabili degli enti locali*, Maggioli, Rimini, 1999.
- Malavasi C., *Il prospetto di conciliazione e la nuova contabilità economica per gli enti locali*, Maggioli, Rimini, 2000.
- Marchi L. e Paoloni M. (a cura di), *Il processo di trasformazione contabile e finanziaria dei Comuni e delle Province*, Maggioli, Rimini, 1998.
- Masini C., *Lavoro e risparmio*, Utet, Torino, 1979.
- Mele R., Popoli P. (a cura di), *La gestione delle aziende pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1994.
- Morgese W. (a cura di), *Il controllo di gestione nell'azienda pubblica locale*, Cacucci, Bari, 1994.
- Morgese W., *Contabilità finanziaria e contabilità economica: problemi di integrazione nell'azienda pubblica locale*, in Morgese W. (a cura di), *Il controllo di gestione nell'azienda pubblica locale*, Cacucci, Bari, 1994.
- Morgese W., *L'inventario del patrimonio pubblico locale secondo la logica delle nuove norme*, "Azienda Pubblica", n. 2, 1997.
- Morigi P., *Le determinazioni contabili previste dal D. Lgs. 77/95 e la loro implementazione nella realtà operativa degli enti locali*, "Azienda Pubblica", n. 2, 1997.
- Mulazzani M., *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, Cedam, Padova, 1996.
- Mussari R., *Il valore dei beni demaniali e la sua rappresentazione contabile: prime considerazioni*, in Consiglio Nazionale delle Ricerche - IRAT, *Il nuovo ordinamento contabile e finanziario degli enti locali. Principi e tecniche gestionali*, Roma, 1995.
- Mussari R., *L'azienda del Comune tra autonomia e responsabilità*, Cedam, Padova, 1996.
- Mussari R., *L'ordinamento finanziario e contabile ed il "nuovo" modello di ente locale: le ragioni e le opportunità del cambiamento*, "Azienda Pubblica", n. 2, 1997.
- Mussari R., *Il patrimonio delle aziende degli Enti locali: prime considerazioni*, in Marchi L., Paoloni M. (a cura di), *Il processo di trasformazione contabile e finanziaria dei Comuni e delle Province*, Rimini, Maggioli, 1998.

- Onida P., *Economia d'azienda*, II edizione, Utet, Torino, 1968.
- Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali, *Quaderno n. 1 Potere regolamentare degli enti locali - Programmazione Previsione*, 1999.
- Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali, *Raccomandazioni per la redazione del prospetto di conciliazione nel rendiconto generale degli enti locali*, 2000.
- Paganelli O., *L'analisi di bilancio*, Utet, Torino, 1986.
- Patton J. M., *Accountability and Governmental Financial Reporting*, "Financial Accountability and Management", 8 (3), Autumn: 165-180, 1992.
- Pezzani F., *Il bilancio d'esercizio nell'informativa esterna d'impresa*, Giuffrè, Milano, 1993.
- Pezzani F., *Il nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, le linee di rinnovamento e gli aspetti di criticità innovativa*, "Azienda Pubblica", n. 2, 1997.
- Pica F., D'Alessio L., Giudicepietro N., *L'ordinamento contabile degli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1997.
- Pozza L., *La scomposizione dell'unitaria gestione economica d'impresa nella nuova tavola di sintesi reddituale: alcune riflessioni su finalità implicazioni e significatività*, "Rivista dei dottori commercialisti", n. 6, 1993.
- Ponzanelli G., *Lezioni di ragioneria generale*, Pubblicazioni dell'Istituto di Ragioneria della Facoltà di scienze economiche e bancarie dell'Università di Siena, 1975.
- Provasoli A., *Il bilancio nel processo di comunicazione*, in CESAD - Bocconi, *La comunicazione economica: valore aziendale o sociale*, Egea, Milano, 1989.
- Ranalli F., *Sulla capacità informativa delle strutture di bilancio*, Cedam, Padova, 1984.
- Ravelli G., *La disciplina del procedimento di spesa e l'istituto dell'impegno*, in Caperchione E., *Il regolamento di contabilità nell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996.
- Ravelli G., *La contabilità economica*, in A. A. V. V., *Enti locali - La gestione economico finanziaria*, Ipsoa, Milano, 1998.
- Ravelli G., 1999, *Gestione economica*, in Borghi A., Bruno F., Ravelli G., Popolo R., *Enti locali - Bilanci e contabilità, Programmazione Gestione Rendicontazione*, Ipsoa, Milano, 1999.
- Ricci P., *L'inesigibilità dei crediti e il vincolo di destinazione del fondo svalutazione crediti negli enti locali*, "La Finanza Locale", n. 2, 2000.
- Rubin I., *Budgeting for Accountability: Municipal Budgeting for the 1990s*, "Public Budgeting and Finance", Summer, 1996.
- Santesso E., Sostero U., *I principi contabili per il bilancio d'esercizio*, Il Sole 24 ore, Milano, 1997.
- Staats E. B., *Government Accounting: Promise and Performance*, in Premchand A. (edited by), *Government Financial Management. Issues and Country Studies*, International Monetary Fund, Washington, 1990.
- Standard & Poor's, *Local and regional governments*, 2000.
- Teodori C., *La costruzione e l'analisi dei flussi finanziari e monetari. Il rendiconto finanziario*, Giappichelli, Torino, 1994.
- Valotti G., *La riforma delle autonomie locali: dal sistema all'azienda*, Egea, Milano, 2000.
- Vivarelli A., *Strutture e forme del conto economico delle imprese*, Cedam, Padova, 1983.
- Zangrandi, A., *Autonomia ed economicità nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano, 1994.

Zuccardi Merli M., *Il sistema informativo contabile per l'azienda Comune: dalla contabilità finanziaria all'introduzione della contabilità economica*, in Anselmi L. (a cura di), *L'azienda "Comune"*, Maggioli, Rimini, 1995 (III edizione 2001).

Zuffada E., Guarini E., *Lo sfasamento temporale fra competenza economica e competenza giuridico-finanziaria*, in Caperchione E. (a cura di), *Il regolamento di contabilità dell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996.

1. Per una trattazione più dettagliata, si veda il paragrafo 5.2.5. Si confronti, inoltre, G. Catturi, *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova, 2000, pag. 480 e segg.

5.1 Lineamenti teorici e riferimenti normativi

La *Contabilità analitica*, (d'ora in poi, per brevità CoA) consente, fra l'altro, di rispondere ad un quesito sempre più pressante per tutte le amministrazioni pubbliche e, 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 diversi possibili **oggetti di costo**, cioè unità economiche di riferimento, i costi delle quali costituiscono informazioni utili al *management* pubblico per assumere decisioni coerenti e “razionali”, nonché per valutare comportamenti ed effetti delle decisioni già assunte. Il calcolo dei costi, pertanto, richiede di riferire tali determinazioni a periodi di tempo definiti e, normalmente, infrannuali (mese, trimestre, semestre e, al limite, l'anno medesimo).

I potenziali oggetti di costo sono numerosi. Fra questi, ricordiamo: il *prodotto finito* (bene o servizio); la *sub-unità organizzativa* (ufficio, funzione, etc.); *commesse, progetti, programmi*¹. Ad esempio, in un ente locale, mediante l'impiego della CoA, si potrebbe apprendere che l'*Ufficio cultura*, nell'esercizio X, ha sopportato costi per € 20.000 (ovvero, ha consumato nell'esercizio X fattori produttivi per un valore di pari a € 20.000). Sempre mediante l'impiego di tale strumento del controllo di gestione (d'ora in poi, per brevità, CdG) potrebbe rilevarsi che nell'esercizio X l'*Ufficio cultura* ha sostenuto costi per € 7.000 per organizzare il *Festival della canzone popolare*, che costituisce uno dei suoi “prodotti”.

La sub-unità organizzativa ed il prodotto finale rappresentano senza dubbio i principali oggetti di costo ai quali può essere riferito il valore dei fattori produttivi consumati da un'amministrazione. Come si accennava sopra, tuttavia, è possibile determinare il costo anche di altre “unità economiche di riferimento”, come, ad esempio, di un aggregato di sub-unità organizzative o, ancora, di un particolare progetto. Infatti, potrebbe essere utile elaborare il costo sostenuto nell'esercizio X da tutti gli uffici amministrativi di un certo ente, oppure potrebbe essere importante determinare il costo della realizzazione di una certa opera pubblica.

Tornando ai principali oggetti di costo della CoA, occorre soffermarsi sul perché sia utile determinare il costo di una sub-unità organizzativa o di un prodotto. Nel primo caso, le rilevazioni possono consentire di esprimere valutazioni sulla convenienza economica a mantenere all'in-

terno dell'amministrazione o, al contrario, esternalizzare alcune "funzioni", ovvero, consentono di comparare il grado di **efficienza** delle sub-unità organizzative che svolgono la stessa attività (per esempio due asili). Inoltre, determinare il costo di una sub-unità organizzativa può servire a valutare il suo responsabile rispetto al grado di efficienza nell'utilizzo delle risorse. In relazione a quest'ultimo fine, risulta indispensabile possedere un elemento di raffronto dell'ammontare dei costi riferibili, in un certo arco di tempo, alla sub-unità gestita dal dirigente. Tale elemento di raffronto è da individuarsi nell'obiettivo di costo che, preventivamente, era stato assegnato a quel dirigente per lo stesso periodo di tempo.

Quanto appena affermato consente di sostenere che deve esistere corrispondenza fra gli intervalli di tempo ai quali sono calcolati ed imputati i costi e gli intervalli ai quali gli obiettivi di costo sono riferiti. Disporre, ad esempio, dei costi consuntivi semestrali di una unità o sub-unità organizzativa è poco utile, se gli obiettivi sono fissati su base quadrimestrale.

Così, se al responsabile dell'*Ufficio verde pubblico*, per l'esercizio X, fosse stato assegnato l'obiettivo di curare i venti ettari di parco cittadino con un costo obiettivo di € 14.000, la quantificazione a consuntivo dei costi del centro permetterebbe di verificare se tale obiettivo economico è stato o meno raggiunto.

Determinare il costo di un prodotto, invece, può essere utile al fine di fissare "prezzi di vendita" o tariffe che consentano di reintegrare il valore di tutti i fattori produttivi consumati o, qualora ciò non fosse possibile o compatibile con le politiche dell'ente, può quanto meno servire a conoscere il grado di copertura dei costi di produzione. Così, se l'erogazione di un metro cubo d'acqua costasse € 0,5 ed il prezzo fatto pagare agli utenti fosse di € 0,3 al metro cubo, si saprebbe che per evitare di gestire in perdita il servizio idrico sarebbe necessario rivisitarne i prezzi di cessione (o contenere i costi, aumentando il grado di efficienza).

Negli esempi appena proposti emergono le due fondamentali attribuzioni della CoA, condivise anche da altri strumenti del CdG: orientare le decisioni aziendali secondo criteri di convenienza economica; guidare i comportamenti dei responsabili di centro mediante il confronto tra costi obiettivo e costi consuntivi.

Va evidenziato a questo punto che la normativa non ha introdotto per gli enti locali uno specifico "modello" di contabilità dei costi. La previsione di cui all'art. 10, comma 1, del D.Lgs. 279/97² ha infatti avuto per le Amministrazioni Centrali dello Stato il suo "coronamento" nella esplicita specificazione di un "piano dei conti" di CoA e di una specifica, per quanto ancora embrionale e dichiaratamente provvisoria, metodologia di rilevazione³. Le modalità di tenuta (eventuale) della

2. Se ne riporta il testo: «Titolo III – Contabilità analitica per centri di costo – Art. 10 (Sistema di contabilità economica delle pubbliche amministrazioni) 1. Al fine di consentire la valutazione economica dei servizi e delle attività prodotti, le pubbliche amministrazioni adottano, anche in applicazione dell'art. 64 del D.Lgs. 29/93, e successive modifiche e integrazioni, e dell'art. 25 L.468/78, e successive modifiche e integrazioni, un sistema di contabilità economica fondato su rilevazioni analitiche per centri di costo. Esso collega le risorse umane, finanziarie e strumentali impiegate con i risultati conseguiti e le connesse responsabilità

dirigenziali, allo scopo di realizzare il monitoraggio dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'azione svolte dalle singole amministrazioni. Queste ultime prevedono alle rilevazioni analitiche riguardanti le attività di propria competenza secondo i criteri e le metodologie unitari previsti dal sistema predetto, al quale adeguano anche le rilevazioni di supporto al controllo interno, assicurando l'integrazione dei sistemi informativi e il costante aggiornamento dei dati».

3. In particolare, con la Circolare n. 32 del 26 maggio 1999 del Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica.

contabilità generale (d'ora in poi, per brevità, CoGe) e della CoA sono state invece lasciate dal legislatore del TUEL alla autonoma determinazione degli enti locali⁴.

Ciò non vuol certo dire che manchino esplicite previsioni della contabilità dei costi, a meno di interpretazioni artificiosamente riduttive, di sicura applicabilità agli enti locali. Per limitare le citazioni al TUEL, basterà ricordare l'art. 196 (comma 2: «...comparazione tra i costi e la quantità e qualità dei servizi offerti...»); l'art. 197 (comma 2 lett.b): «rilevazione dei dati relativi ai costi ed ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti»; comma 3: «Il controllo di gestione è svolto in riferimento ai singoli servizi e centri di costo, ove previsti, verificando in maniera complessiva e per ciascun servizio i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei singoli fattori produttivi, i risultati qualitativi e quantitativi ottenuti e, per i servizi a carattere produttivo, i ricavi».

4. L'art. 232 TUEL recita: «Gli enti locali, ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione, adottano il sistema di contabilità che più ritengono idoneo per le proprie esigenze»; è invece specificato il modello di redazione del prospetto di conciliazione, ai sensi dell'art. 229, commi 9 e 10, del D.Lgs. citato.

5. Si confronti il paragrafo 5.2.2.

L'unico strumento capace di fornire tutte le informazioni appena richiamate è la CoA, quale che sia la configurazione che per essa si voglia adottare, e tenendo presente che l'elaborazione informatica dei dati quantitativi ha reso in un certo qual modo superata la distinzione tra elaborazioni "contabili" ed "extra-contabili"⁵. La mancata imposizione di un "modello" obbligatorio non va quindi considerata come un'inadempienza o carenza legislativa, ma come l'opportunità per ciascun ente di sviluppare la configurazione di CoA più coerente con il proprio fabbisogno informativo.

5.2 Percorsi operativi per l'avvio della contabilità analitica

L'introduzione della CoA in un'amministrazione pubblica implica che vengano affrontate tre principali questioni propedeutiche. In particolare, occorre definire:

- la modalità mediante cui saranno "generati" i dati contabili che alimenteranno la contabilità dei costi;
- la periodicità delle rilevazioni di costo;
- gli elementi del sistema di CoA:
 - il piano dei conti;
 - il piano dei centri di costo;
 - l'elenco dei prodotti finali dei quali occorre conoscere il costo.

La prima scelta da effettuare per introdurre la contabilità dei costi è l'individuazione del modo in cui saranno generati i dati contabili elementari che alimentano dalla CoA. Si pongono in proposito due questioni preliminari da sciogliere: a) la relazione intercorrente fra contabilità finanziaria e contabilità dei costi, b) la definizione della struttura organizzativa (o delle strutture organizzative) che dovrà (dovranno) occuparsi delle rilevazioni della contabilità dei costi.

5.2.1 Contabilità finanziaria e contabilità analitica in presenza di contabilità generale

Negli enti locali che utilizzano la CoGe non è necessario alcun collegamento fra contabilità finanziaria e contabilità dei costi. In tali realtà,

infatti, sarà la CoGe a fornire i dati di partenza per le rilevazioni analitiche di costo.

A questo proposito può essere significativo esaminare le esperienze maturate dall'amministrazione comunale di Carrara e da quella di Tortona.



Esperienza 1

Il sistema di contabilità analitica del Comune di Carrara

Il sistema di CoA è *integrato* a quello della contabilità finanziaria e a quello della CoGe. Il *momento di collegamento* - impegno, fatturazione, ordinazione - tra i sistemi è stato scelto in relazione alla tipologia dei costi rilevati e l'indicazione del centro cui il costo si riferisce è indicato direttamente dal responsabile del servizio, garantendo, in questo modo, un'imputazione quanto più precisa possibile.



Esperienza 2

Il sistema di contabilità analitica del Comune di Tortona

Il Comune di Tortona dispone di un *sistema di contabilità integrato* per la gestione della *contabilità finanziaria, analitica e generale*.

In fase di progettazione del sistema, per una corretta implementazione del software, si è resa necessaria una stretta collaborazione tra l'ufficio CdG ed il Servizio Finanziario, in modo da individuare gli opportuni collegamenti tra capitoli e, rispettivamente, conti di CoA e voci del bilancio finanziario redatto secondo la struttura obbligatoria ex DPR 194/96.

Grazie all'integrazione tra i software, la rilevazione in contabilità finanziaria dei fatti di gestione, effettuata dal Servizio Finanziario, unitamente ad informazioni aggiuntive inerenti al periodo di competenza ed il codice del Centro di Costo, genera la scrittura anche in CoA. Il lavoro di registrazione è stato ampiamente semplificato perché l'ufficio Acquisti provvede ad indicare, già nel buono d'ordine, i codici dei Centri di Costo cui gli acquisti si riferiscono e richiedere ai fornitori le fatture con gli importi suddivisi per Centri di Costo.

L'ufficio CdG provvede, periodicamente, ad effettuare controlli a campione volti ad individuare eventuali imprecisioni ed errori, in particolare quelli connessi con la determinazione delle competenze economiche.

La CoGe rileva i costi aziendali classificandoli *per natura*, ovvero, in base alla tipologia del fattore produttivo che ha originato il costo. Nel Conto Economico, fra i costi d'esercizio, è possibile rintracciare, ad esempio, il costo del personale (cioè il valore dei servizi ceduti dal personale nell'anno preso in esame), gli ammortamenti (ovvero il valore delle utilità cedute dai *beni a fecondità ripetuta* nell'esercizio considerato) ed il costo dei materiali di consumo (ovvero il valore dei *beni a fecondità semplice* utilizzati nell'anno considerato). Tale distinzione dei costi costituisce il punto di partenza della CoA che procede alle rielaborazioni 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 sub unità organizzative nelle quali sono state consumate le risorse, sia i prodotti per la realizzazione dei quali sono stati impiegati determinati fattori produttivi. L'evidenziazione di tali collegamenti consente, ovviamente, di calcolare, da un lato, il costo dei centri, dall'altro, il costo dei prodotti.

Le due figure seguenti mostrano come la CoA consenta di rielaborare i dati di costo in base al criterio della destinazione. Il procedimento

consiste nel destinare il costo delle risorse consumate prima alle sub unità organizzative (figura 1) e poi ai prodotti considerati (figura 2).

Figura 1 - Destinazione dei costi aziendali alle sub unità organizzative

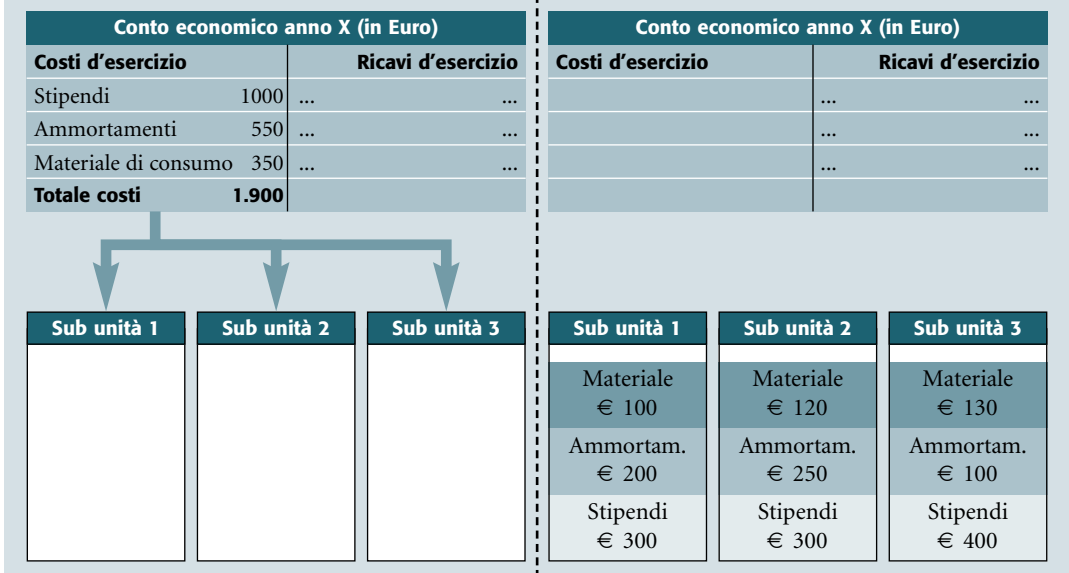
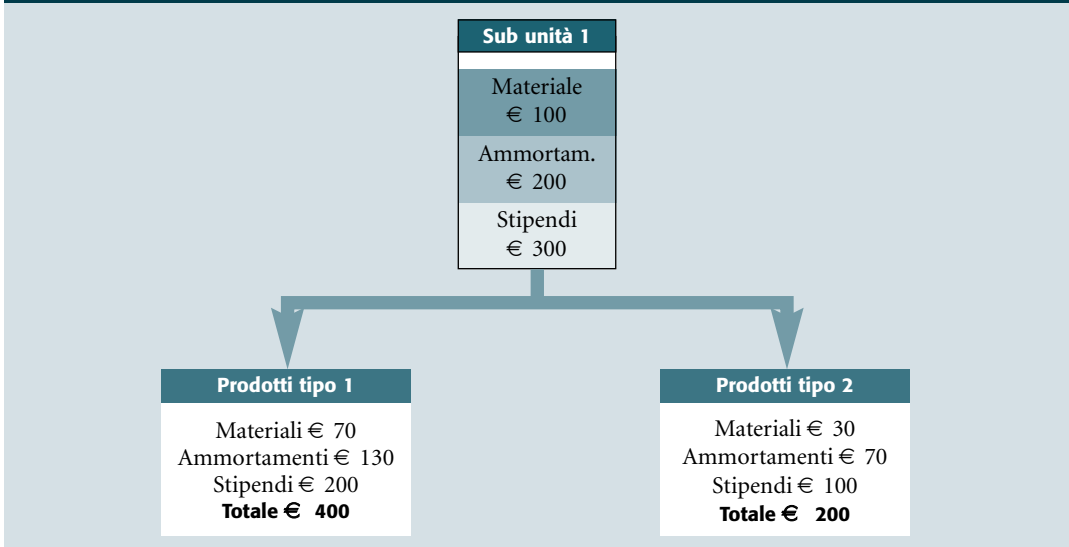


Figura 2 - Destinazione dei costi della sub unità 1 ai prodotti da questa realizzati



Finora abbiamo fatto riferimento alla CoA come al sistema di rilevazione che, una volta individuato il periodo di tempo di riferimento dell'analisi, attribuisce agli oggetti di costo considerati il valore delle risorse consumate. Tuttavia, nell'ambito del sistema del CdG è possibile effettuare determinazioni analitiche anche dei ricavi/proventi conseguiti. Qualora tali valori non siano generati da operazioni di scambio di mercato (è il caso di tributi, trasferimenti, ecc.), la denominazione più

opportuna è quella di *proventi*. Per ragioni di semplicità e per non appesantire troppo l'esposizione, nel prosieguo sarà usata la dizione "ricavi" ad intendere qualsiasi componente economico di segno positivo.

Ad esempio, laddove si volesse conoscere il contributo fornito, in un dato periodo amministrativo, da una certa sub unità organizzativa o da un determinato prodotto al raggiungimento dell'equilibrio economico aziendale, sarebbe necessario classificare, secondo il principio della destinazione anche i ricavi d'esercizio. La rielaborazione dei ricavi conseguiti da un'amministrazione secondo il principio della destinazione consente di evidenziare sia quali sub unità organizzative hanno conseguito ricavi, sia quali prodotti/servizi li hanno generati, determinandone, in entrambi i casi, i relativi importi. Le figure seguenti mostrano il processo di destinazione sia dei costi che di alcuni ricavi d'esercizio prima ai centri che ne hanno la responsabilità (figura 3) e successivamente ai prodotti realizzati da uno dei centri preso in considerazione (figura 4).

Nel processo di destinazione dei ricavi ai centri si è scelto di non riferire *tutti* i componenti economici positivi alle sub unità organizzative. L'ipotesi che sta a monte di tale decisione è che risulta realistico

6. Le difficoltà di attribuire a determinate "unità economiche di riferimento" le componenti del risultato economico dell'esercizio valgono anche per alcuni costi. Tale aspetto verrà trattato nel prosieguo quando si tratterà di centri di costo fittizi (par. 5.2.5)

Figura 3 - Destinazione dei costi e di alcuni ricavi alle sub unità organizzative

Conto economico al 31/12/X (in Euro)		Conto economico al 31/12/X (in Euro)	
Costi d'esercizio	Ricavi d'esercizio	Costi d'esercizio	Ricavi d'esercizio
Stipendi 1.000	Proventi tributari 300		
Ammortamenti 550	Proventi da trasferimenti 1.200		Proventi da trasferimenti 1.200
Materiale di consumo 350	Proventi da servizi pubbl. 400		
	Interessi attivi 50		Interessi attivi 50
Totale costi 1.900	Totale ricavi 1950		
Utile 50			

Sub unità 1	Sub unità 2	Sub unità 3
Materiale € 100	Materiale € 120	Materiale € 130
Ammortam. € 200	Ammortam. € 250	Ammortam. € 100
Stipendi € 300	Stipendi € 300	Stipendi € 400
Costi € 600	Costi € 670	Costi € 630
Prov. da servizi € 300	Prov. da servizi € 100	Prov. tributari € 100
Risultato economico (300-600) = -€ 300	Risultato econ. (300-670) = -€ 370	Risultato economico (100-630) = -€ 530

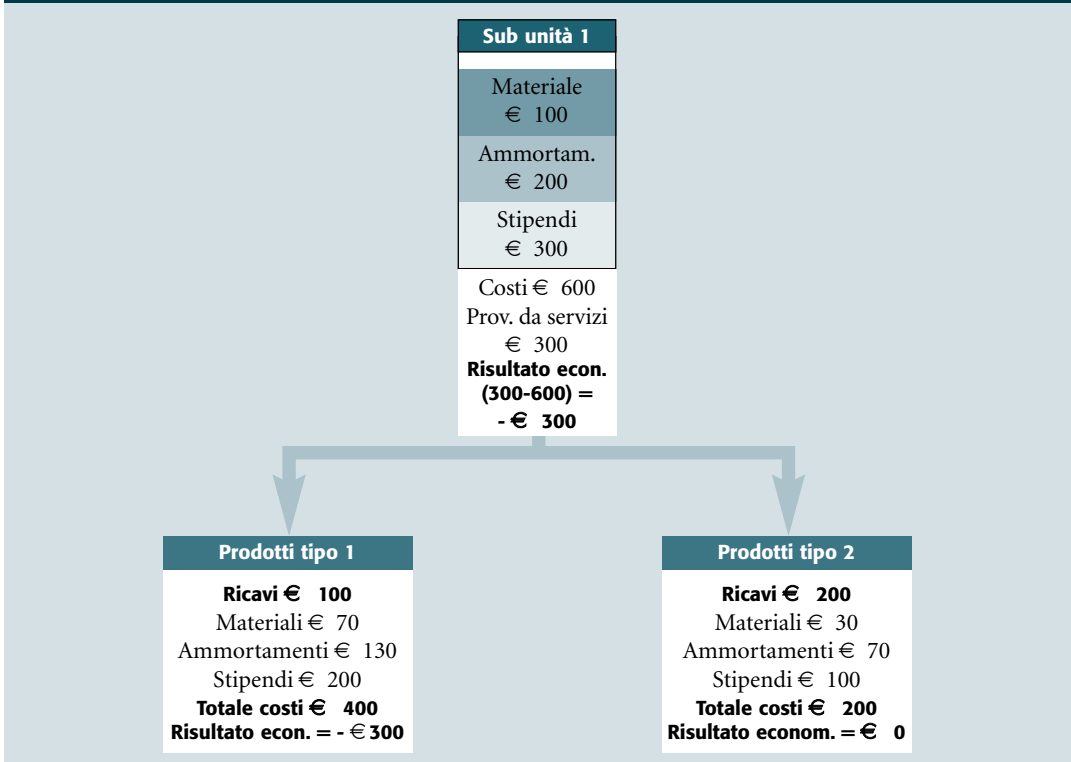
ipotizzare che alcuni ricavi dell'ente non siano riconducibili ad alcuna struttura (e tanto meno ad alcun prodotto) in quanto la stessa non può influenzarne l'ammontare. Pertanto, la quota di ricavi in discorso sarà riferibile esclusivamente all'amministrazione nella sua globalità⁶.

L'impossibilità, o comunque la difficoltà, di riferire alcuni ricavi alle sub unità organizzative può avere diverse ragioni; in generale, tale circostanza è tanto più frequente quanto più ingenti risultano le risorse trasferite all'ente, rispetto a quelle autonomamente reperite.

Nonostante ciò, anche in quei casi in cui non fosse possibile riferire ai centri tutti i ricavi, ma solo una parte di essi, tale determinazione consentirebbe di esprimere dei giudizi sul grado di copertura dei costi dei centri per mezzo delle risorse "autonomamente ottenute" onde la responsabilizzazione manageriale potrebbe anche fondarsi sul "margine" atteso fra ricavi e costi. Nell'esempio della figura 3, la sub unità 1 copre con i "propri" ricavi il 50% dei costi che ha sostenuto, la sub unità 2 recupera il 45% del valore delle risorse consumate ed, infine, la sub unità 3 reintegra con i ricavi conseguiti il 16% dei costi sostenuti.

La figura che segue mostra la destinazione dei costi e dei ricavi della sub unità 1 ai prodotti da questa realizzati.

Figura 4 - Destinazione di costi e ricavi della sub unità 1 ai prodotti da questa realizzati



L'esempio proposto evidenzia l'importanza dell'attribuzione analitica di costi e ricavi, sia alle *sub unità organizzative* che ai *prodotti*. Infatti, dai calcoli si desume che mentre il prodotto di tipo 2 è realizzato in condizioni di equilibrio economico, il prodotto di tipo 1 con-

sente di recuperare solo il 25% (100 / 400) del costo dei fattori produttivi ad esso riferibili. Tali informazioni permettono valutazioni di tipo economico che contribuiscono ad orientare in maniera più efficace le decisioni manageriali.

La presente sezione è prevalentemente dedicata alla rilevazione analitica dei *costi*, ovvero il focus viene posto sull'efficienza nell'utilizzo delle risorse. Ciò non implica che la responsabilizzazione sul conseguimento dei ricavi sia una questione meno importante; al contrario, in prospettiva, tali forme di responsabilizzazione acquisiranno sempre più significatività a fronte della progressiva crescita dell'autonomia finanziaria dell'azienda pubblica territoriale locale (d'ora in poi, per brevità, APTL).

Per un'analisi delle possibili modalità di tenuta della CoA si rimanda ai riferimenti bibliografici riportati di seguito.



Approfondimenti

I modelli contabili di funzionamento della CoA ed il suo collegamento con la CoGe sono stati argomento di varie pubblicazioni fra le quali citiamo:

L. Brusa, *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, 1995, pag. 175 e segg.

L. Brusa, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000, pag. 58 e segg.

G. Catturi, *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova, 2000, pag. 480 e segg.

G. Paolone, L. D'Amico, R. Palumbo, *Le rilevazioni di contabilità industriale*, Cacucci, Bari, 1998, pag. 22 e segg.

L. Selleri, *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etas, Milano, 1990, pag. 180 e segg.

Sul grado di diffusione della CoA nelle APTL:

A. Barretta, *Grado di diffusione della contabilità dei costi. I risultati di un'indagine empirica*, "Azienditalia", n. 7, 2001.

5.2.2 Contabilità finanziaria e contabilità analitica in assenza di contabilità generale

Qualora l'amministrazione non abbia attivato un sistema di rilevazioni di CoGe, si ripropone la questione della relazione esistente e della definizione dell'eventuale collegamento formalizzato fra contabilità dei costi e contabilità finanziaria. Nel rimandare alla trattazione svolta nella parte del Manuale dedicata alla CoGe (paragrafo 4.2), oltre che, per confronto, con quanto esposto nel paragrafo precedente, ci si limita in questa sede ad alcune considerazioni generali. La scelta di non attivare la CoGe in genere è dovuta alla necessità di contenere i costi e la complessità del sistema informativo. Conseguentemente, la gran parte dei dati contabili che occorrono alla contabilità dei costi saranno "derivati" dalla contabilità finanziaria. Si ripropongono, perciò, tutte le problematiche in merito alle integrazioni, rettifiche e ulteriori rilevazioni "extra-contabili" necessarie per poter disporre di "costi di competenza", con l'ulteriore aggravio della maggiore analiticità dei dati propria della contabilità dei costi. Non sembra che "il risparmio" ottenuto dalla rinuncia alla CoGe possa essere salvaguardato, a meno di voler osservare, rilevare e controllare attraverso

la CoA solo una parte dei costi o delle coordinazioni produttive dell'ente (ad esempio: rilevare solo i costi "diretti", con l'obiettivo di monitorare l'efficienza nell'impiego dei fattori variabili o parametrici; rilevare solo i costi dei prodotti o servizi ceduti dietro corrispettivi, etc.). Si osserva innanzitutto che frantumare l'unità della gestione può condurre ad una visione distorta dell'andamento dei costi relativi agli oggetti osservati (per le implicite omissioni o "caricamenti" eccessivi, non essendo evidenziate tutte le relazioni causali tra consumo di risorse e produzione). Questa scelta, inoltre, influisce negativamente sull'attributo della *precisione* del sistema di rilevazioni analitiche. Probabilmente, in assenza di CoGe, converrebbe rilevare direttamente in maniera extra-contabile le informazioni analitiche di interesse, ricavandole da altri sub-sistemi informativi (contabilità del personale, di magazzino, ecc.).

Si tratta di un'analisi costi-benefici che non solo può condurre a valutazioni e scelte diverse per differenti APTL, ma che deve riproporsi in ciascuna delle fasi di implementazione dello strumento gestionale in discorso. Un'impostazione semplificata avrà maggiore ragion d'essere, ad esempio, nella fase di introduzione e sperimentazione della CoA. In ogni caso alcune amministrazioni, sia piccole - come il Comune di Mirandola - che di medio-grandi dimensioni - come il Comune di Ravenna - hanno sperimentato dei sistemi di CoA in assenza di CoGe, ottenendo significativi risultati in termini di accuratezza e precisione dei dati rilevati.



Esperienza 3

Il sistema di contabilità analitica del Comune di Mirandola

La base su cui poggia l'intero sistema di rilevazione dei costi è la contabilità finanziaria: il *momento di collegamento*, quello cioè prescelto per imputare i valori in CoA, è la *liquidazione della fattura* o, in mancanza di questa (come nel caso di assicurazioni, contributi ecc.), la *registrazione del mandato* (su cui devono essere specificati il CdC e la voce di costo/ricavo). Per i ricavi è stato scelto il momento dell'*accertamento*.

L'imputazione segue una procedura molto precisa: ogni capitolo del bilancio è associato ai codici relativi alla voce di CoA ed al CdC di riferimento. Ciascun dirigente deve individuare, oltre al capitolo, la voce di costo/ricavo ed il CdC cui riferire la spesa. Se la spesa riguarda l'acquisizione di risorse utilizzate direttamente dal CdC e la cui voce di costo è già preimpostata nel sistema di rilevazione, il dirigente dovrà semplicemente riportare nella determinazione il CdC e la voce di CoA associati al capitolo, che il sistema "suggerisce" in automatico. Qualora la spesa sia da riferirsi ad un CdC o ad una voce differenti, il dirigente può inserire ugualmente questi dati, indicando un CdC o una voce di costo diversi da quelli associati "in automatico" al capitolo. Il dirigente, infine, ricorrendo ad appositi codici "fittizi", può omettere l'indicazione del CdC e della voce di costo nella sua determinazione, rimandando l'individuazione di tali elementi all'atto di liquidazione della fattura.

Il software, inoltre, permette di prendere visione di tutte le fatture ancora da liquidare e di verificare che ognuna di esse sia associata ad un impegno. Se così non fosse, tale associazione deve essere fatta prima di procedere ad imputare i dati in CoA. Il software è in grado di evidenziare il CdC e la voce di costo collegati alla fattura oggetto di liquidazione, indicati nella determinazione dirigenziale. Prima della liquidazione, è possibile inoltre correggere gli importi e modificare l'indicazione dei CdC e delle voci di costo. A questo punto tutti i dati, corretti e validati, confluiscono in CoA, che quindi è alimentata non dai valori degli impegni, ma dagli importi delle fatture liquidate. È evidente che un sistema così concepito richiede il coinvolgimento di tutti i servizi/uffici in quanto è a *livello decentrato* che avviene l'individuazione dei CdC e delle voci di costo/ricavo cui imputare gli importi delle fatture (o dei mandati, in mancanza delle fatture).

Un trattamento diverso è stato riservato agli ammortamenti e al costo del personale:

- gli ammortamenti non sono rilevati automaticamente ma in base ai valori forniti dalle unità organizzative "patrimonio" e "inventario beni mobili";
- i costi relativi al personale sono tratti direttamente dalle buste paga: i dati da esse desunti, opportunamente codificati, permettono di caricare i relativi costi direttamente sui CdC in cui le singole persone prestano la propria attività lavorativa. Ciò è reso possibile da una preventiva opera di allocazione di tutti i dipendenti comunali, ognuno dei quali è stato assegnato, ad inizio anno, ad un determinato CdC. L'affidabilità dei dati relativi al costo del personale dipende ovviamente dal tempestivo aggiornamento della effettiva allocazione del personale nei vari CdC.



Esperienza 4

Il sistema di contabilità analitica del Comune di Ravenna

Per garantire l'imputazione ai centri di tutte le risorse acquisite e consumate, il sistema di contabilità finanziaria, integrato con quello di CoA, fa perno sugli atti di liquidazione e sulle reversali di incasso, agganciando in tal modo le registrazioni in CoA a quelle in contabilità finanziaria. Più in dettaglio, sono oggetto di rilevazione i documenti registrati in "prima nota" e liquidati, se esistenti. In caso contrario, si fa ricorso ai mandati di pagamento.

Il sistema è stato progettato in modo tale che dalle registrazioni in contabilità finanziaria si generino in automatico il maggior numero possibile di "movimenti" in CoA, così da evitare duplicazioni di registrazioni.

I ricavi, invece, sono imputati manualmente subito dopo l'emissione delle reversali, perché solo in questa fase è possibile conoscere con certezza la voce di ricavo/provento e la sub unità organizzativa interessati dall'operazione rilevata, secondo una logica di destinazione.

5.2.3 Definizione della struttura organizzativa responsabile delle rilevazioni analitiche

La tenuta della CoA implica che si individui la struttura organizzativa che se ne faccia carico. Le soluzioni possibili, adottate nella migliore prassi, sono due:

- a) esiste una sola unità organizzativa che tiene la contabilità dei costi;
- b) la contabilità dei costi è tenuta grazie al concorso di varie strutture organizzative.

Possiamo, per comodità espositiva, definire la prima opzione come "soluzione accentrata" e la seconda come "soluzione decentrata"⁷.

Ci preme precisare che anche quando la contabilità dei costi risulta gestita da un solo ufficio, ciò non significa che questo possa fare a meno della collaborazione di altre strutture e delle informazioni (contabili ed extra-contabili) da queste possedute. Si vuole semplicemente descrivere la situazione in cui la determinazione ed il caricamento dei dati (o la tenuta delle registrazioni, qualora si impieghi un sistema di scritture contabili) è compito di una sola unità organizzativa (o al massimo è ripartita tra gli uffici "amministrativi": Ragioneria, Economato, Patrimonio).

D'altronde, con "soluzione decentrata" non intendiamo rifarci ad una situazione in cui manca un momento di raccordo o di coordinamento di tutte le attività che la contabilità dei costi richiede, bensì ci riferiamo a quei casi in cui la determinazione ed il caricamento dei dati (o la registrazione in contabilità) risulta di competenza delle sin-

7. Al riguardo, si rinvia al Capitolo 2.

gole unità operative che effettuano le operazioni di gestione.

È opportuno precisare fin d'ora che non è possibile considerare l'una o l'altra opzione come preferibile in assoluto. Al contrario, entrambe le soluzioni possono validamente essere applicate, anche se ognuna di esse può essere più o meno adatta in relazione alle specificità ed alle necessità della singola amministrazione considerata.

Di seguito, vengono presentati esempi di motivazioni che hanno guidato le scelte di alcune amministrazioni, rendendo preferibile in certi casi la soluzione accentrata ed in altri quella decentrata.

Tabella 1
I vantaggi della soluzione accentrata e di quella decentrata

Soluzione accentrata	Soluzione decentrata
Rende più semplice garantire l'omogeneità del processo di determinazione dei costi, essendo tutti i fatti di gestione rilevati da uno stesso ufficio (o dagli uffici amministrativi).	Affidare la determinazione ed il caricamento dei dati di costo alle singole sub unità organizzative che utilizzano le risorse rende il processo di rilevazione analitica più vicino al reale svolgimento dei "processi produttivi".
Evita che le unità operative vengano incaricate di ulteriori adempimenti di tipo amministrativo-contabile, che potrebbero essere mal sopportati.	La partecipazione alla determinazione dei dati di costo facilita la comprensione e la condivisione delle finalità del sistema di rilevazione analitica. Conseguentemente può agevolare lo sviluppo della cultura del controllo dei costi.
Il numero di persone da formare sulla contabilità dei costi è circoscritto all'organico di un solo ufficio (o degli uffici amministrativi).	Nel caso in cui le sub unità organizzative che utilizzano le risorse disponessero già di personale amministrativo, la contabilità dei costi potrebbe essere tenuta destinando un numero contenuto di persone ad un ufficio amministrativo di raccordo.
I rischi di "manipolazione" del dato contabile dovrebbero essere più contenuti. Rispetto alla soluzione decentrata sono necessari meno controlli ed eventuali successive correzioni dei dati contabili determinati e caricati.	Consente una maggiore celerità delle rilevazioni di costo, rispetto alla situazione in cui le strutture organizzative che utilizzano le risorse inviano le informazioni ad un ufficio amministrativo incaricato della contabilità dei costi.

Nel confronto fra le due modalità di tenuta della contabilità dei costi un'ulteriore riflessione può riguardare la possibile relazione fra presenza/assenza della CoGe ed adozione della soluzione accentrata/decentrata. In proposito, l'analisi di alcune esperienze ha evidenziato che la soluzione decentrata è preferita dalle amministrazioni che non possiedono la CoGe.



Esperienza 5
Il sistema di contabilità analitica in assenza di contabilità generale

Il Comune di Arezzo, così come il Comune di Ravenna ed il Comune di Mirandola, hanno introdotto la contabilità dei costi pur non disponendo di un sistema di CoGe. L'assenza di quest'ultima è stata, in tutti i casi citati, una delle motivazioni che ha spinto le amministrazioni ad optare per la cosiddetta soluzione decentrata, sebbene tale scelta comporti uno sforzo di collaborazione da parte di tutte le sub unità organizzative ed un alto senso di "condivisione" del sistema.

Ciò risulta comprensibile se si presta attenzione alla procedura di rilevazione analitica dei dati economici, nel caso di adozione della CoGe (si vedano figure 1, 2, 3 e 4). Infatti, quando sono disponibili i dati di costo (e di ricavo), la destinazione di questi sulle “unità economiche di riferimento” prescelte può essere realizzata da un ufficio amministrativo “centralizzato”, una volta acquisite le informazioni di natura extra-contabile dalla “periferia” dell’amministrazione, come avviene presso l’amministrazione comunale di Tortona.



Esperienza 6 Il report economico nel Comune di Tortona

Il sistema di CoA in uso presso l’amministrazione comunale di Tortona permette di redigere report a contenuto economico, con cadenza periodica variabile, che comprendono:

1. il prospetto dei proventi e costi complessivi dell’ente;
2. i proventi ed i costi di ciascun Centro di Responsabilità;
3. i proventi ed i costi di ciascun Centro di Costo.



Documentazione operativa Conto economico di un CdR e conto economico di un CdC - Comune di Tortona

Centro di Responsabilità: Polizia Municipale - Conto economico anno 2000

Proventi	
Contributi e trasferimenti	13.700.000
Proventi diversi	1.096.987.894
Totale proventi	1.110.687.894
Costi	
Personale	1.737.993.908
Beni di consumo	157.185.330
Prestazioni di servizi	289.773.225
Imposte e tasse	117.826.200
Totale costi	2.302.778.663
Totale complessivo	1.192.090.769

Centro di Costo: Polizia Municipale - Conto economico anno 2000

Proventi	
Contributi e trasferimenti (contributo regionale per corso di aggiornamento)	13.700.000
Proventi diversi (violazioni a Regolamenti e al Codice della Strada)	1.095.295.294
Totale proventi	1.108.995.294
Costi	
Personale	1.625.292.230
Beni di consumo	142.070.543
Prestazioni di servizi	142.200.112
Imposte e tasse	110.166.929
Totale costi	2.019.729.814
Totale complessivo	910.734.520
Numero abitanti	26.660
Costo per abitante	75.759
Ricavo per abitante	41.598
Costo effettivo per abitante al netto dei ricavi	34.161

Invece, in assenza della CoGe, è più probabile che siano le unità operative a determinare e caricare i dati economici analitici. A seguito di tale attività, condotta prevalentemente dalla “periferia” dell’amministrazione, il risultato economico dell’ente, come evidenzia la figura che segue, potrebbe essere determinato per aggregazione (o consolidamento) delle componenti economiche positive e negative di ciascuna sub-unità organizzativa.



Esperienza 7 Dalla contabilità analitica al conto economico nel Comune di Arezzo

Il Comune di Arezzo, in seguito alla redazione di un conto economico per ciascuna sub unità organizzativa dell’ente ha elaborato, per consolidamento di tali prospetti, il conto economico dell’amministrazione. In proposito è interessante evidenziare sia che tale documento si è discostato molto dal conto economico redatto per mezzo del prospetto di conciliazione, sia che il primo è stato ritenuto, dal responsabile del CdG, il più attendibile fra i due documenti in oggetto.

Figura 5 - Processo di determinazione del risultato economico di periodo (soluzione decentrata)

Conto economico anno X (in Euro)			Conto economico anno X (in Euro)		
Costi d’esercizio		Ricavi d’esercizio	Costi d’esercizio		Ricavi d’esercizio
		Proventi da trasferimenti 1.200	Stipendi 1.000	Proventi tributari 300	
		Interessi attivi 50	Ammortamenti 550	Proventi da trasferimenti 1.200	
			Materiale di consumo 350	Proventi da servizi pubbl. 400	
				Interessi attivi 50	
			Totale costi 1.900	Totale ricavi 1950	
			Utile 50		

Sub unità 1	Sub unità 2	Sub unità 3	Sub unità 1	Sub unità 2	Sub unità 3
Materiale € 100	Materiale € 120	Materiale € 130			
Ammortam. € 200	Ammortam. € 250	Ammortam. € 100			
Stipendi € 300	Stipendi € 300	Stipendi € 400			
Costi € 600	Costi € 670	Costi € 630			
Prov. da servizi € 300	Prov. da servizi € 100	Prov. tributari € 100			
Risultato economico (300-600) = - € 300	Risultato econ. (300-670) = - € 370	Risultato economico (100-630) = - € 530			

5.2.4 Periodicità delle rilevazioni di costo

La periodicità delle rilevazioni di costo costituisce una delle scelte fondamentali dell'impostazione di un sistema di CoA.

Tale decisione non può essere assunta prescindendo da aspetti quali le specificità organizzative e le caratteristiche dei supporti informatici dell'ente. Inoltre, aver optato per la "soluzione accentrata" o per quella "decentrata" può condizionare la periodicità delle rilevazioni di costo. In precedenza, infatti, abbiamo rilevato che, nel caso di "soluzione decentrata" si potrebbe ottenere una maggiore celerità delle rilevazioni analitiche.

A quanto osservato, bisogna aggiungere che la presenza della CoGe potrebbe accrescere la frequenza delle elaborazioni di costo. Infatti, disporre della sola contabilità finanziaria, nel caso in cui le rilevazioni analitiche sono infrannuali, implica una maggiore numerosità delle rettifiche derivanti dagli sfasamenti fra competenza giuridico-finanziaria ed economica. In tal caso, infatti, si coglierebbero molte più operazioni in corso di svolgimento.

Ovviamente, la tenuta della CoA infrannuale si presenta più complessa di quella annuale, anche per le amministrazioni che possiedono la CoGe, avendo quest'ultima come periodo di riferimento l'esercizio. Ne deriva che la scelta di rilevare le grandezze economiche analitiche con riferimento a periodi di tempo inferiori al periodo amministrativo, implica la trasformazione dei costi (e dei ricavi) di competenza dell'esercizio in costi (e ricavi) di competenza di un periodo più breve (semestre, trimestre, etc.).

Nonostante la determinazione infrannuale dei costi e dei ricavi risulti più laboriosa (e dunque più costosa) essa è indispensabile ed alcune amministrazioni l'hanno adottata. Infatti, per consentire la guida efficace tanto delle decisioni quanto dei comportamenti, le rilevazioni delle misure economiche analitiche devono essere tempestive. Avere a disposizione in corso d'anno dati economici ad intervalli prestabiliti (mese, trimestre, etc.) consente di rendere operante il *controllo concomitante*, mediante il quale è possibile monitorare l'andamento della gestione, valutando i risultati intermedi che via via si manifestano. Tuttavia, è importante ricordare che esiste un trade-off fra tempestività dell'informazione e costo della sua elaborazione; spetta ad ogni amministrazione trovare il miglior equilibrio fra queste due qualità contrapposte delle determinazioni analitiche. In generale, determinare i costi a cadenza annuale, è poco significativo ai fini del CdG. Un simile "stato delle cose" può considerarsi accettabile solo se si tratta del "primo passo" verso la determinazione e l'analisi dei costi a scadenze più ravvicinate.

Nella scelta della periodicità delle rilevazioni di costo è opportuno seguire un approccio graduale. Come è già stato scritto nel Capitolo 1 non è ipotizzabile pretendere che la strumentazione di guida della gestione raggiunga un livello di perfezionamento elevato in tempi brevi. Coerentemente con tale convincimento è da attendersi che la periodicità delle rilevazioni di costo difficilmente potrà possedere cadenza infrannuale senza avere avuto, in precedenza, cadenza annuale.

5.2.5 Definizione del piano dei conti e degli oggetti di costo

L'introduzione della CoA richiede che vengano preliminarmente definiti il piano dei conti e gli oggetti di costo del sistema di rilevazione. In proposito, si farà riferimento ai due principali oggetti di costo, ovvero, i *centri* ed i *prodotti finali* realizzati dall'amministrazione.

Il piano dei conti

Scrivere di piano dei conti potrebbe lasciare intendere che la tenuta della CoA avvenga per mezzo di un sistema di scritture contabili. In realtà, spesso, la CoA è tenuta al di fuori di un sistema di registrazioni in partita doppia, tanto che non si dovrebbe scrivere di un sistema di contabilità nel senso stretto del termine. In questo caso, le rilevazioni analitiche avvengono extra-contabilmente tramite l'impiego di tabelle e schede di varia forma e struttura. Questo sistema, definito duplice misto, procede alle elaborazioni della CoA attingendo i dati di costo e di ricavo dalla CoGe (o in assenza di questa dalla contabilità finanziaria) senza impiegare scritture contabili di raccordo. Poiché la caratteristica fondamentale di questo sistema è la flessibilità, le amministrazioni con minore esperienza potrebbero preferirlo ad altri in particolare nella fase di introduzione.

Pertanto, adotteremo una definizione di piano dei conti "allargata"; nel caso in cui la contabilità dei costi sia tenuta per mezzo di registrazioni contabili, il piano dei conti è da intendersi come l'elenco dei conti accesi a costi (e ricavi/proventi) da movimentarsi seguendo le regole di registrazione del metodo partiduplistico⁸, nel caso in cui la CoA sia tenuta extra-contabilmente, il piano dei conti indica più semplicemente il grado di dettaglio cui spingere la determinazione analitica dei componenti positivi e negativi del risultato economico.

Le modalità di definizione del piano dei conti devono essere stabilite in funzione delle esigenze conoscitive degli utenti delle informazioni analitiche. Ad esempio, se i destinatari avvertono l'esigenza di conoscere i costi dei diversi tipi di beni di consumo, sarebbe opportuno suddividere la voce "beni di consumo" in: costo della cancelleria, costo dei combustibili, materiali di pulizia, ecc., e conseguentemente prevedere nel piano dei conti i relativi conti o schede.

Nel caso in cui la CoA fosse tenuta senza l'impiego di scritture contabili, il piano dei conti sarebbe costituito da un elenco commentato delle diverse voci di costo (piano dei fattori produttivi) ed, eventualmente, delle voci elementari di ricavo, da riferirsi, mediante le determinazioni delle misure economiche analitiche, agli oggetti di costo prescelti.

8. Sul concetto di piano dei conti, si rinvia al Par. 4.2.7 del Manuale.



E1 Proventi		2	
E11	Proventi tributari		3
	E110101	Ici	4
	E110105	Iciap sanzioni e interessi	4
	E110106	Invim	4
	E110108	Imposta sulla pubblicità	4
	E110109	Imposta sulla pubblicità arretrati	4
	E110110	Imposta sulla pubblicità sanzioni e interessi	4
	E110111	Compartecipazione gettito irpef	4
	E110211	Tarsu	4
E12	Contributi e trasferimenti		3
	E120101	Contributi statali per finanziamento servizi	4
	E120102	Contributi statali per finanziamento bilancio	4
	E120103	Contributi statali per attività socio-assistenziali	4
	E120104	Altri contributi dallo stato	4
	E120201	Contributi regionali per attività culturali	4
	E120202	Contributi regionali per attività assistenziali	4
	E120203	Contributi regionali per attività scolastiche e parascolast.	4
	E120204	Contributi regionali per attività economiche	4
	E120601	Contributi da privati e fondazioni	4
E13	Proventi diversi		3
	E130101	Diritti e proventi derivanti da attività amministrative	4
	E130102	Sanzioni per violazioni codice della strada	4
	E130106	Proventi mense scolastiche	4
	E130113	Proventi teatro civico e sala convegni	4
	E130114	Proventi scuola di musica	4
	E130119	Canoni parcheggi	4
	E130120	Canoni servizio di gestione rifiuti urbani	4
	E130121	Canone raccolta acque reflue	4
	E130204	Altri proventi da gestioni patrimoniali	4
	E130301	Interessi su anticipazioni e crediti	4
	E130303	Interessi capitale dotazione aziende partecipate	4
	E130304	Interessi attivi su giacenze di cassa	4
	E130401	Utili da aziende partecipate	4
	E130501	Rimborsi e recuperi da enti e da privati	4
	E130503	Proventi da concessione loculi	4
	E130505	Plusvalenze patrimoniali	4
	E130506	Sopravvenienze attive	4
	E130507	Insussistenze del passivo	4
	E130509	Abbuoni e arrotondamenti attivi	4
	E130510	Rimanenze finali	4
	E130511	Incrementi di immobili per lavori in economica	4
	E130512	Iva a credito	4
	E130513	Partecipazioni a spese di altri enti	4
	E130514	Oneri di urbanizzazione	4
E2 Costi		2	
E2101	Personale		3
	E210010	Insussistenze dell'attivo	4
	E210011	Sopravvenienze passive	4
	E210101	Voci stipendiali fisse personale di ruolo	4
	E210103	Contributi personale di ruolo	4
	E210105	Irap personale di ruolo	4
	E210106	Irap personale non di ruolo	4
	E210107	Indennità di licenziamento personale non di ruolo	4

	E210108	Straordinario		4
	E210113	Produttività e progetti finalizzati		4
	E210114	Incentivo progetti		4
	E210115	Missioni		4
	E210119	Compensi elettorali		4
E2102	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo		3	
	E210201	Materiali ed attrezzature		4
	E210202	Stampati, registri e cancelleria		4
	E210206	Abbonamenti		4
	E210216	Spese minute ed urgenti		4
E2103	Prestazioni di servizi		3	
	E210301	Manutenzione ordinaria immobili		4
	E210307	Energia elettrica		4
	E210308	Acqua		4
	E210310	Spese telefoniche		4
	E210312	Assicurazioni automezzi		4
	E210313	Assicurazioni beni patrimoniali		4
	E210324	Consulenze socio-educative		4
	E210330	Indennità di carica		4
	E210344	Accertamenti igienico-sanitari		4
E2104	Utilizzo beni di terzi		3	
	E210401	Fitti passivi		4
	E210402	Canoni per utilizzo di beni		4
	E210403	Noleggi		4
E2105	Contributi e trasferimenti		3	
	E210501	Contributi associativi		4
	E210503	Assegni e sussidi		4
	E210504	Contributi ad enti e associazioni		4
	E210506	Trasferimenti allo stato		4
E2106	Interessi passivi		3	
	E210601	Interessi passivi su mutui cassa dd.pp.		4
	E210602	Interessi passivi su mutui istituti diversi		4
	E210606	Canoni leasing		4
E2107	Imposte e tasse		3	
	E210701	Altre imposte e tasse		4
	E210703	Irap istituzionale		4
	E210704	Irap commerciale		4
E2108	Oneri straordinari della gestione		3	
	E210801	Sgravi e restituzione dei tributi		4
	E210802	Rimborso quote per entrate tributarie inesigibili		4
	E210804	Ripiano disavanzo e perdite di gestione		4
	E210805	Minusvalenze patrimoniali		4
	E210806	Perdite su partecipazioni		4
	E210811	Cantieri di lavoro		4
E2109	Ammortamenti		3	
	E210901	Quota ammortamento beni demaniali		4
	E210902	Quota ammortamento fabbricati		4
E2110	Accantonamenti		3	
	E211001	Accantonamento svalutazione crediti		4

In ogni caso, per quanto riguarda la determinazione dei costi, il piano dei conti (o dei fattori produttivi) dovrebbe essere articolato su più livelli. Il primo livello è quello dei conti accesi ai costi classificati per natura. Per ciascuno di tali conti è bene prevedere una chiara

descrizione, accessibile a tutti gli operatori, che faciliti la corretta attribuzione agli stessi dei valori che dovranno esservi registrati. La classificazione per natura garantisce che un particolare conto accolga sempre i valori connessi agli stessi fattori produttivi consumati, e quindi l'omogeneità e la confrontabilità nel tempo delle misure contabili.

Solitamente l'articolazione di secondo livello consiste in una duplice sottodivisione dei conti di primo livello. La prima consente l'attribuzione dei costi alle unità organizzative, mentre la seconda consente la determinazione del valore delle risorse consumate per realizzare ciascun prodotto finale⁹. La tabella che segue fornisce un esempio dei tre livelli di un piano dei conti. Per esigenze di semplificazione, sono state considerate solo due tipologie di costo: personale e utenze. Inoltre, ci si è riferiti ai soli centri operativi a e b, ognuno dei quali realizza sia il prodotto n. 1 che il prodotto n. 2¹⁰.

9. È quindi evidente che la stesura del piano dei conti non può prescindere dalla preliminare individuazione dei centri di costo e dei prodotti finali.

10. Per la definizione di centri di costo diretti e indiretti, si veda oltre in questo paragrafo.

Tabella 2
Schema di collegamento fra diversi livelli di conti

Costi elementari	Classificazione per natura (conti di I livello)	Classificazione per centri (conti di II livello)	Classificazione per prodotto (conti di III livello)
Remunerazione ordinaria del personale € 100	Costo del personale (codice n. 1.) € 125	Costo del personale centro operativo a (codice n. 1.1.) € 75	Costo del personale centro a e centro b riferito al prodotto n. 1 (codice n. 1.1.1) € 80
Remunerazione per lo straordinario € 10		Costo del personale centro operativo b (codice n. 1.2.) € 50	Costo del personale del centro a e del centro b riferito al prodotto n. 2 (codice n. 1.2.2) € 45
Incentivi € 15			
Energia elettrica € 50	Costo delle utenze (codice n. 4.) € 60	Costo delle utenze centro operativo a (codice n. 4.1.) € 40	Costo delle utenze del centro a e del centro b riferite al prodotto n. 1 (codice n. 4.1.1) € 50
Gas ed acqua € 10		Costo delle utenze centro operativo b (codice n. 4.2.) € 20	Costo delle utenze del centro a e del centro b riferite al prodotto n. 2 (codice n. 4.2.2) € 10

Il piano dei centri di costo

L'individuazione dei centri di costo e la successiva determinazione del valore delle risorse da questi consumati 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 ed attendibili, perché molti **costi indiretti** rispetto ai prodotti finali sono diretti se riferiti ai centri di costo¹¹.

Prima ancora di scrivere di rilevazione dei costi a livello dei centri è necessario focalizzarci sull'elaborazione del piano dei centri di costo (d'ora in poi, per brevità, CdC), ovvero sul documento che elenca i CdC, li classifica per tipologia e ne descrive le relazioni.

A questo punto della trattazione è opportuno soffermarsi, seppure brevemente, sul concetto stesso di CdC. Ciò è necessario perché alcune delle prassi osservate hanno adottato un concetto di CdC troppo generico e, quindi, poco utile ai fini del CdG. Il CdC, infatti, è da intendersi come un'unità organizzativa dell'amministrazione che consuma fattori produttivi ed alla quale si attribuiscono i relativi costi¹². Il CdC, pertanto, non può essere considerato, come accade di riscontrare in alcune amministrazioni, corrispondente sia alle sub unità organizzative che ai **prodotti intermedi** e/o finali da queste realizzate. In altre parole, quando in un piano dei centri di costo risultano inseriti anche i prodotti delle strutture organizzative, si sta confondendo il CdC con ciò che questo realizza.

11. Per una definizione di costi diretti e indiretti si veda par. 5.3.1.

12. Nella trattazione successiva si vedrà che esiste una sola tipologia di centri di costo che non rispondono a questa "regola", ovvero i CdC fittizi.



Esempio 1

Il responsabile del CdG dell'ente Alfa ha individuato all'interno del Settore Servizi sociali i seguenti centri di costo: 1) attività verso emigrati, 2) tempo libero anziani, 3) assistenza minori e politiche giovanili e 4) assistenza tossicodipendenti. In particolare risulta che le attività verso emigrati e l'assistenza ai tossicodipendenti vengono realizzate dall'ufficio "a", le differenti attività connesse con il tempo libero anziani sono realizzate da tre distinte strutture organizzative ("b", "c" e "d") ed, infine, l'assistenza minori e politiche giovanili è svolta dall'ufficio "e".

In tale situazione i CdC dovrebbero essere individuati nelle strutture organizzative "a", "b", "c", "d", ed "e", non nelle "macro-aree di attività" in cui queste sono impegnate.

La soluzione a cui si è fatto riferimento è scorretta perché porta alla determinazione del costo di prodotto trascurando il "passaggio intermedio" che consiste nell'attribuzione/allocazione dei costi al centro che lo ha realizzato. Infatti, attribuendo i costi prima ai centri e quindi ai prodotti, il processo di determinazione è più accurato ed attendibile. Quando all'interno di un centro vengono svolte attività eterogenee, può essere conveniente pervenire alla determinazione del costo del prodotto passando attraverso una ulteriore fase intermedia. Si avranno, dunque, i seguenti passaggi: attribuzione dei costi al centro; allocazione dei costi del centro alle singole attività/processi; e solo successivamente al prodotto.

Figura 6 - Tipologia e caratteristiche dei centri di responsabilità

Tipologia di centri	Caratteristiche	Responsabilità economica/obiettivo	Fattore critico	Esempi
Centri di spesa	Non c'è correlazione risorse/risultati; Non vi sono modelli di funzionamento predefiniti	Assegnazione di un limite di risorse	Autonomia professionale in senso lato	Unità dedicate all'amministrazione, alla gestione del personale, alla ricerca, e simili
Centri di costo	Risultati esprimibili in costi obiettivo; Chiare relazioni risorse impiegate/risultati	Minimizzare la differenza tra costi obiettivo e costi effettivi	Efficienza nell'impiego delle risorse	Produzioni fisico-tecniche, manutenzioni e, in generale, produzioni modellizzabili
Centri di ricavo	Risultati esprimibili in termini monetari e determinati dal valore dei beni ceduti a terze economie	Conseguire l'ammontare stabilito di ricavi	Efficacia dell'azione verso l'esterno	Unità che cedono prodotti/servizi sul mercato o che acquisiscono risorse/tributi
Centri di profitto	Unità che assumono in sé responsabilità di costo e ricavo congiuntamente	Realizzare la miglior combinazione possibile tra costi e ricavi	Efficienza ed efficacia	Unità che producono e cedono prodotti/servizi sul mercato
Centri di investimento	Producono un certo reddito in relazione al volume di capitale investito	Massimizzare il rapporto tra reddito operativo e capitale investito (R.O.I.)	Redditività del capitale investito	Aziende autonome, società del gruppo pubblico locale

Fonte: Nostra rielaborazione su classificazione di P. Bastia, *Sistemi di pianificazione e controllo*, il Mulino, Bologna, 2001, pagg. 132-140 e K. A. Merchant, A. Riccaboni, *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano, 2001, pagg. 138-141.

Un'ulteriore considerazione di carattere terminologico ci sembra importante. I CdC vengono considerati in dottrina la tipologia basilare di centro di responsabilità¹⁴. Costituiscono esempi di centri di responsabilità, oltre ai già citati CdC, i centri di ricavo, i centri di profitto, i centri di investimento, i centri di progetto. Essi differiscono tra di loro, e sono denominati, in base alla principale dimensione o fattore critico cui è riferita la responsabilità del titolare del centro, sia in termini di parametro-obiettivo che di logica di gestione.

14. Il CdR viene solitamente definito come «unità organizzativa guidata da un capo che ha l'autorità di governare le risorse che gli sono state affidate e che è ritenuto responsabile del raggiungimento di un obiettivo definito». Cfr. F. Amigoni (a cura di), *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1988.



Per un approfondimento sulle diverse tipologie di centri di responsabilità si vedano:

P. Bastia, *Sistemi di pianificazione e controllo*, il Mulino, Bologna, 2001, pagg. 132-140.

L. Brusa, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000, pag. 243 e segg.

K. A. Merchant, A. Riccaboni, *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano, 2001.

A. Riccaboni, *La misurazione della performance dei centri di profitto: critica agli strumenti tradizionali e nuovi orientamenti d'indagine*, Cedam, Padova, 1989, pag. 5 e segg.

S. Terzani, *Lineamenti di pianificazione e controllo*, Cedam, Padova, 1999, pag. 231 e segg.

Tuttavia, un'interpretazione restrittiva e non condivisibile dell'art. 169 del TUEL ha portato in molti casi ad identificare i CdR con unità organizzative "reali" solo a livello dei Servizi (comma 1: «Sulla base del bilancio di previsione annuale deliberato dal consiglio, l'organo esecutivo definisce, prima dell'inizio dell'esercizio, il piano esecutivo di gestione, determinando gli obiettivi di gestione ed affidando gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi») ed a considerare i CdC come mere «ripartizioni contabili» dei Servizi (comma 2: «Il piano esecutivo di gestione contiene una ulteriore graduazione delle risorse dell'entrata in capitoli, dei servizi in centri di costo e degli interventi in capitoli»), senza l'individuazione di uno specifico responsabile per ogni CdC.

In tali situazioni il CdC non può ritenersi un ambito di responsabilità sul valore delle risorse utilizzate, ma esclusivamente "un'area di attribuzione contabile dei costi".

È invece corretto sostenere che il "raggruppamento" di più CdC, afferenti allo stesso Servizio costituisce un ambito di responsabilizzazione di livello superiore. Infatti, è sicuramente possibile e, se le dimensioni e la complessità della struttura lo consigliano, conveniente, individuare più livelli di centri di responsabilità.

La prassi di non associare a ciascun CdC una figura chiamata a rispondere dei risultati conseguiti, sia in termini di consumo di risorse che di prodotti/servizi apprestati, potrebbe significare per i responsabili dei Servizi, soprattutto nel caso di APTL di medio-grandi dimensioni, trovarsi a gestire strutture organizzative complesse e disomogenee senza aver la possibilità di ricorrere allo strumento manageriale della delega.

Per tale motivo, è sempre necessario individuare un responsabile per ciascun CdC, che dovrà consistere quindi in una unità organizzativa o in un progetto ben definito, con l'avvertenza che negli enti più piccoli e dotati di struttura più semplice i CdC potranno coincidere con le unità organizzative di massimo livello.



Per un'analisi dettagliata sulle possibili disfunzioni del considerare il Servizio come unico centro di responsabilità si veda:

L. Bisio, P. Mastrogiuseppe, *Il Piano esecutivo di gestione*, Il Sole 24 ore, Milano 1996, pagg. 13 e 20.

Passiamo ora a considerare la principale classificazione che deve guidare la redazione del piano dei centri di costo, al fine di rendere più agevole possibile il processo di determinazione analitica dei costi. In particolare, è possibile distinguere i centri in *diretti* ed *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, nella maggior parte dei casi, riferiti ai diversi output secondo *principi di causalità*.

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

Ai fini di un calcolo più accurato, i centri indiretti possono ulteriormente distinguersi in:

- centri indiretti ausiliari, che forniscono servizi ai soli centri diretti;
- centri indiretti comuni, che prestano servizi sia ai centri diretti che a quelli indiretti ausiliari.

Tutte le tipologie di centro finora ricordate si identificano con unità organizzative dell'ente concretamente esistenti e, quindi, corrispondono a reali suddivisioni "amministrative". Secondo tale impostazione, quelli considerati sono tutti centri effettivi. Potrebbe tuttavia rivelarsi utile individuare anche dei centri fittizi. Essi sono così definiti perché costituiscono delle "astrazioni contabili" create proprio ed esclusivamente al fine di assegnarvi *costi comuni* a più centri per i quali non esiste la possibilità di riferimento immediato diretto. Ad esempio, potrebbe essere creato un CdC fittizio denominato "fitti figurativi e costi di riscaldamento" al solo fine di ripartire in base ad una logica comune (in questo caso, i mq occupati da ciascun altro centro) i costi in esso compresi. In tal caso, si rinuncia però ad assegnare ad un responsabile il "controllo" della relativa tipologia di costo (cosa che potrebbe invece utilmente essere realizzata, ad esempio, per i costi di riscaldamento).

Inoltre, la prevalenza di attività di tipo amministrativo tra quelle svolte dai Centri indiretti, rende spesso difficile una netta demarcazione tra attività comuni ed attività ausiliarie. Di conseguenza, in molti casi la distinzione non viene evidenziata né terminologicamente, né nell'articolazione del piano dei Centri. La diversa natura delle attività svolte si riflette comunque nella scelta dei criteri di ripartizione dei costi indiretti.



Documentazione operativa

Il Piano dei Centri di Costo del Comune di Pordenone

Nel Comune di Pordenone sono stati individuati 17 CdC indiretti tutti denominati "Centri Ausiliari". In realtà, come può evincersi dai criteri di ripartizione dei costi adottati, alcuni centri sono da considerarsi ausiliari ed i rimanenti comuni.

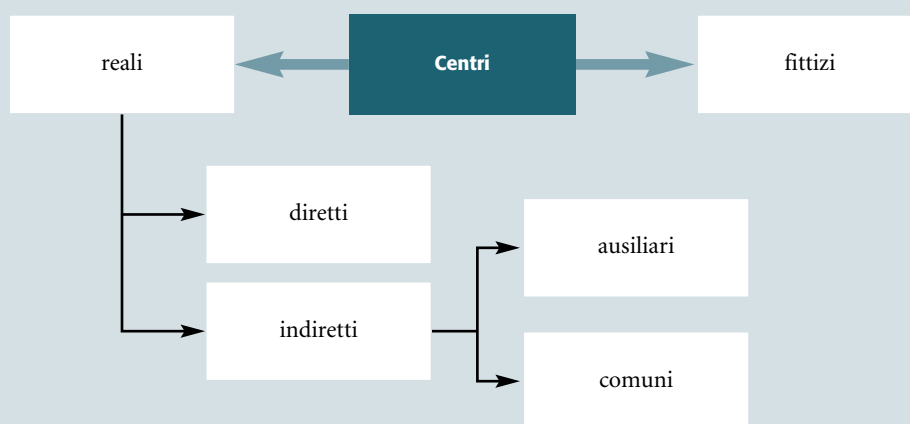
Tra i CdC comuni, il CdC 1000 – Costi Generali - è da considerarsi fittizio in quanto comprende i costi delle utenze, dei canoni, dei fitti, ecc., che non corrispondono ad attività svolte da specifiche

unità organizzative e per i quali non si è ritenuto di individuare uno specifico responsabile. In ogni caso, la ripartizione di detti costi negli altri centri non ha soltanto la funzione di completezza contabile, ma anche quella di sensibilizzare i responsabili dei centri anche sui costi indiretti.

Centri di Costo	Criteri di ripartizione
50 - Personale	Ripartito in base al numero degli addetti per centro (anno uomo)
10 - Organi Istituzionali	Ripartito sul totale dei costi produttivi in base all'incidenza dei costi diretti
20 - Decentramento	Ripartito sul totale dei costi produttivi in base all'incidenza dei costi diretti
30 - Gabinetto Sindaco	Ripartito sul totale dei costi produttivi in base all'incidenza dei costi diretti.
60 - Archivio e Protocollo	Ripartito sul totale dei costi produttivi in base al n° dei protocolli spediti da ciascun centro
92 - Controllo di Gestione	Ripartito sul totale dei costi produttivi in base all'incidenza dei costi diretti
650 - Servizio Sistemi Informativi	Ripartito sul totale dei costi produttivi in base al numero dei computer
91 - Contabilità Generale	Ripartito sul totale dei costi produttivi in base all'incidenza dei costi diretti
480 - Ufficio Patrimonio, Demanio ed Invim	Ripartito sul totale dei costi produttivi in base all'incidenza dei costi diretti
100 - Economato	Ripartito sul totale dei costi produttivi in base all'incidenza dei costi diretti
490 - Ufficio Amm.vo LL.PP.	Ripartito sul totale dei costi produttivi del Dipartimento in base all'incidenza dei costi diretti
500 - Uff. Amm.vo intersett.	Ripartito sul totale dei centri produttivi 580 (Edilizia privata) e 600 (Pianif. Servizi ed Infrastr.) in base all'incidenza dei costi diretti
620 - Manutenzione Fabbricati	Ripartito sul totale dei costi produttivi in base all'incidenza dei costi diretti
355 - Assistenza Scolastica	Ripart. sul tot. dei centri prod. 351,352, 353, 354 (Scuole mat., elem., medie e sup.), 360 (Refez. scol.) e 370 (Trasporti scol.) in base all'incid. dei costi diretti
1000 - Costi generali	Ripartito sul totale dei costi produttivi in base all'incidenza dei costi diretti
610 - Tipografia	Ripartito sul totale dei costi produttivi in base alla quantificazione delle richieste degli uffici
40 - Appalti e contratti	Ripartito sul totale dei costi produttivi in base al numero dei contratti

Quanto scritto può schematicamente rappresentarsi come segue:

Figura 7 - Classificazione dei Centri di Costo



È importante sottolineare che qualsiasi modifica organizzativa dell'ente richiede la revisione del piano dei centri di costo. Se tale adeguamento non venisse realizzato, si perderebbe l'indispensabile corrispondenza fra la struttura organizzativa dell'ente ed il documento che dovrebbe rappresentarla. Ciò, ovviamente, avrebbe come esito di compromettere la correttezza del processo di determinazione dei costi dell'amministrazione considerata.

Inoltre, se una parte rilevante dell'attività dell'ente è organizzata e programmata "per progetti" o la struttura degli obiettivi muta considerevolmente nel tempo, è bene tenerne conto in occasione dei momenti di definizione della programmazione operativa (redazione del Piano esecutivo di gestione – d'ora in poi, per brevità, PEG). Bisogna innanzitutto chiedersi se la struttura degli obiettivi è coerente con quella dei CdR e del piano dei CdC e, se la risposta è negativa, adeguare uno o entrambi degli ultimi due elementi.

Gli oggetti finali di costo

La CoA consente di aumentare l'articolazione del sistema di controllo, mediante una classificazione dei valori di costo *per destinazione*, che si affianca quindi a quelle operate dalle CoGe e finanziaria, per tipologia di controparte e per tipologia o natura dei fattori produttivi. Si è già visto, inoltre, che la CoA, mettendo in relazione costi e risultati con le unità organizzative che li generano o li controllano, è uno strumento importante per l'attuazione di una esplicita responsabilizzazione e della *gestione per obiettivi*. L'orientamento della CoA alle unità organizzative configura un sistema talvolta denominato "contabilità per centri di responsabilità" o "*responsibility accounting*". La capacità della CoA di evidenziare la *destinazione* dei fattori produttivi consumati non si esaurisce tuttavia, come si accennava in precedenza, al livello dell'allocazione dei costi (e dei ricavi) alle unità o sub unità organizzative, ma può estendersi ad oggetti più specifici, quali le attività, le linee di attività, le tipologie di clienti/utenti, le aree geografiche servite, i prodotti/servizi finali. Naturalmente, la scelta di un tipo di oggetto non esclude l'altro, e deve essere guidata dai consueti criteri della *rilevanza* e della *selettività* e, in definitiva, dall'obiettivo di soddisfare i principali fabbisogni informativi dei soggetti interessati alla gestione.

La scelta degli oggetti di costo è determinante per la definizione della concreta metodologia e del processo di calcolo da adottarsi e, se il sistema informativo non è tanto flessibile da consentire la scelta *a posteriori* degli oggetti di costo, deve essere effettuata *prima* della impostazione e progettazione del sistema. Si tratta, ad evidenza, di una scelta importante, perché definisce *il prodotto* della CoA e consente a tutti i soggetti coinvolti di sapere quali flussi informativi aspettarsi dal sistema. È importante, quindi, predisporre un documento che elenchi ed illustri tutti gli elementi che costituiranno oggetto di elaborazione della CoA. In mancanza, la stessa informazione sarà contenuta, in maniera implicita, nelle specifiche di funzionamento del sistema, nelle *maschere* o *finestre* accessibili a terminale, e così via.

Non necessariamente il livello di dettaglio cui si spingerà l'analisi

dei costi degli output finali sarà il medesimo per tutte le aree di attività dell'ente, essendo correlato alle diverse esigenze conoscitive dei soggetti che utilizzeranno tali informazioni economiche. È probabile che tale elenco comprenderà, in primo luogo, tutti i prodotti per i quali l'utente corrisponde una tariffa. Infatti, per questi risulta essenziale conoscere il grado di partecipazione dell'utenza al recupero dei costi sostenuti dall'ente. Inoltre, la conoscenza del costo di produzione può essere una guida per la determinazione del prezzo o della tariffa di cessione. Si rimanda alla trattazione successiva per i numerosi ulteriori utilizzi delle informazioni economico-analitiche.

Ovviamente, l'elenco dei prodotti finali deve essere oggetto di revisione a seguito di esternalizzazioni di alcune produzioni o, al contrario, di avvio di nuove "aree di attività produttiva", così come in occasione di ogni modifica rilevante dell'assetto produttivo ed organizzativo.

5.3. Utilizzi della contabilità analitica. Attività ed elaborazioni

In questo paragrafo verranno posti in relazione i possibili utilizzi delle misure analitiche di costo, le attività propedeutiche alle rilevazioni analitiche, e le elaborazioni contabili che ciascun impiego richiede.

Si prenderanno in considerazione i seguenti utilizzi:

- responsabilizzazione dei dirigenti dei centri sull'utilizzo delle risorse;
- valutazioni di convenienza ad esternalizzare alcune attività produttive dell'amministrazione;
- fissazione delle tariffe e/o dei prezzi dei prodotti finali e/o elaborazione di analisi sul grado di redditività o di copertura dei costi;
- realizzazione di comparazioni interaziendali.

5.3.1 La responsabilizzazione dei dirigenti dei centri sull'utilizzo delle risorse

La responsabilizzazione sull'utilizzo efficiente delle risorse implica il confronto fra i costi obiettivo e le analoghe misure calcolate a consuntivo, per periodi inferiori all'anno. Nella prassi, invece, accade a volte che il termine di raffronto dei costi, per apprezzare la performance di un responsabile, non è costituito dalle misure preventive (costi obiettivo), ma dalle performance di costo di anni precedenti. L'uso della comparazione temporale delle performance per fini di responsabilizzazione presenta alcuni rilevanti limiti. In particolare, sussiste sia il rischio di incentivare la stabilizzazione delle performance di costo, o al massimo, promuovere limitati miglioramenti dei risultati pregressi; sia il rischio di non attribuire alcuna rilevanza, in sede di interpretazione degli scostamenti risultati di costo di differenti periodi di tempo, alle mutate condizioni esterne.

Si pone a questo punto il problema delle modalità con le quali le amministrazioni in possesso di un'esperienza limitata nella CoA possono dotarsi di forme più avanzate di responsabilizzazione dei dirigenti, basate sul confronto fra costi preventivi e costi consuntivi. La soluzione risiede nell'optare per un'introduzione graduale della CoA.

Seguendo tale approccio, in una prima fase si potrebbero elaborare delle misure di costo esclusivamente consuntive. In questa fase si perverrebbe probabilmente a misure approssimative e che richiederebbero, nel tempo, interventi tesi alla ricerca di una maggiore affidabilità. Solo quando sarà raggiunta una maggiore attendibilità dei dati di costo, questi potranno essere impiegati per assumere decisioni. La fase della responsabilizzazione sul grado di raggiungimento degli obiettivi di costo potrebbe costituire un ulteriore momento evolutivo della CoA, preceduto da un periodo transitorio di ricerca della condivisione e della comprensione di tali obiettivi senza che abbia luogo l'assegnazione di detti obiettivi ad alcuno.

L'analisi della prassi dimostra che, spesso, l'implementazione di un sistema di CoA non segue tale ordine. L'introduzione graduale della CoA, al contrario, aumenta la probabilità che tale strumento sviluppi tutte le sue potenzialità, senza provocare mutamenti troppo repentini nelle logiche gestionali e, per questo, mal sopportati dalla struttura organizzativa.

Precisato che la responsabilizzazione di un soggetto chiamato a dirigere un CdC deve avvenire per mezzo del confronto fra i dati di costo obiettivo e le analoghe misure rilevate in fase concomitante ed a consuntivo, dobbiamo ora occuparci di come può essere elaborata ciascuna di queste grandezze contabili. Pur avendo precedentemente evidenziato l'utilità di determinazioni infrannuali, nella trattazione che segue, per semplicità, non si farà esplicito riferimento alla cadenza temporale delle determinazioni analitiche.

15. Secondo una logica incrementale gli obiettivi di costo dei centri vengono stabiliti sulla base di: 1) l'ammontare di costi sostenuti nel periodo amministrativo precedente, 2) le maggiori risorse nominali necessarie per far fronte al processo inflattivo e 3) le maggiori risorse necessarie per le eventuali nuove attribuzioni cui la funzione deve far fronte.

La determinazione degli obiettivi di costo

La fissazione degli obiettivi di costo rappresenta un momento complesso del processo di responsabilizzazione del personale. L'efficacia nell'indirizzare i comportamenti dei responsabili di centro dipende molto dall'adeguata definizione delle mete alle quali essi dovranno tendere.

In precedenza si è affermato che l'elemento di confronto con i costi consuntivi di centro non può essere ricercato nelle performance conseguite in periodi precedenti. D'altronde, la fissazione degli obiettivi non dovrebbe neanche consistere nella trasformazione dei dati consuntivi in obiettivi, semplicemente incrementando i primi di una certa percentuale corrispondente al tasso inflattivo stimato. La *logica incrementale* di definizione di un **budget** di centro¹⁵, infatti, anche se rappresenta un metodo di agevole fissazione delle misure preventive, comporta i seguenti limiti:

- a) non incentiva il miglioramento dell'efficienza nell'utilizzo delle risorse;
- b) non mette in discussione le modalità operative impiegate, al contrario, ipotizza che tutte le attività che i centri hanno realizzato sono indispensabili e che nel realizzarle le risorse sono state impiegate nel migliore dei modi;
- c) non crea un collegamento fra attività richieste a ciascun centro e budget a questo assegnato.

Con ciò non si intende sostenere che i dati di costo storici non abbiano alcun peso nel processo di definizione degli obiettivi, bensì che non possono essere considerati l'unico elemento di valutazione nella loro definizione.

Per poter effettuare considerazioni sulla possibilità del management di controllare l'andamento dei costi è necessario conoscere il nesso causale o il modello sottostante la relazione risorse impiegate/risultati ottenuti. Prima di proporre alcune modalità di fissazione dei costi – obiettivo, occorre dunque precisare una fondamentale distinzione dei costi secondo la tipologia che individua *costi parametrici* e *non parametrici*. Nella pratica è altrettanto diffusa la distinzione tra *costi variabili* e *costi fissi*. Il criterio di distinzione è più generico rispetto al precedente perché considera semplicemente il fatto che una categoria di costo, in un intorno significativo di un certo volume di produzione, vari o meno in relazione al variare della quantità prodotta. In realtà quasi nessun costo è variabile se si considerano piccolissimi cambiamenti della quantità prodotta e quasi tutti lo sono per variazioni molto significative del volume di produzione. Si parla, in proposito, di *costi variabili per intervalli* o *costi semi-fissi*. Di fatto, si considerano fissi i costi “di struttura” e variabili gli altri.

I *costi parametrici* sono quelli positivamente e proporzionalmente collegati ai volumi della produzione. Esiste cioè una relazione diretta fra volume dei costi assorbiti dalla produzione e quantità di “prodotti finiti” realizzati. Sono localizzabili prevalentemente nei CdC diretti. Per determinare in via preventiva i costi parametrici occorre stimare il volume di produzione. Costituiscono esempi di costi parametrici:

- a) il costo per metro lineare della manutenzione della rete viaria di pertinenza dell'ente;
- b) il costo del personale che si assumerà a tempo determinato (o il costo dello straordinario che effettuerà il personale di ruolo) per fronteggiare un aumento previsto delle iscrizioni dei bambini delle scuole materne, che risulta programmabile nel caso in cui venga stabilito un rapporto numerico educatori/bambini;
- c) il costo del carburante consumato dagli automezzi del servizio sociale, stimabile in funzione del numero di soggetti assistiti e delle distanze da percorrere;
- d) il costo dei generi alimentari di una mensa, stimabile sulla base del numero di pasti che si prevede di erogare.

Gli esempi proposti costituiscono tutti casi di costi parametrici in quanto il loro importo è collegato al “volume di produzione” (estensione delle strade da mantenere, numero dei bambini frequentanti le scuole materne, numero di assistiti, numero di pasti serviti).

Il modello logico sottostante è dunque il seguente:

$$F = f(Q)$$

In versione semplificata, supponendo una relazione proporzionale:

$$F = f_{\text{std}} * Q$$

Dove: F = quantità totale di fattori produttivi impiegata

f_{std} = rendimento fisico del fattore (quantità di fattore/unità di prodotto) o quantità standard

Q = volume di produzione

Per passare da previsioni espresse in termini di quantità fisiche a previsioni in termini monetari (costo unitario di prodotto) è sufficiente introdurre il prezzo unitario del fattore (in caso di più fattori, il costo sarà dato dalla somma dei costi dei singoli fattori) :

$$Cu_{std} = P_{std} * f_{std}$$
$$CTOT_{std} = P_{std} * f_{std} * Q$$

Dove: p_{std} = prezzo standard unitario del fattore

Cu_{std} = costo unitario standard di prodotto

$CTOT_{std}$ = costo totale standard di prodotto



Approfondimenti

Sul tema dei costi standard si vedano:

L. Brusa, F. Dezzani, *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983, pag. 134 e segg.

G. Catturi, *Lezioni di economia aziendale*, Cedam, Padova, 1984, vol. 2, pag. 212 e segg.

G. Paolone, L. D'Amico, R. Palumbo, *Le rilevazioni di contabilità industriale*, Cacucci, Bari, 1998, pag. 174 e segg.

L. Selleri, *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etas, Milano, pag. 214 e segg.



Esempio 2

Il responsabile del CdC “Lavori pubblici” deve stabilire il costo standard degli interventi di rifacimento del manto stradale realizzati in economia, per l'esercizio X. Gli elementi di costo variabili (o “variabilizzati”) da considerarsi saranno:

fattori prod.vi:	P _{std}	x	f _{std}	=	Cu _{std} (parziale)
bitume	20 €/Ton		2 Ton/m		40 €/m
inerti	10 €/Ton		5 Ton/m		50 €/m
M.Opera	15 €/h/uomo		12 h/uomo/m		180 €/m
Amm.to mezzi	40 €/h		1,5 h/m		60 €/m
					Cu_{std} 330 €/m

Il costo per ammortamenti (così come quello per la mano d'opera) è stato considerato “variabile” in quanto si è supposto che gli stessi mezzi potrebbero avere un utilizzo alternativo: è come se il CdC li “prendesse in locazione” dal “parco mezzi”. Se invece non si ritiene realistica questa ipotesi o “modello interpretativo”, il costo degli ammortamenti graverà nella sua interezza sul “conto economico” del centro che li gestisce, a prescindere dal loro impiego.

Una volta stabilito il volume di produzione standard (in questa accezione, “standard” sta semplicemente per “previsto”), pari ad esempio in 1.800 metri di strade da riasfaltare, si conoscerà il costo standard totale per quell'attività:

$$1.800 \text{ m} * 330 \text{ €/m} = 594.000 \text{ €}.$$

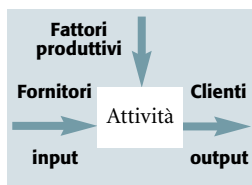
I *costi non parametrici* sono tutti i costi che non risultano collegati ai volumi di produzione. Sono localizzabili prevalentemente nei CdC indiretti e sono suddivisibili in due sottocategorie:

- a) costi di struttura o vincolati;
- b) costi discrezionali.

I primi sono il prodotto delle decisioni con le quali si dota l'amministrazione di determinate potenzialità a valere nel tempo. Vi si possono ricomprendere i beni a fecondità ripetuta e le risorse umane inserite stabilmente in organico. I costi discrezionali, invece, sono il prodotto delle decisioni con le quali, anno per anno, si impiegano delle risorse per conseguire obiettivi di sviluppo in senso lato. Un esempio tipico di costo discrezionale è costituito dai costi per la formazione del personale.

Il fatto che per i costi non parametrici non esista alcun collegamento immediato con i volumi di produzione spiega il motivo per cui, spesso, nel fissarne i valori-obiettivo si tenga conto del dato storico. Esistono, tuttavia, metodologie più sofisticate di previsione dei costi non parametrici, quali il *budget a base zero* (o Zero Base Budgeting da cui l'acronimo ZBB) ed il *budget per attività*.

16. Il concetto di attività viene impiegato per descrivere ciò che viene fatto dagli operatori aziendali all'interno di un'organizzazione aziendale. Ciascun verbo che risulti utile all'identificazione delle diverse operazioni significative svolte dai dipendenti di un'azienda individua una particolare attività. Esempi di attività possono essere emettere una fattura, negoziare un contratto, scegliere un fornitore, impegnare una spesa, realizzare un certo prodotto finito, ecc... Schematicamente l'attività è un insieme di compiti elementari: a) realizzati da un individuo o da un gruppo di persone, b) che rispondono ad un know-how specifico, c) che trasformano i fattori produttivi affidati a chi deve svolgere l'attività, d) che possono essere collegati ad attività a monte (dalle quali ricevono un output intermedio) o a valle (alle quali forniscono lo stesso), e) che permettono di ottenere un prodotto finale o intermedio, f) per un cliente interno o esterno. Così ogni organizzazione aziendale può essere considerata un insieme di attività. Di seguito viene proposta una rappresentazione dell'attività aziendale.



Approfondimenti

Per un approfondimento sul budget a base zero si vedano:

- L. Brusa, F. Dezzani, *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983, pag. 167 e segg.
- P. A. Pyhrr, *Zero-base budgeting*, "Harvard Business Review", nov.-dic. 1970.
- L. Brusa, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000, pag. 128 e segg.

Per un approfondimento sul budget per attività si vedano:

- M. R. Ostrenga, F. Probst, *Process Value Analysis-Missing Link in Cost Management*, "Journal of Cost Management", Fall, 1992.
- G. Liberatore, *Il ruolo del budget per l'implementazione del piano strategico. Il budgeting per attività creatrici di valore*, "Analisi Finanziaria", n. 12, 1993.
- A. Barretta, *La misurazione dei risultati gestionali d'impresa, di processo e di attività*, Cedam, Padova, 1999, pag. 167 e segg.

Per motivi di sinteticità ci limiteremo a qualche considerazione sul *budget a base zero*. Tale tecnica consente di rivisitare la modalità tradizionale di programmazione dei costi non parametrici. Seguendo i principi dello ZBB le attività da svolgere in ogni CdC dove prevalgono costi discrezionali vengono messe in discussione in occasione del processo di programmazione. Infatti, viene redatto un budget "partendo da zero", evitando di lasciarsi condizionare dalle attività svolte e dai costi sostenuti in passato. Lo ZBB implica che venga seguito il seguente processo:

- a) analisi delle attività svolte nei centri¹⁶;
- b) individuazione delle attività che i centri dovranno continuare a

- c) per ciascuna attività viene stimato il relativo costo;
- d) a livello complessivo si stila una graduatoria delle attività individuate dai diversi centri;
- e) in base alle risorse complessivamente disponibili si stabilisce quali attività dovranno essere realizzate da ciascun centro e quali no;
- f) per consolidamento del costo stimato di ciascuna attività “approvata” viene redatto un preventivo di costo per ogni CdC.

I principali pregi riconosciuti allo ZBB come strumento di controllo dei costi sono:

1. costringe a giustificare attività e relativi costi di ogni centro anche se corrispondenti ai livelli attuali;
2. permette di correlare i fattori produttivi ed i relativi costi agli output, cioè di evidenziare il nesso causale anche per i costi normalmente considerati discrezionali o vincolati;
3. consente di inserire il controllo ex ante di ogni centro nel contesto più ampio del sistema organizzativo, promuovendo una più equilibrata distribuzione delle risorse.

Risulta evidente che tale processo di formazione del budget dei costi non parametrati necessita di un considerevole ammontare di informazioni, il cui reperimento potrebbe richiedere notevoli sforzi da parte dell’amministrazione. Tuttavia, esso è uno strumento gestionale valido per definire gli obiettivi economici di costo non parametrati. Evidentemente ciascuna APTL dovrà valutare costi/benefici del ricorso a tale metodologia di formazione del budget.

In tal senso, lo ZBB è consigliabile nei contesti in cui risulti rilevante l’ammontare delle risorse storicamente impiegate nei CdC dove prevalgono costi non parametrici, sia elevata la volontà di collaborare del personale impiegato presso tali sub unità organizzative e l’Amministrazione sia fortemente orientata “all’ottica del risultato”.



Esempio 3

Il Dott. Bianchi, responsabile del CdC “CdG”, insieme a tutti gli altri responsabili di CdC, è stato convocato dal direttore generale per la definizione dei budget economici dell’esercizio X. Il Dott. Bianchi ha già predisposto un documento contenente le attività che il centro realizza, le attività che potrebbero essere aggiunte per l’esercizio X ed i connessi costi previsti. Sinteticamente, evitando di riportare la descrizione e la formazione della previsione dei costi per attività, risulta quanto segue:

1. tenuta della CoA € 15.000 (attività già in essere),
2. controllo partecipate € 12.000 (attività già in essere),
3. supporto al nucleo di valutazione per la valutazione dei dirigenti € 9.000 (attività già in essere),
4. supporto alla ragioneria per l’introduzione della CoGe (attività da aggiungere) € 3.000,
5. controllo qualità e customer satisfaction € 7.000 (attività da aggiungere).

Il Dott. Bianchi si presenta alla riunione con il suo documento e, dopo una lunga negoziazione, viene stabilita l’allocazione delle risorse tra centri, in base alle priorità dell’ente ed alle risorse che si prevede saranno disponibili. Al centro “CdG” saranno assegnate le risorse necessarie per realizzare le attività 1, 2, 3 e 4, ma non la 5. Pertanto l’ammontare dei costi obiettivo totali del centro è pari ad € 39.000.

Un momento importante per la fissazione degli obiettivi di costo di ciascun centro è senz'altro quello in cui si effettuano le previsioni finanziarie al fine di redigere il PEG, tema approfondito nel Capitolo 3, cui si rimanda.

Ciò che preme sottolineare in questa sede è che, sebbene il PEG contenga obiettivi di natura finanziaria, questi per essere assunti in modo consapevole non possono prescindere dalla previsione delle dinamiche economiche della gestione. Tale affermazione non deve essere intesa nel senso di considerare coincidenti le previsioni di spesa per CdC contenute nel PEG e gli obiettivi di costo delle medesime unità organizzative. Infatti, tale soluzione presenta due principali limiti:

1. le dinamiche finanziarie e quelle economiche non coincidono, nel breve termine, come più volte ricordato nelle pagine precedenti. A proposito della relazione tra uscite impegnate e costi dell'esercizio e tra entrate accertate e ricavi dell'esercizio, il "passaggio" da grandezze finanziarie ad economiche diviene ancor meno automatico quando le misure "originarie" sono costituite da entrate e uscite previste;
2. la responsabilizzazione dei soggetti chiamati a rispondere dei risultati di un CdC avverrebbe solo sul rispetto degli stanziamenti di bilancio, e non sul grado di efficienza nell'utilizzo delle risorse. Nel caso in cui il PEG individuasse solo i centri che possiedono la responsabilità di impegnare le spese, senza esplicitare per ciascuna spesa prevista quale centro utilizzerà il fattore produttivo acquisito e in che misura, le previsioni fatte sarebbero ben lontane dal poter essere considerate obiettivi di costo.

La definizione degli obiettivi di costo dei centri per fini di responsabilizzazione richiede che si operi la distinzione fra *costi controllabili* e *costi non controllabili*. I primi sono costituiti da quei costi su cui il responsabile di un centro può incidere significativamente mediante le leve decisionali di cui dispone. Viceversa, il responsabile di un centro non ha alcuna possibilità di influenzare l'importo dei costi non controllabili. Avendo come riferimento l'ambito di operatività del responsabile di un centro, nella maggior parte dei casi, i costi controllabili coincidono con i costi parametrici e con quelli discrezionali, mentre i costi non controllabili sono rappresentati dai costi di struttura (o vincolati). Tuttavia, rileviamo che la distinzione di cui si tratta possiede un carattere organizzativo, piuttosto che contabile, e pertanto non è possibile sostenere che un certa tipologia di costo è da classificarsi sempre come controllabile (ovvero non controllabile). Al contrario, la distinzione dei costi in esame necessita di una preventiva analisi delle peculiarità organizzative dell'ente preso in considerazione.

È importante individuare fra tutti i costi previsti a livello di ciascun centro quali sono controllabili, in quanto solo questi dovrebbero essere presi in considerazione ai fini della responsabilizzazione economica del soggetto che dirige un CdC.

Vi sono due principali motivi che spingono a quantificare in via preventiva anche i costi non controllabili a livello di centro, che nor-

malmente non possono essere impiegati per la valutazione della prestazione dei responsabili:

1. il concetto di controllabilità ha valore relativo. Se alcuni costi non sono influenzabili dal responsabile di un CdC, ciò non implica che essi non siano “sotto il controllo” di qualche altro soggetto che potrebbe essere chiamato a risponderne (per esempio il dirigente del servizio, settore o il direttore generale);
2. definire preventivamente i costi per ciascun centro (nonché i ricavi) consente, mediante il consolidamento di eventuali budget economici particolari, di redigere il budget economico complessivo dell'ente e di mettere in luce gli aspetti di interrelazione tra i costi dei vari centri.

La trattazione è stata focalizzata sulla fissazione degli obiettivi di costo, che riguarda tutte le tipologie di centri o unità organizzative. Naturalmente, ai fini della responsabilizzazione economica, per quei centri che possono conseguire anche ricavi (e che potranno essere considerati centri di ricavo qualora questa sia la dimensione economica critica), è necessario fissare anche gli obiettivi di ricavo. Inoltre, occorrerà verificare quali componenti positivi di risultato potranno essere considerati controllabili e quali, invece, dovranno ritenersi fuori dal controllo del responsabile del centro.

La determinazione dei costi consuntivi di centro

Alla fine del periodo di tempo considerato (che dovrà coincidere, come si ricorderà, per la programmazione e per le determinazioni analitiche) sarà necessario determinare i costi consuntivi di centro, onde procedere, tra l'altro, al confronto di questi con i costi obiettivo ed alla successiva valutazione dei responsabili. Vediamo, dunque, qual è il processo tecnico contabile che occorre seguire per la determinazione consuntiva dei costi di centro.

Nella trattazione che segue si ipotizzerà di avere a disposizione costi di competenza dell'intero esercizio e di avere adottato la soluzione accentrata di tenuta della CoA.

Come evidenzia la figura seguente, si tratta di effettuare il passaggio dai costi dell'Amministrazione classificati per natura ai costi classificati in base alla destinazione sui centri.

Figura 8 - Allocazione dei costi ai centri



In questo passaggio occorre distinguere fra costi considerati *diretti* o *indiretti* in riferimento a ciascun singolo centro. I costi diretti di centro sono attribuibili allo stesso in modo esclusivo, mediante il prodotto tra la quantità del fattore produttivo impiegato dalla struttura organizzativa considerata ed il suo prezzo unitario. Il procedimento diretto risulta, pertanto, tendenzialmente oggettivo, nel senso che consente di determinare in maniera sufficientemente rispondente alla realtà il valore del fattore produttivo consumato nel CdC.

Tuttavia, ciò non esclude si possano utilizzare delle configurazioni di costo diverse, come nell'esperienza del Comune di Imola che ha fatto propria la configurazione del *direct costing evoluto*.



Esperienza 8 Il direct costing evoluto del Comune di Imola

Il criterio utilizzato per l'attribuzione dei costi ai centri è quello del direct costing evoluto, in base al quale è necessario identificare, con certezza ed oggettività, il nesso causa-effetto fra consumo della risorsa e realizzazione di un prodotto e/o servizio, attribuendo conseguentemente al centro tutti i costi, fissi e variabili, per i quali sia determinabile tale nesso. Il fine è quello di spingere l'attribuzione dei costi sino al punto in cui l'oggettività e l'affidabilità dell'informazione non sono compromessi e ripartire i costi comuni (nelle modalità e quantità dipendenti dal tipo di indagine realizzata) solo per particolari analisi conoscitive.

Il CdC, in tale contesto, è stato individuato e definito quale unità contabile, riferibile ad un'unità organizzativa, cui è possibile imputare costi diretti per lo svolgimento dell'attività.

I costi indiretti sono quei costi che si imputano al centro (o, generalmente, all'oggetto di costo) secondo criteri di "comunanza", ovvero impiegando basi di ripartizione soggettive per attribuire al CdC (o, generalmente, all'oggetto di costo) il valore del fattore produttivo consumato.



Esempio 4

Si ipotizzi di dover determinare il costo consuntivo per i centri di un ente. Per semplicità si supponga che esistano solo tre CdC: il CdC Ragioneria, il CdC Personale ed il CdC Asilo nido. I primi due centri sono localizzati nello stesso stabile (in locazione), mentre l'asilo nido si trova in un edificio distaccato di proprietà del Comune. I costi di competenza per l'anno X sono: a) personale € 100.000, b) affitti € 20.000, c) corrente elettrica € 10.000, e d) costi per il riscaldamento € 5.000. Il costo per gli stipendi di € 100.000, considerato che il personale non è condiviso dai centri, può essere riferito direttamente a ciascun centro in base alla remunerazione corrisposta a ciascun dipendente. Il costo dell'affitto di € 20.000 risulta sostenuto sia per il CdC Ragioneria che per il CdC Personale. Si può ragionevolmente affermare che i metri quadri occupati esprimano "il grado di utilizzo" dell'immobile da parte dei due CdC; pertanto, il costo dell'affitto può essere allocato direttamente ai due centri sulla base dei mq da questi occupati.

Il costo della corrente elettrica di € 10.000 risulta dalla sommatoria delle fatture ricevute dalla "sede amministrativa" (€ 7.000) dell'ente e dall'asilo (€ 3.000). Dunque il costo dell'energia elettrica di € 7.000 deve essere ripartito fra i due CdC che ne condividono l'utilizzo. Tale allocazione non può essere fatta in modo diretto, non essendo possibile misurare oggettivamente – in mancanza di contatori distinti – i chilowattora consumati da ciascuno dei due centri, ma solo in maniera indiretta. Esempi di basi di allocazione soggettive, alternative tra di loro, sono costituite da: a) numero di per-

sone impiegate in ciascun centro, b) mq occupati da ciascun centro, c) numero dei punti luce presenti in ciascun centro.

Il costo per il riscaldamento di € 5.000 risulta dalla sommatoria delle fatture ricevute dalla “sede amministrativa” (€ 2.000) dell’ente e dall’asilo (€ 3.000). Dunque il costo per il riscaldamento di € 2.000 deve essere ripartito fra i due CdC. Tale allocazione non può essere realizzata per mezzo di un procedimento diretto, non essendo possibile misurare con esattezza il numero di litri di gasolio consumati da ciascuno dei due centri. Esempi di basi di allocazione soggettive sono costituite da: a) numero di persone impiegate in ciascun centro, b) mq occupati da ciascun centro, c) numero caloriferi presenti in ciascun centro.

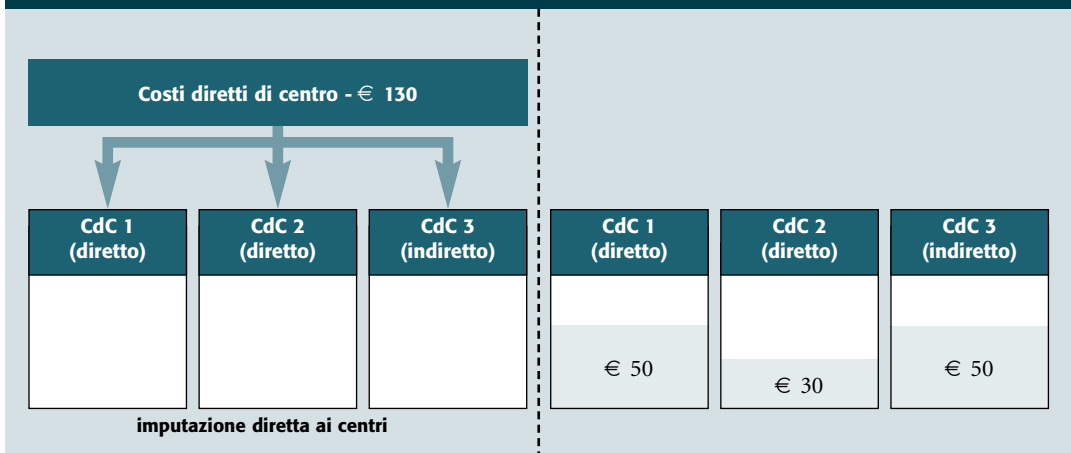
Di conseguenza, quando le condizioni organizzative ed il sistema informativo dell’ente lo consentono, l’allocazione diretta dei costi ai centri è da preferire a quella indiretta. La figura seguente rappresenta tale fase del procedimento tecnico-contabile.

L’ipotesi che sta alla base dello schema è che l’ente sia costituito da soli tre CdC ai quali devono essere attribuiti € 170 di costi, di cui € 130 possono essere riferiti direttamente, mentre € 40 possono essere imputati solo indirettamente.

L’imputazione diretta richiede di:

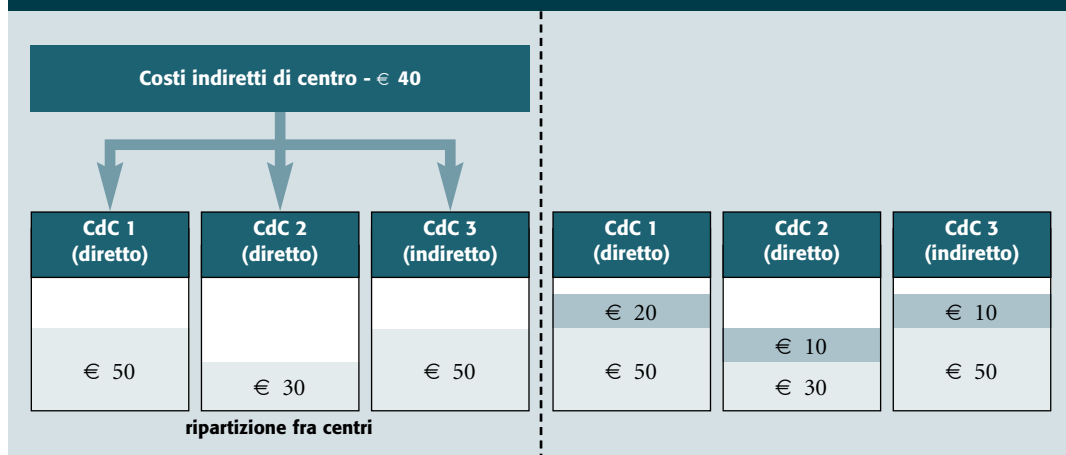
- individuare preliminarmente, per i soli fattori produttivi in uso esclusivo ai vari centri di costo, le dotazioni di ciascuna sub-unità organizzativa;
- rilevare, per i fattori produttivi che risultano impiegati da più strutture, la quantità consumata da ciascun centro.

Figura 9 - Imputazione dei costi diretti di centro




La fase successiva consiste nell’attribuire ai centri i costi indiretti di centro individuando le basi che meglio descrivono il consumo delle risorse da parte delle strutture organizzative. Come evidenzia la figura 9, a seguito di tale imputazione saranno riferiti ai centri sia i costi diretti che quelli indiretti.

Figura 10 - Imputazione dei costi indiretti di centro



A questo punto tutti i costi sono stati riferiti ai centri di costo. È probabile che alcuni di essi, per esempio a causa della difficoltà di imputazione, siano stati riferiti a CdC fittizi. L'auspicio è che la soluzione sopra descritta sia limitata al massimo in quanto il ricorso a tale astrazione contabile comporta la mancata responsabilizzazione per i costi assegnati a quei centri.

 Documentazione operativa Report analisi economiche degli Asili Nido - Comune di Tortona	
Proventi	
Proventi	156.386.650
Contributi e trasferimenti	95.115.000
Totale proventi	251.501.650
Costi	
Personale	579.786.241
Materiali	20.908.217
Prestazioni di servizi	281.141.483
Altri costi	71.576.006
Ribaltamenti da altri centri	5.505.996
Totale costi	958.917.943
Proventi - Costi	707.416.293
Copertura costi di gestione	26,23%
n. iscritti	80
costo annuo per iscritto	11.986.474
n. mesi apertura servizio	10
costo annuo per iscritto	1.198.647

La tabella 3 riporta, per differenti tipologie di costi, l'unità di misura del fattore produttivo che rende possibile un'imputazione diretta dei costi e/o la base di riparto che consente un'imputazione indiretta degli stessi. Ovviamente laddove, per qualcuno dei costi con-

siderati, per i quali si è indicata la sola quantità del fattore produttivo, non risultasse disponibile il dato inerente alla quantità impiegata, occorrerebbe individuare una base di riparto.

Tabella 3
Unità di misura del fattore produttivo per differenti tipologie di costo

Voce di costo	Quantità del fattore produttivo (q) Base di riparto (b.d.r.)
Costo del personale	tempo uomo (q)
Ammortamento beni immobili	m ² occupati (q)
Ammortamento beni mobili	tempo di utilizzo (q)
Fitti passivi	m ² occupati (q)
Canoni leasing	tempo di utilizzo (q)
Luce	kilowatt consumati (q), m ² occupati (b.d.r.)
Gas	m ³ consumati (q), m ² occupati (b.d.r.)
Carburanti	buoni di prelievo (q), km percorsi (b.d.r.), n° autovetture (b.d.r.)
Cancelleria	buoni prelievo (q)
Assicurazioni	per i mobili in base al tempo di utilizzo, per gli immobili in base ai m ² (b.d.r.)
Acqua	m ³ consumati (q), n° persone (b.d.r.)
Pulizie	m ² occupati (b.d.r.)
Sorveglianza	m ² occupati (b.d.r.)
Generi alimentari	buoni prelievo (q)

Una volta che i costi dell'APTL risulteranno riferiti ai centri sarà possibile procedere al confronto, per i soli costi controllabili dai responsabili di struttura, fra dati obiettivi e dati consuntivi.

A nostro avviso, pertanto, quando si tratta di valutare il responsabile di CdC, non si dovrebbe procedere ad alcun ribaltamento dei costi fra centri¹⁷. Ciò perché il responsabile di un centro diretto, salvo qualche eccezione, non possiede alcuna leva decisionale per incidere sulle quote di costi ribaltate sulla sua struttura organizzativa dai centri indiretti.

A questo punto vale la pena di soffermarsi sui vantaggi della determinazione a consuntivo dei costi non controllabili a livello di centro, considerato che questi non possono essere impiegati per la valutazione della prestazione dei responsabili delle strutture. Al riguardo, si possono proporre tre argomentazioni:

1. come già evidenziato, il concetto di controllabilità ha valore relativo. Pertanto, alcuni costi non influenzabili dal responsabile di un CdC potrebbero essere "sotto il controllo" di qualche altro soggetto;
2. definire a consuntivo tutti i costi (nonché ricavi) a livello di ciascun centro, consente, mediante il consolidamento dei vari conti economici particolari, di redigere il conto economico dell'Amministrazione. Ciò potrebbe risultare particolarmente utile laddove si ritenesse che il prospetto di conciliazione non consenta di definire documenti di sintesi economica attendibili (si veda l'esperienza 7);

17. Sul tema si rimanda al paragrafo 5.3.3.

3. la determinazione consuntiva di tutti i costi dei centri, come si comprenderà meglio nel prosieguo, è irrinunciabile per il calcolo del costo pieno dei prodotti finali dell'ente.

Infine, anche se la trattazione si è soffermata sulla rilevazione consuntiva dei costi di centro, è bene ricordare che la responsabilizzazione economica dei soggetti che dirigono i centri che possono conseguire anche ricavi implica la determinazione consuntiva di tali misure economiche, nonché del margine fra ricavi e costi.

L'analisi degli scostamenti e l'attribuzione delle responsabilità

L'analisi degli scostamenti fra costi obiettivo e costi consuntivi di centro costituirà la base per la valutazione della performance economica dei responsabili. Tale confronto dovrà essere effettuato in modo molto attento, poiché non necessariamente una varianza negativa (caso 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 impreveduto (si pensi ad esempio ad un aumento del costo unitario di un fattore produttivo connesso ad una congiuntura economica sfavorevole non prevista). Oppure lo scostamento fra obiettivo di costo e risultato può derivare da decisioni ed operazioni intraprese da più persone, facenti capo ad aree di responsabilità differenti.

Impiegando la distinzione fra costi parametrici e discrezionali, in precedenza proposta, è il caso di effettuare un distinguo sulla modalità operativa mediante la quale realizzare il confronto fra misure obiettivo e grandezze consuntive.

Si ricorderà che i costi parametrici sono determinati mediante il seguente prodotto:

$$CTOT_{std} = P_{std} * f_{std} * Q_{std}$$

(prezzo standard x rendimento fisico std del fattore x volume di produzione standard)

Per tali costi (e, per approssimazione, più in generale per i costi *variabili*) è possibile effettuare una scomposizione della varianza (o dello scostamento) totale in:

- a) varianza di volume;
- b) varianza di rendimento (o di efficienza tecnica);
- c) varianza di prezzo;

Per le modalità di calcolo ed il significato economico di ciascuna di esse, si rimanda all'esempio numerico che segue.

Nel caso in cui siano utilizzati più fattori produttivi o realizzati più prodotti, si possono calcolare le varianze di cui sopra separatamente per ciascun fattore o prodotto, oppure considerando globalmente tutti i fattori produttivi o prodotti. In quest'ultimo caso, saranno dette varianze "di mix", in quanto relative al mix, o miscela, di fattori o di prodotti.



Esempio 5

Si consideri il costo standard variabile degli “interventi di rifacimento del manto stradale realizzati in economia, per l’esercizio X”, dell’esempio 2. Si ricorderà che:

fattori prod.vi:	P _{std}	x	f _{std}	=	C _{ustd}
a) bitume	20 €/Ton		2 Ton/m		40 €/m
b) inerti	10 €/Ton		5 Ton/m		50 €/m

Volume di produzione standard = 1800 m

costo variabile std complessivo = (40+50)€/m x 1800 m = € 162.000

Si ipotizzi a questo punto che a consuntivo si abbia:

fattori prod.vi:	p _e	x	f _e	=	C _e
a) bitume	19 €/Ton		3 Ton/m		57 €/m
b) inerti	9 €/Ton		6 Ton/m		54 €/m

dove

p_e = prezzo unitario effettivo del fattore

f_e = rendimento unitario effettivo del fattore

C_e = costo unitario effettivo del prodotto

Volume di produzione effettivo = 1900 m

Costo variabile effettivo complessivo = (57+54)x1900 = € 210.900

La **varianza (o scostamento) di volume** è pari alla seguente differenza:

$$\begin{aligned} & (\text{volume standard} \times \text{rendimento fisico std} \times \text{prezzo std unitario}) \\ & \text{meno} \\ & (\text{volume effettivo} \times \text{rendimento fisico std} \times \text{prezzo std unitario}) \end{aligned}$$

ovvero, per il fattore produttivo a):

$$(1800 \times 2 \times 20) - (1900 \times 2 \times 20) = € 72.000 - € 76.000 = -€ 4.000$$

e per il fattore produttivo b):

$$(1800 \times 5 \times 10) - (1900 \times 5 \times 10) = € 90.000 - € 95.000 = -€ 5.000$$

La **varianza di volume di mix**, pari a: -€ 4.000 - € 5.000 = -€ 9.000, è sfavorevole: per produrre di più, abbiamo speso di più. È la parte della varianza spiegata (o causata) dalla variazione di volume.

La **varianza di efficienza tecnica (o di rendimento)** è pari alla seguente differenza:

$$\begin{aligned} & (\text{volume effettivo} \times \text{rendimento fisico std} \times \text{prezzo std unitario}) \\ & \text{meno} \\ & (\text{volume effettivo} \times \text{rendimento fisico effettivo} \times \text{prezzo std unitario}) \end{aligned}$$

ovvero, per il fattore produttivo a):

$$(1900 \times 2 \times 20) - (1900 \times 3 \times 20) = € 76.000 - € 114.000 = -€ 38.000$$

e, per il fattore produttivo b):

$$(1900 \times 5 \times 10) - (1900 \times 6 \times 10) = € 95.000 - € 114.000 = -€ 19.000$$

La **varianza di efficienza tecnica di mix**, pari a: -€ 38.000 - € 19.000 = -€ 57.000, è sfavorevole: siamo stati meno efficienti e, quindi, abbiamo speso di più per ogni metro asfaltato.

La **varianza di prezzo** è pari alla seguente differenza:

$$\begin{aligned} & (\text{volume effettivo} \times \text{rendimento effettivo} \times \text{prezzo std unitario}) \\ & \text{meno} \\ & (\text{volume effettivo} \times \text{rendimento effettivo} \times \text{prezzo effettivo}) \end{aligned}$$

ovvero, per il fattore produttivo a):

$$(1900 \times 3 \times 20) - (1900 \times 3 \times 19) = € 114.000 - € 108.300 = € 5.700$$

e per il fattore produttivo b):

$$(1900 \times 6 \times 10) - (1900 \times 6 \times 9) = € 114.000 - € 102.600 = € 11.400$$

La **varianza di prezzo di mix**, pari a: € 5.700 + € 11.400 = € 17.100, è favorevole: abbiamo pagato meno ogni unità di fattore produttivo, per entrambi i fattori.

La varianza complessiva è pari alla somma delle varianze elementari, ovvero:

	fattore a)	fattore b)	a) +b)
varianza di volume	- 4.000	- 5.000	- 9.000
varianza di quantità	- 38.000	- 19.000	- 57.000
varianza di prezzo	+ 5.700	+ 11.400	+ 17.000
varianza complessiva	- 36.300	- 12.600	- 48.900

La **varianza complessiva**, pari a: - € 36.300 - € 12.600 = - € 48.900, è *sfavorevole*: abbiamo speso in totale 48.900 € *in più* del previsto, per asfaltare però 1.900 metri invece dei 1.800 a preventivo.

Allo stesso risultato, ovviamente, si perviene raffrontando direttamente il costo variabile complessivo standard con quello effettivo:

$$€ 162.000 - € 210.900 = - € 48.900.$$

18. Il fatto che il soggetto che acquista un fattore produttivo è diverso dal soggetto che lo impiega è molto ricorrente nelle amministrazioni locali. Ciò dimostra la necessità, per i costi parametrici, di distinguere la varianza di prezzo da quella di quantità.

Tale scomposizione della varianza di un costo parametrico è utile sia per indagare le cause degli scostamenti, sia per individuare le responsabilità economiche dei singoli individui. Ad esempio, nel caso appena proposto si evidenzia che la varianza negativa di € 48.900 è collegata al fatto che si sono consumate più materie prime – bitume e inerti - di quanto era stato previsto, sia perché è stato realizzato un volume di produzione maggiore (il che ha comportato maggiori costi per € 9.000), sia perché ogni unità di prodotto ha richiesto mediamente una quantità superiore rispetto a quella prevista della materia prima considerata, cioè *ex post* il rendimento tecnico dei fattori produttivi è stato inferiore allo standard (causando maggiori costi per € 57.000). La diminuzione del prezzo unitario, sia del bitume che degli inerti, ha permesso di risparmiare € 17.100, che hanno parzialmente compensato i due scostamenti negativi appena considerati. Si noti che un'eventuale varianza negativa di prezzo sarebbe, eventualmente, attribuibile al responsabile del centro solo nel caso in cui fosse questo ad acquistare la materia prima. Diversamente, se a provvedere a tale compito fosse un altro soggetto, sarebbe quest'ultimo, eventualmente, a dover rispondere dello scostamento di prezzo¹⁸.

Naturalmente, nel caso di attività amministrative, sempre che il fattore lavoro possa considerarsi *variabile* o addirittura *parametrico* (cioè strettamente proporzionale) nell'analisi di efficienza non si parlerà di *rendimento tecnico* quanto di *produttività* del lavoro.



Per un approfondimento sull'analisi delle varianze si vedano:

- L. Brusa, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000, pag. 171 e segg.
L. Brusa, F. Dezzani, *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983, pag. 231 e segg.
G. Catturi, *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova, 2000, pag. 653 e segg.
K. A. Merchant, A. Riccaboni, *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano, 2001.
G. Paolone, L. D'Amico, R. Palumbo, *Le rilevazioni di contabilità industriale*, Cacucci, Bari, 1998, pag. 185 e segg.

Per i costi discrezionali, invece, non è possibile effettuare un'analisi particolareggiata attraverso la scomposizione della varianza totale, come nel caso dei costi parametrati, ma si potrà effettuare un semplice confronto fra costi obiettivo e costi consuntivi (varianza di spesa).

5.3.2 Valutazioni di convenienza ad esternalizzare alcuni servizi dell'amministrazione

Le determinazioni dei costi consuntivi di centro, di cui si è scritto nel precedente paragrafo, sono utili, oltre che per la valutazione delle prestazioni dei responsabili delle strutture organizzative, 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 dell'amministrazione non costituirà l'unico elemento di valutazione nell'assunzione della decisione di cui si tratta. Infatti, aspetti quali la possibilità della perdita di controllo di un certo "servizio", o la presenza all'interno dell'amministrazione 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 dei servizi risultasse economicamente più conveniente della "produzione interna".

Tralasciando tali aspetti, che pur risultano rilevanti nell'assunzione delle decisioni di esternalizzazione, è utile comprendere quali costi del centro la cui produzione s'intende esternalizzare, devono essere confrontati con il costo per l'acquisto sul mercato delle produzioni "dismesse". I costi da considerare sono esclusivamente quelli diretti ed indiretti riferiti al centro, ma potrebbero rientrare nel calcolo anche quote di costi dei centri indiretti ad esso riferibili. Ad esempio, l'esternalizzazione del "Servizio accoglienza anziani" potrebbe determinare non solo una riduzione di costi connessa ai fattori produttivi impiegati (es: costi del personale, affitti, utenze, pulizie, generi di consumo), ma anche una riduzione dei costi sostenuti da alcuni centri indiretti che forniscono servizi al CdC in analisi (si pensi per esempio, ai costi degli interventi effettuati dal centro manutenzioni o al costo dei pasti eventualmente realizzati da un centro dell'ente distinto dalla struttura in esame).

Si noti che i costi sopra ricordati non necessariamente sono da considerarsi tutti eliminabili. Tale precisazione è molto importante in quanto solo i costi eliminabili devono essere confrontati con il possibile valore di acquisto sul mercato dei servizi esternalizzati. Più precisamente:

- a) l'eliminabilità o meno dei costi dovrebbe essere apprezzata non nel breve termine, bensì, nel medio-lungo periodo, considerando che le decisioni di esternalizzazione condizionano l'economia dell'amministrazione per un periodo di tempo lungo;
- b) 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.



Esempio 6

L'ente locale Alfa intende valutare economicamente la possibilità di esternalizzare il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani ed assimilati al momento svolto da un CdC dell'amministrazione. Viene, pertanto, richiesto al responsabile dell'ufficio CoA di preparare un rapporto contenente una previsione del risultato economico che tale servizio conseguirebbe, nel prossimo periodo amministrativo, in ipotesi di "mantenimento" dello stesso all'interno dell'amministrazione e nell'ipotesi di sua esternalizzazione.

Il rapporto contiene i seguenti dati:

Budget economico per il prossimo esercizio in ipotesi di "mantenimento"	
Ricavi previsti	
Riscossione tariffe nettezza urbana	€ 380.000
Ricavi da vendita di rifiuti riciclabili	€ 10.000
a) totale Ricavi	€ 390.000
Costi previsti	
Ammortamenti	€ 50.000
Personale	€ 350.000
Altri costi diretti del CdC	€ 30.000
Costi sostenuti da altri CdC riferibili al CdC in analisi	€ 30.000
b) totale Costi	€ 460.000
a) - b) Risultato previsto	- € 70.000

Budget economico per il prossimo esercizio in ipotesi di "esternalizzazione"	
Ricavi previsti	
Nessuno	€ 0
a) totale Ricavi	€ 0
Costi previsti	
Ammortamenti delle immobilizzazioni affidate in gestione	€ 50.000
Trasferimenti per la copertura di costi non reintegrati con le tariffe	€ 70.000
Attività di controllo sul gestore	€ 10.000
b) totale Costi	€ 130.000
a) - b) Risultato previsto	€ 130.000

I dati contenuti nel report evidenziano che l'esternalizzazione non risulta economicamente conveniente (comportando una perdita di € 130.000 a fronte di una perdita € 60.000 nel caso di mantenimento). L'analisi può essere effettuata anche confrontando i dati relativi alle due alternative in un'unica tabella, come mostrato di seguito, evidenziando per ciascuna voce di costo o di ricavo/provento il valore differenziale (importo ipotesi innovativa – importo stato attuale):

	Esternalizzazione	Mantenimento	differenza
Ricavi previsti			
Riscossione tariffe nettezza urbana	€ 0	€ 380.000	- €380.000
Ricavi da vendita di rifiuti riciclabili	€ 0	€ 10.000	- €10.000
a) totale Ricavi	€ 0	€ 390.000	- €390.000
Costi previsti			
Ammortamenti		€ 50.000	- € 50.000
Personale		€ 350.000	- € 350.000
Altri costi diretti del CdC		€ 30.000	- € 30.000
Costi sostenuti da altri CdC riferibili al CdC in analisi		€ 30.000	- € 30.000
Ammortamenti delle immobilizzazioni affidate in gestione	€ 50.000		€ 50.000
Trasferimenti per la copertura di costi non reintegrati con le tariffe	€ 70.000		€ 70.000
Attività di controllo sul gestore	€ 10.000		€ 10.000
b) totale Costi	€ 130.000	€ 460.000	- € 330.00
a) – b) Risultato della gestione	- € 130.000	- € 70.000	- € 60.000

Naturalmente, come può constatarsi, il risultato del confronto effettuato con i due metodi è il medesimo: l'ipotesi di esternalizzazione sarebbe più onerosa per l'ente per € 60.000.

5.3.3 Determinazione delle tariffe dei prodotti finali ed analisi sul grado di redditività

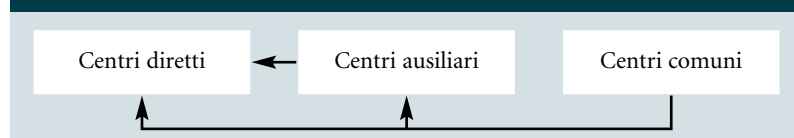
La configurazione di costo normalmente utilizzata per la determinazione delle tariffe è quella del *costo pieno del prodotto*.

Infatti, sia nel caso in cui i dati di costo del prodotto vengano impiegati per la determinazione delle tariffe, che nel caso in cui risultino utilizzati per l'analisi della redditività dei prodotti non ci si può focalizzare esclusivamente sul valore delle risorse consumate a livello dei centri diretti, ma occorre tenere conto del valore delle risorse consumate anche dai centri indiretti.

La determinazione del costo pieno del prodotto implica che una volta allocati i costi ai centri (si vedano figure 8, 9 e 10) si proceda al ribaltamento sui centri diretti del valore delle risorse consumate nei centri indiretti¹⁹.

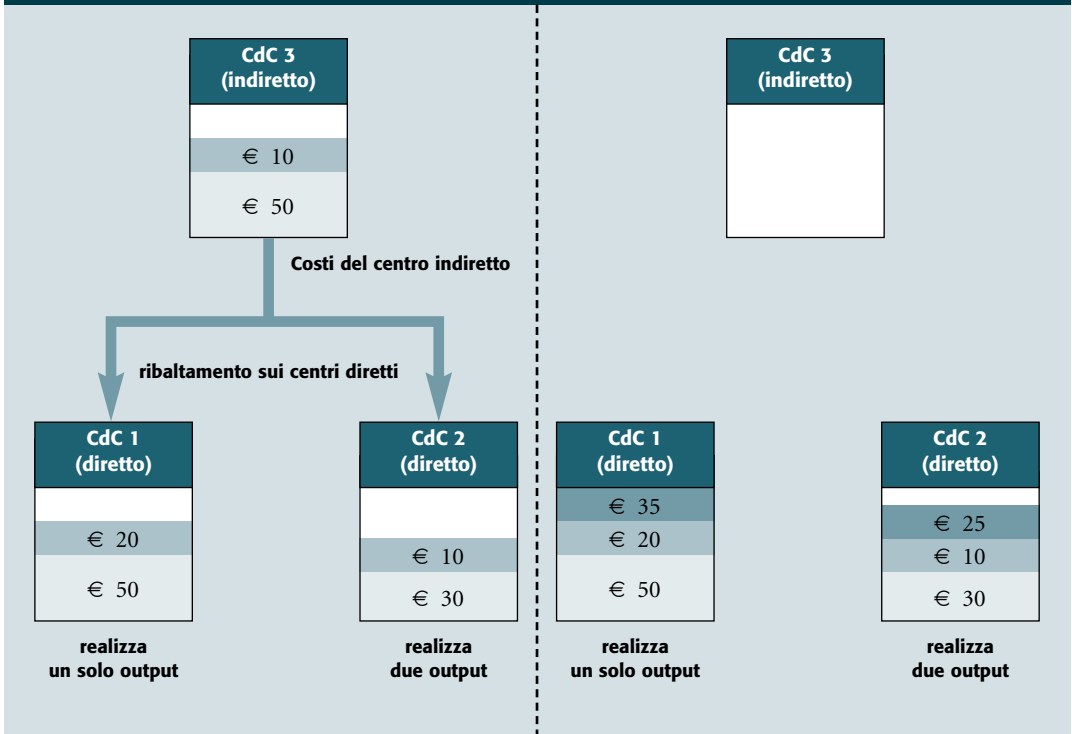
19. Nell'ultimo decennio si è diffusa una metodologia di allocazione dei costi indiretti ai prodotti nota con il nome di Activity Based Costing (ABC). La particolarità di questa tecnica è di non basarsi sul ribaltamento dei costi dei centri indiretti sui centri diretti, bensì di riferire tali costi alle *attività* svolte dai centri indiretti e successivamente ai prodotti finali dell'azienda.

Figura 11 - Ribaltamento dei costi dei centri indiretti sui centri diretti



Al termine di questa operazione tutti i costi di competenza del periodo saranno riferiti ai soli centri diretti. La figura 10 evidenzia tale fase del processo tecnico contabile, in ipotesi che esista un solo CdC indiretto al quale, a sua volta, sono stati attribuiti costi per € 60, di cui € 50 mediante un'allocazione diretta ed € 10 per mezzo di un'attribuzione indiretta.

Figura 12 - Ribaltamento dei costi dei centri indiretti sui centri diretti



Per ribaltare i costi dei centri indiretti sui centri diretti occorre stabilire una sequenza logica fra le diverse tipologie di strutture organizzative. Tale ordine di precedenza nel ribaltamento dei costi dipende dall'importanza economica che si riconosce ai centri. Di norma, si inizia dal centro che presta i suoi servizi al maggior numero di altri centri e che ne riceve il minimo e si procede, a cascata, con tutti gli altri. L'analisi della realtà dell'amministrazione consentirà di proporre una corretta sequenza nonché di verificare se, come è probabile, esistono significativi scambi di servizi fra più centri indiretti.



Approfondimenti

Per un approfondimento dell'ABC si rimanda, nella vasta letteratura che se ne è occupata, ad opere quali:

J. Antos, *Activity-Based Management for Service. Not-for-Profit and Governmental Organizations*, "Journal of Cost Management", n. 2, summer 1992.

- A. Barretta, *La misurazione dei risultati gestionali d'impresa, di processo e di attività*, Cedam, Padova, 1999.
- J. A. Brimson, *Contabilità per attività*, Franco Angeli, Milano, 1992.
- G. Bruni, *Analisi del valore. Il contributo dell'Activity Based Management*, Giappichelli, Torino, 1994.
- L. Brusa, *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, 1995.
- H. T. Johnson, R. S. Kaplan, *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, Isedi, Torino, 1989.

Sulle differenti metodologie contabili che consentono di tenere conto degli interscambi di servizi fra centri di veda:

G. Catturi, *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova, 2000, pag. 553 e segg.

Esistono due metodologie principali che consentono di ribaltare i costi dei centri indiretti sui centri diretti, ovvero l'impiego di una *base unica aziendale* o l'utilizzo di *basi multiple*.

Per base unica s'intende un parametro unico attraverso il quale i costi di tutti i centri indiretti vengono allocati ai centri diretti. Alcuni esempi di base unica sono costituiti dal numero dei dipendenti per ciascun centro diretto e dai metri quadrati occupati da ciascuna unità operativa. In tal modo il costo del CdC indiretto Ragioneria, per esempio, verrebbe ribaltato sui centri di costo diretti (scuole materne, musei, biblioteche, ufficio concessioni e licenze, servizi cimiteriali, ecc.) in base ad una delle due seguenti operazioni, a seconda della base di allocazione prescelta:

- | | |
|---|--|
| a) $\frac{\text{Costi del CdC indiretto Ragioneria}}{\text{n}^\circ \text{ dipendenti dei centri diretti}}$ | x n° dipendenti centro diretto considerato |
| b) $\frac{\text{Costi del CdC indiretto Ragioneria}}{\text{m}^2 \text{ occupati dai centri diretti}}$ | x m ² occupati dal centro diretto considerato |

In cifre:

- | |
|---|
| a) € 12.000 / 60 dip. = 200 €/ dip. x 11 dip. (CdC X) = € 220 |
| b) € 12.000 / 4.000 m ² = 3 €/ m ² x 120 m ² (CdC X) = € 360 |

La base unica, tuttavia, non consente quasi mai di stimare in maniera soddisfacente il valore dei servizi ceduti dai centri indiretti a ciascun centro diretto, pur presentando gli indubbi vantaggi della semplicità del calcolo e del basso costo di elaborazione delle informazioni contabili (problema quest'ultimo divenuto quasi irrilevante a seguito della diffusa informatizzazione).

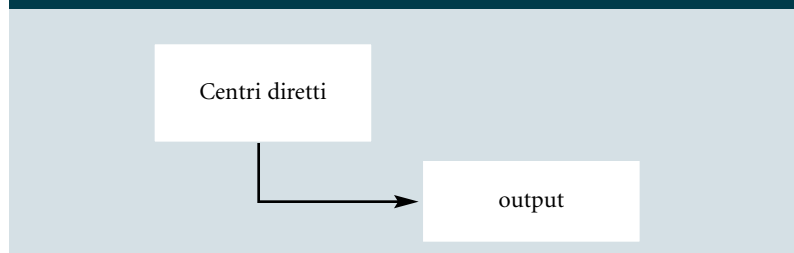
L'utilizzo di basi multiple, scelte ciascuna in modo ragionato, consente ribaltamenti più accurati. Di seguito riportiamo una tabella che suggerisce, per alcuni centri indiretti di un'amministrazione locale, le rispettive basi di ribaltamento dei costi sui centri diretti; si confronti in proposito anche la documentazione operativa riportata di seguito, relativa al Comune di Pordenone.



Ufficio Contratti	N° di contratti per centro
Ufficio Espropriazioni	N° di espropriazioni per centro
Ufficio Centralino	N° apparecchi telefonici
Ufficio Avvocatura	N° contenziosi per centro
Ufficio Gare e Appalti	N° gare e appalti per centro
Servizio Mensa	N° pasti erogati per centro
Centro indiretto	Base di ribaltamento sui centri diretti
Ufficio del sindaco	N° atti assunti per centro
Collegio dei revisori	N° atti assunti per centro
Affari istituzionali e legali	N° atti protocollati per centro
Ufficio personale	N° personale per centro
Ragioneria	N° mandati di pagamento e N° reversali di incasso per centro
Patrimonio	Valore dei beni mobili ed immobili in dotazione a ciascun centro
Centro elaborazione dati	N° computer per centro

L'ultima fase che occorre analizzare è quella relativa alla definizione del costo di ciascun prodotto realizzato da diversi centri diretti (si veda figura seguente).

Figura 13 - Il costo di prodotto nei centri diretti



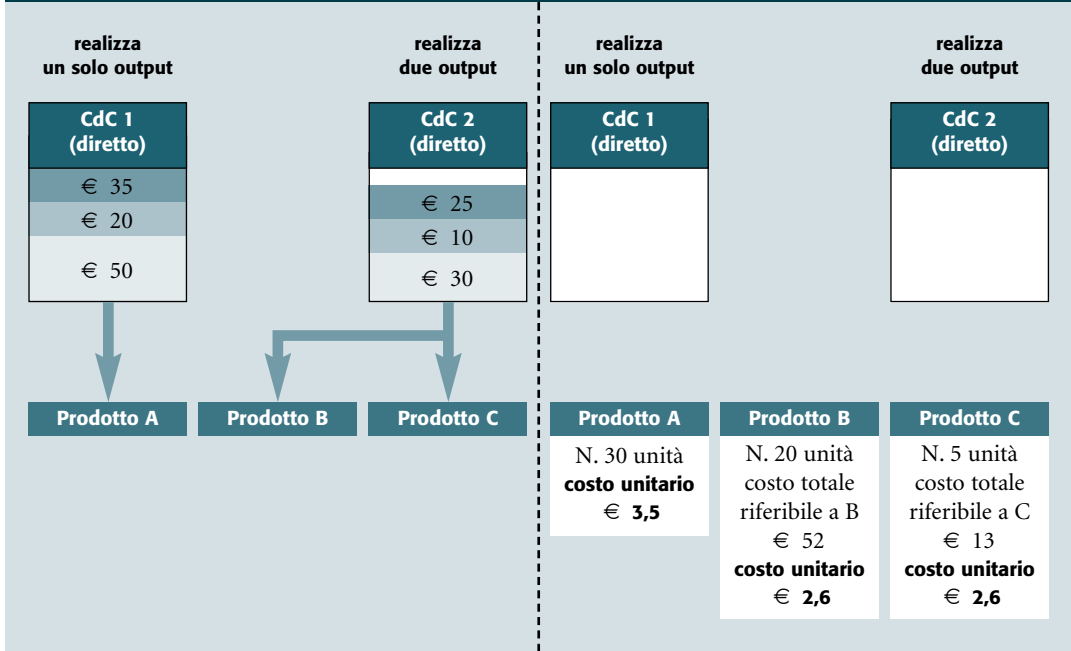
A tal fine ci riferiremo, innanzitutto, all'ipotesi più semplice, ovvero, che il centro diretto considerato realizzi una sola tipologia di prodotto significativamente standardizzato (si veda il CdC n. 1 della figura 14).

Per calcolare il costo unitario dell'unica tipologia di output realizzata è sufficiente dividere il totale dei costi del centro diretto considerato (es. costi del museo comunale) per il numero di output realizzati dallo stesso (es. numero dei visitatori del museo) nell'arco di tempo considerato.

La seconda ipotesi alla quale occorre fare riferimento riguarda un centro diretto che realizza più tipologie di output (si veda il CdC n. 2 della figura 14). Teoricamente si potrebbero ribaltare i costi dei centri diretti (ai quali, ricordiamo, sono in questa fase allocati tutti i costi dell'Amministrazione) ai prodotti applicando le stesse regole seguite per la localizzazione dei costi ai centri. In altre parole, si potrebbero imputare le varie voci di costo ai prodotti in base ai consumi dei fattori oppure mediante appropriati criteri di ripartizione, tali da riflettere il principio causale. Tuttavia, in pratica, a parte per alcuni fattori,

direttamente riferibili ai prodotti (costo del personale, costo dei generi di consumo) non si segue un approccio così analitico, ma si considerano i costi localizzati ai centri come un'entità unica, che viene divisa per il volume di produzione complessivo del centro, dando origine ad un "costo unitario di centro". Quest'ultimo viene moltiplicato per il numero di unità di ciascuna tipologia di output, consentendo così di pervenire al costo complessivo di ciascun prodotto²⁰.

Figura 14 - Allocazione dei costi ai prodotti

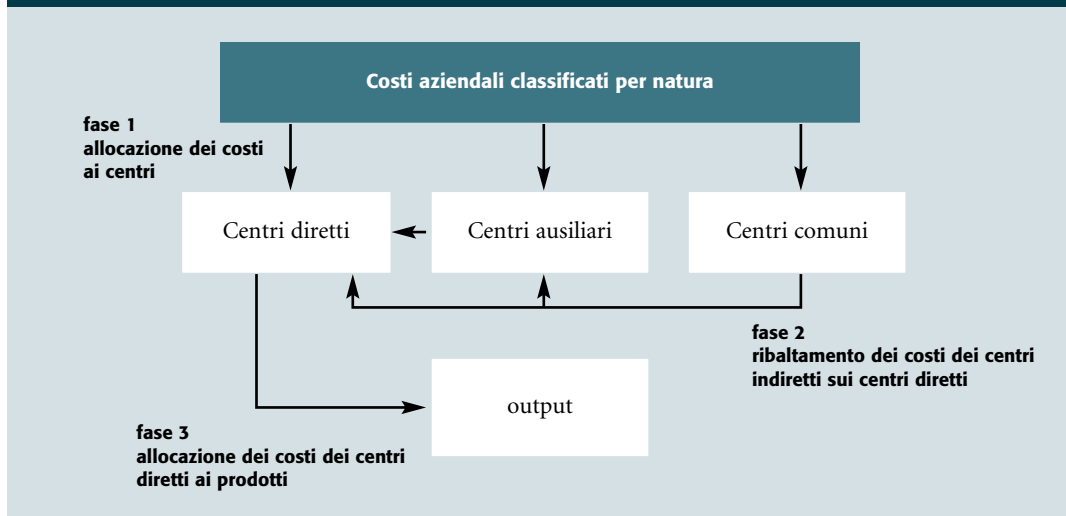


La figura precedente evidenzia come il volume di produzione possa essere impiegato come base di ripartizione fra più prodotti dei costi allocati al centro anche nel caso in cui questo realizzi più output (si veda CdC 2). Ad esempio, il costo del prodotto B è calcolato dividendo il totale dei costi del centro per il volume di produzione complessivo dello stesso (€ 65 / 25 unità) e moltiplicando il risultato ottenuto (ovvero il "costo unitario del centro" pari a 2,6 €/unità) per il numero di prodotti B realizzati (2,6 €/unità * 20 unità = € 52).

Per riepilogare ricordiamo che, come evidenzia la figura successiva, il processo di determinazione del costo dei prodotti finali si articola in tre fasi: 1) allocazione dei costi dell'amministrazione ai centri, 2) ribaltamento dei costi localizzati nei centri indiretti sui centri diretti e 3) allocazione dei costi localizzati nei centri diretti ai prodotti.

20. Si noti che operando in tale modo non si riscontrano differenze evidenti con quanto precedentemente visto nel caso di un centro che realizzasse una sola tipologia di output.

Figura 15 - Allocazione dei costi ai prodotti



È opportuno ricordare (in tal senso si rimanda alla figura 4 ed al relativo commento) che l'analisi della redditività di ciascun prodotto realizzato dall'amministrazione richiede che agli output vengano riferiti non solo i costi delle risorse consumate, ma anche i ricavi conseguiti.

A tal proposito, se per ricavi di vendita e tariffe non si pongono particolari problemi, qualche difficoltà invece emerge per trasferimenti, fondi di dotazione, canoni fissi ed altri proventi non immediatamente e direttamente correlabili alla produzione ottenuta e ceduta.

5.3.4 Realizzazione di comparazioni interaziendali

Tra i possibili usi della CoA si è fatto riferimento al confronto fra dati contabili preventivi e consuntivi di una sola APTL. Tuttavia, anche la comparazione spaziale (o interaziendale) delle misure gestionali consente di effettuare significative analisi per l'indirizzo della gestione aziendale. I raffronti interaziendali di costo sono fra le operazioni di gestione più complesse. Ciò dipende da molti fattori, quali:

- a) necessità di adottare una serie di scelte tecnico-contabili soggettive per giungere alle misure di costo, il che implica l'elevata probabilità che queste risultino diverse da un'azienda ad un'altra;
- b) riluttanza delle singole aziende a comunicare i dati gestionali all'esterno.

Una volta individuato un insieme di amministrazioni che hanno interesse a mettersi a confronto, il secondo degli ostacoli sarebbe superato, mentre la probabile diversità nel trattamento contabile dei costi e la conseguente disomogeneità delle misure elaborate rappresenterebbero le principali difficoltà da affrontare.

Per ottenere un accettabile grado di omogeneità dei dati di costo messi a confronto, la definizione di una metodologia comune di rilevazione dei costi (nella terminologia anglosassone *uniform cost accounting*

o *uniform costing*) costituisce una fase propedeutica alla comparazione. La *uniform costing* può essere definita come un insieme di principi e di metodi contabili uniformi che, una volta accolti nei sistemi di rilevazione di CoA delle aziende facenti parte di un certo settore, consentono la determinazione di misure di costo comparabili. Tale definizione può essere utilmente estesa affermando che la *uniform costing* dovrebbe comprendere anche una terminologia inerente alla CoA condivisa da tutte le aziende coinvolte nel processo di comparazione.

È interessante notare che il tema della *uniform costing* introduce nel campo della CoA una nuova prospettiva di osservazione. Infatti, il focus della CoA è tradizionalmente posto sulle potenzialità informative che tale strumento tecnico-contabile offre ai soggetti operanti all'interno dell'organismo aziendale. La comparazione dei sistemi di rilevazione dei costi, resa possibile da metodologie uniformi invece, pone l'attenzione anche sui bisogni informativi degli operatori che agiscono all'esterno dell'azienda considerata. Tra le tipologie più rilevanti di "utilizzatori esterni" delle misure di costo, si evidenziano i responsabili di altre unità economiche appartenenti allo stesso settore di attività dell'azienda considerata ed i soggetti operanti in organismi sovraordinati. Infatti, se da un lato le comparazioni interaziendali di costo possono essere considerate, al pari di altre tecniche, uno strumento per il governo aziendale, dall'altro tali raffronti assumono una particolare valenza informativa anche per soggetti operanti all'esterno dell'amministrazione osservata. Ciò non è privo di conseguenze per la definizione delle caratteristiche di sistemi di rilevazione dei costi che consentano di soddisfare sia i fabbisogni informativi provenienti dall'esterno che quelli avvertiti dai soggetti operanti nell'azienda.

Quanto ai vantaggi che ne possono derivare, la comparazione interaziendale dei dati di costo:

- 1) rende possibile agli organismi sovraordinati ad un certo settore di attività il controllo del grado di efficienza nell'utilizzo delle risorse al fine di rivisitare (o confermare) le scelte di indirizzo strategico adottate;
- 2) divulga informazioni circa la miglior prassi contabile ed incoraggia l'adozione di principi gestionali ispirati al controllo dei costi;
- 3) consente a ciascuna amministrazione che prende parte all'analisi comparativa di acquisire elementi di giudizio per migliorare il proprio grado di efficienza nell'utilizzo delle risorse (in proposito si può parlare di *benchmarking* effettuato per mezzo delle informazioni di costo);
- 4) consente agli organismi a ciò preposti (*authority*) di monitorare le condizioni produttive dei settori sottoposti a regolamentazione e vigilanza.

L'elenco di funzioni proposto non pretende di essere esaustivo. Le varie ipotesi, inoltre, non si escludono vicendevolmente, perché nello stesso momento possono coesistere più utilizzi del sistema uniforme di rilevazione dei costi.

A conclusione di queste brevi note sui raffronti interaziendali dei

dati di costo, si possono considerare alcune caratteristiche del sistema di CoA che devono presentare una certa congruità perché l'analisi comparativa sia significativa e produca una omogeneità soddisfacente dei dati contabili. Tra gli "ambiti di uniformazione irrinunciabile" che dovrebbero essere considerati i requisiti minimali di una *uniform costing* efficace, possono essere ricordati i seguenti:

1. fornire un vocabolario ampio e condiviso su tutti i termini che hanno attinenza con la CoA;
2. specificare il piano dei conti utilizzato da ciascuna azienda per la tenuta della CoA, che precisi le tipologie di costo ricomprese in ciascun conto;
3. fissare gli oggetti di costo finali da considerare. Nel caso più comune in cui i raffronti siano da effettuarsi sulla base dei costi riferibili agli output;
4. stabilire, per tali oggetti, le eventuali aggregazioni di costo intermedie (centri di costo, raggruppamenti di centri, operazioni, processi di "lavorazione", ecc.);
5. stabilire, nel caso in cui le comparazioni interaziendali avessero come oggetto di costo gli output finali, la *configurazione del costo del prodotto* da adottarsi (es: full, direct, etc);
6. dettagliare, qualora i raffronti interaziendali fossero effettuati prendendo in considerazione il valore delle risorse consumate dai centri di costo (o da raggruppamenti di questi, o dalle singole operazioni, o dai diversi processi di "lavorazione", ecc...), quali costi devono essere considerati e quali, invece, esclusi;
7. fissare la periodicità delle rilevazioni di costo;
8. specificare le grandezze in gioco nel calcolo degli indicatori di efficienza e, se del caso, le tecniche di misurazione.



Approfondimenti

Per un approfondimento inerente al processo di formazione di un sistema condiviso di CoA ed alle connesse potenzialità e limiti si veda:

A. Barretta, *Specificità aziendali ed uniformità nella rilevazione dei costi. Il caso delle aziende per il diritto allo studio universitario in Toscana*, Cedam, Padova, 2000, pag. 85 e segg.

Bibliografia

- F. Amigoni (a cura di), *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1988.
- Antos J., *Activity-Based Management for Service. Not-for-Profit and Governmental Organizations*, "Journal of Cost Management", n. 2, summer 1992.
- Barretta A., *La misurazione dei risultati gestionali d'impresa, di processo e di attività*, Cedam, Padova 1999.
- Barretta A., *Specificità aziendali ed uniformità nella rilevazione dei costi. Il caso delle aziende per il diritto allo studio universitario in Toscana*, Cedam, Padova, 2000.
- Barretta A., *La comparazione interaziendale dei costi: l'esperienza delle aziende sanitarie scozzesi*, "Mecosan", n. 36, vol. IX, 2000.
- Barretta A., *Grado di diffusione della contabilità dei costi. I risultati di un'indagine empirica*, "Azienditalia", n. 7, 2001.
- P. Bastia, *Sistemi di pianificazione e controllo*, il Mulino, Bologna, 2001.
- Bergamin Barbato M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991.
- Berti F., *Il sistema dei budget aziendali*, Cedam, Padova, 1995.
- Bisio L., Mastrogiuseppe P., *Il Piano esecutivo di gestione*, Il Sole 24 ore, Milano, 1996.
- Bocchino U., *La contabilità industriale a costi consuntivi*, Giuffrè, Milano, 1988.
- Brimson J. A., *Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach*, John Wiley & Sons, New York, 1991 (trad. it. in Brimson J. A., *Contabilità per attività*, Franco Angeli, Milano, 1992).
- Bruni G., *Analisi del valore. Il contributo dell'Activity Based Management*, Giappichelli, Torino, 1994.
- Brusa L. - Dezzani F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983.
- Brusa L., Zamprognà L., *Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, Etas, Milano, 1994.
- Brusa L., *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e activity based costing*, Giuffrè, Milano, 1995.
- Brusa L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000.
- Bushor E., Schedler K. (editors), *Perspective on performance measurement and public sector accounting*, Paul Haupt Publishers, Berne, Stuttgart, Wien, 1994.
- Caperchione E., *La tenuta della contabilità per la costruzione del conto economico*, in Caperchione E. (a cura di), *Il regolamento di contabilità nell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996.
- Catturi G., *Lezioni di economia aziendale*, volumi I e II, Cedam, Padova, 1984.
- Catturi G., *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova, 2000.
- Coda V., *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano, 1968.
- Farneti G., *La determinazione di costo con specifico riferimento ai servizi pubblici a domanda individuale*, "Finanza Locale", anno XII, n. 11, 1992.
- Farneti G., *Il Bilancio dell'ente locale*, Giappichelli, Torino, 1993.

- Farneti G., Marasca S., *Nuove metodologie per la determinazione dei costi di prodotto*, Clua, Ancona, 1993.
- Garlatti A., *Bilancio e controllo economico nelle università degli studi*, Egea, Milano, 1996.
- Johnson H. T., Kaplan R. S., *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, "Harvard Business School Press", Boston 1987 (trad. it. in Johnson H. T., Kaplan R. S., *Ascesa e declino della contabilità direzionale*, Isedi, Torino, 1989).
- Kelley J. T., *Costing Government Services: A Guide for Decision Making*, "Government Finance Research Center", Washington 1986.
- Lapsley I., Llewellyn S., Mitchell F., *Cost management in the Public Sector*, Longman, London, 1994.
- Lapsley I., Llewellyn S., Mitchell F., *Accounting and Performance Measurement*, Chapman Paul, London, 1996.
- Liberatore G., *Il ruolo del budget per l'implementazione del piano strategico. Il budgeting per attività creatrici di valore*, "Analisi Finanziaria", n° 12, 1993.
- K. A. Merchant, A. Riccaboni, *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano, 2001.
- Mussari R., *La performance dei servizi pubblici: una messa a punto concettuale*, "Comuni d'Italia", n. 7/8, 1993.
- Mussari R., *L'azienda del Comune tra autonomia e responsabilità*, Cedam, Padova, 1996.
- Mussari R., *La revisione gestionale negli enti locali con particolare riguardo all'efficienza dei servizi resi*, "Revisione contabile", n. 13, 1997.
- Mussari R., Barretta A., *The Use of Cost Comparison in Hospital Structures: a Survey of Results in Scotland and Tuscany*, paper presentato all'International Conference dell'EIASM su Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms, Zaragoza, 7-9 Settembre 2000.
- Ostrenga M. R., Probst F., *Process Value Analysis-Missing Link in Cost Management*, "Journal of Cost Management", Fall, 1992.
- Paolone G., D'Amico L., Palumbo R., *Le rilevazioni di contabilità industriale*, Cacucci, Bari, 1998.
- Pyhrr P. A., *Zero-base budgeting*, "Harvard Business Review", nov.-dec., 1970.
- Riccaboni A., *La misurazione della performance dei centri di profitto: critica agli strumenti tradizionali e nuovi orientamenti d'indagine*, Cedam, Padova, 1989.
- Santesso E., *Contabilità dei costi. Metodi ed obiettivi*, Cedam, Padova, 1982.
- Selleri L., *Contabilità dei costi e contabilità analitica. Determinazioni quantitative e controllo di gestione*, Etas, Milano, 1990.
- Terzani S., *Lineamenti di pianificazione e controllo*, Cedam, Padova, 1999.
- Ziebell M. T., *Management Control System in Non Profit Organizations*, Harcourt Brace Jovanovic, San Diego, 1991.
- Zuffada E., Guarini E., *Lo sfasamento temporale fra competenza economica e competenza giuridico-finanziaria*, in Caperchione E. (a cura di), *Il regolamento di contabilità nell'ente locale*, Maggioli, Rimini, 1996.

6. Gli indicatori di risultato

6.1 Lineamenti teorici e riferimenti normativi

6.1.1 Gli indicatori come strumento per la misurazione della performance

Ai fini del controllo di gestione (d'ora in poi, per brevità, CdG) è indispensabile fare ricorso ad un sistema di indicatori per acquisire informazioni, tempestive, chiare ed attendibili, sulle diverse "dimensioni" della performance, o risultato, che s'intendono monitorare.

La contabilità non è in grado di generare tutti i dati necessari ad elaborare gli indicatori per il CdG. Quanto affermato è valido per la generalità delle aziende, ma ancor più per l'azienda pubblica territoriale locale (d'ora in poi, per brevità, APTL), in quanto l'economicità della gestione non può trovare declinazione in un indice sintetico come quello rappresentato dal risultato economico d'esercizio.

Quel "valore" ha una sua propria valenza informativa anche per le amministrazioni pubbliche (Cfr. Cap. 4), ma necessita di essere affiancato da ulteriori "misure" attraverso le quali è possibile considerare le differenti dimensioni del risultato dell'agire della APTL. Non casualmente, la dottrina economico-aziendale ha ampiamente enfatizzato il ruolo del dato extra-contabile per l'elaborazione di un sistema di indicatori.

Pertanto, tra sistema degli indicatori e finalismo aziendale pubblico il legame è particolarmente stretto, essendo il primo lo strumento di misurazione parziale e mediato del grado di raggiungimento del secondo. Poiché il finalismo dell'agire pubblico è diverso dal conseguimento di un lucro per mezzo dell'attività economica svolta, per poter definire un sistema d'indicatori è necessaria una precedente attività di analisi ed esplicitazione concreta delle finalità pubbliche che non possono essere date per scontate né riassumersi in espressioni troppo sintetiche, utili per coagulare temporaneamente il consenso politico, ma, certamente, non idonee ai fini del CdG.

La misurazione della *performance* dell'APTL comporta, come vedremo, la rilevazione, la misurazione, la comunicazione e l'utilizzo di grandezze contabili (finanziarie, economiche, patrimoniali) ed extra-contabili (volumi, tempi, risorse umane), a livello globale o aziendale, a livello di centro di responsabilità (d'ora in poi, per brevità, CdR) o particolare e nei rapporti tra i centri.



La funzione e gli utilizzi degli indicatori nell'ambito dei sistemi di controllo di gestione nelle aziende in generale sono stati trattati in numerose pubblicazioni fra le quali ricordiamo:

G. Catturi, *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova, 2000, pagg. 14-15.

G. Ferrero, F. Dezzani, *Manuale delle analisi di bilancio*, Giuffrè, Milano, 1979.

R.O. Mason, E.B. Swanson, *Gli indici di valutazione per le decisioni aziendali*, "Problemi di Gestione" anno XI, n.10, 1979, edizione originale *Measurement for Management Decision: A Perspective*, "California Management Review", Spring 1979, pagg. 3-27.

A. Riccaboni, *La misurazione della performance dei centri di profitto: critica agli strumenti tradizionali e nuovi orientamenti d'indagine*, Cedam, Padova, 1989.

R. Silvi, *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995.

I medesimi argomenti, con particolare riferimento alle APTL sono inoltre trattati, tra le varie opere pubblicate in materia, nelle seguenti:

Aa. Vv., *Enti locali: la gestione economico-finanziaria*, II edizione, Ipsoa, Milano, 1998.

L. Anselmi (a cura di), *Le aziende degli enti locali tra indirizzo pubblico e mercato*, Maggioli, Rimini, 1997.

R.N. Anthony, D.W. Young, *Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit*, Giuffrè, Milano, 1992, pagg. 14, 391-413.

M. Bianchi (a cura di), *Le aziende degli enti locali*, Maggioli, Rimini, 1996.

G. Farneti, *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica: il sistema, i principi, i valori*, Giappichelli, Torino, 1995.

G. Farneti, *Gestione e contabilità dell'ente locale*, II edizione, Maggioli, Rimini, 1997.

1. Alcuni dei temi accennati saranno ripresi ed approfonditi nel prosieguo del lavoro.

Prima di affrontare i profili più tecnici dell'argomento che costituisce oggetto di questo capitolo, ci pare indispensabile anteporre alcune osservazioni di carattere più generale che riteniamo indispensabili ai fini operativi.

Ragioni di sintesi e di chiarezza, ci suggeriscono di trattare separatamente ed in modo breve ciascuno dei "punti"¹.

a) La determinazione della performance non può essere considerata un fine in sé; se non è inserita nel più vasto e complesso processo manageriale di programmazione e di CdG può rivelarsi, addirittura, dannosa perché misurare o, ancor di più, valutare è costoso e, a volte, molto costoso. Non si avverte, crediamo, da parte di alcuno, la necessità di spendere tempo e denaro solo per produrre dati statistici utili, nella migliore delle ipotesi, per ragioni di "immagine". Determinare la performance serve solo se permette di assumere decisioni responsabili all'interno ed all'esterno dell'amministrazione, cioè se stimola e favorisce il "governo economico" dell'APTL. Il rischio di astrarre artificialmente la determinazione della performance dal processo gestionale appare molto concreto ove si osservi che una certa cattiva pratica determina spesso gli indicatori in base ai dati immediatamente disponibili e non in funzione degli obiettivi che si intendono conseguire e rispetto ai quali il management dovrebbe essere responsabilizzato.

- b) Non tutte le misurazioni sono utili per tutti. Occorre saper distinguere i bisogni dei diversi portatori di interessi per soddisfare i quali bisogna fornire informazioni mirate con riguardo specifico all'estensione del loro contenuto, ai tempi, alla forma di presentazione ed ai canali di comunicazione. Per rimanere alla più generale delle classificazioni, è diverso appagare le esigenze del management pubblico e quelle degli organi politici.
- c) È indifferibile un ammodernamento dei sistemi informativi in uso nelle APTL. Nonostante il Legislatore abbia da tempo suggerito di dotarsi delle tecniche contabili idonee alla determinazione del costo del servizio reso, l'utilizzo della contabilità generale ed analitica, resta, per molti degli organismi economici di cui trattiamo, più un'eccezione che la regola. È appena il caso di evidenziare che, se all'interno delle APTL non si diffonde la conoscenza e la coscienza del costo di produzione del risultato, ogni tentativo di determinazione della performance, risulterà parziale. In particolare, appare evidente il rischio che per giungere alle determinazioni di costo si "aggiustino" i dati della contabilità finanziaria e/o non si "stratificano" i costi indiretti con effetti distorsivi molto gravi (Cfr. Cap. 4 e Cap. 5).
- d) Le comparazioni nello spazio (cioè con altre aziende pubbliche o private) delle performance conseguite sono di grande utilità perché stimolano il confronto, consentono lo scambio di esperienze, inducono il miglioramento e possono innestare benefici effetti "concorrenziali". Tuttavia, simili raffronti, per essere significativi, richiedono una sufficiente omogeneità dei fenomeni comparati (Cfr. Par. 5.3.4). Nella realtà operativa queste condizioni ideali spesso non sussistono, la qual cosa obbliga a muoversi con tutte le opportune cautele al fine di evitare conclusioni affrettate e decisioni irrazionali. Differenze anche macroscopiche nelle performance conseguite, soprattutto dell'efficienza e dell'efficacia, potrebbero essere causate da diversità relative a fattori quali: trattamento contabile dei costi indiretti, criteri di valutazione dei cespiti patrimoniali, qualità dei fattori produttivi impiegati, tipologia di utenza servita, metodologie di valutazione utilizzate, diversità dei contesti ambientali e delle professionalità di chi ha reso il servizio². Quanto osservato assume massima rilevanza quando i risultati di tali comparazioni sono rese disponibili al pubblico anche attraverso i mass-media. In tale ipotesi, se manca un'analisi qualitativa che sia utile a spiegare i "numeri" divulgati, si potrebbero produrre effetti socialmente assai gravi con spostamenti ingiustificati di utenza da un produttore ad un altro con conseguente penalizzazione finanziaria per quelle amministrazioni che appaiono, magari senza esserlo, meno efficienti ed efficaci.
- e) L'informazione serve sempre per decidere ed i tempi delle decisioni, tanto interne che esterne, sono sempre più ristretti. Da ciò la necessità di mettere a disposizione dei diversi portatori di interessi le informazioni sulle performance conseguite in modo assolutamente tempestivo, anche a prezzo di un minore dettaglio. A tal fine, è indispensabile disporre di un adeguato sistema informativo

2. Utilizzare personale qualificato può determinare un costo per unità di servizio elevato, ma è evidente che tale maggior costo è, verosimilmente, compensato da una maggiore qualità del "prodotto" fornito. Le stesse identiche considerazioni possono farsi con riguardo al fattore capitale: un elevato livello qualitativo delle componenti strutturali (età/accessibilità degli immobili, elevato contenuto tecnologico delle attrezzature utilizzate, etc.) può, in determinate circostanze gestionali, causare un significativo incremento dei costi unitari di produzione. Di non minore rilievo è il problema dell'utenza servita. Così, ad esempio, nel confrontare le "prestazioni" di scuole diverse non si può prescindere dal considerare il grado di istruzione delle famiglie degli allievi e la consapevolezza che queste hanno circa l'importanza dell'istruzione per i loro figli.

aziendale (Cfr. par. 2.3). Tuttavia, non può trascurarsi che alcune dimensioni di risultato (ad esempio, l'efficacia globale o impatto) possono valutarsi compiutamente in un arco di tempo adeguato. In molte circostanze, occorre del tempo perché taluni effetti, anche negativi, si manifestino.

- f) Le informazioni prodotte devono essere chiare ed attendibili. Tale esigenza è ancora più avvertita per la classe di aziende che stiamo considerando in quanto la performance conseguita avrà un sempre maggiore “impatto manageriale” ed “impatto politico”. Impatto manageriale in quanto, per i responsabili di centro, la capacità di conseguire economicamente gli obiettivi assegnati è già una delle variabili di cui tenere conto ai fini dell'assegnazione di una quota della remunerazione variabile. Non crediamo, inoltre, sia lontano il momento in cui si realizzeranno le condizioni per un'effettiva mobilità della dirigenza pubblica fra le amministrazioni. I risultati prodotti e misurati, anche attraverso l'uso degli indicatori, saranno, allora, di sicuro ausilio per la selezione ed il rinnovo degli incarichi. Quanto all'impatto politico, in prospettiva, il “consenso” dovrebbe dipendere sempre più dalla dimostrata capacità di produrre risultati misurabili e poiché questi sono concretamente realizzati attraverso l'attività dei dirigenti, la classe politica dovrebbe avere tutto l'interesse affinché tali risultati non solo si realizzino, ma si possano costantemente monitorare e correttamente comunicare. Infatti, se «per sua natura il consenso politico non è influenzato solo dalla qualità e dalla quantità dei servizi prodotti ed erogati, ma da fattori ideologici, ideali, da comunanza di interessi, da ragioni varie di opportunità con l'affermazione del processo sociale ed economico, il consenso politico è sempre più influenzato proprio dalla capacità delle istituzioni e delle amministrazioni pubbliche di fare realmente le “cose per le quali esse sono state poste in essere o sono accettate”. Ma poiché i valori e le attese della società creano una pressione in termini di aumento quantitativo e qualitativo delle “cose da fare”, la capacità di “combinare al meglio” le risorse scarse diventa elemento non secondario ai fini dell'acquisizione e del mantenimento del consenso» □□.
- g) Ogni attività di misurazione lascia spazio alla “soggettività”. Questa è una condizione ineludibile che si può solo cercare di arginare. Pertanto, proprio l'importanza riconosciuta agli indicatori ed ai possibili impieghi dell'informazione economica così prodotta, è indispensabile giungere ad una chiara e condivisa determinazione delle metodologie impiegate per il calcolo degli indicatori. Naturalmente, non è possibile confondere i “margin di soggettività” ai quali abbiamo fatto cenno con comportamenti poco professionali. Così, per fermarci ad esempi macroscopici, ripresi nelle pagine seguenti, la spesa non può essere utilizzata in luogo del costo nel calcolo degli indicatori di efficienza, efficienza e “tagli alla spesa” non possono essere confusi, l'ammontare delle risorse spese in una data attività o programma e la quantità di lavoro svolto non ci dicono nulla sull'efficacia conseguita, l'efficacia manageriale e l'ef-

□□ E. Borgonovi, *La logica aziendale per realizzare l'autonomia istituzionale*, “Azienda Pubblica”, Anno IV, n. 2, agosto 1991, pagg. 185-186

ficacia globale non possono essere sovrapposte, il grado di diffusione del servizio non può essere “mascherato” come un indicatore di impatto, non sempre (quasi mai per i servizi ad elevato contenuto sociale) gli output prodotti sono completamente omogenei e indiscriminatamente sommabili fra loro ai fini del calcolo degli indici di efficienza e di produttività³.

- h) L’osservazione attenta della pratica amministrativa delle APTL e, più in generale, di tutte le amministrazioni pubbliche e private, dimostra inequivocabilmente che più matura è l’esperienza di CdG, minore è il numero degli indicatori ai quali si fa ricorso per monitorare le diverse dimensioni di risultato. La ragione di quanto affermato è semplice: chi ha esperienza sa “cosa” è veramente importante misurare e tenere sotto controllo e, fatto non trascurabile, sa come misurare quel “cosa”, come ed a chi comunicarlo. In parole più semplici, chi ha esperienza sa “cosa” serve per decidere in modo razionale e cosciente.
- i) Come per gli altri strumenti per il CdG, anche per gli indicatori, vale quanto osservato in altre parti di questo manuale: le tecniche del CdG si affinano con l’uso, secondo la logica del miglioramento progressivo ed anche attraverso il confronto con l’esperienza di altre amministrazioni.
- j) È quindi vana e metodologicamente scorretta la ricerca “dell’indicatore” o “degli indicatori” quasi si trattasse di trovare la “pietra filosofale” del CdG, la soluzione definitiva ad ogni problema di misurazione, controllo e decisione. Il “migliore” indicatore è quello che consente di rispondere in modo efficace ai bisogni informativi di chi dovrà leggerne ed interpretarne il risultato. E poiché i bisogni informativi cambiano in funzione dei mutamenti organizzativi e di scenario, dato il carattere di dinamicità che caratterizza ogni azienda e, massimamente, la APTL, non è possibile disporre di uno o più indicatori “perfetti”, “validi per sempre”. D’altro canto, come già osservato nel primo capitolo, un simile atteggiamento è in pieno contrasto con la cultura manageriale che, diversamente da quella burocratica, non è mai orientata all’individuazione di soluzioni preconfezionate, ma è chiamata “a fare i conti” con la ricerca continua della migliore combinazione fra risorse e risultati. Per tale ragione, è sempre necessario disporre di un sistema di indicatori, saperne “leggere” in modo coordinato i risultati, disporre di risultati calcolati lungo un arco di tempo sufficiente a coglierne i profili dinamici. Pertanto, a nostro parere, sono da evitare “i pacchetti preconfezionati” di indicatori (magari generati automaticamente da un software applicativo). Nella migliore delle ipotesi, queste soluzioni “pronte per l’uso” finiscono per generare informazioni utili soltanto alla redazione di rapporti statistici, ma non possono essere impiegate ai fini del CdG semplicemente perché non possono rispondere alle esigenze informative dell’utente (dirigenza, organi politici, ecc.) che devono essere definite ex-ante e non ex-post sulla base delle informazioni rese disponibili.

3. Le considerazioni svolte nel testo assumono grande rilievo non solo per gli effetti esterni che potrebbero generare, ma anche per quelli interni. Poiché una quota della remunerazione della dirigenza pubblica è correlabile ai risultati conseguiti, se il calcolo degli indicatori di performance trascura di considerare gli elementi sopra ricordati ed, in particolare, la discriminazione della qualità degli output prodotti, è palese che si finisce per incentivare il management pubblico a trascurare i servizi o i contenuti dei servizi per i quali la “quantificazione” è difficoltosa.

Tutto ciò premesso, gli indicatori sono misure relative, riferite a scale o ottenute come quozienti tra valori e/o quantità appositamente misurate o tratte dai documenti programmatici e consuntivi dell'AP-TL, capaci di fornire informazioni sintetiche e segnaletiche su singoli aspetti dei fenomeni gestionali. Sono strumenti di misurazione della performance e, nei loro rapporti di carattere sistematico, nell'ambito del CdG, è possibile attribuire loro le seguenti finalità:

4. Si noti che gli stessi concetti di *efficienza* e di *efficacia*, che costituiscono i criteri base per la valutazione dell'attività di un centro di responsabilità, sono utilizzati quasi sempre in senso comparativo, più che assoluto.

5. Si tengano però presenti le osservazioni e le avvertenze relative alla significatività ed alle modalità di effettuazione del *benchmarking* nelle amministrazioni locali, espresse nel paragrafo 5.3.4.

- *Guidare i comportamenti organizzativi* attraverso la definizione ex ante dei valori-obiettivo per ognuno degli indicatori del sistema, collegandoli congruentemente con la responsabilizzazione ai fini del controllo, in relazione alle leve decisionali a disposizione della singola posizione e del relativo impatto sul valore dell'indicatore.
- *Catturare le variabili critiche* per la prestazione aziendale, in relazione al conseguimento del finalismo dell'amministrazione, in modo suddiviso ed articolato lungo la struttura delle responsabilità organizzative.
- Effettuare *l'analisi degli scostamenti*, attraverso la definizione a preventivo del sistema di indicatori e degli obiettivi (*standard*) da perseguire, e la rilevazione in fase concomitante ed a consuntivo dei risultati conseguiti. In questo senso, l'analisi ed il raffronto è tra preventivo e dato effettivo ed è rivolta principalmente verso l'interno e finalizzata all'analisi delle cause del mancato raggiungimento degli obiettivi, nonché alla gestione del sistema di incentivazione.
- Incentivare i *confronti spazio-temporali*, in senso ampio e progettuale, tali cioè che consentano di aprire all'interno delle amministrazioni un dibattito sugli obiettivi e sui risultati della gestione, e non certo per stilare "graduatorie", mediante l'osservazione dell'evoluzione nel tempo ed il confronto con altri enti sufficientemente simili dal punto di vista socio-economico e gestionale. Nell'utilizzo degli indicatori per questa finalità, tipica del *benchmarking*, non conta tanto il loro valore assoluto, quanto quello relativo⁴. È inoltre importante che tali strumenti di misura consentano di individuare delle «tendenze» da leggersi assieme agli altri elementi quali-quantitativi di cui si compone il supporto informativo⁵.
- *Esprimere i risultati economici dell'APTL*, non limitati al risultato di gestione ricavabile dal conto economico, rilevante ai fini del rispetto del vincolo minimo di equilibrio economico, cui, naturalmente, anche l'amministrazione pubblica, come tutte le aziende, è soggetta. Si vuole invece ottenere un'analisi economica complessiva, tesa a verificare l'ottimalità della gestione volta a soddisfare al meglio i bisogni della collettività con l'utilizzo di risorse limitate, mediante il confronto, secondo un modello che gli indicatori aiutano ad esplicitare, utilità consumate e utilità generate.
- Svolgere in modo consapevole ed efficace attività di *comunicazione esterna*, consentendo al tempo stesso un più pieno esplicarsi del principio di trasparenza nei confronti dei cittadini, singolarmente e nelle loro organizzazioni rappresentative, che esercitano legittimamente la loro funzione di «controllo sociale». Naturalmente, l'utiliz-

zo di indicatori per questo fine non comporta la semplice “pubblicazione” degli indicatori sviluppati a scopi gestionali dall’ente. Soggetti “esterni”, infatti, non solo avranno differenti fabbisogni informativi, ma, avendo una conoscenza parziale dell’attività dell’ente, avranno anche una differente capacità di lettura di informazioni relativa alla stessa. Particolare cautela, dunque, è richiesta nello sviluppo di strumenti sintetici quali gli indicatori, quando rivolti a destinatari non tecnici o specialisti della materia, ma interessati ad aspetti più generali e che, in ogni caso, li tocchino da vicino.

Anche i destinatari *interni* dell’informazione prodotta, che si collocano a diversi livelli lungo la struttura organizzativa in relazione agli specifici ambiti di responsabilizzazione, avranno differenti fabbisogni informativi, nel senso che, in generale, specificità ed analiticità cresceranno man mano che si scende di livello.

Ai responsabili di centro, il sistema di indicatori fornisce uno strumento di monitoraggio costante, alimentato dalla reportistica periodica, sul conseguimento degli obiettivi relativi alla propria area di responsabilità, che può consentire, a fronte di eventuali scostamenti negativi rispetto al valore stabilito a priori, di attuare con tempestività le opportune azioni correttive o, eventualmente, di segnalare con immediatezza la necessità di ridefinire gli obiettivi di fronte a elementi sopravvenuti e non previsti che rendono superata la programmazione effettuata.

Attraverso il sistema degli indicatori passa non solo la responsabilizzazione degli attori del sistema e il monitoraggio tempestivo delle situazioni di difficoltà nel conseguimento degli obiettivi, ma anche il momento “diagnostico”, che ovviamente si avvantaggia del processo di disaggregazione degli obiettivi e dei “segnali” lungo la struttura organizzativa.

Ciò che rileva è la connessione tra gli obiettivi del centro di responsabilità, la possibilità per il decisore di influire con la sua azione manageriale sul conseguimento dell’obiettivo, la capacità dell’indicatore di esprimere compiutamente il grado di conseguimento dell’obiettivo. Come vedremo più avanti, è proprio nel venir meno di questa catena di coerenze che scaturiscono i principali errori che possono inficiare la configurazione del sistema degli indicatori.

Si noti, infine, che qualunque indicatore fornisce “semplicemente” un valore che, appuratane l’attendibilità, deve essere sempre soggetto ad interpretazione in connessione con i risultati di altri indicatori e, possibilmente, in una prospettiva dinamica, cioè analizzando, con riferimento ad un adeguato arco di tempo, le variazioni dei risultati e le cause che li hanno generati. In altre parole, la valenza di un indicatore è sempre *segnalatica*. D’altra parte, il risultato di un indicatore non dà mai la “soluzione” ad un problema: ciò che funziona in un semplice sistema meccanico (si accende la spia: premere il bottone) non può essere valido in un organismo economico complesso come un’APTL, dove è centrale il “fattore uomo”. Invece, è vero che un indicatore, se opportunamente determinato (scelto e definito nelle sue componenti) calcolato (ricorrendo a valori significativi e correttamente misurati) correlato (affiancandolo ad altri indicatori) e comparato (nel tempo,

in modo particolare) dà un segnale relativo all'andamento del fenomeno osservato: la valutazione della situazione e la scelta delle (eventuali) azioni o soluzioni da intraprendere è sempre della persona che, nella logica manageriale, risponderà degli effetti generati.

Proprio per le ragioni riassunte in precedenza, eviteremo di fornire in questo capitolo uno o più elenchi di indicatori, anche se non mancheremo di proporre esempi e di riportare alcune delle esperienze più significative osservate durante la realizzazione del Progetto. Il nostro scopo è fornire agli operatori tutti gli elementi utili per costruire “a propria misura” e progressivamente migliorare un sistema di indicatori per il monitoraggio delle performance ai fini del CdG. Pertanto, in questo capitolo descriveremo le caratteristiche dei sistemi di indicatori. Saranno considerati indicatori finanziari e patrimoniali, quelli resi obbligatori da disposizioni normative e quelli di efficienza e di efficacia.

6. Valgono per la costruzione degli indici tutte le considerazioni già proposte nel paragrafo 4.3.4 al quale si rimanda.

6.2 Percorsi operativi per l'introduzione degli indicatori

Considerate le finalità sopra descritte, le principali tipologie di indicatori individuabili sono:

- indicatori *finanziari*;
- indicatori *patrimoniali*;
- indicatori di *efficienza*;
- indicatori di *efficacia*.

Da ricordare, inoltre, che la normativa vigente prevede l'elaborazione e la pubblicazione di indicatori (nel testo definiti obbligatori) comunque riconducibili alle categorie sopra elencate.

6.2.1 Gli indicatori finanziari e patrimoniali

Gli indicatori *finanziari* consentono di analizzare gli aspetti della gestione dell'APTL inerenti i procedimenti relativi all'acquisizione delle entrate ed al sostenimento delle uscite. Per quanto paradossale possa sembrare, nonostante l'aspetto finanziario della gestione sia tradizionalmente centrale all'interno del sistema di rilevazioni delle amministrazioni locali, i processi d'analisi relativi alle componenti dell'equilibrio finanziario sono sempre stati carenti. Il compito dell'analisi finanziaria risulta facilitato dalla immediata reperibilità dei dati necessari alla costruzione degli indicatori, ricavabili dal bilancio di previsione e dal conto consuntivo. I suddetti documenti, infatti, sono estremamente ricchi di informazioni utilizzabili a tal fine, e rapportando i valori in essi contenuti, si possono ricavare almeno quattro classi di indicatori afferenti:

- la *composizione delle entrate*;
- la *composizione delle spese*;
- le *correlazioni tra entrate e spese*;
- l'*integrazione con dati extra bilancio*.

Gli indici di composizione delle entrate e delle spese informano sulla fisiologia finanziaria dell'amministrazione⁶. Tali indici si costrui-

scono rapportando due “poste” tratte dalla medesima sezione del documento contabile oggetto d’analisi. La scelta dei valori da confrontare è rimessa all’analista ed è funzione del bisogno informativo che s’intende appagare.

Normalmente, negli indici di composizione il valore posto al numeratore è “parte” (nel senso che è incluso) di quello posto al denominatore.

Così, ad esempio, un Titolo di entrata (lo stesso varrebbe per la spesa) può essere rapportato al totale delle entrate. Ugualmente un Intervento di spesa corrente di un dato Servizio può essere rapportato al totale della spesa corrente di quel Servizio.

Per ognuna di queste classi, alcuni indicatori sono annoverati tra i parametri *gestionali* la cui redazione è richiesta dalla legge, dovendo essere allegati al rendiconto. Occorre perciò un’analisi che, affiancando quella minima condotta attraverso i parametri gestionali, sia svolta sviluppando un sistema integrato di indicatori, allo scopo di approfondire gli aspetti riguardanti i singoli elementi e le diverse possibili relazioni fra essi.

7. L’indice di autonomia impositiva è previsto nella tabella dei parametri *gestionali*, così come svariati indici appartenenti alle altre classi di seguito considerate.



Esempio 1

Per **gli indicatori relativi alla composizione delle entrate**, particolare interesse riveste l’analisi delle entrate correnti. Ad esempio, si potrà operare una scomposizione dell’indicatore principale (l’*indice di autonomia finanziaria*), considerando l’indice di *autonomia impositiva o tributaria*⁷ dell’ente (dato dal rapporto tra le entrate tributarie ed il totale delle entrate correnti) in modo separato rispetto al concorso delle entrate extra tributarie (il rapporto tra entrate extra tributarie ed il totale delle entrate correnti):

Autonomia finanziaria	=	Autonomia impositiva	+	Autonomia da proventi
$\frac{\text{Entrate proprie}}{\text{Entrate correnti}}$	=	$\frac{\text{Entrate tributarie}}{\text{Entrate correnti}}$	+	$\frac{\text{Entrate extratributarie}}{\text{Entrate correnti}}$
750/1.250 (60%)	=	425/1.250 (34%)	+	325/1.250 (26%)

L’analisi può poi ovviamente essere approfondita, a differenti livelli di scomposizione, esaminando il concorso dei fattori di livello inferiore alla costruzione di fattori superiori.



Esempio 2

Si potrà ad esempio effettuare un’ulteriore scomposizione, analizzando il concorso percentuale delle tre categorie di contribuzione dei cittadini (imposte, tasse, tributi speciali) al formarsi delle entrate tributarie:

Entrate tributarie	=	$\frac{\text{Imposte}}{\text{Entrate tributarie}}$	+	$\frac{\text{Tasse}}{\text{Entrate tributarie}}$	+	$\frac{\text{Tributi speciali}}{\text{Entrate tributarie}}$
300 (100%)	=	105/300 (35%)	+	60/300 (20%)	+	135/300 (45%)

Tale metodologia analitica può essere applicata ovviamente anche alle voci di spesa, onde ottenere gli **indicatori di composizione delle spese**. Essi evidenziano il peso percentuale delle risorse finanziarie assegnate, ispirandosi, in genere, alle classificazioni di bilancio. Si avranno così analisi effettuate a livello di *titoli*:

Spese totali	=	$\frac{\text{Spese correnti}}{\text{Spese totali}}$	+	$\frac{\text{Spese C/capitale}}{\text{Spese totali}}$	+	$\frac{\text{Rimborso Prestiti}}{\text{Spese totali}}$	+	$\frac{\text{Servizi C/terzi}}{\text{Spese totali}}$
1.250 (100%)	=	825/1.250 (66%)	+	275/1.250 (22%)	+	125/1.250 (10%)	+	25/1.250 (2%)

La scomposizione può proseguire inoltre a livello di *funzioni, servizi, interventi* nonché, analizzando la destinazione della spesa mediante la classificazione bidimensionale o “incrociata” per natura economica e per funzione, a livello *economico-funzionale*.

Considerando, ad esempio, la scomposizione delle spese correnti relative al servizio “Polizia municipale” negli interventi ad esso relativi, si avrà un’analisi del tipo:

Spese correnti	=	$\frac{\text{Personale}}{\text{Spese correnti}}$	+	$\frac{\text{Acq. Beni Consumo}}{\text{Spese correnti}}$	+	$\frac{\text{Prestaz. servizi}}{\text{Spese correnti}}$	+	
$\frac{\text{Oneri finanziari}}{\text{Spese correnti}}$	+	$\frac{\text{Imposte e tasse}}{\text{Spese correnti}}$	+	$\frac{\text{Oneri straordinari}}{\text{Spese correnti}}$	+	$\frac{\text{Ammortamenti}}{\text{Spese correnti}}$	+	
2.300 (100%)	=	1680/2.300 (73%)	+	155/2.300 (6,7%)	+	180/2.300 (7,8%)	+	
10/2.300 (0,5%)	+	150/2.300 (6,5%)	+	10/2.300 (0,5%)	+	120/2.300 (5%)	+	

La terza classe di indicatori, quelli di **correlazione tra entrate e spese**, è costituita da indicatori «composti», che forniscono informazioni non immediatamente desumibili dai documenti contabili di sintesi.

Qui si tratta di mettere a confronto due poste ciascuna delle quali è tratta da una delle due sezioni del documento contabile considerato.

Normalmente, la voce di entrata è posta al numeratore e quella di uscita al denominatore, volendosi verificare il grado di copertura di una data spesa con una specifica entrata. Può trattarsi di voci singole o di aggregati contabili. In ogni caso, è indispensabile scegliere opportunamente i valori da rapportare nel senso che fra di essi deve esistere un legame logico e funzionale.

È senz’altro utile, ad esempio, l’esame, sia a livello di amministrazione che di singolo CdR, del livello di *rigidità della spesa*, oppure del rapporto tra entrate e spese per servizi a domanda individuale, che ne evidenzia il *grado di copertura* attraverso gli introiti tariffari. Anche se suddividere l’unitarietà della gestione può far perdere significatività all’analisi, perché le relazioni reciproche sussistenti nella realtà verrebbero in qualche misura trascurate, questo tipo di indicatori può avere ad oggetto l’intera attività dell’APTL, ma anche singoli centri CdR o macro-attività.



Esempio 3

Con riferimento alla gestione di una piscina comunale:

Rigidità della spesa	=	$\frac{\text{Spese rigide}}{\text{Spese piscina}}$	Indice copertura	=	$\frac{\text{Proventi piscina}}{\text{Spese piscina}}$
Rigidità della spesa	=	$\frac{130}{160}$ (81,25%)	Indice copertura	=	$\frac{40}{160}$ (25%)

Dove per spese rigide si intendono quelle difficilmente modificabili nel breve-medio termine: personale, fitti dei locali, riscaldamento ed illuminazione uffici, etc.

Spesso, gli indicatori finora considerati sono utilizzati, nei documenti di budget e nella reportistica relativa agli specifici uffici, servizi o, in generale, centri di responsabilità nei quali si articola l'ente, integrati con indicatori di altro tipo, in questa sede trattati separatamente per motivi di classificazione e di chiarezza espositiva.



Esperienza 1

Il piano degli indicatori in uso presso il Comune di Tortona

Gli indicatori presentati di seguito sono contenuti nelle schede di PEG relative a *tutti* i servizi. Si tratta di indicatori generici, individuati dall'ufficio CdG del Comune proprio perché applicabili a tutte le attività poste in essere dai CdR, in modo da avere una "griglia minima" comune a tutti i centri. Ovviamente indicatori specifici sono calcolati in sede di analisi economiche mirate.

Indicatore	Determinazione
Costo medio per dipendente	Costo del personale del centro / n° dipendenti in servizio
Costo del centro per abitante	Costo complessivo del centro / n° abitanti
Margine di copertura dei costi	Proventi del centro / costi del centro
Incidenza del costo del fattore sul costo complessivo	Costo del fattore produttivo / costo complessivo
Costo del singolo prodotto	Costo complessivo / quantità prodotto
Costo del singolo fattore produttivo per prodotto	Costo del fattore produttivo / quantità prodotto
Percentuale di ricorso allo straordinario	Ore straordinarie / ore lavorative contrattuali
Quantità prodotta per addetto	Quantità prodotto / n° addetti
Quantità prodotto	N° unità prodotte
N° medio atti prodotti	N° atti prodotti / periodo di riferimento
Variazione n° atti prodotti	(Atti anno in corso – atti anno precedente) / atti anno in corso

Fra gli indici correlazione particolare interesse assumono quelli relativi al finanziamento degli investimenti. Tali indicatori vanno assumendo una crescente importanza per la misurazione delle modalità di copertura finanziaria delle opere pubbliche. Occorre tuttavia rilevare che la capacità previsiva del bilancio con riferimento alle spese in conto capitale può essere limitata: vi sono talvolta esposti investimenti, con le relative forme di finanziamento, che già in partenza hanno scarsa possibilità di effettiva realizzazione. I dati saranno, perciò, più

opportunamente ricavabili dal conto consuntivo. L'importanza dell'informazione è correlata all'esigenza di tenere sotto controllo l'onerosità dell'indebitamento. A tal fine, occorre, innanzitutto, evidenziare l'incidenza delle varie fonti di approvvigionamento delle risorse finanziarie: utilizzazione dell'avanzo di amministrazione, accensione di mutui, alienazione di beni patrimoniali, trasferimenti di capitale, prestiti obbligazionari. L'analisi può essere riferita all'intera amministrazione o, come nel seguente esempio, ad un singolo investimento.



Esempio 4

Per la costruzione di un centro sportivo si può avere:

Valore investimento	=	$\frac{\text{Trasferimenti}}{\text{Spesa c/capitale}}$	+	$\frac{\text{Mutuo CDDPP}}{\text{Spesa c/capitale}}$	+	$\frac{\text{Prest. Obblig.}}{\text{Spesa c/capitale}}$	+	$\frac{\text{Utilizzo A.A.}}{\text{Spesa c/capitale}}$
800 (100%)	=	100/800 (12,5%)	+	410/800 (51,25%)	+	250/800 (31,25%)	+	40/800 (5%)

La valutazione dell'onerosità, naturalmente, richiede quanto meno la determinazione del costo medio (interessi ed altre spese di servizio del debito / debito residuo) per ciascun tipo di fonte. Tale determinazione, tuttavia, ha valore solo indicativo per le scelte future, perché si basa sulla composizione quali-quantitativa dei debiti dell'amministrazione esistenti al momento in cui è formulata l'analisi e sul livello dei relativi tassi d'interesse. La scelta delle fonti cui ricorrere per ciascun investimento andrà effettuata confrontando i costi (interessi passivi ed altri oneri) delle alternative effettivamente disponibili in quel momento e per quell'investimento. L'alienazione di beni patrimoniali non evidenzia l'emergere di un costo (semmai il venir meno di una rendita o, più probabilmente, dell'utilità connessa alla disponibilità del bene), ma, come per tutte le dismissioni, richiede un'attenta analisi differenziale dei vantaggi e svantaggi dell'ipotesi di cessione rispetto a quella di mantenimento.



Approfondimenti

Il tema degli indicatori finanziari e patrimoniali nelle APTL è stato oggetto di trattazione in numerose opere, fra le quali :

- M. Bellesia, *Enti locali. Analisi di bilancio*, Ipsoa, Milano 1998.
- A. D'atri, F. Fracchia, *Analisi di bilancio dell'ente locale*, in M. Bianchi (a cura di), *Le aziende degli enti locali*, Maggioli, Rimini, 1996.
- G. Savioli, *Gli indicatori di efficienza*, in G. Farneti, L. Mazzara, G. Savioli, *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1996, pagg. 124-127.
- K. Giusepponi, *Gli indicatori del profilo economico, patrimoniale e finanziario*, in L. Marchi, *La revisione nelle aziende pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1997, pagg. 133-162.
- D. Mancini, *La revisione analitica. Il caso dell'Ufficio Tributi*, in L. Marchi, *La revisione nelle aziende pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1997, pagg. 173-208.

Ordine dei Dottori Commercialisti di Milano, *Proposta di riclassificazione dei bilanci degli enti locali per determinare il valore dei servizi erogati e costruire indici di efficienza ed efficacia*, Giuffrè, Milano, 1995.

A. Ziruolo, *Il supporto informativo-contabile degli enti locali nel processo di programmazione e controllo*, Torino, Giappichelli, 2000.

Per la costruzione di **indicatori con dati extra bilancio** le informazioni ricavate dai documenti di sintesi contabile della gestione devono essere rapportate ad informazioni di origine diversa, relative alla struttura dell'ente, alla collettività amministrata, alla realtà ambientale di riferimento, così da *relativizzare* i *valori assoluti* contenuti nei documenti di bilancio. In tal modo, si vuole:

- aumentare il valore informativo dei dati contenuti nei documenti contabili di sintesi;
- consentire un più agevole e corretto confronto nello spazio e nel tempo.

8. Con riferimento agli indicatori patrimoniali rinviamo alle considerazioni riportate nel paragrafo 4.3.4.



Esempio 5

Con riferimento ad alla voce di entrata tributaria "ICI", più che il calcolo della *pressione tributaria* (entrate per ICI / popolazione residente), può essere significativa la determinazione di rapporti (a volte detti di *congruità*) del tipo:

$$\text{Congruità ICI} = \frac{\text{Entrate per ICI}}{\text{Superficie edificata}} \quad \text{Oppure} = \frac{\text{Entrate per ICI}}{\text{Superficie non esente}}$$

che raffrontano la specifica risorsa con il presupposto d'imposta, considerato nella sua dimensione assoluta ed in quella effettivamente incisa dall'imposta.



Esempio 6

Considerando, invece, un'entrata corrente extra-tributaria, si può elaborare, ad esempio, un indicatore di ricavo medio da confrontarsi, a seconda della versione, con il prezzo del biglietto o con il costo medio al chilometro:

$$\text{Ricavo medio Trasporti} = \frac{\text{Proventi Azienda Trasporti}}{\text{N. utenti}} \quad \text{Oppure} = \frac{\text{Proventi Azienda Trasporti}}{\text{Km}}$$

Passando ora a considerare gli indicatori *patrimoniali*, si può innanzitutto ricordare la **redditività del patrimonio** (rapporto tra ricavi patrimoniali e valore del patrimonio disponibile), che è il più rilevante tra questi. Altri significativi indicatori appartenenti a questa tipologia sono quelli di **composizione dell'attivo e del passivo** (suddivisione del patrimonio in classi di cespiti, espressa in termini percentuali del valore totale) e di **correlazione** (rapporti fra voci o classi di attività e passività)⁸. Tali indici possono essere utili sia per considera-

zioni comparative nello spazio e nel tempo sulla consistenza delle varie classi ed i rapporti tra le stesse, che come base di partenza per analisi più approfondite sui vari tipi di cespiti in relazione, soprattutto, con i flussi finanziari (ricavati dalla contabilità finanziaria) e reddituali (ricavati dalla contabilità generale) ad essi connessi (canoni di locazione, costi di manutenzione, etc.). Si possono sviluppare anche indicatori patrimoniali su base *pro capite* (dove il valore delle singole classi è rapportato alla popolazione, al fine di “relativizzare” i dati per confronti inter-aziendali).

Gli indicatori patrimoniali, così come tutti gli indicatori nel cui algoritmo compaiono valori derivanti dalla contabilità generale, risentono ovviamente dell’attendibilità e della completezza delle rilevazioni attinenti il patrimonio. Queste rappresentano spesso l’anello debole del sistema contabile dell’ente locale, risentendo di un’inventariazione incompleta, non aggiornata o, comunque, poco attendibile⁹. Le eventuali lacune si riverberano anche sull’attendibilità di alcune poste della contabilità generale, come ad esempio gli ammortamenti, inficiando il calcolo dei connessi indicatori di efficienza.

Caratteristica comune alle classi d’indicatori fin qui esaminate è il fatto che non è significativa tanto la considerazione del loro *valore assoluto*, quanto quella del loro *andamento storico*, e la definizione della *tendenza* in cui s’inquadrano i risultati. Ribadiamo che ai fini di confronto è necessario verificare accuratamente l’*omogeneità* degli enti di riferimento, sia sotto il profilo *quantitativo* (“i numeri”: definizioni delle grandezze misurate, delle unità di misura, etc.) che *qualitativo* (le caratteristiche con cui si presentano una serie di variabili).

Può infine essere interessante calcolare alcuni indicatori che diano informazioni sulla *gestione del bilancio*. Tra quelli più frequentemente considerati, ricordiamo:

- grado di attendibilità delle previsioni iniziali (previsioni iniziali / previsioni definitive);
- grado di realizzazione delle previsioni definitive (accertamenti/previsioni definitive e impegni/previsioni definitive);
- grado di realizzazione delle entrate e delle uscite o velocità di riscossione e pagamento (riscossioni in c/competenza / accertamenti in c/competenza e pagamenti in c/competenza/impegni in c/competenza)¹⁰;
- tasso di formazione dei residui (differenza tra accertamento e riscossione / residui attivi iniziali; differenza tra impegno e pagamento / residui passivi iniziali)¹¹;
- tasso di smaltimento dei residui (riscossioni in c/residui / residui attivi iniziali e pagamenti in c/residui / residui passivi iniziali);
- tasso di incidenza dei residui (residui attivi / accertamenti e residui passivi / impegni, o anche: riscossioni in c/residui / riscossioni totali e pagamenti in c/residui / pagamenti totali).

L’analisi può essere particolarmente interessante con riferimento alla realizzazione di opere pubbliche, che difficilmente avviene esattamente nell’esercizio nel quale è previsto l’impegno relativo, in conseguenza

9. Si veda il paragrafo 4.2.8.

10. È poco significativo per i trasferimenti.

11. Potrebbero anche essere considerate le *previsioni* di accertamento e di impegno (c.d. *residui di stanziamento* o, rispettivamente, minori accertamenti ed economie di spesa nella terminologia degli artt. 189 e 190 del TUEL).

della lunghezza dei tempi e della complessità delle modalità contrattuali di consegna e pagamento (stati d'avanzamento, collaudi, etc.).

Inoltre, è da tener presente che gli indicatori possono essere elaborati non soltanto in occasione della redazione del consuntivo, ma anche a cadenza infrannuale (ad intervalli coincidenti con quelli rilevanti per il complessivo sistema di CdG) per monitorare il grado di acquisizione e di utilizzo delle risorse finanziarie. Naturalmente, simili informazioni non sono sufficienti ad esprimere una valutazione sul grado di conseguimento degli obiettivi attribuiti al responsabile di centro, ma sono certamente utili. Infatti, se in fase di programmazione, si stabilisce una relazione fra obiettivi e risorse finanziarie da spendere, tenere sotto controllo, a scadenze brevi, l'andamento dei flussi finanziari in uscita dei singoli centri è certamente importante. Naturalmente, c'è una differenza sostanziale fra "spendere" e "spendere bene" (economicità nell'acquisizione dei fattori produttivi), così come fra "spendere bene" ed "impiegare efficientemente"; tuttavia, se i mezzi monetari resi disponibili non sono spesi o lo sono soltanto in minima parte è normale interrogarsi sul grado effettivo di conseguimento degli obiettivi e/o sulla congruità del rapporto fra risorse finanziarie assegnate ed obiettivi posti. Quanto scritto, assume un rilievo ancora maggiore ove si consideri che nelle APTL molti centri acquisiscono fattori produttivi per altri centri onde un rallentamento negli acquisti e, quindi, nell'impegno delle spese genera effetti negativi anche sui centri utilizzatori.



Approfondimenti

Sugli indicatori obbligatori (deficitari e gestionali) si possono consultare, tra gli altri :
G. Farneti, *Il controllo di gestione e il sistema degli indicatori*, in Aa. Vv, Enti locali. La gestione economico-finanziaria, II edizione, Ipsoa, Milano, 1998.
G. Farneti, L. Mazzara, G. Savioli, *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1996.
L. Marchi (a cura di), *La revisione nelle aziende pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1997.
R. Mussari, *La revisione gestionale negli enti locali*, in L. Marchi (a cura di), *La revisione nelle aziende pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1997, pag. 90 e segg.



Esperienza 2

Il report di controllo di gestione finanziario della Provincia di Rimini

L'unità di staff "Bilancio e Programmazione Finanziaria", in collaborazione con i vari Servizi, elabora un "Report di CdG finanziario" di metà esercizio, che contiene anche i dati, ottenuti per estrapolazione, relativi alla rimanente parte dell'anno. Esso comprende una relazione tecnica descrittiva, gli indicatori finanziari riassuntivi e per singoli CdR e le Relazioni dei singoli CdR sullo stato di attuazione dei relativi programmi e progetti. Si riportano di seguito due quadri espositivi dei valori finanziari di sintesi e dei relativi indicatori.



Documentazione operativa

Quadro generale riassuntivo delle spese della Provincia di Rimini

Provincia di Rimini - Quadro generale riassuntivo - Esercizio 2000

Spese	Competenza				
	Previsioni iniziali	Previsioni definitive	% di definizione	Impegni	
				Totale	Di cui spese correlate alle entrate
1	2	3	4	5	6
Titolo I - Spese correnti	56.824.174.411	72.306.995.427	127,247	34.285.015.996	3.735.006.647
Titolo II - Spese in c/capitale	50.466.798.658	73.387.821.002	145,418	18.918.189.192	5.780.285.861
Totale spese finali	107.290.973.069	145.694.816.429	135,794	53.203.205.188	9.515.292.508
Titolo III - Spese per rimborso prestiti	11.207.245.242	10.494.982.170	93,645	2.379.246.721	6.955.569
Titolo IV - Spese per servizi per conto di terzi	9.390.778.000	5.442.150.693	57,952	3.233.234.638	2.860.292.945
Totale	127.888.996.311	161.631.949.292	126,385	58.815.686.547	12.382.541.022
Disavanzo di amministrazione			0,00		
Totale complessivo delle spese	127.888.996.311	161.631.949.292	126,385	58.815.686.547	12.382.541.022



Documentazione operativa

Provincia di Rimini. Stato di attuazione del Bilancio - Competenza - CDR 05 "Turismo"

Entrata Titolo II Categoria 2 02

Descrizione	Previsione iniziale	Variazioni	Previsione assestata
Titolo II - Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della Regione e di altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla regione			
Categoria 2 02 contributi e trasferimenti correnti dalla regione			
Risorsa 2 02 0034 Programma Turistico Provinciale			
Capitolo 01830 Assegnazione Regionale per la realizzazione del Programma Turistico Provinciale (L.R. 7198)			
Articolo 01830100 Assegnazione Regionale per la realizzazione del Programma Turistico Provinciale (L. R. 7/98); Note: rlf.3630-31-50-80-311	3.000.000.000		3.000.000.000
Totale capitolo 01830	3.000.000.000		3.000.000.000
Totale risorsa 2 02 0034	3.000.000.000		3.000.000.000
Risorsa 2 02 0037 Contributi regionali per il funzionamento redazione locale SIRT			
Capitolo 01836 Contributi regionali per il funzionamento redazione locale SIRT			
Articolo 01836/00 Contributi regionali per il funzionamento redazione locale SIRT. Note: rif 3636/U		43.000.000	43.000.000
Totale capitolo 01836		43.000.000	43.000.000
Totale risorsa 2 02 0037		43.000.000	43.000.000
Totale categoria 2 02	3.000.000.000	43.000.000	3.043.000.000

			Residui			
Pagamenti	% di realizzazione	Residui dalla competenza	Conservati	Pagati	% di realizzazione	Rimasti
7	8	9	10	11	12	13
16.936.670.603	49,400	17.348.345.393	35.415.829.079	16.854.453.622	47,572	18.561.375.457
11.697.691.357	61,833	7.220.497.835	61.870.734.688	11.839.009.616	19,135	50.031.725.072
28.634.361.960	53,821	24.568.843.228	97.286.563.767	28.693.463.238	29,490	68.593.100.529
2.379.246.721	100,000		2.634.992.214	2.634.992.214	100,000	
2.064.948.646	63,866	1.168.285.992	1.137.834.972	747.852.359	65,707	389.982.613
33.078.557.327	56,241	25.737.129.220	101.059.390.953	32.076.307.811	31,736	68.983.083.142
	0,00				0,00	
33.078.557.327	56,241	25.737.129.220	101.059.390.953	32.076.307.811	31,736	68.983.083.142

Prenotazioni	% Util.	Accertato	% Util.	Disponibilità da accertare	Liquidato	Incassato
2.621.128.889	87,371	2.621.128.889	87,371	378.871.111	1.310.564.445	1.310.564.445
2.621.128.889	87,371	2.621.128.889	87,371	378.871.111	1.310.564.445	1.310.564.445
2.621.128.889	87,371	2.621.128.889	87,371	378.871.111	1.310.564.445	1.310.564.445
43.000.000	100,000	30.000.000	69,767	13.000.000	30.000.000	30.000.000
43.000.000	100,000	30.000.000	69,767	13.000.000	30.000.000	30.000.000
43.000.000	100,000	30.000.000	69,767	13.000.000	30.000.000	30.000.000
2.664.128.889	87,549	2.651.128.889	87,122	391.871.111	1.340.564.445	1.340.564.445



La *Relazione illustrativa della Giunta*, ai sensi dell'articolo 151, comma 6 del TUEL, al Rendiconto per l'esercizio 1999, elaborata dalla Direzione Risorse Finanziarie (Settore Contabilità Generale) contiene, tra le altre, informazioni in merito a:

- andamento storico dal 1991 al 1999 dell'avanzo di amministrazione (deliberato in sede di approvazione del Conto Consuntivo);
- evoluzione degli accertamenti e riscossioni delle diverse Categorie di Entrata e degli impegni e pagamenti dei diversi Interventi di Spesa dal 1996 al 1999;
- calcolo del margine tra le Entrate effettivamente accertate rispetto a quelle previste e tra le Spese effettivamente impegnate rispetto a quelle stanziare per l'esercizio 1999;
- evoluzione delle Spese Correnti impegnate (al netto degli ammortamenti) dal 1993 al 1999;
- andamento storico per tipologia di intervento impegnato dal 1993 al 1999 (al netto dell'ammortamento del fondo svalutazione crediti e del fondo di riserva);
- oltre all'indice di composizione delle entrate correnti esistono indicatori ulteriori che evidenziano scomposizioni analitiche delle entrate tributarie, per trasferimenti e le entrate extratributarie;
- il grado di autonomia finanziaria, di autonomia tributaria e tariffaria;
- l'indice di pressione finanziaria locale, che misura il peso delle entrate tributarie ed extratributarie per singolo cittadino;
- l'indice di pressione finanziaria e tributaria, che misura il peso delle entrate tributarie e quelle derivanti da proventi per servizi pubblici per singolo cittadino;
- l'indice di pressione tributaria, che misura il peso delle entrate tributarie per singolo cittadino;
- l'indice di copertura delle spese dato dal rapporto tra entrate proprie (tributarie ed extratributarie) e spese correnti;
- andamento storico degli indici economici e statistici dal 1996 al 1999;
- percentuale di realizzazione delle entrate correnti, suddivise per tipologia, rispetto al dato previsionale, con particolare dettaglio (per categoria) riguardo al titolo III;
- analisi dettagliata delle spese di personale;
- prospetto dimostrativo del risultato di gestione di competenza del conto capitale;
- calcolo del margine tra accertato e previsto relativo all'accensione dei mutui per investimenti e BOC, in particolare per i mutui i margini sono stati scomposti per tipologia di soggetto finanziatore relativamente all'anno 1999 ed è stato effettuato un andamento temporale dal 1995 al 1999;
- un'analisi degli investimenti impegnati con dettaglio per Circostrizione relativamente al 1999, con il confronto tra la previsione e l'impegno;
- prospetti che evidenziano il risultato della Gestione dei Residui 1998 e precedenti e la consistenza degli stessi al 31.12.1999, con dettaglio per voce economica di spesa;
- bilancio di cassa al 31.12.1999, con dettaglio delle riscossioni e dei pagamenti.

6.2.2 Gli indicatori obbligatori

Riferimenti normativi

Le principali innovazioni normative succedutesi negli anni '90, a partire dalla legge 241/90 e dal D.Lgs. 29/93 (oggi trasposto nel D.Lgs. 165/01), che hanno posto le premesse per una svolta sostanziale nel *modus operandi* della pubblica amministrazione, di fatto già implicavano la necessità che le APTL si dotassero di un sistema di indicatori di risultato. E questo, tanto al fine di rilevare il perseguimento dei criteri di economicità della gestione, efficacia ed efficienza nell'azione amministrativa, quanto per rendere operante il principio di responsabilità sui risultati che veniva sancito per i dirigenti pubblici. Con il D.Lgs. n. 77/95, recante l'ordinamento finanziario degli enti locali, tale necessità veniva riconosciuta nelle previsioni degli artt. 39, 40 e 41 (ora trasposti negli artt. 196, 197 e 198 del TUEL), seppure secondo forme e modalità non del tutto soddisfacenti, come emergerà nelle trattazioni successive. Infine, le norme contenute nel D.Lgs. 286/99, i cui principi fondamentali in materia di controlli interni sono richiamati dall'art. 147 TUEL e che hanno riordinato questa materia nell'ambito delle pubbliche amministrazioni, comportano in modo inequivocabile la necessità di dotarsi di un sistema di indicatori di performance. Infatti, queste ultime norme attribuiscono al CdG, inteso come attività interna di verifica dell'andamento gestionale, la funzione della verifica del conseguimento dell'economicità, dell'efficienza e dell'efficacia nell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati.

Il legislatore ha previsto come obbligatoria per gli enti locali la redazione di una griglia minima di indicatori. Sulla base della loro finalità informativa, è possibile distinguere due principali categorie di indicatori obbligatori:

- i parametri *di deficiarietà*;
- i parametri *gestionali*.

I parametri di deficiarietà

La finalità dei parametri di deficiarietà, previsti, limitatamente a comuni, Province e comunità montane e isolate, dai decreti ministeriali emanati in applicazione delle disposizioni dell'art. 45 del D.Lgs. 30/12/1992, n. 504, così come modificato dal D.Lgs. 15/9/1997, n. 342, è di consentire, al livello di governo centrale, il monitoraggio delle situazioni di grave squilibrio finanziario. Nel caso in cui gli enti presentino valori al fuori del range ammesso, per almeno la metà dei parametri, infatti, essi sono dichiarati "strutturalmente deficiari" e sottoposti ad un regime di controllo sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni di personale. L'organo a ciò deputato è la *Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali*. È inoltre oggetto di controllo centrale il rispetto del tasso minimo di copertura del costo di alcuni servizi. Gli enti locali, infatti, devono coprire una definita percentuale

del costo dei servizi in discorso con i proventi tariffari e contributivi ad essi relativi, pena una riduzione dei trasferimenti erariali spettanti negli anni successivi.

I parametri di riferimento sono fissati per ogni triennio con Decreto del Ministero dell'Interno, ai sensi dell'art. 242, comma 2, del TUEL, ove sono state recepite le norme sopra citate. I valori degli indicatori calcolati da ogni ente, confrontati, ove del caso, con i parametri di riferimento, devono essere esposti in allegato al conto del bilancio ed al certificato del rendiconto (art. 228, comma 5 del TUEL) e vengono a costituire perciò oggetto di analisi nell'ambito della Relazione della Giunta al rendiconto e nella *Relazione del Collegio dei revisori*.

Non si richiamano analiticamente in questa sede i singoli parametri contenuti nelle tabelle citate, né le vicende modificative che hanno subito nel tempo. Ciò che qui rileva è innanzitutto distinguere chiaramente le finalità per le quali sono stati introdotti questi indicatori da quelle proprie del sistema di indicatori per il CdG, potendo benissimo darsi, peraltro, che singoli indicatori appartengano ad entrambe le classi. Conseguentemente, pare opportuno segnalare alcuni rischi di confusione nella logica di impostazione, elaborazione ed uso degli indicatori di CdG e di quelli obbligatori (in particolare quelli "gestionali", trattati nel prossimo paragrafo) che l'interpretazione letterale della norma (in particolare dell'art. 197 TUEL) potrebbe ingenerare.

Premetteremo all'esame degli indicatori di deficitarietà strutturale alcune brevi considerazioni, sia di metodo che di contenuto.

I parametri in questione implicano il mantenimento di un'ottica ancora centralistica di governo e controllo, da parte dell'amministrazione statale. Tale orientamento si estrinseca in una griglia di indicatori che dovrebbe, nelle intenzioni, fungere da "cartina tornasole" delle situazioni di dissesto.

Invece, l'autonomia delle amministrazioni dovrebbe accompagnarsi ad una corrispondente attribuzione di responsabilità. È al livello del singolo ente locale, sulla base delle informazioni di cui solo in quella sede si dispone, che deve essere collocata la valutazione della situazione di disequilibrio finanziario, anche qualora sfoci in una situazione di dissesto (art. 244 e seguenti TUEL). Seguendo tale logica, qualora la mancata segnalazione, da parte degli amministratori locali, di una conclamata situazione di dissesto favorisse il suo successivo aggravamento, questi dovrebbero esserne tenuti responsabili, in modo non dissimile da quello previsto in ambito privatistico quando si sia occultato lo stato di insolvenza.

Se invece, come accade ora, la titolarità del controllo è demandata al livello centrale di governo, l'amministrazione dell'ente locale potrebbe addirittura cercare di fare emergere la deficitarietà strutturale solo quando e se lo ritiene opportuno, attraverso un'acconcia costruzione dei valori di bilancio. Lo scopo, evidentemente, sarebbe quello di produrre al momento voluto l'instaurarsi dei controlli centrali su organici, assunzioni, copertura tariffaria e contributiva dei costi dei servizi erogati, misure che, tutto sommato, l'amministrazione locale può preferire vedersi imporre dall'esterno, piuttosto che adottare di

propria iniziativa, considerato che si tratta di “politiche impopolari”.

Inoltre, tale impostazione, di fatto, non considera il problema dell'*attendibilità* di alcune poste dei bilanci, che invece inficia in misura significativa le potenzialità dello strumento adottato.

Quanto al sistema di indicatori, infine, esso non considera *diversità* e *peculiarità* delle situazioni concrete, ma tende ad assimilare realtà estremamente diversificate sotto una molteplicità di dimensioni rilevanti sul piano dell'operatività dell'ente. La suddivisione per classi demografiche cerca di ovviare al problema, cogliendo la dimensione più macroscopica della differenziazione tra gli enti, ma non può essere considerata sufficiente.

Tuttavia, la modalità di definizione dei parametri di riferimento sottende una concezione della deficiarietà strutturale di tipo *statistico*, lontana o comunque differente e non sovrapponibile, né tantomeno sostituibile, rispetto alle logiche *economico-aziendali* di effettuazione dell'analisi di bilancio. In base a queste ultime la valutazione riguarda invece la congruità dei rapporti tra le grandezze di bilancio, non certo con riferimento a valori medi di settore, ma alla luce delle particolari condizioni di contesto ed operative, in cui l'APTL è inserita, che invece vengono tralasciate nell'impostazione del legislatore.

Quanto poi alla *significatività* dei valori di sintesi statistica (media e scarto quadratico medio) elaborati a partire dai dati di bilancio, vanno riproposte le considerazioni appena svolte in merito all'*attendibilità* dei valori e ed alla confrontabilità dei dati di bilancio.

12. Ad esempio, l'indicatore di *autonomia finanziaria* esprime la percentuale di entrate correnti garantita da entrate proprie: tanto più elevato è il suo valore, tanto maggiore è l'autonomia dell'ente rispetto ai trasferimenti erariali. L'indicatore di *pressione fiscale/tributaria pro capite* esprime il contributo del singolo cittadino all'ente di appartenenza.

I parametri gestionali

I parametri gestionali sono stati previsti per la prima volta dal D.Lgs. 25/2/1995, n. 77 e specificati nelle tabelle allegate ai modelli di redazione del conto del bilancio, approvate con D.P.R. 31/1/1996, n. 194, emanato in attuazione dell'art. 114 del D.Lgs. citato, ora art. 160 del TUEL. Le esigenze informative alle quali rispondono, consistono nella creazione di una base minima comune di informazioni per il confronto spazio-temporale tra gli enti, al fine di individuare e delineare delle tendenze e costituire, nelle intenzioni del legislatore, il punto d'avvio per una riconsiderazione della gestione. Sono stati introdotti cinque gruppi di indicatori che, nel loro complesso, costituiscono una griglia informativa diversificata, tale da ricomprendere vari aspetti della gestione, seppure con i limiti propri delle soluzioni “pre-confezionate”.

1. Indicatori finanziari ed economici generali. Si tratta di indicatori ricavabili dai dati del rendiconto, esprimenti rapporti noti in dottrina e già da tempo adottati dagli enti più sensibili agli aspetti finanziari della gestione. Esprimono aspetti significativi ed importanti della gestione, quali ad esempio gli indicatori relativi alla redditività del patrimonio, il patrimonio pro-capite, il rapporto dipendenti-popolazione, l'indicatore di autonomia finanziaria, la pressione finanziaria/tributaria pro capite¹².

2. Indicatori dell'entrata. Sono rivolti all'analisi dell'efficacia dell'azione d'accertamento e della sua equità, in relazione al rapporto tra i

proventi totali e la numerosità dei soggetti, o dei beni, gravati dai diversi tributi, per ciascuna tipologia considerata. Avendo ad oggetto, in pratica, solo tributi di pertinenza dei Comuni, sono previsti limitatamente a questa tipologia di enti ed alle loro Unioni.

3. Indicatori per i servizi indispensabili¹³. Si tratta d'indicatori di costo, solo in senso molto lato, di efficienza¹⁴, in quanto rapportano il costo totale per ciascuno di tali servizi alla popolazione, consentendo di conoscerne il costo pro capite, con riferimento all'intero ente o per le specifiche unità di produzione individuate. Si noti che nelle tabelle previste dal D.P.R. 194/96 è utilizzato il termine "costo". Al riguardo si ribadisce che è impossibile disporre di informazioni di costo dettagliate per servizi, in assenza di una contabilità su base economica e, in particolare, della contabilità analitica (d'ora in poi, per brevità, CoA), strumento ancora poco diffuso nella realtà delle APTL italiane. Il rigoroso rispetto della prescrizione relativa agli indicatori di costo implicherebbe quindi l'implementazione della CoA, pur non essendo questa esplicitamente individuata dal legislatore come obbligatoria. Sono inoltre previsti indicatori d'efficacia per ciascuno dei servizi considerati¹⁵. Certo, la "batteria" di indicatori prescelta può essere considerata opinabile ed è sicuramente suscettibile di ulteriore articolazione, ma può costituire un punto d'inizio per una più approfondita analisi e riflessione sulla performance economica nel suo complesso.

4. Indicatori per i servizi a domanda individuale¹⁶. Come per la precedente tipologia di servizi, sono individuati sia indicatori di "efficacia" che di "efficienza" (meglio: costo). I primi, per lo più, espongono il rapporto tra le domande soddisfatte e quelle presentate; i secondi indicano informazioni come il costo unitario (per utente, per cittadino o per unità di servizio reso) ed il provento unitario. Si ripropone la problematica cui si accennava al punto precedente, a proposito dell'uso del termine "costo". Il confronto costo-provento, e l'evidenziazione del costo complessivo gravante sulla collettività, dovrebbe consentire di valutare il livello di equilibrio economico, in senso stretto, conseguito nella gestione dei servizi considerati.

5. Indicatori dei servizi diversi. Sono relativi ai servizi a carattere pro-

duttivo che l'APTL eventualmente svolge¹⁷. Hanno la stessa struttura – gli stessi limiti – degli indicatori di cui al punto precedente, con la particolarità che il confronto costo-provento dovrebbe essere maggiormente significativo.

Anche la *tabella dei parametri gestionali*, con l'evidenziazione dell'andamento triennale, deve essere allegata al *conto del bilancio* ed al *certificato del rendiconto* (art. 228, comma 5, del TUEL). Inoltre, a norma del successivo comma settimo, il Ministero dell'Interno pubblica un *rapporto annuale*, con rilevazione del-

13. «I servizi c.d. "indispensabili" devono essere erogati da ogni ente per esigenze di funzionamento dell'organizzazione statale di cui l'ente è parte (es. servizio elettorale, anagrafe e stato civile, servizio statistico, leva militare, ecc.) e per esigenze connesse ad un'ordinata, decorosa e civile esistenza della generalità della popolazione (es. polizia locale, servizi necroscopici e cimiteriali, acquedotto, fognature, nettezza urbana, ecc.). Per le loro caratteristiche, i costi di erogazione sono coperti tramite forme di prelievo che prescindono dall'utilità creata per ogni singolo utilizzatore (spesso non determinabile), cioè da introiti di carattere tributario (come tali coattivi) estesi alla generalità della popolazione». La nozione di «servizio indispensabile» è contenuta nel D.Lgs.

504/1992, all'art. 37, comma 3, lettera h) e nell'art. 38, comma 1, dello stesso decreto; ulteriori, precisi definizioni sono contenute nel D.M. 28/5/1993 e nel D.M. 16/2/1994.

14. Non si tratta di veri e propri indicatori di efficienza perché rapportano al costo non l'output, e neppure la popolazione *servita*, ma la popolazione *da servire*.

l'andamento triennale a livello di aggregati, sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali. L'art. 162, comma quinto, del medesimo D.Lgs., prevede che «il bilancio di previsione è redatto nel rispetto dei principi di veridicità ed attendibilità, sostenuti da analisi riferite ad un adeguato arco di tempo o, in mancanza, da altri idonei parametri di riferimento». Gli «idonei parametri di riferimento» non sono predefiniti, in quanto ogni APTL, in base alle proprie specifiche finalità, adotterà quelli ritenuti più opportuni. Infine, per chiudere questa serie di riferimenti normativi relativi ai parametri gestionali, l'articolo 197 del TUEL, rubricato «modalità del controllo di gestione», afferma al comma 4 che «La verifica dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa è svolta rapportando le risorse acquisite ed i costi dei servizi, ove possibile per unità di prodotto, ai dati risultanti dal rapporto annuale sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali di cui all'articolo 228, comma 7».

Una lettura superficiale della norma citata può comportare il rischio di compromettere la corretta operatività del sistema di indicatori utilizzati ai fini del CdG, riducendone l'estensione solo a quelli obbligatori ed al loro confronto con i parametri medi nazionali. Come già osservato in proposito degli indicatori di deficitarietà strutturale, è improbabile che un limitato insieme di indicatori di riferimento, calcolati statisticamente, possa dare significative ed utili indicazioni per la gestione della singola APTL. L'approccio che il legislatore sembra indicare, si discosta, infatti, dai canoni del CdG, inteso secondo i principi e la metodologia delle discipline economico-aziendali.

Ferma restando, infatti, la possibilità che alcuni degli indicatori autonomamente individuati dall'ente per rispondere a specifiche finalità conoscitive, interne ed esterne, possano coincidere con alcuni degli *indicatori obbligatori* in esame, il CdG non può certo limitare la propria base strumentale a questi ultimi, per tre principali ordini di ragioni:

1. gli indicatori obbligatori sono molto spesso generici, coprono solo una parte delle attività svolte dagli enti e colgono in maniera limitatissima gli aspetti di efficienza e di efficacia, per tacere della mancata considerazione dell'aspetto qualitativo dei servizi resi: sono, in una parola, insufficienti allo scopo, se quest'ultimo è costituito dal CdG;
2. sono uguali per tutti gli enti di un certo tipo istituzionale, mentre gli indicatori capaci di offrire significative informazioni sulla gestione devono essere costruiti sulla

15. Tra gli altri, a seconda del servizio considerato: il rapporto tra domande evase e presentate, il numero di aule rispetto agli studenti frequentanti, la percentuale delle strade illuminate, la percentuale di unità immobiliari servite sul totale esistente.

16. I servizi «a domanda individuale» non sono considerati indispensabili; non sono perciò erogati alla generalità della popolazione di riferimento, ma solo a coloro che ne fanno esplicita richiesta e sono disposti a pagare un corrispettivo specifico. Si tratta ad esempio dei servizi forniti da musei, impianti sportivi, mense, asili. Pur non essendo indispensabili in senso stretto, questi servizi hanno una forte connotazione «sociale», più o meno marcata in funzione degli orientamenti politici, e perciò sono spesso forniti agli utenti ad un prezzo (tariffa) in grado di remunerare solo parzialmente i costi di produzione,

ponendo conseguentemente la parte non coperta a carico della popolazione, attraverso prelievi di carattere tributario. Il differenziale tra i costi di erogazione e la tariffa da pagare per godere del servizio, è indice del grado di «socialità» attribuito allo stesso. Sarebbe perciò opportuno che nel conto economico un'ideale riclassificazione consentisse di rendere conto dei risultati differenziali in base alle diverse tipologie di servizi.

17. Si tratta dei servizi a carattere «produttivo», per lo più del tipo *public utilities* (distribuzione gas, energia elettrica, trasporti pubblici, etc.): la loro gestione dovrebbe essere guidata da criteri analoghi a quelli di un'impresa qualsiasi, non esclusa la generazione di profitti (impiegabili per il finanziamento di altre attività dell'ente) o quanto meno la remunerazione *normale* del capitale investito.

- specifica realtà aziendale, colta nei suoi fenomeni “produttivi” fondamentali e, in un certo senso, semplificata o “modellizzata” (il pregio degli indicatori sta proprio nella loro sinteticità e capacità evocativa di fenomeni più ampi, osservati nei loro aspetti essenziali) ma non certo “appiattita” su pochi parametri indifferenziati;
3. gli indicatori obbligatori sono stati sviluppati per rispondere ai fabbisogni informativi del Ministero dell'Interno o, comunque, del livello di governo centrale (connessi per lo più al contenimento della spesa pubblica, fatti salvi i livelli minimi di servizi) per il soddisfacimento dei quali l'uniformità è basilare, essendo la finalità dell'analisi principalmente comparativa e dovendo questa comprendere un numero elevatissimo di oggetti. Questo spiega, naturalmente, anche i due “limiti” appena considerati, ma rende ancora più chiaro come lo stesso set di indicatori non possa rispondere ai precisi scopi conoscitivi del singolo ente, nella sua specificità ed unicità.

18. Per una definizione e trattazione completa del concetto di CdG si rimanda al capitolo primo.

Tuttavia, la legittima preoccupazione di mettere a punto prioritariamente il *set* di indicatori obbligatori, non costituirà certo un ostacolo allo sviluppo di strumenti rispondenti alla logica ed alle esigenze gestionali, né potrà valutarci sufficiente adempimento delle norme medesime. Considerando, infatti, l'insieme delle disposizioni sul CdG, che si limitano all'esposizione di alcuni principi generali, vi è sicuramente spazio per l'adozione della strumentazione che ciascuna APTL riterrà più idonea, ed il riferimento agli indicatori gestionali obbligatori può essere considerato come l'indicazione dell'ampiezza ed articolazione *minimale* del sistema degli indicatori, nel senso che essi dovranno *come minimo* fornire indicazioni sulla popolazione servita, sui costi e sui proventi connessi ai servizi, sui livelli di efficienza e di efficacia conseguiti e così via.

Le caratteristiche di progettazione e funzionamento del sistema di CdG sono difficilmente standardizzabili¹⁸. Nella definizione di alcune sue componenti *statiche*, cioè delle caratteristiche che deve assumere il **supporto informativo** all'attività di controllo e della **mapa delle responsabilità**, occorre partire, come vedremo più avanti, dall'individuazione *delle aree decisionali critiche*, considerando congiuntamente gli indirizzi strategici e la struttura organizzativa. La scelta degli indicatori e dei relativi valori - obiettivo, più adatti ad esprimere l'impatto, cioè l'effetto finale sull'andamento gestionale delle aree critiche, prodotto dall'azione delle leve decisionali a disposizione del responsabile, si baserà proprio su tale analisi preliminare.

La verifica dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa non può essere svolta attraverso il mero raffronto con i dati risultanti dal rapporto annuale sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali, ma deve svolgersi all'interno del processo di CdG, che effettua tale verifica sia *ex ante*, che in fase concomitante, che *ex post* rispetto allo svolgimento dei processi aziendali, e che consente di articolarla all'interno della struttura organizzativa, in relazione ai distinti CdR individuati. Essa permette, in tal modo, di leggere le relazioni causa-effetto, di analizzare gli scostamenti, di effettuare le correzioni necessarie.

Inoltre, le caratteristiche delle previsioni normative sul CdG sono tali da fare escludere che l'impostazione possa essere ricondotta alla logica del cosiddetto controllo *sulla* gestione, effettuato cioè da enti esterni (ad esempio, la Corte dei Conti) e che sembra aver occupato parte dello spazio lasciato libero dalla progressiva riduzione dei controlli di legittimità, registratasi negli ultimi anni. Tale controllo dovrebbe affiancare quello interno *di* gestione, ossia quello mutuato dalla teoria economico-aziendale, per intenderci, per costituire un ulteriore profilo di controllo, stavolta *esterno* all'ente, affidato ai medesimi organi che effettuavano precedentemente il controllo di legittimità.

Può invece astrattamente rientrare nel controllo *sulla* gestione la rilevazione di una serie di indicatori definiti a livello centrale ed il relativo invio al Ministero dell'Interno o ad altro organo. Un controllo effettuato a tale distanza di spazio e di tempo e basato solo su pochi dati statistici può essere scarsamente incisivo ai fini del miglioramento della gestione. La norma tuttavia attribuisce alle informazioni desumibili dal rapporto annuale sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali anche valenza di parametro cui l'ente locale deve raffrontare le risorse acquisite ed i costi dei servizi, ai fini della verifica dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa, che è il tipico ambito del controllo interno *di* gestione. Per le ragioni sopra richiamate, è concreto il rischio, nell'ambito di contesti organizzativi non sufficientemente avvezzi alle logiche economico-aziendali, di un'impostazione non adeguata del sistema.

La connessa teorica possibilità di effettuare confronti nello spazio (tra amministrazioni, in termini generali e per classi omogenee) e nel tempo (relativamente alla stessa APTL, da verificare anche rispetto agli andamenti nel tempo di APTL simili), avrebbe per oggetto l'esplicitazione dei contenuti della responsabilità politica e di quella gestionale, e dei reciproci rapporti tra di esse, la valorizzazione della professionalità, il controllo della correttezza dei comportamenti, la trasparenza dell'attività dell'ente, consentendo ai cittadini una migliore comprensione dei risultati della gestione.

Tuttavia, anche se gli scopi conoscitivi sono ben individuati, la validità del confronto in tal modo effettuato è gravemente inficiata dalla mancata considerazione di una serie di fattori, legati alle peculiari caratteristiche delle singole realtà, che incide irrimediabilmente sulla comparabilità dei dati e sul valore informativo dei parametri pubblicati dal Ministero dell'Interno¹⁹. È poco significativo, ad esempio, "comparare" il livello di efficacia, senza considerare gli effettivi livelli di domanda e gli obiettivi che l'ente si era posto, quando invece l'efficacia andrebbe misurata con riferimento al soddisfacimento dei bisogni della specifica collettività amministrata, e quindi valendosi di sondaggi e di strumenti di misurazione *diretta*. Analogamente, il livello di efficienza andrebbe valutato in relazione al potenziale minimo assorbimento di risorse di *quella* specifica struttura produttivo-erogativa, inserita all'interno di *quella* singola specifica realtà economica, sociale e territoriale.

Le misurazioni gestionali non possono ridursi ad una serie di documenti da redigere, il che ne farebbe un mero *adempimento buro-*

19. Si confronti in proposito il paragrafo 5.3.4.

cratico, dando per scontato il fatto che gli indicatori gestionali obbligatori consentano di effettuare di per sé un efficace *benchmarking* tra gli enti. Le informazioni ritraibili dagli indicatori gestionali obbligatori possono senz'altro essere utili e significative, ma lo sono in quanto e finché colgono dimensioni effettivamente rilevanti, e la metodologia di elaborazione dei dati sia omogenea o, quanto meno, esplicitata. Più informazione, specie se rilevante, è certamente meglio che meno informazione. Tuttavia, non può essere esaltato eccessivamente l'aspetto del confronto spazio-temporale, poiché il *benchmarking* richiede uno sforzo di analisi e comprensione dei processi gestionali non completamente colto da questa impostazione.

Semplicemente certi confronti nello spazio, sulla base delle scarse informazioni degli indicatori obbligatori, non possono essere effettuati, o meglio, non hanno senso. Di questo, ovviamente, è conscio in primo luogo anche il management pubblico, con corrispondenti effetti sulla motivazione a migliorare il valore delle *performance* misurate da tali indicatori, quand'anche siano effettivamente disponibili leve atte ad influirvi. Alcuni di tali parametri, infatti, sfuggono alla sfera d'influenza dei responsabili gestionali (si pensi ad esempio al numero di aule rispetto agli studenti frequentanti, o alla percentuale delle strade illuminate). Senza tener conto, poi, che alcuni indicatori sono ambigui nella formulazione e si prestano ad interpretazioni diverse.

I parametri di *deficitarietà* e, soprattutto, quelli *gestionali*, costituiscono, comunque, degli strumenti utili, in quanto forniscono informazioni rilevanti e rappresentano un primo passo nell'introduzione di logiche di misurazione della *performance* proprio in un campo dove tali logiche sono tradizionalmente trascurate. Tuttavia, per misurare in modo compiuto la performance economica dell'APTL, e, soprattutto, per la costruzione di un valido supporto informativo all'attività di CdG, i parametri *gestionali* devono essere opportunamente e correttamente affiancati da altri indicatori derivanti dalla specifica progettazione compiuta nella singola realtà locale, che presentino i requisiti propri dei parametri-obiettivo. Dovranno cioè essere idonei alla responsabilizzazione dei capi centro, in relazione alle leve decisionali a loro disposizione ed alle variabili critiche sulle quali sono in grado di influire, e perciò in grado di guidare i comportamenti organizzativi verso il conseguimento del finalismo aziendale.

6.2.3 Gli indicatori di efficienza

L'apprezzamento dell'economicità gestionale dell'APTL non può basarsi solo sulle determinazioni contabili di sintesi. L'economicità della gestione della APTL può dirsi conseguita solo a seguito del contemporaneo soddisfacimento delle condizioni di efficienza e di efficacia. Poiché si può essere efficienti senza essere efficaci e viceversa, occorre sottoporre a monitoraggio e responsabilizzare la dirigenza con riferimento ad entrambe le dimensioni di risultato ricordate. Tale apprezzamento richiede l'elaborazione di un sistema informativo *ad hoc*, basato principalmente sulla misurazione dei *risultati* (in termini di efficienza ed efficacia) della gestione, o meglio dei vari processi di gestione.

Una misura di *efficacia* del risultato rivela in che porzione lo scopo è stato realizzato. È una risposta alla domanda: “Stiamo riuscendo a fare ciò che ci eravamo proposti?”. Una misura di *efficienza* del risultato rivela quanto bene stiamo indirizzando i nostri sforzi, considerati secondo un criterio specificato (tempo, costo, persone o mezzi impiegati, etc.), ossia quante unità dello scopo sono state realizzate per ciascuna unità di risorse consumate. È una risposta alla domanda: “Stiamo facendo le cose nel modo più conveniente?”.

Gli indicatori, che sono grandezze *segnalistiche* di particolari fenomeni osservati, solitamente ottenute con semplici calcoli (rapporti o differenze) da altre grandezze note, non costituiscono entità a sé stanti. Tra essi sussistono relazioni ed influenze che occorre esplicitare in uno schema logico di collegamento reciproco, a formare quello che costituisce un *sistema* di indicatori. Ciò è particolarmente vero a proposito degli indicatori di efficienza, il cui significato deve essere interpretato ponendoli in rapporto con coerenti e corrispondenti indicatori di efficacia.

Un esempio “classico” può aiutare a vedere quali grandezze possono essere utilizzate nella misurazione del risultato²⁰. Consideriamo uno degli obiettivi dell’azienda per la raccolta e lo smaltimento dei R.S.U. di un Comune: mantenere le strade sgombrere da rifiuti. Una possibile grandezza da considerare può essere la quantità, in Kg (che chiameremo Q), di rifiuti non asportati per m² di strade (non essendo realistico prefiggersi una pulizia assoluta, l’obiettivo sarà fissato in una Q soddisfacentemente piccola). Quanto minore è la Q realizzata, tanto più efficace è l’attività di pulizia delle strade. In condizioni di scarsità di risorse, tuttavia, il dirigente si preoccupa anche dell’efficienza nell’uso delle risorse. A questo scopo, può effettuare diverse misurazioni, a ciascuna delle quali corrisponde un indicatore:

1. Kg di rifiuti al m² per ogni euro speso;
2. Kg di rifiuti al m² per ora/uomo, per ora/macchina od ora/uomo-macchina;
3. Kg di rifiuti al m² per Km di strade spazzati;
4. Km di strade spazzate per ogni euro speso;
5. Km di strade spazzate per ora/uomo, per ora/macchina od ora/uomo-macchina;
6. ora/uomo, ora/macchina od ora/uomo-macchina per euro speso, etc.

Prima di affrontare gli specifici aspetti delle misurazioni delle prestazioni delle APTL mediante indicatori di efficienza e di efficacia, è bene soffermarsi brevemente, sia per chiarire la terminologia utilizzata, sia per esplicitare il sottostante modello o schema di rappresentazione del processo di produzione ed apprestamento dei servizi pubblici da parte dell’APTL.

Qui considereremo l’insieme coordinato di quattro parametri minimali il cui contemporaneo soddisfacimento si pone come condizione irrinunciabile per garantire l’economicità della gestione e, quindi, la funzionalità duratura della APTL²¹; si tratta di:

- economicità nell’acquisizione dei fattori produttivi;

20. L’esempio, con i lievi adattamenti del caso, è tratto dal lavoro di Clarence E. Ridley ed Herbert A. Simon, *Measuring Municipal Activities*, The International City Managers Association, Chicago, 1938. Il problema è attuale, ma non certo nuovo!

21. Nella letteratura e nella prassi internazionale è consolidata la scomposizione delle prestazioni o *performance* gestionali in tre diverse e complementari dimensioni, universalmente note come “the three Es”: *economy* (economicità nell’acquisizione dei fattori), *efficiency* (efficienza) ed *effectiveness* (efficacia). Nella impostazione qui seguita, evidentemente, si è ulteriormente precisato il concetto di efficacia.

22. Pur in sintesi, ci preme evidenziare che la qualità non è stata separatamente considerata nel testo. Non si tratta di un'omissione o di una sottovalutazione. Esiste infatti una dimensione qualitativa in ciascuno dei parametri di performance sopra ricordati, onde l'orientamento alla qualità può essere considerato come una componente intrinseca nella valutazione delle performance conseguite. Ciò, naturalmente, non esclude l'opportunità o la necessità di individuare specifici indicatori della qualità del servizio pubblico, come avviene ad esempio nella predisposizione delle Carte dei servizi.

23. Si cfr. il paragrafo 4.2.1.

- efficienza nell'uso delle risorse disponibili;
- efficacia nel conseguimento degli obiettivi assegnati al management (efficacia manageriale);
- efficacia nel conseguimento degli obiettivi sociali di cui si fa carico l'amministrazione nel suo complesso (efficacia globale)²².

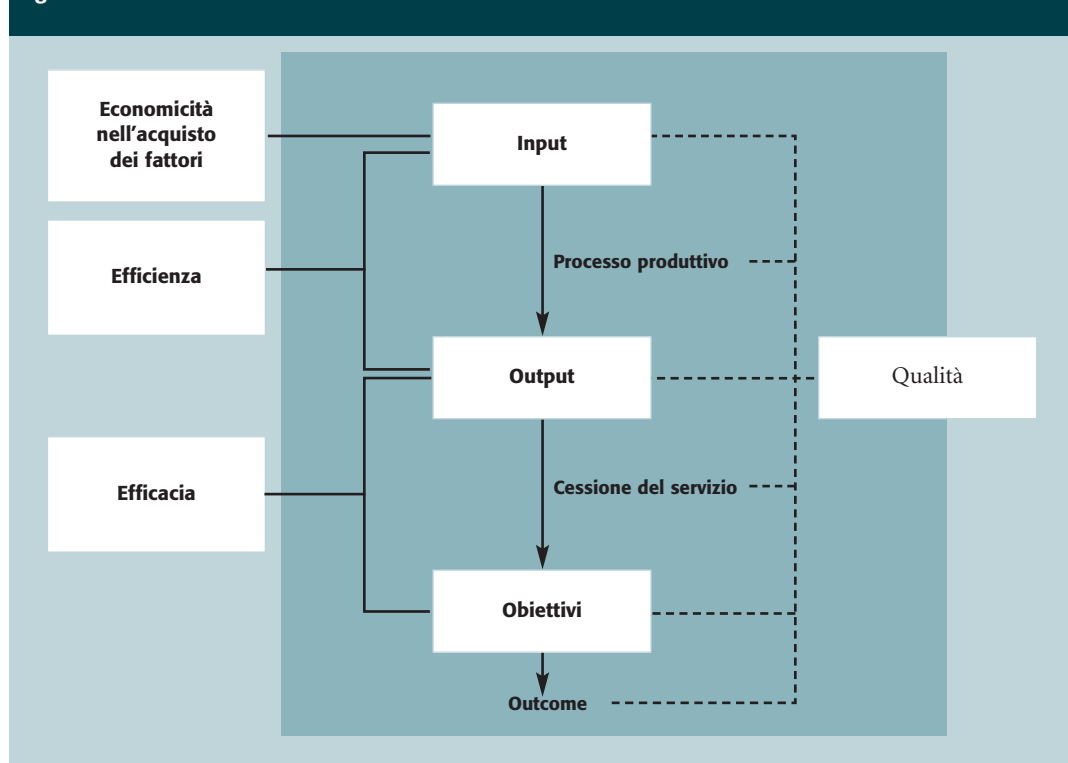
Il procedimento logico posto alla base delle considerazioni che saranno sviluppate di seguito è semplice: le quattro dimensioni dell'economicità della gestione vanno misurate e/o valutate in relazione a distinti momenti del processo di produzione ed apprestamento del servizio o del programma pubblico, che può schematizzarsi come in figura 1.

Al fine di evitare qualunque confusione terminologica, di seguito si cerca di chiarire il significato che sarà attribuito, nel testo, alle espressioni riportate nello schema.

Per *input* si intendono le risorse (beni e servizi) destinate alla produzione che si intende realizzare (che cioè *entrano* nel processo produttivo). Esso può esprimersi in termini monetari (costo o valore in denaro) o con altre unità di misura (fisiche) proprie del fattore utilizzato (ore di lavoro, chili di materia prima, etc.). Come vedremo, è importante distinguere le risorse *acquisite* dalle risorse *consumate*²³.

L'*output* è la quantità di beni o servizi prodotti, ossia il volume di produzione o risultato del processo produttivo. Deve essere espresso in opportune unità di misura, a seconda del bene o servizio considerato.

Figura 1 - Fasi del Processo di Produzione



L'*outcome* o *impatto* è l'effetto prodotto sulla comunità amministrata, comprensiva degli *utenti* ma anche dei non utenti, come conseguenza dell'utilizzo dei beni e servizi prodotti o, in generale, dell'attuazione del programma pubblico considerato. Si precisa che deve esistere una chiara relazione di causa-effetto tra output e impatto, formalizzata fin dalla fase della pianificazione strategica dell'attività aziendale pubblica, perché abbia senso estendere l'analisi a questa dimensione di risultato che non rientra nel campo di osservazione del CdG, come tradizionalmente inteso.

Prima di passare ad esaminare i più complessi aspetti dell'efficienza e dell'efficacia, si può dedicare un breve cenno alla *economy* o *economicità nell'acquisizione dei fattori produttivi*. In tal caso, l'indicatore ha per oggetto esclusivamente l'input in quanto l'obiettivo informativo riguarda la minimizzazione del costo di acquisizione dei fattori produttivi. Allo scopo, è fondamentale la fissazione di una soglia minima di qualità da definire in funzione della destinazione economica del bene o del servizio acquistato, cioè dell'impiego concreto al quale il fattore produttivo è destinato. Per esemplificare, diverse saranno le "qualità" di un computer a seconda che debba essere impiegato per normale lavoro di ufficio o per la progettazione dei lavori pubblici. Essenzialmente, ciò che interessa è la ricerca della combinazione più favorevole tra qualità e prezzo onde si tratta di una leva gestionale tipica dei centri che si occupano dell'acquisizione delle risorse (personale, economato, etc.). Le variabili di interesse sono dunque due: il prezzo-costo e la qualità. La definizione della soglia di qualità è, quindi, fondamentale perché in sua assenza si potrebbe orientare in modo distorto il comportamento manageriale. Infatti, si finirebbe per incentivare lo "spendere il meno possibile" con effetti economici, nel medio andare, poco favorevoli. È frequente osservare nella pratica che l'acquisizione di fattori produttivi "scadenti" in quanto non adatti all'efficace funzionamento dell'attività produttiva si traduce in un risparmio solo momentaneo che si concretizza in maggiori e più onerosi costi futuri, spesso per nuovi acquisti o spese di manutenzione, ammodernamento, riparazione ed anche addestramento professionale. Naturalmente, un puntuale monitoraggio di tale dimensione del risultato contribuisce ad impedire anche comportamenti di segno opposto, cioè di acquisti di fattori produttivi di qualità eccessivamente elevata per la destinazione economica cui saranno assegnati.

La contabilità finanziaria offre già una "base informativa" per ricavare il primo tipo di variabile (in tale genere di indagine interessa il costo di acquisizione o costo sostenuto e non il costo di competenza) anche se, come ribadito più volte, la contabilità generale offre una rilevazione più precisa, tempestiva ed attendibile. Diversamente, la variabile qualitativa è una tipica grandezza extra-contabile e richiede definizioni specifiche, in relazione agli aspetti qualitativi rilevanti di ogni fattore produttivo. L'analisi dell'*economy* può, evidentemente, fornire informazioni molto limitate al decisore pubblico (solo sulla bontà del processo di acquisto) ed attiene alla prmississima fase dello schema illustrato in figura.

Ciò non toglie che le prestazioni ottenute in ciascuna fase influen-

zino le fasi successive del processo produttivo, che è da considerarsi nella sua unitarietà. Non vi è dubbio, per esempio, che la qualità dei fattori produttivi acquisiti influenzi significativamente tanto l'efficienza (si pensi, ad esempio, a macchinari lenti nell'eseguire le operazioni o che devono fermarsi spesso per essere riparati) che l'efficacia (quanto meno nella sua accezione di capacità di soddisfare i bisogni).

L'*efficienza* consiste nella attitudine del processo produttivo a trasformare l'input (risorse) in output (risultato) e, pertanto, può essere misurata da uno dei seguenti rapporti:

$$\text{a) Efficienza} = \frac{\text{input}}{\text{output}}$$

$$\text{b) Efficienza} = \frac{\text{output}}{\text{input}}$$

Nel primo caso l'obiettivo sarà la minimizzazione delle risorse utilizzate per raggiungere un determinato risultato; l'efficienza diminuisce al crescere dell'indicatore.

Nel secondo, che dà anche una misurazione più intuitivamente leggibile (più è alto il rapporto, più è alta l'efficienza) l'obiettivo sarà la massimizzazione del risultato, dato un certo ammontare di risorse disponibili. In quest'ultimo caso, specie se l'input è un singolo fattore (ad esempio, le ore di lavoro) l'indice è detto anche *di produttività*.

La scelta di una o l'altra delle formule è sostanzialmente indifferente ai nostri fini. L'importante è utilizzare lo stesso "formato" del rapporto in tutti gli utilizzi che se ne fanno, in relazione allo stesso processo o attività.

Tuttavia, dal punto di vista strettamente tecnico e algebrico, non è indifferente scambiare numeratore e denominatore di un rapporto: le misure, infatti, non consistono solo di un numero, ma anche di una unità di misura.



Esempio 7

Consideriamo una attività amministrativa: la stipulazione di contratti da parte dell'ufficio a ciò deputato nel mese di aprile dell'anno X:

$$\text{a) Efficienza} = \frac{\text{n}^\circ \text{ ore di lavoro}}{\text{n}^\circ \text{ contratti}} = \frac{160 \text{ ore}}{8 \text{ contratti}} = 20 \text{ ore/contratto}$$

(occorrono 20 ore per redigere un contratto: si è più efficienti quando se ne impiegano meno)

$$\text{b) Efficienza} = \frac{\text{n}^\circ \text{ contratti}}{\text{n}^\circ \text{ ore lavoro}} = \frac{8 \text{ contratti}}{160 \text{ ore}} = 0,05 \text{ contratti/ora}$$

(si "producono" 0,05 contratti all'ora: si è più efficienti quando se ne ottengono di più).

Nel primo caso la dimensione ("unità di misura") è l'ora/contratto, mentre nel secondo è il contratto/ora. Evidenziare la dimensione può sembrare un inutile appesantimento, ma aiuta ad evitare errori se l'indicatore è utilizzato in altri calcoli, dove le unità di misura si semplificano tra di loro secondo le consuete regole algebriche. Ad esempio, utilizzando la formula b) per prevedere il volume di produzione del mese di maggio, sapendo che saranno dedicate alla stipula di contratti 180 ore di lavoro:

$$180 \text{ ore} \times 0,05 \text{ contratti/ora} = \frac{9 \text{ ore} \times \text{contratti}}{\text{ore}} = 9 \text{ contratti}$$

dove il volume atteso è espresso nella corretta unità di misura (n° di contratti). Se invece vogliamo effettuare un confronto (che, espresso matematicamente, è un rapporto) tra due indicatori di efficienza, l'unità di misura "si semplifica" e rimane un valore parametrico *adimensionale*. Ad esempio:

$$\begin{array}{l} \text{efficienza ente Alfa} = 20 \text{ ore/contratto} \\ \text{efficienza ente Beta} = 22 \text{ ore/contratto} \end{array}$$

$$\text{confronto di Alfa rispetto a Beta} = \frac{\text{efficienza Alfa}}{\text{efficienza Beta}} = \frac{(20 \text{ ore/contratto})}{(22 \text{ ore/contratto})} = 10/11$$

cioè l'ente Alfa è più efficiente di Beta perché impiega i 10/11 di risorse per ottenere lo stesso prodotto.

Come si vede, è questo il senso che nel linguaggio comune si dà all'efficienza, che, infatti, non è considerata una misura dotata di "dimensione". Per i calcoli o le previsioni "tecnici", invece, si utilizzano gli indicatori di produttività, che possono essere anche interpretati come "coefficienti di trasformazione tecnica" (ci dicono, cioè, quanto prodotto – espresso nella sua unità di misura – si ottiene applicando il processo di trasformazione all'input – anch'esso espresso nella sua unità di misura) secondo una visione più "ingegneristica" del problema.

Essendo due le variabili da considerare (input ed output) e due le formule possibili (a e b), nell'effettuazione di calcoli di efficienza potrebbero scaturire numerose formulazioni, soprattutto se si considerano più input. Al fine di evitare eccessivi appesantimenti alla nostra esposizione, nel prosieguo sarà utilizzata esclusivamente la formula a).

Sempre per ragioni di brevità, eviteremo di affrontare il problema della distinzione fra costi fissi e variabili, per un'analisi del quale si rimanda al paragrafo 5.3.1 del manuale.

Data una situazione di partenza che funga da riferimento quale

$$a) \text{ Efficienza} = \frac{\text{input}}{\text{output}} = \frac{100}{50} = 2$$

vediamo, anzitutto, quali sono le ragioni per le quali, trascorso un certo tempo, può verificarsi una *diminuzione di efficienza*.

Ipotesi 1

Si impiega un maggiore quantitativo di risorse per ottenere:

- un minor output,
- uno stesso output,
- un output maggiore, ma che aumenta meno che proporzionalmente rispetto all'incremento dell'input.

$$a) \frac{150}{30} = 5$$

$$b) \frac{150}{50} = 3$$

$$c) \frac{150}{70} = 2,5$$

Va da sé che la valutazione del risultato sarà graduata in modo diverso a seconda della situazione che concretamente si verifica. Infatti, per quanto si registri comunque una diminuzione dell'efficienza, la situazione è gradualmente meno grave passando dall'ipotesi a) a quella b) e c). Nell'ultima ipotesi, infatti, il costo di produzione unitario è il più basso, in quanto il maggiore utilizzo di fattore consente di soddisfare un maggiore domanda di servizi pubblici.

Ipotesi 2

Si impiega uno stesso quantitativo di risorse per ottenere:

- a) un minor output,

$$a) \frac{100}{40} = 2,5$$

Ipotesi 3

Si impiega un minore quantitativo di risorse per ottenere:

- a) un output minore, ma che diminuisce più che proporzionalmente rispetto alla diminuzione dell'input,

$$a) \frac{90}{40} = 2,25$$

Questa terza ipotesi di diminuzione dell'efficienza merita una riflessione. Infatti, specie nei periodi in cui bisogna procedere ad una riduzione della spesa pubblica, si corre il rischio di fare una pericolosa confusione fra i cosiddetti "tagli" e l'incremento dell'efficienza. In realtà, i due concetti non possono essere confusi.

Si può giungere alla decisione politica di contenere le spese di talune attività o servizi pubblici per ragioni molteplici, ma ciò significherà semplicemente che i responsabili dei servizi avranno a disposizione un minore quantitativo di risorse (finanziarie) per conseguire gli obiettivi loro assegnati. Tale circostanza non consente di giungere ad alcuna conclusione circa il grado effettivo di efficienza nello svolgimento delle attività produttive pubbliche.

Con riferimento all'input osserviamo che avere a disposizione delle risorse finanziarie non equivale affatto a spenderle. Ciò significa che la valutazione sul grado di efficienza è sempre *ex post*, cioè dopo che la produzione è stata realizzata. Inoltre, il valore della spesa stanziata, impegnata o liquidata non coincide necessariamente con il valore da utilizzare, come input, nel calcolo dell'efficienza. A tale scopo si deve considerare il valore dei fattori produttivi consumati in un dato periodo, in una specifica unità organizzativa per svolgere una determinata produzione e non il valore delle risorse acquisite (costo sostenuto eventualmente derivabile dal valore della somma impegnata o di quella liquidata) o di quelle che si potrebbero acquisire (stanziamento). Con riferimento all'output, potrebbe anche verificarsi che, pur consumando minori risorse, i manager pubblici riescano comunque a mantenere invariato o, addirittura, ad incrementare il volume dell'output (aumento di efficienza), ma per giungere a tale conclusione, occorre procedere ad una distinta ed apposita valutazione a consuntivo perché, evidentemente, può ben accadere il contrario e cioè che il volume dell'output si riduca nella stessa proporzione dell'input (invarianza di efficienza) oppure che il volume dell'output si riduca più che proporzionalmente rispetto all'input (riduzione di efficienza)²⁴.

Date le considerazioni proposte e continuando ad assumere come situazione di partenza

$$a) \text{Efficienza} = \frac{\text{input}}{\text{output}} = \frac{100}{50} = 2$$

consideriamo brevemente quali sono le ragioni per le quali, tra-

24. In realtà, come avremo modo di specificare nel prosieguo di questo paragrafo, anche un aumento del volume dell'output, accompagnato però da una riduzione della sua *qualità*, potrebbe non significare necessariamente un aumento dell'efficienza.

scorso un certo tempo, dalla decisione di ridurre la spesa, può verificarsi un *incremento di efficienza*.

Ipotesi 1

Si impiega un minore quantitativo di risorse per ottenere:

- un maggior output,
- uno stesso output,
- un output minore, ma ridotto meno che proporzionalmente rispetto alla diminuzione dell'input²⁵.

$$a) \frac{80}{55} = 1,45$$

$$b) \frac{80}{50} = 1,6$$

$$c) \frac{80}{45} = 1,77$$

25. Nel semplice caso proposto nel testo, si è assunta una diminuzione del 20% dell'input. Pertanto, a fronte di tale contrazione, si ha un aumento di efficienza se l'output si riduce meno del 20%.

Per quanto si registri comunque un incremento dell'efficienza, la situazione è gradualmente "meno positiva" passando dall'ipotesi a alla b ed alla c. Si noti che nella terza ipotesi si è impiegato un minore quantitativo di ricchezza pubblica, ma si è prodotto un minore volume di output, la qual cosa significa che si è soddisfatta una minore quantità di domanda di servizi pubblici. Ribadiamo, quindi, che il giudizio sull'efficienza non può prescindere da attente considerazioni sul volume della produzione. Potrebbe ben accadere che il livello di efficienza nella produzione di un dato servizio risulti aumentato soprattutto a causa del fatto che alcune fasce di bisogni pubblici sono state volontariamente trascurate, cioè non appagate con conseguente risparmio di ricchezza. Si tratta di scelte significative dal punto di vista politico che dovrebbero essere rese assolutamente trasparenti anche a vantaggio della collettività amministrata.

Ipotesi 2

Si impiega uno stesso quantitativo di risorse per ottenere:

- a) un maggiore output

$$a) \frac{100}{60} = 1,66$$

Ipotesi 3

Si impiega un maggiore quantitativo di risorse per ottenere:

- a) un output maggiore, ma cresciuto più che proporzionalmente all'aumento dell'input,

$$a) \frac{110}{60} = 1,83$$

Anche a fronte di un maggior costo complessivo, l'efficienza può aumentare se, pur impiegando una maggiore quantità di ricchezza, si produce una quantità di servizi idonea a soddisfare una maggiore

domanda di servizi pubblici. Resta, evidentemente, da:

- giustificare politicamente la necessità di ampliare il volume della produzione e, quindi, almeno potenzialmente, le fasce di fabbisogno da soddisfare;
- verificare se la soddisfazione dell'utenza c'è stata effettivamente, posto che alla quantità di servizi prodotti può anche non corrispondere un'adeguata *qualità*. Notiamo, per inciso, che, data la "normale" relazione fra costo e qualità, l'ipotesi appena accennata appare più verosimile in presenza di un aumento di efficienza generato da un incremento di volume cui si accompagna una riduzione dei costi.

Chiariti questi primi aspetti nell'interpretazione dei risultati, è indispensabile aggiungere alcune importanti considerazioni.

In primo luogo, qualunque sia la formula scelta per determinare l'efficienza, è ormai chiaro che l'input è costituito non dalle risorse che si sono rese *disponibili*, ma da quelle effettivamente *utilizzate* nell'ambito di ciascuna attività che viene sottoposta a scrutinio, relativamente ad un arco di tempo definito per la realizzazione di una specifica produzione. Emerge, evidentemente, una fondamentale differenza con il significato di input utilizzato per l'analisi della cosiddetta *economy* che teneva conto del costo dei fattori produttivi acquisiti e non già di quelli effettivamente impiegati. Ne deriva che non è sufficiente disporre dei dati della contabilità finanziaria, ma si rivela indispensabile l'impianto della contabilità analitica, l'unica che consente di:

- seguire i fatti di gestione interna, cioè l'impiego dei fattori produttivi nei processi produttivi;
- determinare razionalmente il costo del servizio reso;
- apprezzare il grado di efficienza nell'uso delle risorse disponibili;
- attribuire al management pubblico locale la responsabilità per l'uso delle risorse assegnate²⁶.

È palese, quindi, che in assenza di una tale fonte informativa, l'indagine sull'efficienza delle prestazioni fornite è difficile da realizzare. "Aggiustare" dati finanziari, anche se analitici, cioè riferiti a singole partizioni organizzative, comporta il rischio di introdurre forti elementi di distorsione che renderebbero le risultanze del calcolo discutibili e poco attendibili.

Per le APTL che non adottino la contabilità generale ed analitica, quindi, sussisteranno difficoltà a misurare correttamente l'input (inteso come costo totale o di un singolo fattore) che rappresenta il numeratore del rapporto. È comunque necessario l'utilizzo di un'opportuna metodologia di rilevazione che faccia riferimento al criterio della competenza economica, anche in assenza di contabilità generale. Inoltre, il costo deve riguardare lo specifico servizio o centro di costo dove la produzione avviene, ciò anche al fine di mettere a disposizione del responsabile di centro elementi utili ad assumere decisioni.

Più seri ostacoli devono essere affrontati quando si passa a considerare l'*output*.

26. Sulla contabilità analitica si legga il Capitolo 5.

Tre appaiono le principali cautele da osservare prima di esprimere un parere sul grado di efficienza conseguito.

1) La determinazione dell'efficienza, così come è stata proposta in queste pagine, è riferita soltanto alla quantità complessiva del bisogno da soddisfare, senza tener conto delle "peculiarità" di chi esprime il bisogno e dei caratteri qualitativi del bisogno medesimo. D'altra parte, è implicito nel concetto di efficienza l'obiettivo di appagare un "maggior numero" di bisogni, dato un certo stock di risorse, o, alternativamente, di consumare un minore quantitativo di risorse per soddisfare un dato livello di bisogni. Quello dell'efficienza è di conseguenza considerato un criterio neutrale, *value-free* e di universale apprezzamento. Un'accettazione acritica di tali posizioni porta però a trascurare almeno due elementi:

- a) i bisogni non hanno tutti lo stesso "peso" e, quindi, non possono essere considerati equivalenti ed intercambiabili;
- b) lo stesso bisogno non ha lo stesso "peso" né le medesime caratteristiche in persone differenti o per lo stesso soggetto in epoche diverse.

Le APTL possono infatti trovarsi nella necessità di fare ricorso a soluzioni tecnicamente poco efficienti per appagare esigenze di fasce della popolazione (giovani, disabili, anziani, ecc.) alle quali si riconosce particolare rilevanza sociale e politica e che, in assenza di un intervento pubblico, rischierebbero di rimanere insoddisfatte. Quanto scritto non significa che sia irrilevante ricercare la soluzione più efficiente fra quelle disponibili (esternalizzazione del servizio, ad esempio), ma soltanto che, in talune circostanze, non è possibile rinunciare alla soddisfazione di particolari classi di bisogni anche se ciò comporta un ingente consumo di risorse²⁷.

- 2) I processi posti in essere dalle APTL, specie quando hanno un rilevante contenuto sociale, possono avere effetti significativi in termini di output soltanto nel medio e nel lungo andare e, conseguentemente, nel breve termine le quantità di "servizio prodotte" potrebbero apparire in un numero tale da non giustificare l'impiego di ingenti risorse che, quindi, apparirebbero utilizzate in modo inefficiente (si pensi, ad esempio, all'apertura di una biblioteca in un "quartiere povero", che ha tempi "di ricaduta" molto lunghi). Il tempo non è una variabile che rientra nel calcolo dell'efficienza (così come proposto), ma l'interpretazione del risultato, sempre indispensabile, deve tenere conto, in alcune circostanze, anche di questo fattore.
- 3) Non sempre tutti gli output prodotti sono della medesima qualità e, quindi, del tutto omogenei e sommabili fra loro. A rigore, unità di output qualitativamente differenti sono e devono essere considerati "prodotti" diversi anche quando realizzati dalla medesima unità organizzativa. Pertanto, ai fini di un calcolo più preciso ed attendibile, sarebbe auspicabile:

27. Le riflessioni proposte nel testo sono riferite a centri diretti, cioè a centri la cui attività produttiva è destinata immediatamente all'utenza esterna. Considerazioni simili possono valere anche per i centri indiretti, la cui utenza è interna all'amministrazione.

- a) suddividere gli output in classi di qualità diverse;
- b) escludere gli output che non superano una soglia di qualità che si ritiene la minima accettabile²⁸.

Da quanto scritto deriva che un contenimento del costo unitario il quale comporti una riduzione **non programmata** della qualità del “prodotto”, non può essere considerato un vero e proprio incremento di efficienza.

Un esempio servirà a chiarire quanto asserito.

Si supponga di dovere calcolare l'efficienza di un dato servizio facendo riferimento a due periodi, t_0 e t_1 ; le informazioni disponibili sono le seguenti:

	t_0	t_1
Input	1.000	1.100
Output	300	300

Rapportando input ed output si ottiene:

	t_0	t_1
Efficienza	$\frac{1.000}{300} = 3,3$	$\frac{1.100}{300} = 3,6$

28. Quanto scritto nel testo implica che “non basta produrre”, bisogna “produrre bene”. Infatti, “produrre male” significa consumare risorse senza appagare adeguatamente i bisogni pubblici.

29. Infatti,
 $(3,6 - 3,3) = 0,3$
 e $\frac{0,3}{3,3} = 0,1$.

Pertanto, se riteniamo gli output omogenei tra loro e consideriamo globalmente la quantità, osserviamo che fra t_0 e t_1 si è registrata una diminuzione di efficienza del 10%²⁹.

Suddividendo gli output in due classi di qualità, la classe F, che comprende gli output “più facili” da conseguire, cioè quelli che richiedono un minore impiego di risorse, e la classe D, dove si raggruppano gli output “più difficili” da produrre, cioè quelli più costosi, potrebbe evidenziarsi la seguente situazione:

	t_0		t_1	
	Classe F	Classe D	Classe F	Classe D
Input	400	600	300	800
Output	200	100	160	140

I dati esposti portano a conclusioni diametralmente opposte a quelle precedenti. Infatti, come emerge chiaramente dai valori posti nella tabella successiva, nel passaggio da t_0 a t_1 , il costo di produzione unitario è diminuito sia con riferimento alla classe F che a quella D.

	Classe F	
	t_0	t_1
Efficienza	$\frac{400}{200} = 2$	$\frac{300}{160} = 1,87$

	Classe D	
	t_0	t_1
Efficienza	$\frac{600}{100} = 6$	$\frac{800}{140} = 5,71$

Nella realtà possono ovviamente verificarsi differenti combinazioni di dati e la scomposizione proposta è utile per evitare giudizi che potrebbero rivelarsi troppo affrettati. Naturalmente, tali distinzioni, pur opportune, complicano i calcoli e fanno crescere i costi di elaborazione dell'informazione finale, per cui non tutte le amministrazioni sceglieranno di adottarle.

In tal caso, occorre comunque essere coscienti dell'importanza della dimensione qualitativa che è insita nel calcolo di indicatori di efficienza. Un calcolo dell'efficienza troppo semplificato e che "appiattisce" sempre tutti gli output potrebbe portare a escludere la produzione dei servizi "troppo costosi" che, di solito, sono proprio le prestazioni a più elevato contenuto sociale, ove è determinante il ruolo del "fattore uomo".

Si è già accennato al fatto che per giudicare il grado di efficienza è sempre necessario effettuare una comparazione. Non si può essere efficienti in sé, ma più o meno efficienti. Il termine di confronto può riferirsi a:

- un valore programmato nel budget assegnato a ciascun dirigente;
- uno standard tecnico, anche previsto da norme;
- un dato passato riferito al medesimo servizio;
- il risultato conseguito da un'altra azienda (pubblica, privata o non profit).

Come osservato a proposito degli indicatori finanziari, il presupposto di ogni confronto è l'omogeneità dei fenomeni comparati. Perciò, è più semplice porre in essere una comparazione interna, basata su dati disponibili nell'amministrazione, piuttosto che una esterna. Per questo motivo, spesso le comparazioni con altre aziende si limitano alle sole informazioni di natura finanziaria (la spesa prevista o consuntiva), la determinazione delle quali è meno soggettiva, ma è poco significativa per valutazioni sulla performance aziendale pubblica.

Inoltre, è opportuno ribadire come l'utilizzo di questi strumenti di misurazione della performance passi attraverso:

- la fissazione di standard di risultato;
- l'individuazione delle posizioni organizzative in grado di muovere leve decisionali effettivamente influenti sul loro raggiungimento.



Approfondimenti

Per la misurazione dell'efficienza e lo sviluppo dei relativi indicatori si possono confrontare, tra le numerose opere pubblicate sull'argomento:

R. Bazzani, *La verifica dei risultati e il sistema degli indicatori*, "La finanza locale", n. 10, 1997.

- M. Bergamin Barbato, *Programmazione e controllo in ottica strategica*, Utet, Torino, 1991, pag. 80 segg. e pag. 166 segg.
- A. Garlatti, F. Pezzani, *I sistemi di programmazione e controllo negli enti locali. Progettazione, sviluppo e impiego*, Etas, Milano, 2000.
- H.P. Hatry, et al., *How effective are your community services?*, II edizione, Urban Institute Press, Washington D.C., 1992.
- L. Hinna, *Gli indicatori come strumento di misurazione della performance*, in L. Anselmi (a cura di), *Le aziende degli enti locali tra indirizzo pubblico e mercato*, Maggioli, Rimini, 1997.
- M. Molteni, *Le misure di performance nelle aziende non profit di servizi alle persone: implicazioni per la direzione aziendale e gli enti erogatori*, Cedam, Padova, 1997.
- R. Mussari, *Direzione e controllo gestionale nelle aziende pubbliche*, “Quaderni dell’Istituto di Ragioneria della Facoltà di Scienze economiche e bancarie dell’Università di Siena”, Serie Monografie, n. 12, 1990.
- R. Mussari, P. Di Toro, *Etica ed efficienza del management pubblico: un approccio economico aziendale*, “Azienda pubblica”, anno VI, n. 3, 1993.
- P. Onida, *Economia d’azienda*, Utet, Torino, 1971, pag. 70 e segg.
- C.S. Ridley, M.A. Simon, *Measuring Municipal Activities*, The International City Manager Association, 1938.
- A. Zuliani, A. Mancini, G. Filacchione, *Sistemi di controllo e valutazioni di efficienza negli enti locali italiani*, il Mulino, Bologna, 1993.

Come abbiamo in precedenza avuto modo di rilevare, non sempre è facile attuare una corretta responsabilizzazione su questi indicatori, la quale richiede la possibilità di manovrare leve decisionali in grado di influire sul valore risultante del parametro. Ad esempio, la responsabilizzazione sui costi e sulla gestione delle risorse umane, a carico dei responsabili di centro, dovendo scontare le rigidità ed i vincoli che ne caratterizzano la gestione nell’ambito dell’APTL, dovrà essere mirata più al miglioramento delle prestazioni ottenute che al perseguimento di “risparmi di costo”: la qualità delle singole prestazioni si rifletterà sulla capacità dell’unità di raggiungere migliori risultati e, per questa via, sarà ottenuto il miglioramento di efficienza³⁰.

6.2.4 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.

L’interesse per tale dimensione di “risultato” è del tutto coerente con la natura stessa dell’attività aziendale, specie pubblica, il cui scopo ultimo è sempre la soddisfazione dei bisogni umani.

In tempi recenti, infatti, la collettività amministrata 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, in relazione anche ai provvedimenti legislativi che hanno mutato significativamente aspetti istituzionali, finanziari ed operativi delle APTL, rendendole, in ultima analisi, più “vicine” ai cittadini. Ne è derivata una valorizzazione dell’efficacia come variabile critica cui rivolgere l’attenzione.

Nonostante l’importanza e le dichiarazioni d’intento, le indagini

30. Analogo discorso vale anche per l’utilizzo dei beni immobili, il cui costo nel breve periodo spesso costituisce un “dato” per i responsabili dei processi, che solo in una prospettiva di medio-lungo periodo sono in grado di influire sulle sue determinanti. Anche l’utilizzo ai fini di confronto rischia di presentare una ridotta significatività, che si può cercare di mitigare ricorrendo a dati extracontabili, relativi ad esempio ad un fitto figurativo calcolato sulla base delle caratteristiche dimensionali e qualitative dell’immobile.

sul grado di efficacia conseguito sono ancora scarsamente diffuse nelle APTL.

L'efficacia dei servizi e dei programmi pubblici, è in effetti più complessa da valutare rispetto all'efficienza, la cui quantificazione, specie ove non si proceda alla discriminazione dell'output in funzione della qualità, risulta più facile. Questo fatto implica una più immediata comprensibilità e facilità di comunicazione delle valutazioni di efficienza rispetto a quelle di efficacia, ma non giustifica affatto l'assenza di ogni sforzo teso all'analisi di quest'ultima dimensione di risultato.

Prima di procedere con la nostra analisi, occorre circoscrivere il significato che s'intende attribuire, nel contesto qui indagato, alla parola "obiettivo". Esistono diversi criteri in base ai quali sogliono distinguersi e classificarsi gli obiettivi. Ai fini di questa trattazione, ci limitiamo a distinguerli secondo un criterio temporale così da differenziare fra obiettivi ultimi, intermedi ed immediati.

Gli *obiettivi ultimi o strategici*, noti anche come *fini*, individuano in modo sintetico l'effetto finale che ci si propone di produrre in termini di modifica del "bisogno sociale", nonché l'impostazione generale della specifica attività pubblica che si ritiene possa essere messa in atto per conseguirlo, ad esempio un programma.

Il conseguimento dell'obiettivo ha come premessa necessaria, ma non sempre sufficiente come vedremo, l'efficace realizzazione delle attività programmate o, in altri termini, il conseguimento degli obiettivi intermedi e di quelli immediati (entrambi noti anche come *obiettivi operativi*).

Gli *obiettivi immediati* si riferiscono al compimento delle attività "preliminari" alla produzione delle attività e cioè l'acquisizione dei fattori produttivi nella quantità e qualità compatibile con le attività ed i processi che s'intendono realizzare e le risorse finanziarie a disposizione. Sono obiettivi di brevissimo termine, il cui raggiungimento e relativa valutazione è indipendente (nel senso che avviene *prima*) rispetto a quella degli obiettivi di ordine superiore (intermedi e finali).

Gli *obiettivi intermedi* riguardano un momento successivo e cioè la fase della produzione in senso tecnico e dell'utilizzo delle prestazioni rese. Sono obiettivi di medio termine la cui realizzazione, pur potendosi valutare in modo indipendente, è strettamente connessa al conseguimento degli obiettivi immediati.

L'individuazione di obiettivi di livello diverso porta all'individuazione di nozioni di efficacia differenziate. In particolare, occorre distinguere fra:

- *efficacia manageriale*, relativa agli obiettivi operativi, la cui realizzazione è assegnata al dirigente, nota anche come *efficacia operativa*;
- *efficacia globale*, connessa al raggiungimento degli obiettivi strategici, rilevante soprattutto per coloro i quali hanno responsabilità di governo politico.

Così, ad esempio, conoscere "quanto lavoro è stato realizzato rispetto a quello programmato", "la qualità del lavoro svolto", "il livello di soddisfazione immediato dell'utenza" o il "grado di diffusione dei

servizi” non consente di rispondere ad un quesito che può rivelarsi decisivo per chi è responsabile degli indirizzi politico-amministrativi, e vale a dire “i servizi prodotti ed i programmi svolti si sono rivelati utili al fine desiderato?” o, in altri termini, “a seguito delle prestazioni pubbliche prodotte si è ottenuto l’effetto programmato?”.

Interessa cioè conoscere in quale misura le attività poste in essere, ossia gli *output* dei processi produttivi realizzati, hanno consentito di conseguire gli *obiettivi strategici* dell’amministrazione, producendo, nello scenario economico-sociale di riferimento, l’impatto (*outcome*) programmato.

La misurazione e la valutazione dell’efficacia può, evidentemente, avere ad oggetto ciascuno dei livelli di obiettivi prima individuati.

Esistono molte e buone ragioni perché la valutazione si fermi, ad esempio, alla verifica degli obiettivi intermedi (ad esempio, carenza di tempo, denaro e professionalità per condurre valutazioni di più ampio respiro).

Tuttavia, bisogna riconoscere che solo un’indagine completa consente di acquisire le informazioni che, nel medio-lungo andare, possono rivelarsi utili per pensare ex novo l’attività di pianificazione e programmazione pubblica abbandonando le attività poco utili in favore di quelle che si dimostrano realmente efficaci nel risolvere o alleviare i problemi sociali.

Alla distinzione tra i due livelli di obiettivi e di efficacia, corrisponde una differenziazione negli strumenti di valutazione. Per valutare l’*efficacia manageriale*, cioè l’efficacia nel conseguimento degli obiettivi operativi, normalmente assegnati alla dirigenza dall’organo di governo politico, la valutazione:

- si orienta prevalentemente alle attività svolte internamente all’amministrazione,
- ha un arco temporale di riferimento breve,
- si concentra su misurazioni e correlazioni di input, output e, molto spesso, include anche riferimenti ad alcune dimensioni di “qualità” nella fasi di produzione e consumo dei servizi.

Indagini di questo tipo sono utili soprattutto ai fini del controllo manageriale e presentano il vantaggio di riferirsi a fenomeni che, in misura considerevole, possono essere tenuti sotto controllo dalla dirigenza. Ciò rende possibile una più facile misurazione del fenomeno (che è ben conosciuto), nonché l’attribuzione ai dirigenti della responsabilità dell’eventuale mancato raggiungimento dell’obiettivo, così come del merito dell’eventuale successo.

I tradizionali strumenti del CdG (budget, contabilità generale, contabilità analitica, analisi di bilancio, indicatori di risultato, analisi degli scostamenti) sono adeguati per soddisfare tali bisogni informativi.

Passando ora a considerare l’*efficacia globale*, l’analisi di questa dimensione, cioè dell’efficacia nel conseguimento degli obiettivi strategici:

- a) deve necessariamente spingersi oltre i “confini” dell’organizzazione

- che produce il programma;
- b) ha un arco temporale di riferimento adeguato e, spesso, medio-lungo³¹;
 - c) impone di valutare fenomeni difficilmente riducibili in termini puramente quantitativi e che non sempre ricadono direttamente nella sfera d'influenza dell'amministrazione.

Le tecniche del CdG non sono sufficienti a tale scopo.

Supponiamo, a titolo d'esempio, che, per contrastare la disoccupazione giovanile, un'APTL si ponga l'obiettivo di far conseguire "l'assunzione in specifiche posizioni organizzative, in un dato arco di tempo, ad un numero determinato di giovani diplomati, di età compresa fra i 21 ed i 25 anni, che risiedono nel proprio territorio".

Si ipotizzi che per conseguire tale fine, si ritenga utile organizzare un corso di formazione.

Tra gli obiettivi immediati potrebbero esservi: selezionare i corsisti, reperire locali adatti, acquisire materiale didattico ed attrezzature necessarie, individuare i docenti.

Come obiettivi intermedi potrebbero assumersi: assiduità nella frequenza dei corsisti, puntualità e chiarezza espositiva dei docenti, grado di interesse e di attenzione mostrato dai partecipanti, contenimento del costo pro-capite entro certi limiti, superamento di test da parte dei corsisti.

Valutare tutti i parametri sopra elencati è certamente indispensabile, ma non serve per sapere se i corsisti hanno trovato il lavoro per il quale sono stati formati grazie alla partecipazione al corso. In sostanza, il conseguimento degli obiettivi intermedi raramente può far considerare garantito e scontato il conseguimento di quelli finali.

Pertanto, per valutare l'efficacia globale, diventa determinante verificare la sussistenza dei nessi di causalità fra gli obiettivi di diverso livello, che si erano supposti valere al momento dell'avvio del programma. Ciò non vuol dire che la verifica dell'efficacia manageriale sia "inutile", ma solo che non si può assumere che l'effetto finale sia stato conseguito automaticamente solo perché si sono conseguiti obiettivi immediati ed intermedi.

Valutare l'efficacia globale, cioè l'impatto, è quindi complesso perché richiede di distinguere quanta e quale parte dell'effetto osservato all'esterno dell'amministrazione è stato generato dal programma piuttosto che da cause diverse. Sapere che il 30% dei corsisti ha trovato lavoro entro sei mesi, non è sufficiente per dire che "il merito" è del corso di formazione.

Se lo facessimo, ignoreremmo la presenza di altri possibili fattori e processi che influiscono sull'evoluzione del fenomeno nel tempo. Ad esempio, un partecipante può venire assunto per ragioni indipendenti dall'aver frequentato il corso, così come i non partecipanti al corso potrebbero aver trovato lavoro più rapidamente dei corsisti.

Un ulteriore elemento da considerare è che un intervento pubblico può generare sia effetti *programmati*, cioè che s'intendevano generare, che non programmati, cioè *inattesi*.

31. Occorre considerare che molti programmi pubblici possono generare effetti, positivi o negativi, anche in tempi lunghi e ciò impone che l'impatto conseguente a tali attività sia giudicato alle scadenze opportune.

Si può scegliere di valutare l'efficacia globale avendo riguardo soltanto agli "effetti voluti", ma bisogna avere ben chiaro che "gli effetti non voluti" possono rivelarsi sia positivi sia non desiderabili.

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

- capacità dell'ente di realizzare i propri programmi;
- attitudine del sistema degli obiettivi e di quello dei risultati di soddisfare la domanda potenziale ed espressa;
- analisi del gradimento qualitativo percepito ed espresso dall'utenza;
- utilità relativa che i diversi servizi hanno per l'utenza;
- capacità delle politiche di suscitare un cambiamento socialmente apprezzabile nelle abitudini dei cittadini / utenti / consumatori.

In tutte le dimensioni appena elencate, sono importanti gli aspetti qualitativi delle conseguenze dell'azione amministrativa. Ne consegue che la valutazione dell'efficacia non si deve basare esclusivamente sugli aspetti quantitativi della produzione amministrativa di beni o servizi, ma anche e soprattutto su quelli qualitativi e deve considerare in maniera approfondita la relazione tra l'APTL ed il suo ambiente di riferimento.

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 ed impegno necessari a costruire i relativi indicatori. Essa è utilizzabile per qualsiasi tipologia di servizio pubblico, purché l'output sia facilmente identificabile.

Al fine della misurazione ad 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 ci si era prefissi 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 alle fasce d'età, alle caratteristiche socio-economiche, professionali, e così via.

Tali indicatori esprimono la soddisfazione quantitativa della domanda in termini di *matching* (*incontro*, qui inteso come capacità di

risposta) tra domanda e offerta (“ce n’è per tutti?”) e non la soddisfazione qualitativa del bisogno. Pertanto, hanno un significato limitato e devono essere interpretati con la consapevolezza delle considerazioni precedentemente svolte.

Non consentono, inoltre, di avere una visione sistemica dell’attività pubblica, né di percepire il livello di utilità creata complessivamente, e tantomeno il grado di sua massimizzazione, dato il vincolo delle risorse disponibili.

Con gli indicatori di *terzo livello* diventa possibile il superamento di alcuni dei suddetti limiti, almeno per certe tipologie di servizi. Essi 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, consente 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 un carattere di maggiore oggettività ed essere suscettibile di utilizzazione ai fini dell’orientamento delle decisioni dell’ente in merito all’erogazione del servizio. Si consegue così il risultato di avvicinare le variabili considerate nel processo di apprestamento dei servizi alle effettive, ma mutevoli esigenze della cittadinanza.



Esperienza 4

Indagini sulla qualità dei servizi: l’esperienza della Provincia di Torino

Nel novembre del 1999 la Provincia di Torino ha avviato, per volontà del Presidente, un progetto volto alla rilevazione della qualità dei servizi resi, inserendolo in un sistema integrato di programmazione, controllo e valutazione dell’ente teso a:

- migliorare la *programmazione* attraverso una più puntuale individuazione di bisogni non soddisfatti e delle attese degli utenti;
- migliorare il *controllo* ovvero la qualità percepita effettivamente dagli utenti;
- migliorare la *valutazione della dirigenza*, impiegando i risultati delle analisi condotte.

Il progetto si articola in tre tipologie di intervento:

Indagini sulla soddisfazione dell’utente esterno: questa tipologia di indagini, il cui primo esperimento risale al 1999, ha cadenza annuale ed è realizzata attraverso lo strumento del questionario, diversificato per categoria di utenza: i “singoli” (soggetti privati) e gli “istituzionali” (imprese, amministratori di Comuni, associazioni di categoria ecc.); inizialmente, ha interessato alcuni dei servizi erogati dall’amministrazione per poi essere esteso, dal 2000, a tutti i servizi con “rilevanza esterna”. La “criticità” delle informazioni rilevate e l’uso fatto ai fini della valutazione della dirigenza impongono l’adozione di metodologie statistiche di raccolta e analisi dei dati corrette, soprattutto per evitare la contestazione dei risultati conseguiti. Inoltre, l’esito delle indagini rivolte agli interlocutori “istituzionali” rappresenta un importante input per la determinazione delle linee di indirizzo della Relazione Previsionale e Programmatica. L’amministrazione provinciale di Torino, oltre ad indagini di carattere generale, ha condotto delle analisi specifiche, come ad esempio quella richiesta dal Servizio Progetti ed Interventi per Disabili Sensoriali sulla soddisfazione delle famiglie dei disabili.

Indagini sulla soddisfazione dell’utente interno: per questo tipo di indagine è stato adottato il metodo Serqual, in base al quale la soddisfazione dell’utente interno si misura con indicatori capaci

di rilevare lo scostamento tra qualità attesa e percepita. I risultati emersi dalla prima indagine, condotta nel 2000, sono stati utilizzati per fini valutativi e questa intenzione sarà mantenuta per gli anni a venire. Sebbene sia stato riscontrato un alto tasso di partecipazione, soprattutto del personale dipendente (un campione selezionato tra tutte le categorie A, B, C e tutti i dirigenti) molte sono le cautele necessarie per la diffusione dei risultati poiché la diffidenza espressa dagli interessati verso gli esiti, soprattutto quando non sono favorevoli, può minare la credibilità delle analisi, per la realizzazione della quale è indispensabile garantire la significatività dei dati.

Indagini sulla soddisfazione del personale interno: la Provincia di Torino sta sperimentando il primo tentativo di questa tipologia d'indagine attraverso due questionari di cui uno più generale, diretto a tutti i servizi, mentre l'altro a contenuto specifico e destinato ai dirigenti di servizio interessati a prendere i necessari provvedimenti, qualora se ne manifesti l'opportunità.



Documentazione operativa - Analisi di Soddisfazione del cliente interno: Indicatori in uso presso l'amministrazione provinciale di Torino

Nota: gli indicatori di seguito riportati sono stati rilevati dal documento "profilo U.D. 1999" Sezione Prodotti e Parametri Quantitativi utilizzati per la valutazione delle prestazioni dirigenziali, con particolare riferimento dell'ufficio dirigenziale 011

Attività	Prodotti e parametri quantitativi
Assistenza organi istituzionali	n. interventi di assistenza al segretario generale
Gestione del bilancio di servizio	n. economie, insussistenze, inesigibilità n. impegni n. fatture n. liquidazioni n. capitoli di peg importo complessivo uscite peg (stanziamento definitivo) importo economie importo impegni importo liquidazioni
Gestione decentrata del personale	n. cartoline presenze verificate n. dipendenti gestiti (ruolo e non)
Gestione biblioteche	n. documenti acquisiti n. documenti trattati n. letture n. libri e riviste n. lettori

Attuazione del procedimento

n. procedimenti conclusi entro il tempo massimo previsto dal 1/1 al 31/12

n. procedimenti conclusi oltre il tempo massimo previsto dal 1/1 al 31/12

n. procedimenti conclusi dal 1/1 al 31/12

tempo medio di conclusione dei procedimenti

n. di procedimenti conclusi entro il tempo medio

n. di procedimenti conclusi entro il tempo compreso tra x e x+1

n. di procedimenti ancora aperti al 31/12/xx

n. di procedimenti ancora aperti al 31/12/xx

Si noti che la classificazione appena proposta riguarda *le modalità di costruzione* degli indicatori e non corrisponde esattamente alla distinzione tra efficacia manageriale ed efficacia globale. Infatti, in particolare con riguardo a quest'ultimo concetto, sia gli indicatori di secondo che di terzo tipo considerano alcuni aspetti "misurabili" del bisogno sociale che si intendeva soddisfare, in quanto e nella misura in cui:

- il bisogno si concretizza in una *domanda espressa*;
- la domanda generata dal bisogno è stimata nella sua dimensione dallo stesso operatore pubblico quale *domanda potenziale*;
- vengono acquisiti direttamente elementi relativi al *bisogno percepito* o alla sua soddisfazione (dichiarata).

Spesso, però, ai bisogni pubblici non è associata una domanda (positiva) vera e propria, nel senso che i destinatari degli interventi possono non coincidere con i beneficiari o che i benefici del programma pubblico possono essere distribuiti nello spazio e nel tempo in modo da renderne difficile il monitoraggio.

Basti pensare alla salvaguardia dell'ambiente naturale, all'istruzione pubblica, alla sicurezza e all'ordine pubblico. Ad esempio, chi è il beneficiario della offerta di *asili nido*? I bambini, i genitori, l'intera società, la società futura? Come fare perché gli elementi oggetto di indagine (anche ricorrendo ad interviste, sondaggi, etc.) coprano tutti gli aspetti rilevanti del problema? La presenza di una palestra, ad esempio, può essere considerata utile perché fornisce un servizio ai soli frequentatori, ma anche "perché contrasta fenomeni di emarginazione sociale", specialmente in un quartiere degradato. Difficilmente però, ad una intervista sul problema della sicurezza, il cittadino risponderebbe che la soluzione da lui preferita è "la costruzione di palestre". Allo stesso modo, è difficile fissare standard qualitativi per servizi "a domanda negativa", quelli cioè ai quali le persone volentieri si sottrarrebbero (ad esempio: limiti di edificabilità, controlli ed autorizzazioni in genere) e che costituiscono uno dei nuclei "irriducibili" dell'intervento pubblico, anche a livello locale. Ad evidenza, le problematiche accennate travalicano le potenzialità ed il ruolo degli indicatori di efficacia, quali strumenti del CdG, riguardando addirittura il quesito di base sulla opportunità di intraprendere un intervento pubblico in taluni settori. Tipicamente, invece, la valutazione dell'efficacia è un'indagine di tipo retrospettivo e quindi in un certo senso "presuppone" l'esistenza di programmi e dei relativi obiettivi, anche se la sua utilità consiste proprio nel fornire dati utili per stimare costi ed effetti futuri di nuovi programmi o interventi.

Gli indicatori di efficacia, scontando tutti i limiti visti ed avendo semplicemente un valore segnaletico, saranno dunque solo uno degli strumenti da utilizzare nel difficile compito di valutare le performance e guidare le scelte gestionali.



Prima ancora di intraprendere una complessa ed ampia riflessione sulla “qualità” il Comune di Formigine ha avvertito la necessità di rilevare la qualità percepita relativamente al servizio Ristorazione Scolastica, e questo in considerazione di diversi aspetti, tra cui:

- il rapido e significativo sviluppo di tale servizio,
- il superamento della cucina insediata nella singola scuola a favore di un unico centro di produzione dei pasti,
- la possibilità di esternalizzare il servizio, dato in appalto già dal 1996,
- il vistoso incremento della domanda (si è passati dai 440 pasti medi giornalieri del 1996 ai 1.010 pasti giornalieri del 2000).

Il dinamismo che ha interessato il Servizio Ristorazione ha messo in contrapposizione l'esigenza di soddisfare una domanda sempre maggiore e quella di garantire degli standard qualitativi che fossero condivisi con l'utenza più resistente all'esternalizzazione del servizio.

Risale al 1998 la costituzione della Commissione Mensa, in collaborazione con le Direzioni Didattiche, dapprima in via sperimentale e successivamente istituzionalizzata, composta da referenti del Comune, insegnanti, genitori, personale ausiliario. Quale organo consultivo le sue funzioni si sostanziano in proposte di miglioramento del servizio erogato e controllo dell'attività svolta.

È stato appurato che è molto difficile prevedere menù che incontrino il gradimento di tutti gli utenti, pur nel rispetto dei vincoli di carattere igienico-sanitario imposti dalle tabelle dietetiche elaborate dall'ASL competente sebbene poi l'esperienza ha rivelato che la maggiore o minore accettabilità del pasto da parte del bambino risente molto del grado di fiducia che gli viene comunicato dall'adulto (insegnante-genitore); l'informazione verso gli adulti può essere un elemento strategico per incidere sulla qualità percepita, ed a tale proposito è necessario che l'adulto conosca:

- sistema di produzione del pasto,
- modalità di controllo delle materie prime,
- corretta applicazione delle norme igienico-sanitarie sugli ambienti di produzione e consumazione del pasto,
- corretta applicazione delle norme igienico-sanitarie da parte del personale addetto alla distribuzione,
- inserimento nei menù di diete personalizzate,
- possibilità di pasti alternativi.

Per la rilevazione sistematica della qualità percepita, sono stati adottati, in particolare, due strumenti:

il quaderno di mensa è un registro tenuto da ogni classe/sezione che consuma il pasto a scuola e nel quale l'insegnante annota, giornalmente, elementi che ritenuti di rilievo, quali il particolare gradimento o il rifiuto di un certo piatto, disservizi, ritardi, problemi di quantità o qualità, ed ogni altra circostanza che non richieda interventi o aggiustamenti immediati; periodicamente, l'operatore comunale referente prende visione dei quaderni ed affronta con gli insegnanti gli aspetti più significativi emersi, coinvolgendo anche il gestore per avere così un monitoraggio costante e globale del servizio;

i test di gradibilità sono proposti ai bambini utenti e agli insegnanti, solitamente per una settimana campione in ciascuna scuola, in riferimento alla produzione del medesimo menù, per avere un quadro completo del gradimento del menù testato e valutare possibili variazioni; periodicamente è proposto un test più complesso in cui è richiesto un giudizio su tutti i piatti somministrati in un certo periodo; i test sono elaborati con un approccio accattivante tale da consentirne la compilazione da parte dei bambini; i risultati, opportunamente elaborati, vengono poi restituiti e discussi in sede di Commissione Mensa, nonché trasmessi alla Giunta Comunale per opportuna informazione.



Scheda n. 9-b

Data: _____

Nome: _____ Cognome: _____

Scuola: _____ Classe: _____

Scheda di gradibilità dei cibi previsti nel menù
proposto durante l'anno scolastico 1999/2000

QUANTO MI PIACE QUELLO CHE MANGIO A SCUOLA?

*(esprimi liberamente la tua opinione,
segnando con una crocetta o colorando la casella
che corrisponde a quello che pensi)*

PRIMI	Se potessi, ne mangerei tutti i giorni	Mi piace, ma non più di una volta a settimana	Preferisco digiunare!
	Crema (o passato) di verdure con pasta.....		
Crema di legumi con pasta.....			
Gnocchi di patate al pomodoro.....			
Lasagne.....			
Minestra d'orzo.....			
Pasta ai formaggi.....			
Pasta al burro e parmigiano.....			
Pasta al pomodoro.....			
Pasta alla pizzaiola.....			
Pasta con pomodoro e ricotta....			

Sul contributo che la definizione di indicatori di efficacia apporta all'attività decisionale dell'APTL, valgono inoltre le riflessioni già effettuate a proposito di altre tipologie di parametri. Si sottolinea ancora una volta l'indispensabilità della definizione *ex ante* di standard che posseggano tutte le caratteristiche di parametri-obiettivo, ai fini della responsabilizzazione e dello svolgimento del processo di CdG.

Anche nell'ambito dei parametri obbligatori sono ricompresi indicatori di efficacia relativi alla *domanda*, del tipo cioè annoverato al secondo livello di analisi nella classificazione proposta in precedenza. Tra questi vi è l'indicatore quantitativo che deriva dal rapporto tra il numero di domande soddisfatte e numero di domande presentate, da

calcolarsi per ogni servizio, che consente di ottenere un'informazione minima comune, da utilizzare ai fini comparativi.

La predisposizione di indicatori di efficacia a livelli d'analisi più approfonditi, indispensabili ai fini dell'individuazione delle cause, è rimessa alla discrezione degli amministratori, tenendo conto delle caratteristiche della specifica APTL, delle competenze presenti all'interno dell'ente, delle risorse umane dedicabili delle altre variabili rilevanti, non ultima la possibilità di elaborare le informazioni per utenti esterni.



Approfondimenti

Le problematiche relative alla misurazione dell'efficacia, nelle sue varie accezioni, ed alla sua misurazione sono state trattate in numerose opere, fra le quali :

- G. Catturi, *Appunti sul controllo budgetario*, "Quaderni dell'Istituto di ragioneria della facoltà di scienze economiche e bancarie dell'Università di Siena", serie didattica n. 9, Siena, aprile 1990.
- G. Marcon, *Il sistema contabile delle regioni a statuto ordinario*, Giappichelli, Torino, 1990, pag. 232.
- L. Mazzara, *Gli indicatori per l'analisi dell'efficacia*, in G. Farneti, L. Mazzara, G. Savioli, *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1996, pagg. 192-193.
- R. Mussari, *L'ordinamento finanziario e contabile ed il «nuovo» modello di ente locale: le ragioni e le opportunità del cambiamento*, "Azienda pubblica", anno X, n. 2, 1997, pag. 159 e segg.
- R. Mussari, *La valutazione dei programmi nelle aziende pubbliche*, Torino, Giappichelli, 1999, pag. 66, 98 e 144.
- G. Reborà, *La produttività degli enti pubblici: problema di "misurazione" o problema di management?*, "Il nuovo Governo Locale", n. 3, 1987, pagg. 87-118.
- G. Savioli, *Gli indicatori di efficienza*, in G. Farneti, L. Mazzara, G. Savioli, *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1996.
- A. Zangrandi, *Controlli esterni e controllo di gestione negli istituti pubblici*, in E. Borgonovi, G. Fiorentini, M. Mazzoleni, *Introduzione all'economia delle amministrazioni pubbliche*, Giuffrè, Milano 1984, pagg. 333-334.



Esperienza 6

Il sistema degli indicatori di performance del Comune di Gorizia

Le tipologie di indicatori prevalentemente utilizzate sono quozienti a quantità e anche a valori, individuati in modo da ottenere una buona coerenza tra il tipo di indicatore e la disponibilità dei valori necessari per la sua determinazione.

Gli indicatori sono contenuti nel *budget degli indicatori* ed in *report analitici* a consuntivo, redatti a cura dell'Ufficio CdG, utilizzati concretamente sia ai fini di controllo ed individuazione di azioni correttive sia ai fini della responsabilizzazione organizzativa e dell'incentivazione del personale.

Già da tempo sono state avviate analisi comparative sia nello spazio che nel tempo: le comparazioni temporali sono ampiamente utilizzate anche su base quinquennale e dal '96 è nata la collaborazione con i Comuni di Monfalcone e Pordenone – realtà sufficientemente omogenee sotto il profilo dimensionale e socio-economico – attualmente incentrata nell'individuazione degli indicatori obbligatori da inserire nel certificato consuntivo e di indicatori atti a valutare i servizi indispensabili, servizi a domanda individuale, certificati anagrafici, ICI, concessioni edilizie;

Per alcuni servizi, in particolare quelli a domanda diretta o "commerciali", si determinano indici di qualità e sono utilizzati anche numerosi indicatori espressivi della capacità dell'ente di realizzare i propri programmi, che rapportano i risultati conseguiti agli obiettivi programmati con riferimento in particolare agli investimenti ed ai valori fissati a preventivo nel Peg.

Con riferimento all'analisi di efficacia, sono stati sviluppati indicatori di efficacia "gestionale" e viene rilevata anche l'attitudine del sistema degli obiettivi e di quello dei risultati a soddisfare la

domanda potenziale ed espressa, attraverso:

- 1) analisi della domanda effettiva e potenziale dei servizi e percentuale di loro soddisfacimento;
- 2) indagini sullo stato attuale e potenziale dell'offerta di servizi;
- 3) confronto del livello della domanda con quello dell'offerta.

Sono state sperimentate le prime analisi di gradimento qualitativo percepito ed espresso dall'utenza ed il livello di soddisfacimento della specifica collettività amministrata, attraverso la misurazione diretta (tramite questionari rivolti all'utenza curati dall'URP, con domande a risposte chiuse e spazio per altre osservazioni), con riferimento ai servizi a domanda individuale e a quelli "commerciali".



Documentazione operativa Scheda di analisi del gradimento del servizio

Comune di _____

MENSE SCOLASTICHE - ANNO 1996

A) Caratteristiche del servizio

1) Descrizione delle principali attività che compongono il servizio

	Infanzia	Comunali	Elementari	Medie Inferiori e Statali
2) n. scuole servite				
3) n. iscritti alle scuole				
4) n. iscritti alla mensa				
5) Modalità di gestione				
• gestione diretta in economia o con singole attività affidate a terzi _____				
• gestione indiretta completamente affidata a terzi _____				

si no numero

6) Utilizzo di volontari e/o obiettori

B) Efficacia

	Infanzia	Comunali	Elementari	Medie Inferiori e Statali
7) n. pasti consumati				
8) Pasti consumati/n. iscritti mensa				
9) Altri indicatori ritenuti più appropriati e/o utilizzati dall'ente				

C) Efficienza

	Infanzia	Comunali	Elementari	Medie Inferiori e Statali
10) Costo totale annuo della mensa				
11) Costo totale annuo/n. pasti consumati				

D) Economicità

	Infanzia	Comunali	Elementari	Medie Inferiori e Statali
12) Entrate totali/costo totale				

Mensa scolastica - Costi annui (dati in migliaia di lire e al netto di Iva)

Anno scolastico 1995/96	<input type="text"/>	Anno solare 1996	<input type="text"/>
Categorie di costo	Costi annui		
Personale	£.		
Utenze	£.		
Acquisto beni e servizi	£.		
Manutenzioni ordinarie, affitti, assicurazioni	£.		
Ammortamenti	£.		
Costi assimilati	£.		
Costi totali	£.		

Mensa scolastica - Proventi annui (dati in migliaia di lire)

Anno scolastico 1995/96	<input type="text"/>	Anno solare 1996	<input type="text"/>
Proventi da tariffe	£.		
Totale	£.		

Tariffe in vigore nell'anno di riferimento

Tipo tariffa	limite di reddito pro-capite *	Importo tariffa**	n. utenti	Entrate annue
Esonerati				
1° fascia				
2° fascia				

* specificare se trattasi di reddito imponibile o reddito netto

** specificare se tariffa mensile o tariffa per pasto

6.2.5 La progettazione di un sistema di indicatori

La progettazione e l'implementazione di un sistema di indicatori di performance si effettua, schematicamente, a partire dal disegno della mappa delle responsabilità, attraverso l'individuazione, con riferimento ad ogni singolo centro:

- delle variabili critiche su cui l'attività di tale centro ha un impatto come ad esempio il costo, la qualità (per il cliente esterno e per il cliente interno), il rispetto dei tempi, l'efficacia (nelle specifiche declinazioni che questa trova nell'ambito del centro), e così via; le variabili critiche possono essere e di norma sono più di una, componendo un sistema tra cui esistono definite interrelazioni, che devono essere analizzate;
- delle effettive leve manageriali a disposizione del responsabile al fine di influire su tali variabili;
- dei conseguenti obiettivi attribuiti al centro;
- della formulazione e della metodologia di calcolo dei singoli indicatori;
- dei parametri-obiettivo, ossia i valori degli indicatori definiti a

priori e al cui conseguimento deve essere tesa l'azione manageriale del responsabile di centro.



Documentazione operativa Il Piano degli Indicatori del Comune di Carrara

Il piano degli indicatori è un documento, di rapida e facile consultazione, in cui sono indicati, ordinati per tipologia, gli indicatori di attività, efficacia ed efficienza individuati per ciascun centro. Disporre di un elenco esaustivo degli indicatori in uso è già una buona base per un utilizzo consapevole dello strumento, ma naturalmente il documento può essere arricchito con ulteriori informazioni, relative agli algoritmi di calcolo, alle metodologie di misurazione, e così via. Di seguito si riportano le schede relative ad alcuni centri di costo, che svolgono sia attività dirette che indirette.

Servizi Informatici				
Centro di costo	Livello	Indicatori di attività	Indicatori di efficacia	Indicatori di efficienza
Manutenzione e gestione macchine	1.1	n. ore di intervento	n. gg fermo macchine	Costo per giorno di attività delle macchine
Acquisto materiali informatici	1.6	n. gare per <i>office automation</i> svolte	Tempo medio espletamento gare	Costo orario
Supporto agli utenti	1.5	n. utenti	n. gg di fermo macchine	Costo per macchina
		n. macchine		
		n. interventi		Costo per ora di intervento
		n. ore interventi		
	n. di software complessivamente installati			

Entrate patrimonio e bilancio				
Centro di costo	Livello	Indicatori di attività	Indicatori di efficacia	Indicatori di efficienza
I.C.I.	5.1.1	n. contribuenti	n. contenziosi	Costo/contribuente
		n. accertamenti		Costo/valore accertamenti
Servizio fiscale	5.7	n. fatture	Sanzioni	Costo/fattura
		n. centri rilevanti IVA		
		n. centri rilevanti IRAP		
Mutui	5.6	n. nuovi mutui	Tempo medio istruttoria	-
			Tempo medio richiesta di erogazione mutuo	

Assetto del territorio				
Centro di costo	Livello	Indicatori di attività	Indicatori di efficacia	Indicatori di efficienza
Gare ed appalti	6.4	n. gare + n. appalti	Tempo medio aggiudicazione gare	Costo/gara aggiudicata

Scuola 1	6.5.1.1	Mq	Giorni interruzione lezioni per manutenzione	Costo/ Mq
		Mc		Costo/ Mc
Pubblica illuminazione	6.5.3	n. punti luce	Lumen/mq	Costo/punto luce
Rimozioni discariche abusive	7.3.1	n. verifiche sul territorio	Tempo medio tra l'esposto e la rimozione della discarica	Costo/intervento
		n. esposti ricevuti		
		n. interventi sul territorio		

Il lavoro di analisi da svolgere è particolarmente complesso e richiede un preventivo e “robusto” intervento formativo diffuso lungo la struttura organizzativa. Infatti, tale processo, a partire da indicazioni metodologiche fornite dal vertice amministrativo congiuntamente agli input contenuti nei documenti di pianificazione e programmazione, deve necessariamente prevedere un coinvolgimento dei responsabili di centro, ai diversi livelli lungo la struttura organizzativa dell’ente, volto a pervenire ad una definizione il più condivisa possibile degli indicatori. A tal fine, i soggetti coinvolti sono tipicamente la direzione generale, il controller, il responsabile di centro. Quest’ultimo, sulla base delle indicazioni ricevute dalla direzione generale, propone gli indicatori che ritiene più idonei ad esprimere gli obiettivi assegnati, unitamente ai relativi parametri obiettivo. Il controller presidia gli aspetti metodologici e valuta la significatività delle proposte ricevute, in relazione ad aspetti come l’effettiva capacità di esprimere gli obiettivi di centro, la disponibilità dei valori necessari ad alimentare gli algoritmi di calcolo proposti, la coerenza sistemica degli obiettivi, l’idoneità degli indicatori ad essere utilizzati ai fini della responsabilizzazione dei capi centro.

La formazione dovrà essere volta perciò a:

- fornire le competenze necessarie ed esprimere indicatori corretti sotto il profilo metodologico, coerenti e significativi rispetto alle variabili critiche ed ai relativi obiettivi per il singolo centro;
- rimuovere resistenze psicologiche ed in generale atteggiamenti difensivi che possano tradursi, da un lato, in tentativi di “battere il sistema” attraverso l’identificazione di indicatori non significativi o la fissazione di parametri-obiettivo troppo facilmente raggiungibili e, dall’altro lato, in ostacoli al processo di retroazione che deve muovere dalla rilevazione degli scostamenti: l’analisi degli scostamenti non deve essere vista come un processo di tipo persecutorio nei confronti del responsabile, ma essenzialmente propositivo e di supporto all’azione manageriale.

La compiuta realizzazione del sistema richiede tempo ed una crescita culturale prima ancora che nelle competenze possedute. Il ruolo di guida spetta al controller, che dovrà perciò necessariamente adottare un approccio graduale: reitererà il processo più volte, segnalando di

volta in volta gli errori e le incongruenze al responsabile di centro, fornendogli il supporto necessario al fine di pervenire ad una definizione condivisa di indicatori e parametri-obiettivo. Soprattutto la definizione di parametri-obiettivo, inizialmente, può risultare particolarmente ostica, in mancanza di un'abitudine alla definizione a priori degli esiti della propria azione manageriale da parte del singolo responsabile.

Può essere utile formalizzare la metodologia da utilizzare per la definizione degli obiettivi, attraverso direttive o disposizioni interne che assumono una duplice valenza: formativa, da un lato, in relazione ai contenuti espressi; di autoselezione, dall'altro, spostando dal controller al soggetto proponente parte del controllo di significatività e congruenza degli obiettivi.

Per un esempio concreto si può confrontare la direttiva in tema di "Piano dettagliato degli obiettivi di gestione" elaborata dal Settore CdG del Comune di Pordenone, riportata al par. 3.2.5.

6.3 Reportistica e destinatari delle informazioni

La reportistica relativa agli indicatori deve essere articolata e ben strutturata. Nella sua definizione devono essere tenuti presenti alcuni criteri di base che dovrebbero sempre caratterizzare il sistema di reporting: *chiarezza, comprensibilità, selettività*, possibilità di leggere il report con diversi livelli di approfondimento, evidenziazione delle criticità.

Come può evincersi dall'esperienza sopra riportata, possono essere redatte diverse tipologie di report. Tra le più rilevanti dal punto di vista del sistema degli indicatori possono evidenziarsi le seguenti:

- *referto del CdG;*
- *report sullo stato di attuazione degli obiettivi di PEG;*
- *report consuntivo finale degli obiettivi di PEG;*
- *report analitici a richiesta dei centri;*
- *eventuale bilancio di mandato.*

I destinatari dei report saranno, di volta in volta, i *responsabili di centro, il nucleo di valutazione, il direttore generale, gli assessori, il sindaco, la giunta, etc.*

Sotto il profilo dell'utilizzo a fini motivazionali o meno, è possibile distinguere tra report "valutativi" e report "informativi", ma in realtà spesso i due aspetti si compendiano tra loro.

I "report valutativi" finalizzati alla valutazione dei centri di responsabilità e/o dei responsabili sono in genere quelli relativi alla programmazione di Peg, mentre i "report informativi" svolgono esclusivamente la funzione di guida e supporto manageriale (sulla base delle informazioni che forniscono, ma senza la spinta motivazionale conseguente alla fissazione a priori di valori-obiettivo per gli indicatori). L'analisi dei report deve essere utilizzata per attivare le azioni correttive idonee a garantire un migliore raggiungimento degli obiettivi.

Per singolo centro di responsabilità devono essere riportati:

- i programmi/progetti attribuiti (in collegamento con i documenti

- di pianificazione-programmazione, che vengono in tal modo declinati lungo la struttura organizzativa);
- i singoli obiettivi attribuiti, articolati per programmi/progetti e per variabili critiche relative a ciascun programma/progetto;
- i relativi indicatori;
- i valori attribuiti *ex ante* per gli indicatori;
- i valori fatti registrare a consuntivo per tali indicatori;
- gli scostamenti rilevati tra valori *ex ante* e valori *ex post*.

Sulla base delle indicazioni contenute nei report si deve instaurare un processo di retroazione volto all'identificazione delle cause degli scostamenti, alla definizione di azioni correttive da attuare tempestivamente, secondo l'ormai classico ciclo "plan" - "do" - "check" - "act", che deve coinvolgere in prima persona il responsabile di centro. Un errore da evitare è l'avocazione da parte di altri soggetti (il controller, o il direttore generale), del compito di identificare le cause degli scostamenti e di definizione delle azioni correttive. Tali soggetti possono partecipare ad un processo di analisi collegiale che veda però coinvolti principalmente i responsabili di centro. Ciò non solo per le specifiche informazioni di cui dispongono, ma anche in ragione degli aspetti motivazionali che comportano l'inopportunità di imporre dall'esterno una interpretazione dei fenomeni e soluzioni non condivise dai responsabili di centro.

Quanto alla periodicità di elaborazione, in generale, essa si conformerà a quella del documento nel quale sono inseriti (es. Referto del CdG) con la particolarità che, in ragione della loro criticità, per alcuni indicatori potrebbe essere preferibile un monitoraggio più frequente.

Un altro fattore da tenere presente nella strutturazione di una reportistica relativa agli indicatori di performance è quella relativa alle modalità grafiche di presentazione. L'articolazione del report, sopra descritta, deve trovare chiare modalità di lettura, soprattutto a vantaggio dei livelli superiori, i quali, oltre ai rispettivi obiettivi ed indicatori, utilizzano il report complessivo, relativo a tutti i singoli centri, a fini di analisi ed abbisognano perciò, attraverso soluzioni grafiche come l'uso di colori diversi, o di simboli particolari, di:

- evidenziare gli scostamenti, dando anche ragione della rilevanza quantitativa dello scostamento;
- conoscere il peso relativo del singolo obiettivo e conseguentemente dello scostamento rilevato;
- conoscere l'effetto combinato del peso dell'obiettivo e della grandezza dello scostamento rilevato.

Si tratta di elaborazioni a costo zero, effettuabili dal software gestionale, una volta stabiliti in fase di programmazione i "pesi" attribuiti ai singoli obiettivi (ad esempio si può attribuire un valore numerico da 1 a 4 che ne esprime la rilevanza) e la criticità degli scostamenti eventuali, in relazione alla loro dimensione (si possono definire diverse classi di grandezza per gli eventuali scostamenti: ad esempio, in termini percentuali, dall'1 al 5%, dal 6 al 10%, dal 10 al 20%, oltre il 20%).

Il fruitore del report non deve ricevere un documento piatto e uniforme, ma che sia capace di guidare la sua attenzione sui punti critici, fornendo già in prima battuta un'idea della rilevanza del problema.

Ad esempio, nell'esperienza del Comune di Pordenone, è utilizzato il simbolo grafico del semaforo per attirare l'attenzione sugli scostamenti rilevanti. Laddove il semaforo è rosso il lettore deve soffermare la propria analisi.



Esperienza 7

Il sistema degli indicatori di performance del Comune di Pordenone

L'Ufficio CdG è riuscito ad individuare un sistema di indicatori coerente con la disponibilità di dati necessari per la loro determinazione. Ciò ha reso possibile inserire nella reportistica un numero di indicatori tale da coprire diversi aspetti della gestione.

Il calcolo degli indicatori viene effettuato con cadenza annuale per quanto concerne i referti del CdG; su richiesta per i report analitici di centro (che contengono una analisi specifica ad un livello di approfondimento maggiore).

L'efficienza è misurata da indicatori di due tipi:

- 1) indici di costo per unità d'output, sia relativi al costo dei singoli fattori produttivi impiegati, che al costo medio unitario di ciascun servizio;
- 2) indicatori di produttività, relativi al fattore lavoro.
- 3) per i servizi a domanda individuale, è effettuata l'analisi della copertura dei costi con i relativi proventi, detta "analisi di economicità".

Per ciascun Centro è svolta poi un'analisi di *efficacia*, limitata alla sua dimensione "gestionale", cioè al rapporto tra output e obiettivi. Viene infatti monitorata l'attitudine del sistema degli obiettivi e di quello dei risultati a soddisfare la domanda potenziale ed espressa. In particolare, vengono sviluppati:

- analisi della domanda effettiva e potenziale di servizi e percentuale di loro soddisfacimento;
- indagini sullo stato attuale e potenziale dell'offerta di servizi.

Con cadenza periodica variabile sono poi condotte analisi del gradimento qualitativo percepito ed espresso dall'utenza e dell'effettivo livello di soddisfacimento della collettività amministrata, attraverso questionari o interviste telefoniche.



Documentazione operativa

I report degli indicatori nel Comune di Pordenone

Anno 1999 - Asili Nido - Costi medi per giorno di apertura

Asilo	Anno scolastico			Anno solare			Costo medio giornaliero complessivo*		
	1996-1997	1997-1998	1998-1999	1997	1998	1999	1997	1998	1999
A. Galvano Adami	3.381.864	3.471.659	3.942.945	3.332.851	3.488.594	3.905.214	3.890.989	3.824.793	4.252.967
Il Germoglio	4.446.098	4.169.459	4.592.848	4.403.141	4.169.459	4.570.867			
	Scost.to			Scost.to			Scost.to		
		2,66 ●	13,58 ●	4,67 ●	11,94 ●		-1,7 ●	11,19 ●	
		-6,22 ●	10,15 ●	-5,31 ●	9,63 ●				

* Calcolato facendo la media dei valori

Nota: ● = rosso; ● = verde

Anno 1999 - Asili Nido - Costi medi per iscritto

	Anno scolastico			Anno solare			Costo medio giornaliero complessivo*		
	1996-1997	1997-1998	1998-1999	1997	1998	1999	1997	1998	1999
Sul totale costi	16.957.881	16.204.977	18.254.260	16.429.502	16.204.977	17.883.998			
Costi detratte le rette	13.104.370	12.562.172	14.394.956	12.697.667	12.562.172	14.102.647	12.489.853	12.308.454	14.037.166
Costi detratte rette e contrib. Regionale	7.998.413	8.158.213	9.875.911	7.751.285	8.158.213	9.675.025			
	Scost.to			Scost.to			Scost.to		
	-4,44 ●	12,65 ●		-1,37 ●	10,36 ●		-1,45 ●	14,00 ●	
	-4,14 ●	14,59 ●		-1,07 ●	12,26 ●				
	2,00 ●	21,05 ●		5,25 ●	18,59 ●				

* Calcolato facendo la media dei valori Nota: ● = rosso; ○ = verde

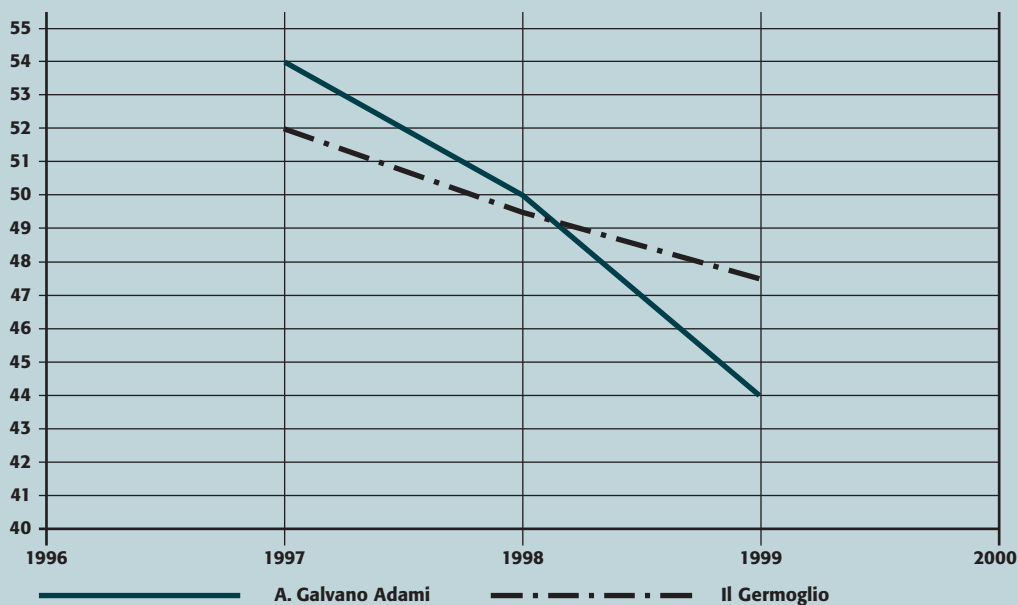
Copertura costi Asilo A. Galvano Adami

	1997	% copertura	1998	% copertura	1999	% copertura
Costi	689.900.210					
Ricavi da rette	162.256.000	23,52	163.882.000	22,92	167.139.000	20,48
Ricavi da contributo	209.368.729	30,35	192.492.220	26,92	193.035.430	23,65
Ricavi totali	371.624.729	53,87	356.378.220	49,83	360.174.430	44,13

Copertura costi Asilo Il Germoglio

	1997	% copertura	1998	% copertura	1999	% copertura
Costi	911.450.168					
Ricavi da rette	200.615.000	22,01	189.477.000	22,06	208.250.000	21,80
Ricavi da contributo	272.486.551	29,90	235.571.650	27,43	246.917.550	25,85
Ricavi totali	473.101.551	51,91	425.048.650	49,49	455.167.550	47,65

Grafico 1 - Asili Nido - Percentuale di copertura dei costi nel triennio 1997-1999



Bibliografia

- Aa. Vv, *Enti locali: la gestione economico-finanziaria*, II edizione, Ipsoa, Milano, 1998.
- Anselmi L. (a cura di), *Le aziende degli enti locali tra indirizzo pubblico e mercato*, Maggioli, Rimini, 1997.
- Anthony R. N., Young D.W., *Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit*, Giuffrè, Milano, 1992.
- Bazzani R., *La verifica dei risultati e il sistema degli indicatori*, "La finanza locale", n. 10, 1997.
- Bellesia M., *Enti locali. Analisi di bilancio*, Ipsoa, Milano, 1998
- Bergamin Barbato M., *Programmazione e controllo in ottica strategica*, Utet, Torino, 1991.
- Bianchi M. (a cura di), *Le aziende degli enti locali*, Maggioli, Rimini, 1996.
- Catturi G., *Appunti sul controllo budgetario*, "Quaderni dell'Istituto di ragioneria della facoltà di scienze economiche e bancarie dell'Università di Siena", serie didattica n. 9, Siena, aprile 1990.
- Catturi G., *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova, 2000.
- D'Atri A., Fracchia F., *Analisi di bilancio dell'ente locale*, in M. Bianchi (a cura di), *Le aziende degli enti locali*, Maggioli, Rimini, 1996.
- Farneti G., *Gestione e contabilità dell'ente locale*, II edizione, Maggioli, Rimini, 1997.
- Farneti G., *Il controllo di gestione e il sistema degli indicatori*, in Aa. Vv, *Enti locali la gestione economico-finanziaria*, II edizione, Ipsoa, Milano, 1998.
- Farneti G., *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica: il sistema, i principi, i valori*, Giappichelli, Torino, 1995.
- Farneti G., Mazzara L., Savioli G., *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1996.
- Ferrero G., Dezzani F., *Manuale delle analisi di bilancio*, Giuffrè, Milano, 1979.
- Garlatti A., Pezzani F., *I sistemi di programmazione e controllo negli enti locali. Progettazione, sviluppo e impiego*, Etas, Milano, 2000.
- Giusepponi K., *Gli indicatori del profilo economico, patrimoniale e finanziario* in Marchi L. (a cura di), *La revisione nelle aziende pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1997.
- Hatry H. P., et al., *Efficiency measurement for Local Government Services*, Urban Institute Press, Washington D.C., 1979.
- Hatry H. P., et al., *How effective are your community services?*, II edizione, Urban Institute Press, Washington D.C., 1992.
- Hinna L., *Gli indicatori come strumento di misurazione della performance*, in Anselmi L. (a cura di), *Le aziende degli enti locali tra indirizzo pubblico e mercato*, Maggioli, Rimini, 1997.
- Mancini D., *La revisione analitica. Il caso dell'Ufficio Tributi*, in Marchi L. (a cura di), *La revisione nelle aziende pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1997.
- Marchi L. (a cura di), *La revisione nelle aziende pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1997.
- Marcon G., *Il sistema contabile delle regioni a statuto ordinario*, Giappichelli, Torino, 1990.
- Mason R. O., Swanson E. B., *Gli indici di valutazione per le decisioni aziendali*, "Problemi di Gestione" anno XI, n.10, 1979, (Edizione originale *Measurement for Management Decision: A Perspective*, "California Management Review", Spring, 1979).

- Mazzara L., *Gli indicatori per l'analisi dell'efficacia*, in Farneti G., Mazzara L., Savioli G., *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1996.
- Molteni M., *Le misure di performance nelle aziende non profit di servizi alle persone: implicazioni per la direzione aziendale e gli enti erogatori*, Cedam, Padova, 1997.
- Mussari R., Di Toro P., *Etica ed efficienza del management pubblico: un approccio economico aziendale*, "Azienda pubblica", anno VI, n. 3, 1993.
- Mussari R., *Direzione e controllo gestionale nelle aziende pubbliche*, "Quaderni dell'Istituto di Ragioneria della Facoltà di Scienze economiche e bancarie dell'Università di Siena", Serie Monografie, n. 12, 1990.
- Mussari R., *L'ordinamento finanziario e contabile ed il «nuovo» modello di ente locale: le ragioni e le opportunità del cambiamento*, "Azienda pubblica", anno X, n. 2, 1997.
- Mussari R., *La revisione gestionale negli enti locali*, in Marchi L. (a cura di) *La revisione nelle aziende pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1997.
- Mussari R., *La valutazione dei programmi nelle aziende pubbliche*, Torino, Giappichelli, 1999.
- Onida P., *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1971 (ristampa 1998), pagg. 70 e segg.
- Ordine dei Dottori commercialisti di Milano, *Proposta di riclassificazione dei bilanci degli enti locali per determinare il valore dei servizi erogati e costruire indici di efficienza ed efficacia*, Giuffrè, Milano, 1995.
- Rebora G., *La produttività degli enti pubblici: problema di "misurazione" o problema di management?*, "Il nuovo Governo Locale", n.3, 1987.
- Riccaboni A., *La misurazione della performance dei centri di profitto: critica agli strumenti tradizionali e nuovi orientamenti d'indagine*, Cedam, Padova, 1989.
- Ridley C.S., Simon M.A., *Measuring Municipal Activities*, The International City Manager Association, 1938.
- G. Savioli, *Gli indicatori di efficienza*, in G. Farneti, L. Mazzara, G. Savioli, *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino, 1996
- Silvi R., *La progettazione del sistema di misurazione della performance aziendale*, Giappichelli, Torino, 1995.
- Zangrandi A., *Controlli esterni e controllo di gestione negli istituti pubblici*, in Borgonovi E., Fiorentini G., Mazzoleni M., *Introduzione all'economia delle amministrazioni pubbliche*, Giuffrè, Milano, 1984, pagg. 333-334.
- Ziruolo A., *Il supporto informativo-contabile degli enti locali nel processo di programmazione e controllo*, Torino, Giappichelli, 2000.
- Zuliani A., Mancini A., Filacchione G., *Sistemi di controllo e valutazioni di efficienza negli enti locali italiani*, il Mulino, Bologna, 1993.

7. Verso il controllo dei risultati globali

7.1 Lineamenti teorici e riferimenti normativi

7.1.1 Premessa

La crescente diffusione di numerosi organismi produttivi, aventi una propria autonomia, ha modificato profondamente la struttura aziendale delle amministrazioni locali. Questo processo non implica solo la delega a produrre determinati servizi, ma fa emergere all'interno degli enti stessi l'esigenza di attivare idonee linee di coordinamento, indirizzo e controllo nei confronti delle aziende partecipate, al fine di innestare l'azione all'interno di una logica definita ed unitaria.

Il cambiamento organizzativo che abbiamo esposto comporta il passaggio dall'ente gestore all'ente proprietario, coordinatore e controllore delle aziende possedute. L'ente locale è quindi responsabile del raggiungimento simultaneo di obiettivi di economicità e socialità ed, inoltre, gli incrementi di efficienza ed efficacia resi possibili dalla specializzazione aziendale dei servizi pubblici non dovranno essere finalizzati esclusivamente alla massimizzazione dei profitti conseguiti dall'azienda pubblica, ma dovranno tradursi in benefici netti per la collettività amministrata, ovvero garantire servizi di qualità più elevata. Affinché la trasformazione determini gli effetti auspicati, è necessaria una profonda rivoluzione culturale e l'introduzione di strumenti di controllo dei risultati particolari e globali all'interno delle amministrazioni locali.

La creazione di organismi satellite rispetto all'ente locale, rende di maggiore attualità il tema del "controllo" e dell'adeguata definizione dei rapporti tra l'amministrazione locale e le proprie aziende partecipate. A tal fine, non bisogna dimenticare che la titolarità del servizio pubblico resta dell'ente locale che, quindi, non può tralasciare gli obiettivi sociali cui è preposto e che si esplicano, anche a livello normativo, nella soddisfazione dei bisogni e nella promozione dello sviluppo della comunità locale che rappresenta. Sul piano pratico appare indispensabile sviluppare e diffondere, non solo all'interno delle amministrazioni di maggiori dimensioni, quegli strumenti direzionali e di controllo indispensabili a garantire che l'insieme delle aziende agisca come gruppo, vale a dire come entità economica unitaria.

Uno degli strumenti contabili utili a tale scopo è il bilancio consolidato. Esso svolge una duplice finalità in quanto costituisce un efficace

strumento di programmazione dell'attività svolta e di verifica dei risultati globali e, al tempo stesso, rappresenta un utile strumento di comunicazione con i soggetti esterni all'ente (utenti, finanziatori, altre amministrazioni pubbliche, etc.). La natura pubblica del gruppo comunale e la mancanza di principi contabili rendono difficoltosa la "costruzione" del bilancio consolidato all'interno delle amministrazioni locali; in particolare le problematiche connesse alla definizione dell'area di consolidamento, la scelta del metodo, l'uniformità temporale e formale dei documenti inclusi nel consolidamento e, soprattutto, l'utilizzo dei medesimi criteri di valutazione. Le osservazioni proposte non sminuiscono la portata informativa del bilancio consolidato nel contesto locale, ma impongono una necessaria analisi dei costi-benefici delle iniziative tese a sperimentare la stesura di tale documento contabile "innovativo".

1. In base all'art. 113 del testo unico degli enti locali (d'ora innanzi, per brevità: TUEL), «i servizi pubblici locali sono gestiti nelle seguenti forme:

- a) *in economia, quando per le modeste dimensioni o per le caratteristiche del servizio non sia opportuno costituire un'istituzione o un'azienda;*
- b) *in concessione a terzi, quando sussistano ragioni tecniche, economiche e di opportunità sociale;*
- c) *a mezzo di azienda speciale, anche per la gestione di più servizi di rilevanza economica ed imprenditoriale;*
- d) *a mezzo di istituzione, per l'esercizio di servizi sociali senza rilevanza imprenditoriale;*
- e) *a mezzo di società per azioni o a responsabilità limitata a prevalente capitale pubblico locale costituite o partecipate dall'ente titolare del pubblico servizio, qualora sia opportuna in relazione alla natura del servizio la partecipazione di altri soggetti pubblici o privati;*
- f) *a mezzo di società per azioni senza il vincolo*

7.1.2 Il decentramento dei servizi pubblici e la formazione dei Gruppi comunali

Chiamati ad operare in un ambiente economico-sociale in cui il livello di benessere dipende in misura sempre maggiore dalla disponibilità di servizi pubblici adeguati per qualità e quantità alle mutevoli esigenze della collettività amministrata, le amministrazioni locali hanno da tempo avviato un significativo processo di riorganizzazione che ha condotto ad una progressiva esternalizzazione dei servizi pubblici'.

L'ampio ricorso allo strumento societario, al fine di migliorare l'economicità della gestione, impone un continuo bilanciamento tra le scelte di natura sociale e quelle di natura economica e competitiva. Tutto ciò in una logica di trasparenza e di partecipazione al fine di consentire, non solo agli organi politici, ma anche ai cittadini/utenti dei servizi, di conoscere il "costo della socialità".



Approfondimenti

In tema di copertura dei "costi sociali" si vedano, tra gli altri:

- A. Garlatti, *L'impresa pubblica e il controllo del gruppo locale*, Egea, Milano, 1994, pagg. 132-134.
- E. Giannessi, *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, in Aa. Vv., *Saggi di Economia aziendale in memoria Gino Zappa*, Giuffrè, Milano, 1961, pag. 41.
- G. Grossi, *La funzione del bilancio d'esercizio e dei "costi sociali" nelle relazioni tra il Comune-holding e le aziende speciali*, in *Le informazioni di costo per la produzione della ricchezza*, Dottorato di Ricerca in Economia Aziendale: XII Ciclo, Università di Pisa, Quaderno n. 4, Siena, 2000, pagg. 97-121.
- B. Passaponti, *I prezzi politici nei servizi di pubblica utilità*, Pisa, Servizio Editoriale Universitario, 1984, pagg. 171-174.
- G. Valotti, *Economicità e innovazione nelle imprese di servizi locali*, Egea, Milano, 1994, pagg. 32-34.

Le innovazioni che si sono susseguite dal punto di vista normativo, a partire dalla legge 142/90, oggi inglobata nel testo unico degli enti locali, al disegno di legge 7042, lungamente discusso e dibattuto, si incentrano sulla volontà di migliorare dal punto di vista qualitativo e quantitativo l'offerta dei servizi pubblici locali mediante l'introduzione di logiche concorrenziali, che possano favorire la diffusione di modelli gestionali snelli e flessibili e nei quali possano essere valorizzate le migliori capacità imprenditoriali. All'interno del quadro delineato da tale disegno di legge, l'azienda speciale non dovrebbe esistere più, la gestione in economia è subordinata all'evidente dimostrazione della sua convenienza economica e l'affidamento dei servizi aventi rilevanza industriale dovrebbe avvenire obbligatoriamente mediante gara. Si delinea, quindi, un sistema in cui viene privilegiata la forma societaria (società per azioni e società a responsabilità limitata) quale modello atto a migliorare la flessibilità gestionale, ottenere maggiori finanziamenti da terzi e limitare la responsabilità patrimoniale.



Approfondimenti

In tema di modelli gestionali dei servizi pubblici locali si vedano fra gli altri:

S. Pozzoli, *La privatizzazione dei servizi pubblici locali*, "Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale", n. 1, 1992, pagg. 34-47.

F. Fontana, *Un intervento reale di rinnovamento nella gestione delle imprese pubbliche degli enti locali: un nuovo modello di ricorrente concorrenzialità*, in Aa. Vv., *La gestione dei servizi pubblici locali in un'ottica di integrazione europea*, Giappichelli, Torino, 1993.

R. Mele, *Servizio pubblico, mercato ed ente locale*, "Azienda Pubblica", n. 2, 1994, pagg. 263-283.

A. Zangrandi, *Autonomia ed economicità nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano, 1994.

S. Cassese, *I modelli di gestione dei servizi pubblici*, "Azienditalia", n. 9, 1995, pagg. 565-568.

E. G. Di Fava, *L'affidamento dei servizi pubblici*, "Azienda Pubblica", n. 3, 1996, pagg. 197-201.

L. Anselmi, *I servizi pubblici di interesse nazionale in un contesto competitivo*, "Azienda Pubblica", n.3/4, 1997, pagg. 287-299.

M. Cammelli, A. Ziroldi, *Le società a partecipazione pubblica nel sistema locale*, Maggioli, Rimini, 1997.

F. Amatucci, *Vincoli ed opportunità delle società miste per la gestione dei servizi pubblici locali*, "Azienda Pubblica", n. 4, 1998, pagg. 419-432.

G. Grossi, *Evoluzione storica e prospettive nella gestione dei servizi pubblici locali*, Quaderni Senesi di Economia aziendale e di Ragioneria, Serie Seminari, n. 34, 1998, pagg. 1-97.

della proprietà pubblica maggioritaria.

In merito a quest'ultimo modello gestionale l'articolo 116 prevede che «gli enti locali possono, per l'esercizio di servizi pubblici e per la realizzazione delle opere necessarie al corretto svolgimento del servizio nonché per la realizzazione di infrastrutture ed altre opere di interesse pubblico, che non rientrino, ai sensi della vigente legislazione statale e regionale, nelle competenze istituzionali di altri enti, costituire apposite società per azioni senza il vincolo della società pubblica maggioritaria anche in deroga a disposizioni di legge specifiche».

Il graduale abbandono delle forme di gestione in economia e l'affidamento di queste attività ad organismi aziendali dotati di una maggiore autonomia organizzativa ed imprenditoriale ha l'obiettivo di creare i presupposti necessari a garantire un'amministrazione locale qualificata da crescenti livelli di efficacia ed efficienza. Il modello

aziendale che va delineandosi è quello di un ente locale che si pone al vertice di un “sistema articolato di aziende” e che, come una vera e propria holding, affronta tematiche inerenti sempre meno la gestione operativa e sempre più la formulazione di un “disegno strategico”².

Il processo di decentramento produttivo, sicuramente visto con favore, nei suoi diversi modi di essere, richiede con tutta evidenza, sempre più pressantemente, un’azione consapevole e professionale di regia accompagnata ad una progressiva perdita di coinvolgimento nella produzione delle attività (anche potenzialmente) lucrative, delineando un futuro secondo la concezione del «Comune holding». L’emergente realtà impone anche lo sviluppo, negli enti, di elevate capacità professionali da parte dei soggetti aziendali, per la conduzione strategica e manageriale, al fine di «pilotare» e «controllare» i processi innovativi. Nelle realtà di maggiori dimensioni, infatti, gli enti locali costituiscono dei veri e propri Gruppi comunali, ossia un complesso economico costituito da aziende pubbliche e private controllate dall’ente locale.



Approfondimenti

In tema di Gruppi comunali nel contesto nazionale ed internazionale si vedano, tra gli altri:

L. Anselmi, 1995, pagg. 25-29.

S. Bongrani, *Il sistema delle partecipazioni nei Comuni di Modena e Carpi*, “Azienditalia”, n. 11, 1996, pagg. 801-811.

C. Castells, Mendoza X., *Il controllo del «gruppo» delle imprese pubbliche di Barcellona*, “Azienda Pubblica”, n. 1, 1991, pagg. 129-145.

A. Garlatti, *L’impresa pubblica e il controllo del gruppo locale*, Egea, Milano, 1994.

G. Grossi, *Le logiche di gruppo negli enti locali svedesi: l’esperienza del Comune di Stoccolma*, “Azienda Pubblica”, n. 5, 1999, pagg. 597-615.

G. Valotti, *Lo sviluppo imprenditoriale dei servizi locali. Esperienze e modelli di riferimento*, “Economia & Management”, n. 1, 1994, pagg. 50-63.

O. Volpatto, *La privatizzazione dei servizi pubblici*, “Azienda Pubblica”, n. 2, 1991, pagg. 243-252.

2. In base all’art. 170 del TUEL, la relazione previsionale e programmatica dovrebbe contenere importanti disposizioni in merito alle aziende controllate dall’ente locale, infatti: «per gli organismi gestionali dell’ente locale la relazione indica anche gli obiettivi che si intendono raggiungere, sia in termini di bilancio che in termini di efficacia, efficienza, economicità del servizio».

All’ente locale, in qualità di soggetto proprietario e titolare del servizio pubblico, viene attribuita la responsabilità di definire gli obiettivi e gli indirizzi strategici. A tal fine esso deve essere in grado, quanto più semplicemente e tempestivamente possibile, di verificare il livello di raggiungimento di quanto delineato in sede di pianificazione strategica (Cfr. Cap. 3). La strutturazione di un efficace ed esaustivo flusso di informazioni tra l’ente locale e le aziende controllate è destinato ad assumere nel tempo sempre maggiore importanza, non solo per le esigenze di controllo in precedenza accennate, ma anche a causa della maggiore importanza attribuita alla verifica dei risultati conseguiti in rapporto agli obiettivi in precedenza fissati. L’introduzione del controllo strategico, operata col decreto legislativo 286/99, pone l’esigenza di una chiara definizione di obiettivi strategici verificabili a consuntivo. Questa circostanza riveste un’importanza fondamentale per gli obiettivi relativi alla produzione dei servizi pubblici, la cui effettiva realizzazione viene affidata ad organismi esterni e che, pertanto, risul-

tano più difficili da monitorare. Si potrebbe parlare dell'esigenza di un controllo strategico del Gruppo comunale, che può essere pensato e realizzato solo mediante una più chiara definizione delle relazioni tra l'ente locale e i soggetti gestori³. All'interno del "sistema articolato di aziende" il punto fondamentale appare il rapporto tra l'ente pubblico e le sue aziende, in quanto il primo deve dimostrare di saper svolgere il nuovo ruolo con competenze tecniche in grado di dar equilibrio ad esigenze contrapposte: da una parte l'aumento dell'autonomia e delle potenzialità di crescita e di sviluppo della singola unità produttiva, dall'altra la tendenza all'armonizzazione e all'integrazione al fine di seguire un ben definito orientamento strategico di gruppo.

Un ulteriore elemento di complessità è rappresentato dal fatto che in questo nuovo ruolo l'ente locale dovrebbe non sottovalutare i profili organizzativi connessi all'individuazione di un soggetto, interno o esterno all'APTL capo-gruppo, responsabile dello svolgimento della funzione di vertice strategico. Tale compito dovrebbe essere svolto con continuità e competenza da personale specializzato oppure da un apposito organismo gestionale. Nella realtà italiana ed internazionale è possibile individuare tre principali soluzioni alternative per lo svolgimento della funzione di indirizzo, controllo e coordinamento delle aziende di proprietà dell'ente locale: la soluzione tradizionale, quella specialistica e quella innovativa.

La soluzione "*tradizionale*", diffusa nel contesto italiano, si ha quando gli organi politici si avvalgono del supporto di strutture già esistenti nell'APTL e competenti nelle diverse aree di attività in cui opera ogni azienda controllata. Appare evidente come, mediante tale opzione, le funzioni di indirizzo strategico si aggiungano a quelle istituzionali e tradizionali dei diversi organi dell'ente locale (Sindaco, Consiglio e Giunta comunale ed uffici tecnici). Il rischio maggiore che scaturisce da tale soluzione è costituito dall'eccessiva disarmonia e frammentarietà all'interno dell'amministrazione dei soggetti coinvolti nell'esercizio di questa funzione, in quanto non risulta possibile individuare nessuna unità specializzata nella gestione dei rapporti con le aziende controllate. In tale ipotesi, le aziende del gruppo comunale in pratica non hanno un punto di riferimento costante ma diversi interlocutori che, in base alla logica settoriale descritta in precedenza, hanno un'ottica limitata alla singola materia: così, ad esempio, un'azienda di trasporti comunale instaura esclusivamente relazioni con l'assessorato al traffico e alla viabilità dell'ente e un'azienda di igiene urbana solo con le strutture facenti capo all'assessorato all'ambiente.

La soluzione "*specialistica*" si ha nell'ipotesi in cui all'interno dell'amministrazione viene istituita appositamente un'unità organizzativa avente il fine precipuo di creare e mantenere un collegamento stabile tra l'ente locale e le aziende controllate. Questa nuova struttura, dotata di specifiche competenze professionali, avrebbe il compito di supportare gli organi politici nella definizione degli obiettivi strategici riguardanti il gruppo comunale e, al tempo stesso, costituire un punto di riferimento costante per le aziende in fase di implementazione degli obiettivi individuati dall'ente locale. Tale soluzione è stata adottata, ad

3. Rispetto al vigente ordinamento legislativo, il disegno di legge 7042 attribuisce maggiore importanza ai rapporti tra ente proprietario e soggetto gestore, prevedendo che essi vengano regolati dai contratti di servizio i quali dovrebbero contenere, tra l'altro, informazioni in merito alle modalità di espletamento del servizio, agli obiettivi qualitativi, ai poteri di verifica dell'ente locale e agli effetti in caso di inadempimento. Il contratto di servizio attualmente risulta obbligatorio soltanto per le aziende speciali. In tutte le altre ipotesi, in cui non sia la normativa specifica a renderlo obbligatorio, la situazione più frequente è quella della mancanza di convenzioni o comunque contratti che consentano all'ente locale di poter controllare il modo in cui il soggetto gestore realizza gli obiettivi predefiniti, sia in termini di efficacia nel modo di apprestamento del servizio che in termini di risorse finanziarie, strumentali ed umane utilizzate.

esempio, dal Comune di Genova, ove è stata creata con la riorganizzazione del 1999 una nuova unità operativa denominata “Controllo partecipazioni e investimenti” preposta esclusivamente al controllo delle aziende partecipate dall’ente locale ed alle dirette dipendenze del Direttore Generale.

La soluzione “*innovativa*” consiste nella creazione di un apposito organismo aziendale (solitamente costituito in forma giuridica di società di capitali) specializzato nel coadiuvare gli organi politici nella definizione degli obiettivi strategici riguardanti l’aggregazione di aziende controllata dall’ente locale. In seguito a tale scelta il Comune diventa l’azionista unico della “nuova” società madre, detta anche holding, che detiene le partecipazioni di controllo nelle diverse imprese di servizi pubblici locali in precedenza controllate direttamente dall’ente locale. In Svezia a partire dalla fine degli anni Ottanta è diventato sempre più frequente organizzare le diverse partecipazioni detenute dall’ente locale, mediante la creazione di veri e propri gruppi societari di diritto privato. In base ai dati forniti dalla Swedish Association of Local Authorities, nel 1999 ben 87 Comuni organizzavano il possesso delle società controllate con la creazione di strutture “innovative” di gruppo (circa il 30 per cento dei 289 Comuni svedesi)⁴.

4. I dati riportati nel testo sono stati tratti dal recente Rapporto pubblicato dalla *Swedish Associations of Local Authorities*: “Kommunala Företag - en foktabok om den Kommunala företagssektorn vid utgången av 1997”, Stockholm, 1999.



Esperienza 1

Il Gruppo Comunale di Stoccolma

Nel Comune di Stoccolma a partire dal novembre 1990 è stata creata una società, denominata Stockholm Stadshus AB, la quale è responsabile sia dello sviluppo e della pianificazione strategica delle 18 aziende controllate, che della gestione delle sue risorse economiche e finanziarie allo scopo di creare un equilibrio “ottimale” all’interno del Gruppo. Quest’ultima soluzione organizzativa potrebbe facilitare, oltre alla funzione di governo del gruppo, anche l’acquisizione, per tutte le aziende partecipate, di alcuni servizi fondamentali, quali i finanziamenti, la gestione comune delle reti tecnologiche, la formazione del personale, la ricerca e lo sviluppo, la riscossione dei crediti e, in generale, tutto ciò che può essere di interesse per tutte le aziende appartenenti al gruppo. Tale soluzione appare sicuramente interessante anche alle amministrazioni locali italiane, specie di medie-grandi dimensioni, che controllano diversi organismi aziendali operanti con diverse forme giuridiche e in diversi settori di attività.

7.1.3 Dal controllo dei risultati particolari al controllo dei risultati globali

La transizione in atto da *ente-gestore* a *ente-azionista*, *committente e regolatore* dei molteplici servizi pubblici locali sta avvenendo mediante il ricorso a forme societarie, che vengono infatti considerate più convenienti sotto diversi profili. Esse consentono un’effettiva diffusione delle logiche manageriali, permettono la partecipazione di soggetti privati al capitale sociale e, in generale, una più agevole acquisizione di risorse finanziarie, assicurano una maggiore trasparenza. Le forme giuridiche privatistiche, inoltre, essendo assoggettate al diritto comune, favoriscono una maggiore attenzione all’efficienza ed alla conservazione e valorizzazione del patrimonio e costituiscono un primo passo verso una successiva privatizzazione sostanziale delle aziende

pubbliche locali. Per le amministrazioni locali di maggiori dimensioni, l'introduzione del gruppo aziendale potrebbe favorire la gestione del complesso dei servizi pubblici locali con una maggiore flessibilità operativa, grazie alla presenza di organismi pubblici e/o privati, stimolando anche un maggiore coinvolgimento del cittadino/utente alla conoscenza dei risultati globali.

L'esigenza di monitorare i livelli qualitativi e quantitativi dei servizi resi dagli organismi decentrati richiede una costante verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi attribuiti ai soggetti esterni responsabili della produzione dei servizi, in passato gestiti direttamente dall'ente locale. A tal proposito, è apparsa significativa l'esperienza avviata nel Comune di Genova, tesa allo sviluppo di *report dei risultati particolari* delle aziende controllate.



Esperienza 2

L'esperienza di reporting delle aziende partecipate del Comune di Genova

Nel Comune di Genova il monitoraggio dei livelli qualitativi e quantitativi dei servizi resi dagli organismi terzi trova riscontro nella nuova organizzazione comunale, nell'ambito della quale è stata costituita, in occasione della ridefinizione della macrostruttura dell'ente avviata nel 1999, l'Unità Organizzativa "Controllo Partecipazioni e Investimenti" alle dirette dipendenze della Direzione Generale. L'U.O. costituisce un organismo specializzato, a supporto dell'amministrazione comunale, nella verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati ai soggetti esterni responsabili della produzione dei servizi in passato gestiti direttamente dall'ente locale.

Tale organismo ha il compito, tra l'altro, di supportare la Direzione Generale nell'attività di:

- Predisposizione di piani di investimento/disinvestimento, studi di fattibilità, piani di settore relativi ad enti ed aziende comunali o con quota di partecipazione comunale;
- Reporting per organi istituzionali e direzionali.

Dal lato organizzativo, le maggiori problematiche riscontrate, sia a livello di Direzione Generale che a livello di organi politici, sono incentrate sull'attuale forte dispersione delle informazioni che dalle aziende giungono al Comune, con conseguenti perdite in termini di attendibilità e tempestività delle stesse, nonché difficoltà di monitoraggio dei principali aspetti gestionali e mancanza di una visione d'insieme che permetta di agire in termini di Gruppo comunale.

A tale fine nell'ottobre 2000 l'unità organizzativa "Controllo Partecipazioni e Investimenti" ha avviato un Progetto denominato "Avvio dell'attività di Reporting Enti ed Aziende partecipate", con i seguenti obiettivi:

- divenire l'unico canale di raccolta ed elaborazione di informazioni di carattere economico-amministrativo-gestionale relative alle partecipate;
- monitorare l'andamento gestionale delle partecipate per rendere possibile la verifica del rispetto dei contratti di servizio e, più in generale, la conformità alle strategie definite dall'ente;
- svolgere, in tutti i casi in cui sia necessario, un'attività di valutazione "tecnica" dell'impatto economico-gestionale delle iniziative aventi un impatto nei confronti delle aziende partecipate;
- produrre e divulgare regolarmente un sistema di reporting relativo all'andamento economico/gestionale delle partecipate e agli aspetti qualitativi per ogni servizio reso alla collettività.

Tutto ciò anche nell'intento di facilitare i rapporti, spesso problematici, con i soggetti esterni, utilizzando uno strumento che rappresenti un'efficace interfaccia per tutti gli scambi informativi tra i medesimi ed il Comune, e migliori quindi la trasparenza.

La strutturazione di un efficace e pertinente flusso informativo tra l'Ente e le sue aziende è probabilmente destinato ad assumere, nel tempo, importanza sempre maggiore, non solo per le esigenze di

controllo di cui abbiamo già parlato, ma anche in relazione al rilievo che la più recente normativa attribuisce alla verifica dei risultati conseguiti in rapporto agli obiettivi predefiniti. L'importanza di una visione di gruppo dell'ente locale si riflette anche nella crescente necessità di disporre di una corretta informativa anche a livello contabile e di bilancio e, di conseguenza, di redigere il bilancio consolidato del Gruppo comunale.

In quest'ottica, l'attività di reporting delle aziende partecipate costituisce la base di partenza per dotare il Comune di Genova di tutti quegli strumenti di raccordo con le aziende partecipate, che consentiranno, di arrivare alla redazione di un bilancio consolidato.

Per avviare, nella maniera più adeguata, l'attività del Controllo Partecipazioni, è stato sviluppato un modello atto a fornire agli organi politici e dirigenziali il supporto necessario per verificare il conseguimento degli obiettivi predefiniti e per tutte quelle decisioni afferenti i soggetti terzi gestori di servizi pubblici locali.

La fase della pianificazione del progetto ha comportato l'individuazione preliminare di un campione rappresentativo di aziende scelto in modo da rappresentare uno spaccato il più possibile significativo, in termini di caratteristiche di business e di problematiche societarie, rispetto al complesso di aziende di emanazione comunale.

Il campione selezionato è stato il seguente: l'Azienda Multiservizi di Igiene Urbana, l'Azienda Servizi Territoriali, l'Azienda Mobilità e Trasporti S.p.a., l'Azienda Mediterranea Gas ed Acqua S.p.a., Palazzo Ducale S.p.a., Porto Antico di Genova S.p.a., Genova Parcheggi S.p.a. e Tono S.p.a..

Tra le principali considerazioni che hanno guidato la scelta delle aziende da inserire nel campione si evidenziano le seguenti:

- la significatività nell'area Genovese sia come attività svolta che come dimensioni societarie;
- l'importanza di impostare un'attività di controllo per quelle aziende che comportano notevoli investimenti per il Comune; ne è un esempio per l'Azienda Mobilità e Trasporti (AMT), la cui negativa situazione economica di tipo strutturale è sicuramente da attribuirsi a difficoltà gestionali;
- la volontà di ottenere un campione di aziende diversificato per tipologia di servizio, che ha portato ad includervi anche aziende che svolgono attività di tipo non tradizionale, ma comunque di rilievo per la città di Genova;
- la necessità, per le aziende di costituzione particolarmente recente (è il caso dell'Azienda Servizi Territoriali - ASTER), di impostare, al loro interno, il controllo di gestione, tenendo conto delle esigenze informative del Comune e sfruttando la maggiore flessibilità propria della fase introduttiva.

In considerazione delle peculiarità che contraddistinguono le singole aziende del campione individuato, è stata sviluppata una metodologia che, a fronte dell'applicazione del medesimo schema concettuale a tutto il campione, ha consentito di sviluppare un modello adeguato, nei contenuti, alle diverse peculiarità gestionali di ciascuna di esse.

Si è voluto inoltre evitare di imporre un modello pensato dall'esterno ma si è, al contrario, ricercata, fin dall'inizio, la collaborazione delle aziende interessate, sia per utilizzare il contributo diretto ed indispensabile di coloro che vi operano e che quindi meglio conoscono le singole realtà, sia per instaurare con le aziende un rapporto collaborativo e duraturo.

Il grado di collaborazione riscontrato presso le diverse partecipate non è stato comunque uniforme, ma ha consentito di avviare e sviluppare il progetto, anche se alcune situazioni di mancanza di collaborazione hanno sicuramente rallentato il processo. L'approccio seguito per lo sviluppo del modello ha comportato, come primo passo, l'identificazione della *vision* e della *mission* di ciascuna azienda, per poi passare all'individuazione di fattori critici di successo distinti in quattro aree significative nell'ambito delle quali ricavare specifici indicatori di performance: l'area finanza, l'area clienti, l'area innovazione e l'area interna.

Gli indicatori posti in ciascuna area sono stati pensati in modo da fornire sia una misurazione dell'efficienza che, laddove possibile, della qualità del servizio offerto. In tal modo, in base anche alle indicazioni fornite dai referenti interni alle aziende, è stata costruita una griglia di indicatori, per ciascuno dei quali è sempre possibile risalire alle considerazioni che stanno alla base dell'inserimento nella griglia stessa, poiché ciascun indicatore deriva dalla *mission* e dalla *vision* aziendale, oltre

che, a livello più basso, da singoli fattori di successo ritenuti critici.

Tale approccio dovrebbe consentire di adeguare gli indicatori anche alle esigenze conoscitive delle aziende e, quindi, di migliorare i rapporti con le stesse e di ottenere maggiore collaborazione.

Il modello di reporting sviluppato, inteso come insieme di dati e informazioni atte a fornire supporto alle decisioni degli organi politici e dirigenziali, comprende, per ciascuna azienda:

- un quadro economico-finanziario contenente alcune informazioni di carattere generale e un Conto economico e uno Stato patrimoniale riclassificati in maniera sintetica, utilizzando uno schema uniforme per tutte le aziende;
- la struttura logica degli indicatori che presenta lo schema su cui si è basata la loro costruzione (condivisa con le aziende). Partendo dalla vision e dalla mission aziendale, vengono infatti individuati, all'interno di ciascuna macro area aziendale, i fattori critici di successo da cui scaturiscono gli indicatori di efficienza e/o performance;
- la descrizione degli indicatori che indica in maniera dettagliata e all'interno di un apposito schema, il significato e le finalità di calcolo di ogni indicatore, specificando anche le modalità e la frequenza di calcolo.

Ad esempio, per l'AMT S.p.a. sono stati individuati diversi indicatori per ogni area (Finanza, Clienti, Interna e Innovazione).

Nell'Area Finanza un indicatore significativo è l'*Indice di indipendenza finanziaria*. Esso, elaborato con frequenza annuale, è utile per comprendere l'incidenza dei mezzi propri (in opposizione a quelli di terzi) tra le diverse fonti di finanziamento acquisite dall'azienda ed è dato dal rapporto tra Capitale netto e Totale passivo.

Nell'Area Clienti un indicatore espressivo è sicuramente la *Percentuale utilizzo delle linee*, ossia la percentuale di popolazione servita rispetto a quella totale, dato dal rapporto tra il numero di passeggeri e la popolazione dell'area urbana servita.

Nell'Area Interna il *Costo medio per dipendente* costituisce un tradizionale indicatore per monitorare, in questo caso con frequenza trimestrale, la competitività del personale, confrontando il dato aziendale con quello relativo ad aziende simili. L'indicatore è ottenuto rapportando il costo del personale al numero medio dei dipendenti.

Nell'Area Innovazione, infine, l'*Incidenza investimenti in tecnologie sul fatturato* misura il grado di rinnovo annuale delle tecnologie utilizzate dall'azienda ed è costruito dal rapporto tra totale investimenti in tecnologie e fatturato.

Ovviamente, in relazione a specifiche esigenze che si dovessero manifestare in futuro, il modello di reporting può essere adeguato in modo da comprendere le informazioni più utili in quanto maggiormente richieste e da eliminare quelle che non sono utilizzate. L'attività di reporting, infatti, deve sempre essere caratterizzata, oltre che dall'attendibilità e tempestività delle informazioni fornite, anche da un adeguato grado di sintesi, valutabile di volta in volta, a seconda delle necessità, delle finalità e dei destinatari del reporting stesso.

Affinché sia possibile costruire il modello di reporting descritto, è necessaria una precisa definizione dei flussi informativi che, dalle aziende, debbono giungere all'unità organizzativa Controllo Partecipazioni per essere rielaborati a seconda delle esigenze e recapitati ai destinatari del reporting, che possono essere, non solo organi politici, ma anche altre Direzioni interne all'ente che necessitino di tali informazioni. Risulta importante anche l'esatta individuazione dei flussi distributivi che, nella tempistica e nel contenuto, dovranno coniugare il fabbisogno informativo degli organi politici e dirigenziali con le possibilità delle singole aziende nonché con i ritmi di lavoro delle stesse. L'effettiva attivazione dei flussi informativi provenienti dalle aziende presenta non poche problematiche, riconducibili essenzialmente alla legittimazione giuridica dell'ente locale nel richiedere determinati dati. L'ente locale infatti, nei suoi rapporti con le società di capitali partecipate, svolge un duplice ruolo poiché, da un lato è nella posizione di azionista e come tale non ha la possibilità di accedere ad una serie di informazioni tipicamente di carattere gestionale (di competenza del Consiglio di Amministrazione) e dall'altro, è titolare di un servizio pubblico che viene gestito da terzi e pertanto ha il dovere di verificare che le modalità di produzione del servizio siano in linea con i propri obiettivi.

Il D.Lgs. 77/95 ha introdotto alcune importanti innovazioni, in tema di conoscenza dei risultati consolidati degli enti locali, recepite con alcune modifiche nel TUEL⁵. L'attuale normativa presenta caratteristiche generali in quanto fa riferimento all'informativa consolidata in termini globali, senza fare un esplicito richiamo ai documenti contabili consolidati. A differenza della precedente legislazione, risulta riconosciuta l'utilità di una esposizione consolidata dei risultati delle diverse gestioni comunali. Pur riconoscendo l'esigenza di ampliare i flussi informativi esterni ed interni dal punto di vista quantitativo e qualitativo, il legislatore nazionale ha confermato l'autonomia contabile delle APTL, rimettendo ai regolamenti il compito di adottare la soluzione migliore per raggiungere tale scopo⁶.

L'esigenza di redigere un bilancio consolidato appare inderogabile soprattutto nelle APTL con un elevato numero di organismi partecipati, in quanto appare impossibile poter fornire una visione dello stato e dell'andamento del complesso economico semplicemente aggregando i dati dei bilanci d'esercizio delle aziende dipendenti. Relativamente alla posizione che il bilancio consolidato assume rispetto ai bilanci che lo compongono, riteniamo utile fare un'ulteriore precisazione: il bilancio di gruppo assume una posizione di "complementarietà" rispetto ai bilanci dell'ente locale e delle aziende controllate, che man-

tengono un'importanza primaria. Il bilancio consolidato, pur non essendo un documento contabile alternativo, contribuisce in maniera determinante ad integrarne e migliorarne la loro portata informativa.

5. L'art. 152, comma 2, TUEL, infatti, stabilisce che «il regolamento di contabilità assicura, di norma, la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti od organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi». La portata della norma risulta alquanto diversa rispetto al previgente art. 2, comma 2, del D.Lgs. 77/95, nel quale era previsto che: «Il regolamento di contabilità può assicurare la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti od organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi». L'originaria disposizione avrebbe avuto un impatto applicativo maggiore, se il consolidato fosse stato obbligatorio almeno per i Comuni di maggiori dimensioni o per quelli in cui i livelli di decentramento produttivo superava determinati limiti quantitativi (n° di aziende, fatturato, patrimonio,

dipendenti) e qualitativi (attività gestite, utenti servizi, aree urbane ed extraurbane, ecc.).

6. L'art. 230, comma 6, TUEL, in tema di Conto del patrimonio, sancisce che il regolamento di contabilità può prevedere la redazione di un conto consolidato patrimoniale. In questo caso l'ipotesi prevista, che fa riferimento ad uno specifico documento contabile, è del tutto facoltativa e limitata inoltre alla sola conoscenza del patrimonio del Gruppo comunale. Alquanto diversa appare la disposizione in tema di Conto economico: l'articolo 229, comma 8, stabilisce che il «*regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di conti economici di dettaglio, per servizi o centri di costo*», ma non contiene alcun riferimento al Conto economico consolidato.

7.2 Le difficoltà di redazione del bilancio consolidato negli enti locali

7.2.1 L'avvio del processo di consolidamento

Le peculiarità del Gruppo comunale assumono una rilevanza specifica in alcuni momenti fondamentali della fase tecnica della compilazione del bilancio consolidato, ad esempio: l'individuazione dell'area di consolidamento, la scelta del metodo, della struttura e delle informazioni integrative impongono un'analisi critica della funzione istituzionale svolta dall'ente locale e dal dovere sociale di pubblicità, trasparenza, imparzialità e buon andamento. Nella fase successiva alla sua compilazione, la lettura, la valutazione e l'elaborazione dei dati e delle informazioni offerte debbono basarsi su criteri e parametri di giudizio che tengano conto delle peculiarità del contesto in cui l'ente locale vive ed opera.

Le precedenti considerazioni non sminuiscono la portata informativa di un consolida-

to dell'ente locale, ma illustrano come l'evoluzione della situazione quali-quantitativa del capitale ed il risultato economico conseguito hanno nel bilancio una codificazione in segni contabili la cui decodificazione deve essere affidata a chiavi interpretative coerenti con gli obiettivi conoscitivi del primo destinatario del bilancio: la collettività amministrata, considerata nel duplice ruolo di soggetto economico dell'ente locale e di utente finale dei servizi pubblici.

Vorremmo evidenziare, inoltre, come l'attendibilità di un'informazione "consolidata" dipenda da quella delle singole informazioni elementari. In altri termini, il bilancio consolidato costituisce l'output di un processo di rielaborazione di una pluralità di dati contabili provenienti principalmente dai bilanci d'esercizio delle aziende incluse nel consolidamento: l'attendibilità, o più ampiamente, la qualità di questi ultimi deve essere curata attentamente per evitare di giungere a bilanci consolidati privi di un effettivo valore informativo.

La decisione dell'ente locale di avviare la procedura di consolidamento necessita di una fondamentale fase preliminare, avente carattere meramente organizzativo, in quanto appare indispensabile ottenere la collaborazione di tutte le unità aziendali rientranti nell'area di consolidamento. Il regolamento di contabilità dovrebbe contenere prescrizioni in merito ai tempi e alle modalità con cui ciascuna azienda deve trasmettere il proprio bilancio d'esercizio all'ufficio della capo-gruppo competente a redigere il bilancio consolidato destinato a pubblicazione (solitamente l'Ufficio Ragioneria). In particolare, l'assenza di procedure ricorrenti nelle amministrazioni pubbliche, richiedono la precisa definizione di un piano di consolidamento elaborato di comune accordo tra l'ente locale e le aziende controllate, per definire nel dettaglio le decisioni che sottendono le fasi in cui esso si articola: la definizione dell'area di consolidamento, i tempi e le fasi del processo, la scelta del metodo di consolidamento, l'unificazione temporale dei bilanci inclusi nel consolidato, l'unificazione formale e sostanziale e, infine, l'aggregazione contabile dei bilanci particolari attraverso l'utilizzo dei metodi individuati.

7.2.2 La definizione dell'area di consolidamento

L'individuazione dell'area di consolidamento rappresenta un problema propedeutico alla redazione del documento consolidato e deve essere effettuata sulla base del concetto di Gruppo aziendale. Dopo aver definito esattamente l'estensione del complesso di aziende che compongono il gruppo, bisogna determinare il tipo di legame esistente tra le singole aziende e la capogruppo; vincoli che possono essere di natura finanziaria o di tipo contrattualistico. Una volta individuato tutte le aziende che direttamente o indirettamente sono legate all'ente locale, è possibile procedere alla definizione della vera e propria area di consolidamento.



In tema di definizione dell'area di consolidamento si vedano, tra gli altri:

P. Bastia, *La formazione del bilancio consolidato*, Clueb, Bologna 1991, pag. 27.

P. E. Cassandro, *I gruppi aziendali*, Cacucci, Bari, 1982, pag. 346.

O. Paganelli, *Il bilancio di gruppo. Significato economico e procedimento di formazione*, Istituto di Ragioneria dell'Università di Bologna, "Quaderno di Ragioneria", n. 2, Azzoguidi, Bologna, 1968, pagg. 48-55.

S. Sarcone, *I gruppi aziendali. Strutture e bilanci consolidati*, Torino, Giappichelli, 1993, pagg. 83-86.

S. Terzani, *Il bilancio consolidato*, Cedam, Padova, 1990.

R. Viganò, *La definizione dinamica dell'area di consolidamento*, Cedam, Padova, 1996, pagg. 1-60.

Il problema appena esposto può essere affrontato e risolto in base ad argomentazioni complesse legate alla novità del tema "bilancio consolidato" nelle amministrazioni locali italiane, alla natura facoltativa della sua redazione e soprattutto alla carenza di prescrizioni normative. Attualmente, nel contesto delle amministrazioni locali italiane, il bilancio consolidato presenta i caratteri di un lavoro in via di definizione, sia dal punto di vista teorico che da quello meramente operativo.

Nel settore pubblico l'individuazione di procedure contabili per definire quali aziende includere nel bilancio consolidato non appare semplice, per il fatto che le relazioni di controllo e dipendenza all'interno delle amministrazioni locali non sono basate su un chiaro concetto di "proprietà" del relativo capitale sociale. In primo luogo, non tutte le organizzazioni pubbliche hanno un capitale sociale. In alcune ipotesi, poi, la legge conferisce ad enti pubblici l'autorità di imporre la propria volontà sulle aziende pubbliche o private che "dipendono" da essi, pur in assenza di una relazione proprietaria. I Gruppi aziendali nel settore pubblico locale, inoltre, sono formati da aziende che possono avere una personalità giuridica pubblica o privata. In quest'ultimo caso esse devono rispettare la normativa civilistica, mentre nel primo caso sono regolate nella normativa pubblicistica sia in tema di attività che di redazione del bilancio d'esercizio.

I principi e le prescrizioni normativi nei due comparti non sono ovviamente uguali e, quindi, i problemi in sede di redazione del bilancio consolidato aumentano. In particolare, nei Gruppi comunali la definizione dell'area di consolidamento non risulta affatto agevole, in quanto in tale contesto le relazioni di controllo e di dipendenza possono svilupparsi con organismi "particolari" (come le istituzioni, le aziende e i consorzi) oppure mediante unità aziendali operanti con forma giuridica privatistica (società di capitali a partecipazione pubblica maggioritaria o minoritaria). Spesso le relazioni che l'ente locale instaura con gli organismi "satelliti" non si fondano su concetti sempre chiari ed univoci, come è invece la partecipazione al capitale sociale. Per tale motivo, nel caso in cui si decidesse di definire l'area di consolidamento in base alla nozione di "impresa controllata" definita dall'art. 2359 c.c., risulterebbero inserite nella procedura di consolidamento esclusivamente le *società di capitali* partecipate dall'ente locale.

Rimarrebbero, di conseguenza, esclusi organismi gestionali “tipici” del mondo municipale, ossia *aziende speciali, istituzioni e consorzi*.

Fondamentalmente, ci sono due modi per definire l’area di consolidamento: il primo, che è il più diffuso, prende come punto di riferimento la responsabilità politica e l’esistenza del *controllo*, mentre il secondo richiede la presenza della *dipendenza finanziaria*.

Nella prassi internazionale, in tema di consolidamento dei bilanci nelle amministrazioni pubbliche, il principio fondamentale di consolidamento è quello del controllo, che permette di consolidare integralmente tutte le aziende comprese nel gruppo. Tale criterio si basa sull’esistenza di un controllo esercitato da parte dell’azienda controllante (ente locale) sulle controllate.

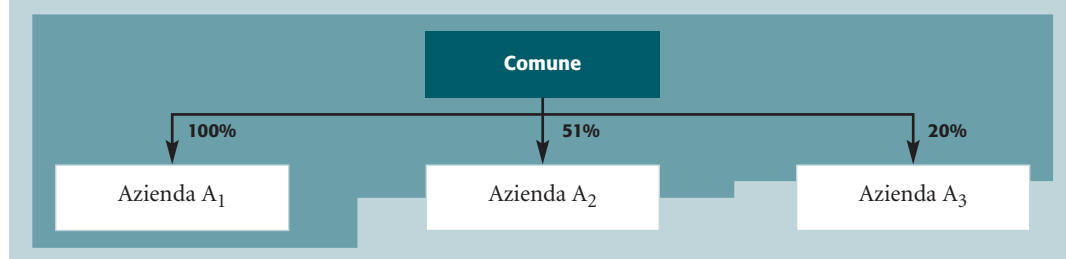


Esperienza 3

La definizione dell’area di consolidamento negli enti locali svedesi

Nel contesto svedese, in base alle raccomandazioni della Swedish Association of Local Authorities, risulta «necessario consolidare a livello locale tutte le entità private e pubbliche nelle quali l’ente locale detiene almeno il 20 % dei diritti di voto». Le società controllate vengono definite «aziende nelle quali l’ente locale può esercitare, in virtù della maggioranza dei voti oppure di altre ragioni, un’influenza dominante» (controllate in senso stretto), e «le aziende nelle quali può esercitare un notevole grado d’influenza» (controllate in senso ampio). L’influenza si presume notevole, quando l’ente locale detiene almeno il 20 per cento dei voti esercitabili nell’assemblea ordinaria. Se paragoniamo la corrispondente definizione dello Swedish Annual Accounts Act, vediamo che il concetto di Gruppo aziendale si amplia molto, poiché comprende anche le «controllate in senso ampio» (aziende collegate). In base ad un altro punto di vista, la definizione dell’area di consolidamento proposta dalla Swedish Association of Local Authorities appare ristretta, in quanto non considera le partecipazioni in aziende controllate possedute dagli azionisti di minoranza. Bisogna considerare che, in base a tali raccomandazioni, possono essere incluse nel bilancio consolidato anche le fondazioni nelle quali l’ente locale può esercitare un’influenza dominante o notevole. Tale influenza è sicuramente tale, poiché l’ente locale ha il potere di nominare e sostituire i membri dell’organo di governo della fondazione. Attraverso il suo potere d’indirizzo e controllo, il Comune può influenzare le decisioni più importanti assunte dalla fondazione.

Figura 1 - L’area di consolidamento proposta dalla *Swedish Association of Local Authorities*



Nell’esempio sopra raffigurato, il Comune possiede direttamente il 100% delle azioni nell’azienda A₁, il 51% delle azioni nell’azienda A₂ ed il 20% nell’azienda A₃. Tutte le azioni presuppongono l’esercizio dei diritti di voto. In tale ipotesi tutte le aziende possono essere incluse nell’area di consolidamento. In base alle raccomandazioni proposte

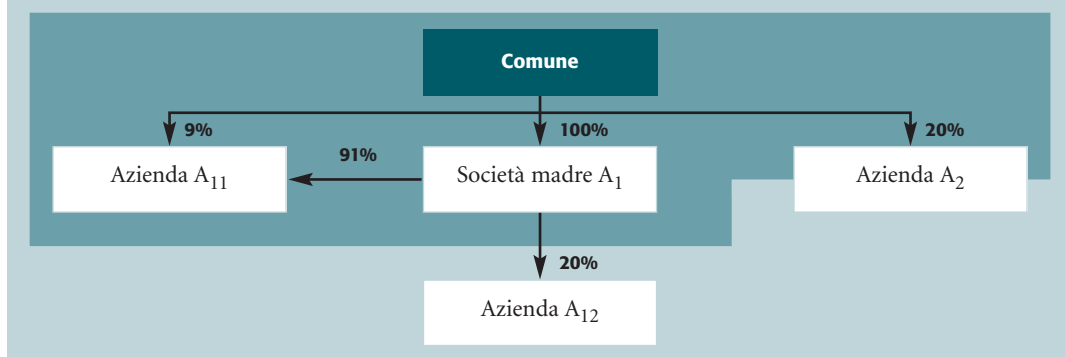
dalla *Swedish Association of Local Authorities*, le partecipazioni nelle aziende A_2 e A_3 possono essere incluse nel gruppo in base alla percentuale di partecipazione, 51% e 20% rispettivamente. In base alla normativa dei Gruppi privati introdotta nello *Swedish Annual Accounting Act*, il Gruppo dovrebbe includere, in aggiunta alla società madre, le aziende nelle quali è in grado di esercitare un'influenza dominante (cioè le aziende controllate in senso stretto), ad esempio soltanto le aziende A_1 e A_2 . In tale caso, bisognerebbe tener conto anche delle partecipazioni minoritarie A_3 (20%).

In passato, la definizione dell'area di consolidamento non era stato un grande problema in quanto i Gruppi comunali non erano molto diffusi. A partire dagli anni Novanta, la situazione è cambiata radicalmente in quanto tale fenomeno è cresciuto e oggi quasi tutti i Comuni svedesi detengono partecipazioni in aziende specializzate nella fornitura di servizi pubblici. Attualmente, esistono diverse logiche di gruppo. Oltre ai Gruppi aziendali "tradizionali" in cui l'ente locale svolge il compito di holding, nuove tipologie di gruppi si sono sviluppate agli inizi degli anni Novanta, prevalentemente nei Comuni di medie e grandi dimensioni. La loro struttura organizzativa si basa sull'esistenza di sottogruppi o di veri e propri gruppi societari con una holding di diritto privato. In quest'ultima tipologia di Gruppi aziendali, che abbiamo definito "innovativi", il Comune costituisce e possiede una società madre, che a sua volta possiede altre aziende.

Nel caso del Comune di Stoccolma è stata creata una società capogruppo, *Stadshus AB*, che consolida le attività delle maggiori aziende possedute. A partire dal bilancio consolidato del 1998, sono state introdotte le innovazioni nel *Municipal Accounting Act* e l'Amministrazione comunale ha incluso nell'area di consolidamento tutte le aziende totalmente controllate e le aziende di cui detiene la maggioranza societaria, così come le aziende collegate indirettamente. Sono state inserite anche le aziende collegate direttamente, di cui il Comune detiene almeno il 20 per cento dei diritti di voto⁷.

7. Cfr. Stockholm Stad, *City of Stockholm Annual Report 1999, 2000*.

Figura 2 - L'area di consolidamento nel caso del Comune di Stoccolma



Nell'esempio mostrato in fig. 2, il Comune possiede il 100% delle azioni della società madre A_1 e il 20% della società A_2 . La società madre possiede a sua volta il 91% delle azioni del società A_{11} , di cui il

Comune possiede le quote rimanenti (9%). La stessa società madre possiede il 20% della società A_{12} , che può essere considerata una società collegata indirettamente al Comune. Tutte le società sono possedute dal Comune, ma la società madre A_1 è una società controllata in senso stretto mentre la società A_2 è una controllata in senso ampio (o società collegata).

Come possiamo facilmente intuire dall'esempio mostrato, ci sono due (a volte tre) livelli di consolidamento in questa tipologia di Gruppi aziendali "innovativi" con società madre. Il primo livello è quello relativo al Comune, il secondo alla società madre e il terzo si riferisce al bilancio consolidato redatto dalle aziende controllate dalla società madre che a loro volta sono capogruppo in settori particolari (ad esempio nel caso del Gruppo di Stoccolma abbiamo Vatten AB, Parke-ring AB, Birka Energi AB e Skafab rispettivamente nel settore dell'acqua, parcheggi, energia e rifiuti).

Al primo livello di consolidamento, il Comune segue i principi contabili del *Local Government Act* e in parte le raccomandazioni dettate dalla *Swedish Association of Local Authorities* con delle varianti. Nell'area di consolidamento vengono incluse le società totalmente controllate, le società di cui detiene la maggioranza (come la società madre A_1) e le società collegate (come la società A_2). Il metodo di consolidamento integrale viene utilizzato per consolidare le società nelle quali il Comune detiene più del 50% della maggioranza azionaria, mentre il metodo proporzionale viene applicato alle società collegate possedute direttamente dal Comune (come la società A_2). Infine viene seguito il "metodo" del patrimonio netto per le partecipazioni detenute indirettamente al di sotto del 50% (la società collegata A_{12} di cui la società madre detiene il 20 per cento del capitale)⁸.

Al secondo e terzo livello di consolidamento, la società madre segue i principi contabili privatistici dello *Swedish Annual Accounts Act* e include quelle aziende nelle quali la società madre detiene più del 50 per cento dei diritti di voto (come la società A_{11}). Il consolidamento delle società collegate, quelle cioè delle quali la società madre possiede più del 20% del capitale azionario o sulle quali esercita un'influenza notevole, avviene utilizzando il metodo del patrimonio netto. In tali gruppi societari, quindi, viene seguita integralmente la normativa contabile delle società di capitali⁹.

La preferenza verso il criterio del controllo risulta motivata dal fatto che in tal modo la scelta risulta indipendente dagli aspetti meramente formali riguardanti le organizzazioni che gestiscono risorse, producono servizi e svolgono attività per conto dell'ente locale. In tal modo, l'area di consolidamento è realizzabile senza aver riguardo ai profili giuridici dei diversi organismi aziendali controllati. Il controllo riguarda gli aspetti più importanti dell'organizzazione e la gestione delle sue risorse, ossia il potere di governare le strategie operative e finanziarie di un altro organismo e, quindi, il potere di supervisionare e monitorare i più importanti processi decisionali.

Dall'insieme di aziende che formano il gruppo appare necessario estrapolare esclusivamente quelle che sono effettivamente sottoposte

8. Questa pratica di consolidamento, che differisce sostanzialmente dalle Raccomandazioni dello Swedish Association of Local Authorities, appare diffusa specie nelle grandi Città svedesi (Stoccolma, Göteborg e Malmö).

9. Lo *Swedish Accounting Act* del 1995 è entrato in vigore a partire dal 1997.

ad un “controllo” da parte del soggetto economico, che abbia in pratica il potere di indirizzare la politica di gestione di ciascuna di esse nel perseguimento di una strategia comune.

Una volta individuati gli elementi che definiscono la portata del controllo, tentiamo ora di riassumere i principali fattori che consentono all’ente locale di governare le dinamiche gestionali e finanziarie degli organismi “satelliti”:

- l’individuazione dei soggetti da nominare presso gli organi di governo delle aziende controllate (Consiglio d’amministrazione, Presidente e Direttore);
- l’influenza più o meno marcata in sede di approvazione dei principali strumenti di programmazione e controllo dei risultati (ad esempio: bilancio d’esercizio, budget, piano-programma, contratto di servizio, ecc.);
- titolarità di diritti di voto sufficienti ad influenzare le risultanze delle riunioni delle assemblee delle società di capitali, delle aziende speciali e dei consorzi a partecipazione pluri-comunale.

Le responsabilità appena individuate consentono all’ente locale di influire sul processo decisionale nelle aziende controllate, le quali dovrebbero seguire le linee strategiche indicate dall’ente locale nella Relazione previsionale e programmatica, nel Piano pluriennale degli obiettivi, nel Programma del Sindaco, etc.

Il principio in base al quale l’ente locale deve consolidare tutte le attività degli organismi controllati non va certo applicato indiscriminatamente, ma va temperato e graduato. In alcune ipotesi ben precise sarà necessario trattare in modo specifico, all’interno del regolamento di contabilità, le aziende escluse ed illustrare le cause che hanno indotto all’esclusione nella nota integrativa al bilancio consolidato.

In analogia con quanto avviene nei gruppi privati, devono essere escluse dall’area di consolidamento tutte le partecipazioni in organismi aziendali che svolgono attività troppo diverse rispetto a quella prevalentemente svolta dall’ente locale. Tale diversità, purché sia sostanziale, troverà conferma nella redazione di bilanci “particolari”, come ad esempio nel caso di un’azienda operante nel settore assicurativo. A tal proposito appare necessario considerare che il Gruppo comunale è un gruppo diversificato che gestisce una molteplicità di servizi pubblici aventi rilevanza imprenditoriale, ma anche sociale, che opera nei settori dell’ambiente, dell’energia, dei servizi idrici, del trasporto urbano ed extraurbano, della cultura, dell’edilizia abitativa e scolastica e, a volte, perfino di quello assicurativo. Un’interpretazione eccessivamente restrittiva dell’attività “prevalentemente” svolta rischierebbe, soprattutto nel caso delle grandi città italiane (Roma, Milano, Bologna, Genova, Firenze, ecc.), l’esclusione dal consolidamento di molte aziende controllate che, spesso, svolgono un ruolo rilevante nell’economia del gruppo.

Appare invece motivata l’esclusione in tutte le circostanze in cui il controllo non è duraturo, perché l’azienda è sul punto di essere sciolta oppure ceduta, nonché nei casi di partecipazioni acquisite per scopi

esclusivamente speculativi e di partecipazioni in organismi aziendali per i quali non risulta possibile acquisire tempestivamente le informazioni. I dati necessari alla redazione del bilancio consolidato dovrebbero essere comunicati utilizzando uniformi procedure contabili, al fine di ridurre i tempi e di aumentare l'omogeneità e la completezza dei dati contabili. Il requisito indispensabile dell'omogeneità dell'informazione rappresenta attualmente l'ostacolo maggiore da superare negli enti locali in sede di prima redazione del bilancio consolidato.

Per ciò che riguarda l'ambito geografico di operatività delle aziende controllate, l'offerta dei servizi al di fuori del territorio dell'APTL non rappresenta una causa ostativa al consolidamento della partecipazione, quando ricorra il presupposto del controllo e della direzione unitaria da parte dell'ente locale.

Dopo aver individuato tutte le cause di esclusione dal consolidamento, proponiamo una possibile area di consolidamento adottabile negli enti locali italiani.

Sia la presenza di istituzioni e di aziende speciali, sia la partecipazione maggioritaria in società di capitali o in consorzi implicano una direzione economica unitaria esercitata da parte dell'ente locale, che ha in pratica il potere di determinare le politiche gestionali di ciascuna di esse nel perseguimento di un fine di gruppo. Tale direzione unitaria risulta più difficile da rintracciare nel caso in cui il servizio pubblico sia dato in concessione o in appalto.

Nell'ipotesi in cui i servizi vengano gestiti mediante società per azioni a maggioranza pubblica, nelle quali però la maggioranza si realizza mediante la sommatoria delle diverse partecipazioni pubbliche, o società per azioni con capitale pubblico minoritario, ciò che assume rilevanza è il controllo di fatto. Nella realtà operativa non è possibile identificare una percentuale di capitale, inferiore alla maggioranza, che tradotta in diritti di voto possa garantire il controllo di fatto o minoritario di una società: l'individuazione della quota minima di controllo dipende sia dalla presenza di quorum deliberativi più elevati per la nomina di cariche sociali, sia dalla composizione del restante capitale sociale, intesa come grado di frammentazione tra soggetti privati e pubblici. Una partecipazione minoritaria in una società per azioni a maggioranza pubblica può in ogni caso individuare una gestione dove l'interesse predominante è quello, pubblico, proprio della capo-gruppo.

7.2.3 I tempi e le fasi di redazione

La responsabilità di redazione del bilancio consolidato è degli amministratori dell'ente locale, mentre spetta agli amministratori delle aziende incluse nell'area di consolidamento trasmettere tempestivamente tutti i dati necessari. Appare evidente che la data di riferimento del bilancio consolidato debba essere la data di chiusura del periodo amministrativo dell'ente locale, fissata dal legislatore al 31 dicembre di ogni anno. Tale data dovrebbe coincidere anche con la chiusura dei periodi amministrativi delle aziende controllate. Una possibile ipotesi dei tempi e delle fasi di redazione del bilancio consolidato in un'amministrazione locale, in sede di prima redazione, potrebbe essere la seguente:

Tabella 1 - L'avvio di un progetto di consolidamento

Data	Attività
31 ottobre dell'anno X	Invio della lettera alle diverse aziende incluse nell'area di consolidamento al fine di comunicare l'avvio del progetto
30 novembre dell'anno X	Primo incontro tra i soggetti rappresentanti dell'ente locale e delle aziende per definire il lavoro e concordare preventivamente le informazioni e i tempi da trasmettere all'ente locale
31 dicembre dell'anno X	Chiusura del periodo amministrativo
10 febbraio dell'anno X+1	Redazione del bilancio d'esercizio da parte degli amministratori delle aziende controllate ed invio "informale" delle informazioni richieste tra cui il bilancio anche se non definitivamente approvato
28 febbraio dell'anno X+1	Chiusura del rendiconto da parte dell'ente locale
31 marzo dell'anno X+1	Approvazione dei rispettivi bilanci da parte delle aziende partecipate ed invio "formale" delle informazioni
30 aprile dell'anno X+1	Redazione del bilancio consolidato e comunicazione dello stesso al Collegio dei revisori
10 maggio dell'anno X+1	Disponibilità del bilancio consolidato presso la sede dell'ente capogruppo con allegata la redazione del collegio dei revisori
30 giugno dell'anno X+1	Approvazione del conto consuntivo dell'ente locale e del bilancio consolidato

10. Proprio con riguardo a quest'ultimo punto, il decreto legislativo n. 127/91 accoglie di fatto la teoria dell'entità, riconducendo il patrimonio netto dei terzi sotto la voce «capitale e riserve di terzi» nel comparto «Patrimonio netto consolidato» dello Stato patrimoniale consolidato (articolo 32, comma 3).

7.2.4 Teorie e metodi di consolidamento

Dopo aver individuato in modo specifico le aziende da inserire nell'area di consolidamento, appare necessario considerare le ulteriori problematiche connesse alla "costruzione" del bilancio consolidato. Redigere un bilancio consolidato comporta in primo luogo la scelta di uno tra i possibili metodi di consolidamento: integrale, proporzionale o quello del patrimonio netto. Il metodo non è altro che la conseguenza applicativa della teoria ritenuta appropriata per consolidare i bilanci delle aziende appartenenti alla tipologia di gruppi aziendali in questione.

Secondo la "teoria dell'entità", conosciuta anche come *entity concept*, tutte le attività e le passività delle aziende consolidate «appartengono al gruppo» inteso nella sua unitarietà.

Il bilancio consolidato, quindi, ha lo scopo di illustrare la composizione quali-quantitativa del capitale di funzionamento e il risultato economico conseguito dall'intero aggregato, costituito dalla società madre e dalle sue affiliate.

L'idea di gruppo come entità unitaria determina una parità di trattamento contabile fra i soci di maggioranza e quelli di minoranza: ad esempio, entrambe le categorie sono accreditate di una quota di patrimonio netto proporzionale alle rispettive attività nette e la quota del "patrimonio netto" attribuibile ai soci di minoranza è parte del "patrimonio netto consolidato"¹⁰. Secondo la teoria in esame, gli utili (così come le perdite) da operazioni intragruppo, se non definitivamente realizzati, sono evidentemente esclusi dalle rispettive quote di risultato economico dei soci di maggioranza e di quelli minoranza.

La “teoria della capogruppo”, conosciuta a livello internazionale come *parent company concept*, risulta quella più utilizzata nella pratica, oltre che essere recepita sia nel documento n. 17 della Commissione italiana per la statuizione dei Principi contabili che dallo *International Accounting Standard Committee*, nel documento n. 27. L'impostazione in oggetto si è ormai decisamente affermata con il suo accoglimento nella VII Direttiva Cee e nel D.Lgs. 127/91.

In quest'ultima norma, tuttavia, deve essere evidenziata la contemporanea presenza di elementi caratteristici della teoria dell'entità, in particolare nella circostanza che prevede di classificare il patrimonio netto dei terzi nell'ambito dell'aggregato «Patrimonio netto consolidato», sotto la voce «capitale e riserve di terzi».

Soffermandosi sulla teoria della capogruppo, si può osservare come ne discenda contabilmente la conseguenza che ogni attività, passività, ricavo o costo delle aziende consolidate è totalmente incluso nel bilancio consolidato. Quest'ultimo viene considerato come un ampliamento del bilancio d'esercizio dell'azienda controllante.

La minoranza delle controllate, quindi, in base ad un'ottica focalizzata sulla prospettiva della capogruppo, viene considerata alla medesima stregua dei soggetti «esterni» al gruppo.

Coerentemente, nel bilancio consolidato, la quota del «Patrimonio netto» corrispondente alle partecipazioni di minoranza è ripresa e riportata tale e quale nei bilanci d'esercizio delle aziende partecipate, senza effetti dati dalle rettifiche di consolidamento; va sottolineato, in particolare, come detta quota sarebbe peraltro da esporsi «a parte», fuori dal «Patrimonio netto consolidato»: o fra i «Debiti» a lungo termine o completamente a sé stante.

Analogamente, nel Conto economico consolidato viene esposta separatamente la quota del risultato economico spettante alla minoranza della controllata, pari a quanto risulta dal bilancio della controllata stessa.



Esempio 1

Il gruppo è costituito dall'ente locale (società madre) A e da una società per azioni (società controllata) B della quale A ha sottoscritto il 90% del capitale iniziale, pari a € 500, che viene integrata globalmente. Supponiamo che il Conto del patrimonio dell'ente locale e lo Stato patrimoniale della società controllata al 31/12/2000 siano i seguenti:

Conto del patrimonio dell'ente locale (valori correnti al 31/12/00 espressi in euro)			
Attivo		Passivo	
Partecipazioni (B: 500 x 90%)	450	Patrimonio netto	2.000
		...	
Altre attività	6.150	Debiti	4.600
		...	
Totale Attivo	6.600	Totale Passivo	6.600

Stato patrimoniale della società controllata B (valori correnti al 31/12/00 espressi in euro)			
Attivo		Passivo	
Attività	2.000	Capitale	500
		Riserve	200
		Risultato economico	500
		Patrimonio netto	1.200
		...	
		Debiti	800
		...	
Totale Attivo	2.000	Totale Passivo	2.000

Appare necessario aggregare il Conto del patrimonio dell'ente locale (A) con lo Stato patrimoniale della società controllata (B) al fine di evidenziare all'interno del patrimonio netto:

la parte relativa alla percentuale di partecipazione dell'ente locale/holding che rappresenta il "patrimonio netto consolidato";

la parte corrispondente agli interessi degli altri soci, denominata "interessi di minoranza o capitale e riserve di terzi" o "interessi di terzi".

La quota di patrimonio netto della società capogruppo A è composta dal patrimonio netto di A (€ 2.000), dalla quota del Capitale sociale di B (90% di € 500 = € 450), dalle Riserve di B (90% di € 200 = € 180) e dal Risultato economico di B (90% di € 500 = € 450), e risulta pari a € 3.080.

La quota di terzi è composta da una parte del Capitale sociale di B (10% di € 500 = € 50), Riserve di B (10% di € 200 = € 20) e Risultato economico di B (10% di € 500 = € 50), e risulta pari a € 120.

Infine le due poste che risultano dello stesso ammontare, all'attivo, la partecipazione B detenuta da A (€ 450) e, al passivo, la stessa quota di pertinenza della società capogruppo (A) nel capitale dell'azienda controllante vengono eliminate. Ne deriva lo Stato patrimoniale consolidato seguente:

Stato patrimoniale Consolidato (valori correnti al 31/12/00 espressi in euro)			
Attivo		Passivo	
Attività	8.150	Patrimonio netto (A)	2.000
		Riserve consolidate (90% di B)	180
		Risultato consolidato (90% di B)	450
		Patrimonio netto consolidato	2.630
		Quote di terzi	120
		Debiti	5.400
		...	
Totale Attivo	8.150	Totale Passivo	8.150

Per quanto riguarda il processo di consolidamento dei Conti economici, supponiamo che la situazione dell'ente locale e della società controllata al 31/12/2000 in euro siano le seguenti:

Conto economico dell'ente locale A				Conto economico della società controllata B			
Costi	1.500	Ricavi	1.500	Costi	1.200	Ricavi	1.700
				Utile	500		
					1.700		

Al fine di determinare il "risultato globale" appare necessario individuare:

- la quota di pertinenza dell'ente locale, costituisce il vero e proprio "risultato consolidato" che è già stato evidenziato nello Stato patrimoniale consolidato (90% di € 500 = € 450);
- la quota di pertinenza dei terzi (soci di minoranza dell'azienda controllata B) che risulta anch'essa esposta nello Stato Patrimoniale consolidato (10% di € 500 = 50).

Conto economico consolidato (Integrazione globale - valori in euro)	
Ricavi	3.200
Costi	(2.700)
Risultato globale	500
Quota di terzi	(50)
Risultato consolidato	450

La cosiddetta teoria della proprietà, *proprietary concept* nella diffusa denominazione inglese, si fonda sull'applicazione di un metodo proporzionale di consolidamento.

Secondo tale impostazione il bilancio consolidato include solo la quota delle attività e delle passività corrispondente alla frazione della società partecipante nel capitale sociale della partecipata. Pertanto, soltanto la corrispondente quota degli utili o delle perdite della prima derivanti da operazioni infragruppo deve essere eliminata. In questo modo, non viene evidenziato alcun interesse degli azionisti terzi. Pertanto il Bilancio consolidato non riflette alcuna parte del patrimonio o del risultato attribuibile a soci diversi dalla società redattrice del consolidato.



Esempio 2

La società capogruppo A possiede una partecipazione della società collegata C, della quale ha sottoscritto il 30% del capitale sociale, pari a € 500, che viene consolidata in modo proporzionale. Supponiamo che il Conto del patrimonio dell'ente locale e lo Stato patrimoniale della società collegata C al 31/12/2000 siano i seguenti:

Conto del patrimonio dell'ente locale (valori correnti al 31/12/00 espressi in euro)			
Attivo		Passivo	
Partecipazioni	150	Patrimonio netto	2.000
(C: 500 x 30%)		...	
Altre attività	6.150	Debiti	4.300
		...	
Totale Attivo	6.300	Totale Passivo	6.300

Stato patrimoniale della società controllata C (valori correnti al 31/12/00 espressi in euro)			
Attivo		Passivo	
Attività	2.500	Capitale	500
		Riserve	200
		Risultato economico	500
		Patrimonio netto	1.200
		...	
		Debiti	1.300
		...	
Totale Attivo	2.500	Totale Passivo	2.500

L'integrazione proporzionale consiste nell'aggregare solo le percentuali di attività, di passività, di costi, di ricavi e di risultato proporzionali alla partecipazione dell'ente locale.

La doppia esposizione nell'attivo della partecipazione acquistata dalla società capogruppo A in C (€ 150) e, all'interno del passivo, la stessa quota nel capitale di C (€ 150), deve essere eliminata. Ne scaturisce il seguente stato patrimoniale consolidato:

Stato patrimoniale Consolidato (valori correnti al 31/12/00 espressi in euro)			
Attivo		Passivo	
Attività	6.900	Patrimonio netto (A)	2.000
		Riserve consolidate (30% di C)	60
		Risultato consolidato (30% di C)	150
		Patrimonio netto consolidato	2.210
		Debiti	4.690
		...	
Totale Attivo	6.900	Totale Passivo	6.900

Ai fini del consolidamento dei Conti economici, è necessario aggiungere ai costi ed ai ricavi dell'ente locale la frazione di costi e ricavi provenienti dal Conto economico della società collegata C pari alla percentuale di partecipazione della società capogruppo in quest'ultima società (dopo aver proceduto all'eliminazione delle eventuali operazioni gestionali e degli utili e perdite tra le due aziende). Supponiamo che il Conto economico dell'ente locale e della società collegata C al 31/12/2000 in euro siano i seguenti:

Conto economico dell'ente locale				Conto economico della società collegata C			
Costi	1.500	Ricavi	1.500	Costi	1.200	Ricavi	1.700
				Utile	500		
					1.700		

Conto economico consolidato (Integrazione proporzionale)	
Ricavi (A + 30% di C)	2.010
Costi (A + 30% di C)	(1.860)
Risultato consolidato	150

La mancanza di disposizioni normative specifiche nel nostro Paese, ci induce a far riferimenti alla prassi internazionale ed alle soluzioni adottate nei Paesi dove la redazione del bilancio consolidato costituisce un fenomeno diffuso anche a livello locale.

Sulla base della prassi nazionale e internazionale in tema di consolidamento e la natura dei Gruppi comunali nel nostro contesto nazionale, riteniamo che la redazione del bilancio consolidato debba fondarsi sulla «teoria della capogruppo» e valersi prevalentemente del «metodo di consolidamento integrale», evidenziando dunque sia il patrimonio netto ed il risultato d'esercizio di pertinenza della capogruppo, che le quote di pertinenza degli azionisti terzi.

In conclusione, gli enti locali italiani in sede di prima redazione del bilancio consolidato potrebbero utilizzare il “metodo di consolidamento integrale” per le partecipazioni totalitarie o superiori al 50 per cento. Nel caso di partecipazioni inferiore al 100 per cento, appare utile evidenziare anche l'interesse di minoranza al capitale delle società per azioni. Dovrebbero essere consolidate con questo metodo anche le aziende “tipiche” dell'universo municipale italiano, ossia le aziende speciali, le istituzioni ed i consorzi.

Il “metodo di consolidamento proporzionale” costituisce la pratica consigliata per consolidare le partecipazioni dirette dal 20 al 50 per cento, ossia le aziende collegate, e nel caso in cui l'ente locale detenga all'interno dell'azienda un controllo congiunto con altre amministrazioni pubbliche o aziende private. Il “metodo del patrimonio netto”, infine, pur non essendo un vero e proprio metodo di consolidamento, deve essere utilizzato esclusivamente per consolidare le partecipazioni indirette comprese tra il 20 e il 50 per cento dei diritti di voto.

7.2.5 L'uniformità temporale, formale e sostanziale

La problematica dell'uniformità cui facciamo riferimento è, in primo luogo, *temporale* e concerne l'individuazione di un'unica data di chiusura, sia per il Conto consuntivo dell'ente locale che per il bilancio d'esercizio degli organismi aziendali controllati. Nel caso dei Gruppi comunali riteniamo molto improbabile l'eventualità di bilanci d'esercizio riferiti a periodi amministrativi diversi, in quanto sia l'ente locale che le diverse aziende controllate (società di capitali, aziende speciali e le istituzioni) rispettano la diffusa prassi contabile di adottare periodi amministrativi coincidenti con l'anno solare e, quindi, la data di chiusura al 31 dicembre.

L'*uniformità formale* riguarda invece l'opportunità di unificare i piani dei conti, anche sotto il profilo terminologico, e di adottare strutture di bilancio il più possibile omogenee. Alcune operazioni di riclassificazione sono, in ogni caso, indispensabili per eliminare le difformità che derivano dalla diversità degli schemi obbligatori di redazione dei bilanci degli enti locali e delle aziende del gruppo.

Per questa tipologia di operazioni occorre prendere in considerazione gli schemi contabili introdotti dalla normativa vigente, tenendo presente che:

- le società di capitali devono utilizzare gli schemi di Stato patrimoniale e Conto economico previsti dal codice civile¹¹;
- le aziende speciali, consorzi e le istituzioni redigono il bilancio d'esercizio in base allo schema previsto dalle disposizioni del D. M. del Tesoro 26 aprile 1995;
- le APTL utilizzano i prospetti di Conto economico e Conto del patrimonio contenuti nel D.P.R. n. 194/96, emanato in attuazione dell'art. 114 D. Lgs. 77/95 (oggi art. 160 TUEL).

Ad una prima e sommaria analisi dei differenti schemi riassuntivi dei valori economici e patrimoniali risulta un certo grado di uniformità in quanto sia per i modelli di Conto del patrimonio che di Conto economico sono stati utilizzati gli stessi criteri formali: a sezioni contrapposte per lo Stato patrimoniale e a scalare per il Conto economico. In particolare, l'omogeneità risulta molto elevata per i modelli previsti per le società di capitali e delle aziende speciali, rispetto a quelli dell'ente locale. La problematica dell'omogeneità rende difficilmente applicabile un consolidamento dei conti pubblici anche in sede preventiva. Tale scelta appare concorde con quella operata dal legislatore del D.Lgs. 77/95 e seguita dal TUEL, il quale limita il consolidamento dei conti in sede consuntiva ed esclusivamente a livello di valori economico-patrimoniali. Per gli Enti di maggiori dimensioni, optare per la redazione di un bilancio consolidato senza introdurre effettivamente la contabilità generale costituisce un tentativo di salvare la forma ignorando le finalità connesse alla conoscenza dei risultati consolidati.

Il profilo dell'*uniformità sostanziale* risulta ancor più complesso da realizzare, in quanto richiede che i bilanci da inserire nel consolidato siano redatti utilizzando i medesimi criteri di valutazione. Uno dei principi contabili fondamentali del bilancio consolidato è l'omogeneità dei valori di bilancio. In questo senso chiaramente dispone l'art.34 del D.Lgs. 127/91, in base al quale i rendiconti oggetto del consolidamento devono essere informati agli stessi criteri di valutazione. Per ottenere il rispetto di questa basilare condizione sarà compito dell'ente locale emanare preventivamente istruzioni e direttive nelle quali, tenuto conto della molteplicità dei criteri, siano indicati quelli che dovranno essere applicati dalle società del gruppo. L'omogeneità dei criteri dovrà rimanere costante nel tempo, ad eccezione di eventi particolari che giustificano deroghe e cambiamenti; questi dovranno essere adeguatamente motivati nei documenti allegati. Il principio dell'*uniformità sostanziale* impone la definizione di regole e criteri di valutazione omogenei per realizzare il documento consolidato. Dal punto di vista strettamente operativo il raggiungimento dell'omogeneità dei bilanci inclusi nel consolidamento può avvenire in due modi:

- in modo *sostanziale*, ossia dettando in modo preventivo le regole e principi contabili da seguire nella redazione dei differenti bilanci particolari redatti dalle diverse aziende appartenenti al Gruppo comunale e incluse nell'area di consolidamento;
- in modo *minimale*, ossia adeguando ex post i bilanci delle aziende ai principi di consolidamento.

11. In particolare ci riferiamo agli articoli 2424 (Contenuto dello stato patrimoniale) e 2425 (Contenuto del conto economico) del codice civile.

Sicuramente meno problematica appare l'omogeneizzazione dei bilanci delle aziende del gruppo, in quanto il D. M. Tesoro 26 aprile 1995 impone alle aziende speciali, consorzi ed istituzioni di compilare il bilancio d'esercizio in base alle regole civilistiche.

Più difficoltosa è invece l'omogeneizzazione dei Conti consuntivi dell'ente locale (Conto del patrimonio e Conto economico), poiché il TUEL all'articolo 230 (Conto del patrimonio e conti patrimoniali speciali), comma 4, affronta in modo eterogeneo la problematica relativa alla valutazione delle componenti patrimoniali attive e passive:

- i crediti, i debiti, i beni demaniali, terreni e fabbricati vengono valutati in base a criteri specifici;
- le rimanenze, i ratei e risconti sono valutate in base alle disposizioni civilistiche;
- le immobilizzazioni immateriali non risultano esplicitamente regolate nel TUEL¹².

12. Cfr. par. 4.3.3

Quest'ultima soluzione appare sicuramente in linea con la tendenza del legislatore di lasciare gli enti locali liberi di integrare e apportare, all'interno della loro autonomia regolamentare, soluzioni diverse che sicuramente determinano l'utilizzo di scelte difficilmente omogenee in sede di valutazione.

7.2.6 L'eliminazione delle operazioni infragruppo

Il bilancio consolidato deve rappresentare il gruppo come un'unica entità nei rapporti con soggetti esterni allo stesso; per fornire una rappresentazione veritiera della sua situazione patrimoniale, economica e finanziaria sarà indispensabile eliminare tutte le operazioni tra le società del gruppo che, se mantenute, gonfierebbero il patrimonio e il risultato economico. Tali rettifiche non presentano particolari difficoltà se nei singoli bilanci sono riportate con chiarezza e attendibilità le relazioni con l'ente locale proprietario e le altre aziende del gruppo. Per avere un quadro completo dei rapporti infragruppo sarebbe necessario che ciascuna società controllata fornisse all'amministrazione locale, periodicamente o insieme al bilancio d'esercizio, un prospetto riassuntivo di tali operazioni.

Le operazioni di consolidamento consentono una migliore esposizione delle potenzialità patrimoniali e reddituali, mediante la rettifica dei valori di natura finanziaria (debiti e crediti), patrimoniale (partecipazioni) ed economica (costi, ricavi e dividendi) che derivano dalle relazioni che si instaurano tra le aziende all'interno del gruppo.

Crediti e debiti

Dal punto di vista meramente operativo, il consolidamento dei dati patrimoniali implica l'eliminazione delle voci di debito e di credito tra l'ente locale e le sue aziende. In particolare, voci come "crediti verso imprese controllate e collegate" (fra le immobilizzazioni finanziarie) e "crediti verso enti del settore pubblico allargato e verso debitori diversi" nel Conto del patrimonio dell'ente locale, possono essere consolidati con la corrispondente voce del passivo dell'azienda partecipata: "debiti verso Enti pubblici di riferimento o verso controllanti".

Partecipazioni

Oggetto di consolidamento è anche la voce “partecipazioni”, siano esse rappresentate dal capitale di dotazione (nel caso di aziende speciali, consorzi ed istituzioni) o di acquisto di quote azionarie (nel caso di società di capitali). Le partecipazioni sono iscritte nel Conto del patrimonio dell’ente locale fra le immobilizzazioni finanziarie.

Nell’ipotesi di partecipazione totalitaria in cui il valore della partecipazione sia esattamente uguale al netto patrimoniale dell’azienda partecipata, il consolidamento avverrà con l’eliminazione reciproca delle due voci.

Nell’ipotesi, invece, in cui la partecipazione sia totalitaria e vi sia differenza tra il costo di acquisto (ed il corrispondente valore di bilancio) e il patrimonio netto, ed in particolare se il costo è superiore al patrimonio netto, nell’attivo dello stato patrimoniale consolidato si determina una “differenza di consolidamento”; nel netto consolidato appare necessario evidenziare il capitale non di proprietà del gruppo con la voce “Capitale e riserva di terzi”.



Esempio 3

Supponiamo che l’ente locale possieda il 100% del capitale sociale di una società di capitali B il cui Patrimonio netto al 31/12/00 abbia un valore corrente di € 1.000, ma che sia stato acquistato a titolo oneroso per € 1.200. I prospetti contabili dell’ente locale e dell’azienda controllata sono i seguenti:

Conto del patrimonio ente locale (31/12/00 - valori in euro)			
Attivo		Passivo	
Immobilizzazioni	...	Patrimonio netto	2.000
...		...	
Immobilizzazioni finanziarie		Debiti	2.000
1) partecipazioni in		...	
a) impresa controllata B	1.200		
...			
Totale Attivo	4.000	Totale Passivo	4.000

Stato patrimoniale società controllata B (valori correnti al 31/12/00 espressi in euro)			
Attivo		Passivo	
...		Patrimonio netto	1.000
		...	
		Debiti	1.500
		...	
Totale Attivo	2.500	Totale Passivo	2.500

Nel Conto del patrimonio dell’ente locale sarà stata iscritta, come chiaramente leggibile nell’Attivo, una partecipazione (totalitaria) nella società controllata B valutata al costo d’acquisto di € 1.200; nella medesima sezione sono presenti altri beni patrimoniali per un valore complessivo di € 2.800, cosicché il totale dell’Attivo risulta pari a € 4.000.

In merito alla controllata B occorre solo evidenziare che sono già esposti i valori correnti alla fine

del periodo amministrativo in oggetto, data d'acquisto della partecipazione.

Il processo di consolidamento, come già evidenziato in precedenza, comporta l'eliminazione della voce «partecipazioni in impresa controllata B» (€ 1.200), compensata con l'elisione del «Patrimonio netto» di B (€ 1.000).

Ne scaturisce, quindi, una differenza di € 200, eccedenza del costo d'acquisto, posto nell'attivo del Conto del patrimonio dell'ente locale, sul valore del Netto corrispondente, iscritto nel passivo della Situazione patrimoniale dell'azienda controllata B. Si tratta di un onere sostenuto dall'ente acquirente A, che ha riconosciuto alla neo-controllata un maggior valore complessivo rispetto a quello corrente del suo patrimonio, quasi a volerle attribuire una peculiare capacità intangibile, ossia un valore aggiuntivo di sintesi, non imputabile al valore corrente (eventualmente maggiore rispetto a quello di bilancio) di questo o di quel preciso e singolo bene dell'attivo. L'articolo 33 del D.Lgs. 127/91, stabilisce – al terzo comma – che tale «residuo» positivo (€ 200, nel caso qui in esame) sia iscritto in una voce dell'Attivo del Bilancio consolidato, denominata «differenza da consolidamento». Prima di procedere con il processo di consolidamento si constatano i seguenti valori:

Partecipazione in B	Patrimonio netto di B
1.200	1.000

La scrittura partiduplicistica di consolidamento è così redigibile

		D	A
Diversi	a	Partecipazione in B	1.200
Patrimonio netto di B		1.000	
Differenza da consolidamento		200	

Dopo le rettifiche si perviene pertanto alla situazione di seguito esposta:

Partecipazione in B	Differenza da consolidamento	Patrimonio netto di B
1.200 1.200	200	1.000 1.000

In relazione alle voci utilizzate nell'esempio, il Bilancio consolidato sarà così redatto:

Stato patrimoniale consolidato (31/12/00 - valori in euro)			
Attivo		Passivo	
Immobilizzazioni	...	Patrimonio netto	2.000
Immobilizzazioni immateriali		...	
differenza da consolidamento	200	Debiti	3.500
		...	
Totale Attivo	5.500	Totale Passivo	5.500

In conclusione, per capitale di qualsiasi organismo aziendale si intende la sommatoria del capitale sociale (per le società di capitali) o del fondo di dotazione e delle riserve.

Costi, ricavi e dividendi

La “costruzione” del Conto economico consolidato si ottiene mediante l'eliminazione dei ricavi derivanti da vendite e prestazioni all'interno del gruppo (ad esempio prestazioni rese dalle aziende dell'ente locale per forniture di acqua, gas, raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi

urbani; oppure, nell'ipotesi di locazione di immobili comunali alle aziende controllate, i relativi canoni di locazione) e, inoltre, l'eliminazione dei costi derivanti da acquisti sostenuti all'interno del gruppo (ad esempio corrispettivi per servizi prodotti dall'azienda controllata i cui costi siano coperti da tributi e canoni). Appare necessario eliminare i dividendi e altre rendite corrisposte dalla partecipata all'ente locale (ad esempio utili d'esercizio ed interesse sul capitale di dotazione).

Risulta indispensabile considerare e depurare all'interno delle voci di ricavo i trasferimenti di parte corrente corrisposti dall'ente locale alle aziende controllate. Si tratta dell'antico e diffuso fenomeno della copertura delle perdite delle aziende speciali, che ha consentito a queste ultime di raggiungere e mantenere temporaneamente l'equilibrio economico e finanziario senza procedere ad un'effettiva e consapevole conoscenza della struttura del costo di produzione del servizio reso e ad un utilizzo efficiente delle risorse affluite all'interno dell'economia dell'azienda.

L'eliminazione di questa voce (tra i ricavi annuali dell'azienda partecipata e tra i costi annuali dell'ente locale) consente di potere apprezzare e mantenere l'equilibrio economico a valere nel tempo della gestione dell'entità economica del Gruppo comunale.

Dal punto di vista squisitamente operativo la voce da eliminare corrisponde in pratica alla lettera C) dello schema di Conto economico dell'ente locale previsto dal D.P.R. 194/96 (Cfr. par. 4.3.3). Per quanto concerne le voci 18) e 19), queste hanno la loro corrispondente nel conto dell'azienda partecipata alle voci "interessi ed altri oneri verso enti pubblici di riferimento" e "altri ricavi e proventi per contributi in conto esercizio". Al fine di evitare una doppia contabilizzazione del risultato economico conseguito dalle aziende partecipate, è necessario effettuare un appropriato trattamento dei dividendi. Appare, quindi, necessario ridurre il corrispondente ammontare dei "proventi ed oneri finanziari" ed accendere il conto "utili indivisi" all'interno del patrimonio netto consolidato per il corrispondente ammontare dei dividendi delle aziende controllate.

7.3 Finalità e destinatari del documento consolidato

7.3.1 I destinatari dell'informazione globale

Al fine di comprendere le finalità informative del bilancio consolidato del Gruppo comunale, considerato come entità economica unitaria, appare utile riflettere sull'identità e le caratteristiche dei suoi destinatari. I soggetti interessati possono essere individuati nei seguenti: il Sindaco, la Giunta ed il Consiglio comunale (o gli omologhi organi negli altri enti locali), il Consiglio di amministrazione delle aziende controllate, nonché la pluralità di cittadini quali immediati destinatari dei servizi pubblici. Il bilancio consolidato riveste, inoltre, una particolare valenza informativa anche per i terzi con i quali il Gruppo instaura relazioni di scambio (fornitori, finanziatori, dipendenti dell'ente e delle aziende ed altri soggetti esterni).

Per il Sindaco e la Giunta questo documento contabile rappresenta un efficace strumento di indirizzo, programmazione e controllo dei

risultati delle aziende che apprestano servizi di pubblica utilità; la sua redazione trova ragioni di opportunità che hanno fondamento nelle concrete esigenze amministrative e nel riconoscimento dei documenti contabili quali strumenti di programmazione e verifica delle decisioni politiche.

L'organo volitivo utilizza tale strumento al fine di indirizzare la gestione del patrimonio dell'ente locale e delle sue aziende. I suoi componenti sono tra i principali referenti dell'informazione supplementare derivante dal consolidamento dei conti annuali.

La collettività amministrata, costituisce sicuramente uno dei principali utilizzatori esterni del bilancio consolidato destinato a pubblicazione. Nei confronti dell'ente locale, i cittadini rappresentano in primo luogo il soggetto che detiene istituzionalmente il potere politico. La collettività amministrata rappresenta, inoltre, il soggetto economico che finanzia con diverse modalità le attività realizzate dal Gruppo comunale e risulta, allo stesso tempo, il principale utente dei servizi prodotti.

L'affermazione di un legame sempre più stretto tra i cittadini e le amministrazioni locali esalta maggiormente il dovere dell'ente locale di render conto del modo in cui le risorse da questi fornite sono state effettivamente impiegate. Le informazioni tratte dai tradizionali bilanci consuntivi non sempre risultano sufficienti a dare un quadro completo della situazione globale dell'ente. Dal punto di vista degli aspetti gestionali considerati, l'aggettivo globale fa riferimento al circuito economico, patrimoniale e finanziario della gestione aziendale dell'ente locale. Considerando invece il termine globale in merito all'ampiezza dell'informazione, appare necessario considerare come oggetto di rilevazione contabile non solo l'ente locale, ma anche le aziende "satelliti" cioè l'insieme degli organismi aziendali che, indipendentemente dalla loro forma giuridica, hanno la responsabilità gestionale di produrre servizi pubblici. Oltre ad un crescente fabbisogno informativo che evidenzia la volontà di conoscenza più ampia e approfondita delle performance dell'ente locale, il bilancio consolidato si pone come strumento indispensabile per garantire una maggiore «democrazia locale». Sicuramente la redazione del bilancio consolidato aiuta a fornire un quadro veritiero e corretto della situazione gestionale dell'ente locale e delle sue aziende ed aumenta la qualità e la quantità della comunicazione tra il cittadino e la Pubblica Amministrazione. La rilevanza strategica della redazione del bilancio consolidato si fonda anche sulla sua importanza politica dell'atto del confronto con i documenti di programmazione. Al di là delle problematiche operative connesse alla sua redazione, il bilancio consolidato è destinato a diventare un vero e proprio strumento di comunicazione e valutazione tra l'ente gestore, regolatore e controllore e la collettività amministrata.

I finanziatori costituiscono, comunque, una delle principali categorie di soggetti interessati alla conoscenza dei conti consolidati del Gruppo comunale. Sia l'ente locale che le sue aziende, al fine di realizzare il processo produttivo necessario allo scambio sul mercato di servizi, necessitano di fattori produttivi, per i quali le sole risorse proprie non sono sempre sufficienti e, quindi, spingono l'ente a ricorrere a

soggetti diversi. Rientrano in questa categoria le banche, gli istituti di credito, le società finanziarie e in generale tutti gli attuali e potenziali finanziatori dell'attività delle amministrazioni locali (Cfr. par. 4.3.5).

I finanziatori sono interessati a comprendere le reali e concrete possibilità di rimborso dei finanziamenti concessi, ed il bilancio consolidato rappresenta un valido strumento informativo per il sistema creditizio e finanziario sulla solvibilità del Gruppo aziendale globalmente considerato. Tra le diverse finalità del bilancio consolidato c'è anche quella di evidenziare la misura del rischio e la struttura finanziaria del Gruppo. Pur essendo tale esigenza informativa maggiore per i creditori dell'ente locale, appare innegabile che anche i creditori delle singole aziende e coloro che detengono partecipazioni minoritarie possano formulare un giudizio sulla rischiosità di un prestito o di un investimento azionario solo aggiungendo alle specifiche informazioni delle aziende anche quelle della situazione complessiva del gruppo di appartenenza.

Anche altri soggetti esterni, quali il personale, i clienti, i fornitori, possono trovarvi informazioni utili a comprendere la dimensione e l'importanza del gruppo e le sue potenzialità future.

7.3.2 Le finalità e i limiti del documento consolidato

Abbiamo in precedenza visto come l'ente locale, in qualità di *holding*, debba dotarsi di sistemi informativi in grado di produrre dati idonei ad evidenziare le tendenze e gli andamenti dell'aggregato aziendale considerato come una singola entità economica. Il vertice strategico del gruppo è composto da soggetti che possono accedere con tempestività e senza impedimenti a tutti i documenti necessari ad assumere decisioni per il buon andamento del complesso economico. Gli utilizzatori esterni hanno come unica fonte informativa il bilancio consolidato, mentre il management del gruppo dispone di ulteriori dati contabili (e non) utili a creare una base informativa di supporto alle funzioni di pianificazione e di controllo strategico. In un'ottica retrospettiva l'informazione consolidata costituisce uno strumento di verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi assegnati all'intero aggregato e di valutazione degli effetti delle strategie implementate.



Approfondimenti

Per un'analisi dell'utilità del bilancio consolidato nelle amministrazioni locali si vedano, tra gli altri: Australian Society of CPAs and Institute of Chartered Accountants, *Consolidated Financial Reports*, AAS- 24, 1992.

Falkman P., *Lommunala Koncernbokslut. Problem att upprätta finansieringsanalys*, Kommunforskning i Västsverige - Rapport 42, Göteborg, 1999, pagg. 1-18.

Governmental Accounting Standard Board, *The Financial Reporting Entity*, Statement n. 14, 1991.

Grossi G., *Le funzioni del bilancio consolidato negli enti locali*, "Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia aziendale", n. 5/6, 2001, pagg. 267-279.

International Federation of Accountants, *The governmental financial reporting entity*, 1996, pagg. 1-46.

International Federation of Accountants, *Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities*, May, 2000, pagg. 1-24.

Lande E., *The scope of accounting consolidation in the local public sector*, in *Comparative issues in local government accounting* (edited by Caperchione E., Mussari R.), Kluwer, 1999, pagg. 227-239.

Ordre des Experts Comptables, *La consolidation des comptes. Methodologies d'approche à l'usage des collectivités locales*, Paris 1992, pagg. 20-23.

Paolone G., *Il bilancio consolidato nel Gruppo pubblico*, in *Le aziende degli Enti Locali tra indirizzo pubblico e mercato*, a cura di Anselmi L., Maggioli, Rimini 1997, pagg. 141-149.

Rådet för Kommunal Redovisning, *Sammanställd redovisning – vissa fragor*, 2001, pagg. 1-4.

Stockholm City, *Annual Report 1999*, Stockholm, 2000, pagg. 41-54.

Swedish Association of Local Authorities, *Consolidated annual accounts of municipalities. Summary*, Local Government Finance Division, Stockholm, 1989, pagg. 1-16.

I valori consolidati esprimono le potenzialità patrimoniali e reddituali del gruppo e costituiscono la base di partenza per la definizione delle strategie future. L'utilizzo a fini previsionali dei prospetti contabili non implica che l'ente locale possa considerare della medesima utilità i bilanci di gruppo destinati a pubblicazione: il limite è dovuto ai tempi in cui questi ultimi documenti contabili si rendono disponibili. La necessità di una stretta e tempestiva relazione tra le informazioni consuntive e preventive richiede che l'ente locale organizzi la redazione di bilanci consolidati per finalità interne ad intervalli di tempo inferiori a quelli che scandiscono la pubblicazione dei documenti pubblicati / ufficiali. Tale strumento risulta sicuramente utile ai vertici politici e manageriali, i quali possono disporre di un vantaggiosissimo feedback informativo sia per funzioni di indirizzo strategico che di controllo sul complesso di aziende partecipate.

La redazione del bilancio consolidato consente di ottenere informazioni (non solo sul passato ma anche sul futuro, si pensi alle previsioni consolidate per ramo di attività, alle previsioni consolidate sull'utilizzo e l'acquisizione delle risorse finanziarie e alle previsioni consolidate in merito alle capacità di autofinanziamento) che possono consentire agli amministratori di definire e quantificare le minacce e le opportunità per il gruppo, individuare le forme migliori di acquisizione di finanziamenti, impiegare in modo razionale le risorse disponibili ed instaurare un rapporto stabile con le aziende appartenenti al gruppo.

Solitamente viene attribuita una diversa finalità ai bilanci interni e quelli destinati a pubblicazione: in particolare, nel primo caso, i bilanci hanno lo scopo di fornire informazioni utili ai soggetti che detengono il supremo potere decisionale all'interno del gruppo. Per tale motivo, i loro principi di redazione possono risultare notevolmente diversi dalle regole contenute nei principi contabili per i bilanci destinati a pubblicazione. In altri parole, i bilanci aventi scopi interni vengono utilizzati per soddisfare bisogni informativi specifici tali da legittimare deroghe all'applicazione dei principi contabili di generale accettazione. Un primo effetto riguarda la possibilità che una medesima voce di bilancio possa assumere valori alquanto diversi nel bilancio interno rispetto a quello destinato a pubblicazione. Ad esempio, particolari motivazioni possono determinare che un bilancio di gruppo sia ottenuto integrando singoli bilanci d'esercizio redatti applicando criteri

diversi rispetto alle disposizioni civilistiche. Possiamo concludere che l'ente locale non potrà svolgere pienamente le sue funzioni di azienda capogruppo, basando le proprie decisioni in modo esclusivo su questo documento. In alcune ipotesi gestionali, il vertice strategico del gruppo è chiamato a risolvere situazioni articolate e complesse, rispetto alle quali l'informativa che scaturisce dal bilancio consolidato destinato a pubblicazione appare del tutto inadeguata.

Il bilancio consolidato resta, comunque, uno strumento informativo di notevole importanza nel caso in cui il soggetto controllore necessita di avere una visione globale dell'aggregato al fine di utilizzarlo sia in ottica retrospettiva, cioè con finalità di verifica e di controllo, che prospettica, per finalità di indirizzo e pianificazione strategica.

Occorre, tuttavia, essere consapevoli dei limiti del bilancio consolidato, il quale pur essendo uno degli strumenti che consentono di acquisire informazioni utili sul Gruppo, in caso di non corretto utilizzo può condurre a conclusioni errate e sommarie. Queste considerazioni risultano valide specie per i soggetti esterni all'ente, per le ragioni di seguito esposte:

- le analisi comparative spaziali che si fondano su dati consolidati sono difficili, a causa della particolare natura di ogni gruppo aziendale;
- le analisi comparative temporali risultano di complessa interpretazione, in quanto l'entità consolidante non risulta essere un insieme stabile e può modificarsi nel tempo l'area di consolidamento al modificarsi delle aziende possedute, dei servizi gestiti e della normativa di riferimento;
- il bilancio consolidato fornisce un'informazione globale, che può nascondere il significato di componenti ed eventi particolari.

Una delle problematiche maggiori per quanto riguarda la redazione del bilancio consolidato, specie in relazione ai gruppi comunali, è che ogni utente (interno o esterno) dello stesso è interessato ad una determinata componente o dimensione del gruppo, che può essere economica, finanziaria, patrimoniale e perfino politica o, talvolta, tutte quante insieme.

Per tale motivazione assume una notevole rilevanza la nota integrativa.

Bibliografia

- Amatucci F., *Vincoli ed opportunità delle società miste per la gestione dei servizi pubblici locali*, "Azienda Pubblica", n. 4, 1998.
- Anselmi L., *L'azienda "Comune" dopo la legge 142/90*, Maggioli, Rimini, 1993.
- Anselmi L., *I servizi pubblici di interesse nazionale in un contesto competitivo*, "Azienda Pubblica", n.3/4, 1997.
- Australian Society of CPAs and Institute of Chartered Accountants, *Consolidated Financial Reports*, AAS-24, 1992.
- Azzini L., *I gruppi aziendali*, Giuffrè, Milano, 1975.
- Bäck H., Johansson F., *Political decentralisation in Major Scandinavian Cities*, Conference "Managing the Big City", Göteborg, Sweden, August 21-23, 1997.
- Bastia P., *La formazione del bilancio consolidato*, Clueb, Bologna, 1991.
- Bongrani S., *Il sistema delle partecipazioni nei Comuni di Modena e Carpi*, "Azienditalia", n. 11, 1996.
- Borgonovi E., *L'economia aziendale negli istituti pubblici territoriali*, Giuffrè, Milano, 1973.
- Burns D., Hambleton R., Hoggett P., *The Politics of decentralisation. Revitalising local democracy*, London, 1994.
- Cammelli M., Ziroldi A., *Le società a partecipazione pubblica nel sistema locale*, Maggioli, Rimini, 1997.
- Cassandro P.E., *I gruppi aziendali*, Cacucci, Bari, 1982.
- Cassese S., *I modelli di gestione dei servizi pubblici*, "Azienditalia", n. 9, 1995.
- Castells C., Mendoza X., *Il controllo del «gruppo» delle imprese pubbliche di Barcellona*, "Azienda Pubblica", n. 1, 1991,
- Colletti N., *I bilanci consolidati di gruppi di Comuni nell'economia dell'azienda regionale siciliana*, Abbaco, Palermo, 1961.
- Committee of Regions, *Local Government in Sweden, Regional and Local Government in European Country*, 1996.
- Council of Europe, *Local finance in Europe, Local and regional authorities in Europe*, n.61, 1997.
- Crespin H., *The financial resources of local authorities*, Council of Europe, Congress of Local and Regional Authorities of Europe, Strasburg, June 12th, 1997.
- Di Fava E. G., *L'affidamento dei servizi pubblici*, "Azienda Pubblica", n. 3, 1996.
- Farneti G., *La valutazione di economicità delle gestioni pubbliche locali*, "Azienda Pubblica", n. 2, 1994.
- Falkman P., *Lommunala Koncernbokslut. Problem att upprätta finansieringsanalys*, Kommunforskning i Västsverige – Rapport 42, Göteborg, 1999.
- The Federation of Swedish County Councils, *The County Council in Sweden. Their responsibilities and activities*, Stockholm 1996.
- Fenwick J., *Managing Local Government*, Oxford, 1995.
- Fontana F., *Un intervento reale di rinnovamento nella gestione delle imprese pubbliche degli enti locali: un nuovo modello di ricorrente concorrenzialità*, in A. A. V. V., *La gestione dei servizi pubblici locali in un'ottica di integrazione europea*, Giappichelli, Torino, 1993.

- Garlatti A., *L'impresa pubblica e il controllo del gruppo locale*, Egea, Milano 1994.
- Gaster L., O'Toole M., *Local Government Decentralisation. An idea whose time has come?*, School for Advanced Urban Studies, University of Bristol, Working Paper 125, 1995.
- E. Giannessi, *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, in A. A. V. V., *Saggi di Economia aziendale in memoria Gino Zappa*, Giuffrè, Milano, 1961, pag. 41.
- Governmental Accounting Standards Board, *Objectives of Financial Reporting*, Statement n. 1, 1987.
- Governmental Accounting Standards Board, *The Financial Reporting Entity*, Statement n. 14, 1991.
- Governmental Accounting Standards Board, *Basic Financial Statements-and Management's Discussion and Analysis-for State and Local Governments*, 1999.
- Grossi G., *Evoluzione storica e prospettive nella gestione dei servizi pubblici locali*, "Quaderni Senesi di Economia aziendale e di Ragioneria", Serie Seminari, n. 34, 1998.
- Grossi G., *Le logiche di gruppo negli enti locali svedesi: l'esperienza del Comune di Stoccolma*, "Azienda Pubblica", n. 5, 1999.
- Grossi G., *La funzione del bilancio d'esercizio e dei "costi sociali" nelle relazioni tra il Comune-holding e le aziende speciali*, in *Le informazioni di costo per la produzione della ricchezza*, Dottorato di Ricerca in Economia Aziendale: XII Ciclo, Università di Pisa, Quaderno n. 4, Siena, 2000.
- Grossi G., *Le funzioni del bilancio consolidato negli enti locali*, "Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia aziendale", n. 5/6, 2001.
- Gustafsson A., *Local Government in Sweden*, Swedish Institute, 1989.
- Guthrie J., Parker L., Shand D., *The public sector*, HBJ, Australia 1990.
- Häggroth S., *From corporation to political enterprise*, Ministry of Public Administration, Stockholm, 1993.
- Högberg O., *Bolgsstyrning i Stockholms Stadshus. Observationer, utvecklingstendenser och jämförelser med förvaltningsstyrning i Stockholms stad*, Stockholms Universitet, Företagsekonomiska Institutionen, Institutet för Kommunal Ekonomi, 1997.
- International Federation of Accountants (IFAC), *The governmental financial reporting entity*, 1996.
- International Accounting Standard (IAS) 27 (reformatted 1994), *Consolidated financial statements and accounting for investments in subsidiaries*, 1994.
- International Federation of Accountants (IFAC), *The governmental financial reporting entity*, 1996.
- International Federation of Accountants (IFAC), Public Sector Committee, *Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities*, May, 2000.
- Jonsson E., *Local government finance in Sweden - Present status and recent trends*, *Local Government Finance*, Routledge, London, 1988.
- Jönsson S., Hedberg Bo, *Designing semi-confusing information systems for organizations in changing environments*, Accounting, Organizations and Society, 1978.
- Land E., *The scope of accounting consolidation in the local public sector*, in *Comparative issues in local government accounting*, edited by Caperchione E., Mussari R., Kluwer, 1999.

- Mele R., *Servizio pubblico, mercato ed ente locale*, "Azienda Pubblica", n. 2, 1994.
- Montin S., *Swedish Local Government in Transition. A matter of rationality and legitimacy*, "Örebro Studies", n. 8, 1993.
- Mussari R., *Il management delle aziende pubbliche*, Cedam, Padova, 1994.
- Mussari R., *La valutazione dei programmi nelle aziende pubbliche*, Giappichelli, Torino, 1999.
- New Zealand Society of Accountants, *Accounting for business combination*, SAAP-8, 1994.
- OECD, *Public Management development in Sweden*, 1998.
- Olson O., *An accounting system in an organizational gap - something about the system more its misfits*, The Norwegian School of Economics and Business Administration Center for Applied Research and University of Gothenburg Department of Business Administration, Report 218, 1984.
- Olson O., Sahlin Andersson K., *Accounting Transformation in an Advanced Welfare State: the Case of Sweden*, Stockholm Center for Organizational Research, 1997.
- Ordre des Experts Comptables, *La consolidation des comptes. Methodologies d'approche à l'usage des collectivités locales*, Paris 1992.
- Oulasvirta L., *Municipal Public Finance in the Nordic Countries*, "Local Government Studies", n. 4, 1992.
- Paganelli O., *Il bilancio di gruppo. Significato economico e procedimento di formazione*, Istituto di Ragioneria dell'Università di Bologna, "Quaderno di Ragioneria" n. 2, Azzoguidi, Bologna, 1968.
- Paolone G., *Il bilancio consolidato nel Gruppo pubblico*, in *Le aziende degli Enti Locali tra indirizzo pubblico e mercato*, a cura di Anselmi L., Maggioli, Rimini, 1997.
- Passaponti B., *I prezzi politici nei servizi di pubblica utilità*, Pisa, Servizio Editoriale Universitario, 1984.
- Petersson O., *Swedish Government and Politics*, 1994.
- Pollitt C., Summa H., *Trajectories of Reform: Public Management Change in Four Countries*, "Public Money & Management", January-March, 1997.
- Pozzoli S., *La privatizzazione dei servizi pubblici locali*, "Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale", n. 1, 1992.
- Rådet för Kommunal Redovisning, *Sammanställd redovisning - vissa frågor*, 2001.
- Riccaboni A., Ghirri R., *European Financial Reporting - Italy*, London, Routledge, 1994.
- S. Sarcone, *I gruppi aziendali. Strutture e bilanci consolidati*, Torino, Giappichelli, 1993.
- Stockholms Stadhus AB, *Annual Report 2000*, Stockholm, 2001.
- Stockholm City, *Annual Report 1999*, Stockholm, 2000.
- Swedish Associations of Local Authorities, *Consolidated annual accounts of municipalities. Summary*, Local Government Finance Division, Stockholm, 1989.
- Swedish Associations of Local Authorities, *Waves of renewal. New trends in Public Management and Administration in Swedish Local Authorities in the nineties*, Stockholm 1995.

Swedish Associations of Local Authorities, *Kommunala Företag - en foktabok om den Kommunala företagssektorn vid utgången av 1997*, Stockholm, 1999.

Swedish Governments Offices, *Municipalities and county councils in Sweden*, Stockholm, 1998.

Terzani S., *Il bilancio consolidato*, Cedam, Padova, 1990.

Torres L., Pina V., *Decentralisation of services and consolidation of annual accounts of local governments*, International Conference on Accounting for the New Public Management, Eiasm, Venice, September 17-19, 1998.

Valotti G., *Economicità e innovazione nelle imprese di servizi locali*, Egea, Milano, 1994.

Valotti G., *Lo sviluppo imprenditoriale dei servizi locali. Esperienze e modelli di riferimento*, "Economia & Management", n. 1, 1994.

Volpatto O., *La privatizzazione dei servizi pubblici*, "Azienda Pubblica", n. 2, 1991.

R. Viganò, *La definizione dinamica dell'area di consolidamento*, Cedam, Padova, 1996.

Zangrandi A., *Autonomia ed economicità nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano, 1994.

Finito di stampare nel mese di novembre 2001
dalla Rubbettino Industrie Grafiche ed Editoriali
per conto di Rubbettino Editore Srl
88049 Soveria Mannelli (Catanzaro)

La collana "Analisi e strumenti per l'innovazione" nasce per rendere disponibili a tutti coloro che sono interessati dai cambiamenti che riguardano le amministrazioni pubbliche, in primo luogo agli operatori pubblici, gli strumenti di azione e di conoscenza del Programma Cantieri.

Cantieri è un'iniziativa del Dipartimento della Funzione Pubblica, realizzata in collaborazione con partner pubblici e privati, per accelerare e dare concretezza ai processi di innovazione nelle amministrazioni pubbliche.

La collana comprende:

I MANUALI, che contengono linee guida e metodi di intervento accompagnati da esempi di realizzazioni;

GLI APPROFONDIMENTI, che propongono studi di caso e riflessioni su argomenti di interesse particolare;

I RAPPORTI, che presentano analisi basate sulla raccolta di dati, sia qualitativi, sia quantitativi, per far conoscere e comprendere le trasformazioni che riguardano le pubbliche amministrazioni;

LE ESPERIENZE, che raccolgono casi nazionali ed internazionali con cui confrontarsi;

LE PROPOSTE, che illustrano strategie e politiche per il cambiamento nelle amministrazioni pubbliche.

