



CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

FONDAZIONE
ARISTEIA

ISTITUTO DI RICERCA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI



DOCUMENTI ARISTEIA

documento n. 14

*Il controllo di gestione negli
enti pubblici territoriali*

Marzo 2003

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ENTI PUBBLICI TERRITORIALI

DOCUMENTO ARISTEIA N. 14

IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ENTI PUBBLICI TERRITORIALI

SOMMARIO: 1. La riforma dei controlli interni negli enti locali. – 2. Il controllo di gestione negli enti locali: struttura e caratteristiche (*artt. 196 e 197 d.lgs.n. 267/2000*). – 3. Le fasi del controllo di gestione nell'ente locale (*art. 197 comma 2 d. lgs. n. 267/2000*). – 4. La contabilità analitica nell'ente locale. – 4.1 La contabilità analitica nell'ente locale per centri di costo. - 4.2 I costi direttamente imputabili ai centri. - 4.3 I costi non direttamente imputabili ai centri. - 5. Il sistema degli indicatori. – 6. Un caso concreto.

1. LA RIFORMA DEI CONTROLLI INTERNI NEGLI ENTI LOCALI

I principi di programmazione e di pianificazione - a livello strategico ed a livello operativo – ispirano da sempre l'attività di governo e di indirizzo delle aziende con finalità lucrativa.

Da molto tempo, ormai, gli operatori del “sistema impresa” hanno conosciuto ed apprezzato l'operatività dei legami di interazione che uniscono, in un processo circolare, il momento della misurazione delle *performance* con quello dell'azione di indirizzo della gestione su più archi temporali di riferimento.

Sul piano puramente concettuale esiste però un momento di separazione tra il controllo strategico e quello cosiddetto “operativo”. Il controllo operativo serve a valutare la bontà delle decisioni assunte ed è articolato sulla base di misurazioni quantitative (momento cognitivo) senza l'esplicazione di una successiva attività di approfondimento critico. Il controllo strategico si inserisce, invece, immediatamente nei processi decisori di organizzazione e programmazione della gestione, è legato strettamente a tali processi ed è rivolto a fornire elementi informativi e rigore procedurale all'attività di programmazione di lungo periodo.

Tali concetti, noti al mondo privato, non sembrano ancora completamente acquisiti nelle realtà delle Pubbliche Amministrazioni. Il rivoluzionario processo di rinnovamento teso alla più ampia diffusione della “*cultura della programmazione e della valutazione delle prestazioni in chiave strategica*” avviato già da tempo, non appare sortire ancora gli effetti desiderati, così come il progressivo riconoscimento normativo del profilo economico-aziendale degli Enti Pubblici - ai quali, pur nel rispetto delle prioritarie finalità sociali, si rendono necessariamente applicabili i principi della qualità e dell'efficienza delle prestazioni – non sembra ancora avere rilevanza concreta.

A livello legislativo, una prima svolta nella direzione della managerialità si è registrata con l'introduzione della figura del revisore dei conti (Legge n. 142/90), nonché con l'emanazione delle norme concernenti il controllo di gestione (artt. 39-40-41 del D.Lgs n. 77/95). In particolare, tale ultimo provvedimento - ormai trasfuso nelle norme del Testo Unico (D.Lgs. n. 267/2000) - ha delineato nei

dettagli contenuti e metodologia del cosiddetto "controllo interno", peraltro già menzionato nell'art. 20 del D.Lgs n. 29/93. Occorre, però, segnalare che a diversi anni dall'introduzione di tali normative sono ancora pochi i comuni (nel 2000 il 35% del totale, secondo un dato fornito dalla Corte dei Conti) ad aver attivato tale funzione, a differenza di quanto è stato, invece, realizzato dalle province (nel 2000 l'85% del totale, secondo la stessa fonte). I principali motivi del mancato decollo del controllo di gestione negli enti comunali sono da ricercarsi nelle forti resistenze culturali da parte del *management* pubblico e, soprattutto, nel limitato coordinamento tra i dispositivi delle due norme (l'art. 20 del D.Lgs. n. 29/93 e gli artt. 39-40-41 del D.Lgs. n. 77/95).

Combinando tali due norme non emergeva, infatti, immediatamente la separazione materiale e concettuale tra controllo strategico e controllo di gestione né quest'ultimo era stato inteso come strumentale e, pertanto, separato dalla funzione propria dei nuclei di valutazione (formulazione di giudizi, supportati da dati oggettivi, sulle performance della struttura). A carico dei predetti organi sono state concentrate, nella pratica, una serie di funzioni eterogenee e comunque lontane da quella più propria di sintesi e di giudizio sulla scorta delle risultanze e delle indicazioni emerse dall'implementazione del controllo di gestione. In alcuni casi, addirittura, ai nuclei di valutazione sono state conferite funzioni di mero riscontro di dati gestionali o, ancor più gravemente, di verifica della regolarità dell'azione amministrativa.

Fu proprio tale situazione di confusione a dare impulso ad un'opera di rinnovamento del sistema dei controlli interni concretizzatasi prima con la delega dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997 n. 59 e, successivamente, con l'emanazione del D.Lgs. 30 luglio 1999 n. 286.

Tale ultimo provvedimento ha inteso riordinare e potenziare i meccanismi e gli strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle Amministrazioni Pubbliche, abrogando l'articolo 20 del D.Lgs. n. 29/93.

L'opera di ristrutturazione sembrava però non rivolgersi direttamente agli enti locali; il decreto - ai sensi dell'art. 1, comma 3 - rappresentava, infatti, una norma di riferimento poiché gli stessi - recita la legge - "possono" adeguarsi alle disposizioni dell'articolato nel rispetto dei propri ordinamenti e delle norme concernenti l'ordinamento finanziario e contabile. La facoltà indicata nella disposizione citata doveva, peraltro, essere coordinata con l'avvenuta abrogazione dell'articolo 20 del D.Lgs n. 29/93 che avrebbe reso privi di significato i rinvii degli articoli 39 e 41 del D.Lgs n. 77/95 alla medesima norma, se non riferiti alle disposizioni del nuovo decreto. Si era, pertanto, dell'avviso, già da allora e prima, dunque, del recepimento dei principi nel Testo Unico, che la facoltà concessa dal citato comma terzo dell'articolo 1 del D.Lgs. n. 286/99 si indirizzasse, in particolare, agli enti territoriali di ridotte dimensione ove, in verità, risultava particolarmente onerosa l'implementazione del complesso sistema di controlli così come strutturato dalla riforma. Inoltre, il contenuto dell'art. 10, comma 4, del decreto prevede che:

"[...] fermo restando quanto previsto dall'articolo 1, commi 2 e 3, le amministrazioni non statali provvedono, nelle forme previste dalla vigente legislazione, a conformare il proprio ordinamento ai principi dettati dal presente decreto, anche in deroga a specifiche disposizioni di legge con i principi stessi non compatibili".

Nel dettaglio, il decreto legislativo n. 286 introduce una netta separazione fra la funzione di controllo di gestione e la funzione di valutazione delle *performance*, individuando come organi deputati alle stesse strutture ed organismi differenziati. In particolare, l'articolato prevede quattro forme di attività di controllo ben individuate:

❑ **Il controllo di regolarità amministrativa e contabile**

Tale tipologia di controllo ha l'obiettivo di garantire la legittimità, la correttezza e la regolarità dell'azione amministrativa. Essa si sostanzia in una verifica, effettuata *ex post* dagli organi di revisione, dagli uffici di ragioneria e dai servizi ispettivi, che si lega profondamente ai principi di garanzia e legalità dell'azione amministrativa. Tale tipo di controllo è attribuito ad organi interni alle organizzazioni pubbliche dovendosi ritenere esaurita la funzione di controllo delle Ragionerie centrali e non trascurando tuttavia il ruolo centrale conferito alla Corte dei Conti - cui sono riservati compiti di controllo preventivo su taluni atti e successivi su pubbliche gestioni e organi di supporto - come garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico.

❑ **Il controllo di gestione**

Esso si sostanzia in un processo regolare e sistematico e richiede sempre l'interazione dei vertici della struttura con gli altri membri dell'organizzazione, in particolar modo con le figure apicali. Per l'implementazione di tale strumento, l'alta dirigenza aziendale utilizza un sistema informativo basato su dati quantitativo/monetari - che formano la "contabilità direzionale" o di "controllo" - in grado di fornire, nei tempi e nei modi più opportuni, informazioni specifiche ed adeguate. Tale tipologia di controllo è diretta a verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa e viene affidata ad un'unica struttura interna all'ente nel caso di piccoli comuni o a singoli uffici per le diverse articolazioni, nel caso di enti di rilevanti dimensioni.

❑ **Il controllo strategico**

Tale tipologia di controllo è rivolto al monitoraggio dell'effettiva attuazione delle scelte contenute nei documenti di indirizzo politico e si basa su una serie di indagini, preventive e successive, sulla congruenza tra le missioni affidate dalle norme, gli obiettivi operativi prescelti, le scelte operative effettuate e le risorse umane, finanziarie e materiali assegnate. L'identificazione ed il riconoscimento di eventuali fattori ostativi e delle responsabilità del mancato raggiungimento degli obiettivi, nonché l'individuazione dei possibili rimedi è affidato alle strutture deputate a tale forma di controllo.

❑ **La valutazione dei dirigenti**

Essa dovrà essere realizzata dalla stessa struttura che effettua il controllo strategico, di concerto con l'organo di indirizzo politico, per la valutazione dei dirigenti apicali. Diverso trattamento è riservato

ai dirigenti e quadri intermedi, per i quali, invece, il giudizio dovrà essere espresso dai capi ripartizione, sulla base delle indicazioni emerse dalle risultanze del controllo di gestione.

L'annoso problema relativo alla separazione delle attività di controllo da quelle di valutazione è stato definitivamente risolto anche se restano ancora aperte alcune questioni riguardanti la composizione ed il funzionamento dell'organo deputato al controllo strategico.

Le forme di controllo negli enti locali secondo il D.Lgs. n. 286/99

Tipologia di controllo	Contenuto del controllo	Organo deputato
Controllo di regolarità amministrativa e contabile	<i>Verifica della legittimità dell'azione amministrativa in relazione alle norme vigenti</i>	<i>Organo di revisione, ufficio di ragioneria, servizi ispettivi.</i>
Controllo di gestione	<i>Analisi dei rapporti costi/risultati intesi alla verifica dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità della gestione</i>	<i>Uffici interni alle singole ripartizioni (per gli enti di rilevanti dimensioni) – Ufficio controllo di gestione (per quelli piccoli)</i>
Controllo strategico	<i>Coerenza tra gli obiettivi raggiunti e le risorse messe in campo</i>	<i>Nucleo di valutazione (denominazione adottata dalla prassi e contenuta nel c.c.n.l. del comparto regioni ed enti locali)</i>
Valutazione dei dirigenti	<i>Valutazione delle performance personali</i>	<i>Nucleo di valutazione (per i dirigenti apicali) Capi ripartizione (per i dirigenti intermedi)</i>

2. IL CONTROLLO DI GESTIONE NEGLI ENTI LOCALI: STRUTTURA E CARATTERISTICHE (ARTT. 196 E 197 D.LGS.N. 267/2000)

Il controllo di gestione negli enti locali si identifica in un processo di tipo “collaborativo” che coinvolge tanto i responsabili dei servizi, allo scopo di ottimizzare i costi ed i risultati conseguibili/conseguiti, quanto gli organi di direzione politica, al fine di valutare l’adeguatezza delle scelte e delle azioni compiute per attuare i piani, i programmi e gli orientamenti designati dall’organo di governo, valutando i risultati conseguiti rispetto agli obiettivi programmati.

L’art. 148 del d.lgs. n. 267/2000, recependo quanto già disposto dall’art. 1 del d.lgs. n. 286/1999, esplicita l’articolazione del controllo dell’ente locale nelle quattro tipologie:

- di regolarità amministrativa e contabile;
- di gestione;
- di valutazione della dirigenza;
- strategico.

Nell’ambito del controllo di gestione viene identificato quello di tipo operativo, teso a verificare l’esatta esecuzione di precisi compiti, e quello di tipo direzionale finalizzato, al contrario, a garantire la realizzazione efficiente ed efficace delle strategie formulate in sede di pianificazione.

Il legislatore, al comma 2 dell’art. 196 del d. lgs. n. 267/2000, definisce il controllo di gestione dell’ente locale come quella procedura finalizzata a verificare, da un lato, lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e, dall’altro, attraverso l’analisi delle risorse acquisite e del raffronto tra costi sostenuti e quantità e qualità dei servizi offerti, la funzionalità della struttura organizzativa dell’ente, in termini di efficienza, efficacia e di economicità.

Pertanto, lo scopo del controllo, come disposto dall’articolo in questione, è così sintetizzabile:

- 1) verifica periodica tra obiettivi assegnati e programmi e progetti realizzati dai dirigenti, attraverso il controllo dei costi e dei rendimenti connessi con l’utilizzo delle risorse assegnate all’ente locale; ciò si rende attuabile solo attraverso l’introduzione della contabilità economica al fianco di quella finanziaria;
- 2) verifica dell’efficienza, dell’efficacia e dell’economicità dell’attività gestionale;
- 3) verifica dei livelli quali/quantitativi dei servizi offerti alla collettività, mediante attività di *benchmarking* spaziale e temporale, al fine di valutare le politiche fiscali e tariffarie adottate dall’ente;
- 4) valutazione dell’opportunità di *outsourcing*, attraverso l’analisi della convenienza economica dei servizi offerti.

Affinché tale processo di controllo sia attuabile si rende necessario definire:

- a) le fasi e le attività da sottoporre a verifica;
- b) la periodicità per la presentazione delle relazioni da parte del responsabile al controllo;
- c) le fasi significative del processo, identificabili nella elaborazione di un piano di obiettivi, nella rilevazione delle risorse assorbite e nella valutazione dei risultati conseguiti;
- d) i centri di responsabilità.

Occorre, a tal proposito, precisare che il processo di controllo di gestione dell'ente locale costituisce un'attività a supporto degli organi politici in quanto permette loro sia l'ottenimento di un flusso di informazioni sullo stato di attuazione degli obiettivi programmati e sulle modalità di gestione, sia l'espletamento della funzione di indirizzo nei confronti dell'azione amministrativa.

Nell'ente locale l'attività direzionale si articola in un processo di pianificazione strategica e di programmazione operativa in cui l'attività decisionale anticipa la gestione. La fissazione preventiva di obiettivi strategici che orientano la gestione futura dell'ente determina una fitta rete di responsabilità che coinvolge i vari soggetti ed organi. Tale ultima configurazione si spiega anche con il fatto che nell'ente locale vi è scarsa inerenza tra entrate e spese, e ciò a causa sia del principio di unità del bilancio, sia in quanto le entrate correnti sono prevalentemente costituite da entrate di natura fiscale ed erariali e, quindi, indipendenti dal processo di produzione dei servizi. Conseguentemente, per l'ente locale il confronto tra entrate e spese non ha significato se non si sostituisce il concetto di costo con quello di costo-opportunità, il concetto di ricavo con quello di beneficio sociale ed il concetto di profitto con quello di beneficio sociale netto.

Le disposizioni normative vigenti inerenti all'attività previsionale richiedono che il bilancio dell'ente conservi la sua natura finanziaria ma, al contempo, sia in grado di alimentare o di definire:

- a) un sistema di contabilità direzionale per ciascun servizio, cercando di esaminare contemporaneamente aspetto finanziario, economico e patrimoniale, almeno in relazione ai servizi produttivi, al fine di conoscerne il livello di efficienza e di efficacia;
- b) un sistema di *budget* coerente con la identificazione dei centri di responsabilità (nella fattispecie di costo, di ricavo oppure di investimento);
- c) un adeguato livello di specificità delle azioni svolte o in corso di svolgimento al fine di rendere possibile eventuali interventi correttivi in termini di allocazioni finanziarie;
- d) un adeguato livello di specificità nell'assegnazione delle funzioni e dei compiti ai vari soggetti al fine di consentire, con facilità, l'individuazione dell'organo o del soggetto responsabile dei risultati conseguiti. Tale livello di dettaglio si realizza nel piano esecutivo di gestione (PEG).

Le prime considerazioni più sopra illustrate mostrano come la riforma attuata con il d.lgs. n. 286/1999 e con il d. lgs. n. 267/2000, soprattutto in tema di controllo di gestione, si rilevi più "adattabile" negli enti locali di medie e grandi dimensioni anziché in quelli di piccole dimensioni e ciò a causa dei rilevanti sforzi che tale

ultima categoria di enti deve compiere per adattare le proprie strutture alle disposizioni normative (si pensi che i comuni di grandi dimensioni rappresentano l'8% del totale, ossia 636 su 8103).

Il fatto che il PEG sia stato reso facoltativo per gli enti locali con popolazione inferiore ai 15.000 abitanti e per le comunità montane non implica che gli stessi non debbano impiegare tutti gli altri strumenti di previsione e di programmazione.

La portata normativa in tema di controllo di gestione, inoltre, limita tale processo a quello operativo ed a quello direzionale, tralasciando, al contrario, quello di tipo organizzativo. Quest'ultimo, in particolare, viene concepito ed identificato dalla norma nella sola valutazione della *performance*, attraverso la remunerazione dell'indennità connessa con il risultato conseguito dal soggetto responsabile. Tale attività di valutazione, secondo quanto disposto dal d.lgs. 267/2000, è distinta in valutazione dei dirigenti (disciplinata dall'art. 147 del T.U.E.L.; tale compito è affidato ad un nucleo di valutazione - denominazione adottata nella prassi e contenuta nel c.c.n.l. del comparto regioni ed enti locali) ed in controllo strategico. Si presuppone che anche tale ultima attività di controllo sia espletata da un nucleo di valutazione, oppure, secondo quanto disposto dall'art. 147, comma 3, del d.lgs. 267/2000, da un altro organo designato dalla delibera della giunta.

Occorre, tuttavia, osservare che recenti orientamenti di studio, almeno per i comuni di piccole dimensioni, si orienterebbero verso lo snellimento delle procedure in tema di controllo e verso l'istituzione di un organo monocratico competente sia della valutazione dei dirigenti sia del controllo di gestione.

Ciò che va opportunamente sottolineato è che nell'introduzione delle tecniche e dei processi di controllo economico in ambito pubblico si deve evitare di traslare e di imporre gli strumenti tipici del settore *profit* per tentare, al contrario, di costruire in modo del tutto autonomo indicatori, parametri e modalità proprie della realtà locale considerata.

3. LE FASI DEL CONTROLLO DI GESTIONE NELL'ENTE LOCALE (ART. 197 COMMA 2 D. LGS. N. 267/2000)

Come già accennato, l'art. 197, comma 2 del T.U., articola il controllo di gestione nell'ente locale in tre fasi:

- 1) elaborazione del piano degli obiettivi;
- 2) rilevazione dei costi e dei proventi come pure dei risultati conseguiti;
- 3) analisi degli scostamenti, con valutazione del grado di efficienza, efficacia e di economicità.

La prima attività, in particolare, corrisponde a quella di pianificazione e di programmazione che l'organo politico deve predisporre per adeguare la gestione dell'ente al relativo programma elettorale, individuando in tal modo gli obiettivi programmatici che la giunta intende realizzare nel futuro. I modelli di bilancio come pure quello pluriennale e la relazione previsionale e programmatica devono essere compilati dai servizi competenti, i quali potranno avvalersi di *budget* settoriali che evidenzino, sulla base del *trend* storico del servizio, le dotazioni impiegate nel periodo che precede quello oggetto della programmazione. Ciascun₉

servizio, pertanto, in accordo con l'assessore al ramo, deve individuare e quantificare gli obiettivi, le risorse umane, finanziarie (queste ultime in linea con il principio dell'equilibrio economico del bilancio) e strumentali necessarie per l'espletamento del programma, seguendo le linee di indirizzo del consiglio. In tal senso, occorre distinguere la parte degli interventi di investimento da quella corrente, quest'ultima ulteriormente classificata in quota-parte destinata a finanziare spese consolidate - fisse e correnti - che presentano carattere di ordinarietà, e in quota-parte destinata a finanziare spese di sviluppo (ovvero spese di investimento in beni durevoli, in assunzioni di nuove funzioni, in ampliamento degli interventi in settori di competenza o in attivazione di nuovi servizi).

L'art. 169 del T.U.E.L. affida alla giunta la predisposizione degli obiettivi di gestione, delle azioni amministrative e dei fattori produttivi occorrenti da assegnare alla competenza di ciascun responsabile di servizio designato.

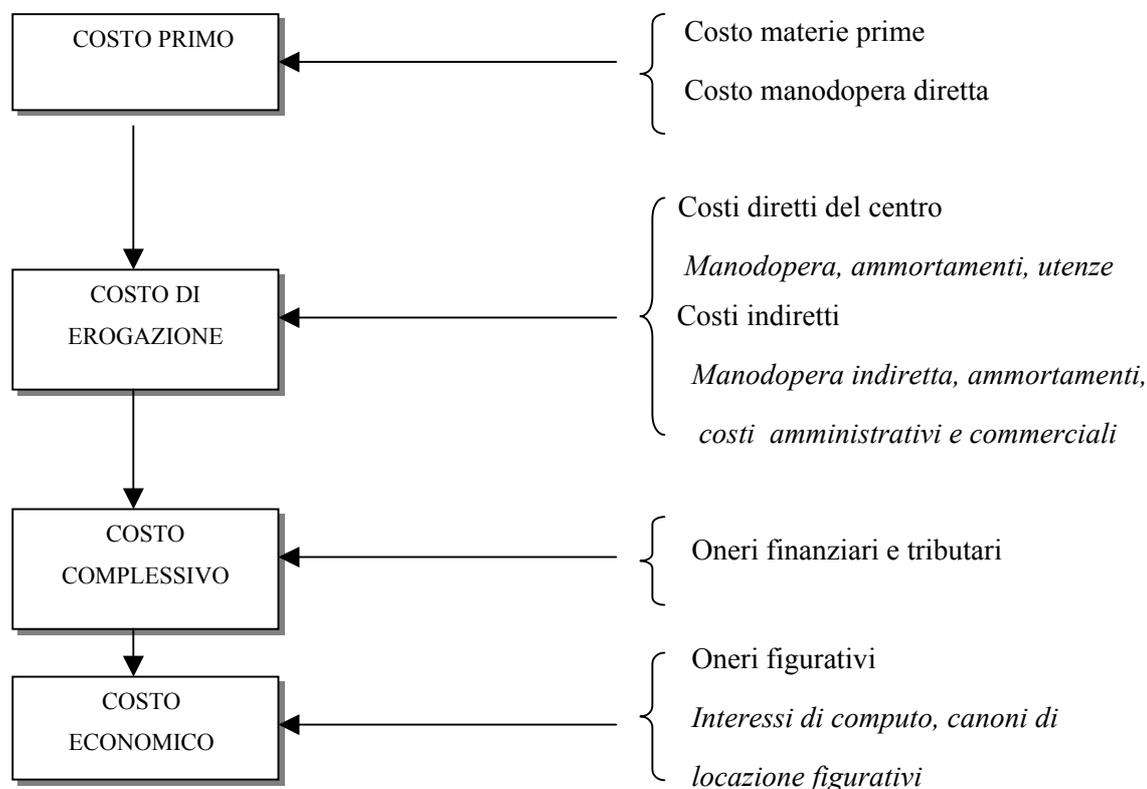
I costi ed i ricavi, che si generano dalle diverse operazioni poste in essere, devono andare attribuiti per "tipologie di intervento" ai vari servizi costituenti i centri di responsabilità. In tal senso, l'implementazione di un sistema di contabilità analitica (d'ora in poi CO.AN.) rappresenta il primo passo per ottenere informazioni sul livello di efficienza, efficacia ed economicità della gestione. In particolare essa:

- 1) fornisce informazioni a supporto delle scelte e delle decisioni operative e strategiche in tema di allocazione delle risorse, di gestione dei servizi come pure in materia di politiche tariffarie;
- 2) rappresenta un valido supporto alle politiche di valutazione e di incentivazione del personale.

4. LA CONTABILITÀ ANALITICA NELL'ENTE LOCALE

Il controllo del livello di economicità e di efficienza dell'attività espletata dall'ente richiede a monte, l'implementazione di un adeguato sistema di contabilità analitica. Quest'ultima poggia le basi su due riferimenti normativi, ossia sull'articolo 232 (d.lgs. 267/2000), che impone agli enti locali di adottare un sistema di contabilità economica, e sull'articolo 147 (d.lgs. 267/2000) il quale prevede l'adozione di strumenti *ad hoc* tesi a verificare il grado di efficienza, efficacia ed economicità della gestione. Va ricordato, altresì, il riferimento normativo dell'art. 1 del d. lgs. 165/2001 il quale dispone che le amministrazioni pubbliche devono "attivare un sistema di contabilità economica fondato su rilevazioni analitiche per centri di costo".

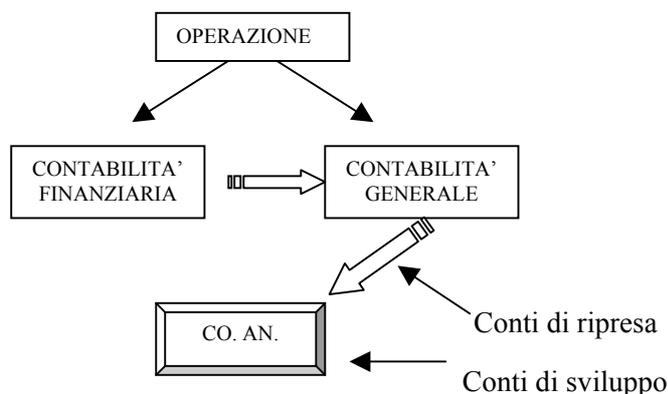
L'ottenimento di informazioni rinvenibili da un sistema di CO.AN. passa inevitabilmente per la determinazione della configurazione di costo prescelta, rispetto all'oggetto osservato. In riferimento all'ente locale, pertanto, le configurazioni di costo individuabili possono essere così schematizzate:



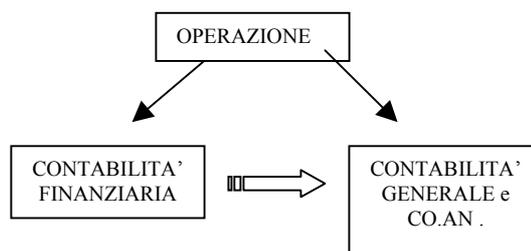
L'implementazione del sistema di contabilità analitica è, ovviamente, fortemente condizionata dalla tipologia di contabilità adottata dall'ente (allo stato, occorre osservare che solo poche realtà locali hanno avviato l'adozione di una contabilità economico-patrimoniale tenuta con il metodo della partita doppia). Infatti, la CO.AN. può avvalersi del metodo della partita doppia oppure far ricorso a metodi extracontabili, realizzati attraverso l'impiego di fogli di lavoro oppure di tabelle. Chiaramente, in quest'ultimo caso, occorrerà predisporre un sistema di collegamento tra la contabilità generale e quella analitica. Se la contabilità generale (economico-patrimoniale) dell'ente è collegata alla contabilità finanziaria, attraverso la compilazione del prospetto di conciliazione alla fine di ogni esercizio, la soluzione adottabile è esclusivamente quella extracontabile, dove il dato di partenza rilevato nella contabilità finanziaria viene successivamente rielaborato ed espresso in chiave economica, ai fini della CO.AN.

Il metodo contabile, al contrario, presuppone l'esistenza nell'ente di un sistema di rilevazioni contabili economico-patrimoniali tenute con il metodo della partita doppia, al quale viene correlata la contabilità analitica secondo un sistema unico contabile (quindi con un unico piano dei conti) oppure secondo un sistema duplice contabile (la CO.AN. cioè è autonoma e con un proprio piano dei conti). In tal caso, il collegamento tra le due contabilità viene assicurato da appositi "conti di ripresa" creati per integrare la CO.AN., di dati già rilevati nella CO.GE., ma con criteri diversi. I conti invece creati *ad hoc* per la CO.AN. sono denominati di sviluppo e si riferiscono in genere ai prodotti, ai centri di costo istituiti e alle

immobilizzazioni internamente generate (si pensi al saldo del conto acceso al centro “ufficio ragioneria” che esprime il costo totale imputato a quel centro). L’insieme dei conti della CO.AN, tenuta secondo il metodo duplice contabile, determina il piano dei conti della contabilità analitica, il quale si mantiene autonomo rispetto a quello della contabilità generale. È sottinteso che la contabilità generale si collega a quella finanziaria o attraverso un unico contemporaneo processo di rilevazione oppure attraverso la duplicazione della rilevazione.



METODO DUPLICE CONTABILE



METODO UNICO CONTABILE

Altro aspetto che occorre considerare riguarda il momento “contabile” di rilevazione, ossia quando si ritiene opportuno integrare la contabilità analitica dei relativi dati. Alcuni orientamenti propendono per l’imputazione dei costi nella CO.AN. nella fase della liquidazione (analogo anche per la CO.GE.) ipotizzando un sistema integrato tra contabilità finanziaria ed economica (generale ed analitica), attraverso una sola rilevazione, si alimenterebbero contestualmente le tre contabilità.

CONTABILITA' FINANZIARIA



Fasi della spesa

- 1) previsioni
- 2) impegno
- 3) liquidazione
- 4) ordinazione
- 5) pagamento

**IMPUTAZIONE VOCI DI COSTO
ALLA CONTABILITA' ANALITICA**

Occorre, infine, rilevare che la determinazione della configurazione di costo (secondo la logica *direct, direct* evoluto o *full costing*) richiede alla base la fissazione della metodologia di imputazione dei costi comuni. Allo stato, soprattutto considerando le notevoli difficoltà che la maggior parte degli enti locali si trova a dover gestire per adeguare la propria struttura organizzativa, culturale e strategica alle disposizioni normative, si ritiene sicuramente più approccioabile ed adattabile la contabilità per centri di responsabilità. Qui di seguito si illustrano le diverse tecniche di calcolo dei costi, con riguardo alla sola parte operativa:

DIRECT COSTING	DIRECT COSTING EVOLUTO	FULL COSTING OPERATIVO
RICAVI	RICAVI	RICAVI
(-) COSTI VARIABILI	(-) COSTI VARIABILI	(-) COSTI VARIABILI
= M. lordo di CONTRIBUZIONE	=M.lordo di CONTRIBUZIONE	=M. lordo di CONTRIBUZIONE
	(-) COSTI FISSI DIRETTI	(-) COSTI FISSI DIRETTI
	= M. Semilordo di CONTRIBUZIONE	=M.Semilordo di CONTRIBUZIONE
		(-) COSTI FISSI INDIRETTI
		= M. Netto di CONTRIBUZIONE

4.1 LA CONTABILITÀ ANALITICA NELL'ENTE LOCALE PER CENTRI DI COSTO

La tenuta della contabilità analitica per “centri” impone, *in primis*, la definizione del piano dei centri di costo (finali, ausiliari e funzionali). Nella identificazioni di tali centri, in relazione alle finalità conoscitive assunte dall'ente, occorre garantire la omogeneità sia in termini di fattori produttivi utilizzati, sia in termini di operazioni aggregate.

Se si fa riferimento agli organi politici, è possibile individuare i centri di costo nella figura del sindaco come pure nell'organo della giunta; al contrario, se si considera che nella contabilità finanziaria le spese sono distinte, secondo il criterio della destinazione, in “funzioni” ed in “servizi” (art. 165, comma 8, d.lgs.

267/2000) e, che questi ultimi sono correlati a specifici reparti organizzativi, è possibile rinvenire in questi stessi “servizi” probabili configurazioni di centri di costo.

Qui di seguito si riporta un esempio di schema sintetico relativo ad un ipotetico piano di centri di costo di un Comune:

<i>CENTRI DI RESPONSABILITA' FINALI</i>	<i>CENTRI AUSILIARI</i>	<i>CENTRI FUNZIONALI</i>
Polizia municipale	Magazzino	Segreteria generale
Scuola materna, elementare, media	Centrale elettrica	Personale
Servizio demografico	Manutenzioni	Ufficio gare e contratti
Asilo nido	Autoparco	Economato
Uffici giudiziari		Ragioneria
Tributi		Patrimonio
Musei		Direzione generale

Appare evidente che la tipologia dei centri di responsabilità, individuabili nell’ambito degli enti locali, difficilmente si presta ad avere centri di profitto o di ricavo e ciò a causa della forte connotazione sociale che caratterizza l’attività dell’ente stesso; i responsabili dei centri, infatti, non hanno discrezionalità decisionale in termini di prezzi praticabili, essendo questi ultimi “prezzi politici”. Conseguentemente, i costi trovano copertura prevalentemente in proventi da trasferimento (contributi a fondo perduto) oppure in proventi di natura tributaria. Gli eventuali centri deputati all’acquisizione di proventi (ufficio tributi) non possono considerarsi come centri di ricavo in quanto non dispongono di leve manovrabili in ordine alle aliquote applicabili (disposte dalla giunta) oppure ai presupposti d’imposta. Ne consegue che, in genere, i centri di responsabilità identificabili nell’ente locale possono essere solo “di costo”, “di spesa” o “di risultato”.

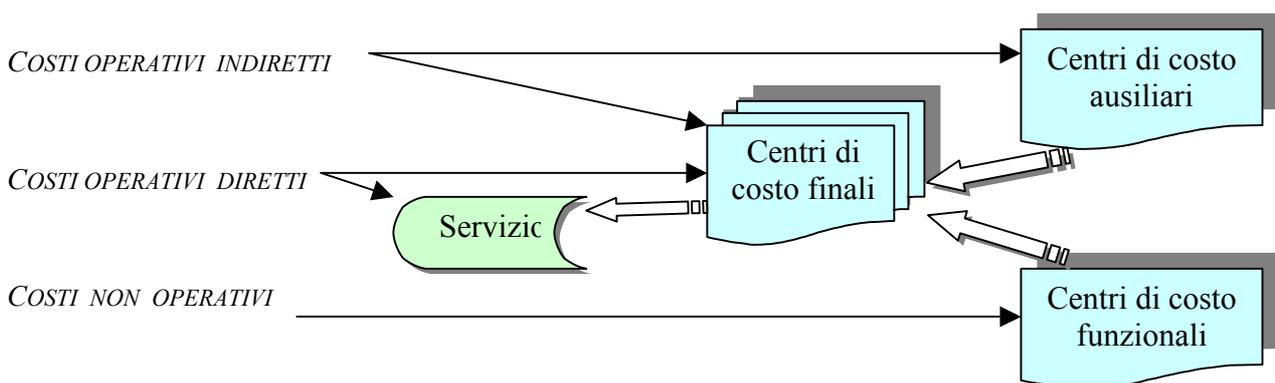
Costituiscono centri di “costo” quelli in cui l’attività può essere misurata in termini quantitativi; nella fattispecie, ad esempio, la “demografia” può assurgere a centro di costo finale e l’eventuale attività può essere misurata in termini di numero di certificati rilasciati; la “manutenzione”, al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

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

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

Ciascun centro di responsabilità più sopra adombrato, in sintesi, assurge ad "unità organizzativa" che impiega risorse e produce *output*, la cui attività deve essere oggetto di valutazione e misurazione in termini di efficienza, di efficacia e di economicità. Ne consegue, pertanto, la necessità di rilevare i risultati effettivamente conseguiti a consuntivo e di confrontare tali dati con quelli risultanti dal PEG, il quale, si ricorda, individua risorse ed obiettivi assegnati a ciascun centro designato, in sede di programmazione.

Per procedere in tal senso, si rende opportuno *in primis* individuare e quantificare i costi riferibili ai diversi centri, avendo cura di distinguere quelli ad essi direttamente imputabili da quelli non direttamente imputabili e, relativamente a questi ultimi, assumere altresì dei *driver* di ripartizione. In sintesi si ha tale schema grafico riassuntivo:



4.2 I COSTI DIRETTAMENTE IMPUTABILI AI CENTRI

I costi sono considerati diretti quando sono, appunto, direttamente riferibili al servizio/centro (o bene) al quale si riferiscono: essi, generalmente, sono rappresentati dai costi del personale e dai consumi di materie prime. Proprio per tale ragione, essi non trovano allocazione nei relativi centri ma vengono riferiti all'oggetto di costo osservato. Da un punto di vista operativo, tale aspetto non presenta elementi di criticità in quanto occorrerà semplicemente moltiplicare la quantità impiegata per il prezzo unitario determinato. L'entità della risorsa effettivamente assorbita è, in genere, desumibile da apposite schede di rilevazione. Se, ad esempio, si considera il centro "mensa", il costo relativo al consumo delle materie prime utilizzate sarà quantificato moltiplicando la quantità impiegata (ingredienti) per il prezzo unitario. Analogo discorso vale per i costi del personale diretto.

L'entità dei costi diretti va integrata con quella dei costi non direttamente riferibili al centro considerato; questo passaggio richiede la identificazione di appositi parametri di ripartizione che, ragionevolmente, quantifichino la quota parte di costo da imputare a ciascun centro interessato.

4.3 I COSTI NON DIRETTAMENTE IMPUTABILI AI CENTRI

Le operazioni di ripartizione dei costi per i quali non sussiste una diretta correlazione con i centri interessati presentano notevoli elementi di criticità perché richiedono, a monte, la identificazione di parametri discrezionali, e pertanto soggettivi, necessari per calcolare ed imputare la quota parte di costo di competenza dei vari centri.

L'attività gestionale dell'ente locale si sostanzia nella erogazione di prestazioni di servizi per la collettività e, pertanto, risente della forte dominanza del fattore personale; la maggior parte dei costi, di conseguenza, sono rappresentati proprio da quelli del "personale". Il costo relativo al fattore umano è generalmente un costo di diretta imputazione, ma la complessità dell'attività dell'ente può comportare sia il trasferimento di risorse da un centro ad un altro, sia la non precisa assegnazione delle stesse ad uno specifico centro. Ciò determina delle difficoltà in termini di corretta imputazione del costo ai servizi di pertinenza, poiché trattasi di costi indiretti (comuni). Si rende necessario, per questo motivo, gestire i flussi informativi attraverso la tenuta di apposite schede del personale dalle quali risultano le ore prestate da ciascun dipendente presso gli eventuali centri: in tal modo, il costo totale del personale "mobile" viene ripartito adottando come parametro di imputazione il monte ore eseguito in ogni unità. Se si considera, invece, il personale direttivo, il parametro di ripartizione del relativo costo può identificarsi, ad esempio, nel numero di risorse umane da gestire.

La seconda tipologia di costi che occorre sottoporre a ripartizione e ad imputazione è rappresentata dagli ammortamenti economici; in particolare, trattandosi in genere di costi fissi comuni, le quote da sottoporre a ripartizione dovrebbero essere calcolate considerando l'effettiva vita utile del cespite anziché far riferimento all'applicazione delle aliquote disposte dall'art. 229 del d.lgs. 267/2000. L'imputazione del costo così determinato può essere ripartito ed imputato ai vari centri in base alla superficie occupata in metri quadrati da ciascun cespite. La quota di ammortamento relativo al fabbricato dove hanno sede i vari centri di responsabilità (uffici, organi...), ad esempio, viene ripartita adottando come parametro la superficie occupata da ciascuno di essi.

La terza rilevante categoria di costi indiretti che va considerata è quella dei costi delle varie utenze, i quali possono trovare modalità di quantificazione direttamente nei centri interessati, impiegando appositi *driver* di imputazione, oppure creando un centro funzionale, il cui costo viene ribaltato sui vari centri ausiliari. In quest'ultimo caso, l'entità dei costi ad esempio telefonici o di riscaldamento o altro, rilevata nell'apposito centro, deve essere ripartita attraverso la identificazione di un parametro di imputazione quale, ad esempio, il numero di postazioni telefoniche presenti in ogni centro.

Analogo discorso vale per i costi di consumo di carburante dei veicoli dell'ente; se si ricorre ad un centro ausiliare *ad hoc* (esempio Automezzi) occorrerà ribaltare l'entità del costo in oggetto sui vari centri utenti,

mediante un *driver* di imputazione del tipo numero ore di utilizzo del veicolo oppure Km percorsi.

Con riguardo ai costi di illuminazione ed alla forza motrice, invece, qualora si decida di procedere direttamente all'imputazione degli stessi ai vari centri interessati, si può far riferimento, come parametro di ripartizione, alla misurazione effettiva del consumo di energia attraverso appositi contatori installati.

Il discorso è più complesso se si considerano i costi connessi con i contributi erogati dall'ente: in tale ipotesi, in genere, si preferisce imputare queste voci direttamente al centro di costo relativo agli organi istituzionali, più precisamente alla giunta. In caso contrario, il costo viene assegnato al centro che ha disposto l'erogazione.

Qualora si volesse allargare la sfera di indagine oltre quella operativa, si dovranno considerare anche i costi di natura commerciale, amministrativa, finanziaria e tributaria. Con particolare riguardo ai costi finanziari, i quali costituiscono una parte rilevante nella contabilità dell'ente, non sembrano sussistere notevoli difficoltà, in quanto detti oneri si correlano ai finanziamenti e, questi ultimi, a loro volta, sono facilmente correlabili agli specifici investimenti programmati dai vari centri.

I costi di natura tributaria, come ad esempio l'I.R.A.P, o l'imposta di registro, invece, possono essere imputati ai centri finali, ausiliari o funzionali adottando come *driver* la quantificazione della base imponibile relativa a ciascuno di essi.

Una fase importante per il corretto funzionamento della CO.AN. è il ribaltamento degli eventuali costi attribuiti ai centri ausiliari e funzionali su quelli finali, ricercando dei parametri *ad hoc* che consentano tale operazione. Il processo di ribaltamento può essere effettuato scegliendo *driver* sia che misurino l'entità dell'attività prestata dal centro intermedio a quello finale, sia che esprimano il volume di attività posto in essere dal centro. Con riguardo ai centri funzionali, il ribaltamento dei costi su quelli ausiliari, ed eventualmente sui finali, può avvenire impiegando un parametro *ad hoc* ritenuto coerente con la tipologia del costo (e quindi con la natura dell'attività del centro) oggetto del ribaltamento: possono costituirne un esempio il numero di accertamenti oppure il numero degli addetti riferibili al centro di destinazione. Analogo discorso vale per i centri ausiliari; ad esempio se si considera il centro "manutenzione", l'imputazione del costo ai vari centri finali può essere effettuato adottando come *driver* il numero delle ore di intervento richieste. Ancora, riferendosi all'"autoparco", il numero di trasferte eseguite per ciascun centro rappresenta un possibile parametro di ribaltamento del costo.

Il procedimento più sopra descritto viene illustrato nella pagina che segue, attraverso una "tabella di lavoro" che riporta, per riga, i vari costi attribuiti direttamente o indirettamente ai relativi centri e, per colonna, l'ammontare complessivo dei costi di pertinenza dei centri finali, ausiliari e funzionali. Per i centri finali, il costo totale accoglierà anche quelli *post* ribaltamento.

COMUNE Y

VOCI DI COSTO	BASE DI RIPARTO	CENTRI DI COSTO FINALI			CENTRI DI COSTO AUSILIARI		CENTRI DI COSTO FUNZIONALI	
		ALFA	BETA	GAMMA	A	B	C	D
COSTI ORIGINARI								
Personale tecnico	DIRETTO							
Personale ammin.	DIRETTO							
Materie prime	DIRETTO							
...	...							
Illuminazione	CONSUMI							
...	...							
TOT. COSTI ORIGINARI								
COSTI DA RIBALTARE		↑	↑	↑				
CENTRO aus. A		↑	↑	↑				
CENTRO aus. B		↑	↑	↑				
CENTRO fun. C		↑	↑	↑				
CENTRO fun. D		↑	↑	↑				
TOT. COSTI POST RIBALTAMENTO								

5. IL SISTEMA DEGLI INDICATORI

Una delle fasi critiche del controllo di gestione è rappresentata dalla misurazione dei risultati conseguiti e dal confronto di questi ultimi con gli obiettivi programmati, il tutto allo scopo di verificare il livello di efficienza e di efficacia della gestione, intendendo per efficienza la capacità dell'ente di impiegare in modo ottimale le risorse disponibili e, per efficacia la misurazione del grado di raggiungimento degli obiettivi prestabiliti.

Per fare ciò, si rende necessaria la costruzione di uno specifico sistema di indicatori e di parametri qualitativi da adattare alla realtà dell'ente locale considerato. Tale sistema va ad alimentare il processo di *reporting*, ossia la produzione e l'alimentazione di quel flusso costante e periodico di informazioni che consentono di monitorare l'attività dell'ente. Gli indicatori in parola si discostano da quelli generali di natura economico-finanziaria, fra l'altro previsti dal dettato normativo, per orientarsi, al contrario, verso un sistema volontario e specifico di indicatori tesi a misurare, appunto, l'efficacia e l'efficienza gestionale dell'ente.

La valutazione dei risultati dell'attività pubblica si caratterizza, da un lato, per la mancanza di un mercato concorrenziale di riferimento e, dall'altro, per l'assenza di profitto, determinando così, molto spesso, la oggettiva difficoltà di misurazione quantitativa dell'*output* offerto. Proprio l'assenza del profitto determina la necessità di costruire degli indicatori di efficienza e di efficacia specifici della realtà considerata, che tengano conto delle funzioni proprie espletate dall'ente.

Quando si parla di efficienza si allude alla valutazione dei fattori produttivi impiegati nella produzione dell'*output*, distinta a sua volta in efficienza tecnica, intesa come capacità dell'unità produttiva di conseguire il massimo risultato con la dotazione delle risorse assegnate e in efficienza economica, intesa come capacità di minimizzare il costo unitario di produzione. Nella realtà dell'ente locale, in una logica di breve periodo, tal ultimo aspetto è conseguibile puntando essenzialmente alla riduzione dei costi di acquisizione piuttosto che alla modifica della combinazione produttiva. Nella prassi, invece, il termine di efficienza viene spesso impiegato come sinonimo di produttività. Al contrario, quest'ultimo termine esprime la quantità di *output* ottenibile dato un certo livello di risorse impiegate; l'efficienza invece si esprime come rapporto inverso tra quantità di *input* necessaria per ottenere un determinato livello di *output*.

L'efficacia, al contrario, si identifica come capacità di raggiungere gli obiettivi assegnati; più specificamente essa può esprimersi come:

- capacità dell'ente di realizzare i programmi assunti;
- capacità di soddisfare la domanda potenziale attraverso l'attuazione dei programmi;
- gradimento dell'utenza.

Il conseguimento di risultati efficacemente ed efficientemente “validi” sottende che la gestione si è svolta

anche secondo criteri di economicità, intesa quest'ultima come attitudine a soddisfare le attese della collettività in relazione alle risorse disponibili ed al loro efficiente impiego. In genere, essa si esprime come differenza positiva tra il valore dei servizi erogati (ricavi) e quello delle risorse impiegate (costi) ma considerando la realtà dell'ente locale caratterizzata dall'assenza di profitto, tale requisito non può che esprimersi come miglioramento nella soddisfazione dei clienti/consumatori.

Di seguito si riportano alcuni indicatori tipo economico-finanziari, di efficienza e di efficacia:

Sistema classico di indicatori economico-finanziari

Autonomia finanziaria	$(\text{Titolo I} + \text{t. III} / \text{Titolo I} + \text{t. II} + \text{t. III}) * 100$
Pressione finanziaria	$(\text{Titolo I} + \text{Titolo II}) / \text{popolazione}$
Pressione tributaria	$\text{Titolo I} / \text{popolazione}$
Intervento erariale	$\text{Trasferimenti statali} / \text{popolazione}$
Incidenza residui attivi	$(\text{Tot. residui attivi} / \text{accertamenti competenza}) * 100$
Incidenza residui passivi	$(\text{Tot. residui passivi} / \text{Impegni competenza}) * 100$
Indebit. locale pro capite	$\text{Residui debiti mutui} / \text{popolazione}$
Velocità riscossione entrate proprie	$\text{Riscossione titolo I} + \text{titolo III} / \text{accertamenti titolo I} + \text{tit. III}$
Rigidità spesa corrente	$((\text{Spese personale} + \text{amm.to mutui}) / \text{Entrate titolo. I} + \text{II} + \text{III}) * 100$
Redditività del patrimonio	$(\text{Entrate patrimoniali} / \text{Valore patrimoniale disponibile}) * 100$
Patrimonio disponibile pro capite	$\text{Valore patrimoniale disponibile} / \text{popolazione}$

Alcuni indicatori di efficacia

INDICATORI QUANTITATIVI DI EFFICACIA	INDICATORI QUALITATIVI DI EFFICACIA
n. ore lavorate/ n. ore disponibili	n. reclami/ n. pratiche svolte
n. ore assenza/n. ore lavorative totali	n. ritardi/ n. pratiche svolte
n. ore straordinarie/n. ore lavorate totali	unità servizio offerte/ unità servizio programmate
	n. domande soddisfatte/ n. domande presentate

Alcuni indicatori di efficienza

TIPOLOGIA DI SERVIZIO OSSERVATO	INDICATORI DI EFFICIENZA
TEATRI	costo totale/ n. spettatori
MUSEI	costo totale/ n. visitatori

6. UN CASO CONCRETO

Per comprendere in maniera più agevole il percorso logico di quantificazione del costo a consuntivo di un servizio attraverso l'implementazione della contabilità analitica per centri di costo, si illustrano, per grandi linee, alcuni *steps* fondamentali da seguire rispetto ad un caso concreto, prendendo a riferimento un comune di medie dimensioni.

Per semplicità espositiva, a titolo esemplificativo, si assume la considerazione solo di due centri finali, asilo nido e demografia, al fine di agevolarne l'illustrazione pragmatica. Occorre osservare, tuttavia, che l'ultimo centro in parola è titolare della gestione di una pluralità di servizi; ciò significa che il costo totale va ripartito sui vari servizi erogati, determinando una ragionevole percentuale dei costi riferibili a ciascuno di essi.

Qui di seguito, pertanto, si illustra in forma schematica e sintetica, una tabella di lavoro dalla quale emerge l'entità dei costi assegnati ai due centri di costo designati.

CENTRI DI COSTO FINALI

ANALISI DEI COSTI	BASE DI RIPARTO	ASILO NIDO	...	DEMOGRAFIA
Costi originari				
Personale tecnico	Diretto	201.000		
Personale amministrativo	Diretto			85.000
Personale direttivo	Diretto	31.000		42.000
....	...			
Beni di consumo	Diretto	900		700
Cancelleria e stampati	Diretto	700		10.000
Riscaldamento	Diretto	56.000		8.000
Assicurazioni	Diretto	2.200		3.600
...	...			
Manutenzione	Diretto	15.000		500
Ammortamenti	Superficie in mq	9.000		14.000
Pulizia	Superficie in mq.	7.500		6.200
Forza motrice	Consumi rilevati			1.500
Spese telefoniche	n. postazioni	1.000		4.200
...	...			
Oneri tributari	Diretta	15.000		7.000

...	...			
<i>TOTALE COSTI ORIGINARI</i>		339.300		182.700
Direzione generale	n. determine	4.000		8.600
Ragioneria	n. determine con impegno di spesa	2.500		6.100
Patrimonio	Valore dei beni	700		800
Provveditorato	n. gare	11.000		1.800
Ufficio Tecnico	n. interventi	33.000		6.500
<i>TOTALE COSTI POST RIBALTAMENTO</i>		390.500		206.500

COSTRUZIONE DI ALCUNI INDICATORI DI EFFICIENZA PER L'ASILO NIDO:

1) COSTO PER BAMBINO ISCRITTO = COSTO DEL CENTRO / N. BAMBINI ISCRITTI

$$\frac{390.500}{40} = € 9762,50$$

2) COSTO PER GIORNATE DI PRESENZA = COSTO DEL CENTRO / PRESENZA MEDIA * GG. FUNZIONAMENTO

$$\frac{390.500}{30 * 220} = € 59,17$$

3) COSTO PER GIORNI APERTI = COSTO DEL CENTRO / GG. FUNZIONAMENTO

$$\frac{390.500}{220} = € 1775,00$$

COSTRUZIONE DI ALCUNI INDICATORI DI EFFICACIA PER L'ASILO NIDO:

1) N. POSTI OFFERTI / N. DOMANDE PRESENTATE = % DOMANDA SODDISFATTA

Tale indicatore consente di ottenere informazioni sul livello di adeguatezza del servizio offerto rispetto alle reali esigenze manifestate.

2) $N. \text{ DOMANDE OFFERTE} / N. \text{ CLIENTI RESIDENTI} = \% \text{ SODDISFAZIONE DOMANDE}$

Tale indicatore consente di valutare il grado di copertura del servizio offerto rispetto alla domanda potenziale.

FONDAZIONE ARISTEIA – Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti

Via Torino, 98 – Roma 00184

Tel. 06/4782901 - Fax 06/4874756 - www.aristeia.it