



Progetto IFEL

Interventi di supporto e prevenzione delle crisi finanziarie nei comuni

Il controllo di gestione in un Comune: come impostarlo e come utilizzarne i dati per rafforzare la capacità di performance e di creazione di valore pubblico

Relatore prof. Massimiliano Longo



Obiettivo del webinar:

Comprendere, nell'impostare un sistema di controllo di gestione o nell'utilizzarne i dati, le logiche proprie di una amministrazione pubblica e di un Comune in particolare, e le differenze rispetto al mondo delle aziende private, al fine di un efficace utilizzo delle elaborazioni effettuate, così da rafforzare la capacità di performance e di creazione di valore pubblico dell'Ente.

Programma.

Il controllo di gestione in una PA, strumenti metodologici generali e differenze di approccio rispetto a quello delle aziende private

Il raccordo tra spesa e risultati: inquadramento metodologico, punti di forza e di debolezza dell'attuale sistema normativo che presiede ai processi di programmazione e controllo

Lettura "finanziaria" e lettura "economica" dei dati di Bilancio: quale è più funzionale ad una implementazione di sistemi di controllo di gestione?

La misurazione quantitativa e qualitativa delle performance e degli standard di erogazione dei servizi; buone prassi e criticità da superare



Premessa

Non confondere **strumenti** (di matrice pubblica o di matrice privata) con **finalità** (che sono e restano pubbliche)

Cultura della programmazione, moderne gestioni e rilevazioni contabili (anche tramite la contabilità economica), controllo di gestione, contabilità analitica, sono strumenti utilizzati nel privato ma che possono (debbono?) essere utilizzati anche nel settore pubblico non perché quest'ultimo debba proporsi finalità di tipo privato (qualcuno parla a mio avviso impropriamente di aziendalizzazione delle PA), ma **per realizzare al meglio le finalità di interesse generale proprie delle PA.**



I cambiamenti istituzionali ed organizzativi - ed un contesto esterno sempre più dinamico e competitivo in cui si trovano ad operare molte Amministrazioni Pubbliche italiane, tra cui di recente i vincoli e le opportunità poste dal PNRR – stanno **faticosamente** accelerando il passaggio da una **responsabilizzazione legale sui comportamenti di spesa** ad una **responsabilizzazione gestionale sui risultati**.

Ovviamente i due approcci, quello della legittimità giuridico-formale delle procedure di spesa e quello sostanziale del monitoraggio sull'efficacia e l'efficienza nell'utilizzo delle risorse pubbliche non si escludono tra loro, ma anzi si legano in modo sempre più significativo.

Oggi le Amministrazioni dispongono di una serie di strumenti per la programmazione, la valutazione economica della gestione ed il controllo direzionale.

(Non sempre utilizzati al meglio)

I cardini di questo nuovo sistema sono:

1. la contabilità generale (finanziaria e/o economica, anche tra loro integrate)
2. - il budget
3. - la contabilità analitica
4. - il controllo di gestione
5. - la gestione del «ciclo della performance»
6. - il raccordo tra programmazione e gestione contabile



Art. 147 TUEL

1. Gli enti locali, nell'ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, individuano strumenti e metodologie per garantire, attraverso il controllo di regolarità amministrativa e contabile, la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa.

2. Il sistema di controllo interno è diretto a:

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

b) valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi e degli altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti;



Art. 147 segue

c) garantire il costante controllo degli **equilibri finanziari** della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno, mediante l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi;

d) verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, anche in riferimento all'articolo 170, comma 6, la redazione del **bilancio consolidato** nel rispetto di quanto previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente;

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



Art. 196 TUEL

1. Al fine di **garantire la realizzazione degli obiettivi programmati**, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, l'imparzialità ed il buon andamento della pubblica amministrazione e la trasparenza dell'azione amministrativa, gli enti locali, ad esclusione dei comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti, applicano il controllo di gestione secondo le modalità stabilite dal presente titolo, dai propri statuti e regolamenti di contabilità.

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



Art. 197 TUEL

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

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

a) **predisposizione** del piano esecutivo di gestione;

b) **rilevazione** dei dati relativi ai costi ed ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti;

c) **valutazione** dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurare l'efficacia, l'efficienza ed il grado di economicità dell'azione intrapresa.



Art. 197 segue

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

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

▪



Art. 198 TUEL

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

Art.198 bis TUEL

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



Il «ciclo» della programmazione.

Programmare vuol dire attivare un **ciclo virtuoso** che si sostanzia nel definire le fasi qui sotto elencate, ognuna delle quali influenza la successiva:

- Obiettivi strategici e generali (non generici!)
- Obiettivi specifici ed operativi
- Attività da porre in essere per realizzare gli obiettivi operativi
- Risultati raggiunti e scostamenti rispetto ai target assegnati
- Ridefinizione degli obiettivi generali ed operativi, e così proseguendo

Ogni Organizzazione è (o dovrebbe essere) impostata in coerenza con un modello di «Gestione per obiettivi» (Management by Objectives -MBO)

Ogni organizzazione dovrebbe tendere a raccordare in modo stabile e coerente (sia in fase di programmazione che in fase di controllo) la spesa sostenuta agli obiettivi prefissati e /o ai risultati raggiunti.

Risalendo dal basso:

Se le attività vengono gestite correttamente si raggiungeranno i risultati operativi

Se si raggiungono i risultati operativi si raggiungono gli obiettivi specifici

Se si raggiungono gli obiettivi specifici si raggiungono gli obiettivi strategici o generali.

Ciò è vero se esiste una piena coerenza tra i diversi livelli di programmazione, se ogni fase è correttamente calibrata e coordinata con la precedente e la successiva.

Si parla spesso di «albero della performance» nel quale definire pochi obiettivi strategici, cui si lega un numero crescente di obiettivi operativi, da cui discendono l'insieme delle attività di una organizzazione





In altri termini:

Gli obiettivi generali o strategici puntano a generare benefici economici (o sociali nel non profit e nelle PA) di lungo termine;

(esempi: più fatturato, più quote di mercato, più assistiti/serviti da una PA)

Gli obiettivi operativi o specifici generano specifici miglioramenti tangibili;

(esempi: più vendite di uno specifico prodotto, più vendite in un determinato Paese, più utenti di uno specifico servizio pubblici, aumento della soddisfazione dei clienti di uno specifico servizio)

Non si può correttamente programmare se non definendo anche gli specifici risultati da raggiungere, e conseguentemente definendo un articolato sistema di indicatori e di valori target da raggiungere

La fase della costruzione degli indicatori di risultato e dei valori target.

(attenzione: non vanno confusi gli uni con gli altri):

- **Indicatore** è « l'unità di misura»
es. numero di clienti assistiti in un giorno lavorativo
- **Valore target** è «il risultato specifico da conseguire»
es. almeno 100 clienti al giorno

Spesso Indicatori e valori target sono utilizzati come sinonimi: non lo sono affatto!!!!

Il sistema di indicatori deve ricalcare l'articolazione del sistema degli obiettivi:

Devono esistere indicatori che misurano il livello strategico, quello operativo, ed a cascata indicatori di risultato per ciascuna attività specifica.



Il modello SMART per la costruzione degli obiettivi.

Perché la gestione per obiettivi sia efficace, cioè sia utile alla crescita della organizzazione, occorre che essi siano:

- Specifici e verificabili
- Sfidanti, ma realistici
- Formalizzati chiaramente
- Espresi in termini di cosa ottenere concretamente ed in che tempi
- Rivisti periodicamente

Si parla di approccio SMART: (Specifico, Misurabile, Accordato, Raggiungibile, Tempificato)



Il modello SMART per la costruzione degli obiettivi. Segue.

Un obiettivo secondo tale condivisibile impostazione deve essere:

1. Specifico: cioè non deve essere generico, o ambiguo, o indefinito
2. Misurabile: cioè associabile a specifici indicatori di risultato ed a valori target
3. Accordato: cioè coerente con gli obiettivi soprastanti e le attività sottostanti ed anche coordinato all'interno di una struttura organizzativa (concordato o almeno condiviso con i soggetti coinvolti). **Accordato, cioè pienamente coerente con la programmazione finanziaria**
4. Raggiungibile: cioè sfidante, non troppo « appiattito» verso il basso , né eccessivamente ambizioso
5. Tempificato: cioè misurabile in una unità di tempo predefinita ed eventualmente verificabile anche attraverso risultati intermedi.

Sicuramente un sistema di contabilità economico-patrimoniale consente il monitoraggio:

- dell'**efficacia**:

(RO/OA=risultati ottenuti/obiettivi attesi),

- dell'**efficienza**:

(RI/RO = risorse impiegate/risultati ottenuti)

- dell'**economicità** dell'azione amministrativa,

ciò in un contesto di piena responsabilizzazione di tutti i soggetti coinvolti. L'adozione del nuovo sistema contabile **può consentire** infatti, agli Organi politici la definizione e l'assegnazione di obiettivi e programmi che il management dovrà perseguire nonché la misurazione, a consuntivo, del raggiungimento degli stessi .

Il tema del raccordo tra gli strumenti della programmazione e quelli contabili è centrale nel processo di modernizzazione delle PA

- **Il tradizionale bilancio finanziario di previsione non sembra in grado di indirizzare le scelte politico – gestionali verso condizioni di efficienza allocativa in modo coerente con gli obiettivi strategici. Analogamente, non consente inoltre la misurazione delle performance realizzate, obiettivo che invece si rivela sempre più decisivo nella moderna gestione di una PA**
- **Da tale premessa derivano i cambiamenti in corso sul piano della gestione contabile delle PA, con l’obiettivo quindi – per gli enti in regime di contabilità finanziaria - di adottare un modello di contabilità finanziaria più evoluto e compatibile con gli obiettivi di misurazione concreta della spesa sostenuta e dei correlati risultati raggiunti, sia di evolvere nel tempo verso sistemi di contabilità integrata**
- **I cambiamenti in atto nella gestione contabile delle PA non sono un fine, ma un mezzo per consentire l’evoluzione verso modelli gestionali ed organizzativi più efficienti**

IL PROCESSO DI PROGRAMMAZIONE.

Definizione:

- La programmazione è il processo di analisi e valutazione che, comparando e ordinando coerentemente tra loro le politiche e i piani per il governo del territorio, consente di organizzare, in una dimensione temporale predefinita, le attività e le risorse necessarie per la realizzazione di fini sociali e la promozione dello sviluppo economico e civile delle comunità di riferimento.
- Il processo di programmazione, si svolge nel rispetto delle compatibilità economico-finanziarie e tenendo conto della possibile evoluzione della gestione dell'ente, richiede il coinvolgimento dei portatori di interesse nelle forme e secondo le modalità definite da ogni ente, si conclude con la formalizzazione delle decisioni politiche e gestionali che danno contenuto a programmi e piani futuri riferibili alle missioni dell'ente



I documenti nei quali si formalizza il processo di programmazione devono essere predisposti in modo tale da consentire ai portatori di interesse di:

- 1. conoscere**, relativamente a missioni e programmi di bilancio, i risultati che l'ente si propone di conseguire,
- 2. valutare** il grado di effettivo conseguimento dei risultati al momento della rendicontazione.

L'attendibilità, la congruità e la coerenza, interna ed esterna, dei documenti di programmazione sono prova della affidabilità e credibilità dell'ente.

Nel rispetto del principio di comprensibilità, i documenti della programmazione esplicitano con chiarezza, il collegamento tra:

- il quadro complessivo dei contenuti della programmazione;
- i portatori di interesse di riferimento;
- le risorse finanziarie, umane e strumentali disponibili;
- le correlate responsabilità di indirizzo, gestione e controllo.



I Contenuti della programmazione.

I contenuti della programmazione, devono essere definiti ed impostati in coerenza con:

il programma di governo, che definisce le finalità e gli obiettivi di gestione perseguiti dall'ente anche attraverso il sistema di enti strumentali e società controllate e partecipate (il cd gruppo amministrazioni pubblica);

gli indirizzi e gli eventuali vincoli di finanza pubblica definiti in ambito comunitario e nazionale .

I caratteri qualificanti della programmazione propri dell'ordinamento finanziario e contabile delle amministrazioni pubbliche, sono:

- la necessità di dare valenza pluriennale a tale processo;
- la lettura non solo contabile dei documenti nei quali le decisioni politiche e gestionali trovano concreta attuazione;
- la coerenza ed interdipendenza dei vari strumenti della programmazione



Il concorso al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica e la condivisione delle conseguenti responsabilità, rendono necessaria una consapevole attività di programmazione con un orizzonte temporale almeno triennale.

La necessità di estendere al medio periodo l'orizzonte delle decisioni da assumere e delle verifiche da compiere va al di là, quindi, del carattere "autorizzatorio" del bilancio di previsione e significa, per ciascuna amministrazione, porre attenzione a:

- affidabilità e incisività delle politiche e dei programmi,
- chiarezza degli obiettivi,
- corretto ed efficiente utilizzo delle risorse



Il principio di coerenza implica una impostazione “complessiva e integrata” del ciclo di programmazione, sia economico che finanziario, e un raccordo stabile e duraturo tra i diversi aspetti quantitativi e descrittivi delle politiche e dei relativi obiettivi inclusi nei documenti di programmazione.

In particolare il bilancio di previsione, momento conclusivo della fase di previsione e programmazione, deve rappresentare con chiarezza non solo gli effetti contabili delle scelte assunte, ma anche la loro motivazione e coerenza con il programma politico dell'amministrazione, con il quadro economico-finanziario e con i vincoli di finanza pubblica



(Inciso su efficacia ed efficienza)

Ogni Organizzazione, ed a maggior ragione ciascuna PA; si attrezza, o cerca di farlo, per perseguire al meglio i propri obiettivi:

A tale scopo occorre **«guardarsi fuori» ed occorre « guardarsi dentro»:**

Guardarsi fuori, cioè fare scelte coerenti con i propri obiettivi, cioè definire strategie compatibili con quanto richiesto dai cittadini, dal territorio, dall'insieme degli stakeholder.

In altri termini **« essere efficaci»**

Guardarsi dentro, cioè far funzionare al meglio la macchina organizzativa, sia sul piano dei rapporti orizzontali che verticali, ottimizzare l'uso delle risorse umane, materiali e finanziarie.

In altri termini **«essere efficienti».**

Nozioni estremamente sintetiche ma utili (spero indimenticabili!) di efficacia e di efficienza:

Efficacia: «fare le cose giuste»

Efficienza: « fare le cose bene»



Le finalità e gli obiettivi di gestione devono essere **misurabili e monitorabili in modo da potere verificare il loro grado di raggiungimento e gli eventuali scostamenti fra risultati attesi ed effettivi.**

I risultati riferiti alle finalità sono rilevabili nel medio periodo e sono espressi in termini di impatto atteso sui bisogni esterni quale effetto dell'attuazione di politiche, programmi ed eventuali progetti.

I risultati riferiti agli obiettivi di gestione, nei quali si declinano le politiche, i programmi e gli eventuali progetti dell'ente, sono rilevabili nel breve termine e possono essere espressi in termini di:

- a) efficacia, intesa quale grado di conseguimento degli obiettivi di gestione. Per gli enti locali i risultati in termini di efficacia possono essere letti secondo profili di qualità, di equità dei servizi e di soddisfazione dell'utenza.
- b) efficienza, intesa quale rapporto tra risorse utilizzate e quantità di servizi prodotti o attività svolta.



Estratto dal principio contabile 44.1 allegato al d.Lgs:118/2011

Gli strumenti di programmazione degli enti locali sono:

- a) il Documento unico di programmazione (DUP . **Considerato che l'elaborazione del DUP presuppone una verifica dello stato di attuazione dei programmi, contestualmente alla presentazione di tale documento si raccomanda di presentare al Consiglio anche lo stato di attuazione dei programmi, da effettuare, ove previsto, ai sensi dell'articolo 147-ter del TUEL;**
- b) l'eventuale nota di aggiornamento del DUP, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni;
- c) lo schema di bilancio di previsione finanziario, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno. A seguito di variazioni del quadro normativo di riferimento la Giunta aggiorna lo schema di bilancio di previsione in corso di approvazione unitamente al DUP. In occasione del riaccertamento ordinario o straordinario dei residui la Giunta aggiorna lo schema di bilancio di previsione in corso di approvazione unitamente al DUP e al bilancio provvisorio in gestione;
- d) il piano esecutivo di gestione e delle performances approvato dalla Giunta entro **20** giorni dall'approvazione del bilancio ;
- f) il piano degli indicatori di bilancio presentato al Consiglio unitamente al bilancio di previsione e al rendiconto;



Il DUP è lo strumento che permette l'attività di guida strategica ed operativa degli enti locali e consente di fronteggiare in modo permanente, sistemico e unitario le discontinuità ambientali e organizzative.

Il DUP costituisce, nel rispetto del principio del coordinamento e coerenza dei documenti di bilancio, il presupposto necessario di tutti gli altri documenti di programmazione.

Il DUP si compone di due sezioni: la Sezione Strategica (SeS) e la Sezione Operativa (SeO). La prima ha un orizzonte temporale di riferimento pari a quello del mandato amministrativo, la seconda pari a quello del bilancio di previsione.



In particolare, la SeS individua, in coerenza con il quadro normativo di riferimento e con gli obiettivi generali di finanza pubblica, le principali scelte che caratterizzano il programma dell'amministrazione da realizzare nel corso del mandato amministrativo e che possono avere un impatto di medio e lungo periodo, le politiche di mandato che l'ente vuole sviluppare nel raggiungimento delle proprie finalità istituzionali e nel governo delle proprie funzioni fondamentali e gli indirizzi generali di programmazione riferiti al periodo di mandato.

Nella SeS sono anche indicati gli strumenti attraverso i quali l'ente locale intende rendicontare il proprio operato nel corso del mandato in maniera sistematica e trasparente, per informare i cittadini del livello di realizzazione dei programmi, di raggiungimento degli obiettivi e delle collegate aree di responsabilità politica o amministrativa



Nel primo anno del mandato amministrativo, individuati gli indirizzi strategici, sono definiti, per ogni missione di bilancio, gli obiettivi strategici da perseguire entro la fine del mandato.

Gli obiettivi strategici, nell'ambito di ciascuna missione, sono definiti con riferimento all'ente. Per ogni obiettivo strategico è individuato anche il contributo che il gruppo amministrazione pubblica può e deve fornire per il suo conseguimento.

L'individuazione degli obiettivi strategici consegue a un processo conoscitivo di analisi strategica delle condizioni esterne all'ente e di quelle interne, sia in termini attuali che prospettici e alla definizione di indirizzi generali di natura strategica.



La Sezione Operativa ha carattere generale, contenuto programmatico e costituisce lo strumento a supporto del processo di previsione definito sulla base degli indirizzi generali e degli obiettivi strategici fissati nella SeS del DUP. In particolare, la SeO contiene la programmazione operativa dell'ente avendo a riferimento un arco temporale sia annuale che pluriennale.

Il contenuto della SeO, predisposto in base alle previsioni ed agli obiettivi fissati nella SeS, costituisce guida e vincolo ai processi di redazione dei documenti contabili di previsione dell'ente.

La SeO è redatta, per il suo contenuto finanziario, per competenza con riferimento all'intero periodo considerato, e per cassa con riferimento al primo esercizio, si fonda su valutazioni di natura economico-patrimoniale e copre un arco temporale pari a quello del bilancio di previsione



La SeO ha i seguenti scopi:

- a) definire, con riferimento all'ente e al gruppo amministrazione pubblica, gli obiettivi dei programmi all'interno delle singole missioni. Con specifico riferimento all'ente devono essere indicati anche i fabbisogni di spesa e le relative modalità di finanziamento;
- b) orientare e guidare le successive deliberazioni del Consiglio e della Giunta;
- c) costituire il presupposto dell'attività di controllo strategico e dei risultati conseguiti dall'ente, con particolare riferimento allo stato di attuazione dei programmi nell'ambito delle missioni e alla relazione al rendiconto di gestione.

Contabilità analitica nel sistema di controllo di gestione: metodologia

Di seguito in sintesi i passaggi logici per impostare un corretto sistema di contabilità analitica coerente con gli obiettivi del controllo di gestione in una PA:

- I. Individuare i centri di responsabilità e i centri di costo e la loro eventuale articolazione su più livelli
- II. Analizzare le caratteristiche dei centri di costo (finali o ausiliari o generali)
- III. Definire i criteri di imputazione dei costi (solo costi diretti o costo pieno?)
- IV. Definire i criteri ed i parametri di ribaltamento dei costi indiretti
- V. Valutare se ribaltare i costi dei centri di costo ausiliari sui centri di costo finali
- VI. Verificare il costo di ciascun centro di costo e rapportarlo ai risultati raggiunti nell'area di lavoro corrispondente al centro di costo
- VII. Estendere il sistema fino alla capacità di misurare il costo unitario per servizio erogato