

giunto); e come tale esprime la consapevole attenzione alle necessità di tipo informativo in modo che tutti i cittadini siano posti in condizione di espletare un adeguato controllo sull'azione amministrativa al fine di verificarne l'efficienza e l'imparzialità.

Nel comma 2° dell'art.39 si precisa che la verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati deve risolversi nella considerazione dell'efficienza, dell'efficacia e del livello di economicità conseguito. E ciò attraverso un processo, cioè un succedersi di operazioni che comporta l'analisi delle risorse acquisite e la valutazione della quantità e qualità dei servizi offerti in rapporto comparativo con i relativi costi di produzione.

In quest'ultimo comma il controllo di gestione deve considerare anche "la funzionalità dell'organizzazione", la quale deve essere modellata sugli interessi che deve curare, secondo il principio costituzionale del buon andamento che investe oltre all'aspetto funzionale anche quello strutturale e organizzativo dell'azione dell'ente. Ciò significa che l'obiettivo stabilito nel programma presuppone per la sua realizzazione il conferimento, all'organo di settore responsabile, di mezzi adeguati ad assicurare un positivo risultato.

L'art.40, dopo aver disposto che il controllo di gestione "ha per oggetto l'intera attività amministrativa e gestionale" degli enti, ne indica l'articolazione in almeno tre fasi:

- predisposizione di un piano dettagliato di obiettivi, espressi da valori oltre che da dati ed elementi quantitativi, aderenti, tramite il piano esecutivo di gestione che è specificativo di ulteriori elementi programmatici, con la pianificazione aziendale contenuta nella relazione previsionale e programmatica, nel bilancio pluriennale e in quello di esercizio;
- rilevazione, a consuntivo, dei dati relativi ai costi ed ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti;

- 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.

La descrizione puntuale e precisa del contenuto delle suindicate fasi strettamente conseguenziali nel loro profilo logico, tecnico e teleologico, esclude la possibilità di comportamenti omissivi, elusivi o falsamente applicativi, e ciò anche nella considerazione dell'ulteriore specificazione normativa là dove del controllo di gestione vengono individuate le modalità operative attraverso il riferimento ad una "verifica complessiva e per ciascun servizio" dei mezzi finanziari acquisiti, dei costi dei singoli fattori produttivi e dei risultati qualitativi e quantitativi ottenuti.

La verifica dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità avviene, ai sensi del comma 4° del suindicato art.40 sulla base di "parametri gestionali" riferiti ai singoli servizi dell'ente locale, che permettono di costruire un modulo tipizzato di gestione che, nella fase consuntiva, aiuta a valutare anche attraverso il confronto con realtà omogenee, i risultati dell'azione amministrativa.

In tal modo si realizzano condizioni di trasparenza che agevolano l'informazione economico-gestionale consentendo un "giudizio politico" di buon andamento - nell'ottica di efficienza, efficacia, produttività ed economicità - e di imparzialità dell'azione amministrativa.

Infine l'art.41 prevede che la struttura operativa, alla quale, ai sensi dell'art.20 del citato decreto n.29 del 1993, è assegnata la funzione di controllo di gestione, fornisca le conclusioni del predetto controllo agli amministratori ai fini della verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati ed ai dirigenti dei servizi affinché abbiano elementi per valutare l'andamento della gestione dei servizi di cui sono responsabili.

E' appena il caso di rilevare che l'art.39 del citato decreto legislativo n.77 del 1995, allorché afferma l'obbligo di siffatto modulo di controllo, indica, come altre

fonti di disciplina, oltre il decreto legislativo n.29 del 1993, lo statuto e il regolamento di contabilità di ciascun ente. La disciplina demandata al regolamento, che rappresenta il momento di chiusura delle disposizioni di natura gerarchicamente diverse tra loro, presuppone a monte un compiuto quadro statutario che tracci le linee di carattere generale del processo di controllo di gestione, al fine di farlo interagire con il processo produttivo, lasciando alla materia regolamentare la definizione di aspetti applicativi. Si rende necessario pertanto, in sede di normativa secondaria, uno sforzo di ulteriore affinamento della disciplina, per tradurre nella specificità organizzativo - gestionale delle singole amministrazioni l'impianto desumibile dalle normative sopra illustrate, evitando, però, che una minuziosa codificazione delle modalità attuative del modulo di cui trattasi in rigidi schemi formali precluda al sistema di adattarsi, nella pratica attuazione, alle mutevoli dinamiche interne ed ambientali in cui ogni ente opera.

Pur rilevando che alcuni aspetti della costruzione sommariamente illustrata potrebbero essere oggetto di osservazioni, non può non osservarsi che il controllo di gestione negli enti locali ha ricevuto un'organica disciplina che, per il suo carattere generale e per la sua particolare flessibilità di applicazione, è estensibile ad altri settori della pubblica amministrazione.

2.2 La scelta del sistema informativo-contabile

L'importante innovazione, correlata al nuovo modulo di controllo gestionale, comporterà un vero e proprio processo evolutivo della gestione degli enti locali che vedrà coinvolto, per l'ampiezza e la profondità degli elementi che la connotano, le risorse umane, i modelli comportamentali delle strutture organizzative, gli aspetti contabili e le attività di gestione complessivamente considerate.

Tale profondo cambiamento, che proprio perché si inserisce in un previgente sistema di gestione dell'attività dell'ente incontrerà oggettive difficoltà di recepimento, deve ad avviso della Sezione essere preceduto da un "chek up" iniziale

orientato alla verifica della reale situazione di partenza del complesso degli strumenti e delle attività svolte e quindi delle relative modalità di gestione dell'ente.

Inoltre, poiché il decreto delegato sul nuovo ordinamento contabile degli enti locali, pur ribadendo il rilievo del bilancio di previsione, evidenzia in modo qualificante e profondamente innovativo il riferimento a "contenuti economici", occorre realizzare il passaggio da un sistema di contabilità pubblica esclusivamente centrato sulle logiche finanziarie, quale è quello ancora in atto, ad un sistema economico-patrimoniale attraverso l'adozione di un unico sistema capace di gestire contestualmente i dati e fatti gestionali ed amministrativi secondo le due suindicate logiche.

Due sono le strade astrattamente percorribili:

- a) quella della riclassificazione delle informazioni gestite in contabilità finanziaria secondo principi economico-patrimoniali;
- b) quella della gestione parallela ed integrata della contabilità finanziaria e della contabilità economico-patrimoniale.

Con l'art.71 del D.Leg.vo il legislatore sembra essersi orientato verso una scelta di tipo riclassificatorio per assicurare, in conformità alla legge di delega, raccordi con la contabilità generale dello Stato.

Nella prospettiva, invece, finalizzata all'applicazione della normativa relativa al controllo di gestione più aderente alle necessità operative e alle finalità gestionali degli enti locali si appalesi il modulo della gestione parallela od integrata.

Ed invero, il sistema di riclassificazione, che soddisfa le esigenze di quelle organizzazioni che periodicamente si limitano a rendicontare i risultati della gestione senza rilevarne nel periodo le cause determinanti, mal si concilia con le necessità dell'ente locale che, in conformità alla normativa delegata e agli altri criteri impliciti nel modulo del controllo di gestione, deve governare le variabili di costo e/o di ricavo alle cadenze temporali più diverse, con riferimento a centri di responsabilità; e ciò allo scopo di consentire, sulla base dei risultati effettivamente realizzati,

l'accertamento di scostamenti rispetto ai programmi ed attuare le conseguenti azioni correttive.

Il sistema della "gestione parallela", invece, proprio perché caratterizzato dalla contestuale e sistematica rilevazione ed imputazione degli eventi contabili secondo la logica e "finanziaria" e "economico-patrimoniale" meglio aderisce alle esigenze imposte agli enti locali dalla innovativa disciplina suindicata, di monitorare costantemente l'andamento gestionale e contabile in tempo reale e di rappresentare contemporaneamente le correlative risultanze finanziarie ed economico-patrimoniali nei diversi momenti.

Esso, pertanto, ad avviso della Sezione, meglio si adegua alle esigenze funzionali degli enti locali, perché solo una sistematica e concomitante contabilizzazione dei dati contabili nei due ambiti richiamati permetterà in ogni momento l'adeguata conoscenza degli effetti dell'attività di gestione dell'ente, sia in termini meramente finanziari che in chiave economico-patrimoniale, e cioè di efficiente impiego delle risorse, con possibilità da parte dell'ente di verificare, sistematicamente, mediante l'analisi degli scostamenti, il grado di realizzazione del programma.

D'altra parte solo la scelta del sistema della competenza economica garantisce anche la rilevazione di quei fatti contabili i quali, non determinando al momento del loro verificarsi alcuna movimentazione finanziaria, vengono del tutto ignorati o trattati in modo fuorviante nell'attuale sistema di contabilità finanziaria. Si pensi alla corretta rilevazione dei costi monetariamente sostenuti in un esercizio ma "pro quota" o totalmente correlabili agli esercizi successivi. Non minore è il diverso rilievo dei beni ad utilità pluriennale, così detti ammortizzabili, che nella contabilità finanziaria pubblica vengono finanziariamente rilevati quali spese in conto capitale al momento dell'acquisto e successivamente considerati nella loro valenza economica al solo scopo della determinazione delle tariffe dei servizi, computando le correlate quote annue di ammortamento al pari di un onere figurativo; diversamente la

contabilità economico-patrimoniale esprime in termini di investimento l'iniziale acquisto dei beni in oggetto, che andranno ad aumentare il valore del patrimonio, considerando successivamente le quote di utilizzo annuale dei beni-patrimonio (quota di ammortamento) quali componenti negative del risultato dell'esercizio e rilevando poi queste, sotto l'aspetto finanziario, quali accantonamenti di fondi necessari per poter rinnovare le risorse-patrimonio al termine della loro vita utile.

L'adozione del sistema integrato implica la necessità di individuare un momento comune di rilevazione degli effetti finanziari ed economici eventualmente prodotti dallo stesso fatto di gestione, di guisa che mediante un solo inserimento per mezzo di procedure informatiche si realizzi la doppia allocazione contemporanea nei due sistemi contabili.

Orbene, ad avviso della Sezione due sono i momenti astrattamente rilevanti ai fini di una contemporanea contabilizzazione in ambito finanziario e in ambito economico:

- il momento della registrazione dell'impegno della spesa;
- il momento della liquidazione della fattura.

Ovviamente diverse sono le conseguenze sul piano operativo a seconda della scelta effettuata.

Ma l'introduzione di un sistema contabile integrato e del connesso controllo di gestione ha bisogno di alcune attività propedeutiche che qui brevemente si esaminano:

- a) predisposizione del c.d. "conto del patrimonio iniziale", il quale ricomprenderà, secondo la formulazione del D.Lvo n.77 del 1995 "il complesso dei beni e dei rapporti giuridici attivi e passivi di pertinenza di ciascun ente e suscettibili di valutazione". A tal fine dovranno essere computati nelle attività del conto del patrimonio i crediti e gli investimenti esistenti alla data di adozione della contabilità economico-patrimoniale; e nelle passività i debiti maturati alla stessa data; lo

- sbilancio tra le attività e le passività verrà a rappresentare “la consistenza netta della dotazione patrimoniale iniziale”;
- b) la revisione del piano dei capitoli della contabilità finanziaria e dei residui; questi dovranno essere riaccertati al fine di individuare le ragioni del loro mantenimento totale o parziale e di esporre esclusivamente le entrate accertate e non riscosse per le quali esiste titolo giuridico, e le somme impegnate e non pagate per le quali esiste l’obbligo di pagare una somma determinata ad un soggetto determinato; entrambe “entro il termine dell’esercizio”;
 - c) inventariazione del patrimonio immobiliare anche ai fini della sua valutazione e della eventuale redditività;
 - d) inventariazione dei magazzini costituiti dall’ente con la relativa indicazione dei valori;
 - e) ricostruzione di tutte le passività effettivamente maturate ma non esposte nel rendiconto di tipo finanziario per il mancato verificarsi dei relativi impegni contabili, pur in presenza dei sottostanti impegni giuridici (passività per i contenziosi, ecc. ...).

2.3 Profili di metodologia attuativa

2.3.1 La normativa richiamata, che, nella sua considerazione unitaria e sistematica, contiene la definizione di un insieme minimale di principi di controllo di gestione obbligatori per tutti gli enti locali, salvo per quanto attiene allo strumento del piano esecutivo di gestione previsto come facoltativo per gli enti con popolazione inferiore a 20.000 abitanti, sostanzialmente adatta, pur con connotazioni peculiari correlate alla tipicità delle realtà amministrative in riferimento, la filosofia del modulo di controllo delle gestioni privatistiche.

E ciò perché, in sostanza, sia nelle aziende di produzione che in quelle di erogazione si ha un impiego di mezzi economici per ottenere un risultato utile; ed in entrambi i casi per operare economicamente occorre comparare utilità consumate

con utilità create e scegliere, fra le possibili alternative, quelle che rendono più alto il rapporto fra esse.

D'altra parte, l'Azienda Comune non rappresenta nulla di nuovo e di veramente diverso dalle altre aziende: "essa è una realtà elementare del più generale ordine economico che, attraverso la produzione di alcuni servizi, deve accrescere la ricchezza complessiva della collettività, dalla quale riceve i mezzi necessari per la copertura dei costi sopportati, in vista del raggiungimento e del mantenimento del proprio equilibrio economico".

Però se nell'attività pubblica dell'ente locale è, di regola, immanente la rinuncia al meccanismo di mercato e al criterio della convenienza economica (profitto) quali strumenti di selezione del consumo, l'impresa espressa dalla tipologia delle aziende che producono per il mercato, pur ontologicamente distinta per diversità di fini ed ambiti operativi, deve costituire - ad avviso della Sezione - il punto di riferimento di qualsiasi analisi che si ponga l'obiettivo di razionalizzare la gestione dell'ente pubblico e di renderla più efficiente, più efficace e più economica. In siffatta opera di trasposizione ed integrazione in chiave aziendalistica del sistema normativo suindicato, il profitto, che nelle imprese private misura l'economicità della gestione, va sostituito da una analisi intesa a verificare le modalità di gestione orientate, attraverso diversificati moduli di combinazione produttiva per ogni linea di funzione o di prestazioni, alla conduzione dell'ente secondo criteri di efficienza, efficacia ed economicità, volti a trarre il massimo di qualità e quantità di prodotto dalle risorse disponibili o attivabili.

Nel settore degli enti pubblici territoriali, infatti, l'analisi dei costi e dei fattori produttivi impiegati, pur essendo una modalità operativa del processo valutativo del controllo di gestione, non ne esaurisce la finalità, che concerne invece la verifica dello 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 of-

ferti, la verifica della funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficienza ed il livello di economicità dell'attività di gestione.

2.3.2 Orbene, l'introduzione nell'ente locale di un modulo di controllo gestionale che - è appena il caso di rilevare - per la sua connotazione di novità fenomenologica impone una scelta dell'avvio per gradi a cominciare dai servizi più a diretto contatto con i cittadini, necessita l'adempimento di alcune fasi propedeutiche che attengono ad aspetti di tipo organizzativo, procedurale e contabile.

a) La fase che inerisce a compiti di carattere organizzativo implica la valutazione della struttura dell'ente nelle sue articolazioni di servizi, settori e funzioni, procedendo eventualmente ad una sua ridefinizione ove quest'ultime non risultino ordinate in modo logico ed economico. In questa fase l'organo preposto al controllo provvederà - di concerto con quello di settore - alla individuazione dei centri di costo la cui organizzazione dovrà poi essere oggetto di verifica costante al fine di adeguarla al corrispondente bacino d'utenza qualora analisi periodiche strettamente correlate alla valutazione dei risultati conseguiti, evidenzino tale necessità.

La costante analisi della "funzionalità dell'organizzazione" dell'ente risponde, peraltro, a quanto è riportato nell'art.39, comma 2° del D.Leg.vo n.77 del 1995.

Afferisce a questa fase la valutazione delle attività svolte, dei carichi di lavoro e del dimensionamento degli organici. Infatti, l'adozione di una pianta organica in linea con le esigenze operative dell'ente locale nei diversi settori di attività, costituisce un requisito indispensabile per poter adeguatamente conseguire gli obiettivi prefissati sia in termini di quantità dei servizi erogati che di qualità; così come è indispensabile l'aggiornamento periodico della stessa al fine di poter recepire i mutamenti normativi e la conseguente attribuzione di nuovi compiti o la riduzione di attività operative.

b) La fase correlata alle finalità di tipo procedurale implica:

- una attenta revisione dei sistemi operativi utilizzati nelle varie aree dell'ente e che generano informazioni in ordine ai costi di funzionamento e agli eventuali proventi al fine di renderli compatibili con le esigenze dettate dal sistema di contabilità analitica;
- l'introduzione nella pratica contabile dell'ente di un sistema di rilevazione di fatti amministrativi che garantisca un continuo aggiornamento dei dati sia nella contabilità finanziaria che in quella parallela di tipo economico-patrimoniale.

c) La fase correlata a finalità di tipo economico-finanziario implica:

- la determinazione per ciascun servizio e, all'interno di questo, per ciascun centro di costo dei seguenti dati relativi ad almeno un esercizio:
 - costi,
 - proventi,
 - dati quantitativi del servizio reso,
 - dati qualitativi del servizio reso,e ciò al fine di creare una base statistica sufficiente per individuare alcuni indicatori illustrativi dell'andamento della gestione;
- la individuazione, a livello di servizio ed a livello di singolo centro di costo - d'intesa con i responsabili di settore - di indicatori che misurino, a consuntivo o in corso di attività, gli scostamenti dei valori di gestione in termini di efficienza, efficacia ed economicità rispetto a quelli stabiliti, nella stessa area, in sede di programma; e ciò al fine di apportare nel modulo combinatorio della produzione le modifiche necessarie per un recupero di produttività;
- la individuazione di un sistema di indicatori gestionali e finanziari diversi per i singoli settori di attività che, ponendo a raffronto dati logicamente rapportabili, forniscano quozienti di valori da utilizzare - conformemente ad un disegno coordinato e sistematico - ai fini di un'analisi della gestione secondo parametri di efficienza, efficacia ed economicità, consentendo in tal modo non solo una

verifica storica dell'andamento della gestione per singola unità operativa, ma anche un raffronto, per settore, tra comuni omogenei.

2.3.3 Attuate le suesposte fasi propedeutiche, il processo del controllo di gestione, scomposto nei suoi presupposti programmatici e nei suoi elementi contenutistici, quali emergono dal dato normativo coniugato con le indicazioni mutuabili dall'esperienza aziendalistica e da quella pregevole di alcuni enti locali, può così articolarsi:

a) identificazione degli obiettivi dell'ente, che devono essere articolati per unità organizzative o centri di responsabilità della struttura aziendale ed essere coerenti con quelli della pianificazione strategica risultante dai programmi della giunta e dagli altri documenti di natura politico amministrativa, e rispetto ad esse strumentali, da raccordare al bilancio finanziario. Detti obiettivi, che esprimono sia servizi da realizzare che costi da sostenere, sono di regola annuali, ma possono essere frazionati in periodi ancora più brevi proprio per consentire una corretta guida direzionale, attraverso il raffronto tra obiettivi e risultati durante il periodo considerato.

Sulla periodicità più appropriata per la suddivisione temporale degli obiettivi non può esistere una regola generale perché ogni comune possiede una propria organizzazione rapportata, di regola, alla dimensione degli interessi sociali di cui è portatore e, quindi, proprie esigenze incompatibili con rigidi schemi aventi valore di vincolo giuridico. Di ciò si è reso conto il legislatore che ha lasciato alla disciplina regolamentare la temporizzazione dei rapporti di gestione, i quali possono avere una periodicità limitata, come nel caso in cui si limiti all'analisi di metà esercizio, oppure avere una periodicità ravvicinata e quindi essere destinati alla verifica continuativa degli scostamenti tra obiettivi programmati e servizi prestati, assumendo in tal modo i connotati di una metodica di analisi funzionale alle determinazioni della dirigenza politica ed amministrativa;

- b) predisposizione di un piano dettagliato di obiettivi del controllo di gestione con particolare riguardo alle aree critiche su cui concentrare l'analisi. In termini generali un servizio o una attività è tanto più critica quanto più ha un forte impatto (in termini positivi o negativi) sulla immagine che l'utenza ha dell'ente, sui costi di gestione e sulla correttezza amministrativa;
- c) rilevazione dei dati relativi ai costi ed ai proventi, nonché misurazione dei risultati effettivamente conseguiti alle scadenze previste nel programma;
- d) verifica sistematica, mediante analisi degli scostamenti:
- del grado di realizzazione progressiva e finale del programma e di raggiungimento dei suoi obiettivi alla luce dei risultati parziali o definitivi realizzati, alle scadenze infrannuale o annuale dello stesso;
 - della stessa validità del programma di gestione, che può rilevarsi inadeguato od irraggiungibile e deve essere, quindi, modificato o abbandonato;
- e) adozione di provvedimenti correttivi qualora la verifica precedente segnali l'esistenza di disfunzioni gestionali o di programmi non più validi.

Da quanto suesposto emerge che il controllo interno di gestione è un processo che si esplica in modo concomitante o a consuntivo della gestione stessa.

In modo concomitante in quanto si svolge periodicamente durante l'esercizio, mediante confronto tra budget e risultati accertati. In tal caso, in corrispondenza dei traguardi intermedi previsti dal programma operativo, vengono redatti appositi rendiconti parziali che, in modo tempestivo, segnalano gli scostamenti tra preventivo del periodo in riferimento (mensile, trimestrale, ecc. ...) ed il consuntivo corrispondente, ne individuano le cause (es. inadeguata organizzazione) ed indicano i rimedi più opportuni per rimuoverle.

Il controllo a consuntivo si effettua a termine di un esercizio (ad es. al termine dell'anno) oppure a conclusione di un determinato progetto ed assume una valenza finale in quanto è preclusa ogni possibilità di influenzare i risultati della gestione.

Ciò nonostante esso è utile perché permette di raccogliere dati ed informazioni che possono essere finalizzati alla programmazione futura, e di valutare le prestazioni dei dirigenti dei centri di responsabilità e dei centri di costo, costituendo in tal modo una base oggettiva per una corretta gestione del personale.

Concludendo, il controllo di gestione, detto anche controllo direzionale o controllo guida, viene effettuato interrelando in unitario processo circolatorio: “programma” - “azione” - “verifica” - “aggiustamento”.

E' da rilevare che tanto la definizione degli obiettivi da raggiungere nel corso del periodo di riferimento, quanto la definizione delle azioni correttive da porre in essere in caso di scostamenti sfavorevoli sono di stretta competenza delle unità operative: obiettivi ed interventi decisi da superiori o peggio ancora da soggetti in nessun rapporto gerarchico con l'unità operativa non sono in sintonia con la “filosofia” sottesa al controllo direzionale che è rivolto a stimolare la “creatività” del titolare dell'unità operativa di cui egli è responsabile.

Il ruolo dell'ufficio di controllo interno quindi è quello di raccogliere dati, di classificarli, di individuare indicatori, di formulare proposte; si tratta cioè di elementi che una volta elaborati devono essere utilizzati dagli organi direzionali per migliorare l'organizzazione dell'unità operativa attraverso una rimodulazione della combinazione produttiva per ridurre i costi o, a parità di costo, migliorare le prestazioni.

I compiti dell'ufficio di controllo interno, non sono quindi, di tipo “operativo” ma piuttosto di carattere “strumentale” o ausiliario, nel senso che aiuta la direzione politica dell'ente e la direzione operativa dei diversi settori dando loro informazioni utili per la corretta gestione dell'azienda nel suo complesso e delle singole unità organizzative. Dette informazioni, ancorché elaborate a volte attraverso moduli valutativi non sempre espressivi di valori finanziari (indicatori) finiscono per tradursi in termini monetari proprio perché quantificano in unità monetarie gli aspetti economico-finanziari della gestione. Infatti la funzione di controllo di cui

trattasi coincide con l'area nella quale si impiegano gli strumenti contabili di rilevazione dei dati, con cui si calcolano i costi di produzione dei servizi e delle funzioni, sia nel loro valore globale che nel loro valore unitario, si determina il valore finanziario finale degli stessi, si provvede, tramite la loro comparazione con la qualità e quantità dei servizi, alla verifica della funzionalità dell'organizzazione dell'ente, dell'efficacia, dell'efficienza e del livello di economicità nell'attività di realizzazione degli obiettivi programmati.

Trattasi quindi di una funzione che, interferendo sistematicamente con l'attività altrui e segnalando eventuali disfunzioni od inefficienze, richiede in chi la esercita un elevato bagaglio tecnico-professionale, nonché una capacità di comunicazione al fine di gestire i rapporti interpersonali con i destinatari della stessa trattasi con forza persuasiva e, al contempo, con rispetto delle altrui prerogative.

2.4 Il piano esecutivo di gestione ed il sistema di budget

In collegamento funzionale con la finalità del modulo di controllo direzionale si pone il piano esecutivo di gestione che costituisce il principale strumento di attuazione delle scelte politiche espresse con il bilancio.

Attraverso il P.E.G. l'ente locale definisce, per ogni unità funzionale, gli obiettivi della gestione affidando gli stessi, unitamente alle risorse necessarie, ai responsabili dei servizi.

Parallelo al P.E.G. si pone il budget, che è un programma di gestione espresso in termini monetari riferito all'azienda comune nella sua globalità, articolato per centri di responsabilità e per intervallo di tempo infrannuali. L'articolazione per centri di responsabilità significa che il budget deve guidare non solo il comportamento della direzione politica che amministra l'ente nella sua globalità ma anche quello delle varie unità organizzative della struttura aziendale. Ciò significa che il budget aziendale è scomposto in tanti budget settoriali con i quali si guida il comportamento dei vari responsabili dei servizi.

L'articolazione per intervalli infrannuali consente di intervenire tempestivamente in caso di disfunzioni correggendo "la rotta" della gestione.

La traduzione in termini economico-finanziari del programma indica l'ammontare delle risorse destinate a ciascun programma di attività, a ciascun servizio e fissa gli ambiti di responsabilità nell'uso di tali risorse e nel raggiungimento degli obiettivi stabiliti con il budget.

Il budget, quindi, indirizza l'attività dei diversi centri di responsabilità verso il raggiungimento degli obiettivi, fornendo parametri di riferimento per effettuare raffronti tra risultati effettivi della gestione e risultati programmati. Qualora emergano scostamenti tra i valori posti a confronto si rende necessario individuarne le cause e le responsabilità e definire conseguentemente i provvedimenti per restaurare la funzionalità gestionale.

A tal fine occorre assumere decisioni per:

- eventuali azioni correttive che riconducano la gestione nell'alveo tracciato in sede di programma;
- avviare un processo di revisione degli obiettivi.

2.5 Tecniche di rilevazione

La procedura di rilevazione finalizzata ad un controllo di gestione può articolarsi nelle seguenti fasi:

- analisi dei centri di responsabilità;
- misurazione dei livelli di attività;
- determinazione della quantità di input utilizzati;
- determinazione dei costi.

a) Il primo momento attiene all'individuazione dei centri di responsabilità, cioè delle aree dell'ente responsabili di servizi omogenei per finalità e campo di intervento. Ogni centro di responsabilità è centro di costo in quanto consumatore di risorse. Tuttavia, in un significato più ristretto, un centro è definito di costo

quando il responsabile manovra le leve decisionali che influenzano direttamente un insieme di voci contabilmente imputabili allo stesso centro. Ciò implica che il responsabile di tale unità operativa, in quanto titolare di specifici obiettivi gestionali, deve poter attivare quegli interventi che assicurano la migliore combinazione possibile delle risorse patrimoniali ed umane disponibili.

Ovviamente le finalità insite nel processo di controllo di cui trattasi inducono ad estendere l'ambito di indagini provvedendo al monitoraggio di altri punti nevralgici della gestione, quali per esempio i centri di spesa (o di acquisto); e ciò perché le esigenze conoscitive dell'ente imposte da detto modulo non sono rispecchiate nell'accezione normativa che fa riferimento " ... ai singoli servizi o centri di costo ove previsti ... ".

- b) La misurazione dei livelli di attività dei singoli servizi può avvenire con riferimento alla loro funzione caratteristica (es. numero di anziani assistiti a domicilio) ed anche ai vari tipi di servizio in cui questa si articola (es. fisioterapia, compagnia, pulizia per anziani soli a casa).

Per quanto concerne i servizi a domanda individuale e a rete la rilevazione dei livelli produttivi, semplice nel suo nucleo centrale (bambini iscritti), può riguardare anche analitici aspetti della prestazione (bambini frequentanti, ore di apertura dell'asilo, numero maestre, chilometri percorsi ed utenti serviti dal trasporto scolastico); fatto questo che consente di elaborare successivamente indicatori che evidenziano particolari aspetti dell'attività gestionale (es. costi medi per bambino iscritto, per bambino frequentante ecc. ...).

- c) La determinazione delle quantità fisiche degli input utilizzati per l'erogazione del servizio comprende innanzi tutto la rilevazione delle quantità di lavoro misurate in anno uomo. Questo tipo di misurazione consente di quantificare con notevole esattezza il flusso di lavoro effettivamente utilizzato per una determinata attività. La rilevazione si fonda su informazioni riferite ad ogni singolo addetto, il cui tempo annuo di lavoro viene ripartito in quote da attribuire ai vari centri di servi-