

zio presso i quali egli abbia prestato la propria sfera nel corso dell'anno considerato.

d) La quarta ed ultima fase concerne la determinazione dei costi ed involge problemi ricollegabili alla quantificazione del tipo di costo da considerare.

La determinazione dei costi diretti è agevole in quanto vengono imputati attraverso una misurazione di tipo oggettivo, atteso che essi si pongono in relazione diretta con il prodotto di riferimento. Per quanto concerne la determinazione dei costi indiretti è da rilevare che l'attribuzione ai centri di costo di gestione (energia elettrica, telefono, gas, acqua, riscaldamento, ecc. ...) in mancanza di specifici contatori e di singole centrali termiche possono essere ripartiti con criteri parametrici di imputazione (mq. di spazio utilizzato, numero di telefoni interni, ecc. ...). L'assegnazione del costo dei beni di consumo avviene sulla base di misura dell'effettivo utilizzo attraverso un'adeguata contabilità di magazzino a quantità e valori.

Il calcolo del costo di utilizzo del patrimonio (beni immobili e attrezzature) può avvenire, previa definizione dei coefficienti annui di ammortamento del singolo cespite, sulla base delle quote di ammortamento per centri di responsabilità e/o centri di costo. Si devono calcolare le quote percentuali degli altri costi di natura generale necessari al funzionamento dell'ente locale ed attribuibili ai singoli prodotti/servizi.

L'attribuzione dei costi del personale, infine, implica la individuazione delle unità fisiche effettivamente presenti ed operanti nel settore e la determinazione, previa verifica delle presenze-assenze, del costo oggettivo di ciascuna unità di personale oppure del costo medio per qualifica e livello retributivo.

2.6 Valutazione dei risultati di gestione

La definizione degli indicatori, la costruzione di un sistema informativo orientato alla finalità immanente al controllo di gestione, la produzione del rapporto

annuale, eventualmente in più versioni a seconda dei destinatari, rappresentano certamente la condizione necessaria per misurare ed analizzare anche in dettaglio i risultati di un servizio o del complesso dei servizi, ma non sono di per sé sufficienti ad innestare il meccanismo di feedback cioè quel processo che attiva tutti quegli interventi necessari e possibili per migliorare nel breve e medio periodo i parametri gestionali.

Occorre, a tal fine, un'ulteriore fase, la più delicata, costituita dalla valutazione dei dati definitivi o parziali della gestione. Detta fase, che costituisce il momento di sintesi teleologica di tutto il modulo di controllo interno, deve, ad avviso della Sezione essere espresso, per ogni centro di responsabilità o centro di costo, attraverso una scheda di valutazione in cui, per ciascuna area di indicatori (efficacia, efficienza, qualità, economicità), vengano individuati gli aspetti anomali, i punti critici, gli scostamenti non previsti rispetto al programma, le linee di tendenza della gestione. In tal modo viene resa possibile l'attivazione di un processo di retroazione (feedback) che consiste nella verifica, man mano che l'attività si svolge, della compatibilità e congruenza dei risultati conseguiti con gli obiettivi predefiniti, dalla quale fare partire, di concerto con il dirigente responsabile del settore, un'analisi delle cause che hanno determinato gli eventuali scostamenti e la individuazione di interventi correttivi.

2.7 Conclusioni

Queste brevi note sul contenuto e sulle linee metodologiche di applicazione del processo di controllo di cui trattasi evidenziano un dato reale: cioè la possibilità di codificarne, attraverso un apposito "manuale operativo d'uso", nelle sue linee essenziali, il nucleo centrale della procedura e delle relative modalità operative distintamente per settori ed unità organizzative, incominciando dai servizi a domanda e a rete e di approntare un sistema di indicatori che agevoli, almeno nella fase di transizione, la scoperta di questo modulo di gestione programmata e controllata.

Ciò non significa imporre, attraverso una “*reductio ad unitatem*”, una sorta di standardizzazione delle varie realtà gestionali lesiva del valore autonomistico, ma soltanto definire una metodologia comune di analisi per omogeneizzare i dati relativi ai costi, ai proventi e agli aspetti qualitativi e quantitativi dei servizi che ne permetta il confronto intertemporale ed interspaziale.

Ovviamente questo nucleo centrale di codificazione va implementato, in sede applicativa, con tutte quelle ulteriori procedure di verifica rese necessarie per rispondere in modo adeguato alle esigenze di ogni ente, caratterizzato sovente da una diversità di moduli organizzativi e gestionali e da una parziale atipicità degli interessi concretamente perseguiti.

Pertanto, qualunque sistema si adotti, esso non può chiudersi in schemi rigidi ed automatici, ma ha bisogno di essere continuamente corretto, affinato, modificato nelle sue funzioni e ciò al fine di garantire quella necessaria flessibilità che gli consente di esprimere il massimo di utilità all'interno dell'ente.

2.8 Modalità attuative del controllo di gestione

I più accorti enti locali non hanno atteso l'emanazione della recente legislazione per tradurre in concreti strumenti di controllo la percepita necessità di meglio governare le risorse disponibili per far fronte ai propri doveri istituzionali e alle richieste del territorio e della cittadinanza di essere amministrata in modo efficace ed efficiente.

Da anni, quindi, erano rintracciabili sul territorio interessanti esperienze di organizzazione e di strumentazione d'avanguardia rispetto al più generale panorama di gestione meramente formale.

Il percorso logico di tali esperienze, unitariamente considerate nel loro nucleo centrale, maturatosi per tappe successive finalizzate al miglioramento gestionale dei servizi, parte dall'esigenza di una contabilità analitica per centri di costo, es-

senzialmente finalizzata a costituire supporto per i dirigenti nella presa di coscienza delle conseguenze economiche del proprio operato.

Non è, però, una rilevazione esclusivamente quantitativa dei costi, ma anche un'analisi del formarsi degli stessi. Di conseguenza la filosofia che ha ispirato inizialmente tale approccio (che è sempre stato gestito da unità operative facenti parte della struttura dell'ente) non è stata di natura prettamente ed esclusivamente economicistica perché, in un'ottica sistemica e gestionale, è stata finalizzata ad attivare, una volta accertati scostamenti rispetto al programma teorico, le conseguenti azioni correttive.

Occorre, comunque, riconoscere che tali tentativi, pur lodevoli nel loro intento di conferire un aspetto più razionale ed economico ad una spesa non più compatibile con la limitatezza delle disponibilità di bilancio, peccano (tranne alcune eccezioni il cui metodo è stato assunto anche da altri comuni) di eccessiva sperimentaltà; il che ha comportato una carenza di coinvolgimento complessivo delle singole strutture.

Le sperimentazioni sono state quasi sempre portate avanti da gruppi di pochi volenterosi, generalmente paladini del cambiamento, che però raramente hanno trovato riscontro nel contesto gestionale dei comuni ancora legati ai riti di un'amministrazione per atti.

A questi tentativi sporadici va comunque riconosciuto il merito di aver introdotto, in un sistema di gestione anacronistico e comunque inadeguato ad un momento storico caratterizzato anche da limitazioni finanziarie, il seme di una nuova cultura di responsabilizzazione della dirigenza politica ed amministrativa nella gestione della cosa pubblica.

Per valutare la diffusione di sistemi di controllo di gestione la Sezione ha effettuato un'indagine che ha interessato tutti i collegi di revisori dei comuni superiori alla sesta classe, nonché tutte le province per un totale di complessive 554 unità.

L'indagine ha avuto lo scopo di individuare le tecniche di analisi e le modalità operative applicate al fine di pervenire ad una classificazione delle impostazioni prevalenti e al contempo di valutare quale incidenza le esperienze di controllo maturate abbiano avuto sui processi decisionali delle amministrazioni contattate.

Si è tentato di implementare i risultati della ricerca facendo riferimento alla documentazione allegata al consuntivo di ogni ente, alla relazione della giunta e a quella del collegio dei revisori, nelle quali si sarebbero potute rintracciare segnalazioni circa l'esistenza di forme di controllo di gestione all'interno delle amministrazioni. Questo indirizzo si è dimostrato non proficuo, atteso che l'esame dei suindicati atti non ha evidenziato elementi utili ai fini della ricerca.

Hanno risposto ai quesiti complessivamente 347 organi di revisione delle amministrazioni locali (86 provinciali e 261 comunali) localizzate in prevalenza nelle regioni centro settentrionali, e particolarmente in Emilia Romagna, rappresentate da 32 enti locali: 8 province e 24 comuni.

Le regioni con un maggior numero di attivazione di moduli di controllo atipico sono la Toscana e l'Emilia Romagna, che annoverano, rispettivamente, 13 (10 comuni e 3 province) e 15 (11 comuni e 4 province) esperienze di gestione controllata.

Una considerazione unitaria della ricerca ha evidenziato che le modalità operative del controllo di gestione finalizzate alla verifica dei costi e dei risultati sono state adottate in prevalenza da amministrazioni con elevati livelli di spesa pubblica locale per il finanziamento di servizi, e ciò soprattutto al fine di verificare il grado di razionalità acquisito nella gestione dei vari settori, l'incidenza delle tariffe o delle quote di oneri a carico dell'utente in presenza di costi sempre più sostenuti e di vincoli derivanti dalla normativa nazionale, che ha limitato negli ultimi anni i fondi trasferiti alle realtà locali.

I dati raccolti hanno evidenziato che il fenomeno, che ha una diffusione complessiva molto limitata in campo nazionale, è quasi del tutto sconosciuto nelle

regioni meridionali, la qualcosa denota una carente sensibilità per problematiche connesse all'efficienza, efficacia ed economicità della gestione.

L'esperimento di questo modulo atipico di gestione controllata si è avvalso nelle attività di ricerca, rilevazione ed analisi, dei dati gestionali dell'ausilio di istituti estranei alle amministrazioni. Queste, però, dopo un primo periodo di intervento esterno, durante il quale hanno acquisito una base informativa per valutare l'attività gestionale, hanno proseguito la sperimentazione con mezzi propri, consolidando ed implementando il sistema di controllo impiantato, finalizzandolo ad analisi della produttività del lavoro, dell'efficienza e alcune volte dell'efficacia.

Solo Bologna e Modena, a quanto è dato sapere, hanno gestito, fin dall'inizio, tutte le fasi analitiche ed operative necessarie per istituire un controllo sistematico delle attività.

Nella maggior parte dei casi esaminati la funzione di controllo non ha avuto un'applicazione generalizzata e quindi non ha investito i diversi profili dell'attività gestionale, ma ha riguardato particolari aspetti di essa relativi, a seconda dei casi, al controllo dei costi (Ravenna), alla razionalizzazione del processo di formazione del bilancio (Belluno), all'aggiornamento delle tariffe ed equità distributiva (Cuneo), all'ottimizzazione del rapporto servizi erogati - costi sostenuti (Milano), ai confronti fra gestione pubblica e privata (Mirano).

Infine in un numero limitato di casi l'intervento è stato finalizzato alla erogazione degli incentivi monetari al personale o alla ristrutturazione della pianta organica.

L'obiettivo di analisi più frequente è stato la valutazione dell'efficienza dei servizi a domanda individuale e a rete sulla base dei costi a volte analizzati anche attraverso la disaggregazione del servizio in aspetti sintetici ed elementari (es. Ravenna, Modena).

In alcuni casi, caratterizzati dall'esistenza di domanda insoddisfatta, si è proceduto, in modo più articolato, collegando l'aspetto dei costi all'utilizzazione del

servizio da parte dell'utenza e alla produttività degli input utilizzati, e ciò al fine di incrementarne il grado di utilizzo e conseguire al contempo una riduzione dei costi unitari di produzione (Roma e Marsciano).

Un ulteriore aspetto valutativo del servizio ha riguardato l'analisi della domanda soddisfatta rispetto a quella espressa e a quella potenziale comprendente tutti gli individui che si ritiene in astratto interessati ad accedere al servizio, e ciò perché non è infrequente il caso in cui l'offerta di prestazione lascia livelli di domanda non soddisfatti.

Limitati sono i casi in cui il grado di utilizzazione del servizio è stato inferiore alla sua capacità di produzione di prestazioni con conseguenti riflessi negativi sui costi globali ed unitari (Bari).

In tali casi la flessione della domanda è derivata o dalle mutate condizioni economiche e sociali del bacino di utenza o dalle carenze qualitative delle prestazioni che hanno provocato il fenomeno dell'abbandono, o da una disciplina troppo rigida della gestione del servizio.

In ogni caso nei servizi a domanda individuale un aspetto difficile da considerare è la determinazione della domanda potenziale, la quale implica una lettura globale della realtà in cui si opera. In questo campo particolarmente elaborata è stata l'analisi svolta per il settore dell'assistenza agli anziani dal comune di Modena che ha elaborato un sistema di stima della domanda in base al quale valutare sia l'attuale capacità di soddisfacimento del bisogno assistenziale, sia gli obiettivi futuri dell'intervento del comune.

Per quanto concerne in particolare il settore relativo alla gestione dei servizi, che è quello in cui il controllo di gestione ha avuto maggiore applicazione, occorre rilevare che si è proceduto alle necessarie rilevazioni facendo riferimento al singolo centro di servizio (es. asilo nido, centro di refezione, museo, biblioteca ecc...) per il quale sono state determinati diversi tipi di costo (costo totale, medio unitario, diretto, indiretto, del personale ...). Si è dimostrato in tal modo l'acquisizione di una no-

tevole capacità di affinare le tecniche di rilevazione dei costi alla quale non è corrisposta però una altrettanta capacità di elaborare tecniche di valutazione ai fini operativi.

In ogni caso la rilevazione dei costi per centro di erogazione di servizio oltre a consentire, come in alcuni casi è stato effettuato (comune di Venezia), un confronto intertemporale dei costi medi per la stessa unità di riferimento, ha permesso un confronto sulla base dello stesso parametro di centri di erogazioni omogenei per tipo di attività appartenenti allo stesso ente per trarne elementi di valutazione per soluzioni organizzative migliori (Modena, Bologna e Venezia).

Inoltre in alcuni casi (per es. comuni di Venezia, Modena e Bologna) si è proceduto ad una analisi comparativa dei costi di gestione di un servizio prendendo a riferimento centri di erogazione appartenenti ad amministrazioni locali diverse situate nello stesso territorio provinciale o regionale o comunque in circoscrizioni limitrofe.

Peraltro il sistema delle rilevazioni per singolo centro di erogazione di servizi ha consentito (comune di Venezia) anche una analisi dei diversi aspetti gestionali (come per esempio per gli asili nido: capacità ricettiva, domande di iscrizione, iscritti, domande non accolte, presenze, giorni di funzionamento, numero educatori, numero altro personale), la quale si è riflessa sulla elaborazione di un sistema di indicatori (costo unitario per iscritto, per effettivo fruitore del servizio, per giorno), che consente una valutazione articolata dell'efficienza del servizio.

Non sono emerse - tranne alcune eccezioni - dall'indagine effettuata e dagli atti ufficiali acquisiti elementi di valutazione che riguardano l'efficacia dell'azione amministrativa nei vari settori.

Qualche elemento di valutazione ha riguardato la qualità dell'offerta di servizio ed il grado di soddisfacimento della domanda.

In ordine al primo aspetto nell'analisi dei servizi a domanda individuale, è stato posto in evidenza il fenomeno dell'abbandono dell'utenza il quale non ha as-

sunto notevole rilevanza informativa in quanto i responsabili del controllo non sono riusciti ad interpretare correttamente il fenomeno risalendo alle possibili cause del suo verificarsi.

L'obiettivo di innalzare la qualità dei servizi offerti è stato perseguito sostanzialmente attraverso due strade: sondaggi di opinioni e elaborazione di indicatori cosiddetti "oggettivi". — —

In ordine alla prima occorre rilevare che siffatta metodologia di indagini presenta sostanzialmente due limiti che incidono sull'esito della stessa:

- a) da un lato, molteplici sono i fattori che intervengono nella valutazione soggettiva di un servizio effettuata da un utente, non del tutto controllabili per cui non è da escludere che una prestazione obiettivamente mediocre possa essere valutata buona ed inversamente;
- b) l'eccessiva frammentazione delle motivazioni poste a base del giudizio non consente l'individuazione delle possibili modifiche nelle modalità operative delle prestazioni in grado di migliorarne l'erogazione.

Più attendibile è invece il risultato che si consegue predisponendo una griglia di valutazione di alcuni attributi essenziali relativi a particolari doti tecniche e strutturali che un determinato servizio dovrebbe oggettivamente possedere per essere definito di qualità.

Passando al procedimento utilizzato ai fini della verifica del grado di soddisfacimento dei bisogni della popolazione, il metodo più utilizzato è consistito nell'analisi e nel successivo confronto delle diverse configurazioni della domanda: teorica, potenziale, espressa e soddisfatta.

Tale tecnica che possiede alcuni vantaggi in ordine alla verifica del mercato di riferimento, sconta momenti di incertezza quando si tratta di valutare la domanda potenziale di un certo servizio; valutazione, questa, che richiede una stima basata sullo studio di una serie di variabili. Per esempio, nel comune di Modena, per la stima della domanda potenziale di assistenza da parte di anziani non autosufficienti

è stato proposto un modulo di valutazione articolato su una serie di parametri quali l'età, lo stato di salute, l'esistenza e la dimensione del nucleo familiare, il reddito, il tipo di alloggio, la zona di residenza.

L'indagine svolta ha evidenziato l'esiguità del numero dei casi in cui è stato attivato il controllo di gestione, la non sempre percepita finalità dello stesso e sovente la misurazione dei fenomeni gestori con tecniche episodiche e parziali non coordinate in un sistema integrato di rilevazioni tutte cospiranti ad accertare i caratteri di efficienza, efficacia ed economicità della gestione.

In ogni caso - tranne qualche eccezione (provincia di Ferrara, di Livorno, comune di Modena, di Bologna, di Rimini) - non risulta alla Sezione che le informazioni tratte dalle sperimentazioni in atto siano state utilizzate per intervenire sui singoli servizi, per migliorarne la gestione e le condizioni di offerta.

L'uso di dette informazioni è stato diretto prevalentemente verso decisioni riguardanti i livelli tariffari, la revisione delle poste di bilancio o la scelta delle modalità di produzione dei servizi, se diretta o tramite terzi, la ristrutturazione dei servizi.

Sempre per quanto concerne i servizi l'organo di revisione nella maggior parte dei casi esaminati ha rilevato che i dati evidenziati in sede di analisi degli stessi, anche se nel confronto temporale offrono qualche informazione sulla loro economicità, non danno indicazioni sulla loro efficacia ed efficienza, in quanto non è stata ancora adottata una contabilità per centri di costo, né sono stati istituiti sistemi ad hoc per la loro rilevazione. Tale carenza, ovviamente, non permette all'ente di intraprendere le azioni più appropriate per il raggiungimento degli obiettivi di economicità, efficacia ed efficienza.

Come già detto, i casi di sperimentazione del modulo di controllo "*de quo*" sono pochissimi rispetto all'universo delle autonomie locali; quelli, poi, di un certo rilievo per completezza di rilevazioni e per incidenza diretta sul piano della gestione ancora meno.

A fronte di siffatta situazione, vi è l'obbligo giuridico di passare, a breve, alla fase attuativa delle modalità operative del nuovo modulo di controllo e a ciò i comuni devono prepararsi nella consapevolezza di dover superare due ostacoli che possono comprometterne il buon esito, e cioè evitare:

- a) che il nuovo modello di gestione programmata e guidata, paralizzato, nella fase della implementazione e dell'affinamento delle modalità operative, da una proceduralità gestionale e formalistica, venga recepito dalla organizzazione come una sovrastruttura di carattere burocratico che ne sterilizzi la funzione innovativa e creativa;
- b) che le finalità degli obiettivi dell'intervento in sede di controllo di gestione entri in conflitto con le finalità e gli obiettivi della dirigenza dei vari settori, la quale deve acquisire la consapevolezza del fatto che attraverso siffatto modulo di controllo direzionale resta accresciuto ed enfatizzato il momento creativo della sua funzione.

Occorre, inoltre, rilevare che, salvo gli sporadici casi suindicati, il non aver ancora sperimentato un modello gestionale orientato alle funzioni di programmazione e di controllo ha comportato per le autonomie locali carenze nella diffusione di logiche di tipo "economico-gestionale", con conseguente rischio di introdurre, in attuazione della recente normativa, tecniche e metodi senza il necessario sostegno di una diffusa cultura con questi congruente.

Mancano, infatti, nei comuni e nelle province le condizioni indispensabili per una proficua introduzione del modulo di controllo di cui trattasi e che possono così riassumersi:

- una filosofia di un vero senso di pubblico servizio indirizzato all'unico oggetto istituzionale dello stesso, vale a dire il cittadino-utente;
- una corretta assunzione del concetto di programmazione che superi il semplice aspetto formale di previsione in senso autorizzativo;

- una utilizzazione puntuale di una logica programmatica con l'acquisizione della importanza dei programmi durante la gestione;
- una cultura gestionale per obiettivi e conseguenti risultati su cui misurare la responsabilità dei dirigenti;
- il superamento di una visione burocratica e proceduralistica dei processi erogativi, legata soltanto a controlli di natura giuridico-formale.

A fronte di siffatti ordini di ragioni che costituiscono obiettivi elementi di resistenza all'adozione del modulo del controllo di gestione, vi è il nuovo sistema normativo quale risulta dalla legge 142 del 1990 e del decreto legislativo n.77 del 1995, la cui ultima "filosofia" si esprime tramite:

- una sorta di "aziendalizzazione" dell'ente locale con il conseguente abbandono della logica dell'amministrazione e controllo per atti ed il passaggio ad una gestione per obiettivi e relativo controllo (di gestione) sui risultati conseguiti;
- lo spostamento dell'ottica dell'attività gestionale dalla domanda alla offerta prestazione/servizio reso; tale modifica rende necessario dotarsi di strumenti di misurazione delle attività che permettano di monitorare gli scostamenti dell'azione gestionale dei vari settori dagli standards teorici imposti dal programma;
- introduzione nei servizi pubblici resi dall'ente locale in gestione diretta o attraverso un'istituzione di logiche di competitività relativa sulla cui base produrre prestazioni a livelli di economicità complessiva più congrui con standards di prestazioni identiche fra comuni simili sotto il profilo economico.

Orbene un sistema complesso di controllo così come risulta finora descritto nelle sue linee generali e nelle sue implicazioni sostanziali per iniziare a funzionare e poi sopravvivere implica una evoluzione organizzativa e manageriale fondata sulla riqualificazione di tutte le risorse umane dell'ente (amministratori, dirigenti, quadri intermedi e operatori di base) attraverso l'innesto di una nuova cultura che impone il passaggio dal particolare all'insieme, dalla frammentazione al coordinamento sistematico, dalla separazione alla interrelazione dei ruoli con dialogo periodico per si-

stemi e presuppone, sul piano fattuale, una gestione autonoma e responsabile, governata in un contesto economico di misurazione, controllo e valutazione fondato sul trinomio obiettivi - risorse - risultati.

2.9 Metodologie di controllo in alcuni enti locali

Nel vasto panorama degli enti locali, in cui il modulo del controllo di gestione fino ad oggi ha avuto un'applicazione molto limitata e parziale, emergono alcuni "casi eccellenti" degni di particolare menzione sia per l'impegno profuso che per l'affinamento delle tecniche di rilevazione raggiunto.

Essi possono in un certo qual modo rappresentare il principio di quella importante rivoluzione maturata negli anni, alimentata da importanti contributi dottrinali e sfociata infine nella previsione normativa degli articoli 39, 40 e 41 del D.Leg.vo n.77 del 1995.

Si ritiene opportuno delinearne sinteticamente le modalità operative che, pur nella inevitabile diversità conseguente alla autonomia degli esperimenti, evidenziano linee di fondo sostanzialmente comuni stante l'unità dell'intento perseguito.

Provincia di Livorno

I) Secondo quanto risulta dal rapporto di gestione relativo all'anno 1994, la Provincia di Livorno, al fine di disporre di uno strumento di programmazione basato su una serie di elementi concreti e di obiettivi da raggiungere utilizzando le risorse effettivamente disponibili, ha provveduto alla seguente riclassificazione del bilancio.

Parte prima entrata

Tutte le entrate del bilancio sono state raggruppate in sette categorie secondo la loro provenienza:

- entrate proprie
- trasferimenti statali

- trasferimenti regionali ordinari
- trasferimenti regionali delegati
- trasferimenti dai comuni ed altri enti pubblici
- trasferimenti di capitali
- accensioni di prestiti
- poste rettificative e partite di giro (questa solo per avere l'esatta corrispondenza con il totale del bilancio tradizionale).

Tutti gli stanziamenti di entrata sono stati classificati nelle varie categorie, a volte singolarmente, ma per lo più raggruppati in voci, intendendo per voce un raggruppamento organico di vari capitoli di bilancio aventi le stesse finalità o similari, inteso anche come progetto o azione, con la sola avvertenza che ogni capitolo deve stare in un solo raggruppamento.

Parte seconda spesa

Tutte le spese del bilancio sono state distinte in ventuno programmi di intervento secondo le finalità e la destinazione della spesa:

- organi istituzionali
- spese generali e di gestione
- pari opportunità
- assetto del territorio
- viabilità: nuove opere
- trasporti e comunicazioni
- edilizia scolastica: nuovi edifici
- manutenzione strade
- manutenzione edifici
- tutela conservazione e acquisizione del patrimonio
- attività produttive e turismo
- formazione professionale
- osservatorio socio economico

- istruzione e cultura
- interventi sociali, sport e giovani
- ambiente
- difese ambientali
- forestazione caccia e pesca
- aiuti economici alle strutture agricole
- aiuti alle produzioni agro-zootecniche
- bonifica
- poste rettificative e partite di giro (per la quadratura contabile).

Tutti i capitoli di spesa sono stati classificati nei vari programmi con le avvertenze già espresse per la parte prima entrata.

Per ogni programma vengono indicati gli obiettivi intendendo per questi la sintesi delle iniziative, realizzazioni, finalità negoziate con gli amministratori che la struttura si propone di raggiungere nell'arco dell'anno, utilizzando le dotazioni umane, finanziarie e strumentali (mobili ed immobili) in dotazione al programma, con indicazione temporale delle scadenze relative alle varie iniziative da assumere.

Per ogni programma sono quindi evidenziate tutte le varie voci di spesa, comprese quelle di personale ed il valore dei beni impiegati. I primi dati rilevabili automaticamente dalla contabilità finanziaria, gli ultimi (beni) inseriti extra contabilmente in attesa di informatizzare anche le scritture relative all'inventario (informatizzazione operativa, che verrà realizzata entro il 1995).

Ad ogni programma vengono quindi attribuiti e indicati:

- un centro di costo di area di risultato coincidente con un programma/servizio, in modo da determinare i costi di realizzazione del programma. Ogni centro di area è affidato alla responsabilità di un dirigente (centro di responsabilità di livello superiore);

- ogni centro di area è articolato in centri di costo, a loro volta aggregati in raggruppamenti di centri per tipologia di attività (v. prg. successivo);
- le corrispondenti voci di entrata finalizzate (trasferimenti regionali delegati, trasferimenti di capitali di altri enti, accensione di prestiti) che finanziano le spese inserite nel programma e quindi per differenza la parte del programma finanziata con entrate proprie.

Su ogni provvedimento di liquidazione vengono indicati oltre al capitolo di spesa, il centro di costo ed il fattore produttivo impiegato.

Trimestralmente nel primo semestre e mensilmente nel secondo, l'Unità operativa controllo di gestione trasmette ad ogni settore, agli assessori ed al Collegio dei revisori un elaborato, che discende dal bilancio riclassificato nelle categorie di entrata e nei programmi di spesa denominato bilancio per programmi progetti ed obiettivi, contenente:

- le previsioni iniziali;
- le previsioni assestate;
- gli impegni e accertamenti assunti;
- i pagamenti e le riscossioni effettuate, naturalmente per tutte le categorie di entrata e per ogni programma di spesa; trasmette, altresì, un secondo elaborato contenente la classificazione di tutti i pagamenti effettuati distinti per i vari centri di costo ed i fattori produttivi impiegati.

Il sistema funziona tutto in automatico e le varie rilevazioni avvengono nel seguente modo:

- una volta caricato il bilancio tradizionale nella contabilità finanziaria, uno specifico programma di riclassificazione rileva i dati e predispone il nuovo bilancio raggruppato per categorie di entrata e per programmi di spesa e le conseguenti voci relativamente alle previsioni iniziali;