

- ad ogni variazione di bilancio la relativa registrazione nei mastri di entrata e uscita viene traslata anche nell'elaborato periodico nella colonna previsione assestata;
- ad ogni accertamento o impegno la conseguente registrazione sugli stessi mastri, viene traslata nello stesso elaborato periodico nella colonna accertamenti o impegni;
- ad ogni riscossione o pagamento l'operazione viene registrata nei mastri, nei giornali di cassa e nella colonna riscossioni o pagamenti dell'elaborato periodico. Dato che in ogni provvedimento di liquidazione viene indicato anche il centro di costo ed il fattore produttivo, che vengono naturalmente indicati nel mandato, sempre in automatico viene predisposto un secondo elaborato che contiene tutte le spese effettuate nei vari programmi distinte per centri di costo e fattori produttivi.

Il sistema quindi consente di visualizzare tutto l'andamento della gestione in elaborati facilmente leggibili che raffigurano l'andamento delle entrate, tutte le spese impegnate e pagate distinte per programmi e per centri di costo, i fattori produttivi impiegati, da dove è possibile per gli operatori rilevare i costi sostenuti e confrontarli con i risultati conseguiti.

II) Strumento idoneo a misurare il processo di assorbimento delle risorse impiegate per l'ottenimento di un prodotto è la contabilità per centro di costo.

Punto di partenza del piano per centri di costo è stata la rilettura in chiave economica della struttura organizzativa dell'ente, la quale è stata analizzata per individuare le grandi aree di attività, cioè i "campi" di intervento. Per ogni grande area è stata studiata la tipologia dell'attività svolta al suo interno con particolare attenzione ai processi produttivi, alle caratteristiche e peculiarità delle prestazioni, nonché l'utente finale, e contestualmente sono stati elaborati indicatori di efficienza e di efficacia dei servizi.

Questa analisi ha permesso di implementare il piano dei centri di costo sulla base di informazioni organizzative economiche riconosciute dagli attori del controllo (operatori dei vari settori).

Lo schema organizzativo del piano dei centri è attualmente articolato su tre livelli:

- centri di area di risultato
- raggruppamento dei centri di costo
- centri di costo

Al fine di rendere operativo quanto esposto, l'ente ha illustrato in dettaglio come è strutturata l'organizzazione di un programma/servizio "centro di area di risultato" relativo al settore istruzione e cultura; ed ha analizzato alcuni aspetti applicati a livello generale nel progetto "controllo di gestione":

- 1) la struttura organizzativa per l'analisi economica dei centri (con riferimento ad un programma)
- 2) il piano dei fattori produttivi
- 3) le modalità e i criteri di imputazione
- 4) alcune osservazioni sul momento della rilevazione
- 5) alcuni aspetti del reporting.

- 1) In riferimento al primo punto, con il progetto del controllo di gestione si è rilevato il costo del programma (v. i 21 servizi/programmi). Quindi il servizio istruzione e cultura è stato individuato come un centro di area di risultato; e poiché tale analisi dà solo informazioni globali sul servizio, il centro di area è stato disaggregato, al suo interno, per le seguenti attività omogenee.

- **01 Istruzione e cultura (centro di 1° livello chiamato area di risultato)**

- 01.01 scuole
- 01.02 palestre
- 01.03 istruzione
- 01.04 provveditorato agli studi
- 01.05 attività culturali
- 01.06 mostre
- 01.07 servizi culturali
- 01.08 servizi generali settore

Centri di raggruppamento

Tali attività, come è evidente, corrispondono a specifici campi di intervento e costituiscono i centri di 2° livello (di raggruppamento). Quindi rispetto al centro di 1° livello vi è una maggiore informazione. Analizzando nel dettaglio i centri di secondo livello, per alcuni, è stata effettuata, tenendo conto della loro tipologia e rilevanza, una ulteriore articolazione. Per quei centri di secondo livello, già sufficientemente analitici a livello di analisi informativa, si è creato ugualmente un centro di terzo livello, ma unicamente per la gestione informatica del sistema. In concreto si ha:

- **01.01 scuole, articolato**
 - 01.01.01 Buontalenti (sede)
 - 01.01.02 Buontalenti (Succ. n.1)
 -

Ogni istituto scolastico, plesso, è un centro di costo.

- **01.02 palestre, articolato**
 - 01.02.01 Cecioni
 -

Ogni palestra è un centro di costo

- 01.04 provveditorato agli studi

- 01.04.01 provveditorato agli studi

Per tale centro di secondo livello non si è ritenuto, in quanto già esaustivo per l'informazione, articolarlo in centri analitici di terzo livello. Come si può osservare, in questo caso il raggruppamento dei centri corrisponde al centro di costo.

2) Il secondo punto riguarda il piano dei fattori produttivi. Si è preferita una articolazione alquanto dettagliata, su espressa richiesta degli operatori.

Da un punto di vista strutturale il piano è articolato su cinque livelli:

- tipo (primo livello)
 - sottotipo (secondo livello)
 - classe (terzo livello, è il capo-conto)
 - sotto classe (quarto livello)
 - il fattore produttivo (quinto livello)

Operativamente abbiamo:

⇒ 20 beni e servizi

⇒

⇒ 20.03 Servizi

⇒ 20.03

⇒ 20.03.06 manutenzioni e riparazioni

⇒ 20.03.06.01 manutenzioni fabbricati

⇒ 20.03.06.01.01 manutenzioni fabbricati scolastici

⇒ 20.03.06.01.02 manutenzioni fabbricati caserme

L'imputazione logicamente avviene sempre sul quarto livello; il che consente in fase di report di avere informazioni su qualsiasi grado di analisi. Questa scelta permette con un minimo sforzo in fase di attribuzione (digitazione dei codici) di avere conoscenze analitiche sull'acquisizione dei fattori. Tale informazione è estremamente interessante in fase di stampa di report sulle analisi dei fattori produttivi. — —

3) Il terzo punto riguarda la modalità e il criterio di imputazione. L'imputazione ai centri di costo (sempre sul terzo livello) ed al fattore produttivo (sempre sul quinto livello) sono effettuati dai soggetti liquidatori. Da ciò si deduce che il momento della imputazione al centro è compreso nella fase di liquidazione effettuata dai dirigenti con propri atti (determinazioni di liquidazioni).

4) In riferimento al quarto punto, momento e scelta della rilevazione, si osserva che la fonte dei dati è la contabilità finanziaria. Si assume, pertanto, come aspetto rilevatore del fattore acquisito la spesa, ancorché si prospetti da parte dell'ente la introduzione di un sistema di rilevazione contabile più idoneo a determinare la competenza economica (gestione ordini e protocollo fatture).

In ogni caso la Provincia di Livorno rileva che:

- negli enti locali (aziende pubbliche) per alcune voci spesso la spesa coincide con il costo (personale, fitti, utenze, interessi, prestazione di servizi);
- prevale la ripetitività delle operazioni;
- i fattori acquisiti sono molto vicini da un punto di vista economico ai fattori utilizzati. Basti pensare, tenendo presente il concetto della rilevanza economica, alle rimanenze, ai ratei e risconti (molto riducibili prevedendo contratti di affitto e premi assicurativi a cadenza annuale con pagamenti anticipati o posticipati cadenti nell'anno). Unico elemento di divergenza effettiva restano gli ammortamenti; ma in questo caso con un appropriato sistema di

gestione degli inventari è possibile fornire i dati alla contabilità per centri di costo.

Da queste considerazioni, secondo l'ente, si può ricavare che, pur con i limiti appena descritti, anche una base informativa come la contabilità finanziaria, con alcuni piccoli accorgimenti, può dare informazioni con valenza economica, senza per questo disconoscere la validità di altri sistemi contabili (partita doppia, contabilità parallela ecc. ...)

5) Ultimo punto da analizzare è il sistema di reporting meglio conosciuto come rapporto di gestione.

I reports che vengono forniti riguardano:

- stampe dei centri (per i vari livelli di analisi 1°, 2° e 3°) con i fattori aggregati per i vari livelli; tali analisi possono essere effettuate per competenza e residui
- stampe di dettaglio di analisi dei vari fattori utilizzati nei centri;
- stampe per i diversi centri di costo nonché dei fattori produttivi dei singoli fornitori;
- stampa, a richiesta di ogni singolo fornitore, dei fattori produttivi acquisiti in complessivo o ripartiti per centri;
- stampa di analisi per i singoli capitoli in relazione ai centri di costo e ai fattori produttivi interessati;
- analisi per singolo impegno dei fattori produttivi utilizzati (contabilità per commessa/progetto).

Si evince che da tale sistema si ottengono informazioni in ordine a:

- *contabilità* per centri di costo
- *contabilità* budgetaria
- *contabilità* per commessa/progetto

Questo sistema informativo di contabilità di controllo permette inoltre di riportare i costi alle quantità di servizi erogati o al numero di atti compiuti in ciascun centro: di procedere, quindi, a calcolare indici di efficienza economica e di effettuare comparazione di ordine spaziale e temporale.

III) Presso la Provincia di Livorno è in corso di studio un sistema di indicatori, costruito insieme ai fornitori del controllo, idonei a fornire informazioni sintetiche ma significative per le scelte gestionali dell'ente, nonché per l'attuazione degli obiettivi programmati. Detti parametri, pochi ma significativi, afferiscono al valore efficienza e all'efficacia. L'ente ha fatto presente che per le province la difficoltà nell'individuare gli indicatori è dovuto allo stesso ruolo istituzionale dell'ente i cui servizi raramente sono destinati a un utente finale.

Provincia di Ferrara

Le fasi logiche e metodologiche in cui è articolato il sistema di monitoraggio dei flussi di spesa e dei risultati raggiunti sono così sintetizzabili:

- individuazione della struttura operativa preposta alla organizzazione e gestione del controllo di gestione;
- definizione della struttura organizzativa dell'Ente;
- organizzazione dei flussi informativi di alimentazione del sistema;
- attivazione dei flussi informativi extracontabili e definizione degli indicatori di efficacia ed efficienza;
- individuazione degli utenti del controllo di gestione;
- definizione degli obiettivi specifici del controllo di gestione;
- organizzazione del sistema di reporting.

Le valenze che la struttura operativa preposta al controllo di gestione è chiamata a rivestire sono duplici; da un lato si è configurato per esse il ruolo di supporto informativo per il controllo dell'operato dei dirigenti da parte degli amministratori;

dall'altro si è configurata una valenza di supporto ai dirigenti per l'impostazione manageriale della propria attività.

In questo senso le strutture di auditing si pongono, attraverso la produzione di informazioni periodiche ai dirigenti, come elemento determinante per permettere loro di verificare l'andamento della propria gestione in corso d'opera, al fine di adottare le scelte - e le eventuali variazioni di rotta - che si mostrassero opportune.

Per rendere realizzabile questo obiettivo, l'Amministrazione provinciale ha impostato l'intera architettura del controllo di gestione, percorrendo le fasi di impianto sopra descritte.

In primo luogo è stata definita la struttura organizzativa dell'Ente, intesa come insieme coerente di centri di responsabilità e di centri di costo/ricavo.

I centri di responsabilità identificano unità organizzative con a capo un responsabile che risponde delle attività svolte. Il responsabile è colui che effettivamente può esercitare un controllo sull'impiego delle risorse. Il piano dei centri di responsabilità deve dare risposte alla domanda (fondamentale nel controllo di gestione) "chi controlla quali risorse?". Il piano dei centri di costo individua invece le unità organizzative destinatarie di costi sostenuti e/o dei ricavi realizzati.

Il centro di responsabilità (che si identifica, nella struttura organizzativa che ha a capo un dirigente) può coincidere con il centro di costo/ricavo in caso di unità organizzativa semplice; può comprendere più centri di costo/ricavo in caso di unità organizzativa complessa; può essere trasversale ai centri di costo/ricavo per particolari tipo di spesa (si pensi alle responsabilità della gestione e al costo del personale nel suo complesso).

Stabilite le strutture organizzative dell'Ente, la fase successiva è costituita dalla individuazione dei flussi informativi di alimentazione del sistema.

Tali flussi informativi sono sia di natura economica che di natura extracontabile. Nel primo caso è stato definito il piano dei conti, cioè delle scritture contabili di tipo economico (attività, passività, costi, ricavi) sulle quali basare la organizza-

zione delle informazioni relative alle spese sostenute, ai ricavi realizzati, alle variazioni patrimoniali, ecc ... ; nel secondo caso sono stati individuati i dati di tipo extracontabile, soprattutto i dati sui risultati dell'attività svolta, che devono essere forniti dalle strutture stesse dell'Ente e che, raffrontati con le informazioni di tipo economico, consentono analisi di efficacia ed efficienza dell'attività delle diverse unità organizzative dell'Ente.

Le ultime fasi dell'impianto del controllo di gestione sono costituite dalla individuazione degli utilizzatori del controllo di gestione, cioè di coloro che abbisognano delle informazioni prodotte da tale sistema per prendere decisioni, e degli obiettivi specifici di conoscenza che essi si propongono.

Gli utilizzatori principali delle informazioni prodotte dal controllo di gestione sono gli amministratori ed i dirigenti dell'Ente. Dette informazioni sono differenziate in relazione agli specifici ruoli istituzionali ed alle specifiche esigenze correlate ai suindicati destinatari. Nell'esperienza ferrarese è risultato utile agli amministratori disporre di informazioni di sintesi sul rapporto tra programmi previsti e risultati raggiunti in relazione alle particolari deleghe ad essi assegnate, nonché sui costi sostenuti e sui ricavi realizzati dalle strutture sulle quali esercitano il controllo. Per i dirigenti sono stati invece di particolare interesse i costi riferiti ai centri di responsabilità cui sono preposti ed ai centri di costo/ricavo in cui questi eventualmente si ripartiscono, oltre che le informazioni riferite a specifiche esigenze gestionali (es. costi di manutenzione degli edifici, costi di pulizie, di utenze, ricavi di gestione mostre, ecc. ...).

La definizione di questa mappa delle esigenze informative ha permesso di definire successivamente un sistema di reporting mensile in grado di fornire informazioni sui costi sostenuti e sui risultati conseguiti in tempo reale, al fine di permettere decisioni gestionali o organizzative in corso d'opera.

Il sistema consente di creare anche reports riassuntivi, atteso che, in taluni casi, la significatività di parte dell'attività monitorata può emergere solo in relazione ad intervalli di tempo più lunghi.

L'esperienza della Provincia di Ferrara applica una metodologia fondata sulla elaborazione di una "contabilità globale" che, supportata da strumenti informatici, consente l'aggiornamento automatico delle registrazioni rilevando di ogni fatto gestionale gli aspetti: economico, patrimoniale, analitico (per centri di costo e centri di responsabilità), fiscale.

Il sistema contabile è basato sulle seguenti regole:

- a) al momento della registrazione di un fatto contabile l'operatore deve essere messo in condizione di conoscere tutti gli aspetti suindicati dell'operazione che si registra;
- b) gli archivi (o banche dati) che raccolgono i vari elementi contabili sono integrati, nel senso che la immissione dei dati, effettuata una sola volta, va ad aggiornarli automaticamente;
- c) gli aspetti finanziario, economico, analitico, fiscale della "contabilità globale" sono considerati come derivati da un'unica banca dati strettamente correlata con le altre gestioni amministrative (archivio, protocollo, delibere, ecc...).

Attraverso il progetto di "contabilità globale" è possibile tenere costantemente aggiornati i seguenti sistemi contabili:

- 1) la contabilità su base finanziaria, rilevando, oltre alle scritture obbligatorie per legge anche:
 - le schede storiche dei mutui e dei finanziamenti vincolati di parte corrente e di parte capitale (contributi regionali finalizzati, oneri di urbanizzazione per i comuni ecc. ...);
 - schede storiche degli investimenti che consentono di verificare l'evoluzione contabile di ogni lavoro dal primo impegno fino al conto finale.

E' possibile anche correlare le gestioni vincolate tra entrata e spesa per evidenziare, sia per ciascun finanziamento che globalmente, i fondi da incassare, quelli giacenti in cassa e quelli eventualmente anticipati.

A fine esercizio si procede al calcolo dei ratei, dei risconti, degli ammortamenti e delle operazioni di chiusura;

- la contabilità analitica: per effettuare corrette imputazioni si è proceduto ad una riorganizzazione complessiva della "macchina burocratica", individuando - come già detto - per tutte le spese i centri di imputazione e i centri di responsabilità.

La corretta tenuta della contabilità generale porta all'aggiornamento continuo del conto del patrimonio, supportato da una serie di schede di carico inventariale del bene o dell'insieme di beni acquisiti nel patrimonio dell'ente. Infine si procede all'aggiornamento della contabilità fiscale, tenendo distinte le fatture "rilevanti ai fini IVA" da quelle relative ai servizi istituzionali.

Provincia di Pistoia

Presso la Provincia di Pistoia l'attività di controllo economico interno della gestione iniziata prima della legge n. 142 del 1990, si basa sui seguenti strumenti:

a) Bilancio per risultati

E' un bilancio collegato alla Relazione previsionale e programmatica e al Bilancio di previsione finanziario.

E' composto di:

- schede di base che esplicitano le singole spese generali nell'importo complessivo e nel riferimento alle singole strutture;
- schede di base che esplicitano i singoli programmi, interventi-azioni, risultati a valenza esterna da perseguire;

- scheda di base del personale con l'esplicitazione delle singole spese, tabellari e non tabellari, e del loro riferimento alle strutture;
- schede di riepilogo a livello di struttura, di settore e di Ente.

Ogni ripartizione elementare di questo bilancio è collegata al competente capitolo di bilancio finanziario.

Le schede contengono le previsioni di spesa e quelle correlabili di entrata al fine di evidenziare, avendo presente il pareggio economico, quali spese sono finanziate da entrate "libere" dei primi tre titoli dell'Entrata. Inoltre ogni scheda ha la funzione di responsabilizzare i singoli operatori sia sulla spesa che sull'entrata; le schede contengono le specifiche delle attività da realizzare e gli operatori da impiegare.

Il bilancio per risultati è uno strumento pienamente utilizzato in sede di definizione del Bilancio annuale e pluriennale e integra le responsabilità politiche con quelle tecniche. Le prime a livello di obiettivi, scelte, priorità, le seconde a livello di realizzazione dei risultati con le risorse disponibili e attivabili. Responsabilizza inoltre gli uffici che hanno competenze "di servizio", come per esempio l'Economato, ad effettuare spese e interventi compatibili con i risultati a valenza esterna.

b) Il Sistema degli utilizzi

E' una contabilità di tipo analitico, economico e a valenza budgetaria, tendente a rilevare gli utilizzi delle risorse, in connessione alle attività programmate e strutturate nel Bilancio per risultati.

Questa contabilità presuppone una contabilità finanziaria, che permetta di agganciare i momenti tipici della parte finanziaria e in particolare previsioni, accertamenti, impegni e liquidazioni, registrati per ripartizioni finanziarie di bilancio. Tali momenti vengono registrati nel sistema degli utilizzi secondo la destinazione effettiva delle risorse a:

-interventi-azioni, risultati, programmi-progetti, centri di responsabilità, settori.

Inoltre, questa contabilità si basa su un piano dei conti in corso di affinamento e sviluppo che permette di informare:

- la programmazione e gli amministratori sullo stato di realizzazione di azioni, interventi, programmi;
- i responsabili dei centri di responsabilità sui risultati e sulle spese generali e di personale dagli stessi utilizzate;
- i dirigenti del budget di servizio o di settore con sintesi inerenti ai centri di responsabilità rientranti nella loro rispettiva direzione e coordinamento.

c) Il sistema di reports

Utilizza i dati della suddetta contabilità e, in prospettiva, altri parametri e specifiche, per realizzare un idoneo sistema informativo gestionale interno di supporto alla programmazione, alla gestione, alle scelte alternative, al governo dell'Ente, alle esigenze procedurali e di regolamentazione.

L'esplicitazione di parametri, oltre ad agevolare la conoscenza della progressiva realizzazione delle attività e dei motivi di scostamento tra programmato e realizzato, permette di impostare un utile approccio alla valutazione dei carichi di lavoro.

I primi reports realizzati si riferiscono a circa 90 risultati programmati e sottostanti azioni, nonché a 25 centri di responsabilità, il tutto come definito in sede di bilancio per risultati.

Le informazioni ottenute sono state sottoposte ai responsabili delle varie strutture interessate i quali si sono trovati innovativamente a dover commentare le realizzazioni in connessione a dati quantitativi espliciti riferiti a programmi, risultati, azioni, interventi, centri di responsabilità, settori, e, nella ricomposizione unitaria all'intero Ente.

d) Apposito strumento per la rilevazione dei costi

Utilizza i dati minimi omogenei provenienti dalle rilevazioni analitiche e si basa sul ruolo determinante dei singoli responsabili, i quali debbono gestire avendo ben presenti i costi connessi ai risultati della cui realizzazione sono responsabili.

L'approccio è stato già positivamente utilizzato in occasione di valutazioni connesse a scelte alternative per alcuni impianti sportivi, con importanti risultati: di incremento dei servizi, di minor peso sul bilancio dell'Ente e di un più significativo coordinamento territoriale di quest'ultimo.

Relativamente ai costi è da sottolineare la loro importante valenza economico-sostanziale interna, strettamente connessa agli obiettivi dell'Ente, alle sue caratteristiche interne e alle circostanze esterne, alle specifiche dei risultati da realizzare, agli scopi di rilevazione. Per questi motivi - secondo l'ente - mentre è possibile la determinazione di indicatori e parametri esterni di riferimento o anche vincolanti, di carattere obiettivo, come possono esserlo quelli basati su dati finanziari e fisici, non appare facilmente proponibile la determinazione di costi validi per tutti gli Enti.

La Provincia di Pistoia rileva che le impostazioni metodologiche sopra illustrato debbono essere armonizzate con i nuovi adempimenti previsti dal D. Leg. vo n.77 del 1995 e successive modifiche; attraverso la realizzazione di un'idonea contabilità economica (art.74 dello stesso D. Leg. vo n.77) non ravvisabile pienamente, ad avviso dell'ente, nel conto economico di cui all'art.71, in quanto economicità significa seguire e dar conto dell'utilizzo delle risorse in connessione ai risultati/servizi programmati, che si realizzano.

Provincia di Vicenza

Dalla relazione del collegio dei revisori dei conti sul bilancio consuntivo dell'esercizio finanziario 1994 dell'Amministrazione provinciale di Vicenza risulta

che il Dipartimento contabilità e bilancio ha portato a termine nel corso del
l'istituzione di "Centri di costo" dell'Amministrazione provinciale.

I centri di costo sono 91 così suddivisi:

- n. 12 - gli Istituti tecnici commerciali;
- n. 1 - Istituto per geometri;
- n. 1 - Istituto tecnico femminile;
- n. 5 - Istituti tecnici industriali;
- n. 1 - Istituto tecnico per la chimica conciaria;
- n. 1 - Istituto tecnico agrario;
- n. 9 - Licei scientifici;
- Organi istituzionali;
- Presidenza;
- Dipartimento personale;
- Ufficio informazione e stampa;
- Ufficio relazioni esterne;
- Dipartimento provveditorato e acquisizione risorse;
- Dipartimento contabilità e bilancio;
- Dipartimento affari legali;
- Fabbricati non adibiti a servizi provinciali;
- Prefettura;
- n. 9 - Caserme Carabinieri;
- Caserma Polizia stradale di Vicenza;
- Istituto zooprofilattico di Vicenza;
- Associazione nazionale famiglie fanciulli sub normali di Lisiera;
- Provveditorato agli studi di Vicenza;
- Colonia del giovane agricoltore di Lonigo;
- Istruzione (attività assessorato);
- Cultura (attività assessorato);

- Villa Cordellina Lombardi - Montecchio Maggiore;
- Istituti provinciali di assistenza all'infanzia;
- Assistenza minori;
- Sordomuti;
- Ciechi;
- Assistenza sociale;
- Servizi sanitari ante riforma legge n.833 del 1978;
- Strade provinciali;
- Dipartimento viabilità e trasporti;
- Opere marittime;
- Istituto di genetica e sperimentazione agraria "N. Strampelli" Lonigo;
- Protezione civile;
- Azienda agricola provinciale di Montecchio Precalcino;
- Pesca;
- Caccia;
- Agriturismo;
- Agricoltura;
- Consorzio antigrandine provinciale;
- Associazione allevatori;
- Immobiliare Fiera;
- Turismo (attività assessorato);
- Rete distribuzione carburanti;
- Promozione economica;
- Ambiente;
- Urbanistica;
- Beni ambientali;
- Cave;
- Sport (attività assessorato);