

Le nuove frontiere dell'e-government

*Il Controllo
di Gestione
nella
Pubblica
Amministrazione*



Tina Magnotti

Customer Value

Coverage Leader,

IBM Global

Services

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 la qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell’organizzazione dell’ente, l’efficacia, l’efficienza e l’economicità nell’attività di realizzazione degli obiettivi”. Questo è il modo in cui il controllo di gestione viene definito nell’art. 39, comma 2, del D. Lgs. n. 77/1995, meglio noto come “Bassanini 1”, che ha visto, poi, la sua attuazione nell’importantissimo D.Lgs. 286/1999. Questo articolo ripercorre le tappe che hanno portato alla nascita del controllo di gestione, spiegando il significato della definizione sopra riportata e precisando quali sono le scelte progettuali che un’amministrazione pubblica deve affrontare per mettere in piedi un sistema di controllo di gestione adeguato alle proprie esigenze. Il controllo di gestione è uno dei controlli interni alla Pubblica Amministrazione italiana. L’evoluzione dei sistemi di controllo interni ha una storia lunga e, come sempre in materia di amministrazione pubblica, affonda le sue radici nella fine dell’Ottocento. L’ultima tappa di questo processo, lento ma costante nel tempo, è recentissimo: è il già citato Decreto Legislativo 286 del 1999. Val la pena ripercorrere questo processo normativo nelle sue tappe fondamentali che sono schematizzate nella **figura 1**. Le trasformazioni più significative sono quelle che hanno visto la luce a partire dagli anni novanta: • la Legge n. 241/1990, nota come la legge sulla trasparenza, che ha obbligato le amministrazioni a individuare, al proprio interno, le unità organizzative e i soggetti responsabili dei risultati da conseguire; • la Legge n. 142/1990, che ha introdotto, per la prima volta, il principio della separazione fra poteri e responsabilità relativi, rispettivamente, all’indirizzo politico-amministrativo ed ai risultati della gestione amministrativa; • il D.Lgs. n. 29/1993, che, introducendo i controlli interni in tutte le amministrazioni, ha imposto alle amministrazioni stesse di costituire uffici di controllo interno, capaci non solo di valutare, ma anche di indirizzare e correggere l’azione degli uffici, in funzione degli obiettivi e delle responsabilità assegnate; • la Legge n. 20/1994, nota come la legge di riforma della Corte dei Conti, che ha potenziato i controlli,

sia esterni sia interni, sui risultati dell'azione amministrativa, sulla congruenza di questa con i programmi politici, sul costo e sulla performance dei servizi, sulla soddisfazione degli utenti;

- il D.Lgs 286/1999 in attuazione alla Legge 59/1997, la cosiddetta “Bassanini 1”. Va detto che questa trasformazione legislativa, come d'altronde tutte, è necessaria ma non è sufficiente per perseguire l'obiettivo di migliorare il sistema dei controlli interni alle Pubbliche Amministrazioni. L'obiettivo si raggiunge solo grazie a trasformazioni organizzative, aumento delle competenze professionali, ridefinizione dei processi che implicano un'azione quotidiana da parte di manager e amministratori capaci e motivati.

Tornando al D.Lgs. 286/1999 più volte citato, esso individua quattro tipi di controllo:

- il controllo di regolarità amministrativo-contabile, che deve garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa;
- il controllo di gestione, che deve verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità (le famose tre E, quattro con equità), per consentire ai dirigenti di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il

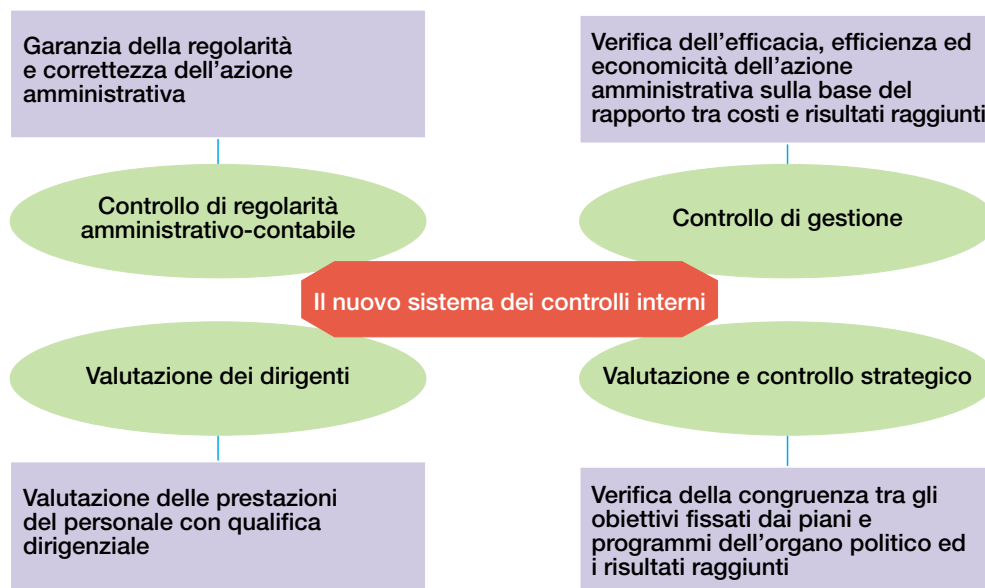
Evoluzione normativa dei controlli interni: le principali tappe

NORMA	OGGETTO
Legge 5026/1869	Legge di contabilità e nascita del controllo interno (Ragioneria generale dello Stato)
Legge 2440/1923	Si attribuisce al Tesoro il controllo di legittimità, il controllo contabile ed il controllo di proficuità della spesa
DPR 748/1923	Riforma dirigenza statale
Legge 833/1978 Legge 468/1978	Riforma sanitaria Riforma del bilancio
Legge 241/1990 Legge 142/1990	Disciplina del procedimento amministrativo Riforma dei poteri degli Enti Locali
Legge 20/1994	Riforma dei controlli della Corte dei Conti
D. Lgs. 29/1993	Introduzione del controllo interno nella PA
D. Lgs. 286/1999	Attuazione della L. 59/97 ed ulteriore individuazione del sistema dei controlli interni

Figura 1
Evoluzione
normativa dei
controlli interni:
le principali
tappe

rapporto tra costi e risultati; • la valutazione dei dirigenti, necessaria, fra l'altro, ad attivare la responsabilità dirigenziale; • il controllo strategico, che è un controllo a lungo termine e deve sempre necessariamente essere integrato al controllo di gestione, che è, invece, a breve termine; ha come scopo quello di verificare, ai vari livelli, l'efficacia dell'attivazione delle strategie aziendali; opera anche un controllo qualitativo ed utilizza sensori esterni all'azienda/ente; nasce dalla necessità di aggiornare continuamente e costantemente i vari progetti. Come si può ben capire, si tratta di forme di controllo molto diverse tra loro, per il tipo di funzione esercitata e, quindi, per gli obiettivi che si propongono di raggiungere. Nonostante la loro diversità, però, i compiti di controllo interno debbono essere esercitati "in modo integrato", per garantire il buon funzionamento dell'organizzazione amministrativa. In questo documento viene trattato in maniera più dettagliata il controllo di gestione la cui funzione, come detto, è quella di "verificare l'efficienza, l'efficacia, l'economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di

Il sistema dei controlli interni



Le funzioni devono essere esercitate in modo integrato

Figura 2
Il sistema
dei controlli interni

correzione, il rapporto tra costi e risultati”. Il controllo di gestione è il principale strumento a supporto delle diverse fasi del ciclo di pianificazione e controllo (figura 3). Nel ciclo di pianificazione e controllo si possono individuare quattro fasi: • la **pianificazione** in cui, per ogni unità organizzativa della struttura, viene definito un insieme coerente di obiettivi da raggiungere e viene definito un piano per raggiungerli che, tenuto conto dei vincoli interni ed esterni all’organizzazione stessa, fissa una sequenza logica di azioni che dovrebbero condurre ai risultati voluti. Gli obiettivi sono risultati specifici attesi e devono avere le seguenti caratteristiche: chiari, misurabili (per ampiezza e tempi), raggiungibili, coerenti tra loro, coerenti con missione, risorse e contesto esterno, condivisi all’interno; • la **verifica dei risultati** in cui si misura se ciascuna unità organizzativa ha conseguito o meno gli obiettivi assegnati; • l’**analisi degli scostamenti** in cui si individuano le cause degli eventuali scostamenti tra obiettivi e risultati; • l’**attuazione degli interventi correttivi** per allineare i comportamenti delle unità rispetto agli obiettivi. Il controllo di gestione esercita il

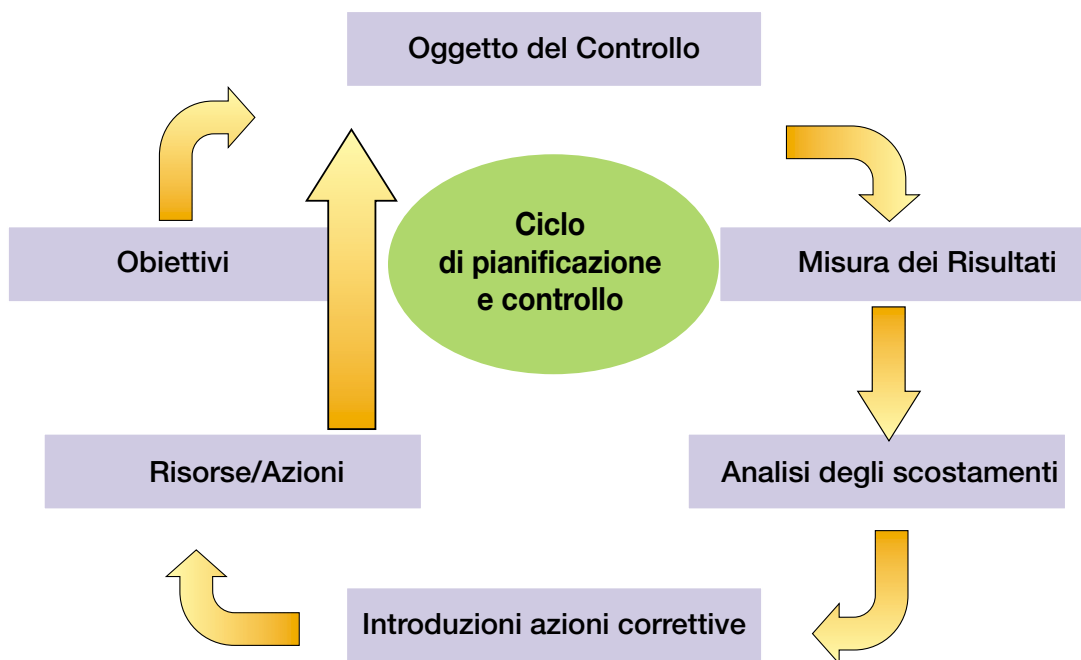


Figura 3
Il controllo di
gestione

governo su ciascuna delle precedenti fasi. Infatti:

- fornisce una guida a coloro che sono a capo di un'area o di un centro di responsabilità;
- non può prescindere dalle scelte fatte in fase di pianificazione ed è un'analisi di breve termine;
- è composto di un **elemento contabile** (attraverso una contabilità per centri di costo) e di un **elemento organizzativo** che si sostanzia in analisi dei comportamenti e dei risultati;
- è un controllo di tipo analitico teso ad accertare l'adeguatezza della struttura organizzativa e la coerenza nel comportamento. Le componenti fondamentali del controllo di gestione sono:

- il **sistema di budgeting** che verifica la coerenza tra gli obiettivi assegnati alle diverse unità organizzative e le risorse ad esse attribuite;
- il **sistema di controllo** che ha il compito di rilevare il costo delle risorse utilizzate da ciascuna unità organizzativa, di suddividere tale costo tra i singoli oggetti di costo (attività, prodotti, progetti), di integrare le informazioni contabili sul costo delle risorse con indicazioni extracontabili (volume di attività, livello di servizio, tempi di risposta) per costruire indicatori di efficacia, efficienza ed economicità;
- il **sistema di reporting** che evidenzia i risultati delle diverse unità organizzative e supporta l'analisi degli scostamenti.

Tornando al D. Lgs. 286/1999, va sottolineato come l'art. 4 fissi con precisione il "disegno" del controllo di gestione, cioè cosa ciascuna amministrazione deve definire. In particolare:

- l'ufficio o gli uffici responsabili del controllo, cioè della sua progettazione e del suo esercizio;
- la determinazione degli obiettivi gestionali e dei soggetti responsabili;
- le modalità di rilevazione e ripartizione dei costi tra le unità organizzative e le modalità di individuazione degli obiettivi per cui i costi sono stati sostenuti;
- gli indicatori specifici per misurare efficienza, efficacia ed economicità;
- la frequenza di rilevazione delle informazioni.

Il controllo di gestione presenta punti di connessione con le altre componenti del controllo interno. In primo luogo, il controllo di gestione alimenta il controllo strategico. Quest'ultimo, infatti, può assegnare a una struttura obiettivi di efficienza/produttività, che si possono tradurre, poi, in specifici obiettivi per le singole unità organizzative. Il controllo di gestione, in questo caso, ha il compito di verificare il raggiungimento degli obiettivi

assegnati a ciascuna unità e le motivazioni di eventuali scostamenti; le stesse informazioni, inoltre, possono consentire al controllo strategico di misurare l'effettivo raggiungimento degli obiettivi complessivi. In secondo luogo, il controllo di gestione, misurando i risultati delle unità organizzative, costituisce una delle fonti che alimentano il sistema di valutazione dei dirigenti o almeno di quelli a capo di unità organizzative. E' evidente che, anche in questo caso, la sovrapposizione è solo parziale, poiché la valutazione dei dirigenti si basa su elementi (come, per esempio, la valutazione delle competenze organizzative) del tutto estranei al sistema di controllo di gestione. Infine, il controllo di gestione può misurare la "qualità dei servizi erogati da un'unità organizzativa"; costituisce, così, uno degli elementi di supporto alla verifica della Carta dei Servizi. Spesso si confonde il controllo di gestione con gli strumenti di misurazione, ovvero con la fase in cui si collocano gli strumenti che sono appunto di misurazione, le cosiddette metriche quali gli indicatori, la contabilità analitica, la contabilità dei costi, la contabilità per missione, gli elementi per valutare i dirigenti, gli indicatori di qualità e via dicendo. Controllare la gestione significa, invece, governare al



Figura 4
Controllo strategico e controllo di gestione: il meccanismo dell'integrazione

massimo livello possibile tutte le fasi del processo gestionale. Il controllo di gestione, come detto, supporta il processo decisionale che è specifico per ciascuna Amministrazione. Non esiste, quindi, una soluzione valida per tutta la Pubblica Amministrazione. E' possibile, però, definire un modello che possa essere poi "personalizzato" da ciascuna amministrazione per progettare il sistema più idoneo alle proprie caratteristiche. Un tale modello di controllo di gestione si compone di:

- comprensione del contesto in termini di unità organizzative, attività, prodotti e progetti che sono gli "oggetti" del sistema di controllo di gestione;
- associazione a ciascun "oggetto" di uno o più indicatori di prestazione (il controllo di gestione riceve in fase di pianificazione i valori previsti di tali indicatori, misura i risultati ottenuti e segnala eventuali scostamenti);
- raccolta delle informazioni necessarie per il calcolo di tali indicatori di prestazione e definizione delle modalità di rilevazione delle informazioni stesse;
- definizione delle logiche di ripartizione dei costi ed integrazione di questi con i dati extracontabili;
- definizione delle interfacce verso il sistema di budgeting che consiste nella programmazione operativa delle risorse economiche e finanziarie, nonché delle azioni e dei tempi necessari a realizzare gli obiettivi definiti;
- definizione delle interfacce verso il sistema di reporting che, aggregando in maniera adeguata le informazioni che derivano dall'attività di gestione, presenta informazioni agli utilizzatori del controllo di gestione, evidenziando i risultati conseguiti (secondo la responsabilità) e ponendoli a confronto con quelli previsti;
- individuazione dell'unità organizzativa responsabile dell'intero controllo di gestione.

Tra queste fasi di progettazione, vale la pena di soffermarsi sulla prima che consiste nell'analizzare le caratteristiche dell'amministrazione, ovvero del contesto, anche organizzativo, in cui si deve inserire il sistema di controllo di gestione stesso (figura 5). In particolare, è in questo momento che l'amministrazione deve individuare appositi centri di responsabilità con il compito di esaminare e confrontare risultati ottenuti e risorse utilizzate con la programmazione fatta. Il centro di responsabilità può essere:

- un processo,
- un'attività,
- un prodotto o un servizio, o addirittura una famiglia di prodotti o

servizi, • una vera e propria unità organizzativa riscontrabile nell'organigramma dell'ente, • una unità organizzativa "virtuale" come nel caso di un progetto trasversale a più unità organizzative, • una missione intesa come aggregazione di attività o progetti o servizi che afferiscono tutti alla stessa missione istituzionale. Altra fase significativa è quella relativa all'associazione a ciascun oggetto di uno o più indicatori di prestazione, i cui valori previsti vengono forniti in fase di pianificazione e dei quali il controllo di gestione misura i risultati ottenuti, segnalando eventuali scostamenti. Il tema degli indicatori nella pubblica amministrazione, tema delicato ed ampiamente dibattuto, vede due correnti di pensiero assolutamente contrapposte. La prima è dell'avviso che esistano e possano individuarsi indicatori validi per tutte le amministrazioni ed all'interno di esse per tutti i centri di responsabilità. In questa ipotesi i concetti di economicità, efficienza ed efficacia sono applicabili nello stesso modo per tutte le amministrazioni pubbliche e per tutte le unità organizzative all'interno delle stesse. I concetti, quindi, sono univocamente individuati,

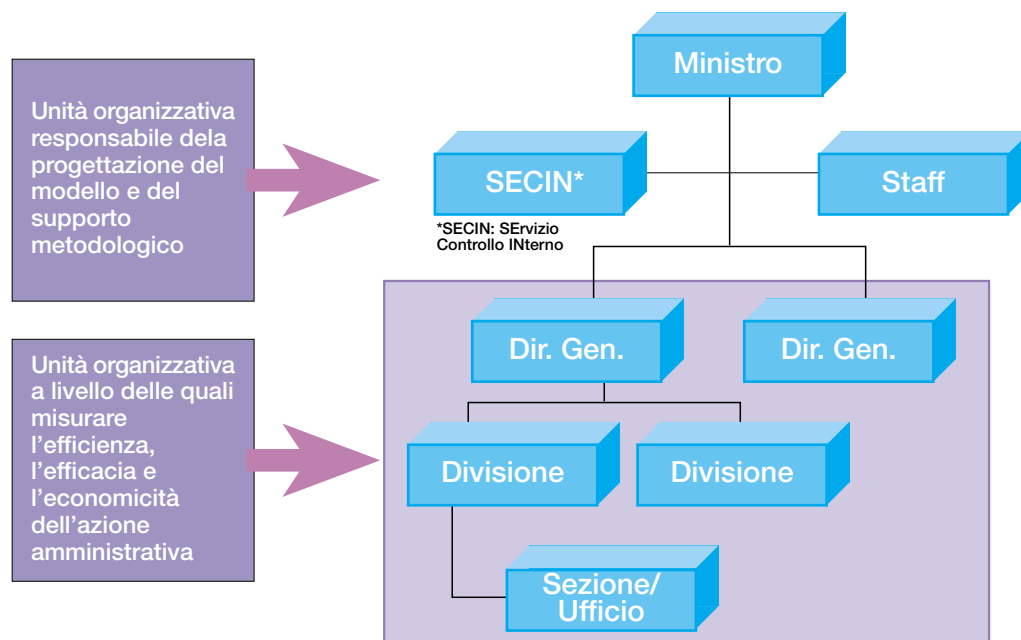


Figura 5
Struttura
organizzativa:
ruoli chiave
e responsabilità

cambia solo il modo in cui si misurano, vale a dire gli indicatori. L'altra ipotesi, invece, si basa sul fatto che gli indicatori siano specifici per le singole amministrazioni ed all'interno di esse per ciascun centro di responsabilità. Fonda le sue radici sul fatto che è difficile, confrontando due enti pubblici diversi, valutare quale dei due è più efficiente o efficace o economico rispetto all'altro. In tal caso, ogni entità organizzativa deve essere misurata con indicatori diversi, specifici del contesto e, per di più, variabili nel tempo. Si realizza, così, una matrice degli indicatori per ciascun ente. E' compito, però, di ciascun responsabile di unità organizzativa indicare quelli che, secondo lui, sono gli indicatori più idonei a misurare gli elementi nel suo centro di responsabilità. L'esperienza diretta insegna che con due indicatori per ciascuna categoria (efficienza, efficacia ed economicità) per ciascun centro di responsabilità, si riesce ad ottenere una matrice efficace e soprattutto gestibile. Sintetizzando, la funzione degli indicatori è quella di esprimere fenomeni complessi sulla base di misure sintetiche. Gli indicatori, quindi, sono parametri espressi da semplici algoritmi nei quali vengono messe in relazione variabili misurabili. Devono soddisfare i seguenti requisiti essenziali:

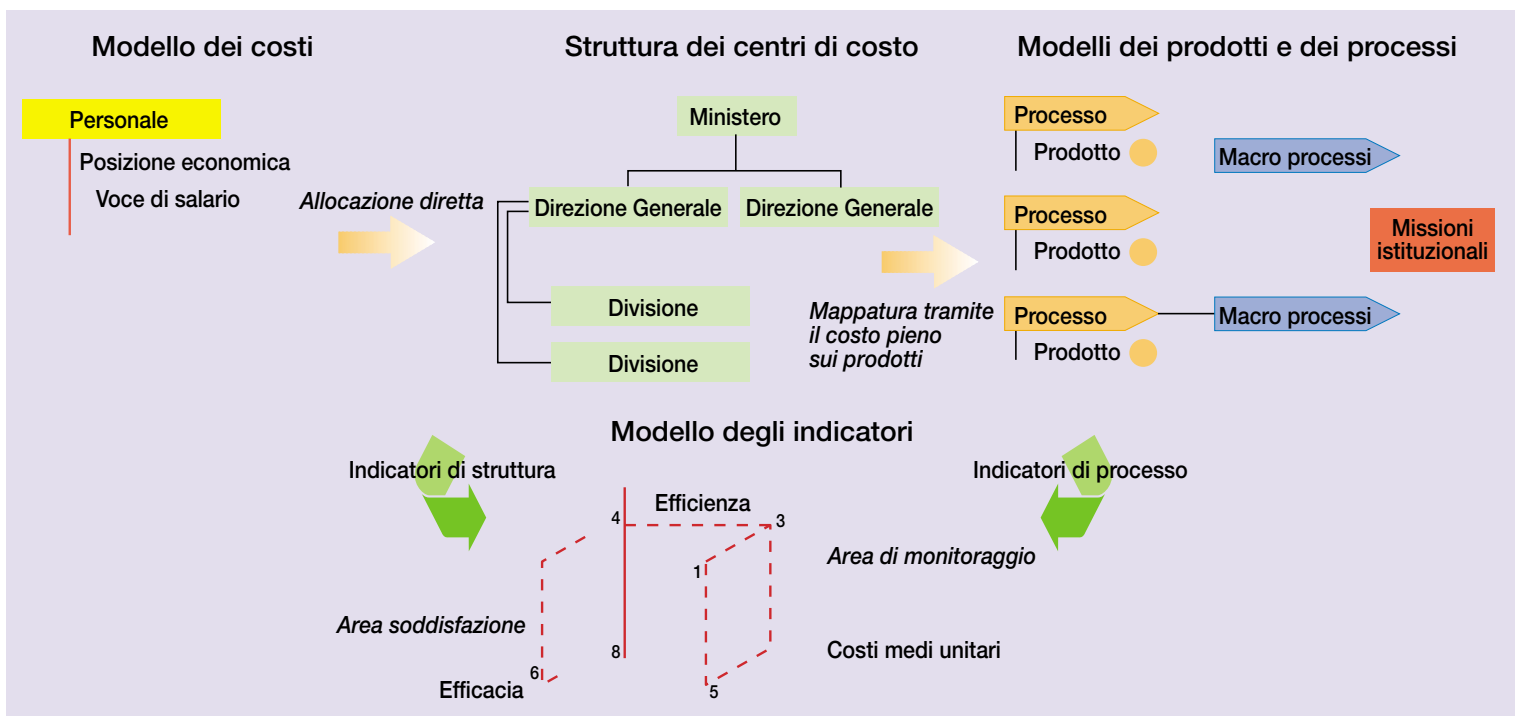
- la **misurabilità del fenomeno**, in termini di possibilità di misurare la correlazione esistente tra le variabili che determinano il fenomeno osservato;
- la **completezza** e la **tempestività** dell'informazione, in termini di possibilità di monitorare il fenomeno in modo completo, secondo le cadenze temporali richieste;
- l'**essenzialità del dato**, in termini di capacità di cogliere i tratti essenziali del fenomeno osservato;
- l'**economicità dell'elaborazione**, in termini di soddisfazione del rapporto "costo/beneficio" tra i costi sostenuti per l'elaborazione dell'indicatore stesso ed il valore aggiunto ottenibile dalla conoscenza del dato. Finora abbiamo parlato delle spinte derivanti dal contesto legislativo e della necessità, da parte delle amministrazioni, di rispondere a requisiti di efficienza efficacia ed economicità. Tutto ciò porta sia all'evoluzione delle logiche di controllo interno che alla ricerca di sistemi informativi adeguati a supportare i processi gestionali e decisionali. In particolare, le necessità delle amministrazioni sono

prevalentemente rappresentabili attraverso modelli orientati all'”activity based costing”. In tal caso il controllo di gestione si compone di:

- modello dei costi, ovvero la rappresentazione della struttura dei costi dell'amministrazione;
- modello delle attività/prodotti, ovvero la rappresentazione delle attività svolte e la loro valorizzazione;
- sistema degli indicatori, ovvero sistema di valutazione dell'efficacia, efficienza ed economicità.

Il modello dei costi utilizza il Piano dei Conti della Contabilità Economica di Stato e, ove possibile, la valorizzazione dei costi è **ad effettivo**, rispettando il criterio della competenza economica. Il modello delle attività/prodotti è direttamente correlato alla struttura delle Missioni Istituzionali e delle Funzioni Obiettivo. La dimensione del prodotto/attività è l'oggetto di aggregazione elementare e l'attribuzione dei costi è tale da determinare un costo pieno di prodotto, calcolato in base al consumo di risorse impiegate nel periodo necessario alla realizzazione dei prodotti. Il sistema degli indicatori è realizzato in

Figura 6
Modello di
Programmazione
e Controllo



base a:

- parametrizzazione dell'indicatore in funzione dell'oggetto misurato (es. attività, prodotto, centro di costo);
- misurabilità del livello di servizio. Il sistema consente di misurare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dei prodotti/servizi erogati ed è coerente con la disponibilità di informazioni e di dati. La **figura 6** riporta una schematizzazione di quanto detto a titolo di esemplificazione.

Per realizzare un progetto di controllo di gestione è necessario valutare attentamente il contesto di riferimento in cui si inserisce ed in particolare:

- la presenza sia di sistemi informativi alimentati che di un sistema contabile economico;
- la diffusione della cultura di controllo di gestione all'interno dell'amministrazione;
- la distribuzione dell'amministrazione sul territorio;
- la presenza di una struttura interna consolidata per l'analisi del servizio interno;
- gli aspetti di operatività specifici dell'ente che hanno influenza diretta sulla tipologia di modello di controllo di gestione finalizzata alla rappresentazione dei costi ed alla valutazione di efficienza ed efficacia.

La completa ed efficace adozione di una nuova modalità di lavoro e dei relativi sistemi informatici a supporto ha, tuttavia, un passaggio obbligato nell'adeguamento delle competenze delle risorse destinate a svolgere le nuove attività attraverso i nuovi strumenti. Occorre porre attenzione notevole al processo di cambiamento, nonché alle necessità di rivisitazione dei processi interni, facendo in modo di gestire la fase di passaggio e transizione senza provocare ricadute significative sull'intero sistema organizzativo (struttura, processi, risorse umane, sistemi a supporto) dell'amministrazione. E' per questo, quindi, che la singola amministrazione deve far riferimento a un partner consulenziale e tecnologico qualificato, che abbia maturato esperienze significative nel settore. Tuttavia, è importante sottolineare come uno dei fattori critici più rilevanti sia la presenza di referenti interni all'amministrazione adeguati, in termini di conoscenza della materia ed autorevolezza interna. La competenza e la conoscenza interna dei processi non può infatti essere surrogata in alcun modo da metodologie e esperienze messe a disposizione da un qualsiasi fornitore esterno.