

Marcello D'Onofrio

Come fare il controllo di gestione negli enti pubblici

Guida pratica per amministrativi
e dirigenti

Con 2 programmi e 8 schede operative
di gestione scaricabili online

MANAGEMENT

TOOLS

FrancoAngeli

Informazioni per il lettore

Questo file PDF è una versione gratuita di sole 20 pagine ed è leggibile con



La versione completa dell'e-book (a pagamento) è leggibile con Adobe Digital Editions. Per tutte le informazioni sulle condizioni dei nostri e-book (con quali dispositivi leggerli e quali funzioni sono consentite) consulta [cliccando qui](#) le nostre F.A.Q.



MANAGEMENT **TOOLS**

Visioni, esperienze, metodologie per potenziare competenze e capacità: proprie e dei collaboratori

Erede della storica collana *Formazione permanente* (che ha accompagnato per oltre quarant'anni la crescita della cultura di management in Italia), *Management Tools* offre a tutti i professional (e agli imprenditori) testi precisi, puntuali, agili e innovativi. Scritti appositamente da consulenti qualificati, i volumi affrontano tutte le aree e i temi di rilievo per valorizzare le competenze e indirizzare al successo le organizzazioni.

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: www.francoangeli.it e iscriversi nella home page al servizio “Informatemi” per ricevere via e.mail le segnalazioni delle novità.

Marcello D'Onofrio

Come fare il controllo di gestione negli enti pubblici

Guida pratica per amministrativi
e dirigenti

**Con 2 programmi e 8 schede operative
di gestione scaricabili online**

 **FrancoAngeli**

TOOLS

Per accedere all'allegato online è indispensabile
seguire le procedure indicate nell'area Biblioteca Multimediale
del sito **www.francoangeli.it**
registrarsi e inserire il codice **EAN 9788820414191** e l'indirizzo email
utilizzato in fase di registrazione

Copyright © 2013 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni qui sotto previste. All'Utente è concessa una licenza d'uso dell'opera secondo quanto così specificato:

Indice

Introduzione	pag.	9
1. Il ruolo del controllo di gestione	»	11
1. L'introduzione del controllo di gestione nelle Amministrazioni Pubbliche	»	11
2. Alcuni concetti base di economia aziendale sul controllo di gestione	»	12
3. Altre forme di controllo	»	15
4. La gestione dell'Amministrazione Pubblica	»	16
5. Competenze e strumenti per il controllo di gestione	»	23
6. Fasi operative di un modello di controllo di gestione: il ribaltamento delle fasi del controllo di gestione aziendalistico nell'operatività dell'AP	»	32
2. Alcuni concetti base di programmazione gestionale all'interno di un'Amministrazione Pubblica	»	35
1. La pianificazione e la programmazione	»	35
2. Punto di partenza: il programma amministrativo del Sindaco	»	37
3. La relazione previsionale e programmatica: RPP	»	38
4. Il piano esecutivo di gestione: PEG	»	43
5. Il piano dettagliato degli obiettivi: PDO	»	45
6. Descrizione di vari modelli di presentazione degli obiettivi con schede esemplative	»	49

3. Gli indicatori di risultato	pag. 53
1. A cosa servono gli indicatori	» 53
2. Come si misurano gli indicatori	» 56
3. Gli indicatori di risultato delle attività ordinarie	» 59
4. Istruzioni operative del programma degli indicatori di attività	» 64
5. Gli indicatori finanziari ed economico-patrimoniali	» 73
6. Gli indicatori di efficienza	» 78
7. Gli indicatori di efficienza: la produttività	» 83
8. Gli indicatori di efficacia	» 89
9. Istruzioni operative del programma degli indici per il CdG allegato al libro	» 94
4. Modello di conto economico da utilizzare nel CdG	» 98
1. Il conto economico di un'azienda privata	» 98
2. La riclassificazione del conto economico da utilizzare come modello per il CdG	» 102
3. L'analisi degli scostamenti	» 107
4. La funzione dei report di controllo	» 110

Si ringrazia l'Unione dei Comuni dell'Alta Gallura e tutti i comuni a essa associati per aver messo a disposizione i dati con i quali è stato possibile realizzare questo libro



Introduzione

Questo libro è rivolto a tutti quelli che lavorano all'interno di un'Amministrazione Pubblica (AP) che devono e vorrebbero applicare all'interno del proprio Ente una gestione controllata secondo le giuste regole del **Controllo di Gestione** (CdG), ma non sanno come fare e soprattutto che metodi applicare.

Il libro prevede e illustra un modello di controllo di gestione da applicare in Amministrazioni Pubbliche di medio-piccole dimensioni senza modificare la loro contabilità tipica che è quella finanziaria.

Il CdG è il processo attraverso il quale la Dirigenza si assicura che le risorse si acquisiscano e si impieghino in modo efficace ed efficiente, per il raggiungimento degli obiettivi prefissati. La funzione del controllo di gestione è perciò quella di guidare l'attività dell'AP verso obiettivi prestabiliti presupponendo una chiara definizione delle leve decisionali delle risorse a disposizione e delle relative responsabilità.

In modo particolare, dalla lettura dell'opera emerge quanto sia importante l'applicazione di un attento CdG, non solo perché imposto dalla legge, ma poiché strumento indispensabile per una corretta gestione. Inoltre, il CdG è anche un efficace **strumento di comunicazione fra la Dirigenza e lo staff dell'Ente**, addivene importante ed essenziale soprattutto per:

- fissare gli obiettivi e trasmetterli allo staff;
- controllare periodicamente lo stato di raggiungimento degli obiettivi, comunicarli allo staff e discuterne gli avvenimenti;
- fare riunioni periodiche;
- comunicare le strategie per il raggiungimento degli obiettivi prefissati;
- comunicare variazioni al budget e altro ancora.

Il libro spiega, quindi, l'importanza del controllo di gestione, la sua

composizione, la metodologia attraverso la quale si redige e introduce inoltre, durante la trattazione degli argomenti, esemplificazioni pratiche.

Sperando che i lettori possano trovare di facile interpretazione i concetti illustrati e auspicando che tali concetti ed esempi pratici possano dare un aiuto concreto, auguro a tutti una buona lettura.

1. L'introduzione del controllo di gestione nelle Amministrazioni Pubbliche

Il controllo di gestione (CdG) nelle Amministrazioni Pubbliche (AP) richiede un rilevante impegno, non solo finanziario, ma anche nel comportamento amministrativo. Infatti, la scelta della sua implementazione deve essere condivisa e ritenuta meritevole da:

- organi politici;
- dirigenza;
- dipendenti e collaboratori tutti.

Il CdG pertanto non deve essere implementato all'interno di un'AP solo perché imposto, ma condiviso da tutti. Più precisamente, il CdG è un processo che richiede una vasta partecipazione non solo allo stadio iniziale (perché si è presi dall'enfasi della novità), ma anche nelle fasi successive. Si deve rendere sempre più necessario il **progressivo affinamento e adattamento** delle tecniche e dei comportamenti, in proporzione ai cambiamenti delle condizioni interne (AP) ed esterne (ambiente).

È importante rilevare che per ottenere dal CdG il giusto beneficio è indispensabile applicarlo non perché imposto dalla legge, ma perché sussiste la consapevolezza da parte di tutti della sua fondamentale utilità:

- il controllo di gestione è infatti il **processo** attraverso il quale l'AP si assicura che le risorse vengano acquisite e impiegate in modo efficace ed efficiente, per il raggiungimento dei propri obiettivi;
- la funzione del controllo di gestione è dunque quella di **guidare l'attività** dell'AP verso gli obiettivi prestabiliti presupponendo una chiara definizione delle leve decisionali, delle risorse e delle relative responsabilità.

In tale contesto l'obiettivo del legislatore, nell'introdurre il CdG all'interno delle Amministrazioni Pubbliche, è di dare a esse un **modello "nuovo" di amministrazione**, vicino a regole di natura **aziendalistiche**.

Tale obiettivo è perciò diretto a fare raggiungere alle AP l'**autonomia** dallo Stato centrale (tributaria, finanziaria, organizzativa, contabile e di controllo) e un'attribuzione **innovativa** delle funzioni dei diversi organi. Questi corrispondenti sia ad ambiti di responsabilità per l'uso delle risorse disponibili e sia per i risultati conseguiti.

Infatti, a prescindere che sia un organismo economico pubblico o privato, solo attraverso il raggiungimento dell'autonomia è possibile operare come un'azienda. Per di più, l'autonomia per un'azienda è una condizione fondamentale, in quanto:

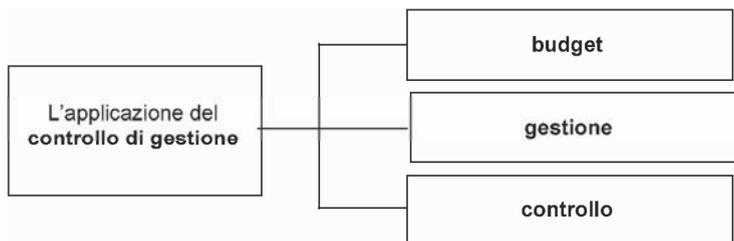
offre la garanzia che le scelte e le operazioni siano tutte collegate fra loro dalle relazioni di funzionalità tipicamente orientate alla finalità aziendale dell'equilibrio¹.

2. Alcuni concetti base di economia aziendale sul controllo di gestione

Il controllo di gestione è un'attività tipica della Dirigenza ed è mirata ad analizzare e valutare decisioni per migliorare l'economicità dei processi produttivi.

Pertanto, dal punto di vista operativo il CdG può essere definito come un processo composto la cui concretizzazione avviene attraverso la definizione del **budget**, la sua **applicazione nella gestione** e il **controllo**. E in modo particolare il controllo è orientato a guidare il comportamento degli operatori aziendali verso il raggiungimento dei traguardi prefissati.

Fig. 1 – Ambiti applicativi del controllo di gestione



¹ Mussari R. (a cura di), *Manuale operativo per il controllo di gestione, cantieri*, Rubettino, Soveria Mannelli, 2002.

L'utilità del **budget** nella concretizzazione del CdG si riscontra nella determinazione degli obiettivi aziendali in termini economici, finanziari, di strategie e di tempo.

L'utilità della **gestione** nella concretizzazione del CdG si evidenzia nell'applicazione delle strategie, delineate per il raggiungimento degli obiettivi prefissati dal budget.

Infine, l'utilità del **controllo** si rileva nella verifica periodica degli scostamenti dei risultati effettivamente raggiunti con il budget delineato.

Nella realizzazione di tale processo s'individuano pertanto due momenti fondamentali:

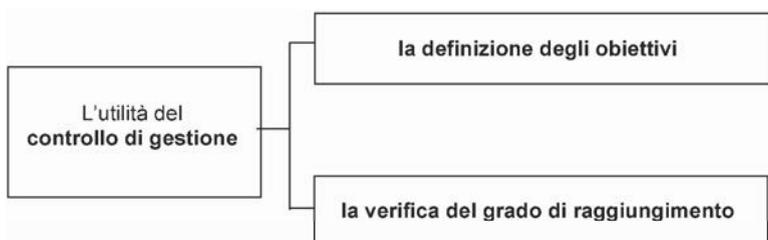
- il **primo momento** mira all'ottimizzazione del posizionamento delle risorse;
- il **secondo momento** mira all'ottimizzazione dell'organizzazione aziendale o dell'AP e la sua sinergia.

Nel **primo momento**, si valuta la fattibilità economica delle strategie d'azione elaborate per il raggiungimento degli obiettivi aziendali e *ad hoc* si progettano le strategie.

Nel **secondo momento**, si predispongono strategie mirate a ottimizzare l'organizzazione aziendale o dell'AP, tra cui la comunicazione fra i vari responsabili, i meccanismi di coordinamento, le relazioni fra i budget e altri meccanismi di controllo.

Addivene quindi palese una duplice utilità funzionale del controllo di gestione (fig. 2).

Fig. 2 – L'utilità del controllo di gestione



Conseguentemente, il controllo di gestione può essere anche definito come quello strumento necessario alla Dirigenza per gestire la propria attività con consapevolezza, con una visione globale e con informazioni chiare e precise per decidere in maniera tempestiva.

Il CdG mette dunque a disposizione una serie di tecniche utili per la ge-

stione aziendale, o in tal caso dell'AP, che molto spesso non sono utilizzate da parte dei decisori, ma che invece aiutano a mantenere sotto controllo l'andamento della propria amministrazione.

Un buon CdG deve pertanto rispondere periodicamente a domande (possibilmente con cadenza mensile in una realtà aziendale, ma almeno trimestrale in un'AP) che spesso una Dirigenza si dovrebbe porre, tra cui le seguenti.

- Si stanno raggiungendo gli obiettivi?
- L'utenza è soddisfatta del servizio che l'Ente sta offrendo?
- Ci sono sprechi di costi?
- Quanto si è sprecato e dove?
- Ci sono dispersioni di energia organizzativa?

Non solo. Il controllo di gestione può dire molto di più.

L'analisi delle singole voci dei costi e il loro confronto con quanto previsto, pone in evidenza l'eccesso di costo e permette di correre tempestivamente ai ripari.

Dall'analisi degli scostamenti fra il realizzato e il preventivato, scaturisce pertanto il **buono o il cattivo andamento di ciascuna voce** e si disegnano le azioni più opportune per modificare e migliorare la situazione, per esempio:

- se i consumi sono saliti, si dovranno verificare i fornitori e lo stock di magazzino se sussiste;
- se i costi finanziari sono schizzati alle stelle, si dovranno controllare gli utilizzi delle anticipazioni bancarie e la giusta applicazione da parte della banca dei tassi d'interesse concordati ecc.

Non è un caso che il controllo di gestione sia anche chiamato “contabilità direzionale” e che derivi da dati più importanti scaturenti da procedure extracontabili (per esempio lo stock con valore di mercato e non fiscale, ammortamenti tecnici ecc.). Esso costituisce, infatti, **una rappresentazione reale dell'AP, un vero e proprio strumento per la direzione**, che permette di **decidere a ragion veduta** e di evitare rischi, errori e costosi ritardi.

Inoltre, attraverso il CdG giunge anche la giusta occasione per verificare l'andamento di ogni “settore” con una visione globale della condizione e permette di **capire quale effetto ha ogni scostamento sull'andamento generale**.

Un controllo di gestione completo dovrebbe avere anche un budget di riferimento, cioè un **conto economico di previsione** per ogni settore, mensilizzato e progressivo, che funga da termine di confronto.

I termini sui quali si deve fondare l'applicazione del CdG non sono prevalentemente i "ricavi" o meglio entrate, ma altri due fattori molto importanti:

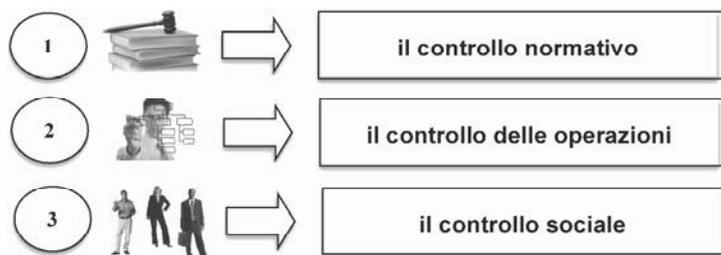
- i costi fissi, che variano soltanto in funzione del tempo;
- la percentuale dei costi variabili, proporzionali ai ricavi.

Con questi due elementi di riferimento, si ottiene subito l'**informazione utile sul peso dei costi** e si possono quindi assumere decisioni importanti.

3. Altre forme di controllo

Oltre ai controlli mirati alla verifica dello stato di raggiungimento concernente gli obiettivi, il controllo di gestione è caratterizzato anche da altre forme di controllo, che possono essere:

Fig. 3 – Altre forme di controllo



Nel **controllo normativo** rientrano tutte le tipologie di attività tese al riscontro o alla verifica del comportamento aziendale o dell'AP rispetto a una disposizione scritta, che possiede carattere normativo (leggi, statuti, regolamenti, procedure ecc.).

Il **controllo delle operazioni** consiste invece nell'ispezione, episodica o continuata, sulle azioni realizzate all'interno dell'organismo aziendale o dell'AP. Per chi esercita tale forma di controllo, il punto di riferimento potrebbe essere ancora il rispetto di una norma scritta, ma, a differenza di quanto accade nel caso del controllo normativo, l'attività d'ispezione si fo-

calizza prevalentemente sulle azioni di natura esecutiva, più che su quelle condotte dai vertici politici e/o direttivi dell'azienda.

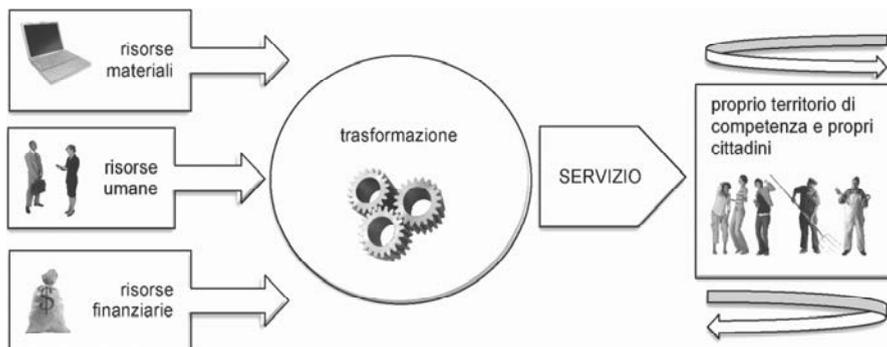
Infine, riguardo al **controllo sociale**, potendo considerare l'azienda o l'AP come una "comunità d'individui", giunge naturale evidenziare che il comportamento degli operatori è condizionato, oltre che da meccanismi formalizzati (per esempio dalle procedure da seguirsi, dalle leggi da osservare, da un sistema di obiettivi economico-finanziari da raggiungere ecc.) anche da un insieme di valori culturali condivisi all'interno dell'organismo economico o di una sua sub unità organizzativa. Pertanto, quando ci si focalizza sul controllo di tipo sociale, si deve porre l'attenzione sull'attitudine dell'individuo a rispettare i principi di comportamento e di funzionamento del collettivo, come:

- la capacità di gestire i propri dipendenti;
- le abilità collaborative;
- la capacità di relazionare con i colleghi;
- l'aderenza alle linee guida esplicitate dai vertici aziendali;
- l'atteggiamento dei soggetti aziendali nei confronti degli utenti e altro ancora.

4. La gestione dell'Amministrazione Pubblica

Parimenti alla gestione aziendale, quella dell'**Ente Pubblico** si svolge attraverso l'acquisizione di fattori produttivi, la loro trasformazione e il collocamento dei prodotti finiti, quindi del servizio, nell'ambito territoriale di competenza.

Fig. 4 – Ciclo dinamico della gestione



Più precisamente l'AP colloca i servizi nel proprio territorio e per i propri cittadini.

Pertanto, l'Ente, come l'azienda combina tali fattori in modo tale che il valore del servizio erogato sia superiore o almeno pari ai costi impiegati.

Fondamentalmente il ciclo dinamico della gestione non è altro che l'**attività di produzione** e di **scambio**:

- dai fornitori l'Ente, come l'azienda, acquisisce le materie, i servizi, le merci, i macchinari e tutti i fattori specifici per sviluppare i processi produttivi (*risorse materiali*);
- dalle persone acquisisce il lavoro (*risorse umane*);
- dai finanziatori acquisisce il capitale monetario (*risorse finanziarie*).

Conseguentemente, attraverso il ciclo dinamico della gestione si genera anche lo **scambio monetario**: "l'approvvigionamento dei fattori (il costo) e la cessione dei prodotti finiti (il ricavo o provento)". Tale cessione consente all'Ente, come per l'azienda, di ottenere nuovamente la disponibilità del capitale monetario investito nell'acquisto dei fattori.

Questo meccanismo di funzionamento prende il nome di:

Ciclo dinamico di investimento e disinvestimento

L'**investimento** si pone in essere con entrate di beni e di servizi, ai quali si accompagna un'uscita di valori monetari e creditizi.

Il **disinvestimento** si realizza con le uscite di beni e di servizi, ai quali si accompagna un'entrata di valori monetari e creditizi.

Gli investimenti si distinguono in **permanenti** e di **gestione corrente**.

Gli **investimenti permanenti** creano la capacità produttiva necessaria per affrontare nel tempo l'attuazione dello scopo fondamentale dell'Ente (beni strumentali e scelte finanziarie).

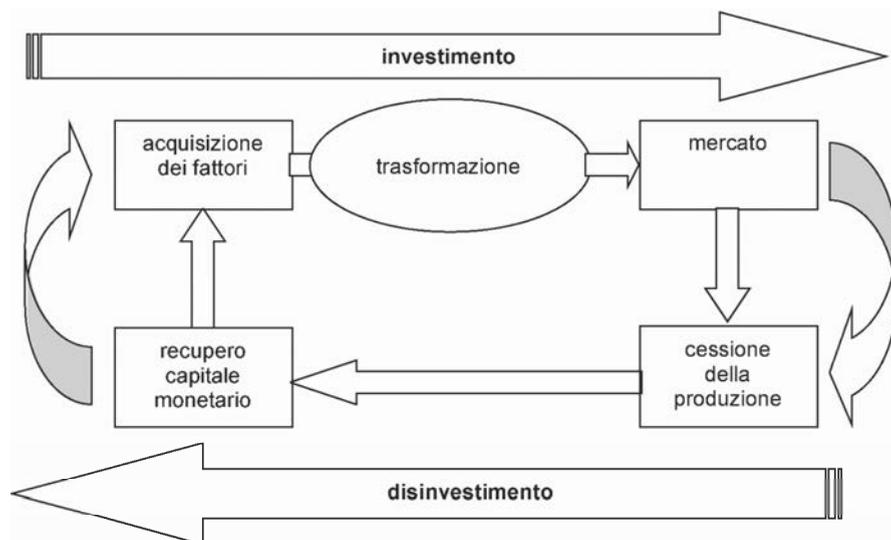
Gli **investimenti di gestione corrente** attuano l'acquisizione dei fattori produttivi, la trasformazione e collocamento dei servizi ai propri cittadini e nel proprio territorio.

Da tutto ciò si rileva un susseguirsi e intrecciarsi di flussi in entrata e in uscita: "beni e servizi da un lato, valori monetari e creditizi dall'altro".

Più approfonditamente, dal ciclo dinamico della gestione e da quello di investimento e disinvestimento è bene distinguere:

- il circuito finanziario;
- il circuito economico.

Fig. 5 – Ciclo dinamico di investimento e disinvestimento



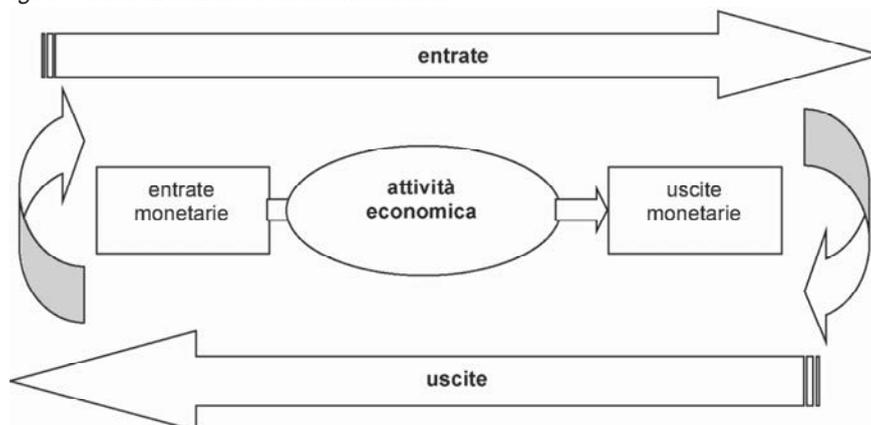
Infatti, il **circuito finanziario** verte sulle entrate e uscite di moneta, quindi sui flussi finanziari e muove pertanto il denaro e/o i suoi sostituti. Il **circuito economico** riguarda, invece, i costi e i ricavi/proventi, quindi i flussi economici e muove beni e servizi.

Però, il circuito finanziario non sempre coincide con quello economico. In altre parole, all'insorgere del flusso economico in entrata non sempre si contrappone immediatamente un flusso finanziario in uscita della medesima intensità. Più specificamente, bisogna distinguere fra:

- compensazione parziale o totale, a seconda che la compensazione dell'intensità del flusso reale in entrata avvenga, subito o in futuro, mediante l'attivazione di un unico flusso finanziario in uscita;
- compensazione immediata o differita, a seconda che la compensazione dell'intensità del flusso reale in entrata si realizzi, anche solo in parte, immediatamente o in via posticipata;
- compensazione diretta o indiretta, a seconda che la compensazione dell'intensità del flusso reale in entrata richieda o meno l'intervento di aziende intermediarie.

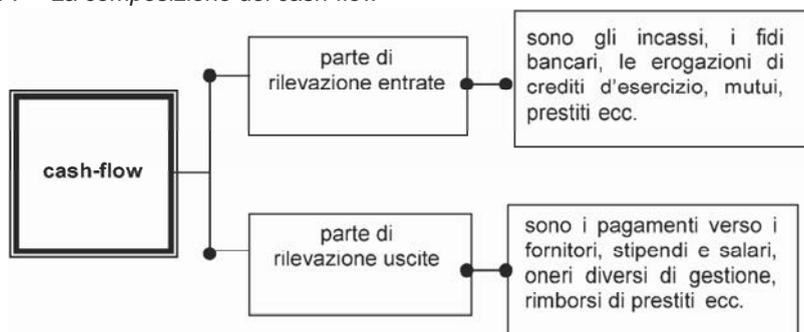
In termini aziendali si parla di *cash-flow* (o flusso di cassa), il quale non è altro che la rilevazione del **ciclo delle entrate e delle uscite monetarie** riferite a una determinata frazione temporale.

Fig. 6 – Ciclo di entrate e uscite monetarie



Il *cash-flow* è pertanto composto di una parte che rileva le entrate monetarie e di un'altra che rileva le uscite.

Fig. 7 – La composizione del cash-flow



Nell'AP il **costo di acquisto** è correlato a una **variazione finanziaria**, in quanto il valore espresso in termini monetari dei fattori produttivi comprati è pari alla somma di denaro che l'amministrazione acquirente si obbliga a spendere per poter disporre di quanto le occorre ai fini della creazione di valore.

Pertanto, il **sostenimento del costo** implica sempre il sorgere di un **debito** da parte dell'acquirente nei confronti del venditore, ma non richiede necessariamente il pagamento immediato del corrispettivo pattuito (pagamento per contanti). Quel debito, infatti, può essere **pagato subito o anche in tempi successivi** (in un'unica soluzione o a rate) rispetto a quello in cui è sorto e se ne è memorizzato l'ammontare.