

# Progetti e obiettivi, come centrare il bersaglio

di Luca Bisio e Fabio Reborà

L'articolo 147 del Tuel, individua, tra le quattro tipologie di controlli interni, il controllo di gestione e il controllo strategico. Tali tipologie, a livello normativo, sono definite:

- il controllo strategico come l'analisi, preventiva e successiva, della congruenza e/o degli eventuali scostamenti tra le missioni affidate dalle norme, gli obiettivi operativi prescelti, le scelte operative effettuate e le risorse umane, finanziarie e materiali assegnate, nonché nella identificazione degli eventuali fattori ostativi, delle eventuali responsabilità per la mancata o parziale attuazione, dei possibili rimedi (articolo 6 del Dlgs 286/1999);
- il controllo di gestione come «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 qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficacia, l'efficienza e il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi (articolo 196, comma 2 del Tuel); e sono finalizzate, rispettivamente, alla:
- valutazione dell'adeguatezza delle scelte compiute in sede di at-

tuazione dei piani, programmi e altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti (articolo 147, comma 1, lettera d) del Tuel);

- verifica dell'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati (articolo 147, comma 1, lettera b) del Tuel)

## VALUTAZIONE

L'oggetto di valutazione consiste:

- per il controllo strategico, nelle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi e altri strumenti di determinazione di indirizzo politico;
- per il controllo di gestione, nell'intera attività amministrativa e gestionale dell'ente e nei singoli servizi e centri di costo, ove previsti (articolo 197, commi 1 e 3).

Evidenziate le linee definite dalla norma è ora opportuno puntualizzarne alcuni aspetti di particolare criticità con riguardo ancora una volta alla definizione, alla finalità e all'oggetto dei due controlli in questione. Relativamente alla definizione di controllo strategico, la norma:

- enfatizza correttamente la necessità di un'analisi di carattere sia preventivo che successivo;
- rimanda, però, a una verifica di congruenza tra le "missioni", "gli obiettivi operativi", le "scelte operative" effettuate e le risorse umane, finanziarie e materiali assegnate. Tale verifica si focalizza unicamente su di un elemento (le missioni) di rilievo strategico. Gli obiettivi e, addirittura, le scelte operative non dovrebbero riguardare tale forma di controllo ma costituire l'oggetto del controllo di gestione.

Diventa perciò necessario ridefinire il concetto di controllo strategico intendendolo come un processo:

- di analisi, preventivo, concomitante e successivo, della congruenza e/o degli eventuali scostamenti tra le strategie di mandato, le finalità della Rpp e l'attuazione dei programmi dell'amministrazione;
- di identificazione degli eventuali fattori ostativi della realizzazione dei programmi, delle eventuali responsabilità per la loro mancata o parziale attuazione, dei possibili correttivi.

Il dettato dell'articolo 147, comma 1, lettera d) dovrebbe, perciò leggersi

*Le azioni di controllo (strategico e di gestione) sono i cardini dell'aggiornamento dei programmi e del processo legato ai tempestivi e necessari interventi di correzione e riorientamento. Idee e supporti per un sistema efficiente*

## RISULTATI



## Il controllo di gestione e l'evoluzione normativa/1

	Dlgs 77/1995	Dlgs 286/1999	Tuel
<b>Definizione</b>	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 qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficacia, l'efficienza e il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi (art. 39, c. 2)	Non è identificata in modo diretto	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 qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficacia, l'efficienza e il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi. (art. 196, c. 2)
<b>Finalità</b>	Garantire la realizzazione degli obiettivi programmati, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, l'imparzialità e il buon andamento della pubblica amministrazione e la trasparenza dell'azione amministrativa (art. 39, c. 1) Verificare, in maniera complessiva e per ciascun servizio, i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei singoli fattori produttivi, i risultati qualitativi e quantitativi ottenuti e, per i servizi a carattere produttivo, i ricavi (art. 40, c. 3)	Verificare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati (art. 1, c. 1, lett. b)	Garantire la realizzazione degli obiettivi programmati, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, l'imparzialità e il buon andamento della pubblica amministrazione e la trasparenza dell'azione amministrativa (art. 196, c. 1) Verificare in maniera complessiva e per ciascun servizio i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei singoli fattori produttivi, i risultati qualitativi e quantitativi ottenuti e, per i servizi a carattere produttivo, i ricavi (art. 197, c. 3) Verificare, l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati (art. 147, c. 1, lett. b)
<b>Oggetto</b>	Intera attività amministrativa e gestionale dell'ente (art. 40, c. 1) Singoli servizi e centri di costo, ove previsti (art. 40, c. 3)	Azione amministrativa (art. 1, c. 1, lett. b) Unità organizzative a livello delle quali si intende misurare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa (art. 4, c. 1, lett. b) L'insieme dei prodotti e le finalità dell'azione amministrativa, con riferimento all'intera amministrazione o a singole unità organizzative (art. 4, c. 1, lett. d)	Intera attività amministrativa e gestionale dell'ente (art. 197, c. 1) Singoli servizi e centri di costo, ove previsti (art. 197, c. 3) Azione amministrativa (art. 147, c. 1, lett. b)

nel modo seguente: lo scopo del controllo strategico consiste nella «valutazione dell'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi e altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e finalità predefinite».

### FINALITÀ

Passando ad analizzare quanto definito in relazione al controllo di gestione è importante notare come il Tuel, all'articolo 196, comma 2:

- richiami gli strumenti tipici della programmazione, facendo riferimento alla verifica del-

lo stato di attuazione «degli obiettivi programmati» (parte fondante del piano esecutivo di gestione);

- enfatizzi la necessità di introduzione della contabilità analitica, finalizzata alla misurazione dei «costi dei servizi offerti»;
- non faccia, invece, riferimento al controllo dei dati finanziari di entrata e di spesa, quasi non siano essi stessi elementi importanti a supporto di una completa azione di controllo.

La medesima considerazione vale per quanto riguarda la finalità del controllo di gestione, completamente orientata a «otti-

mizzare ... il rapporto tra costi e risultati» (articolo 147, comma 1, lettera b) del Tuel). La centralità dell'aspetto economico del controllo trova certamente i propri presupposti nell'evoluzione della normativa degli Enti locali. Tuttavia, come precedentemente detto, appare scorretto non fare alcun riferimento al controllo dell'entrata e della spesa:

- sia dal lato della competenza, data l'importanza del contenimento delle economie di bilancio non preordinate e del relativo avanzo di amministrazione;
- sia da quello della cassa, vista la centralità del monitoraggio dei



## Il controllo di gestione e l'evoluzione normativa/2

	Dlgs 77/1995	Dlgs 286/1999	Tuel
<b>Frequenza</b>	Periodica, definita dal regolamento di contabilità (art. 40, c. 1)	Ai fini del controllo di gestione ciascuna amministrazione pubblica definisce la frequenza di rilevazione delle informazioni (art. 4, c. 1, lett. g)	
<b>Modalità</b>	<p>Il controllo di gestione si articola almeno in tre fasi: predisposizione di un piano dettagliato di obiettivi; rilevazione dei dati relativi ai costi e ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti; valutazione dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurare l'efficacia, l'efficienza e il grado di economicità dell'azione intrapresa (art. 40, c. 2)</p> <p>La verifica dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa è svolta rapportando le risorse acquisite e i costi dei servizi, ove possibile per unità di prodotto, ai dati risultanti dal rapporto annuale sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali di cui all'articolo 70, comma 7 (art. 40, c. 4)</p>	<p>Ai fini del controllo di gestione, ciascuna amministrazione pubblica definisce:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>l'unità o le unità responsabili della progettazione e della gestione del controllo di gestione;</li> <li>le unità organizzative a livello delle quali si intende misurare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa;</li> <li>le procedure di determinazione degli obiettivi gestionali e dei soggetti responsabili;</li> <li>l'insieme dei prodotti e delle finalità dell'azione amministrativa, con riferimento all'intera amministrazione o a singole unità organizzative</li> </ul> <p>le modalità di rilevazione e ripartizione dei costi tra le unità organizzative e di individuazione degli obiettivi per cui i costi sono sostenuti;</p> <p>gli indicatori specifici per misurare efficacia, efficienza ed economicità;</p> <p>la frequenza di rilevazione delle informazioni (art. 4, c. 1)</p> <p>Il sistema di controllo e il sistema di valutazione e controllo strategico delle amministrazioni statali si avvalgono di un sistema informativo-statistico unitario, idoneo alla rilevazione di grandezze quantitative a carattere economico-finanziario (art. 9, c. 1)</p>	<p>Il controllo di gestione si articola almeno in tre fasi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) predisposizione di un piano dettagliato di obiettivi;</li> <li>b) rilevazione dei dati relativi ai costi e ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti;</li> <li>c) valutazione dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurare l'efficacia, l'efficienza e il grado di economicità dell'azione intrapresa. (art. 197, c. 2) <p>La verifica dell'efficacia, dell'efficienza e della economicità dell'azione amministrativa è svolta rapportando le risorse acquisite e i costi dei servizi, ove possibile per unità di prodotto, ai dati risultanti dal rapporto annuale sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali di cui all'articolo 228, comma 7 (art. 197, c. 4)</p> </li></ul>
<b>Destinatari</b>	Amministratori, ai fini della verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati. Dirigenti, affinché questi ultimi abbiano gli elementi necessari per valutare l'andamento della gestione dei servizi di cui sono responsabili (art. 41)	Non sono identificati in modo diretto	Amministratori, ai fini della verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati. Responsabili dei servizi, affinché questi ultimi abbiano gli elementi necessari per valutare l'andamento della gestione dei servizi di cui sono responsabili. (art. 198)

vincoli posti dal patto di stabilità interno.

Con queste premesse è possibile definire i controlli, strategico e di gestione, rispettivamente, come processi di analisi preventiva, concomitante e successiva:

- della congruenza e/o degli eventuali scostamenti tra le strategie di mandato, le finalità della Rpp e l'attuazione dei programmi dell'amministrazione nonché di identificazione degli eventuali fattori ostativi della realizzazione dei programmi, delle eventuali responsabilità per la loro mancata o

parziale attuazione, dei possibili correttivi;

- di verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati e, attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra entrate e spese, tra costi e quantità/qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficacia, l'efficienza e il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi.

L'articolo 147, comma 1, lettera b) del Tuel pone in evidenza anche l'importanza di effettuare

«tempestivi interventi di correzione». Tipico dell'attività gestionale degli Enti locali è l'incertezza di azione dovuta ai continui mutamenti (normativi, sociali, politici ed economici) che avvengono all'interno e all'esterno. Questa instabilità strutturale comporta la necessità di una costante rivisitazione delle azioni poste in essere.

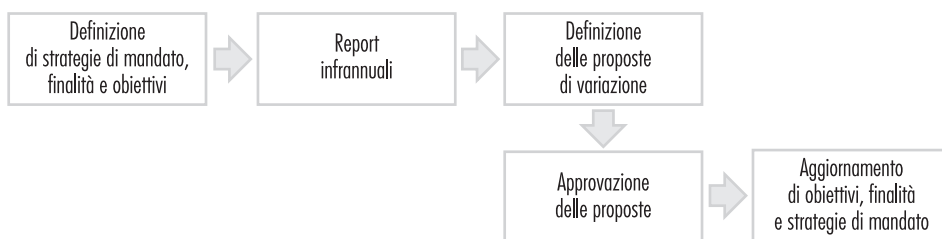
L'indagine sullo stato di attuazione di finalità e obiettivi nel corso dell'esercizio diviene quindi fondamentale per ottenere una proiezione dei risultati conseguibili nel breve periodo al fine di



## Azioni di controllo sulla programmazione

Fase	Strumento	Azione di controllo
<b>Pianificazione strategica</b>	Linee programmatiche per azioni e progetti Relazione previsionale e programmatica Bilancio pluriennale di previsione	Revisione delle strategie di mandato e delle finalità di programma
<b>Programmazione e budgeting</b>	Bilancio annuale di previsione Piano esecutivo di gestione	Revisione degli obiettivi di gestione
<b>Gestione</b>	Atti e fatti amministrativi	Revisione delle attività

## Il processo di riorientamento della gestione



proporre eventuali azioni correttive in itinere. Il reporting infrannuale, fornendo un'analisi tempestiva dell'andamento strategico e gestionale dell'ente, permette di massimizzare l'efficacia dei processi di riorientamento della gestione. Tale riorientamento non può, infatti, prescindere da precise riflessioni su:

- i mutamenti avvenuti nell'ambiente di riferimento (interni e/o esterni);
- la verifica della coerenza di strategie, finalità e obiettivi perseguiti;
- i risultati conseguiti e l'analisi delle criticità riscontrate;
- l'effettuazione di proiezioni realistiche sui tempi di raggiungimento di finalità e obiettivi futuri;
- le alternative per le eventuali proposte di variazione.

Solo in seguito all'analisi di questi elementi, e le relazioni che intercorrono tra loro, è possibile intraprendere efficaci e tempestive azioni di riorientamento della gestione.

I report infrannuali vengono quindi a costituire l'anello di congiunzione fondamentale tra l'attività di definizione a preventivo di strategie, finalità e obiettivi e il tempestivo aggiustamento di rotta durante il corso dell'esercizio.

### MODIFICHE

Le proposte di variazione devono necessariamente scaturire da tale attività di controllo, che, se opportunamente presidiata, consente di ottenere il necessario quadro informativo per intraprendere adeguate azioni correttive che si concretizzano in:

- variazioni nelle modalità di attuazione degli obiettivi, delle finalità

Rpp e delle strategie di mandato;

- variazioni dei contenuti degli obiettivi, delle finalità Rpp e delle strategie di mandato;
- revisione dei budget assegnati.

Il tema dei controlli interni assume, infine, rilevanza anche rispetto alla pianificazione strategica negli Enti locali. Tale attività, infatti, nella pubblica amministrazione è resa particolarmente complessa per via di alcuni elementi:

- le norme, spesso stringenti, che impediscono la libera formulazione di strategie;
- la durata del ciclo politico, che rende complessa la focalizzazione sul lungo periodo da parte degli amministratori;
- la separazione dei ruoli, che vede la coesistenza di soggetti responsabili differenti tra indirizzo e gestione;
- le risorse sempre più scarse, che costringono l'ente a operare in situazioni di contingenza.

Ciò fa sì che spesso il legame tra strategie perseguite e "attività operative" venga compromesso.

Un piano strategico integrato, tramite un solido sistema dei controlli interni, agli strumenti di programmazione che compongono il sistema bilancio, può fornire l'adeguato supporto informativo per formulare finalità, obiettivi e attività operative coerenti con le strategie perseguite, divenendo, anziché l'ennesimo libro dei sogni, uno strumento in grado di influire realmente sulle scelte dell'amministrazione.

