



ARPAT

**Agenzia regionale
per la protezione
ambientale
della Toscana**

Direzione generale

Settore tecnico
CEDIF

ELEMENTI DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO NELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

***MATERIALI DIDATTICI PER LA FORMAZIONE
DEI DIPENDENTI ARPAT***



**ELEMENTI DI PROGRAMMAZIONE
E CONTROLLO
NELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE**

Materiali didattici per la formazione
dei dipendenti ARPAT

A cura di thinking media

© 2000 ARPAT

Realizzazione editoriale: Litografia I.P., Firenze

ARPAT
Direzione generale
Settore tecnico CEDIF

**ELEMENTI DI PROGRAMMAZIONE
E CONTROLLO
NELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE**

Materiali didattici per la formazione
dei dipendenti ARPAT

A cura di thinking media

Indice

Premessa 5

Capitolo 1

Dirigere e lavorare per obiettivi 7

- 1. Introduzione 9
- 2. Ma che cos'è la direzione per obiettivi? 9
- 3. La direzione per obiettivi secondo gli economisti 10
- 4. E' possibile una direzione per obiettivi classica che riproduca le condizioni del mercato? 11
- 5. La direzione per obiettivi come antidoto alla burocrazia 12
- 6. Un percorso per introdurre la direzione per obiettivi 13
- 7. Dare forma a obiettivi e risultati 13
- 8. I processi organizzativi, sociali e comunicativi 14
- 9. Il linguaggio degli obiettivi: un'introduzione 14
- 10. Obiettivi generali e particolari 15
- 11. Contestualizzazione degli obiettivi 16
- 12. Specificazione degli obiettivi 17
- 13. Obiettivi orientati alle regole e obiettivi orientati ai problemi 18
- 14. Obiettivi rivolti all'esterno e obiettivi rivolti all'interno 19
- 15. Controllabilità degli obiettivi 20
- 16. Controllabilità e natura degli obiettivi 22
- 17. Controllabilità e atmosfera dei processi di valutazione 23
- 18. Perché progettare e valutare? 24
- 19. Dalla pianificazione razionale alla progettazione dialogica 27
- 20. Alcune proposte per la costruzione di un linguaggio degli obiettivi 27
- 21. Progetti e processi 29
- 22. La specificazione dei progetti e dei processi 30

Capitolo 2

Misurare il costo e il valore prodotto 33

- 1. Perché misurare i costi 35
- 2. Il costo è diverso dalla spesa 35
- 3. Il costo è sempre "costo di qualcosa" 37
- 4. Il costo nel tempo 38
- 5. Processi di creazione di valore più circoscritti 40
- 6. Contabilità generale e analitica 42
- 7. I centri di costo 45
- 8. Localizzazione e imputazione dei costi 48
- 9. Alcune tipiche classificazioni dei costi 51
- 10. Il valore della produzione 52

Capitolo 3

Assegnare obiettivi e risorse.....55

1. Perché assegnare obiettivi e risorse 57

2. Il budget 58

3. Il processo di formulazione del budget..... 59

Appendice

**Gli strumenti di programmazione e controllo dell'Agenzia regionale per la protezione
ambientale della Toscana 63**

1. Strumenti di programmazione 65

2. Strumenti di controllo 72

Bibliografia 79

Premessa

La necessità di raggiungere maggiori livelli di efficienza, efficacia ed economicità nello svolgimento delle attività proprie delle aziende ed enti pubblici, ha portato nel corso dell'ultimo decennio a numerose e importanti innovazioni sia normative che organizzative che hanno modificato il panorama di riferimento e le modalità di azione dei soggetti operanti nel campo dei pubblici servizi.

In particolare tali provvedimenti sono tesi all'introduzione di strumenti di gestione e controllo tali da rendere le "performance" della Pubblica Amministrazione maggiormente rispondenti da un lato alle esigenze e aspettative dell'utenza e dall'altro alla necessità di contenimento dell'utilizzo complessivo delle risorse.

Il processo di innovazione nelle metodologie di gestione e controllo ha interessato e interessa ovviamente anche l'Agenzia regionale per la Protezione Ambientale della Toscana che, costituita nell'anno 1995, ha affrontato a partire dall'esercizio 1997 le novità introdotte, per il sistema sanitario e di riflesso per l'Agenzia, dalla Legge Regionale 14/96 e in particolare l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale, della contabilità analitica per centro di responsabilità, del controllo della gestione.

Il progressivo processo di così detta "aziendalizzazione" dell'attività delle Agenzie è stato peraltro confermato e, anzi, ancora più spinto dalla recente legge regionale di riordino delle norme per l'organizzazione del servizio sanitario regionale, in corso di emanazione alla data odierna, che ha applicato a livello regionale le innovazioni normative contenute nel D.Lgs. 229/99 di riforma del sistema sanitario.

Nei provvedimenti citati vengono infatti sanciti metodi di gestione e controllo basati sul passaggio definitivo dalla contabilità finanziaria a quella di tipo economico – patrimoniale, sul sistema budgetario, sulla contabilità analitica e sul controllo di gestione.

In una realtà aziendale quale quella di ARPAT, caratterizzata da un'elevata estensione territoriale e composta da numerose aree di responsabilità, nell'instaurazione di meccanismi di programmazione - gestione e controllo, è di fondamentale importanza il coinvolgimento effettivo di tutti i soggetti interessati e quindi in particolare dei dirigenti dei Dipartimenti provinciali e dei Servizi sub-provinciali, nonché delle Aree e dei Settori della Sede centrale.

Affinché i processi gestionali siano effettivamente in grado di divenire uno strumento di guida della gestione verso migliori livelli di efficacia ed efficienza è infatti indispensabile il verificarsi delle seguenti condizioni:

- la realizzazione di un contesto organizzativo caratterizzato dalla considerazione dei soggetti e dalla ricerca di motivazione, incentivazione e partecipazione costruttiva delle persone delegate ai centri di responsabilità;
- l'impegno della struttura centrale a diffondere verso le strutture periferiche l'orientamento strategico e le informazioni sulle concrete condizioni operative;
- una procedura di budget che coinvolga direttamente i responsabili dei centri di costo e che non sia gestita esclusivamente dalla struttura centrale.

La risultante dei processi di programmazione di ogni singola struttura porterà così alla formazione del programma di attività e quindi degli obiettivi dell'intera Agenzia.

La realizzazione di questo processo richiede ovviamente tempi non brevi, in quanto esistono alcune difficoltà sia di tipo oggettivo che soggettivo.

Innanzitutto l'agenzia è ancora una realtà "giovane" che deriva dal trasferimento e dalla aggregazione di realtà diverse e differenziate e che solo a partire dall'esercizio 1999 ha raggiunto la

piena autonomia dalle aziende sanitarie in termini di fornitura di beni e servizi e ciò ha comportato, specie nel passato, difficoltà di reperimento di informazioni attendibili e tempestive.

In secondo luogo il personale dirigenziale è essenzialmente personale tecnico, che non ha quasi mai svolto funzioni amministrative e gestionali quali quelle tratteggiate precedentemente e che abbisogna quindi di interventi di formazione tali da diffondere e far acquisire tali concetti e, in generale, una sorta di “linguaggio comune” in grado di far dialogare i soggetti coinvolti nel processo di gestione.

Allo scopo proprio di proseguire e innalzare qualitativamente l'attività di formazione su tali temi l'Agenzia ha organizzato la quarta edizione del corso sullo “Sviluppo abilità manageriale” rivolto proprio ai dirigenti, tutti coinvolti nel processo di riorganizzazione delle funzioni e delle responsabilità che ARPAT sta affrontando.

La presente dispensa, che costituisce il materiale didattico di tale corso, affronta questi temi e fornisce concetti ed esempi pratici relativi alla determinazione degli obiettivi e alla loro formulazione e controllo, alle valutazioni dell'attività aziendale in termini di costi e ricavi, al processo di formulazione di budget generali e particolari.

A cura di Daniele Testi

Coordinatore

Area Bilancio Contabilità Economato di ARPAT

Capitolo 1

Dirigere e lavorare per obiettivi

1. Introduzione

La direzione per obiettivi è entrata nella pa italiana sulla spinta di alcune importanti riforme legislative (d. lgs. 29/1993, d. lgs. 77/1995 per gli enti locali, riforma contabile delle ASL ecc.).

Alcune di esse hanno investito il personale; altre il sistema contabile. E in effetti la direzione per obiettivi investe sia aspetti contabili sia aspetti organizzativi e di gestione delle risorse umane.

Queste riforme sono avvenute all'interno di un contesto esterno che chiede alla pa più efficienza, più qualità, più efficacia.

2. Ma che cos'è la direzione per obiettivi?

La direzione per obiettivi è una logica, un metodo per organizzare il lavoro e le attività di una organizzazione.

Ci sono vari modi per organizzare il lavoro:

- organizzazione per procedure e routine di lavoro;
- organizzazione per obiettivi;
- organizzazione tipo "clan".

La differenza tra questi tre tipi di organizzazione sta nel tipo di elemento su cui si punta per far sì che le persone cooperino e uniscano i loro sforzi in modo coordinato e coerente.

Nell'organizzazione per procedure e routine di lavoro si punta sulla definizione il più possibile precisa e analitica delle cose da fare e dei passi da compiere per arrivare ad un risultato. Il capo ha la funzione di controllare che tutto venga eseguito nel modo prescritto; il subordinato deve eseguire nel modo prescritto con poca autonomia (gerarchia classica).

Nell'organizzazione per obiettivi si punta alla definizione ex ante degli obiettivi. C'è una definizione più sfumata delle procedure e delle azioni, mentre è estremamente chiaro a quale risultato si deve giungere. L'obiettivo viene definito, in prima battuta, come il risultato (o l'insieme di risultati, nel caso di attività più complesse) atteso dallo svolgimento di un'attività.

Nell'organizzazione di tipo clan si punta alla interiorizzazione e condivisione non tanto di obiettivi, quanto di valori comuni, di punti di riferimento ideali, di orientamenti per l'azione. L'adesione a questi valori comuni fa leva non tanto su componenti razionali ma su componenti emotive e, in senso lato, morali. E' un'adesione etico-estetica.

Questi tre modelli di organizzazione sono presenti nelle concrete realtà in combinazioni variabili: vi sono organizzazioni in cui prevale la procedimentalizzazione, organizzazioni in cui prevale l'obiettivo, organizzazioni in cui prevale il clan.

3. La direzione per obiettivi secondo gli economisti

Gli economisti vedono la direzione per obiettivi come un modo di organizzare il lavoro che assomiglia al mercato (essi parlano di "quasi mercato").

In effetti, ci sono elementi di somiglianza con il mercato. Pensiamo per un attimo al rapporto di mercato: ci sono due soggetti, uno dei quali paga un prezzo e un altro dà in cambio una prestazione (merce o servizio). La prestazione può essere considerata l'obiettivo che colui che paga "assegna" a colui che agisce. Gli economisti parlano, a questo proposito, di rapporto tra un principale e un agente.

La definizione ex ante dell'oggetto della prestazione a cui l'agente è impegnato è il presupposto perché il rapporto possa avere luogo. Ciò consente infatti:

- al principale di stabilire se c'è stata o non c'è stata prestazione;
- all'agente di pretendere che il prezzo sia pagato nel caso in cui ci sia stata prestazione secondo quanto pattuito.

La definizione ex ante dell'oggetto della prestazione non è così scontata. Anche in un rapporto di mercato possono verificarsi problemi di "asimmetria informativa" ovvero di distribuzione squilibrata di informazioni tra il principale e l'agente: pensate al classico esempio dell'acquisto di un'auto usata.

Tale problema è ancora più evidente nelle organizzazioni. Del resto, secondo alcune teorie, l'organizzazione esisterebbe proprio per regolare quelle relazioni nelle quali o non è possibile definire ex ante l'oggetto della prestazione o non si realizzano quelle condizioni di mercato che consentono di scegliere tra più contraenti:

- per problemi di incertezza/vaghezza: la prestazione è vaga nei suoi contenuti ovvero è incerta perché legata a fenomeni non prevedibili (ad esempio, pensate all'esempio estremo del ricercatore che lavora nel centro di ricerca della Microsoft);
- per problemi di piccoli numeri e opportunismo: non ci sono molti agenti in competizione e c'è la tendenza, da parte di questi ultimi, ad agire opportunisticamente.

Pensate alle prestazioni della vostra organizzazione che potrebbero essere regolate attraverso il mercato. Alcuni esempi classici sono:

- il servizio di pulizia;
- il servizio di lavanderia;
- alcuni servizi sociali;
- persino alcuni servizi amministrativi (c'è un comune che ha affidato ad un consulente esterno la gestione economica del personale).

Perché in questi servizi è possibile il ricorso al mercato? Perché i problemi di incertezza, vaghezza, opportunismo e piccoli numeri sono assai limitati. Si tratta infatti di servizi per i quali:

- è possibile stabilire con relativa precisione l'oggetto della prestazione (tanti metri quadrati da pulire, tanti anziani a cui garantire il servizio di assistenza domiciliare);
- è possibile mettere in competizione più contraenti perché esistono condizioni minime di mercato.

Ci sono dunque delle attività per le quali è più semplice e immediato definire un obiettivo: per esempio, il servizio di pulizia o l'assistenza domiciliare agli anziani.

4. E' possibile una direzione per obiettivi classica che riproduca le condizioni del mercato?

Riprodurre condizioni simili a quelle del mercato all'interno di un'organizzazione è molto difficile. Vi sono infatti delle attività per le quali:

- è piuttosto problematico definire ex ante un risultato atteso su cui tutte le parti concordano;
- una volta svolta l'attività è problematico interpretare il risultato effettivamente conseguito per stabilire se esso è più o meno rispetto al risultato atteso.

Questa difficoltà deriva - lo abbiamo già visto - da:

- caratteristiche intrinseche delle attività: più un'attività è complessa, ampia e generica, maggiori sono le difficoltà di stabilire ex ante un risultato atteso condiviso ed ex post se il risultato ottenuto è più o meno di quello;
- caratteristiche del rapporto che si stabilisce tra chi agisce (agente) e chi è interessato all'azione dell'agente (principale): se c'è molta fiducia, spinta a cooperare, una bassa propensione all'opportunismo e una "cultura dell'obiettivo e del risultato" è probabile che si arrivi ad una

definizione condivisa dell'obiettivo e dei risultati ottenuti; così pure se il principale può scegliere tra più agenti.

Il fatto che sia difficile non esclude però che si possa tendere ad una situazione di maggiore chiarezza degli obiettivi. Ciò - ovviamente - risulta più facile nelle situazioni in cui c'è un'atmosfera che favorisce la fiducia, limita l'opportunismo e rafforza l'orientamento al risultato.

La possibilità di attuare la direzione per obiettivi non dipende solo dalle caratteristiche delle attività e quindi dalla possibilità di definire in modo univoco un risultato, possibilmente attraverso quantità misurabili e parametri oggettivi. Tutto sommato sono poche le attività di un ente locale che presentano il requisito della misurabilità dei risultati e della oggettività della loro rilevazione (e se ci pensate anche nell'impresa, al di là della mitizzazione del profitto come risultato di sintesi delle relative attività).

Per poter definire un risultato atteso, così come per poter valutare un risultato effettivo, occorre un'attività di interpretazione e di comprensione, ben lontana dal modo scientifico di leggere i dati di realtà. Si tratta invece di comprendere un oggetto determinato sul quale non c'è accordo.

E per trasformare il disaccordo in accordo è necessario che il gruppo o l'organizzazione impegnati nell'attività di comprensione abbiano al loro interno condizioni che favoriscano un impegno senza pregiudizi e senza opportunismo e una buona comunicazione.

Ci sono molte realtà organizzative in cui tutti gli sforzi sono concentrati sull'esigenza di misurare, di legare le attività a dei parametri e rendere il tutto il più possibile oggettivo. Questi sforzi non consentiranno mai di fare completa chiarezza: ci sarà sempre e comunque un'area di opacità e di ambiguità. La pretesa di ricondurre tutto all'oggettività delle quantità si rivela fallace e illusoria. Anzi le quantità sono spesso fuorvianti e non sono che una pallida immagine del risultato. Spesso dimentichiamo di vivere in un mondo di significati e non in un mondo di cose.

5. La direzione per obiettivi come antidoto alla burocrazia

La direzione per obiettivi si pone come superamento delle logiche tipiche della burocrazia:

- consente uno snellimento delle attività: diviene meno importante prescrivere comportamenti e procedimentalizzarli e più importante definire risultati attesi;
- consente una maggiore e più diffusa responsabilizzazione: spesso le regole e i procedimenti sono la premessa per la deresponsabilizzazione.

6. Un percorso per introdurre la direzione per obiettivi

La direzione per obiettivi è una logica organizzativa, un metodo per gestire. Spesso la si confonde con gli strumenti di pianificazione e controllo.

In realtà, introdurre la direzione per obiettivi non vuol dire semplicemente adottare uno strumento di programmazione (per esempio, il piano esecutivo di gestione degli enti locali) ma vuol dire gestire in modo nuovo e diverso le persone e le risorse. L'introduzione della direzione per obiettivi mette in gioco la capacità di chi dirige e gestisce di apprendere nuovi sistemi di direzione.

Quindi il percorso per introdurre la direzione per obiettivi è essenzialmente un percorso di apprendimento e ricerca di:

- nuove modalità e stili di direzione;
- nuove forme di comunicazione tra le persone.

La direzione per obiettivi pone diversi problemi:

- in primo luogo, il problema di definire un metodo per dare forma a obiettivi e risultati;
- in secondo luogo, il problema di definire i processi organizzativi e sociali all'interno dei quali le persone progettano e comunicano obiettivi.

7. Dare forma a obiettivi e risultati

La direzione per obiettivi si basa sui seguenti postulati:

- le attività, per quanto possibile, vanno programmate, definendo in anticipo quali risultati si vogliono raggiungere e con quali risorse;
- le attività devono essere costantemente tenute sotto osservazione, in modo da verificare se i risultati sono conseguiti o in via di conseguimento;
- l'attività di osservazione deve consentire anche l'analisi delle cause che hanno determinato il mancato o parziale conseguimento dei risultati;
- gli obiettivi vanno assegnati a persone che, in una certa misura, sono considerate responsabili del loro conseguimento.

Perché c'è l'esigenza di adottare un metodo uniforme e condiviso per dare forma ad obiettivi e risultati?

Perché la direzione per obiettivi coinvolge più persone che interagiscono: di conseguenza è opportuno che:

- le persone coinvolte in tale processo adottino lo stesso linguaggio e lo stesso metodo;
- tale linguaggio rappresenti in modo chiaro i risultati attesi, in modo da consentire, *in itinere* e a posteriori, di stabilire se l'obiettivo è raggiunto o in corso di raggiungimento, parzialmente raggiunto, non raggiunto e così via.

Il problema del metodo e del linguaggio è molto importante perché da un metodo e da un linguaggio dipende la possibilità di guardare con occhi nuovi la realtà nella quale si è inseriti. Una lettura della propria realtà organizzativa orientata alla comprensione degli obiettivi e dei risultati è influenzata dal linguaggio e dal metodo utilizzati per decifrare quella realtà e per uscire fuori dall'orizzonte ereditato.

8. I processi organizzativi, sociali e comunicativi

Non c'è solo il problema di definire un linguaggio comune per rendere possibile l'interazione tra i diversi soggetti coinvolti. C'è anche il problema di creare le condizioni affinché si sviluppi un ambiente favorevole alla lettura per obiettivi e risultati, alla cooperazione, alla comunicazione non disturbata e libera da pregiudizi. E' necessario in altri termini rafforzare uno spazio pubblico, uno spazio di comunicazione e interazione nel quale le persone si impegnano a progettare, a dialogare, a trovare soluzioni a problemi comuni.

E' necessario anche stabilire:

- i ruoli dei diversi soggetti: chi decide, chi coordina, chi è chiamato ad attuare;
- quali relazioni si stabiliscono tra i diversi soggetti, per esempio tra chi decide e tra chi è chiamato ad attuare;
- quali competenze sono richieste ai diversi ruoli e soggetti;
- in quali luoghi e momenti si coopera: per esempio per progettare gli obiettivi o per analizzare le cause che hanno determinato un mancato o parziale conseguimento.

I processi organizzativi e sociali sono almeno tanto importanti quanto la definizione del metodo per rappresentare obiettivi e risultati.

9. Il linguaggio degli obiettivi: un'introduzione

Come si rappresentano gli obiettivi di un'organizzazione complessa (per ora, parliamo di obiettivi in senso ampio: poi vedremo di precisare e definire meglio tale concetto)?

Si considerino i due esempi seguenti:

- **OBIETTIVO A:** gestione del sistema della formazione professionale della provincia, in raccordo con le politiche attive del lavoro (incontro domanda e offerta e orientamento al lavoro), al fine di progettare e realizzare corsi di formazione coerenti con i fabbisogni formativi del mercato del lavoro;
- **OBIETTIVO B:** raccogliere e protocollare le domande di iscrizione al corso per tecnici ambientali e trasmetterle agli uffici competenti.

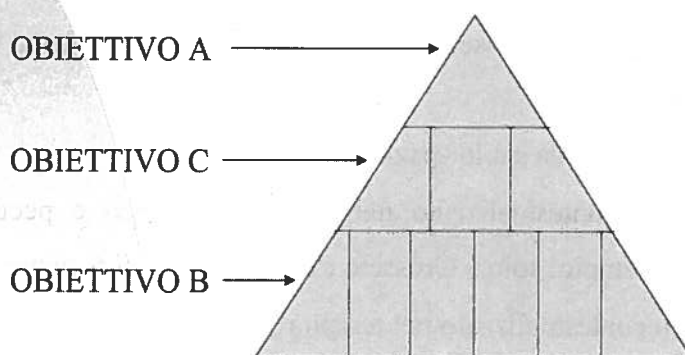
Quali sono le differenze riscontrabili tra il primo e il secondo obiettivo?

10. Obiettivi generali e particolari

Una differenza importante è il differente grado di generalità/particolarità che essi hanno: il primo è un obiettivo molto generale, il secondo è un obiettivo molto particolare.

Il primo obiettivo è molto generale e include al suo interno un numero molto elevato di obiettivi particolari. Il secondo è invece molto particolare: sotto - si potrebbe dire - ci sono solo le attività elementari compiute dai soggetti chiamati ad attuarlo.

La piramide degli obiettivi



Tra l'obiettivo A (lettura di massima sintesi) e l'obiettivo B (lettura di massima analisi) è possibile introdurre un livello intermedio. Si consideri il seguente esempio:

OBIETTIVO C: progettare e gestire corsi per tecnici ambientali in varie città della provincia: pubblicità dei corsi, raccolta delle iscrizioni, formazione delle aule, contatti con i docenti ecc. ecc.

L'obiettivo C si pone ad un livello intermedio tra l'obiettivo A e l'obiettivo B: la lettura del risultato non è così ampia e generale come nel caso dell'obiettivo A, né è così analitica e specifica come nel caso dell'obiettivo B.

A seconda del loro livello di particolarità/generalità gli obiettivi possono essere collocati all'interno di una complessa catena mezzi/fini.

11. Contestualizzazione degli obiettivi

I due obiettivi appena analizzati sono molto diversi, per livello di generalità, ma in una cosa si assomigliano: entrambi sono molto poco "contestualizzati".

Essi vanno bene indifferentemente per la provincia di Grosseto e per la provincia di Firenze. Cioè risentono poco del contesto nel quale sono definiti. In essi non si esprime una particolare progettualità: si potrebbe dire che sono "obiettivi freddi".

Per contestualizzare maggiormente è necessario aggiungere alcuni elementi:

- per esempio, l'obiettivo A potrebbe essere ridefinito a partire dal problema di definire un'offerta formativa coerente con i fabbisogni presenti nella provincia di Grosseto, in particolare istituendo corsi per figure professionali di un certo tipo; oppure dal problema di esternalizzare ad agenzie formative una serie di corsi attualmente svolti internamente, riservando alla Provincia funzioni di indirizzo, programmazione e controllo;
- l'obiettivo B potrebbe invece essere ridefinito a partire dal problema di avviare la raccolta delle iscrizioni via internet.

La contestualizzazione riguarda sia lo spazio sia il tempo:

- un obiettivo molto contestualizzato nello spazio è tipico e peculiare di una certa realtà organizzativa (ad esempio: solo a Grosseto c'è il problema di formare certe figure professionali);
- un obiettivo molto contestualizzato nel tempo riguarda un periodo di tempo determinato e viene realizzato solo in quel periodo e non in altri (ad esempio: solo nel 1999 sono stati fatti corsi di lingue).

La contestualizzazione è l'apertura di un obiettivo alla progettualità del contesto (un dato luogo o un dato tempo) di cui esso fa parte.

12. Specificazione degli obiettivi

Riprendiamo l'obiettivo B: raccogliere e protocollare le domande di iscrizione al corso per tecnici ambientali e trasmetterle agli uffici competenti.



Domanda

Che cosa manca agli obiettivi A, B e C perché si possa davvero considerarli degli obiettivi?

Qualcuno potrebbe obiettare che esso è formulato in modo incompleto; abbiamo la sensazione che manchi qualcosa: più che un obiettivo sembra una mansione.

In effetti, non vengono specificati alcuni elementi importanti per poter formulare un giudizio fondato sulla efficacia degli interventi; per esempio:

- in quanto tempo ci aspettiamo che le domande di iscrizione vengano trasmesse agli uffici competenti?
- quali miglioramenti ci aspettiamo nelle modalità di raccolta al fine di facilitare l'accesso al servizio da parte dell'utenza?

La specificazione non è la suddivisione dell'obiettivo generale in obiettivi particolari, bensì è la definizione di un set di risultati specifici che sono attesi dalla realizzazione dell'obiettivo (sia esso un obiettivo generale, intermedio o particolare della catena mezzi-fini):

La specificazione dell'obiettivo A è, per esempio, l'aumento del numero di persone formate oppure l'aumento dei frequentanti che trovano lavoro entro un anno dalla frequenza dei corsi.

La specificazione dell'obiettivo C è, per esempio, l'aumento del numero di iscritti oppure l'aumento del numero di iscritti che trovano lavoro entro un anno dalla frequenza del corso.

13. Obiettivi orientati alle regole e obiettivi orientati ai problemi

Si considerino i seguenti esempi:

- OBIETTIVO D: approvare il bilancio entro i termini previsti dalla normativa vigente;
- OBIETTIVO E: approvare il bilancio entro novembre in modo da iniziare la gestione con un bilancio esecutivo.

Entrambi gli obiettivi sono riferiti al termine per l'approvazione del bilancio; la differenza sta nella diversa lettura che ciascun obiettivo dà della realtà di riferimento:

- nel primo caso la lettura è influenzata da una regola (una norma di legge che prescrive l'approvazione del bilancio);
- nel secondo caso è influenzata da un problema cui occorre dare soluzione (il problema di approvare il bilancio entro un termine tale da consentire di iniziare a gestire con un bilancio esecutivo).

Gli obiettivi orientati alle regole sono spesso inutili: è inutile ad esempio stabilire in un obiettivo l'approvazione del bilancio entro i termini di legge, dal momento che c'è già una norma che lo prevede; il rispetto di tale norma è quindi abbastanza scontato.

Gli obiettivi orientati alle regole sono poco sfidanti e poco motivanti: non fanno che riprodurre un ordine già consolidato sul quale c'è poco da dire e poco da progettare.

Negli obiettivi orientati alle regole non si esprime alcuna progettualità: c'è solo la lettura banale e ripetitiva di ciò che si è sempre fatto.

Negli enti locali è molto forte il rischio di definire obiettivi prevalentemente orientati alle regole.

All'interno della categoria degli obiettivi orientati ai problemi, un particolare rilievo è assunto dagli obiettivi orientati all'utenza, cioè quelli definiti a partire dai bisogni di un'utenza (interna o esterna).

Si considerino i seguenti obiettivi:

OBIETTIVO F: erogare il contributo annuale all'Azienda sanitaria locale per il ricovero in istituto alle persone assistite dalla provincia;

OBIETTIVO G: prestazione di servizi alle persone che manifestano bisogni riconducibili alle tipologie assistenziali di competenza della provincia, assicurando i migliori standard qualitativi del servizio e attuando una costante verifica della rispondenza al bisogno delle prestazioni erogate.

Come si vede, la formulazione dell'obiettivo G risente maggiormente del punto di vista dei bisogni dell'utenza e della esigenza di curare la qualità del servizio. Nell'obiettivo F si esprime invece una

Obiettivi e punti di vista



- Il punto di vista influenza la formulazione dell'obiettivo
- Gli obiettivi "germogliano" da semi: idee, bisogni, necessità, desideri
- La dichiarazione iniziale dell'obiettivo influenza la sua specificazione

visione amministrativa, che percepisce in modo riduttivo e minimale il ruolo dell'ente: qui la presenza di un'utenza che esprime bisogni resta sullo sfondo.

Nella formulazione degli obiettivi si esprime una determinata lettura della propria realtà organizzativa: individuare obiettivi è un'attività di "sensemaking".

14. Obiettivi rivolti all'esterno e obiettivi rivolti all'interno

Gli obiettivi possono essere rivolti o all'interno o all'esterno dell'organizzazione. Sono rivolti all'esterno tutti gli obiettivi che recepiscono domande/bisogni/problemi provenienti dall'ambiente

nel quale l'organizzazione è inserita. Tipicamente, i bisogni e le domande che arrivano dall'esterno sono riconducibili a tre tipologie di interventi:

- prestazione di servizi e produzione di beni (per esempio, fare il corso di formazione oppure fare la manutenzione di una strada);
- produzione di effetti esterni ad ampio raggio su un sistema sociale, territoriale o economico (per esempio, fare il ptc, fare il patto territoriale per lo sviluppo del territorio);
- vigilanza, regolazione e controllo (per esempio, fare i controlli ambientali o vigilare sulle agenzie di viaggio).

Ci sono poi obiettivi rivolti all'interno, i quali riguardano essenzialmente problemi amministrativi e di gestione dell'ente e sono, in un certo senso, di supporto agli obiettivi rivolti all'esterno.

Tipicamente, i problemi di gestione interna sono di quattro tipi:

- programmazione degli interventi, reperimento e gestione risorse (per esempio, fare il bilancio, fare il programma dei lavori pubblici, fare le assunzioni, accendere i mutui, fare i contratti, fare l'inventario);
- controlli interni (fare il controllo di gestione, fare il controllo amministrativo sugli atti);
- prestare servizi interni (servizi legali, servizi di assistenza amministrativa);
- garantire il funzionamento istituzionale (dare il supporto alle commissioni consiliari, garantire la pubblicità degli atti, fare le gare per la scelta del contraente).

15. Controllabilità degli obiettivi

Il controllo dell'obiettivo consiste nella verifica a posteriori delle attività svolte in rapporto ai risultati attesi. Tale controllo deve dare risposta alle seguenti domande:

- gli interventi realizzati sono pertinenti rispetto all'obiettivo inizialmente posto?
- in che "misura" i risultati attesi sono stati conseguiti?
- a seguito degli interventi realizzati si può ancora sostenere che l'obiettivo è ben formulato rispetto al problema da cui esso trae origine? non è forse necessaria una correzione di rotta o l'abbandono dell'obiettivo o la sua riformulazione?

Qual è la difficoltà del controllo? E' quella di raggiungere un'intesa non scontata, problematica e difficile. Il controllo, diversamente da quanto sostenuto dai teorici del management scientifico, è un'attività sociale che ha ben poco di scientifico. Certo può giovare di un metodo, che però non può

essere inteso come misura oggettiva e scientifica dei fatti, ma solo - più modestamente - come linguaggio evoluto che agevola l'intesa e facilita i processi di comunicazione.

La problematicità dell'intesa risulta subito evidente non appena si vanno ad analizzare le difficoltà di dare una risposta univoca alle domande da cui siamo partiti. In effetti, a nessuna di quelle domande si può sempre rispondere con un "sì" o con un "no" perentori oppure con un giudizio sintetico preciso e univoco. Solo nel caso di obiettivi formulati in termini semplici e inequivocabili è possibile una certa precisione nelle risposte.

Si consideri l'esempio seguente:

OBIETTIVO H: assicurare il protocollo di tutta la corrispondenza in arrivo nei tre giorni successivi alla presa in carico.

Nel caso dell'obiettivo H si può immaginare che l'intesa non sarà troppo problematica:

- si può ragionevolmente stabilire se gli interventi sono stati pertinenti rispetto all'obiettivo: per esempio, intensificando il lavoro o risparmiando su alcune attività;
- si può anche stabilire in che misura l'obiettivo è stato raggiunto, per esempio conteggiando tutti i casi di mancato protocollo nei tre giorni e rapportandoli al totale dei protocolli effettuati;
- si può anche concludere che l'obiettivo era ben formulato e quindi che esso possa essere riproposto negli stessi termini in cui era stato posto inizialmente.

Tuttavia, anche in questo caso - che pure è tra i più semplici - può non esservi identità di vedute:

ad esempio, qualcuno potrebbe mettere in dubbio che il fatto di eliminare alcune attività ritenute superflue (per esempio, il timbro sugli allegati) sia pertinente rispetto all'obiettivo, dal momento che "il protocollo va assicurato nel migliore dei modi" e il fatto di non timbrare gli allegati mette in discussione il raggiungimento dell'obiettivo (si tratta del caso limite di un noioso iperformalista - lo ammetto: ma la realtà mostra spesso molti casi che superano ogni ragionevole limite).

Anche sulla misura del grado di raggiungimento dell'obiettivo potrebbero esservi divergenze: si potrebbe sostenere - e con qualche ragione - che il rapporto tra i protocolli effettuati dopo i tre giorni e il totale dei protocolli effettuati è una misura che non tiene conto dell'entità dei ritardi: un conto è protocollare con ritardi medi di dieci giorni e un conto è protocollare con ritardi medi di un giorno.

Infine, discussioni potrebbero esservi anche sulla riproposizione dell'obiettivo: qualcuno potrebbe sostenere - per esempio, il noioso iperformalista di prima - che l'obiettivo di protocollare entro tre giorni non consente comunque il rispetto della normativa sul protocollo, la quale prevede

"contemporaneità" tra operazioni di segnatura e operazioni di registrazione. E qui potrebbero aprirsi interminabili discussioni sul significato di "contemporaneità"...

Questo semplice esempio mostra con chiarezza la natura di processo sociale e comunicativo che caratterizza l'attività di controllo e valutazione degli obiettivi.

La possibilità di convergere su giudizi di valutazione condivisi dipende da vari fattori:

- innanzitutto, dalla natura del risultato atteso e dal modo in cui esso viene rappresentato nell'obiettivo;
- in secondo luogo, dall'atmosfera nella quale si svolge il processo di valutazione.

16. Controllabilità e natura degli obiettivi

La natura degli obiettivi ha importanti riflessi sulla possibilità di dare luogo a processi di controllo orientati all'intesa.

Più un obiettivo è espresso in termini generali, maggiore è la difficoltà di impostare un processo orientato all'intesa. La generalità dell'obiettivo implica una maggiore difficoltà di far riferimento a dati di fatto certi e inconfutabili; diventa inoltre più problematico il giudizio di pertinenza dell'attività svolta, dal momento che è difficile isolare un risultato da mettere in relazione agli interventi realizzati. Per le medesime ragioni, appare arduo stabilire in quale misura l'obiettivo è stato conseguito, non potendosi separare gli effetti del nostro intervento dagli effetti derivanti da altri fattori che non ricadono sotto il nostro controllo.

Si consideri il seguente esempio:

OBIETTIVO I: promuovere l'occupazione della Provincia, realizzando un tasso di crescita di almeno il 3%.

Un obiettivo così formulato difficilmente conduce ad una serena, pacata e civile discussione sui risultati ottenuti. Ho seguito, di recente, un'accesa polemica tra il sindaco di un comune e un locale sindacato, per stabilire se fosse o meno stato raggiunto l'obiettivo di favorire l'occupazione e la ripresa economica locale fissato dal primo nel proprio programma elettorale.

Il sindaco, citando dati statistici attendibili, riteneva di aver raggiunto l'obiettivo e rivendicava a sé e alla propria azione il merito di aver rilanciato lo sviluppo del territorio; il sindacato, riteneva invece che il merito della ripresa fosse solo in minima parte ascrivibile all'azione del sindaco e fosse, invece, correlato a fattori congiunturali. Accusava inoltre il sindaco di utilizzare in modo strumentale quei dati statistici, per bassi fini di propaganda elettorale.

Questa è una situazione tipica nella quale si scivola quasi fatalmente nell'uso opportunistico della valutazione sugli obiettivi. E' difficile pertanto, proprio per il modo in cui l'obiettivo è formulato, che si seguano i binari di una paziente e disinteressata ricerca di una valutazione condivisa.

Più un obiettivo è particolare e specificato, maggiore è la possibilità di convergere su giudizi condivisi basati su dati di fatto certi e verificabili. Ma d'altro canto l'eccessiva specificità e parcellizzazione determinano maggiori difficoltà di cogliere nella loro unitarietà e completezza interventi complessi e di percepire il cosiddetto "effetto sistema", che viene alla luce solo attraverso una vista più alta ed estesa dei fenomeni.

Il rischio di un'eccessiva specificità è pertanto quello di dare luogo a processi di valutazione in cui non si scopre (e non si apprende) nulla e in cui tutto si riduce alla constatazione di dati di fatto che - isolati dal contesto di cui sono parte - non parlano che di se stessi.

Si consideri il seguente esempio:

OBIETTIVO L: caricare tutti i dati dei beneficiari per la liquidazione dei contributi relativi al regolamento CEE 2080 entro la fine di giugno.

L'obiettivo L, a differenza del precedente, è più controllabile. Esso tuttavia soffre di una eccessiva parcellizzazione: anche ammesso che tutto sia fatto entro la fine di giugno resta il problema di cogliere le relazioni tra il caricamento dei dati e tutto il resto: i dati sono caricati ma....

- i dati inseriti e l'architettura del database consentono di seguire l'iter della procedura?
- c'è la possibilità di incrociare i dati inseriti con altri dati relativi ad altre procedure?
- si sono attuate tutte le possibili semplificazioni per agevolare l'utenza?
- riusciamo in ogni caso a liquidare i contributi nei tempi giusti?
- è proprio necessario che il caricamento dei dati lo facciano i nostri uffici? non si potrebbe ad esempio fare un accordo con le associazioni di categoria?

Mentre un obiettivo generale rende difficili i processi orientati all'intesa per la debole correlazione con dati di fatto dotati di una certa oggettività, un obiettivo particolare (anche molto specificato) presenta il problema di limitare i processi di intesa ad ambiti molto ristretti, determinando quindi un impoverimento della discussione.

17. Controllabilità e atmosfera dei processi di valutazione

Gli studiosi dell'organizzazione hanno introdotto il concetto di "atmosfera" o di "clima" (che è una variante del primo) per indicare una specie di "sfondo" della scena organizzativa, nella quale si

inseriscono le azioni dei singoli. Come nella scena teatrale non è possibile percepire l'azione di un attore isolata dal resto (dalle azioni degli altri attori e dallo sfondo), così nella "scena organizzativa" le azioni dei singoli non possono essere colte in tutta la loro "significanza" se non sono messe in relazione con le azioni degli altri e con una specie di sfondo che le racchiude tutte.

"Per clima intendiamo un insieme di elementi, opinioni, sentimenti, percezioni dei membri, che colgono la qualità dell'ambiente del gruppo, la sua 'atmosfera'. Il clima del gruppo è buono quando: c'è il giusto sostegno e calore, i ruoli sono riconosciuti attraverso la valorizzazione della capacità dei membri, la comunicazione è aperta, franca, trasparente e fornisce feed-back chiari e accettabili sui comportamenti e sui risultati" (Quaglino, Casagrande, Castellano, 1992).

- C'è il giusto calore e sostegno: le persone impegnate nella definizione degli obiettivi e nella valutazione dei risultati devono avere motivazioni profonde a progettare e ad impegnarsi nella costruzione di significati condivisi.
- I ruoli sono riconosciuti attraverso la valorizzazione della capacità dei membri: la progettazione e la valutazione sono processi sociali, all'interno dei quali sono presenti ruoli ben definiti: è necessario che tali ruoli siano riconosciuti, che l'autorità sia basata su capacità, che progettazione e valutazione siano vissute come momenti di apprendimento e di sviluppo organizzativo.
- La comunicazione è aperta, franca e trasparente: ci deve essere volontà di comunicare per arrivare a un'intesa e non a un'utilizzo opportunistico delle informazioni.

18. Perché progettare e valutare?

Il modo in cui le persone partecipano ai processi di progettazione e valutazione (e quindi, in definitiva, il clima che si instaura) dipende molto da come le persone percepiscono tali processi: è ovvio che la partecipazione non è mai neutrale, asettica, disinteressata. C'è un interesse a partecipare che può semplicemente essere: partecipo perché l'organizzazione ha deciso che io devo partecipare o perché c'è una legge che ci impone di fare determinate cose; oppure, partecipo perché attraverso la valutazione potrò avere benefici economici; oppure, ancora, partecipo perché la progettazione e la valutazione mi aiutano a stare in questa organizzazione ecc. ecc.

Come si vede, dunque, la gamma delle motivazioni e delle percezioni di senso sottese ad un processo di progettazione e valutazione è la più variegata che si possa immaginare.

Anche le reazioni rispetto all'introduzione di tali processi in organizzazioni che, come sappiamo, non hanno mai sperimentato momenti formalizzati di progettazione e valutazione, sono abbastanza tipiche:

- ci sarà sicuramente chi considererà "inutili" e "futili" questi tentativi di cambiamento ("progettare e valutare non serve a nulla perché tanto le decisioni vere saranno prese sempre con i soliti metodi");
- qualcuno, invece, riterrà che addirittura si tratta di tentativi "dannosi" e "perversi" ("progettare e valutare serve solo a farci riempire carte e a farci perdere tempo, invece di dedicare energie alla soluzione dei veri problemi");
- una parte si accosterà invece a questi tentativi con curiosità e col desiderio di capire meglio strada facendo, quindi con un atteggiamento di cauta apertura e di cauto sostegno;
- infine, qualcuno sosterrà questi tentativi fin dall'inizio, nella speranza che possano servire a fare chiarezza e a dare un senso al proprio impegno all'interno dell'organizzazione (all'eccesso, questo atteggiamento può portare alla 'mitizzazione del piano').

L'atteggiamento iniziale delle persone ha sicuramente un influsso importante sull'andamento del processo e sul suo sviluppo. Tale atteggiamento non è però un dato fisso e imm modificabile: anche l'andamento del processo e il modo in cui esso viene comunicato e presentato retroagisce sull'atteggiamento delle persone. Quindi: possono aversi situazioni nelle quali un atteggiamento inizialmente negativo o freddo si trasforma in positivo e caldo grazie ad un processo che riesce a generare fiducia e interesse; ovvero, al contrario, situazioni nelle quali l'iniziale scetticismo si trasforma in aperta opposizione perché il processo non riesce ad accreditarsi e a legittimarsi come utile e vantaggioso.

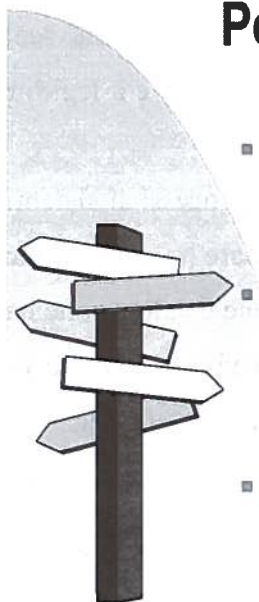
In generale, sembra poco opportuno legare troppo strettamente questi processi ai sistemi premianti (almeno nelle fasi iniziali) perché c'è il rischio che l'interesse a partecipare (o a non partecipare) non nasca da considerazioni intorno all'utilità e ai vantaggi che progettazione e valutazione hanno di per se stesse, ma da considerazioni estranee (ad esempio: partecipo perché così avremo i soldi della retribuzione di risultato; oppure, non partecipo perché temo di essere valutato negativamente). In tali casi, a risentirne negativamente è la qualità della partecipazione (o della non partecipazione): si partecipa per finta (e quindi senza un reale coinvolgimento) o si utilizzano opportunisticamente le informazioni in proprio possesso.

Un altro rischio è che progettazione e valutazione vengano inizialmente mitizzate, scontando poi, nelle fasi successive, l'inevitabile delusione (che può portare poi ad atteggiamenti opposti e ugualmente eccessivi di totale chiusura e rifiuto) di un processo che non mantiene le promesse.

Direi che l'atteggiamento più "giusto" rispetto a progettazione e valutazione è quello di chi vive questi processi come momenti di apprendimento collettivo dell'organizzazione; in fondo, è questo il valore aggiunto più importante: non tanto il suo utilizzo in chiave di sistema premi/punizioni per sanzionare/premiare comportamenti disfunzionali, quanto la sua valenza di processo che consente:

- di attirare l'attenzione dei decisori sui problemi da risolvere e sulle soluzioni da adottare;
- di promuovere lo scambio e la circolazione delle idee e delle informazioni;
- di mettere in circolo informazioni, facendo crescere il patrimonio di conoscenze dell'organizzazione.

Se si accoglie questo punto di vista, anche il problema della oggettività della valutazione subisce una rivisitazione. Non è importante l'oggettività in quanto tale, ma è importante che il processo di valutazione sia luogo di apprendimento e di conoscenza (dunque, l'oggettività è importante solo in quanto consente di ancorare la conoscenza a dati di fatto). Una certa dose di conflitto nel processo



Perché definire obiettivi?

- Se la vostra organizzazione non definisse mai obiettivi, come potrebbe sapere dove andare?
- Se non vengono definiti risultati da conseguire rispetto ai quali misurare i progressi compiuti, come può un'organizzazione sapere dove si trova?
- Se non esistono obiettivi da realizzare, come può l'organizzazione sapere quando li ha raggiunti?

non è di per sé negativa, purché non vengano meno alcuni requisiti di base che tengono aperta la possibilità dell'intesa. Al contrario, un processo senza conflitti può essere rivelatore di una scarsa partecipazione e di un debole interesse delle persone ad esserne parte attiva. Peraltro, dovrebbe essere ormai chiaro che accade assai di rado che gli obiettivi siano assolutamente chiari e trasparenti e che la valutazione sia completamente oggettiva e asettica: "ma non per questo l'organizzazione cessa di esistere; vive e si alimenta proprio delle sue contraddizioni interne, contraddizioni e paradossi che i mille tentativi di razionalizzazione non possono eliminare; una 'dose controllata' di conflitto e di disagio è garanzia di sopravvivenza individuale, di gruppo e organizzativa" (Morganti, 1994, p. 106).

19. Dalla pianificazione razionale alla progettazione dialogica

Occorre, dunque, affermare i concetti di una progettazione e valutazione dialogiche la cui funzione non è quella di pervenire a "misure oggettivanti" della realtà organizzativa (ricordiamo sempre che i sistemi sociali sono un mondo di significati e non un mondo di stati di fatto), quanto quella di "costruire un significato comune ai problemi".

"La condivisione è possibile se si tiene conto che ciascun attore utilizza delle personali mappe cognitive per dare senso e significato alle cose, agli eventi, alle azioni. Ogni mappa contiene quindi i valori, le descrizioni sommarie degli eventi o delle cose, i propri stili cognitivi, il metodo appreso per conoscere. Le mappe contengono anche la memoria delle conoscenze precedenti, delle soluzioni attivate nelle situazioni problematiche. Attraverso le mappe le persone si costruiscono il significato delle cose, degli eventi e delle azioni. Sono le mappe utilizzate dal soggetto che producono nelle situazioni ambigue e contraddittorie la diversità di opinioni e le differenti strategie. La progettazione nel processo di costruzione di un significato condiviso del problema è enunciazione, scambio, inter-azione, conflitto tra le diverse mappe, con il grosso sforzo di costruire un modo "comune" di leggere, comprendere e interpretare il problema" (D'Angella, Orsenigo, 1997, p. 63).

20. Alcune proposte per la costruzione di un linguaggio degli obiettivi

Fin qui abbiamo visto come gli obiettivi siano definibili a vari livelli di generalità e assumendo una grande varietà di prospettive di analisi. Nel modo di costruire un obiettivo si manifesta un particolare punto di vista e - per utilizzare la terminologia del precedente paragrafo - una particolare

mappa cognitiva che risente della memoria delle conoscenze precedenti e delle soluzioni attivate nelle situazioni problematiche.

Nelle prime esperienze di direzione per obiettivi nella pubblica amministrazione si nota in effetti una certa tendenza a costruire piani più orientati alle regole che ai problemi, con una debole partecipazione dei decisori chiave, con una impostazione più razionale che dialogica.

Evidentemente, il modo in cui gli obiettivi vengono costruiti e il processo seguito risentono della cultura organizzativa di tali enti e della storia che li caratterizza. Peraltro, queste prime esperienze rappresentano una importante novità e sono foriere di successivi avanzamenti e sviluppi che - si spera - porteranno gradualmente all'affermazione di una cultura orientata ai risultati e all'innovazione.

In questo quadro, assumono una certa importanza il linguaggio e il metodo utilizzati per progettare e valutare. La filosofia ha ormai chiarito che il linguaggio non è neutrale ai fini della comprensione delle cose del mondo. Nel linguaggio si depositano visioni del mondo, saperi e conoscenze. Il linguaggio influenza le percezioni ed è una condizione per vedere al di là dell'orizzonte consolidato delle nostre conoscenze, per vedere oltre, per esplorare e conoscere territori nuovi del sapere.

In effetti, il metodo utilizzato per progettare e valutare è una specie di linguaggio e - come tutti i linguaggi - riveste un'importanza non secondaria per orientare le percezioni di chi costruisce e valuta obiettivi.

Cerchiamo dunque di gettare le basi di un metodo per costruire e valutare obiettivi nelle nostre organizzazioni.

Per cominciare, richiamiamo alcune idee sviluppate nei paragrafi precedenti: in primo luogo, l'idea di un diverso livello di generalità degli obiettivi.

Si è visto che obiettivi troppo generali rendono oltremodo problematica la valutazione. Ma del resto anche obiettivi molto specifici rischiano di impoverire la valutazione riducendola ad una constatazione di dati di fatto che affievolisce la percezione dell'insieme.

E' necessario pertanto definire gli obiettivi a più livelli:

- un primo livello, molto generale, consente di individuare grossi filoni di intervento, a livello dei quali è possibile definire orientamenti strategici, indirizzi generali, politiche settoriali (per esempio, formazione, viabilità, attività sociali, cultura, gestione del personale ecc. ecc.);
- un secondo livello, intermedio, che individua singoli interventi, dotati di un minimo di generalità, ma non specificati nelle singole attività e mansioni richieste alle persone (per

esempio, il singolo intervento nel campo dei lavori pubblici, lo specifico corso nell'ambito della formazione, la predisposizione del bilancio nell'ambito della gestione economico-finanziaria);

- un terzo livello, molto particolare, che individua modalità operative di intervento, nonché specifiche azioni e fasi.

Lavorare su tre livelli consente di costruire, invece che singoli obiettivi isolati, un sistema più complesso di obiettivi, cogliendo nello stesso tempo i vantaggi della generalità e i vantaggi della particolarità.

Conveniamo di adottare la seguente terminologia:

- per il livello 1:
area strategica di intervento: corrisponde ad una complessa funzione, implicante il governo di insiemi distinti di attività, per il presidio di un'area esterna di bisogni (ad esempio: lavori pubblici viabilità, servizi sociali, pianificazione urbanistica ecc.) o di aree gestionali interne (ad esempio: gestione del personale, gestione economico-finanziaria ecc.);
- per il livello 2:
progetto: definisce insiemi di attività strettamente integrate e correlate, rivolte al conseguimento di uno specifico fine, da realizzare in un periodo di tempo, con risorse umane e/o finanziarie determinate (ad esempio, nell'ambito della manutenzione ordinaria viabilità: lo specifico lavoro da realizzare);
processo corrente: definisce un servizio interno o esterno, più in generale un insieme omogeneo di attività, svolte in modo corrente e/o continuativo nel corso dell'anno, in base a routine organizzative (ad esempio, nell'ambito della manutenzione ordinaria viabilità: l'affidamento dei lavori ad imprese esterne);
- per il livello 3:
modalità attuative: da intendere come direttive per la gestione, che individuano percorsi predefiniti per lo svolgimento delle azioni.

21. Progetti e processi

Il progetto è caratterizzato da:

- *temporaneità*: il progetto è a termine; ha un inizio, una fine e una durata definibili con relativa precisione;

- *unicità*: il progetto è unico poiché identifica un insieme di attività uniche e non ripetute nel tempo (è quello specifico lavoro e solo quello).

Il processo corrente è caratterizzato da:

- *continuità*: il processo corrente ha una durata indefinita e si svolge con continuità;
- *ciclicità*: la sequenza delle azioni svolte nell'ambito di un processo corrente è ciclica e ripetuta nel tempo un numero indefinito di volte.

Tra un progetto e un processo corrente possono stabilirsi relazioni di varia natura.

In primo luogo, un progetto può giovare, in alcune sue fasi, dello svolgimento di un processo: ad esempio, lo specifico lavoro da realizzare (progetto), per essere portato a termine, ha bisogno del processo corrente di "accensione e gestione dei mutui" o del processo corrente di "affidamento dei lavori".

In secondo luogo, il processo corrente può essere modificato da un progetto: ad esempio, il processo corrente di "gestione del bilancio" può migliorare (o, comunque, modificarsi) per effetto di un progetto di "informatizzazione della ragioneria".

Sia per i progetti che per i processi correnti, può essere individuata una descrizione generale, per chiarire:

- le principali linee di intervento;
- le finalità generali e i problemi che si vogliono risolvere.

Un esempio di descrizione generale del progetto "formazione manageriale" è la seguente: *"progettare e realizzare attività formative, rivolte al personale interno con funzioni di responsabilità, al fine di accrescere le competenze per dirigere persone e mezzi"*.

22. La specificazione dei progetti e dei processi

Una seconda questione attiene alla specificazione degli obiettivi. Abbiamo visto che il primo e più importante requisito della valutazione è la specificazione degli obiettivi. Quando questi sono poco specificati, la valutazione risulta infatti piuttosto problematica.

La specificazione è possibile per ciascuno dei tre livelli individuati. Soffermiamoci per ora sul livello 2 dei progetti e dei processi.

La specificazione consiste nella individuazione, per ciascun progetto o processo, di risultati attesi specifici.

Nel caso dei progetti, la specificazione concerne:

- definizione di tempi entro i quali i risultati sono ottenuti;
- ottenimento di determinate quantità di beni, servizi o manufatti (per esempio, km di strade, n. di corsi);
- produzione di effetti sull'ambiente o sui beneficiari degli interventi (per esempio, riduzione dell'erosione costiera, aumento del reddito delle imprese beneficiarie, aumento dell'occupazione a seguito di interventi formativi);
- partecipazione e coinvolgimento di soggetti esterni;
- miglioramento dell'immagine dell'ente e delle percezioni dei cittadini e dell'utenza;

Nel caso dei processi, la specificazione concerne:

- miglioramenti della qualità percepita dall'utenza;
- miglioramenti nel sistema di erogazione del servizio;
- innovazioni organizzative;
- miglioramenti dell'efficacia gestionale;
- maggiore integrazione e coordinamento con altri uffici;
- maggiore quantità o qualità delle prestazioni;
- riduzioni dei tempi di risposta.

La specificazione dei risultati attesi può concernere:

- risultati intermedi, come l'ottenimento di determinate quantità di beni, servizi o manufatti (output);
- risultati finali, come la produzione di effetti sull'ambiente o sui beneficiari degli interventi (outcome).

Capitolo 2

Misurare il costo e il valore prodotto

1. Perché misurare i costi

In una organizzazione complessa sono diversi i motivi che spingono a misurare i costi:

- l'esigenza di valutare "a quale costo" sono conseguiti gli obiettivi (a parità di risultato, il giudizio sull'azione cambia a seconda del livello di costo);
- il contenimento dei costi è a sua volta un obiettivo;
- è utile controllare il livello dei costi nel tempo o con riferimento a determinati standard;
- le tensioni finanziarie di molte pubbliche amministrazioni (tagli nei trasferimenti, obblighi di contenimento della spesa) impongono una maggiore attenzione al livello di costo;
- il calcolo del costo consente di decidere in modo razionale tra possibilità alternative d'azione (ad esempio, gestire direttamente un servizio o darlo in appalto?);
- infine, il calcolo del costo consente di avere un riferimento per stabilire le tariffe o i prezzi dei servizi.

2. Il costo è diverso dalla spesa

Preliminarmente, è necessario chiarire la distinzione tra il concetto di "costo" e il concetto di "spesa".

Si tratta di una differenza che assume un particolare rilievo nella pubblica amministrazione dove, storicamente, i sistemi contabili si sono posti soprattutto il problema di rilevare le spese piuttosto che i costi.

Il "costo" fa riferimento essenzialmente all'utilizzo di risorse all'interno di un processo produttivo. Attraverso la misura del costo si vuole cioè dare evidenza al fatto che un processo di creazione di valore determina il consumo di "risorse scarse". Il costo rappresenta quindi "il valore" a cui si rinuncia impiegando risorse all'interno di un processo che genera altro valore (si spera che il valore generato sia più elevato del valore utilizzato: in tal caso il processo può dirsi "economico").

Nei sistemi contabili pubblici, la "spesa" rappresenta invece il trasferimento finanziario ad un altro soggetto. Si sostiene quindi una spesa quando c'è un passaggio di "valori finanziari" da un soggetto ad un altro: ad esempio, quando lo Stato trasferisce "spesa" agli enti locali o quando si paga un fornitore per l'acquisizione di un'attrezzatura o di beni di consumo.

Spesso costo e spesa coincidono: nel senso che dove c'è una spesa c'è anche un costo. In altri casi, tale coincidenza non si verifica: ci sono cioè delle spese che non originano un costo di pari importo ovvero dei costi che non danno luogo - almeno nell'immediato - ad una spesa.

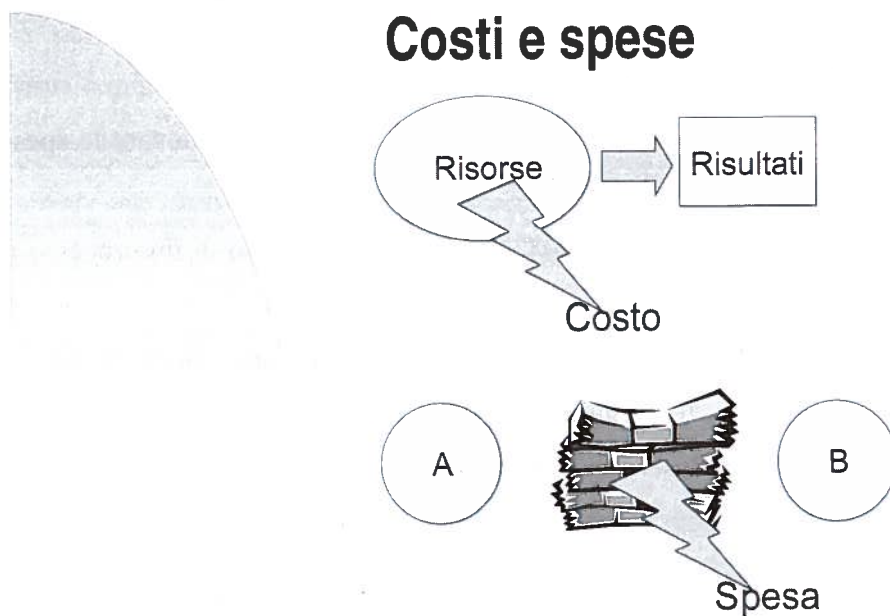
Per comprendere la differenza tra spesa e costo si consideri l'esempio che segue.

Vado in auto da Roma a Milano: qual è il mio costo e qual è la mia spesa?

La mia spesa è ciò che io pago per fare il viaggio: carburante e autostrada. Il mio costo è invece originato dalle risorse che io "utilizzo" per fare il viaggio (il viaggio è in fondo un processo di creazione di valore: decido di fare il viaggio perché ritengo che l'utilità del viaggio sia superiore al suo costo).

Il calcolo del costo richiede un po' di ragionamenti in più.

Un primo elemento di costo è rappresentato dal carburante: tuttavia non è del tutto corretto considerare il costo pari alla spesa di carburante; potrei infatti, all'inizio del viaggio, avere il serbatoio già pieno e alla fine del viaggio non avere più carburante nel serbatoio: in questo caso assumere la spesa come "costo" mi porterebbe a sottostimare il consumo di carburante (avrei



l'illusione di un consumo basso); viceversa, se avessi all'inizio del viaggio serbatoio quasi vuoto e alla fine del viaggio serbatoio quasi pieno farei l'errore opposto: sarei portato a sovrastimare il consumo. Per calcolare correttamente il costo del carburante ho due possibilità:

- calcolo un costo medio di carburante al chilometro sulla base dei consumi della mia auto (cosa che, in verità, molti automobilisti fanno);
- oppure stabilisco quanto carburante ho all'inizio del viaggio e quanto carburante ho alla fine del viaggio; quindi, sommo il valore del carburante iniziale alla mia spesa di carburante durante il viaggio e sottraggo al valore così ottenuto il valore del carburante finale.

Un secondo elemento di costo è rappresentato dal pedaggio autostradale. Normalmente, la spesa sostenuta per il pedaggio autostradale è pari al costo. Ci sono tuttavia dei casi in cui questa coincidenza non si verifica. Prendiamo il caso di un automobilista che, per pagare il pedaggio autostradale, utilizzi una "tessera viacard". Ipotizziamo che all'inizio del viaggio il nostro automobilista sostenga una spesa di 100.000 lire per acquistare la viacard e che alla fine del viaggio la sua tessera abbia ancora 30.000 lire di credito: in questo caso a fronte di una spesa di 100.000 lire il nostro automobilista deve rilevare un costo di 70.000 lire.

Nel nostro viaggio da Roma a Milano ci sono inoltre altri elementi di costo che - almeno nell'immediato - non danno origine ad alcuna spesa. Ad esempio, l'usura dei pneumatici, dell'olio, dei freni e, più in generale, di tutti quei componenti che si deteriorano con l'uso e sono quindi soggetti ad una manutenzione programmata (dopo un po' di viaggi dovrò portare l'auto in officina e allora sosterrò certamente una spesa).

Ci sono inoltre altri elementi di costo che ora non danno origine ad alcuna spesa, ma per i quali ho sostenuto delle spese in passato. Ad esempio, ben prima di affrontare il viaggio ho pagato l'assicurazione o la tassa di proprietà. Volendo essere pignoli, devo considerare anche una parte di queste spese per calcolare correttamente il mio costo. Ma anche la spesa che ho sostenuto per pagare l'automobile, in quota parte, finisce nel costo del mio viaggio.

Dovrebbe a questo punto essere chiaro che "spesa" e "costo" sono cose diverse, molto diverse, anche se, nel linguaggio corrente, i due termini vengono utilizzati come sinonimi.

3. Il costo è sempre "costo di qualcosa"

Quando misuro un costo misuro sempre rispetto ad un fenomeno circoscritto. Ad esempio misuro:

- il costo del mio viaggio da Milano a Roma;
- il costo di una azienda;
- il costo di ARPAT;
- il costo di un dipartimento ARPAT;

- il costo del progetto "SIRA";
- il costo di un progetto o di un processo corrente.

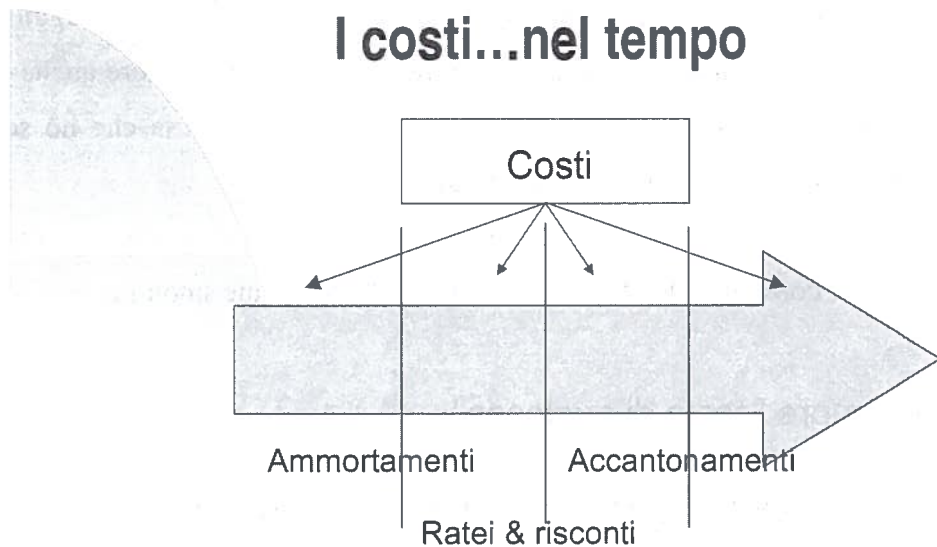
Il fenomeno rispetto al quale si misura il costo è, in genere, un processo, più o meno complesso, di creazione di valore.

L'azienda è un processo complesso di creazione di valore: il valore prodotto dall'azienda è il valore della sua produzione.

Ma anche ARPAT è un processo complesso di creazione di valore: il valore prodotto da ARPAT è l'insieme degli interventi di monitoraggio, prevenzione e salvaguardia sull'ambiente.

4. Il costo nel tempo

Il costo è sempre nel "tempo". Introdurre la dimensione temporale significa tenere conto che i processi di creazione di valore avvengono all'interno di determinati periodi. L'utilità di una visione diacronica del costo sta nella possibilità di "controllare" l'evoluzione dei costi: per esempio, se scopro che il costo 1999 si è incrementato del 20% rispetto al costo 1998 devo capire perché ciò è



avvenuto e come posso correre ai ripari; viceversa se scopro una riduzione del 20% vuol dire che i miei interventi correttivi per il contenimento dei costi hanno avuto successo.

Riferire i costi ad un periodo di tempo pone diversi problemi di misurazione.

Innanzitutto, c'è il problema di determinare un costo di periodo (ad esempio: costo 1999) nel caso dell'utilizzo di beni durevoli. I beni durevoli sono quei beni che "durano" per più periodi (ad esempio il mio personal computer dura almeno due/tre anni). Siccome "durano" più anni e quindi contribuiscono più di una volta alla creazione di valore, per calcolare correttamente il costo devo ripartire il costo complessivo del bene (poniamo il costo del mio personal computer) sugli anni di utilizzo (ad esempio su tre anni). Il processo di attribuire in quota parte sui vari anni di utilizzo il costo di un bene durevole si chiama tecnicamente "ammortamento".

In secondo luogo, c'è il problema di determinare un costo di periodo nel caso dell'acquisizione di servizi che avviene a cavallo di più anni. Ad esempio, se a settembre 1998 pago per un anno (e quindi fino al settembre 1999) il premio di assicurazione anticipato di un automezzo, il costo 1998 è pari a $\frac{4}{12}$ della spesa sostenuta (è necessario cioè rinviare all'anno successivo una parte del costo sostenuto). Viceversa, se a settembre 1999 pagherò un canone di fitto posticipato, nel calcolo del costo 1998 devo ricordarmi di calcolare la quota di competenza dell'anno (sempre di $\frac{4}{12}$). In questo secondo caso non sto rinviando un costo già sostenuto, ma sto anticipando un costo che devo ancora sostenere. Il processo di rinviare al futuro anno una parte di spesa sostenuta nell'anno corrente (riferita a servizi la cui utilità si manifesta su entrambi gli anni) si chiama tecnicamente "risconto". Il processo di anticipare al presente anno una parte di spesa che sarà sostenuta nell'anno successivo (riferita a servizi la cui utilità si manifesta su entrambi gli anni) si chiama tecnicamente "rateo".

Un problema analogo si pone per l'acquisizione di materie e prodotti. Se negli ultimi mesi dell'anno acquisto materie prime che immagazzino e che utilizzo in parte nell'anno di acquisizione e in parte nell'anno successivo devo, come nel caso del risconto, determinare la quota di costo da imputare all'anno corrente e la quota di costo da rinviare all'anno successivo. Il costo di acquisizione di materie e prodotti di un anno non è quindi pari alla spesa sostenuta nell'anno (potrei infatti aver comprato e immagazzinato molto e utilizzato poco); esso è invece pari a:

- + valore delle rimanenze di materie e prodotti che avevo all'inizio dell'anno (e che, in un certo senso, "eredito" dall'anno precedente);
- + valore degli acquisti fatti nell'anno;

- valore delle rimanenze di materie e prodotti che ho in magazzino alla fine dell'anno (e che "lascio in eredità" all'anno successivo).

Un altro problema di calcolo dei costi dell'anno è dovuto agli imprevisti e accidenti che possono capitare durante la gestione. Che c'entrano gli accidenti con il calcolo dei costi? Un po' c'entrano, come dimostra l'esempio che segue.

Immaginiamo che in un certo anno (mettiamo il 1999) un mio importante debitore dichiari fallimento e non possa più onorare il suo debito nei miei confronti. Non poter riscuotere un credito per insolvenza del debitore è un costo: devo infatti rinunciare ad un'entrata che avevo "dato per acquisita". E' insomma un accidente della gestione.

Dal punto di vista del calcolo dei costi, non è corretto imputare tutto il costo della perdita su crediti all'anno in cui si verifica l'insolvenza. Non è corretto perché quella perdita è originata da transazioni e processi di creazione di valore di anni precedenti. Per risolvere questo problema, nel calcolo dei costi si tiene conto dei rischi della gestione. Un tipico rischio d'impresa è appunto il rischio d'insolvenza dei debitori. Se ne tiene conto imputando ai vari anni una piccola quota di rischio di perdite su crediti. Tecnicamente questa imputazione di rischio si chiama "accantonamento per rischi della gestione".

Tutte le complicazioni nel calcolo dei costi che abbiamo visto sono dovute al fatto che i costi sono riferiti ad un periodo determinato. Se non ci fosse questo problema non ci sarebbe bisogno degli ammortamenti, degli accantonamenti, dei ratei e dei risconti.

Ma non c'è solo il problema di riferire i costi ad un periodo: c'è anche il problema di circoscrivere maggiormente gli oggetti di calcolo dei costi. Questo problema è fonte di ulteriori complicazioni.

5. Processi di creazione di valore più circoscritti

Di solito, si tende a circoscrivere un po' di più il processo di creazione di valore. Infatti, se il processo è molto complesso e se il "valore" che da esso origina è formato da più "valori" sorge l'esigenza di riferire i costi a "processi più circoscritti".

Questa esigenza si verifica in particolare nel caso di aziende che hanno più linee di prodotto/servizio (o più commesse di produzione o più lotti di produzione) e nel caso di amministrazioni pubbliche che - pur non vendendo beni sul mercato - si pongano il problema di valutare l'economicità della propria gestione.

Nel primo caso limitarsi a calcolare i costi dell'intera azienda non consente di sapere quanto è costato il più specifico processo produttivo di uno dei beni che l'azienda produce (o di una commessa o di un lotto di produzione).

Più in generale (e questo discorso vale anche per le aziende monoprodotto), al crescere della complessità nasce l'esigenza di "vedere" i costi con riferimento a oggetti più specifici (per esempio, quanto costa il "reparto" che si occupa di ricerca e sviluppo, quanto costano i processi amministrativi e gestionali, quanto costa il "reparto" che si occupa di manutenzione). Un conto è avere il costo con riferimento all'intera azienda e un conto è avere il costo diviso su "ambiti" più specifici. Se, insomma, l'informazione di costo è "localizzata" si ha la possibilità di valutare l'economicità non solo dell'intera azienda, ma anche di sue parti più specifiche (in fondo, l'economicità dell'intera azienda è la risultante della economicità delle sue componenti interne).

Nel secondo caso (quello delle amministrazioni che, pur non producendo sul mercato, si pongano il problema della economicità) l'esigenza di "circoscrivere" nasce anche da altri ragionamenti.

Una delle caratteristiche tipiche di molte organizzazioni pubbliche è, per l'appunto, il fatto che esse "producono" sì beni e servizi, ma non per il mercato. Quindi, a tale produzione non è collegato un prezzo di cessione e un corrispettivo economico. Tale situazione può dipendere:

- dalle caratteristiche di "bene pubblico" del prodotto dell'attività: pur volendolo, ARPAT non potrebbe mai cedere sul mercato il suo intervento di "disinquinamento" di un'area; si tratta infatti di un bene che non è possibile offrire separatamente a più utenti o consumatori, se non venendo meno ad alcuni basilari fondamenti della nostra convivenza civile (per esempio, recintando l'area e facendo pagare un biglietto d'ingresso a coloro che vogliano accedervi, posto che l'area abbia così tanto interesse naturalistico e paesaggistico da spingere alcune persone a pagare un biglietto d'ingresso);
- da scelte di opportunità o convenienza sociale: ad esempio, potrei ritenere che offrire i servizi di istruzione pubblica gratuitamente a tutti (come in effetti avviene) sia giusto e desiderabile perché l'istruzione è un diritto fondamentale delle persone.

Questa caratteristica delle amministrazioni pubbliche complica parecchio il nostro problema di valutazione dell'economicità.

Valutare l'economicità significa infatti confrontare il costo sostenuto e il valore della produzione ottenuta.

L'impresa non ha grossi problemi: misura il costo, misura il valore della produzione con riferimento ai ricavi ottenuti (i ricavi esprimono infatti il valore che il mercato riconosce alla produzione venduta) e, in tal modo, valuta l'economicità.

La pubblica amministrazione che non vende sul mercato o che vende a "prezzi politici" (i prezzi politici non esprimono il valore che il mercato riconosce), pur potendo calcolare i costi, non può - con la stessa facilità - attribuire un valore alla sua produzione.

Il fatturato (il totale dei ricavi ottenuti dall'impresa) è un dato sintetico che, essendo espresso da un valore monetario, può essere anche la somma di "cose molto diverse" (il fatturato delle imprese più grandi è sempre la somma di tanti fatturati più specifici relativi ai diversi prodotti/servizi venduti e ai diversi mercati di vendita).

La pubblica amministrazione non dispone di un indicatore sintetico come il fatturato. E' vero: le pubbliche amministrazioni hanno delle entrate; ma tali entrate non sono che "il pallido riflesso" del valore prodotto. Si prenda il caso del Comune: esso ha entrate dovute ai trasferimenti statali e regionali, ai tributi locali, alle tariffe di alcuni servizi pubblici, ma tra tali entrate e il valore prodotto c'è solo una debole correlazione: anche nell'ipotesi di uno scadimento dei servizi prestati (che è una "classica" diminuzione del valore prodotto) il Comune continuerebbe comunque a riscuotere l'ICI.

Questa è la ragione per la quale i confronti tra costi e ricavi, fatti con riferimento all'intera azienda, sono significativi nel caso delle imprese, mentre non lo sono (o lo sono assai poco) nel caso delle amministrazioni pubbliche.

Diventa perciò necessario, in queste ultime, esprimere il valore prodotto non con riferimento all'intera organizzazione, ma rispetto a più specifici processi produttivi. Ad esempio, il valore prodotto con il disinquinamento del lago di Massaciuccoli può essere rappresentato attraverso una serie di parametri che misurano il miglioramento della qualità delle acque. In tal modo, è possibile confrontare il costo dell'intervento con i benefici che esso ha prodotto.

Nelle amministrazioni pubbliche c'è quindi una ragione in più (oltre la complessità organizzativa) per circoscrivere maggiormente gli oggetti di misurazione dei costi.

6. Contabilità generale e analitica

La misurazione dei costi a livello complessivo d'azienda viene assicurata dalla contabilità generale. In realtà la contabilità generale non rileva solo i costi, ma anche i ricavi e i valori patrimoniali. Essa si preoccupa di dare evidenza:

- all'impatto economico dei fenomeni gestionali (attraverso i costi e i ricavi);
- all'impatto patrimoniale e finanziario dei fenomeni gestionali (attraverso le attività e le passività).

I due impatti sono in effetti strettamente correlati. Quasi tutti i fenomeni gestionali possono essere analizzati dal punto di vista degli effetti economici (quali costi e ricavi essi originano) e dal punto di vista patrimoniale/finanziario (quali modificazioni subisce il patrimonio dell'azienda). Ad esempio, il pagamento delle retribuzioni al personale determina un costo (effetto economico), ma determina anche una diminuzione di liquidità (effetto sul patrimonio).

Senza entrare troppo sugli aspetti tecnici di funzionamento di un sistema contabile, diciamo semplicemente che la contabilità generale funziona attraverso "conti". Il piano dei conti di un'azienda è l'insieme dei conti che essa utilizza in contabilità generale. I conti possono essere:

- conti di costo;
- conti di ricavo;
- conti di attività;
- conti di passività.

I conti di costo rilevano questi ultimi sulla base della loro "natura economica". La natura economica di un costo è identificata dalla tipologia di risorsa che viene utilizzata nel processo produttivo.

Tipiche risorse utilizzate in un processo produttivo sono:

- materie prime e semilavorati;
- materie di consumo;
- risorse umane;
- servizi prestati da altri soggetti;
- beni di terzi noleggiati e utilizzati nel processo produttivo;
- beni strumentali propri utilizzati nel processo produttivo.

Per ciascuna di tali tipologie il piano dei conti identifica conti di costo più specifici. Ad esempio, per le risorse umane:

- retribuzioni base;

Conti e centri di costo

Conti di costo	Tot.	Centri intermedi			Centri finali		
		1	2	3	A	B	C
Materie prime							
Servizi							
Stipendi							
Ammortamenti							

- retribuzioni accessorie;
- straordinari;
- oneri sociali;
- costi della formazione;
- costi per il vestiario.

I beni strumentali propri utilizzati nel processo produttivo danno origine, come voce di costo, agli ammortamenti. Nel piano dei conti saranno quindi evidenziati i più specifici ammortamenti (ammortamenti di immobili, impianti, attrezzature, arredi ecc.). Il piano dei conti evidenzia anche, tra le voci di costo, gli accantonamenti per rischi della gestione.

Per circoscrivere maggiormente gli oggetti di rilevazione dei costi si ricorre alla contabilità analitica (o contabilità industriale, perché le sue prime applicazioni riguardano proprio la realtà industriale). La contabilità analitica è di solito collegata alla contabilità generale. Essa funziona attraverso i cosiddetti centri di costo.

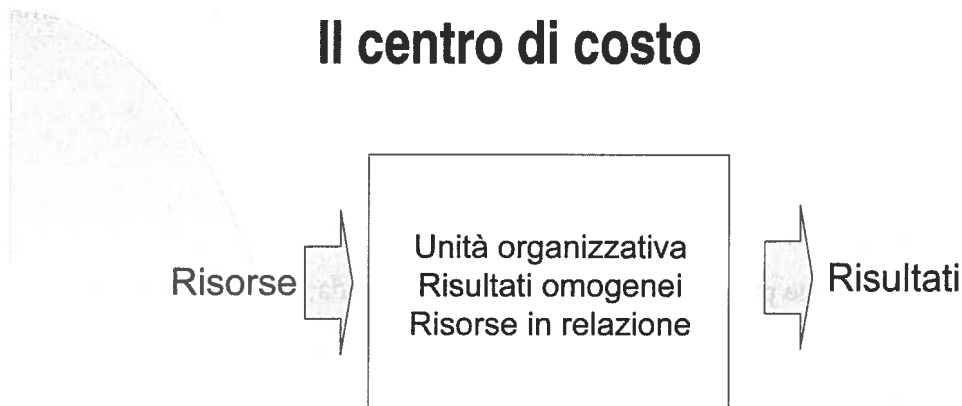
I centri di costo sono, come i conti, aggregati contabili: servono cioè ad accogliere e rilevare i vari costi. Ma mentre i conti classificano i costi per natura (cioè con riferimento alla tipologia di risorsa utilizzata nel processo produttivo), i centri di costo li classificano per destinazione (cioè con riferimento alle più specifiche parti dell'azienda in cui le risorse sono utilizzate).

Il conto di costo risponde alla domanda: che tipo di risorsa è stata utilizzata? Il centro di costo risponde alla domanda: dove (cioè in quale parte dell'organizzazione) la risorsa è stata utilizzata? Ad esempio potrei avere un costo di 100 per retribuzioni al personale, rilevato nel conto di costo "retribuzioni base" e destinato al centro di costo "reparto produttivo 1". Il totale dei costi di retribuzione base dei vari centri di costo è uguale al costo per retribuzioni base di tutta l'azienda. La contabilità generale rileva i costi per conto. La contabilità analitica li rileva per conto e centro di costo. Quando rilevo un costo in contabilità analitica l'ho già rilevato in contabilità generale.

7. I centri di costo

I centri di costo sono dunque gli aggregati contabili su cui è basata la contabilità analitica. Abbiamo detto che essi corrispondono a "parti" dell'organizzazione rispetto alla quali, per esigenze conoscitive, si decide di misurare il costo. L'informazione che ottengo da un sistema di contabilità analitica dipende dal modo in cui ho individuato e ritagliato i miei centri di costo. In generale, nella individuazione dei centri di costo conviene attenersi ai seguenti criteri generali:

- i centri di costo devono essere costruiti su unità organizzative (dipartimento, settore, ufficio, reparto ecc.);



- tali unità devono produrre risultati omogenei;
- i fattori produttivi utilizzati all'interno dell'unità devono essere in "stretta" relazione.

Ad esempio, in ARPAT si può identificare un centro di costo con una unità organizzativa che si occupa del monitoraggio della qualità dell'aria. Tutti e tre i criteri posti a base della sua identificazione sembrano infatti verificati:

- è una unità organizzativa;
- produce un risultato più o meno omogeneo (monitoraggio della qualità dell'aria);
- utilizza fattori produttivi (tecnologia e persone) tra cui si stabiliscono relazioni molto intense.

Il centro di costo è, in definitiva, un processo di produzione più specifico nell'ambito del più complessivo processo produttivo aziendale.

In quanto processo produttivo, esso può essere rappresentato utilizzando uno schema input/output in cui l'input è rappresentato dalle risorse utilizzate, mentre l'output è rappresentato dal "valore generato".

Si comprende facilmente che il livello di specificità di un centro di costo è una decisione di chi progetta il sistema di contabilità analitica: ad un estremo, posso avere centri di costo molto generali, ad un altro centri di costo molto disaggregati e specifici.

Il vantaggio di avere centri di costo molto generali e aggregati è dato dalla semplicità di gestione del sistema di contabilità analitica. Lo svantaggio è invece quello di non consentire una misurazione significativa del "valore generato", perché si tengono insieme "valori" e "processi" troppo diversi.

Diciamo che, in generale, l'articolazione di un centro di costo dovrebbe arrivare fino al punto in cui il livello di attività e il valore generato da ciascun centro siano esprimibili in termini minimamente omogenei.

I centri di costo si dividono in due principali categorie:

- centri di costo finali;
- centri di costo intermedi.

I centri finali sono quelli che producono per l'esterno dell'azienda. Il valore generato dai centri finali è, quindi, per l'esterno. Ad esempio, il centro "monitoraggio qualità dell'aria" è un centro finale.

I centri intermedi sono quelli che producono per l'interno dell'azienda, cioè per i centri finali. Il valore generato dai centri intermedi rappresenta uno degli input utilizzati dai centri finali. Ad esempio, il centro "ufficio retribuzioni del personale" è intermedio poiché il valore che esso genera (garantire il pagamento delle retribuzioni del personale di tutta l'azienda) è condizione di esistenza per tutti gli altri centri.

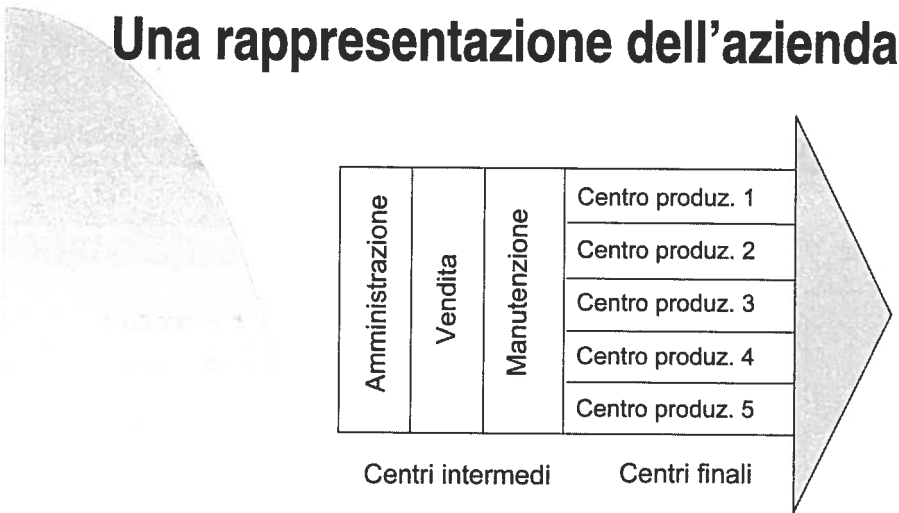
In qualche manuale di contabilità dei costi, i centri intermedi sono, a loro volta, distinti in due sottocategorie:

- centri ausiliari;
- centri di servizio (o funzionali).

I centri ausiliari hanno relazioni più intense con i centri finali. Sono infatti unità che, pur non essendo centri finali, fanno parte del sistema produttivo dell'azienda e sono di supporto diretto e immediato all'azione dei centri finali. Tipicamente, si tratta dei reparti addetti alla manutenzione e alla qualità: essi prestano in modo diretto i loro servizi ai centri finali.

I centri di servizio sono invece esterni al sistema di produzione e sono tipicamente dedicati all'amministrazione e alla gestione complessiva dell'azienda.

Mentre il valore generato dai centri ausiliari è strettamente dipendente dal valore generato nei centri finali (il numero di interventi di manutenzione dipende, per una parte significativa, dal livello di utilizzo degli impianti nei centri finali), il valore generato dai centri di servizio è, in buona parte, indipendente dai centri finali (l'attività dell'ufficio retribuzioni del personale è, nel breve periodo e per intervalli molto ampi di produzione, indipendente dall'attività dei centri finali).



Oltre ai centri di costo intermedi e finali, esiste una terza categoria di centri di costo, definita "virtuale". Appartengono a questa categoria i centri di costo utilizzati come unità di rilevazione residuale, per accogliere i costi comuni a più centri che non è possibile allocare in alcuno dei centri propriamente detti (ad esempio, alcuni costi generali, come i tributi o i costi di vigilanza di tutti gli edifici ove hanno sede gli uffici).

8. Localizzazione e imputazione dei costi

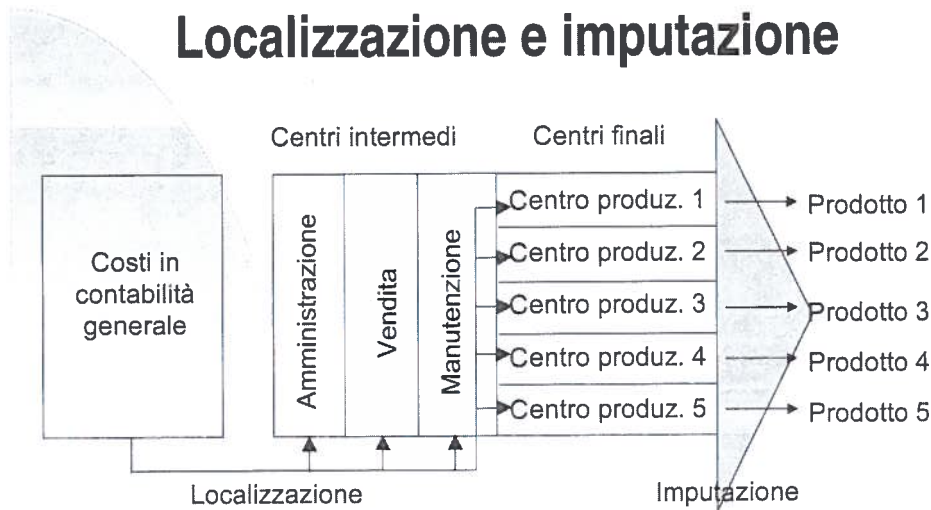
Abbiamo detto che uno degli obiettivi del sistema di contabilità analitica è misurare i costi dei vari prodotti/servizi.

Prima di arrivare al calcolo dei costi di ogni prodotto/servizio sono necessarie le seguenti fasi:

- fase 1: occorre attribuire i costi ai vari centri di costo individuati;
- fase 2: si devono "ribaltare" ai centri finali i costi attribuiti ai centri intermedi;
- fase 3: i costi dei centri finali vanno imputati ai prodotti/servizi.

Le fasi 1 e 2 sono definite "localizzazione dei costi"; la fase 3 è definita "imputazione" dei costi.

La fase 1 non pone particolari problemi. I costi, già rilevati in contabilità generale, vanno attribuiti ai centri di costo. Un costo è attribuito ad un determinato centro di costo quando è generato



dall'attività che ivi si svolge.

Un costo viene sempre attribuito al centro di costo utilizzatore anche se la spesa da cui esso origina è gestita da centro di costo diverso. Ad esempio, il pagamento del personale è gestito dall'ufficio retribuzioni; il costo del personale è invece attribuito ai diversi centri utilizzatori della risorsa umana.

La fase 2 pone qualche problema in più. Per ribaltare i costi dai centri intermedi a quelli finali occorrerebbe stimare quanta parte del "valore prodotto" da ciascun centro intermedio si è "riversata" nei centri finali. Questa stima non è sempre agevole.

In alcuni casi, ci si basa su indicatori che esprimono l'output del centro intermedio (che è anche l'input del centro finale). Ad esempio, l'output del centro manutenzioni si può esprimere in termini di ore/persona dedicate all'attività manutentiva. L'assorbimento di costo può quindi essere stimato utilizzando, come base di riparto, le ore/persona utilizzate da ciascun centro finale.

In altri casi, non si dispone di indicatori dell'output del centro intermedio. Si ricorre pertanto a indicatori espressivi dell'attività o dell'output del centro finale. Ovviamente, ciò è possibile a condizione che si possa stabilire una relazione causale tra detto indicatore e intensità di assorbimento del valore prodotto dal centro intermedio.

Ad esempio, nel caso in cui non siano disponibili i dati relativi all'assorbimento di ore/persona di manutenzione da parte dei centri finali, si può utilizzare come base di riparto il n. di ore/macchina rilevato in ciascuno di essi, nel presupposto che il costo di manutenzione sia, in qualche misura, collegato all'utilizzo delle macchine.

Altro esempio: si può ritenere che i costi dell'ufficio dedicato alla gestione del personale siano ripartibili sulla base del numero di persone che lavorano presso ciascun centro finale, nel presupposto che l'intensità di assorbimento di tali costi sia correlata alla quantità di persone che lavorano.

Vi sono infine dei casi in cui non esiste una significativa correlazione tra attività del centro finale e costi sostenuti dal centro intermedio. In questi casi non è corretto utilizzare, come base di riparto, un indicatore di tale attività. Si deve invece ritenere che il costo del centro intermedio sia influenzato dalle scelte iniziali di dimensionamento dello stesso; e che tali scelte siano state assunte tenendo conto della capacità, valutata a preventivo, richiesta da ciascun centro finale. Ad esempio: quando un'azienda decide di creare una "intranet aziendale" dimensiona l'infrastruttura di rete (server di rete e cavi di collegamento) sulla base delle esigenze di utilizzo, valutate a preventivo, dei centri finali. In tal caso, poiché il costo non è minimamente influenzato dai livelli di attività dei

centri finali sembra più corretto attribuire i costi a questi ultimi sulla base delle ipotesi di utilizzo a preventivo.

Nella fase 3 i costi dei centri finali vengono imputati ai prodotti/servizi.

L'imputazione presenta problematiche diverse a seconda dei casi che si presentano:

- il centro finale è configurato in modo specifico e comprende un solo prodotto ottenuto in quantità misurabili: in questo caso l'imputazione si risolve nel rapportare i costi totali del centro alle quantità di prodotto ottenuto; si ottiene in tal modo un costo per unità di prodotto (ad esempio, se il centro di costo finale è un laboratorio di analisi che effettua uno specifico tipo di analisi, il rapporto costi totali / numero di analisi effettuate permette di determinare un costo medio per analisi);
- il centro finale comprende un solo servizio che viene erogato all'utenza in modo continuo nell'arco di un anno (ad esempio, un asilo nido o una casa di riposo): in questo caso è possibile determinare un costo medio per utente;
- il centro finale comprende un solo servizio, ma altamente personalizzato: questo caso è una variante del precedente che però pone problematiche sensibilmente diverse; si tratta dei servizi nei quali la prestazione è altamente personalizzata e ogni utente rappresenta un caso a sé (si pensi ai servizi che si occupano di problematiche minorili); appare pertanto poco significativo determinare un costo medio per utente data l'elevata varianza (in termini di impegno richiesto) tra i vari utenti; sembra invece più corretto o limitarsi a confrontare costi sostenuti e casi trattati (questi ultimi opportunamente descritti) oppure determinare un costo per ora di prestazione erogata, nel presupposto che le ore di prestazione siano un indicatore più significativo del valore prodotto;
- il centro finale comprende più prodotti o servizi: in questo caso l'imputazione presenta problematiche analoghe a quelle della localizzazione; si tratta, in altri termini, di stabilire la più opportuna base di riparto per determinare l'assorbimento di costi per ciascuna produzione; ad esempio, si consideri il caso di una biblioteca configurata come unico centro di costo che, al suo interno, gestisce il servizio di prestito librario, il servizio di consulenza per le ricerche bibliografiche, l'emeroteca, la videoteca ecc.: in tale ipotesi, si potrebbero imputare direttamente i costi diretti di ciascun servizio (ad esempio il costo di acquisto dei libri direttamente al servizio di prestito) e determinare un assorbimento standard a preventivo, data la prevalenza di costi fissi e la debole correlazione tra servizi prestati e costi sostenuti, per i costi indiretti (ad esempio una possibile base di riparto, considerata l'elevata intensità di lavoro del servizio, è il numero di ore

di lavoro standard per l'utente tipo di ogni servizio moltiplicato per il numero di utenti di ciascun servizio).

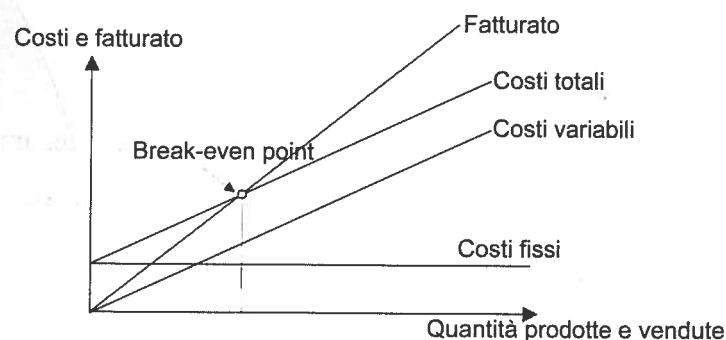
9. Alcune tipiche classificazioni dei costi

Concludiamo il nostro discorso sui costi, illustrando alcune tipiche classificazioni utilizzate dagli "addetti ai lavori".

Costi diretti/indiretti: sono diretti i costi che è possibile imputare direttamente ai prodotti/ servizi, senza ricorrere a procedimenti di calcolo, a basi di riparto e ad ipotesi di assorbimento. Sono invece indiretti tutti gli altri (sono tipicamente diretti i costi di materie prime). La distinzione costi diretti/indiretti è importante ai fini della decisione sul metodo di calcolo dei costi.

Costi fissi/variabili: sono variabili i costi che variano, nel loro ammontare totale, proporzionalmente con il variare dei livelli di attività; sono fissi i costi che si mantengono costanti, nel loro ammontare globale, al variare dei livelli di attività. Tutti i costi variabili sono diretti; non tutti i costi diretti sono variabili: ad esempio l'ammortamento di un'attrezzatura utilizzata in modo specifico per una produzione (si tratta di un costo fisso-diretto). La distinzione costi fissi/variabili viene utilizzata per determinare il livello di attività che è necessario raggiungere per pareggiare costi e ricavi (break even point) e oltre il quale l'impresa comincia ad ottenere utili.

Break even point



Costi specifici/comuni: con riferimento ad un determinato oggetto di misurazione dei costi (ad esempio un centro di costo), sono specifici tutti i costi che è possibile attribuire ad esso univocamente; sono comuni tutti gli altri. La distinzione costi specifici/comuni è una distinzione relativa poiché cambia a seconda dell'oggetto di calcolo: se i costi sono calcolati con riferimento all'intera azienda tutti i costi sono specifici; se i costi sono calcolati con riferimento ad un piccolo centro si avranno pochi costi specifici e molti costi comuni. Tutti i costi diretti sono specifici con riferimento ai centri finali; i costi indiretti sono comuni rispetto ai centri finali, ma possono essere specifici rispetto ai centri intermedi.

Costi di produzione e generali: sono considerati costi di produzione tutti i costi in vario modo connessi con il sistema della produzione. Sono generali tutti i costi riferibili a funzioni e attività diverse (ad esempio, costi amministrativi).

La distinzione costi fissi/variabili e costi diretti/indiretti viene posta a fondamento dei diversi metodi di calcolo dei costi.

Nel metodo di calcolo a costi pieni (full costing) tutti i costi - sia diretti sia indiretti - sono imputati ai prodotti-servizi. In tal caso la somma dei costi di prodotto-servizio è uguale al totale dei costi aziendali.

Nel metodo di calcolo a costi variabili (variable costing o direct costing) sono imputati ai prodotti/servizi solo i costi diretti variabili.

Nel metodo di calcolo a costi specifici (direct costing evoluto) sono imputati ai prodotti/servizi sia i costi variabili sia i costi fissi specifici. Tale metodo di calcolo dei costi rispecchia l'assunto che vorrebbe imputati ai centri di costo unicamente i valori economici controllabili dal responsabile del centro.

10. Il valore della produzione

Più volte abbiamo accennato al concetto di "valore della produzione".

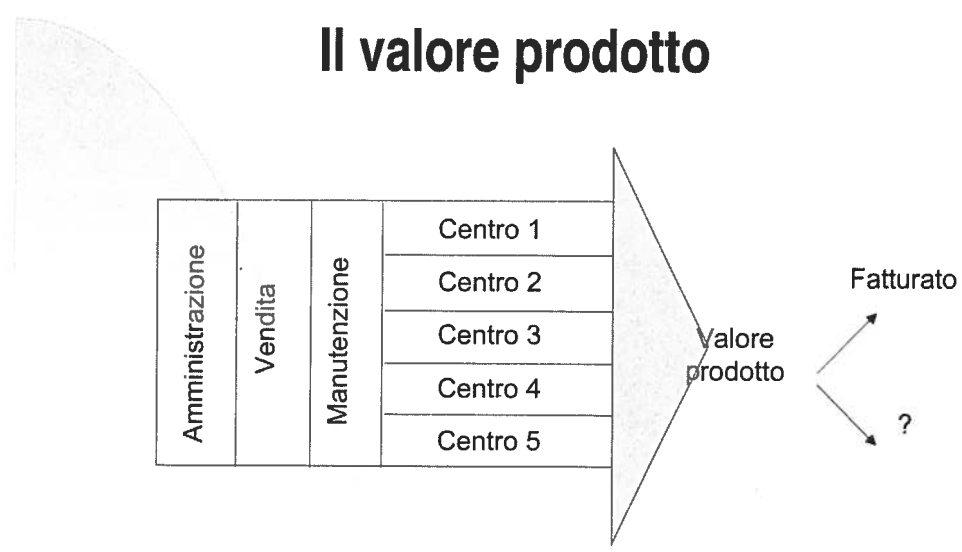
In effetti, per valutare l'economicità di un processo di produzione, non c'è solo il problema di determinare il costo, ma anche quello di dare adeguata rappresentazione al valore prodotto. Solo il raffronto tra questi due elementi consente di esprimere un giudizio fondato di economicità.

Limitarsi alla misurazione dei costi vorrebbe dire adottare una "visione unilaterale" dei processi di produzione che potrebbe portare a ritenere desiderabile e positiva la riduzione dei costi, indipendentemente dagli effetti sul valore prodotto.

Del resto, anche l'esclusivo interesse per il valore prodotto (qualità e quantità ottenute) potrebbe determinare una "illusione" di economicità, poiché non verrebbero considerate le possibilità di impiego alternativo delle risorse utilizzate.

Il problema della misurazione del valore prodotto si pone in modo diverso tra imprese e pubblica amministrazione.

Nelle prime si ritiene che il fatturato sia un indicatore significativo del valore della produzione. Questo è generalmente vero: il fatturato è infatti espressione diretta del valore che il mercato (e quindi i fruitori dei beni e servizi prodotti) riconosce alla produzione ottenuta. Ci sono però dei casi in cui l'identificazione fatturato/valore prodotto non è del tutto corretta: ciò si verifica soprattutto nel caso di imprese che producano in condizioni di monopolio o che, più in generale, godano di particolari "rendite di posizione". Chi acquista e consuma i beni di tali imprese si trova infatti in una condizione di "cliente prigioniero" e il prezzo pagato può non rispecchiare la sua disponibilità a pagare.



Nella pubblica amministrazione non si dispone di un indicatore sintetico del valore prodotto. Le entrate realizzate sono abbastanza indipendenti dalla qualità e quantità dei servizi prestati dalla soddisfazione dell'utenza: il Comune continua a riscuotere l'ICI o le entrate derivanti da

trasferimenti statali anche nell'ipotesi di un notevole scadimento della qualità/quantità delle sue prestazioni. Pertanto esse non possono essere assunte quale indicatore sintetico della produzione ottenuta.

L'unica possibilità di valutazione - come già osservato precedentemente - è quella di circoscrivere maggiormente i processi di produzione realizzati, assumendo - quali indicatori del valore prodotto - i risultati conseguiti in termini di qualità, quantità ed equità delle prestazioni erogate.

Capitolo 3

Assegnare obiettivi e risorse

1. Perché assegnare obiettivi e risorse

E' ora giunto il momento di affrontare l'ultimo problema: una volta definiti degli obiettivi, una volta definite le basi metodologiche per misurare i costi e il valore della produzione, siamo in grado di individuare con precisione le responsabilità gestionali.

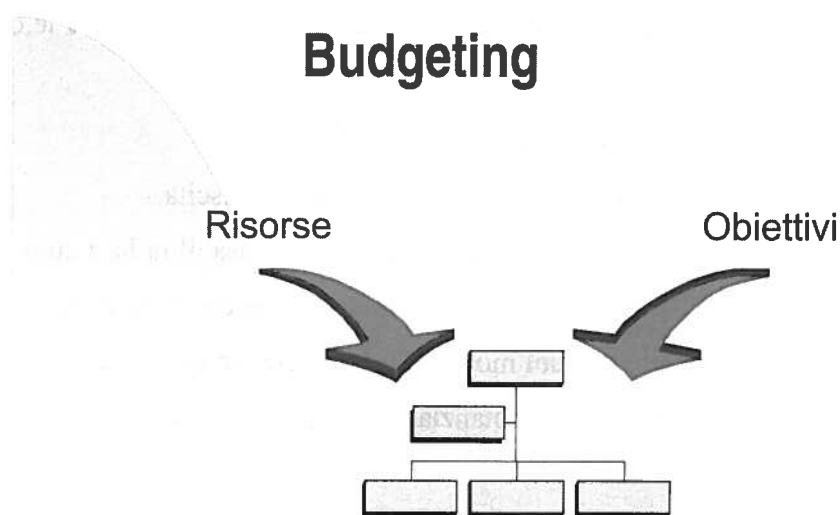
La responsabilità gestionale riguarda le performance di una organizzazione. Chi assume una responsabilità gestionale è impegnato a:

- raggiungere gli obiettivi;
- utilizzando nel modo migliore le risorse assegnate.

Per definire le responsabilità gestionali è necessario quindi assegnare, in modo formalizzato, obiettivi e risorse. In tal modo viene definito un centro di responsabilità.

Il centro di responsabilità è un concetto organizzativo: è una unità organizzativa (ufficio, settore, dipartimento o altro, a seconda dei nomi in uso presso ciascuna organizzazione), con un responsabile chiaramente individuato, cui siano assegnati in modo formalizzato obiettivi da conseguire e risorse da utilizzare ("formalizzato" vuol dire attraverso un processo visibile e istituzionalizzato, che si conclude con un atto formale).

Il centro di costo è invece un concetto contabile: abbiamo visto che i centri di costo hanno legami



molto stretti con l'organizzazione, ma il loro utilizzo avviene soprattutto in ambito contabile (il centro di costo serve a rilevare i costi). Ci sono peraltro dei centri di costo che non sono collegati ad una unità organizzativa (li abbiamo definiti "virtuali").

I centri di costo definiti su unità organizzative sono anche centri di responsabilità. Non è invece sempre vero il contrario: un centro di responsabilità può non essere un centro di costo perché ad esso fanno capo più centri di costo (le esigenze di rilevazione contabile possono spingerci a dividere un centro di responsabilità in più centri di costo).

Definire centri di responsabilità è importante perché:

- le persone sviluppano atteggiamenti "imprenditoriali";
- si rafforza la tensione verso gli obiettivi e verso un utilizzo più efficiente delle risorse;
- si attua un maggior decentramento delle decisioni, condizione indispensabile per il governo efficace delle organizzazioni complesse.

2. Il budget

Il budget è il documento formale che assegna obiettivi e risorse ad un responsabile. Fare il budget vuol dire:

- programmare la gestione;
- assegnare le responsabilità gestionali.

Esso si compone:

- degli obiettivi (ad esempio progetti e processi), adeguatamente specificati in tutte le dimensioni di risultato;
- di una previsione attendibile dei costi che si prevede di sostenere;
- di una previsione attendibile dei movimenti finanziari in entrata e in uscita.

Il budget è articolato per centri di responsabilità: ogni centro di responsabilità ha i suoi obiettivi, i suoi costi (il costo è la misura dell'utilizzo di risorse: quindi prevedere i costi di un centro di responsabilità significa assegnargli risorse), i suoi movimenti finanziari in entrata e in uscita.

L'assegnazione di obiettivi, costi e movimenti finanziari ai centri di responsabilità richiede la soluzione di alcuni problemi.

Assegnazione di obiettivi: non tutti gli obiettivi sono univocamente riconducibili ad un unico centro poiché su alcuni di essi si realizza l'apporto congiunto di più centri. In questi casi abbiamo due

possibilità: o dividiamo l'obiettivo in due obiettivi parziali, ciascuno ricondotto al "suo" responsabile; oppure stabiliamo una responsabilità "congiunta" sul medesimo obiettivo.

Assegnazione di costi: non tutti i costi sono univocamente assegnabili ad un centro di responsabilità; vi sono infatti risorse utilizzate congiuntamente (per esempio, l'edificio in cui hanno sede i diversi uffici) che originano "costi comuni". Conviene, in questi casi, limitarsi all'assegnazione dei soli costi specifici (costi variabili e costi fissi specifici). Tra l'altro, tale scelta permette di assegnare solo i costi effettivamente controllabili (i costi comuni non dipendono spesso dalle scelte del responsabile, ma da scelte più generali di dimensionamento fatte a livello più generale).

Assegnazione di movimenti finanziari: l'assegnazione di movimenti finanziari implica responsabilità di spesa o di riscossione. In taluni casi, l'assegnazione di spesa è collegata ad una responsabilità di costo; altre volte, responsabilità di spesa e responsabilità di costo "viaggiano separatamente" (ad esempio, la responsabilità di spesa di pagare gli stipendi viene assegnata all'Ufficio Personale, la responsabilità di costo per l'utilizzo della risorsa umana a tutti i centri dell'ente).

3. Il processo di formulazione del budget

Per arrivare a formulare il budget sono necessari diversi passaggi.

Intanto è necessario partire dagli obiettivi di acquisizione di risorse finanziarie.

Ad esempio, in un Comune:

- i tributi locali;
- i servizi per i quali sono previsti prezzi o tariffe;
- i trasferimenti di risorse dai livelli di governo superiori (Unione Europea, Stato, Regione).

Su ciascun obiettivo di questo tipo è necessario definire:

- la previsione-obiettivo di entrata;
- i costi che è necessario sostenere per "centrare" la previsione-obiettivo (ad esempio, un Comune che stabilisca un certo livello di entrate per il servizio mensa dovrà definire anche il costo diretto relativo a tale servizio);
- le risorse nette (cioè depurate dei costi).

Poiché gli enti ricorrono all'indebitamento a medio-lungo termine per finanziare progetti di investimento è necessario quantificare - oltre alle risorse nette acquisibili attraverso "entrate

proprie" e "entrate da trasferimenti di altri soggetti pubblici" - la capacità di sostenere tale indebitamento. Si tratta di capacità limitata dalle seguenti variabili:

- dal debito complessivo già assunto dall'ente (sia l'ammontare sia la sua distribuzione temporale);
- dalle sue entrate future;
- da eventuali obiettivi di contenimento/stabilizzazione del debito stabiliti dai livelli di governo superiori (ad esempio, il cosiddetto "patto di stabilità").

Sommando i due elementi (entrate acquisibili e ricorso all'indebitamento) e sottraendo la previsione di rimborso dei mutui in essere, è possibile fissare i vincoli finanziari entro i quali dovranno essere definiti i costi e i piani di spesa.

Dato un certo ammontare di risorse disponibili, le successive fasi del processo di formulazione del budget andranno così articolate:

- è necessario effettuare una previsione realistica dei costi generali e di funzionamento: questi ultimi non sono connessi a specifici obiettivi dell'anno (progetti e processi), ma derivano dal funzionamento generale dell'ente e dalle scelte di dimensionamento effettuate nel passato (tipicamente costo del personale, ammortamenti, costi per utenze e canoni, costi per il funzionamento degli organi politico-istituzionali, costi di cancelleria ecc.); una parte di tali costi è riferibile all'ente nel suo complesso, una parte è invece riconducibile ai centri di responsabilità;
- si passa quindi alla individuazione dei costi diretti riferibili agli obiettivi dell'anno: costi diretti e obiettivi andranno determinati tenendo conto dell'ammontare delle risorse disponibili (dopo aver assicurato la copertura dei costi generali e di funzionamento) e dei vincoli di destinazione di talune entrate (ad esempio, alcuni trasferimenti dei livelli di governo superiori e i debiti a medio-lungo termine possono essere vincolati a specifici obiettivi).

Si ottengono in tal modo budget di costo articolati:

- per obiettivo (solo i costi diretti riferibili a ciascun progetto o processo);
- per centro di responsabilità (tutti i costi relativi a ciascun obiettivo più i costi fissi specifici relativi al centro di responsabilità);
- per l'ente nel suo complesso (tutti i costi relativi a ciascun centro più i costi fissi comuni a più centri).

Dalla previsione di costo si passa alla previsione di spesa. La previsione di spesa può discostarsi dalla previsione di costo poiché vi sono alcuni costi che non danno origine a spesa (ad esempio, ammortamenti, accantonamenti, variazioni di rimanenze, ratei, risconti).

Il budget deve essere formulato in modo da assicurare il pareggio economico dell'ente: cioè il totale delle entrate di competenza dell'anno (al netto delle entrate ottenute con ricorso all'indebitamento) deve essere pari al totale dei costi di competenza dell'anno.

Appendice

**Gli strumenti di programmazione e controllo dell'Agenzia
regionale per la protezione ambientale della Toscana**

Nei capitoli precedenti si sono approfonditi teoricamente gli strumenti atti alla implementazione di procedure di programmazione e controllo di gestione nell'ambito degli enti e aziende operanti nel campo dei servizi pubblici, in questa appendice saranno brevemente descritti e analizzati gli strumenti effettivi posti in essere da ARPAT.

L'Agenzia ha applicato e sta applicando la normativa in tema di procedure amministrative e contabili previste per le aziende sanitarie dalle Leggi Regionali di riferimento e applicabili ad ARPAT in virtù del rimando normativo contenuto nella Legge Regionale 66/95 istitutiva dell'Agenzia.

Tale normativa, rivista e accorpata dalla recente Legge Regionale n. 22/2000, prevede in sintesi l'adozione dei seguenti strumenti contabili e di controllo:

- contabilità economico - patrimoniale
- contabilità analitica per centri di costo
- bilancio economico di previsione annuale e pluriennale
- controllo di gestione

In relazione a quanto riportato nei capitoli precedenti del presente lavoro, possiamo così schematizzare il processo di programmazione – gestione - controllo adottato dall'Agenzia:

1. Strumenti di programmazione

La programmazione dell'attività dell'Agenzia per l'esercizio successivo in termini di attività da svolgere e di risorse da utilizzare è riportata e analizzata in due atti del Direttore generale, sottoposti ad approvazione da parte della Giunta e del Consiglio Regionale, e cioè:

- il programma delle attività;
- il bilancio di previsione.

Nel programma delle attività sono enumerate, descritte e analizzate le attività, sia istituzionali che extraistituzionali, che l'Agenzia svolgerà nell'esercizio successivo.

Il documento oltre a riportare gli obiettivi generali dell'Agenzia dettaglia tali obiettivi in singoli compiti e attività che verranno svolte dai Dipartimenti provinciali e sub-provinciali nonché dalle Aree e Settori della Sede centrale.

Tale strumento, concordato tra tutti i soggetti interessati, assegna quindi alle singole articolazioni dell'Agenzia gli obiettivi di attività in termini quali – quantitativi.

Gli obiettivi in termini di attività da svolgere sono poi tradotti in numeri, e quindi in valore e costo della produzione, nel Bilancio di Previsione Economico che riporta le previsioni in termini di ricavi e di costi per le attività che l'Agenzia intende portare a termine nell'esercizio successivo.

Il Bilancio di Previsione Economico, o meglio il Conto Economico di Previsione, espone in maniera scalare il valore della produzione totale e i costi in termini di utilizzo di risorse necessari allo svolgimento delle attività.

Il Conto Economico di Previsione formalizza quindi in termini di ricavi e costi gli obiettivi complessivi dell'Agenzia.

Al fine di rapportare le risorse complessive contenute in tale Conto Economico agli obiettivi in termini di attività assegnati alle singole articolazioni organizzative, il Conto Economico viene ripartito e suddiviso tra le stesse.

Il Conto Economico complessivo dell'Agenzia si trasforma quindi in una somma di singoli conti economici relativi alle strutture operative.

I due strumenti come sopra visti compongono quindi un quadro di programmazione in termini di obiettivi da raggiungere e di risorse disponibili da utilizzare.

Si riportano di seguito gli schemi del Conto Economico annuale di Previsione e del Conto Economico ripartito per Dipartimento.

CONTO ECONOMICO PREVENTIVO

	ANNO X	ANNO X-1
A) Valore della produzione		
1) Contributi c/esercizio		
2) Proventi e ricavi diversi		
3) Concorsi, recuperi, rimborsi per att. tipiche		
4) Compartecipazioni alla spesa per prestazioni		
5) Costi capitalizzati		
<i>Totale valore della produzione</i>	-	-
B) Costi della produzione		
1) Acquisti di esercizio		
2) Manutenzioni e riparazioni		
3) Costi per prestazioni di servizi da settore pubblico		
4) Costi per prestazioni di servizi da privati		
5) Godimento beni di terzi		
6) Personale del ruolo sanitario		
a) pers. laureato		
b) altro pers. sanitario		
7) Personale del ruolo professionale		
8) Personale del ruolo tecnico		
9) Personale del ruolo amministrativo		
10) Spese amm.ve generali		
11) Servizi appaltati		
12) Amm.to delle imm.ni imm.		
12) Amm.to delle imm.ni mat.		
14) Svalutazione crediti		
15) Variazioni rimanenze	-	-
16) Acc.ti tipici dell'esercizio	-	-
<i>Totale costi della produzione</i>	-	-
Diff. tra valore e costi della produzione (A-B)	-	-

Prosegue pagina successiva

CONTO ECONOMICO PREVENTIVO

	ANNO X	ANNO X-1
C) Proventi e oneri finanziari		
1) Oneri finanziari		-
2) Interessi		
3) Altri proventi e oneri	-	-
<i>Totale proventi e oneri finanziari</i>	-	-
D) Rettifica di valore di attività finanziarie		
1) Rivalutazioni	-	-
2) Svalutazioni	-	-
<i>Totale rettifiche di valore di att. fin.</i>	-	-
E) Proventi ed oneri straordinari		
1) Minusvalenze	-	-
2) Plusvalenze	-	-
3) Acc.ti non tipici dell'attività	-	-
4) Concorsi, rec., rimb. per att. non tipiche	-	-
5) Sopravvenienze e insussistenze	-	
<i>Totale delle partite straordinarie</i>	-	-
Risultato prima delle imposte (A-B+/-C+/-D+/-E)	-	-
imposte sul reddito dell'esercizio		
Utile (perdita)dell'esercizio	-	-

CONTO ECONOMICO PREVENTIVO

(in milioni di lire)

STRUTTURA OPERATIVA PERIFERICA

SEDE CENTRALE

DESCRIZIONE	DIPARTIMENTI											SEDE	TOT.
	MASSA 01	LUCCA 02	PISTOIA 03	PRATO 04	PISA 05	LIVORNO 06	PIOMBINO 6.1	SIENA 07	AREZZO 08	GROSS. 09	FIRENZE 10	EMPOLI 11	
A) Valore della produzione													
1) Contributi c/esercizio													-
2) Proventi e ricavi diversi													-
3) Concorsi. rec., rimb. per att. tipiche													
4) Compartecipaz. alla spesa per prestazioni													
5) Costi capitalizzati													
Totale Valore della produzione	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B) Costi della produzione													
1) Acquisti di esercizio													-
2) Manutenzioni e riparazioni													-
3) Costi per prest. di serv. da settore pubbl.													-
4) Costi per prest. di serv. da priv.													-
5) Godimento beni di terzi													-
6) Personale del ruolo sanitario													-
7) Personale del ruolo professionale													-
8) Personale del ruolo tecnico													-
9) Personale del ruolo amministrativo													-
-Altri oneri per personale													-
10) Spese amm.ve generali													-
11) Servizi appaltati													-

Prosegue pagina successiva

CONTO ECONOMICO PREVENTIVO

(in milioni di lire)

STRUTTURA OPERATIVA PERIFERICA

SEDE
CENTRALE

DESCRIZIONE	DIPARTIMENTI											SEDE CENTRALE	TOT.
	MASSA 01	LUCCA 02	PISTOIA 03	PRATO 04	PISA 05	LIVORNO 06	PIOMBINO 6.1	SIENA 07	AREZZO 08	GROSS. 09	FIRENZE 10	EMPOLI 11	
12) Amm.to delle imm.ni imm.													-
13) Amm.to delle imm.ni mat.													-
14) Svalutazione crediti													-
15) Variazioni rimanenze													-
16) Acc.ti tipici dell'esercizio													-
Totale costi della produzione													-
Diff. tra valore e costi della produzione (A-B)													-
C) Proventi e oneri finanziari													-
1) Oneri finanziari													-
2) Interessi													-
3) Altri proventi e oneri													-
Totale proventi e oneri finanziari													-
D) Rettifica di valore di attività finanziarie													-
1) Rivalutazioni													-
2) Svalutazioni													-
Totale rettifiche di valore di att. fin.													-
E) Proventi ed oneri straordinari													-
1) Minusvalenze													-

Prosegue pagina successiva

2. Strumenti di controllo

Affinchè il processo di programmazione sia realmente utile ed efficace risulta indispensabile che gli obiettivi concordati e prefissati vengano periodicamente controllati al fine di verificare l'effettivo perseguimento degli stessi nonché gli eventuali scostamenti e le loro motivazioni.

A tal fine gli organi tecnici dell'Agenzia controllano periodicamente nonché a consuntivo il perseguimento e il raggiungimento degli obiettivi di attività e di controllo che le strutture operative pongono in essere.

Accanto al controllo del raggiungimento degli obiettivi in termini quali-quantitativi di attività svolta, l'Agenzia sta implementando una procedura di controllo degli andamenti economici e quindi del raggiungimento degli obiettivi in termini di valore e di costo della attività realizzata.

Al fine di impostare il controllo periodico sugli andamenti economici, il Conto Economico di Previsione complessivo viene suddiviso e periodizzato in termini mensili.

Si riporta di seguito lo schema del Conto Economico mensilizzato.

CONTO ECONOMICO PREVENTIVO MENSILIZZATO ESERCIZIO 2000

DESCRIZIONE	GENN.	FEBBR.	MARZ.	APR.	MAGG.	GIU.	LUG.	AGO.	SETT.	OTT.	NOV.	DIC.	TOTALE
A) Valore della produzione													
1) Contributi c/esercizio													-
2) Proventi e ricavi diversi													-
3) Concorsi. recuperi, rimborsi per att. tipiche													-
4) Compartecipazione alla spesa per prestazioni													-
5) Costi capitalizzati													-
<i>Totale Valore della produzione</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B) Costi della produzione													
1) Acquisti di esercizio													-
2) Manutenzioni e riparazioni													-
3) Costi per prest. serv. da sett. pubbl.													-
4) Costi per prest. serv. da priv.													-
5) Godimento beni di terzi													-
6) Personale del ruolo sanitario													-
7) Personale del ruolo professionale													-
8) Personale del ruolo tecnico													-
9) Personale del ruolo amministrativo													-
10) Spese amm.ve generali													-
11) Servizi appaltati													-
12) Amm.to delle imm.ni imm.													-
13) Amm.to delle imm.ni mat.													-
14) Svalutazione crediti													-
15) Variazioni rimanenze													-
16) Acc.ti tipici dell'esercizio													-
<i>Totale costi della produzione</i>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Prosegue pagina successiva

Al termine di ogni periodo (mese) si attua un controllo sugli effettivi ricavi e costi realizzati nel periodo di riferimento e si verifica se questi sono o meno in linea con quanto previsto.

Tale metodologia è tesa ad ottenere rapporti mensili sugli andamenti economici che abbiano le caratteristiche ritenute fondamentali di:

- tempestività
- essenzialità
- efficacia

In particolare la tempestività costituisce uno dei fattori determinanti del processo di controllo della gestione.

Tale controllo è posto in essere allo scopo di supportare le decisioni aziendali, per cui deve essere effettuato in “tempo reale” altrimenti i risultati non sarebbero utilizzabili allo scopo per cui vengono rilevati.

Si tratta per il personale addetto e per gli organi direttivi ricevanti le informazioni, di passare da una visione contabile basata su dati certi e storici ad una visione gestionale basata su dati ancora non definitivi ma attendibili.

Si riporta di seguito lo schema del report mensile relativo agli andamenti economici.

Il rapporto mensile sintetico serve a verificare tempestivamente se gli andamenti effettivi sono in linea con quelli preventivati, a rilevare gli scostamenti e le motivazioni e, se questi sono rilevanti, a procedere all'eventuale rideterminazione del preventivo.

Il rapporto mensile sintetico potrà essere accompagnato da sub rapporti di dettaglio e da quantità e indici extracontabili ritenuti rilevanti e significativi. Il tutto comporrà comunque sempre un documento sintetico e di facile e rapida lettura e analisi.

In conclusione si deve rimarcare ancora una volta che i processi di programmazione e controllo della gestione, al di là degli strumenti tecnico-contabili utilizzati, necessitano per la loro realizzazione efficiente ed efficace del coinvolgimento effettivo e consapevole di tutti i soggetti coinvolti.

Bibliografia

- Agliati M. (a cura di), 1987, *La contabilità direzionale: metodologie di misurazione dei costi di produzione*, Cusl, Milano
- Amigoni F. (a cura di), 1988, *Misurazioni d'azienda: programmazione e controllo*, Giuffré, Milano
- d'Angella F., Orsenigo A. (a cura di), 1997, *La progettazione luogo di cambiamento, Animazione sociale*, n. 118 (seconda serie), Gruppo Abele periodici
- Anthony R. N., Young D. W., 1992, *Controllo di gestione per il settore non profit*, McGraw-Hill, Milano
- Bisio L., Mastrogiuseppe P., 1996, *Il piano esecutivo di gestione degli enti locali: progettazione, attuazione e processi organizzativi*, Il Sole 24Ore libri, Milano
- Bonazzi G., 1989, *Storia del pensiero organizzativo*, Franco Angeli, Milano
- Borgonovi E., 1996, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano
- CNEL - Gruppo di Lavoro sulla Misurazione dell'Azione Amministrativa, 1999, *La misurazione negli enti locali*
- Fortuna F., 1995, *Ragioneria applicata e professionale*, Le Monnier, Firenze
- Osborne D., Gaebler T., 1995, *Dirigere e governare: una proposta per reinventare la pubblica amministrazione*, Garzanti editore