



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea Magistrale in Economia e Management
Curriculum in Economia e Diritto d’Impresa

I FABBISOGNI STANDARD NEL CONTROLLO DI GESTIONE DEGLI ENTI
LOCALI

STANDARD REQUIREMENTS IN THE MANAGEMENT CONTROL OF LOCAL
GOVERNMENTS

Relatore:

Chiar.mo Prof. Fabio Fiorillo

Tesi di Laurea di:

Joele Tosoni

Anno Accademico 2018 – 2019

INDICE

INTRODUZIONE.....	5
CAPITOLO 1 - L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEGLI ENTI LOCALI: CONTESTO EUROPEO E ITALIANO.....	9
1.2 I principi IPSAS. Storia e sviluppi	13
1.3 Il contesto Europeo alla luce della Direttiva 2011/85/UE.....	18
1.4 La normativa italiana. Dalla Legge 42/2009 al Dlgs 126/2014	23
1.5 I principi contabili	42
1.6 Gli sviluppi italiani della riforma dei sistemi contabili.....	50
1.7 I primi risultati.....	52
CAPITOLO 2 - IL NUOVO CONTROLLO DI GESTIONE – DALLA SPESA STORICA AI FABBISOGNI STANDARD	59
2.1 Il controllo di gestione.....	59
2.2 Le diverse tipologie di controlli e di indicatori	63
2.3 I Fabbisogni Standard.....	76
2.5 I Servizi Sociali	103
2.6 Dal questionario ai nuovi indicatori utili per gli Enti Locali	108
CAPITOLO 3 - IL COMUNE DI ANCONA: APPLICAZIONE DEGLI INDICATORI	119
3.1 Dati e informazioni sul Comune di Ancona	119
3.2 La struttura organizzativa dei Servizi Sociali nel Comune di Ancona.....	128
3.3 Applicazione degli indicatori all'ente	138
3.4 Conclusioni sulla sperimentazione applicativa	165
CONCLUSIONI.....	171
BIBLIOGRAFIA	179
SITOGRAFIA	183
RINGRAZIAMENTI.....	185

INTRODUZIONE

Il presente lavoro è ispirato alla volontà di provare a contribuire ad un annoso problema che affligge le Amministrazione Pubbliche: la razionalizzazione della spesa., intesa come la capacità della stessa di effettuare spese in maniera efficace ed efficiente in modo da poter raggiungere gli obiettivi prefissati.

Perché sia sviluppato un sistema di controllo efficiente della spesa, nel corso degli anni il legislatore nazionale, perseguendo finalità in linea con specifiche direttive europee, ha approvato una serie di provvedimenti normativi volti a razionalizzare la spesa pubblica e, allo stesso tempo, adottare sistemi contabili in grado di imputare economicamente i costi e ricavi d'esercizio.

Le imprese private utilizzano un sistema basato sul metodo della partita doppia. Diversamente, le pubbliche amministrazioni non utilizzano una contabilità economica "pura" ma, essendo soggette a diversi vincoli normativi specifici, adottano principalmente una contabilità finanziaria e il bilancio autorizzatorio (preventivo).

Per determinare il valore delle risorse che ogni ente riceve dallo Stato, quindi per determinare il fabbisogno di risorse necessarie perché l'ente sia in grado assolvere ai propri servizi, viene utilizzato d'ora in poi il criterio della spesa storica, ma quello della spesa standard.

La spesa standard differisce da quella storica perché la P.A. valutata non solo per la spesa che effettua, ma la stessa è confrontata con quella di enti simili con analoghe caratteristiche.

Un'operazione di *benchmarking* in cui la performance di un ente viene continuamente confrontata attraverso strumenti econometrici che definiscono quanto un ente locale dovrebbe spendere.

Questo confronto è osservabile tramite la piattaforma *OpenCivitas*, gestita dalla Soluzioni per il Sistema Economico Spa (SOSE spa), una società creata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e dalla Banca d'Italia per l'elaborazione degli ISA (Indici Sintetici di Affidabilità fiscale) e per la determinazione dei fabbisogni standard. Questi ultimi sono lo strumento utilizzato per la predisposizione, una volta entrati a regime nel 2021, delle risorse da assegnare agli enti locali in base a diversi parametri prestabiliti.

Il SOSE per il calcolo dei fabbisogni standard predispone annualmente un Questionario, diviso in due moduli, che i comuni sono tenuti a compilare e successivamente inviare telematicamente.

L'utilizzo di questi dati, se rielaborati, potrebbero consentire all'ente di attivare un adeguato sistema di controllo di gestione, valutare il modo di utilizzo delle risorse pubbliche. Perché il controllo di gestione sia adeguato, è necessario anche della predisposizione di ulteriori dati, contabili o amministrativi, posseduti dagli uffici comunali. Questo comporta sia che l'ente deve possedere adeguate

procedure di archiviazione dei dati, sia un monitoraggio da parte di addetti che osservando costantemente la situazione sulla composizione dei dati grezzi, segnalino eventuali mancanze da parte degli uffici di diretta erogazione dei servizi che, potrebbero inficiare l'intero ente nel controllo di gestione (interno).

Pertanto, ciò che si propone con il seguente elaborato è la predisposizione di alcuni indicatori ricavabili dai dati dei questionari e interni all'ente. Elaborare, sulla base dei risultati ottenuti, il trend della situazione del Comune, con riferimento particolare al settore dei servizi sociali e quindi concludere se tali indicatori sono in grado di aiutare l'ente nella formulazione di un piano di gestione più adeguato.

In dettaglio, il *primo capitolo*, tratterà dell'armonizzazione contabile sia in chiave definitoria che attraverso l'analisi dei maggiori principi contabili internazionali per il settore pubblico. Dopo di che, il processo di armonizzazione contabile verrà osservato in chiave normativa partendo da quella europea sino ad arrivare al recepimento da parte del legislatore italiano anche attraverso i propri principi contabili e quindi, i diversi criteri di contabilizzazione. Verranno pertanto analizzate le differenze tra la contabilità economica e quella finanziaria per arrivare alla *contabilità finanziaria potenziata* quale "compromesso" tra le due precedenti. Infine, verrà proposto lo studio effettuato presso l'Università di Parma sull'applicazione della contabilità finanziaria potenziata in via sperimentale durante i primi anni dopo l'entrata in vigore, da parte dei comuni aderenti.

Il *secondo capitolo* entra nel dettaglio dei questionari SOSE e del controllo di gestione. Infatti, dopo aver contestualizzato il controllo di gestione e le diverse tipologie (esterno e interno), ci si concentrerà esclusivamente su quello interno indicando i diversi modi in cui questo può essere effettuato attraverso specifici indicatori. Verrà quindi introdotto il concetto di *fabbisogno standard* e del perché vengono utilizzati i questionari SOSE per la loro determinazione. Infine, dopo aver approfondito in dettaglio i contenuti dei due moduli del questionario, si analizzerà il settore dei Servizi Sociali come funzione utilizzata per la sperimentazione di alcuni indicatori, proposti nel capitolo, utili per il controllo di gestione nell'ente locale.

Il *terzo capitolo* riguarda la parte applicativa della sperimentazione con l'aiuto del Comune di Ancona. Dopo aver inquadrato in linea generale la struttura organizzativa dell'ente e della Direzione per le Politiche Sociali, attraverso i dati reperiti dai questionari e forniti dal Comune, si procederà alla determinazione numerica degli indicatori tramite gli stessi dati tramite e quindi elaborare le relative conclusioni.

CAPITOLO 1

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEGLI ENTI LOCALI: CONTESTO EUROPEO E ITALIANO.

Attraverso le proprie istituzioni, l'Unione Europea (UE) ha emanato una serie di norme comuni per tutti gli Stati membri con lo scopo di consentire una maggiore efficienza dei mercati, facilitare un confronto delle attività e dei documenti contabili delle imprese di diversa nazionalità. I sistemi contabili delle imprese vengono, perciò, armonizzati. Allo stesso modo, per la pubblica amministrazione si è presentata l'esigenza di attivare un percorso che attui controllo preventivo della spesa per il rispetto dei vincoli di bilancio attivando un procedimento di armonizzazione che ha riguardato tutti i Paesi dell'Unione Europea.

1.1 L'Armonizzazione dei Sistemi contabili: definizione e caratteristiche

Nobes e Parker (1991: 70)¹ definiscono più tecnicamente l'armonizzazione dei sistemi contabili come “*un processo di accrescimento della compatibilità delle pratiche contabili, ottenuta fissando limiti alla loro possibilità di variazione*” ponendo quindi anche una diversificazione di tale concetto con

¹ CAPERCHIONE E., *L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale*, Saggi, Azienda Pubblica, 01/2012, p. 70.

quello della standardizzazione “...viene imposto un insieme di regole più strette e rigide”. L’omogeneità che deve essere ricercata non è frutto di una rigida struttura da seguire, ma è volta a definire criteri uniformi seppur non del tutto identici, con cui è possibile procedere al confronto dei documenti contabili che devono essere necessariamente redatti. L’aumento della globalizzazione e la possibilità di ampliare le proprie prospettive in ambito internazionale e soprattutto europeo hanno consentito ai cittadini di poter valutare la performance delle Pubbliche Amministrazioni (PP.AA.) e ancora di più quelle degli Enti Locali, che sono il primo livello con i quali si viene a contatto quotidianamente.

Esistono diverse tipologie di armonizzazione alle quali si può far riferimento quando si parla di PA:

- a) Il primo aspetto può riguardare **l’armonizzazione verticale**. Questa, avviene tra i diversi livelli di governo presenti all’interno di uno stesso Paese. È il caso degli Enti Locali i quali, pur adottando la propria contabilità, devono conformare il loro operato ai principi contabili e a quanto il legislatore nazionale ha previsto per una maggiore e corretta determinazione dei conti pubblici in riferimento a tutto il territorio nazionale.
- b) La seconda tipologia riguarda **l’armonizzazione esterna o internazionale**. Essa è la logica conseguenza di essere parte di una comunità più ampia rispetto allo Stato stesso e quindi rapportarsi con gli altri Paesi partecipanti

e, per farlo, devono essere necessariamente condivise le modalità con le quali redigere i propri bilanci e gli altri documenti contabili.

- c) Un'ultima tipologia di armonizzazione è la cosiddetta (cd.) **armonizzazione orizzontale**. Il confronto non può avvenire solamente tra organi facenti parte della struttura pubblica di un Paese. Le aziende pubbliche, private o no profit, pur nelle loro specificità e caratteristiche, possono essere uniformate nella redazione dei bilanci.

Il concetto di armonizzazione è quindi possibile valutarlo in diverse forme. Ogni Paese ha attuato una propria fase di contabilità armonizzata a diversi livelli; ognuno di essi, secondo la propria cultura contabile e sociale sta avviando un processo armonizzato volto ad un maggiore confronto europeo o meglio, internazionale.

Prendendo in considerazione alcuni Stati europei (Spagna, Germania e Francia) e uno non europeo (Svizzera), si può procedere ad un'analisi di come questi stati utilizzino i diversi criteri di armonizzazione contabile.

Tab. 1.1 – tipologie di armonizzazione – scheda di sintesi

	Francia	Spagna	Germania	Svizzera
Armonizzazione verticale	Non pare un obiettivo rilevante in questa fase, l'attenzione del legislatore è concentrata su altri aspetti	Viene perseguita, ma l'autonomia regionale è un ostacolo	Situazione di disarmonia verticale, aggravata dalle differenze all'interno di ciascun Land e tra Länder. Consapevolezza della necessità di perseguire armonizzazione, dopo la prima fase di riforme <i>bottom-up</i> . Modifica della legge di bilancio del 2009 potrebbe favorire adozione della contabilità economico-patrimoniale nei Länder	Perseguita dal 1977, limitatamente a Cantoni e Comuni. Nuovo manuale HRM2 si ispira agli IPSAS, con margini di libertà. Nuovo modello contabile della Federazione potrebbe favorire l'armonizzazione verticale
Armonizzazione orizzontale	Molto rilevante. Perseguita dal 1947, in maniera sempre più decisa. Raccordo con ANC, standard setter per le imprese	Importante, è obiettivo sin dal PGCP'81	Il riferimento ai principi contabili delle imprese rafforza l'armonizzazione orizzontale	È in corso un progressivo avvicinamento tra contabilità pubblica e contabilità delle imprese
Armonizzazione esterna	Riferimento (non esclusivo) a IPSAS e IFRS	Riferimento forte agli IPSAS	Poco rilevante in questa fase. Non ci si riferisce a IPSAS	Viene ricercato un confronto con IPSASB
Organismo di supervisione o standard setter specifico per la P.A.	CNOCP - Conseil de normalisation des comptes publics	IGAE - Comisión de Principios y Normas Contables Públicas	Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens (solo per Federazione e Länder)	Commissione svizzera per la presentazione della contabilità pubblica

Fonte: CAPERCHIONE E., *L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale*, Saggi, Azienda Pubblica, 01/2012, p. 82

Si può considerare che tutti e quattro gli Stati posseggono un loro proprio “Organismo di supervisione o standard setter specifico per la P.A.” come riportato in tabella. Per quanto riguarda l’armonizzazione verticale, si può osservare che la Spagna e la Svizzera sono intente ad attuarle, seppur la prima con ostacoli derivanti dalla propria forma di governo. Per la Francia invece, ciò non appare essere un obiettivo principale ed immediato da dover intraprendere. La situazione tedesca invece fa sì che vi è un interesse a voler attuare l’armonizzazione verticale, tuttavia ci sono difficoltà applicative dovute principalmente alla presenza dei Land.

Per quanto attiene all'armonizzazione orizzontale tutti e quattro i Paesi considerati hanno messo in atto proprie procedure per coordinare i diversi sistemi contabili.

L'armonizzazione estera non è rilevante in Germania dove non viene molto considerata e nella quale non sono presi a riferimento gli IPSAS. Gli altri tre Stati hanno tutti preso in considerazione i principi internazionali sia come riferimento principale ovvero come utili elementi di confronto.

1.2 I principi IPSAS. Storia e sviluppi

Nel settore privato esistono principi contabili internazionali (IAS/IFRS) per una moltitudine di imprese che da una parte vogliono affacciarsi al panorama internazionale avendo un maggiore livello di confronto, dall'altra sono tenute ad utilizzarli per specifiche disposizioni normative. Ugualmente, il settore pubblico dispone di propri principi internazionali emanati dall'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), comitato dell'IFAC (International Federation of Accountants). Questi principi prendono il nome di IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Gli IPSAS hanno una notevole valenza sul piano mondiale, sono utilizzabili a tutti i livelli di governo: lo Stato, gli organi subordinati e territoriali, con l'esclusione delle imprese private sotto il controllo pubblico. Bisogna notare già una prima differenza con gli IFRS:

questi devono infatti essere rispettati una volta che sia stato concluso il procedimento di approvazione da parte dello International Accounting Standard Board (IASB) prima e la successiva omologazione da parte della Commissione Europea che attraverso un proprio regolamento ne impone il rispetto in tutti gli Stati membri. Per i principi pubblici è diverso: non è previsto infatti che vi sia un processo di adeguamento vincolante per le pubbliche amministrazioni, restando gli stessi solo un utile strumento non impositivo da poter utilizzare nei sistemi contabili. L'Unione Europea ha tuttavia iniziato un processo di adeguamento dei principi internazionali anche attraverso tramite EUROSTAT². Dopo l'emanazione della direttiva 2011/85/UE iniziò il processo di adeguamento e di armonizzazione dei sistemi contabili, che attraverso ampie consultazioni pubbliche, svolte nel corso dei successivi anni tra il 2013 e il 2016, dovevano portare all'istituzione dei nuovi principi contabili pubblici europei: gli EPSAS. Gli EPSAS così come gli IPSAS dai quali prendono gran parte dei contenuti seppur con alcuni adattamenti, si basano sul concetto di competenza economica come unico criterio per la valutazione delle informazioni di bilancio dal un punto di vista economico, patrimoniale e finanziario. Inoltre, esso non può prescindere dall'utilizzo del metodo della partita doppia.

I principi pubblici non posseggono un proprio *Framework* ma rimandano agli IAS/IFRS. Lo stesso rinvio può essere fatto nel caso in cui non sia previsto

² Ufficio statistico dell'Unione Europea, è una direzione generale della Commissione Europea.

uno specifico principio IPSAS. L'organo che redige il bilancio può definire un proprio principio contabile nel rispetto dei diversi postulati di chiarezza verità e correttezza, tenendo in considerazione, come detto, i principi per le imprese private, cosa gli IPSAS prevedono in casi analoghi e altre valutazioni, considerazioni e pubblicazioni fornite dal Public Sector Committee.

Pur avendo notevoli somiglianze con i principi per le imprese private, i principi per il settore pubblico sono contraddistinti dal tipo di utilizzatori: dagli uffici, agli organi politici ai cittadini che hanno un loro diritto a conoscere come le risorse pubbliche vengono utilizzate.

I documenti contabili che compongono il bilancio secondo gli IPSAS sono³:

- Stato Patrimoniale;
- Conto economico;
- Rendiconto finanziario;
- Prospetto delle variazioni delle poste dell'attivo netto e del patrimonio netto.

³ DE STASIO C., SILVA R., *IPSAS – Guida ai principi internazionali per il settore pubblico*, aggiornamento online, Enti Locali e Pubblica Amministrazione, Sistemi Editoriali, p.34.

Immagine 1.1 - classificazione degli IPSAS⁴

IPSAS: CLASSIFICAZIONE PER TEMATICA		
PRESENTAZIONE DEI CONTI IPSAS 1 – Presentazione del bilancio IPSAS 2 – Rendiconto finanziario IPSAS 3 – Risultato economico pos./neg. d'esercizio, errori determinanti/cambiamenti principi contabili IPSAS 10 – Informazioni contabili in economie iperinflazionate IPSAS 18 – Informativa di settore IPSAS 34 – Bilanci separati IPSAS 35 – Bilanci Consolidati		
ENTRATE E SPESE IPSAS 4 – Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere IPSAS 9 – Proventi derivanti da operazioni commerciali IPSAS 11 – Commesse a l.t. IPSAS 23 – Proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente (Imposte e trasferimenti)	SITUAZIONE FINANZIARIA IPSAS 5 - Oneri finanziari IPSAS 12 - Rimanenze IPSAS 13 - Leasing IPSAS 14 - Fatti intervenuti dopo la data del bilancio IPSAS 16 – Investimenti immobiliari IPSAS 17 – Immobili, impianti e macchinari IPSAS 19 – Accantonamenti, passività e attività potenziali IPSAS 21 – Riduzione di valore delle attività non generatrici di flussi finanziari IPSAS 26 – Riduzione di valore delle attività generatrici di flussi finanziari IPSAS 31 – Attività immateriali IPSAS 32 – Accordi per servizi in concessione: Concedente	STRUMENTI FINANZIARI IPSAS 28 – Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio IPSAS 29 – Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione IPSAS 30 – Strumenti finanziari: Informazioni integrative IPSAS 15 – Strumenti finanziari: esposizione nel bilancio e informazioni integrative
CONSOLIDAMENTO ED ENTITÀ CONTROLLATE IPSAS 6 – Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate IPSAS 7 – Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate IPSAS 36 – Investimenti in società consociate e partecipate IPSAS 37 – Accordi controllo congiunto IPSAS 38 – Informativa partecipazioni in altre entità	BENEFICI PER I DIPENDENTI (PENSIONI) IPSAS 25 – Benefici per i dipendenti	ALTRI STANDARD SPECIFICI (per completezza) IPSAS 8 – Informazioni contabili su partecipazioni in Joint Venture IPSAS 20 – Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate IPSAS 22 – Informativa di bilancio per il settore delle PPAA IPSAS 24 – Presentazione informazioni bilancio previsione IPSAS 27 – Agricoltura IPSAS 33 – First Time Adoption

Fonte: ITALIA P.P., MOCAVINI F., *Aggiornamento sullo stato dei lavori e sulle prospettive future in materia di standard internazionali di contabilità pubblica: IPSAS ed EPSAS*, Ragioneria Generale dello Stato – MEF, Roma, 14 ottobre 2016, slide 7.

Facendo un focus su quello che è il principio IPSAS 1 si può osservare che esso riprende i contenuti del suo omologo principio IAS 1, andando a definire gli obiettivi del bilancio, le responsabilità e i principali documenti contabili.

⁴ ITALIA P.P., MOCAVINI F., *Aggiornamento sullo stato dei lavori e sulle prospettive future in materia di standard internazionali di contabilità pubblica: IPSAS ed EPSAS*, Ragioneria Generale dello Stato – MEF, Roma, 14 ottobre 2016, slide 7.

I contenuti qualitativi del bilancio quali attendibilità, significatività, comprensibilità e comparabilità sono anch'essi presenti nell'IPSAS 1, in quanto non è previsto per il settore pubblico un *framework* di riferimento.

La “prudenza” necessaria nella redazione del bilancio è osservabile all'interno del concetto più generale di attendibilità. Viene intesa come “neutralità” delle informazioni che sono inserite nella redazione del documento contabile: infatti non vi deve essere una sopravvalutazione dei ricavi o una sottovalutazione dei costi, diversamente dai dettami della normativa italiana per le imprese che redigono il bilancio secondo i Principi Nazionali. Passando ora ad analizzare brevemente lo Stato Patrimoniale (SP), si può notare che anch'esso riprende i caratteri propri previsti dallo IAS 1: le attività e le passività sono divise in *correnti/non correnti*. Sono *correnti* le attività realizzate in un ciclo operativo o, indipendentemente da questo, nei successivi dodici mesi dalla data di approvazione del bilancio. In via residuale, quanto non contenuto nella classificazione di “corrente” è inserito nella parte “non corrente”. Non sono presenti specifici schemi da seguire, ma solo un contenuto minimo da rispettare indicato nello stesso IPSAS 1.

Il patrimonio netto (PN) di un bilancio pubblico non contiene il capitale sociale, presente invece nelle imprese private. Questo significa che il PN è composto dai risultati economici positivi e/o negativi, dalle riserve accumulate nel corso del tempo e da eventuali apporti. Per le entità che redigono il bilancio

consolidato è possibile che il patrimonio netto sia composto anche dalla quota di partecipazione all'attività di terzi soggetti.

1.3 Il contesto Europeo alla luce della Direttiva 2011/85/UE

Già nel corso degli anni novanta la Commissione Europea con un proprio documento ha tenuto a specificare quanto importante sia l'armonizzazione dei bilanci delle imprese private alla luce del contesto organizzativo e alla liberalizzazione dei mercati, in modo da utilizzare gli stessi principi contabili (IAS/IFRS) emanati da uno stesso organo (IASB) consentendo la redazione dei documenti di bilancio simili strutturalmente per coloro che maggiormente operano in un contesto sovranazionale come le società quotate o gli istituti bancari.

Successivamente, è stata ravvisata la necessità di iniziare un processo di armonizzazione anche per le pubbliche amministrazioni. Il Consiglio dell'Unione Europea, con la Direttiva 2011/85/UE⁵, si è proposto di procedere un'omogeneizzazione dei documenti di bilancio degli Stati dell'Unione per consentire di procedere con più efficienza ed efficacia al controllo del rispetto dei criteri di formazione dei bilanci principalmente per quanto riguarda i limiti di debito pubblico e di deficit. Nelle premesse a tale direttiva il Consiglio al numero

⁵ Direttiva 2011/85/UE del Consiglio dell'8.11.2011, *requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri*, Gazzetta Ufficiale 23.11.2011.

(2)⁶ e al numero (4)⁷, specificano che gli Stati pur mantenendo una propria autonomia nella redazione del bilancio e nella modalità con le quali essi registrano le diverse operazioni contabili, è senza dubbio necessario per gli Organi Comunitari avere a disposizione con chiarezza, tempestività e periodicità i dati dei bilanci stessi, allo scopo di effettuare un'attenta analisi volta principalmente ad attuare i provvedimenti necessari in caso di "imprevisti di bilancio".

La Direttiva è composta da diciotto articoli e divisa in sette capi. Dopo una panoramica iniziale su quello che attiene all'oggetto e alle definizioni, essa procede descrivendo la validità del SEC95⁸ per quanto attiene alla contabilità, i cui dati devono essere trasmessi con cadenza mensile per le Amministrazioni Centrali e trimestrale per i diversi sotto-settori degli Stati nazionali (art.3). Punto centrale della direttiva riguarda il concetto di "previsione" con il quale è derubricato l'art. 4. Le previsioni macroeconomiche dei singoli Stati membri devono essere comunicate dagli stessi alla Commissione che instaura un dialogo finalizzato alla conoscenza degli sviluppi del singolo Paese, dando pubblicamente

⁶ "Le amministrazioni degli Stati membri e i loro sotto-settori mantengono sistemi di contabilità pubblica che includono elementi come la registrazione delle operazioni contabili, il controllo interno, l'informativa finanziaria e l'audit. Tali sistemi dovrebbero essere distinti dai dati statistici, i quali riguardano i risultati delle finanze pubbliche basati sulle metodologie statistiche, e dalle previsioni o dalle azioni di formazione del bilancio, le quali riguardano le finanze pubbliche future".

⁷ "La disponibilità dei dati di bilancio è fondamentale per il corretto funzionamento del quadro di sorveglianza dei bilanci dell'Unione. La disponibilità periodica di dati di bilancio aggiornati e affidabili è la chiave per un monitoraggio corretto e tempestivo che a sua volta consenta la pronta adozione di provvedimenti nel caso di un andamento imprevisto del bilancio. Un elemento cruciale per garantire la qualità dei dati di bilancio è la trasparenza, che presuppone che tali dati debbano essere periodicamente disponibili al pubblico".

⁸ Sistema Economico dei Conti Nazionali e Regionali.

notizia delle metodologie messe in atto. Dall'articolo 13 si fa principalmente riferimento ai sotto-settori degli Stati. Il primo comma⁹ è dedicato al compito che gli Stati membri hanno all'interno della programmazione di bilancio pluriennale, ogni singolo Paese deve procedere al coordinamento di tutti i sotto-settori della PA per consentire una migliore preparazione della programmazione di bilancio. Per una maggiore informativa di bilancio, gli Stati sono tenuti altresì alla pubblicazione di eventuali minori entrate fiscali, ovvero di eventuali crediti deteriorati e/o divenuti presumibilmente inesigibili, nonché la pubblicazione della partecipazione di Amministrazioni Pubbliche in imprese attraverso capitali significativi.

Dall'emanazione della Direttiva, la Commissione Europea ha emanato proprie relazioni rivolte sia al Consiglio che al Parlamento Europeo con l'obiettivo di fornire agli Organi legislativi un'accurata informativa sullo stato di attuazione della stessa da parte degli Stati membri. Per quanto riguarda il capo II e l'articolo 14, riferisce la Commissione che quasi tutti gli Stati rispettano il vincolo di comunicazione mensile dei dati di contabilità di cassa prevista per le amministrazioni centrali. Le rendicontazioni di bilancio scendono notevolmente

⁹ Gli Stati membri istituiscono meccanismi appropriati per il coordinamento tra tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica tali da garantire una copertura completa e uniforme di tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica nella programmazione di bilancio, nelle regole di bilancio numeriche specifiche per paese e nella preparazione delle previsioni di bilancio e per l'istituzione di una programmazione pluriennale come previsto in particolare nel quadro di bilancio pluriennale.

per quanto attiene la comunicazione dei dati degli Enti Locali (che rimane meno rigorosa rispetto a quella centrale), la quale avviene solamente per undici Stati membri e scende ancora per gli Enti preposti alla sicurezza sociale (solo otto).

Prima dell'emanazione della direttiva in questione, molti Stati comunicavano la propria rendicontazione in maniera disomogenea, alcuni anche a distanza di molto tempo tra una e l'altra. Secondo la Commissione, avere una politica di bilancio solida significa possedere anche una rigorosa rendicontazione di bilancio per una triplice ragione: permette una corretta esecuzione dei bilanci; assicura un miglior monitoraggio dei dati in caso di non convergenza tra quelli reali e quelli previsti; assicura una migliore programmazione basata su dati recenti limitando gli effetti in caso di revisioni successive.

Nella sua relazione la Commissione spiega inoltre che un terzo degli Stati si erano dotati di specifiche istituzioni in grado di garantire trasparenza e affidabilità ad un anno dall'emanazione.

Una minoranza dei Paesi Europei hanno utilizzato le previsioni effettuate dalla Commissione Europea. La direttiva dedica alla programmazione di bilancio un intero capo e questa deve basarsi su quante più informazioni possibili che siano realistiche ed aggiornate, sia di bilancio che di natura macro-economica. Il capo IV della direttiva, facendo riferimento alle *regole di bilancio numeriche*, pur non disciplinando specifiche regole, tende a porre l'attenzione alla previsione di obblighi, delineate clausole di salvaguardia e a mettere in atto in maniera chiara

ed efficace un monitoraggio indipendente. Ai singoli Stati viene affidata la programmazione delle regole numeriche che devono essere emanate in linea con i quadri di bilancio dell'Unione Europea.

Il capo V dispone dei *quadri di bilancio a medio termine*. Gli Stati membri devono porsi obiettivi prospettici ultrannuali che possano essere ottenuti tramite decisioni politiche coerenti ed efficaci. Le voci di entrata e uscita di medio termine inserite fanno riferimento a politiche di bilancio invariate e, se corrette, da spiegazioni che indichino le ragioni delle decisioni politiche e delle variazioni correttive delle decisioni attuate.

In conclusione, si può dire che gli Stati Europei durante l'emanazione della relazione intermedia da parte della Commissione Europea hanno tutti attuato politiche di riforma e miglioramento per un maggiore coordinamento con i quadri generali di bilancio europeo, in un'ottica di collaborazione preventiva e non solo come controllo successivo all'emanazione delle singole leggi di bilancio.

1.4 La normativa italiana. Dalla Legge 42/2009 al Dlgs 126/2014

La normativa italiana in tema di bilancio dopo essere rimasta immutata per molti decenni, a partire dalla Legge “Curti” del 1964 ha iniziato ad avere un approccio sempre più funzionale in modo che si abbia:

- a) Coincidenza dell’anno finanziario dello Stato con l’anno solare;
- b) Unico disegno di legge di bilancio per tutti i ministeri;
- c) Introduzione della classificazione economica e funzionale della spesa.

Solamente negli anni settanta si iniziano a gettare le basi per una nuova riforma di bilancio dopo che vi sé stata la statuizione delle Regioni. La prima legge di riferimento è la n° 468 del 5 agosto 1978. Questa nuova norma si pone l’obiettivo di introdurre un bilancio di cassa che affianchi quello di competenza oltreché far emanare un bilancio pluriennale. Nel corso del decennio seguente tuttavia, vi è stato un notevole incremento della spesa pubblica e dell’indebitamento e con il tentativo di migliorare la situazione con la legge n. 362 del 1988 il Parlamento introdusse il Documento di Programmazione Economico-Finanziaria (DPEF). Questo nuovo documento doveva essere emanato dal Governo entro il 30 giugno di ogni anno, facendo sì che entro quel periodo il potere esecutivo dello Stato potesse indicare quelli che sono gli obbiettivi macroeconomici e quelli di finanza pubblica.

Dopo ulteriori modifiche intervenute alla fine degli anni novanta, nel 2009 si operò una nuova riforma questa volta in chiave europea. Con la legge n. 196 del 31 dicembre dello stesso anno denominata “*Legge di contabilità e finanza pubblica*”, successivamente modificata, si cercò di adeguare la normativa vigente alle statuizioni dell’Unione Europea in termini di politiche economiche.

L’emanazione della legge di bilancio doveva seguire un nuovo processo comune per gli Stati membri in modo da poter controllare preventivamente, e non solo successivamente, se le politiche attuate dai singoli stati fossero compatibili o meno con quanto emanato dalla stessa UE.

È utile altresì ricordare che nel corso del 2009 venne emanata una nuova legge in tema di “armonizzazione dei sistemi contabili”. La legge n. 42 sul federalismo fiscale nacque con l’intento di fornire un quadro generale sull’attuazione dell’armonizzazione dei bilanci pubblici che successivamente le Regioni avrebbero dovuto attuare in quanto, tale materia, a seguito della riforma costituzionale del 2001 era materia legislativa concorrente, benché la norma riservava l’attuazione dei principi generali emanati dal Parlamento, all’approvazione di alcuni decreti legislativi emanati dal Governo centrale. Questa situazione di stallo fu però superata tramite la revisione costituzionale avvenuta con la legge costituzionale 1/2012 che riportò alla competenza esclusiva dello Stato tale materia.

Il decreto che maggiormente interessa gli Enti Locali è il D.lgs. n. 118 del 23 giugno 2011. Questo decreto aveva l'obiettivo di procedere ad una riforma degli enti locali, fornendo quanto necessario per attuare il processo di armonizzazione della struttura contabile. Il decreto ha poi ugualmente previsto la presenza di una sperimentazione i cui risultati sono stati fatti oggetto di analisi e in parte riportati nei paragrafi successivi di questo capitolo. A seguito della sperimentazione è stato emanato un successivo decreto, con l'obiettivo di modificare ed integrare il precedente anche dopo il periodo di prova. Il decreto legislativo n. 126 del 2014 si pose come obiettivo quello di fornire gli schemi di bilancio oltre ad altri allegati necessari perché sia applicata la riforma stessa. Tre sono gli obiettivi perseguiti¹⁰:

- a) **Omogeneità effettiva.** Perché ci sia un effettivo coordinamento della finanza pubblica e non un mero adeguamento formale dei documenti contabili alle previsioni normative e conseguentemente una possibile verifica da parte degli organi europei competenti;
- b) **Estensione della contabilità economico-patrimoniale.** Attraverso il decreto tutti gli enti territoriali dovranno adeguare le proprie strutture per poter implementare la contabilità Economico-Patrimoniale (EP), in modo che sia possibile ricavare i conseguenti risultati di gestione e quindi

¹⁰ BOCCIA F., *L'armonizzazione dei bilanci delle pubbliche amministrazioni nell'UE*, relazione del Presidente, Commissione Bilancio – Tesoro e Programmazione, pp. 3-4.

procedere alla fine del periodo ad una rendicontazione più completa e comprensiva anche dei risultati economici;

- c) **Adozione del bilancio consolidato.** Le realtà territoriali, così come quelle statali, non forniscono sempre e comunque i propri servizi direttamente. Spesso infatti esse si affidano ad aziende partecipate che gestiscono i diversi settori dei servizi pubblici (es. gestione dei rifiuti) avendone maggiori competenze e professionalità. Queste imprese hanno partecipazione pubblica e (generalmente) l'azionista o socio di maggioranza sono i comuni stessi. Pertanto, è utile per avere un quadro di unità economica far sì che i risultati delle singole partecipate e dell'ente capogruppo siano rappresentati nello stesso prospetto come "Gruppo Amministrazione Pubblica". La presenza del bilancio consolidato permette, inoltre, un maggior controllo delle risorse a disposizione e delle spese.

Il decreto è composto da cinque titoli. Il primo è specifico per gli enti territoriali, dalle Regioni ai Comuni e a tutti i loro organismi strumentali fatta eccezione per il servizio sanitario che è invece inserito nel titolo II. Il Titolo III, introdotto con l'aggiornamento del 2014 determina quello che è l'ordinamento finanziario e contabile delle Regioni in un'ottica di convergenza degli obiettivi stabiliti in sede di appartenenza dell'Italia all'Unione Europea. Gli ultimi due

titoli dispongono sull'adeguamento della finanza regionale e locale e sulle norme transitorie e finali. L'elemento comune che si è voluto anche conseguire con l'emanazione della norma è sicuramente la "Tutela dell'unità economica"¹¹ del Paese. Gli strumenti indicati dalla disposizione legislativa perché ciò avvenga sono diversi: sistemi contabili omogenei, la presenza di principi contabili generali e applicati uniformi, un piano dei conti integrato, comuni schemi di bilancio che determinano una previsione finanziaria, il rendiconto della gestione e il consolidato.

Dopo la prima fase di sperimentazione, per gli Enti Locali è stato previsto, seppur gradualmente, l'adeguamento obbligatorio alle nuove disposizioni. Le difficoltà incontrate per la mole di lavoro richiesta hanno portato alla possibilità di rinviare dall'esercizio 2015 al 2016 buona parte della riforma. La legge di bilancio 2019¹², porta un significativo aggiornamento al decreto n. 118 e alla sua applicazione pratica. Dal 2019 è concretamente superato il concetto di "pareggio di bilancio": le singole amministrazioni locali hanno il compito di rispettare il concetto più generale di "equilibrio di bilancio" a cui si rinvia in altri paragrafi. Le recenti sentenze della Corte Costituzionale dispongono che *"l'avanzo di amministrazione, una volta accertato nelle forme di legge, deve rimanere nella disponibilità dell'ente che lo realizza e non risulta incluso fra le entrate finali solo*

¹¹Art. 120 della Costituzione.

¹² LEGGE n.145 del 30 dicembre 2018.

perché la legge n. 243/2012 guarda al bilancio di previsione, mentre l'avanzo è accertato in sede di rendiconto, il cui utilizzo è fortemente ostacolato dalle regole del pareggio” e che per il fondo pluriennale vincolato, gli enti hanno la piena facoltà di gestirlo indipendentemente dalla sua collocazione in bilancio, mentre la sua esclusione dal saldo comporta il rischio di ostacolare l'adempimento di obbligazioni “legittimamente assunte e in origine dotate di piena copertura finanziaria”¹³. Un decisivo cambio di visione verso una possibile maggiore apertura per una migliore azione amministrativa che libera gli Enti da determinati vincoli di assegnazione, permettendo agli stessi di mantenere, in sede di rendiconto, un avanzo di amministrazione liberamente utilizzabile sia per spese correnti che per spese di investimento, nei limiti di specifici parametri stabiliti in sede legislativa. I vincoli di spesa degli Enti sono stati comunque alleggeriti anche per effetto della disposizione prevista secondo cui il ricorso al MEPA (Mercato Elettronico delle Pubblica Amministrazione) è necessario solamente per spese d'importi superiori a 5.000 euro e non più 1.000 euro.

Il legislatore nazionale ha comunque previsto una serie di attenzioni alla comunicazione dei dati allo Stato da parte dei Comuni. L'invio delle certificazioni al Ministero degli Interni è sostituito dalla semplice trasmissione dei dati al sistema della Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche (BDAP). Il bilancio di

¹³ Cfr. MASINI E., *Le novità della legge di bilancio 2019*, sentenze Corte Costituzionale 247/2017 e 101/2018, Ideapubblica, 24 gennaio 2019, slide 3.

previsione deve essere inviato entro 30 giorni dalla data prevista come scadenza imposta dalla legge e non più entro 30 giorni dalla sua approvazione. Questo implica che l'invio deve essere effettuato anche in assenza di approvazioni ufficiali da parte del Consiglio Comunale. Per quanto riguarda il rendiconto sulla gestione rimane valida la data del 30 maggio indicata dal D.L. 113/2016. Infine, per gli enti che redigono il consolidato, il suo invio è previsto entro il 30 ottobre di ogni anno e non più entro 30 giorni dalla sua approvazione, anche se effettuata tardivamente.

In generale si può affermare che nel corso degli anni si sono susseguite numerose normative volte a migliorare l'assetto originario della riforma nata con il decreto legislativo n. 118 e ancor prima con la sua legge delega. La complessità della materia, la difficoltà nel dover omogeneizzare numerose situazioni differenti, la carenza di personale adeguatamente preparato e che necessità di un'effettiva formazione, hanno portato il legislatore nazionale a modificare con una serie di interventi correttivi l'assetto originario della norma. È altresì complesso stabilire se le continue riforme che si stanno susseguendo, in alcuni casi anche in maniera contraddittoria per effetto di continui cambiamenti di governi e alle loro ideologie politiche, siano positive o meno. Per quanto concerne un punto di vista prettamente contabile è abbastanza verosimile affermare che l'utilizzo della contabilità economica, del suo metodo di rilevazione (la partita doppia), può effettivamente fornire un adeguato contributo allo sviluppo di una

contabilità più trasparente ed efficiente. È pur vero che l'ente pubblico si connota di particolari elementi che la società privata non possiede, è stata quindi trovata la soluzione nella “*contabilità finanziaria potenziata*”.

1.4.1 La contabilità finanziaria “potenziata”

La contabilità finanziaria potenziata nasce a seguito della riforma sui sistemi contabili avvenuta con il D.lgs. n. 118 del 2011 e successive integrazioni e modificazioni avvenute nel 2014 con il decreto n. 126. Essa viene utilizzata dalle pubbliche amministrazioni che utilizzano il sistema della contabilità finanziaria. Si modifica l'utilizzo dei residui, nascono due tipologie di fondi: il fondo pluriennale vincolato (FPV) e il fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE).

Il principio autorizzatorio è un elemento cardine della contabilità pubblica, viene data notevole importanza al bilancio di previsione essendo tale documento necessario per definire il corretto svolgimento dell'attività amministrativa potendo essere impegnate solo le somme massime previste per un determinato capitolo di spesa. L'organo politico, il consiglio comunale per gli enti locali, con la nuova riforma si troverà ad approvare un bilancio decisionale dal lato delle spese è suddiviso in *missione* per passare ad un livello inferiore che sono i *programmi*.

Ulteriore suddivisione può essere effettuata con i *macro-aggregati* e *capitoli* che sono oggetto di approvazione del bilancio gestionale da parte della giunta comunale. Specularmente anche le entrate sono divise in: *titoli* e *tipologie*

e quest'ultime oggetto di approvazione del consiglio comunale e, nella parte gestionale, da *categorie* e *capitoli*. Questa nuova suddivisione permette una maggiore flessibilità nell'utilizzo delle risorse disponibili; nonostante le variazioni di bilancio siano di competenza dell'organo consiliare, è data possibilità alla giunta comunale di apportare specifiche modifiche di propria competenza che fanno riferimento al Piano Economico di Gestione (PEG) e variazioni compensative tra missioni e programmi di diversa natura.¹⁴

¹⁴ Art. 175 c. 5-bis D.Lgs 267/2000: *L'organo esecutivo con provvedimento amministrativo approva le variazioni del piano esecutivo di gestione, salvo quelle di cui al comma 5-quater, e le seguenti variazioni del bilancio di previsione non aventi natura discrezionale, che si configurano come meramente applicative delle decisioni del Consiglio, per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio:*

a) variazioni riguardanti l'utilizzo della quota vincolata e accantonata del risultato di amministrazione nel corso dell'esercizio provvisorio consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, secondo le modalità previste dall'art. 187, comma 3-quinquies;

b) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità della spesa definita nel provvedimento di assegnazione delle risorse, o qualora le variazioni siano necessarie per l'attuazione di interventi previsti da intese istituzionali di programma o da altri strumenti di programmazione negoziata, già deliberati dal Consiglio;

c) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'ente;

d) variazioni delle dotazioni di cassa, salvo quelle previste dal comma 5-quater, garantendo che il fondo di cassa alla fine dell'esercizio sia non negativo;

L'obbligazione giuridica nasce a seguito di accertamento che equivale al momento in cui sorge il diritto alla riscossione per le entrate e si estingue nel momento in cui questa viene riscossa. Similmente l'obbligazione passiva sorge con l'impegno e quindi vi è l'obbligo di pagamento. Nella fase antecedente alla riforma un'obbligazione sorgeva e successivamente veniva portata ad estinzione. Tutte quelle obbligazioni per le quali non si procedeva a riscossione o a pagamento entravano automaticamente a far parte del cd. "conto residui". Una modifica importante è stata posta con l'entrata in vigore del decreto legislativo n. 118 che aggiunge la fase della "scadenza dell'obbligazione". L'effettiva imputazione nella contabilità finanziaria e conseguente iscrizione del credito o debito avviene nel momento in cui il documento finanziario (es. fattura) viene emesso o ricevuto. Se questo requisito viene a mancare non vi può essere l'iscrizione nel conto residui dell'obbligazione. La scissione della competenza giuridica da quella finanziaria ha portato ad una notevole riduzione dei residui evitando un'eccessiva e indiscriminata iscrizione di somme a bilancio per le quali non vi è un presumibile realizzo o un effettivo pagamento. Il termine di riferimento è il 31 dicembre di ogni anno; alla conclusione dell'esercizio

e) variazioni riguardanti il fondo pluriennale vincolato di cui all'art. 3, comma 5, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, effettuata entro i termini di approvazione del rendiconto in deroga al comma 3;

e-bis) variazioni compensative tra macro-aggregati dello stesso programma all'interno della stessa missione.

amministrativo si effettua un controllo delle obbligazioni che rispettano tutte le caratteristiche necessarie per l'iscrizione in contabilità non ancora estinte e solamente di queste si procederà all'iscrizione del residuo.

Un carattere innovativo portato dalla riforma è il Fondo Pluriennale Vincolato. (FPV). È costituito per inserire a bilancio le somme già impegnate per lavori ultrannuali secondo uno stato di avanzamento dei lavori ben definito. L'utilizzo del fondo permette una più corretta divisione delle somme secondo il loro effettivo utilizzo nei diversi esercizi amministrativi, evitando che le stesse siano iscritte come accertamenti o impegni nello stesso anno come avveniva precedentemente. Con la contabilità potenziata il FPV è uno strumento necessario perché ci sia un saldo neutro tra le entrate e le uscite. Se per una determinata vi è stato il vincolo di una certa entrata, quest'ultima sarà iscritta, secondo i nuovi criteri nell'anno in cui sorge il diritto a riscuoterla. L'impegno di quella spesa invece può anche sorgere in un anno diverso. Utilizzando il fondo torna l'equilibrio dei saldi, avendo una volta il FPV nella parte dedicata alle spese, mentre l'anno successivo per le entrate. Non necessariamente il fondo deve essere utilizzato nel medesimo anno, ma è possibile suddividere il suo utilizzo sulla base di uno specifico cronoprogramma.

È concesso inoltre, l'utilizzo della cd. "prenotazione della spesa". Onde evitare di appesantire notevolmente il lavoro delle amministrazioni e degli uffici

competenti, il suo utilizzo è previsto anche in *assenza di impegni imputati*¹⁵. Nello specifico, escludendo gli impegni effettuati per la fase di progettazione di una determinata opera o lavoro che l'amministrazione deve effettuare, è possibile per la stessa costituire un FPV a patto che vengano rispettate alcune condizioni:

- All'interno del quadro economico progettuale, per le spese di investimento, siano presenti obbligazioni giuridiche perfezionate che ne permettano l'impegno anche solo di una parte di esse;
- Per le spese sostenute all'interno di affidamenti attivati nel quadro economico di un'opera secondo quanto previsto dall'art. 53 c.2 D.lgs. 163/2006¹⁶ anche se non impegnate. In questo caso se non vi è l'aggiudicazione definitiva, il FPV si riduce di un importo pari a quello della riprogrammazione in c/capitale da inserire nell'avanzo di amministrazione vincolato.

Nel momento in cui avviene l'aggiudicazione definitiva, le somme prenotate ancora da utilizzare devono essere prelevate dal FPV ed eventuali ribassi comportano l'iscrizione al risultato di amministrazione nella parte di quota vincolata. Eccezione a tale regola è la presenza di un formale aumento di spesa

¹⁵ D'ARISTOTILE E., ROSA F., *Il nuovo sistema contabile armonizzato previsto dal D.Lgs n. 118/2011*, Fascicolo 4 – il principio di competenza finanziaria potenziata.

¹⁶ Decreto Legislativo sul “codice appalti” abrogato dal 19 aprile 2016.

del quadro economico complessivo dell'opera prendendo le somme necessarie dalle economie presenti in sede di aggiudicazione.

Il Fondo dei Crediti di Dubbia Esigibilità tende invece a raccogliere al suo interno l'insieme di crediti che hanno una dubbia possibilità di realizzazione ed è costituito come un normale fondo rischi. La sua costituzione permette attraverso un procedimento di economia di bilancio di ridurre per la quota necessaria il valore dei crediti di difficile riscossione. Il credito ritenuto completamente inesigibile risulterà eliminato completamente dalla contabilità e il FCDE sarà diminuito del medesimo importo di riduzione del fondo.

Il procedimento di iscrizione della quota di credito nel FCDE non è discrezionale da parte dell'amministrazione pubblica, ma risulta da una specifica sequenza di operazioni che deve essere inoltre allegata (9-c) al bilancio previsionale. Questo iter prevede che innanzitutto a) l'ente proceda alla determinazione delle tipologie o discrezionalmente, ad una più analitica classificazione di entrate che sono considerate di maggiore difficoltà esattiva. Successivamente b) di queste si calcola la media tra gli incassi di competenza e gli accertamenti per un periodo di cinque anni. La media può essere determinata come semplice media aritmetica; come media ponderata dei rapporti incassi/accertamenti affidandosi a pesi pari allo 0,35 per gli anni del biennio precedente e 0,10 per i periodi anteriori; terza ipotesi è il rapporto tra la sommatoria degli incassi ponderati per i pesi individuati come per la media

precedente e la sommatoria degli accertamenti di ciascun anno anch'essi ponderati. C) ultimo elemento è il completamento a 100 del risultato ottenuto. La percentuale così ottenuta sarà la quota di crediti da inserire nel fondo. Importi diversi possono essere inseriti fornendone un'adeguata motivazione.

1.4.2 Principi generali allegati al D.Lgs 118/11

Per redigere il sistema di bilancio sia nella fase previsionale che in quella di gestione e consuntiva, il decreto legislativo 118 e le sue successive modificazioni e integrazioni ha previsto una serie di principi generali¹⁷ che sono ricompresi nell'allegato 1, e definiti in ultima analisi del 2016 in un testo coordinato. A questi, si aggiungono poi quattro principi applicati che considerano le singole poste di bilancio.

Tab. 1.2 - Principi generali o postulati di bilancio

1. Principio dell'annualità	2. Principio dell'unità	3. Principio dell'universalità
4. Principio dell'integrità	5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza, e	6. Principio della significatività e rilevanza

¹⁷ Allegato 1 – coordinato al 2016 del D.lgs. n. 118 del 2011.

	comprensibilità	
7. Principio della flessibilità	8. Principio della congruità	9. Principio della prudenza
10. Principio della coerenza	11. Principio della continuità e della costanza	12. Principio della comparabilità e della verificabilità
13. Principio della neutralità	14. Principio della pubblicità	15. Principio dell'equilibrio di bilancio
16. Principio della competenza finanziaria	17. Principio della competenza economica	18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

Dopo aver precedentemente osservato i principi generali sulla contabilità finanziaria ed economica previsti ai numeri 16 e 17 dell'allegato 1 del decreto legislativo n. 118/2011 ¹⁸, provando a fare una sintesi dell'elenco sopra riportato richiamando anche quanto la Ragioneria Generale dello Stato ha messo a disposizione in merito. Si può inizialmente osservare che la redazione del bilancio e dei relativi documenti di previsione o la rendicontazione debba avvenire con una cadenza quantomeno annuale (principio numero 1). I principi indicati al numero 5, possono essere equiparati alla clausola più generale prevista per i bilanci delle

¹⁸ Allegato 1, D.lgs. 118/2011 aggiornato al Decreto legislativo 126/2014

imprese private e riportata all'art. 2423 c.c. secondo cui *“il bilancio deve essere redatto in modo chiaro veritiero e corretto...”*. La declinazione pubblicistica di tale principio fa riferimento ai concetti di veridicità, attendibilità chiarezza e correttezza. Il concetto di *true and fair view* di richiamo anglosassone sulla veridicità dei contenuti nel bilancio disciplina come i dati contenuti del bilancio di previsione, nel rendiconto della gestione e negli altri documenti previsti debbano essere esatti. Il successivo controllo dei preposti organi di revisione contabile deve far sì che lo stesso possa essere approvato dal rispettivo organo politico sulla base di dati non falsi. La falsità dei dati può essere avvalorata solamente per quegli elementi di natura oggettiva che non siano pertanto soggetti a discrezionalità da parte dei redattori. Qualora questa sia invece presente, è bene parlare di *“attendibilità”*. Nel documento predisposto dalla Ragioneria Generale dello Stato, si evince che per attendibilità i redattori del bilancio debbano fornire la propria valutazione sulla base di analisi e documenti programmatici che riportino dati storici o che comunque permettano l'acquisizione di specifici parametri da tenere in considerazione e che possano essere acquisite per la corretta assegnazione delle risorse. I concetti di correttezza e comprensibilità (o chiarezza) riportano il fatto che la contabilizzazione debba essere rispettosa delle norme e dei principi di riferimento sia sotto l'aspetto formale che quello sostanziale. Inoltre, la classificazione delle poste di bilancio deve essere tale da permettere (soprattutto) a coloro che sono preposti al controllo della finanza pubblica di poter

comprendere il percorso logico seguito. A ciò è collegato il principio della prevalenza della sostanza sulla forma (18): sulla base di questo, i fatti indicati devono rappresentare l'effettiva sostanza e questo deve prevalere anche in sede di redazione indicando gli elementi significativi se questo permette una maggiore comprensibilità.

Il principio di prudenza attiene ad un concetto anche questo specifico della realtà italiana, avendo una diversa connotazione se declinato nei principi internazionali. Secondo la teoria italiana del concetto di prudenza, infatti, le entrate devono essere contabilizzate solamente se sono effettivamente realizzate e quindi disponibili. Le componenti negative, invece, vanno contabilizzate se già impegnate e si posseggono le risorse necessarie per farvi fronte. Pertanto, nei rispettivi documenti potranno farvi parte solo i componenti di reddito positivi realizzati, mentre quelli negativi anche se non realizzati.

Diverso è il concetto di "neutralità" del bilancio che attiene alla necessità di non privilegiare alcuno. Anche in questo caso si vedrà che nella connotazione internazionale tale principio è incluso in quello della "prudenza".

I dati così inseriti devono poter essere verificabili. Il principio della "verificabilità" determina la necessità per la P.A. di poter risalire alle poste di bilancio di raggiungere gli stessi risultati inseriti.

I criteri di valutazione utilizzati nella predisposizione dei documenti contabili di previsione di rendicontazione devono seguire il principio della

comparabilità spazio-temporale e conseguentemente una “continuità” e una “costanza” nell’utilizzo dei principi contabili. Nel corso degli esercizi amministrativi devono essere seguiti gli stessi criteri, eventuali modificazioni dei principi adottati devono comunque essere rispettose delle disposizioni e dei principi contabili vigenti, ma la comparabilità non deve essere una limitazione all’utilizzo di un altro se ne determina una maggiore e chiara rappresentazione opportunamente motivando la ragione del cambiamento.

Unità e universalità sono altri due principi contabili generali previsti ai numeri 2 e 3 dell’allegato. Il principio di universalità attiene al fatto che i valori, di natura finanziaria economica o patrimoniale, debbano essere ricondotti all’interno del sistema di bilancio della P.A.–entro la chiusura dell’esercizio. Il principio di unità invece, riguarda che “il complesso unitario delle entrate finanzia l’amministrazione pubblica e sostiene la totalità delle spese realizzate durante la gestione”¹⁹. Con ciò si vuole far comprendere che non è possibile destinare una parte delle entrate per una specifica determinazione di spesa salvo che nei casi previsti da specifiche disposizioni normative.

Per quanto infine riguarda gli ultimi principi generali ancora non esaminati si può affermare che, in generale, il piano di bilancio che le pubbliche amministrazioni devono redigere deve essere disponibile per tutti i possibili

¹⁹ Allegato 1 – coordinato al 2016 del D.lgs. n. 118 del 2011.

utilizzatori (principio della pubblicità) e deve essere facilmente recuperabile tramite una classificazione delle spese suddivisa secondo le modalità stabilite dalla riforma: missioni e programmi (trasparenza). L'adeguatezza dei mezzi disponibili permette di verificare che vi sia una congrua relazione tra le entrate e le spese tenuto conto degli obiettivi definiti. Bisogna inoltre considerare che la rappresentazione di bilancio debba essere incentrata sulle informazioni significative che tengano conto anche della ragionevolezza con la quale si procede alla stesura del bilancio. La rilevanza invece, tiene conto di come possano modificarsi le decisioni degli utilizzatori del bilancio nel caso di omissione o di erroneo inserimento di determinate informazioni.

L'ultimo principio qui esaminato è quello dell'*equilibrio di bilancio*. Il principio preso in considerazione ha una portata più ampia del cd. "pareggio di bilancio" che si limita ad affermare l'uguaglianza tra le entrate e le uscite.

L'equilibrio finanziario non necessariamente è tenuto a considerare quello economico o patrimoniale. Questo, invece, è quello di cui si occupa l'equilibrio di bilancio: esso infatti oltre a considerare la fase previsionale di bilancio prende in considerazione la gestione in itinere e quella consuntiva di fine periodo in un'ottica di equilibri economici e patrimoniali. La portata più completa di tale principio è sintomatica della necessità di avere un approccio contabile sempre più tendente alla competenza economica oltreché quella finanziaria.

La portata dei principi richiamati e in parte approfonditi, definisce come il legislatore abbia avuto l'interesse di circoscrivere il modo di redazione dei bilanci di previsione secondo criteri generali che siano comunque utili a far comprendere sia a chi lo va a redigere, ma anche a chi si troverà ad applicarlo quali sono gli elementi che necessariamente debbano essere considerati.

1.5 I principi contabili

Avendo affrontato la tematica dell'armonizzazione dei sistemi contabili sia da un punto di vista generale che nella sua concreta attuazione nel contesto europeo ed italiano, si può adesso fare concreto riferimento a quei principi di contabilità che tutti gli Enti Locali devono applicare nella predisposizione dei documenti contabili di riferimento e conseguentemente anche nella deliberazione sui bilanci preventivi e sul rendiconto di gestione.

Dopo una prima panoramica sulle nozioni di contabilità finanziaria ed economica ci si potrà concentrare maggiormente su quelli che sono i principi generali definiti dall'Osservatorio nazionali sugli enti locali con un focus anche per quello che riguarda i principi IPSAS: come sono nati e quando successivamente si è proceduto alla loro applicazione soprattutto in Italia, ma anche con un confronto negli altri Paesi Europei.

1.5.1 La contabilità pubblica: dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale

La contabilità pubblica in Italia dopo la riforma intervenuta nel 2011, tende a basarsi sempre di più su un concetto di contabilità economica. Il concetto di competenza economica è uno dei due principi generali cardine su cui anche le imprese private basano il loro lavoro insieme alla continuità aziendale. Il postulato della competenza economica fa riferimento al momento in cui vengono iscritti i fatti all'interno del bilancio. A differenza della competenza finanziaria che iscrive i fatti economici nel momento della loro manifestazione finanziaria, essi vengono indicati solo all'esercizio in cui essi si riferiscono. Il rendiconto della gestione, in tal senso, mostra alla fine del periodo il complesso dei degli elementi finanziari, economici e patrimoniali che hanno avuto luogo nel corso dell'attività amministrativa. Perché ci sia un approccio economico e quindi elementi che possono essere inseriti anche nel prospetto economico è necessario che un determinato ente proceda ad attività sul mercato che diano luogo alla nascita di costi o ricavi, ovvero trasferimenti economici di carattere gestionale che all'interno dell'attività istituzionale faccia sorgere oneri o proventi. Perché poi i ricavi vengano imputati è necessario che

- a) Il processo di produzione dei beni sia stato completato;
- b) L'erogazione del servizio sia effettivamente avvenuta.

Corollario cardine del principio della competenza economica è la correlazione necessaria e che deve esserci sempre tra costi e ricavi. I costi devono essere sostenuti con le risorse disponibili e impiegate nel corso dell'esercizio.

I costi trovano la loro correlazione come parti di quote di utilizzo di attività pluriennali ad es. ammortamenti, come associazione causa-effetto del processo di produzione di un bene o erogazione di un servizio.

L'altra, è la competenza finanziaria.

Tab. 1.3 – classificazione internazionale dei sistemi contabili (parte uno)

MOMENTO RILEVAZIONE	OGGETTO RILEVAZIONE	METODO RILEVAZIONE
<ul style="list-style-type: none"> • Riscossione • Pagamento 	<ul style="list-style-type: none"> • Entrate denaro • Uscite denaro 	Partita semplice
<ul style="list-style-type: none"> • Accertamento • Impegno 	<ul style="list-style-type: none"> • Entrate accertate • Uscite impegnate 	Partita semplice
<ul style="list-style-type: none"> • Conseguimento ricavi • Sostenimento costi 	<ul style="list-style-type: none"> • Ricavi conseguiti • Entrate (variazioni denaro e crediti) • Costi sostenuti • Uscite (variazioni denaro e debiti) 	Partita doppia

Fonte: GHIANDONI D., *Contabilità economico-patrimoniale*, slide 3, leggermente modificata.

La tabella fa una sintesi dei diversi momenti della rilevazione che vengono individuati dalla normativa tenendo conto anche se ci basiamo su di una logica di contabilità economica o finanziaria. Più precisamente si può osservare che la parte inferiore della tabella ha come punto di osservazione i fatti economici. Il momento della rilevazione infatti, riguarda il sostenimento dei costi o il conseguimento dei ricavi. Il metodo utilizzato è quello della partita doppia. Più ci si avvicina alla fase di riscossione e pagamento più la logica contabile sarà di tipo finanziario e conseguentemente si utilizzerà la cd. “partita semplice”.

Nello schema emergono inoltre alcune fasi importanti della contabilità pubblica a cui i diversi uffici devono far riferimento sia per quanto riguarda le entrate, sia per quello che fa riferimento alle uscite.

La competenza finanziaria è applicata dalle PP.AA. che applicano la contabilità finanziaria. Elemento base di questa contabilità è che le obbligazioni vengono contabilizzate quando queste sono giuridicamente perfezionate. Con ciò s'intende quando è presente la fase dell'accertamento per le obbligazioni attive e l'impegno per quelle passive.

Volendo osservare un quadro più completo, iniziando ad analizzare le entrate si può osservare che le fasi presenti sono tre: accertamento – riscossione – versamento.

L'accertamento è la fase principale. Come detto, è la fase in cui l'obbligazione si perfeziona ed è il criterio che permette l'imputazione in contabilità della posta attiva. Si riferisce ad un diritto di credito relativo ad una riscossione e il cui esercizio finanziario di contabilizzazione sarà quello in cui tale diritto sarà in scadenza. I requisiti che permettono ad un'entrata di essere imputata sono i seguenti²⁰:

- a) La ragione del credito che dà luogo all'obbligazione attiva;
- b) Il titolo giuridico che supporta il credito;
- c) L'individuazione del soggetto debitore;
- d) L'ammontare del credito;
- e) La relativa scadenza

Il momento in cui l'entrata, che sia essa di natura tributaria o meno, viene effettivamente quantificata nel suo esatto ammontare è chiamato *accertamento*. Successivamente attraverso la riscossione l'Ente riceverà quanto dovuto dal debitore. Essa si distingue dal versamento perché quest'ultimo si ha in un momento successivo alla riscossione, quando la somma ricevuta sarà riversata nella casse del tesoriere.

Le diverse fasi di uscite invece, sono quattro:

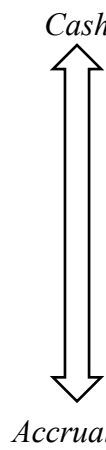
- L'impegno. Il dirigente dell'Area preposta effettua tramite un proprio atto (la determina), l'indicazione di spesa e di utilizzo delle somme a

²⁰ Allegato 1 – coordinato al 2016 del D.lgs. n. 118 del 2011.

disposizione nel bilancio di previsione approvato che possiede il profilo autorizzatorio e di previsione che consente di compiere una spesa con la somma prevista in un determinato capitolo. Specularmente alle entrate anche nella fase dell'impegno sussistono determinati requisiti perché possano essere iscritte le obbligazioni passive:

- a) La ragione del debito;
 - b) La determinazione della somma da pagare;
 - c) Il soggetto creditore;
 - d) La specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio;
 - e) La relativa scadenza.
- La liquidazione. In questa viene determinato l'esatto ammontare di pagamento cui la PA dovrà far fronte, per la spesa che è stata oggetto del precedente impegno;
 - L'ordinazione. Viene dato ordine al tesoriere di procedere al pagamento della somma liquidata;
 - Il pagamento. In quest'ultima fase vi è l'effettiva uscita di cassa.

Tab. 1.4 – classificazione internazionale dei sistemi contabili (parte due)

	Valori (flussi) di competenza dell'esercizio	Valori (stock) al termine dell'esercizio
	Entrate/Uscite di cassa (<i>flusso cassa netto</i>)	Fondo Cassa
	Entrate/Uscita di competenza finanziaria (<i>risultato di comp.za fin.</i>)	Fondo cassa / residui attivi / residui passivi
	Ricavi/Costi di competenza economica (<i>risultato economico</i>)	Attività (numerarie ed economiche) – Passività (numerarie ed economiche)

Fonte: GHIANDONI D., *Contabilità economico-patrimoniale*, leggermente modificata, slide 3.

Questa seconda parte della tabella, sempre con riferimento alle diverse tipologie di contabilità (economica o finanziaria), mostra quali sono i valori (flussi o stock) considerati di competenza dell'esercizio. Considerando la prima colonna vengono considerati i flussi. Partendo dalla logica economica (*accrual*) e ricordando la tabella 1.1 dalla determinazione dei costi e dei ricavi di esercizio è determinato il risultato economico dell'esercizio. Il risultato di competenza

finanziaria è invece dato dalla differenza tra entrate e uscite utilizzando la competenza finanziaria in fase di accertamento o impegno. Da ultimo il flusso di cassa netto è dato da una contabilità puramente finanziaria come differenza tra le entrate e uscite monetarie. Trasferendo l'attenzione alla seconda colonna, sempre nell'ottica *cash* si può comprendere come alla fine dell'esercizio il valore stock considerato e risultante sarà il Fondo Cassa. Scendendo nella tabella l'insieme del fondo cassa e dei residui attivi e passivi formerà il **risultato di amministrazione**²¹. Da ultimo le attività e le passività formeranno il "Netto", la loro differenza comprende nella contabilità economica quello che è il capitale netto a disposizione dell'Ente locale.

In sintesi, si può concludere che le informazioni rilevabili sono diverse in base a se si utilizza la contabilità finanziaria o quella economica. La contabilità economica, pienamente utilizzata nel settore privato, fornisce elementi di valutazione maggiori in termini di costi e ricavi, cosa che non è possibile con la contabilità finanziaria. Per comprendere se l'attività effettuata dall'amministrazione pubblica che utilizza la contabilità finanziaria ha avuto risultati positivi (o no), è necessario procedere con una riclassificazione dei

²¹ Il risultato di amministrazione al 31 dicembre è dato dal fondo cassa al 1° gennaio (+) le riscossioni (-) i pagamenti (+) residui attivi (-) residui passivi (-) fondo pluriennale vincolato per spese correnti e per spese in conto capitale.

documenti contabili finanziari in modo da permettere una più attenta analisi di eventuali inefficienze.

1.6 Gli sviluppi italiani della riforma dei sistemi contabili

Alla luce di quanto precedentemente osservato, è ora possibile iniziare a stilare una serie di conclusioni in merito allo sviluppo del processo di armonizzazione negli Enti Locali.

I principi IPSAS sono principi di derivazione anglosassone, principi che si basano su concetti più pratici essendo definiti all'interno di paesi di *common law* anziché Paesi come l'Italia di *civil law* dove le regole procedurali sono più puntuali e meno lasciate alla casistica e alle consuetudini. I profili di confronto con i principi redatti dall'Osservatorio Italiano possono essere²²:

- I sistemi di contabilità e di bilancio;
- la competenza economica;
- la prevalenza della sostanza sulla forma;
- la prudenza;
- il fair value.

²² RICCI P., *Principi contabili per gli Enti Locali e Principi Ipsas: un confronto impossibile*, La Finanza Locale, n. 9, Maggioli Editore, Rimini, 2005.

Partendo da un primo elemento di confronto si può osservare che i soggetti ai quali i principi dell'Osservatorio e quelli IPSAS si riferiscono sono diversi. Mentre i primi fanno riferimento agli Organi di indirizzo politico e amministrativo, oltretutto ovviamente ai cittadini, i secondi sono redatti in modo da far comprendere la stesura dei documenti contabili agli investitori in primo luogo, ma anche a stakeholder esterni. Il sistema di contabilità proposto dai principi IPSAS è un sistema prettamente economico-patrimoniale, basato sul criterio del *fair value* e sul concetto di "prudenza" secondo i principi internazionali. I redditi inseriti sono quelli potenziali in un'ottica di continuità. Come anticipato, diverso è il discorso per i principi nazionali. La finalità principale della contabilità e dei bilanci adottati è quella autorizzatoria, tramite un forte utilizzo del concetto di prudenza come approccio di tutela dei soggetti terzi che si interfacciano con l'Ente. I ricavi possono essere inseriti solo se effettivamente presenti, i costi invece sempre. Ciò, tuttavia, non deve andare ad incidere sulla verità dei documenti. Questo approccio prudenziale fa sì che il reddito di riferimento non sarà solamente quello prodotto, non essendo previsto in alcun caso l'utilizzo del criterio del *fair value*, preferendo invece il criterio del costo con obbligo di riesame.

La competenza economica, invece, è utilizzata da entrambi i sistemi con alcune differenze. Gli IPSAS fanno riferimento al suo utilizzo in tutto l'impianto contabile, diversamente dai principi nazionali i quali "*auspicano un*

atteggiamento contabile più economico” (Paolo Ricci, 2005). La necessità di avere un sistema contabile più economico implica che gli Enti Locali debbano dotarsi di sistemi informativi supplementari che in fase di programmazione e previsione vengono redatti con i documenti obbligatori. L’approccio pertanto seguito avrà pertanto una lettura più per la redazione dei documenti che dell’intero sistema. Il rispetto della contabilità economica è essenziale per la redazione del successivo prospetto di conciliazione.

1.7 I primi risultati

L’Università degli studi Parma ha affrontato un’analisi dei primi risultati sull’attuazione della riforma prevista dal D.lgs. 118/2011 e successive modificazioni. Prendendo come campione l’insieme dei comuni previsti dal DPCM, emanato a dicembre del 2011, soggetti a sperimentazione, nel corso di un anno e mezzo il numero dei comuni che hanno aderito volontariamente e/o hanno rinunciato a tale progetto è passato da cinquantacinque a quarantanove. A quanto proposto, solamente quarantuno Amministrazioni hanno risposto positivamente e su di esse si sono concentrati i risultati dell’attività. Di questi i 2/3 sono stati scelti tramite DPCM, circa il restante 1/3 ha invece aderito volontariamente.

La sperimentazione è stata suddivisa in diverse parti. Nel primo anno (2012), gli enti avevano l’obiettivo di conformarsi al nuovo sistema di “contabilità

finanziaria potenziata”, dal bilancio annuale di cassa al bilancio pluriennale autorizzatorio nonché la divisione delle spese per missioni e programmi. Nel 2013 invece, hanno avuto l’onere di approfondire tutto il sistema inerente i principi contabili e tutte le altre misure riguardanti la contabilità piuttosto che il piano dei conti integrato.

Un primo elemento di confronto è avuto tenendo conto della distribuzione demografica e geografica del campione. Nello specifico risulta che quasi la metà dei comuni presenti sia del nord Italia (48,8%) e la restante parte divisa equamente tra il centro Italia (10 comuni) e sud/isole (11 comuni). L’ampiezza demografica dei comuni si ripartisce equamente nelle quattro categorie presenti: “piccoli”, “medi”, “grandi” e “molto grandi”.

I diversi sistemi contabili utilizzati dal campione sono quattro:

- **Sistema di contabilità finanziaria estesa.** Questo sistema di contabilizzazione prevede che l’ente si limiti alla rilevazione delle sole variazioni finanziarie e successivamente, solo a fine esercizio ed extra contabilmente, informazioni aggiuntive.
- La seconda tipologia è un **sistema contabile integrato.** Utilizzando tale impostazione è possibile redigere in maniera simultanea ed automatica il conto economico e il conto patrimoniale, svolgendo un’attività sia con la contabilità finanziaria da una parte, sia con la contabilità economica dall’altra.

Questi due metodi di contabilizzazione non prevedono l'utilizzo del criterio della partita doppia secondo un modello di Contabilità Generale propriamente definito. Gli stessi prevedono invece la redazione del Prospetto di Conciliazione per ottemperare a quanto previsto dalla normativa vigente. Con l'entrata in vigore del decreto legislativo alcuni comuni hanno successivamente deciso di modificare la propria contabilità, integrando i propri software per passare da una rilevazione extra-contabile ad un sistema di contabilità integrata.

Gli altri due metodi sono:

- **Il sistema contabile parallelo** che prevede l'utilizzo di una doppia contabilità: quella finanziaria in partita semplice e quella economica in partita doppia. Tale sistema è utilizzato da solo due Enti.
- **Il sistema contabile parte integrato e parte parallelo** che integra i precedenti.

In conclusione, la maggioranza dei comuni hanno espresso la loro positività all'utilizzo di entrambe le contabilità per avere sempre di più un quadro completo. L'utilizzo della sola contabilità generale è invece ritenuto positivo solo dal 17% degli Enti intervistati: secondo loro permette una maggiore osservazione dei costi e dei ricavi dando una più corretta visione sulla gestione. Il restante 22% rimane invece favorevole all'utilizzo della contabilità finanziaria, più semplice e meglio rispondente alle caratteristiche funzionali dell'amministrazione.

L'analisi dei risultati è poi proseguita verificando quanto la riforma, e nello specifico il decreto n. 118, abbia influito all'interno dei Comuni.

Tab.1.5 – Valutazione dei Comuni sugli aspetti del decreto

	Obiettivi generali	Contenuti	Applicazione
Media	3,3170	3,0894	2,7195
Mediana	3,2500	3,3333	3,0000
Deviazione std.	0,5916	0,6913	0,6828
Minimo	2,0000	1,6667	1,0000
Massimo	4,5000	4,0000	3,7500

Fonte: FANELLI S., FERRETTI M., *La riforma dei sistemi contabili degli Enti Locali: primi risultati*, Università degli Studi di Parma, p. 16.

Tab. 1.6 - Criticità riscontrate nell'attuazione della norma

	Organizzazione interna	Risorse a disposizione	Sperimentazione	Ruolo delle istituzioni	Livello di criticità complessivo
Media	2,9268	3,0772	3,4227	3,0365	3,1008
Mediana	2,7500	3,1667	3,3333	3,0000	3,0667
Deviazione std.	0,9702	0,8250	0,9516	1,0270	0,7731
Minimo	1,2500	1,5000	1,0000	1,0000	1,6667
Massimo	5,0000	4,5000	5,0000	5,0000	4,6000

Fonte: FANELLI S., FERRETTI M., *La riforma dei sistemi contabili degli Enti Locali: primi risultati*, Università degli Studi di Parma, p. 17.

Le due tabelle sopra mostrano i risultati sintetici delle valutazioni che i comuni hanno espresso (da 1 a 5) al questionario in ordine a quanto indicato dalle colonne delle stesse.

Per quanto riguarda la prima tabella (1.5), il giudizio chiesto agli Enti è stato un giudizio di apprezzamento o meno del decreto stesso, sia in termini di chiarezza e condivisione dei dettami legislativi che si troveranno ad applicare (obiettivi generali), sia per quanto riguarda la capacità degli stessi comuni di applicare i contenuti della norma utilizzando gli strumenti che lo stesso Legislatore ha messo loro a disposizione. Sono state ugualmente considerate le difficoltà e le criticità riscontrate nell'applicazione della sperimentazione (tab. 1.6). Si può osservare che all'interno delle quattro macro-classi nelle quali sono inserite le singole risposte la maggiore criticità fa riferimento alla sperimentazione stessa. Sia in termini di tempo a disposizione per attuarla piuttosto che per l'interpretazione e l'applicazione dei principi contabili. L'assenza di ascolto da parte del Ministero su quanto i comuni richiedevano invece è risultata di minore importanza, ma è comunque un aspetto non proprio positivo sulla presenza degli organi dello Stato sovraordinati. La minore problematica invece è stata riscontrata nell'organizzazione interna: il lavoro tra colleghi e l'organizzazione del lavoro quotidiano hanno inciso in maniera minima. Un importante livello di difficoltà è stato rilevato altresì sulle "risorse a disposizione". Soprattutto negli anni della sperimentazione, gli enti locali si sono trovati ad avere un progressivo blocco

delle assunzioni con un limitato *turn over* e personale sempre maggiormente pieno di lavoro. Questo accade principalmente nei piccoli centri con pochi abitanti dove probabilmente una singola P.O. è tenuta a svolgere tutto il lavoro della propria Area di appartenenza.

Da ultimo si considerano i miglioramenti che i comuni hanno dovuto attuare nella propria struttura per adeguarsi a quanto previsto dalla riforma. I cambiamenti rilevanti hanno riguardato principalmente la riorganizzazione interna dell'ente principalmente per quanto riguarda corsi di formazione per il personale dipendente e incontri periodici sullo stato di avanzamento delle attività piuttosto che migliorare la collaborazione tra il personale stesso.

Sulla base dei risultati, il Ministero dell'Economia e delle Finanze per voce del suo Ministro Saccomanni il 23 maggio 2013 presentò alla Camera dei Deputati una propria relazione sulla sperimentazione nell'utilizzo della contabilità finanziaria potenziata". Da tale relazione si evince che è accolta positivamente l'applicazione di tale principio generale perché permette di avere valutazioni preventive delle entrate e delle uscite evitando accertamenti o impegni che andassero a creare elevati residui sia attivi che passivi. Favorisce lo sviluppo di una maggiore programmazione e permette la conoscenza dei debiti assunti dall'Ente. Questi elementi di positività sono però compensati da elevati cambiamenti che i Comuni hanno dovuto attuare alla loro struttura. Nuove conoscenze, necessità di un continuo aggiornamento per il personale, oltreché

utilizzare nuovi strumenti di contabilità spesso ignari a coloro che hanno operato nel settore pubblico.

La maggiore efficienza richiesta agli Enti Locali, seguita da una continua razionalizzazione della spesa è l'obiettivo che i singoli comuni devono porsi tenendo conto dei minori introiti e del necessario consenso politico che deve essere mantenuto tramite la soddisfazione dei cittadini che richiedono servizi sempre più puntuali ed in grado di esaudire le loro richieste. Le amministrazioni locali per fare ciò non possono che affidarsi alle proprie strutture e ai propri Dirigenti che meglio conoscono i dati in loro possesso. Conoscere le strutture di costo è indispensabile per effettuare una razionalizzazione della spesa sensata e non arbitraria. Il controllo di gestione diventa sempre di più un elemento fondamentale da attuare. Una possibilità perché si riesca a fare ciò sono i fabbisogni standard.

CAPITOLO 2

IL NUOVO CONTROLLO DI GESTIONE – DALLA SPESA STORICA AI FABBISOGNI STANDARD

2.1 Il controllo di gestione

L'Italia ha dovuto mettere in atto una serie di misure volte a contrastare l'eccessivo indebitamento pubblico, razionalizzando la spesa e operando opportune strategie di controllo sulla gestione.

L'art. 196 comma 2 del Testo Unico degli Enti Locali (TUEL) definisce il controllo di gestione come *quella procedura diretta a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e, attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità e la qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficienza e il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi* ²³. Il controllo è quindi un processo che presuppone un'attività continua dell'ente che vede coinvolti diversi soggetti, a diversi livelli, per raggiungere determinati obiettivi precedentemente fissati.

²³ Morigi P., Forti F., *Il controllo di gestione degli Enti locali nell'era digitale*, Progetto Enti Locali, XI Edizione, Maggioli Editore, 2019, pag. 147.

I livelli su cui opera il controllo di gestione fanno riferimento sia alla direzione politica che alla direzione tecnica dell'ente. L'Organo esecutivo-politico definisce il piano strategico delle operazioni da seguire tenendo conto del programma elettorale presentato in campagna elettorale. I cittadini sono tenuti a conoscere tutte le attività che i loro rappresentanti svolgono nell'esercizio del loro mandato, partendo dalla conoscenza di come viene speso il denaro pubblico, quali sono stati gli obiettivi raggiunti e in che modo.

La direzione tecnica invece, è più consapevole del ruolo che deve possedere il controllo di gestione all'interno della struttura perché le risorse assegnate in sede di bilancio di previsione siano opportunamente assegnate e utilizzate in modo da avere una gestione quanto più *efficiente, efficace* ed improntata a criteri di *economicità*.

Il concetto di *economicità* è definito quale “condizione di buon funzionamento della struttura”²⁴. Esso può essere suddiviso in due insiemi. Il primo è la *macro-economicità* che prende in considerazione l'intero ente. Vengono infatti analizzate le modalità di formazione del bilancio previsionale e quanti più dati possibili in modo tale da avere un quadro più completo sull'organizzazione esaminata. Gli elementi considerati si riferiscono a dati tanto

²⁴ Morigi P., Forti F., *Il controllo di gestione degli Enti locali nell'era digitale*, Progetto Enti Locali, XI Edizione, Maggioli Editore, 2019, pag. 150.

previsionali quanto consuntivi la cui analisi, attraverso l'elaborazione di numerosi indicatori di cui si parlerà nei successivi paragrafi, permette di contribuire ad effettuare indagini sui diversi settori di spesa che possono essere poi oggetto di più specifiche e approfondite considerazioni in sede di rideterminazione di spesa qualora questa risultasse eccessiva. Attraverso l'analisi di *micro-economicità*, come seconda tipologia, vengono infatti attivate procedure di controllo sui singoli servizi che l'ente comunale effettua e quindi, in maniera più dettagliata, riuscire a valutare eventuali sprechi, disattenzioni nella gestione delle varie unità operative e le modalità d'impiego dei fattori produttivi.

Gli altri due elementi aventi una matrice economico-aziendale, precedentemente citati sono l'*efficienza* e l'*efficacia*. La prima attiene al rapporto tra costi e prodotti all'interno di un certo servizio. Viene quindi confrontato l'input con il risultato ottenuto dalla produzione. Ciò permette di determinare se i costi sostenuti per un servizio, hanno poi ottenuto il miglior risultato possibile. Diversamente, il concetto di efficacia ha una valenza più qualitativa; essa fa riferimento a due elementi:²⁵

- a) La capacità dell'ente, sia come struttura nel suo complesso che come singolo servizio, di raggiungere gli obiettivi prefissati;

²⁵ Morigi P., Forti F., *Il controllo di gestione degli Enti locali nell'era digitale*, Progetto Enti Locali, XI Edizione, Maggioli Editore, 2019, pag. 150.

b) Il grado di soddisfazione degli utenti.

Non è sempre facile per l'ente riuscire a comprendere se un determinato obiettivo è stato raggiunto in modo efficace. Gli obiettivi non sono spesso chiari e ciò rende complicato effettuare azioni di verifica da parte degli organi preposti, da parte delle altre forze politiche nonché dai cittadini. La riforma sull'armonizzazione contabile effettuata nel 2011 in un certo verso ha avuto l'intento di facilitare l'analisi del raggiungimento degli obiettivi attraverso una diversa formulazione del bilancio previsionale, che nelle spese è strutturato in missioni e programmi.

Altri due principi che si affiancano a quelli maggiormente conosciuti esposti precedentemente, sono la *produttività* e la *qualità*.

La produttività è collegata al concetto di efficienza: va ad esaminare il rapporto tra prodotto ottenuto e costi sostenuti. La qualità invece, attiene maggiormente al fatto che un determinato servizio deve essere conforme ad alcuni standard prestabiliti. Il tema della qualità è molto sentito all'interno della pubblica amministrazione, in alcuni casi si è anche proceduto ad effettuare una *certificazione della qualità* di determinati servizi.

2.2 Le diverse tipologie di controlli e di indicatori

Il controllo di gestione può essere di due tipologie: *esterno* o *interno*. Il primo, indica il controllo contabile che viene effettuato da Organi preposti esterni all'ente locale. Il secondo, si riferisce ai controlli effettuati dall'ente stesso tramite proprie procedure. Nei successivi sotto-paragrafi verrà analizzato per cenni il controllo esterno e in maniera più approfondita il controllo interno.

2.2.1. Il controllo esterno - cenni

Il controllo esterno viene svolto alla luce di una fattiva collaborazione tra controllori ed ente controllato. Gli Organi preposti sono gli Ispettori del Ministero dell'Economia e delle Finanze, tramite gli uffici territoriali della Ragioneria Generale dello Stato e il controllo effettuato dalle sezioni regionali della Corte dei Conti. L'ente non deve limitarsi a fornire i documenti amministrativi e contabili che l'ispettore richiede, ma deve anche riuscire a far comprendere allo stesso i processi decisionali che vengono seguiti, gli schemi di gestione adottati e anche quali metodologie sono state applicate. Per fare ciò è necessario che l'ispettore svolga il proprio lavoro a diretto contatto con i vertici amministrativi dell'amministrazione: il segretario generale, il direttore generale, se presente, e il responsabile del servizio finanziario.

La Corte dei Conti, attraverso le proprie sezioni regionali, effettua un controllo sulla regolarità della gestione amministrativa e contabile, nonché sul

corretto utilizzo dei controlli interni e sul monitoraggio della realizzazione del pareggio di bilancio. Per i comuni con una popolazione superiore ai 15.000 abitanti i controlli da parte delle sezioni regionali dei giudici contabili ha una cadenza periodica.

Perché il lavoro della Pubblica Amministrazione sia più agevole e lineare sarebbero auspicabili minori controlli esterni. Tuttavia, perché ciò sia possibile, è però necessario che cresca una maturità da parte degli enti stessi sull'utilizzo di un efficiente ed efficace sistema di controllo di gestione interno e rilevare autonomamente eventuali problematiche nelle attività.

2.2.2. Il controllo interno

Il controllo interno può essere effettuato in diversi modi. La prima tipologia attiene al controllo di regolarità tecnica e contabile che i dirigenti effettuano sulle delibere che vengono emanate da parte dell'Organo esecutivo e dall'Organo consiliare. La regolarità tecnica viene determinata dal responsabile del servizio cui la delibera si riferisce. Il controllo sulla regolarità contabile è invece effettuato dal responsabile del servizio finanziario e non attiene solamente alla capienza dei capitoli di bilancio per una determinata spesa, ma si controlla inoltre che tale uscita finanziaria sia coerente con gli obiettivi strategici che l'ente si è posto e che sia efficiente. Il parere emesso dai dirigenti, o dai funzionari titolari di Posizione Organizzativa, qualora sia negativo, non blocca

automaticamente l'atto. L'organo deliberante può discostarsi da tale indirizzo motivando la propria scelta.

Esistono altre tipologie di controllo che vengono effettuate da parte di altri soggetti. Tra questi si hanno i *controlli strategici* che vengono effettuati dai politici attraverso indagini conoscitive sulla qualità dei servizi erogati in base agli obiettivi prefissati in sede elettorale e agli aspetti economico - finanziari, i tempi di erogazione ecc.

Un altro controllo è quello effettuato per evidenziare il rispetto degli *equilibri finanziari*. Il rispetto del pareggio di bilancio presuppone la presenza di adeguati interventi nel caso in cui l'ente abbia un disequilibrio finanziario.

Le minoranze consiliari hanno anch'essi il loro potere di controllo ben potendo, attraverso un'adeguata attività di vigilanza, procedere ad ispezioni ed effettuare interrogazioni o interpellanze alla giunta comunale. Il controllo effettuato dal revisore contabile e dall'Organismo Indipendente di Valutazione è specifico il primo per il rispetto delle congruenze dei valori finanziari, l'altro per la valutazione dell'operato della performance dei dipendenti comunali.

Gli strumenti a disposizione dell'ente sono generalmente il calcolo di indicatori utilizzando dati di bilancio.

2.2.3. *Gli indicatori – tipologie ed esempi.*

I dati derivanti dai documenti di bilancio ufficiali non sono tali da garantire un'attenta analisi di gestione, pertanto sono stati prospettati diversi indici di bilancio di natura economica, patrimoniale e finanziaria. Gli *indicatori di bilancio* hanno tuttavia dei limiti: non possono essere considerati come elementi in grado di fornire un'esaustiva comprensione dell'attività dell'ente locale, del suo andamento di gestione. Devono invece essere collocati in un quadro prospettico più ampio in grado di affermare la potenzialità informativa che i valori ricavati possono fornire.

Esistono diverse tipologie di indicatori di bilancio. L'analisi di bilancio effettuata va a fornire informazioni in merito alla composizione delle entrate e delle uscite, secondo la suddivisione prevista dalla normativa sulla struttura del bilancio di previsione.

Alcuni indicatori relativi alla gestione del bilancio si riferiscono al confronto tra i dati previsionali e quelli effettivi riscontrati alla fine del periodo amministrativo. Tra i tanti a titolo esemplificativo possono esser indicati:

$$\text{Grado di attendibilità delle previsioni iniziali} = \frac{\text{previsioni iniziali}}{\text{previsioni definitive}}$$

$$\text{Grado di realizzazione delle entrate} = \frac{\text{riscossioni}}{\text{accertamenti}}$$

$$\text{Grado di realizzazione delle entrate} = \frac{\text{pagamenti}}{\text{impegni}}$$

Come si può notare, gli indici di gestione si riferiscono alle fasi di entrata e di uscita che ogni comune deve considerare e in base a come vengono poste a confronto si può osservare una diversa informazione. Per quello che riguarda la determinazione del “grado di realizzazione”, più questo dato sarà prossimo all’1 più vorrà dire che l’ente è in grado di riscuotere agilmente le somme accertate o di adempiere senza eccessive difficoltà agli impegni di spesa presi.

Per la parte passiva (e analogamente per le entrate) può essere inoltre calcolato il “grado di formazione dei residui secondo la seguente formula:

$$\frac{\text{impegni} - \text{pagamenti}}{\text{impegni}}$$

Infatti, la differenza tra impegni di spesa e pagamenti forma i residui passivi.

Tra gli indicatori presenti sullo “stato di deficitarietà strutturale” dell’impresa un importante rapporto che può essere calcolato per controllare la situazione finanziaria dell’ente locale è il seguente rapporto:

$$\frac{\text{spesaperilpersonale}}{\text{spesacorrente}}$$

Qualora infatti tale rapporto risulta essere elevato, significa che l'incidenza del fattore lavoro sul complesso della spesa corrente è tale da determinare una potenziale causa di dissesto. Gli enti locali per i quali tale rapporto in valori percentuali è maggiore del 50% hanno dichiarato stato di dissesto finanziario.

Il Ministero dell'Interno attraverso il decreto 28.12.2018, ha aggiornato, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, negli allegati, una corposa serie di indicatori che i comuni possono utilizzare per la determinazione del proprio "stato di salute". Come già accennato, un utilizzo eccessivo di indicatori di bilancio senza che ve ne sia la necessità, può portare ad avere una serie di difficoltà nell'interpretazione e confusione nell'utilizzo dei risultati sintetici.

Per questa ragione, ogni comune deve stilare il proprio *Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio*. Attraverso questo piano, l'ente adotta quegli indicatori per esso essenziali che più propriamente sono in grado di esprimere e rappresentare meglio le proprie esigenze.

Le categorie indicatori possono essere indicate secondo il seguente elenco:

- a) Indicatori di attività;
- b) Indicatori di efficienza;
- c) Indicatori di produttività;
- d) Indicatori di efficacia quantitativa;
- e) Indicatori di efficacia qualitativa.

La prima tipologia rappresenta un insieme di indicatori che vengono calcolati per effettuare un confronto con tra l'attività che viene svolta e il carico di lavoro necessario perché tale servizio possa concretizzarsi. Di questa tipologia è possibile calcolare sia indicatori diretti, che rappresentano immediatamente il prodotto che indiretti nei quali è più complesso trovare strumento di valutazione immediati. Spesso vanno a completare gli indicatori diretti.

Gli indicatori di efficienza invece, determinano il rapporto presente tra un valore di costo al numeratore e un fattore fisico al denominatore. Possono riguardare il servizio nel suo complesso oppure un singolo fattore.

Viceversa, gli indicatori di produttività sono il risultato inverso, come rapporto tra input e output.

Gli indici di efficacia, come osservato, si suddividono in efficacia *quantitativa e qualitativa*. I primi sono dati dal rapporto tra quanta domanda l'ente locale riesce a soddisfare e quanta domanda effettiva è presente. Il secondo invece, va ad osservare se il livello del servizio offerto è qualitativamente soddisfacente. Tali indicatori mostrano se le politiche strategiche messe in atto dall'amministrazione fissate nei documenti di programmazione corrispondono anche ai principi sull'armonizzazione contabile e alle collegate disposizioni normative sui controlli contabili.

Di seguito, verranno proposti alcuni esempi delle tipologie di indicatori sopra esposti.

Un indicatore di attività è dato dalla capacità dell'ente di omogeneizzare attività diverse tra loro valutando attentamente anche i diversi carichi di lavoro. Ciò è possibile trasformando indicatori semplici in indicatori *complessi*. Dato per esempio²⁶ un ufficio il cui compito è quello principalmente di emettere atti. Supponiamo che vi sia la seguente condizione riportata di seguito:

Tab. 2.1 – esempio indicatore di attività

Tipologia di atti	N. di atti	Tempi di produzione medi
A	100	30'
B	70	60'
C	35	90'

Fonte: Il controllo di gestione negli enti locali nell'era digitale, pag. 240.

Si procede quindi alla trasformazione degli atti di tipo B e C, in “prodotti equivalenti agli atti di tipo A”.

$$B \rightarrow 70 \times 60 / 30 = 140 \text{ atti}$$

$$C \rightarrow 35 \times 90 / 30 = 105 \text{ atti}$$

²⁶ Morigi P., *Il controllo di gestione negli Enti locali nell'era digitale*, esempio Tav. 15.12, pag. 240.

Questo, permette di effettuare le dovute considerazioni ai vertici dell'ente locale in ordine al carico di lavoro che è assegnato ai singoli addetti e alla loro capacità produttiva. Bisogna comunque considerare che tale lavoro è più facilmente utilizzabile negli enti di maggiori dimensioni in quanto, gli enti più piccoli hanno maggiori difficoltà organizzative dovendo spesso i dipendenti diversificare le proprie mansioni per coprire l'intera organizzazione.

Un esempio di parametro di efficienza invece è dato dal rapporto tra il costo totale del servizio e il totale dei pasti che vengono effettuati:

$$\frac{\text{costo totale}}{\text{numero pasti offerti}}$$

Si può evincere che maggiore saranno i pasti offerti a parità di costi totali, maggiore sarà l'efficienza che l'ente avrà avuto nell'erogazione del servizio.

Un indicatore di produttività invece, come già definito, è dato dal rapporto inverso.

$$\frac{\text{Numero pasti offerti}}{\text{Costo totale}}$$

Un parametro di efficacia quantitativa, ad esempio, è il seguente rapporto in merito all'utilizzo delle richieste per la mensa scolastica:

$$\frac{\textit{domandesoddisfatte}}{\textit{domandepresentate}}$$

Tanto maggiore sarà il risultato di tale rapporto, maggiore sarà la quantità di domande soddisfatte. L'ente avrà quindi un primo riscontro sulla propria capacità di soddisfare le domande pervenute al protocollo.

L'indice di efficacia qualitativa è dato dalla composizione di schede, non standardizzate, che permettono all'ente di osservare le risorse materiali e strumentali a propria disposizione e quindi comprendere come utilizzare in maniera qualitativamente elevata.

Nei successivi paragrafi verranno approfonditi sia gli aspetti qualitativi in riferimento al servizio sociale che quelli quantitativi, tramite alcuni indicatori in grado di far comprendere all'ente locale se sta operando nel modo corretto e quindi metterlo in allarme su eventuali azioni da intraprendere.

Oltre alla predisposizione di indicatori compatibili con la struttura dell'ente, è necessario che si proceda a verificare i risultati presso i diversi uffici comunali in modo che ognuno di questi sia in grado di adottare le opportune

decisioni sulla base dei dati conosciuti. Per consentire ciò, è necessario dotarsi di un sistema informativo, cartaceo o informatico, che periodicamente permetta di avere ai soggetti interessati, dati utili, attendibili e in maniera tempestiva.

Il *sistema di reporting* è il sistema informativo che raccoglie questi dati. La sua costruzione deve avvenire attraverso una serie di passaggi ben definiti²⁷:

- a) Un insieme cartaceo e/o informatico contenente l'insieme degli indicatori e delle informazioni maggiormente richieste per il settore o servizio considerato;
- b) L'individuazione dei responsabili dei servizi il cui compito è quello di inserire nel report una serie di informazioni e collaborare con l'ufficio preposto al controllo gestionale;
- c) La predisposizione di regole precise volte a definire in maniera accurata e tempestiva la compilazione del report.

La corretta compilazione del report permette di poter redigere documenti informativi quali la *Relazione sulla gestione* e la *Relazione sulla Performance* in modo che possano indirizzarsi verso gli interlocutori con precisi elementi che permettono di indirizzare l'utilizzo delle risorse pubbliche. Il dettaglio di questi

²⁷ Morigi P., Forti F., *Il controllo di gestione degli Enti locali nell'era digitale*, Progetto Enti Locali, XI Edizione, Maggioli Editore, 2019, pag. 245.

prospetti sarà tanto maggiore quanto più elevata sarà la professionalità del soggetto che avrà a disposizione questi dati: le diverse forze politiche avranno un quadro di sintesi, mentre i responsabili del servizio riceveranno rapporti più dettagliati.

Un'ultima considerazione può essere effettuata sul concetto di *benchmarking*. Questo processo ha come obiettivo quello di osservare e analizzare gli elementi di aziende/enti simili per trarne opportuni accorgimenti da utilizzare nel processo di controllo di gestione interno in modo da migliorare gli standard dell'ente stesso. Esistono diverse tipologie di *benchmarking*:

- a) *Benchmarking interno*;
- b) *Benchmarking competitivo*;
- c) *Benchmarking funzionale*.

Il primo, si riferisce ad esempi di “concorrenza” avuta tra partecipanti all'interno dello stesso gruppo. È poco utilizzabile nell'ente pubblico in quanto non esistono effettivi gruppi aziendali. Il *benchmarking competitivo* è quello attraverso il quale vi è l'osservazione di un soggetto concorrente per poter migliorare le proprie prestazioni. L'ultima tipologia si basa su alcune specifiche

metodologie gestionali che portano ad analizzare specifici processi con il fine di riuscire ad avere una serie di miglioramenti.²⁸

Da un punto di vista del settore pubblico, parlare di benchmark sino ad alcuni anni fa risultava poco proponibile, essendo tale concetto meglio rapportato con l'azienda di natura privatistica. Tuttavia, bisogna considerare che dopo la riforma avuta con l'armonizzazione contabile gli enti pubblici non utilizzano solamente la contabilità finanziaria, ma questa viene affiancata dalla contabilità economica. Questo, ha permesso all'ente locale di avere una maggiore percezione dei propri standard qualitativi e delle proprie attività. Il benchmark competitivo e funzionale possono trovare un'effettiva applicazione nel settore pubblico. Permettono agli enti di comprendere la loro capacità di "produzione" in modo da incrementare sempre maggiormente i livelli di efficienza, efficacia ed economicità che possono manifestarsi.

La localizzazione geografica degli enti, i servizi forniti sono spesso diversi e l'utilizzo di tale fondo permetterebbe speciali contributi per tutti quelli che si trovano in una situazione di svantaggio.

Dopo aver affrontato in questo paragrafo le diverse tipologie di indicatori, nel seguente paragrafo verrà analizzato in termini generici il significato dei

²⁸ Morigi P., Forti F., *Il controllo di gestione degli Enti locali nell'era digitale*, Progetto Enti Locali, XI Edizione, Maggioli Editore, 2019, pag. 247.

fabbisogni standard quale nuova modalità di assegnazione delle risorse agli enti locali e per consentire un controllo di gestione per consentire il superamento del criterio della spesa storica. Successivamente, verrà effettuata un'analisi puntuale dei questionari SOSE ed entrare nel cuore dell'elaborato: comprendere, per il settore dei servizi, in che modo è possibile utilizzare i dati che gli enti locali inviano e quindi, tentare di portare un contributo per il miglioramento del controllo di gestione degli Enti Locali in modo da rispettare i valori di spesa standard determinata tramite i fabbisogni standard.

2.3 I Fabbisogni Standard

“I *Fabbisogni Standard* sono parametri ai quali vengono correlate le spese degli enti locali che attengono ai diritti fondamentali”²⁹ . La loro prima introduzione è avvenuta con l’emanazione del D.lgs. n. 216 del 26 novembre 2010. Con questa definizione il servizio studi della Camera dei Deputati, richiamandola dalla norma, ha cercato di riprendere il nuovo concetto per l’assegnazione delle risorse erariali dallo Stato centrale agli organi territoriali.

L’obiettivo che ci si è posti è quello di evitare l’assegnazione di risorse che possono creare distorsioni tra i diversi enti utilizzando il criterio della spesa storica. Quest’ultimo criterio infatti, basa l’erogazione dei trasferimenti sulla base

²⁹ https://temi.camera.it/leg17/post/fabbisogni_standard_e_capacit__fiscali-1

delle spese effettuate negli anni passati dagli enti locali, senza considerare quanto effettivamente gli stessi dovrebbero spendere.

L'utilizzo dei fabbisogni standard avviene per le *funzioni fondamentali*, esplicitamente indicate per i comuni dalla norma all'articolo 3 e sono:

- a) le funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, nella misura complessiva del 70 per cento delle spese come certificate dall'ultimo conto del bilancio disponibile alla data di entrata in vigore della legge 5 maggio 2009, n. 42;
- b) le funzioni di polizia locale;
- c) le funzioni di istruzione pubblica, ivi compresi i servizi per gli asili nido e quelli di assistenza scolastica e refezione, nonché l'edilizia scolastica;
- d) le funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti;
- e) le funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente, fatta eccezione per il servizio di edilizia residenziale pubblica e locale e piani di edilizia nonché per il servizio idrico integrato;
- f) le funzioni del settore sociale.

Ugualmente per le province sono indicate specifiche funzioni fondamentali³⁰.

³⁰ L'art. 3 definisce anche le funzioni fondamentali per le province che sono le seguenti: 1) le funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, nella misura complessiva del 70 per cento delle spese come certificate dall'ultimo conto del bilancio disponibile alla data di entrata in vigore della legge 5 maggio 2009, n. 42; 2) le funzioni di istruzione pubblica, ivi compresa l'edilizia scolastica; 3) le funzioni nel campo dei trasporti; 4) le funzioni riguardanti la

Nel 2014 vengono emanate le *note metodologiche* sull'utilizzo dei fabbisogni standard da parte del Governo con il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 23 luglio. Tali note indicano quelle che sono le variabili che vengono considerate ed impiegate per la determinazione della domanda unitaria di un servizio pubblico locale (g_e). Viene quindi formulata l'equazione³¹

$$(g_e) = d(Q, R, y)$$

Dove:

Q = variabili demografiche e socioeconomiche.

R = reddito medio dei fruitori di servizi.

y = costo unitario del servizio pubblico locale.

Nello stesso modo è possibile determinare l'*offerta unitaria di un servizio pubblico locale* (y). La stessa è funzione dei servizi offerti da altri comuni di maggiore dimensione (g_s), del livello del servizio pubblico (g_e), del prezzo dei fattori produttivi (p), e da (A) come un insieme di altre variabili riferite all'offerta in base al territorio e al contesto socioeconomico.

La relativa equazione sarà pertanto la seguente:

$$y = s(g_s, g_e, p, A)$$

gestione del territorio; 5) le funzioni nel campo della tutela ambientale; 6) le funzioni nel campo dello sviluppo economico relative ai servizi del mercato del lavoro.

³¹ Morigi P., Forti F., *Il controllo di gestione degli Enti locali nell'era digitale*, Progetto Enti Locali, XI Edizione, Maggioli Editore, 2019, pag. 156.

Dalla combinazione delle due equazioni di domanda e offerta, il livello ottimale del servizio pubblico locale, sarà dato dalla seguente equazione:

$$y = f(Q, R, p, A, g_s)$$

Il lavoro in questione è affidato alla SOSE S.p.a. (Soluzione per il Sistema Economico) che in collaborazione con IFEL ha proceduto alla predisposizione di Questionari specifici che i comuni sono tenuti a compilare e tramite i quali è poi possibile determinare i parametri utili per la stima della spesa standard. Le determinazioni di stima econometrica non sono oggetto del presente elaborato. È utile comunque ricordare che l'allegato 1 al DPCM del 22 dicembre 2017 ha ridefinito e aggiornato il modello per il calcolo dei fabbisogni standard per l'anno 2018, dei comuni.

Il calcolo dei Fabbisogni Standard consente quindi di esaminare la spesa standard (SSTA) e di confrontarla poi con la spesa storica (SSTO). Tale confronto è necessario per la corretta ripartizione del *Fondo di Solidarietà Comunale*. Tale fondo è stato istituito dopo la soppressione del *Fondo sperimentale di riequilibrio*. Esso è costituito da una quota *tradizionale* e da una quota *ristorativa*. Quest'ultima avviene per un importo pari a 3.767,45 milioni di euro³² e vi è la

³² Camera dei Deputati, *Le risorse per i comuni: il Fondo di solidarietà comunale*, Servizio Studi, 29 luglio 2019.

ripartizione del fondo sulla base dell'effettivo gettito delle imposte IMU e TASI per effetto del mancato gettito dovuto all'esenzione della TASI sulla prima casa. La parte *tradizionale* invece, è destinata al riequilibrio delle spese storiche e pari ad un ammontare di 1.885,60 milioni di euro per i comuni delle Regioni a statuto ordinario. La ripartizione di questa componente avviene tramite l'utilizzo dei costi e dei fabbisogni standard, attraverso l'utilizzo di un metodo cd. *perequativo*. Tale ripartizione avviene gradualmente nel corso degli anni arrivando a regime nel 2021 come stabilito dalla legge di bilancio 2017. Pur mantenendo l'applicazione a regime del criterio perequativo della parte tradizionale nel 2021, per l'anno 2019 il legislatore nazionale, nella legge di bilancio 2019, ha optato per un blocco della quota perequativa al 45% e non l'aumento progressivo previsto fino al 60%. Questo, per un accordo stato-città del 29 novembre 2018 per consentire una valutazione sugli effetti perequativi avvenuti fino a quel momento.

Pertanto, viene quindi effettuata un'equa distribuzione delle risorse tenendo conto della spesa storica e fabbisogni standard e della capacità fiscale.

Il lavoro effettuato da SOSE è poi riportato anche nella piattaforma *Open Civitas* dove è possibile osservare i dati elaborati e attraverso schemi e grafici quanto spende un ente locale, quanto dovrebbe spendere e quindi comprendere il grado di performance che l'ente possiede.

Nel prossimo paragrafo verranno analizzati i questionari predisposti da IFEL e SOSE. L'ultimo questionario è denominato FC40U e prende in considerazione i dati del Certificato Consuntivo dell'anno 2017.

2.4 I Questionari SOSE

Il progetto sui fabbisogni standard prevede l'utilizzo di una serie di informazioni di natura sia qualitativa che finanziaria necessarie per poter classificare l'ente. Vengono pertanto compilate tre parti di un unico questionario: *dati strutturali*, *dati del personale* e *dati contabili*. Il modello 1 contiene i dati strutturali, il modello 2 quelli del personale e contabili.

2.4.1 Dati strutturali

Il questionario in esame è formato da sette "quadri". Nella tabella che segue oltre a riportare i suddetti quadri si identificano le aree alle quali questi si riferiscono.

Tab. 2.2 – dettaglio quadri modulo 1 questionario

QUADRO	
A	Elementi specifici dell’Ente locale e del territorio
B	Forme di gestione del servizio
C	Elementi specifici relativi al servizio di trasporto pubblico locale e al servizio smaltimento rifiuti
E	Unità locali utilizzate per lo svolgimento delle attività e personale docente
F	Dotazioni strumentali
M	Servizi Svolti

Fonte: modulo 1 questionario Sose.

Il Quadro A facendo riferimento alla struttura dell’ente e ai suoi elementi caratterizzanti pone l’attenzione su quell’insieme di dati che delineano l’attività svolta dal comune. Prendendo ad esempio alcune voci, il rigo A05 con riferimento ai “mercati” considera le giornate di effettiva apertura dei mercati periodici che non hanno una costanza nell’apertura giornaliera. I righe A07 e A08 contengono il numero dei km strada annualmente puliti (spazzate e lavate), il cui dato è fornito

dal prodotto tra lunghezza della strada e il numero delle volte che le strade sono oggetto di pulizia.

Il Quadro B indica le modalità di svolgimento del servizio pubblico. In particolare, per ogni funzione fondamentale indicata dal decreto n. 216 vengono elencati una serie di servizi connessi a tale funzione. L'ente compilatore dovrà indicare nella prima colonna se svolge o meno il servizio, e dalla seconda alla sesta colonna se tale servizio è svolto in modo autonomo o in forma associata o tramite convenzioni con altri enti che siano comuni, Unioni di comuni piuttosto che comunità montane o consorzi.

Il Quadro C entra più nello specifico del servizio di trasporto pubblico locale e del servizio di smaltimento rifiuti. Diviso in quattro sezioni esse indicano:

- a) Servizio di trasporto pubblico locale. In dettaglio, la società a cui è affidata la gestione del servizio;
- b) Caratteristiche della rete di trasporto. In questa sezione vengono indicate le tipologie di trasporto effettuate; per ogni tipo di mezzo utilizzato (autobus, metro, filobus ...) i km che vengono percorsi;
- c) L'identificazione della società gestore del servizio di smaltimento di rifiuti;
- d) La frequenza media con la quale viene effettuata la raccolta dell'organico e la frequenza con le quali avviene lo spazzamento manuale e meccanizzato.

Nel Quadro E sono presenti dal rigo E01 a E05 i dati che si riferiscono agli edifici scolastici, suddivisi da una parte per la scuola dell'infanzia e dall'altra gli ordini di scuola. Vengono indicati i mq complessivi della struttura e poi in dettaglio la superficie dei locali adibiti a palestra, mensa, cucina e spazi esterni organizzati. I rigi E06-E13 contengono invece le unità di personale che l'ente in forma autonoma o in forma associata gestisce direttamente o indirettamente per i vari ordini di scuola e struttura. I rigi da E14 a E16 si riferiscono alla superficie degli spazi destinati alle strutture residenziali e comunitari e dettagliano in maniera specifica i mq dei complessi attrezzati per attività motoria e riabilitativa.

Il quadro F raccoglie, per le diverse funzioni e servizi, il numero dei mezzi e dotazioni a disposizione del comune distinguendoli per:

- a) Autovetture di servizio;
- b) Ciclomotori e motocicli di servizio;
- c) Altri veicoli e natanti di servizio;
- d) Mezzi speciali;
- e) Postazioni informatizzate (computer client).

I Servizi svolti sono indicati nel Quadro M. Questo quadro è il più organico e dettagliato del Modulo 1 del questionario, raccogliendo dal rigo M01 al rigo M146 tutti i servizi che l'ente può svolgere. Il primo elencato è quello dell'*istruzione pubblica* da M01 a M11. Le voci sono raggruppabili sulla base dei costi, del numero di utenti che utilizzano il servizio del trasporto scolastico

e di quelli che necessitano del servizio di assistenza e/o trasporto disabili, facendo sempre l'ormai detta suddivisione tra scuola dell'infanzia e, in un unico gruppo, scuola primaria e secondaria di 1° e 2° grado. In via residuale nei righi M09 e M10 sono inseriti gli altri servizi della funzione di istruzione pubblica, più precisamente il numero di utenti che usufruiscono dei centri estivi e di questi quanti sono affetti da disabilità.

Gli altri Servizi e funzioni sono suddivisi in diverse aree di seguito riportate nella seguente tabella.

Tab. 2.3 – suddivisione aree di intervento

RIFERIMENTO SERVIZI	MACRO-AREA DI INTERVENTO
Servizi Sociali	Interventi e Servizi
	Contributi Economici
	Strutture
Asili Nido	Asili Nido
Polizia Locale	Polizia Locale
Ufficio tecnico, Territorio e Ambiente	Servizio smaltimento rifiuti
	Modalità di raccolta dei rifiuti totali
	Tariffazione dei rifiuti
Viabilità	Servizi di viabilità, circolazione stradale e illuminazione pubblica

Fonte: questionario SOSE.

Come si può osservare, nella funzione dei Servizi Sociali la prima macro-area è “Interventi e Servizi” da M12 a M29. Vengono inseriti i dati per ogni area di intervento il numero di utenti che sono stati serviti nel corso dell’anno e il totale delle ore di assistenza per ogni area. La terza riga di ogni area è invece dedicata a determinare la media annua delle ore di intervento, calcolata dal rapporto tra i due dati precedenti. A titolo esemplificativo si riporta la struttura dell’area “Anziani”.

Tab. 2.4 – composizione *tabella* questionario voce area “anziani”

		Da parte del comune	Da parte della forma associata	
		Gestione diretta o indiretta		
		Numero	Numero	Di cui afferenti al comune capofila
M21	Utenti Serviti			
M22	Totale annuo delle ore di assistenza			
M23	Media annua ore di assistenza (M22/M21)			

Fonte: modulo 1 questionario SOSE

Come si può notare, la suddivisione delle colonne del questionario mostra che deve essere inserito un valore quantitativo (il numero di utenti e ore servite) e deve essere distinto nel caso in cui l'ente effettui in modo autonomo questo servizio o in forma associata. Ai fini della rilevazione, dovranno essere indicati anche la quantità di utenti di competenza del comune capofila, per residenza o per obbligo di legge. La compilazione della gestione singola o in forma associata del servizio deve avvenire in maniera coerente con quanto indicato nel Quadro B in merito alla forma di gestione del servizio.

Le altre aree di intervento indicate nel questionario sono:

- a) Famiglia e minori (M12-M14)
- b) Disabili (M15-M17)
- c) Dipendenze, salute mentale (M18-M20)
- d) Immigrati e nomadi (M24-M26)
- e) Povertà, disagio adulti e senza dimora (M27-M29)

La voce M30 invece, è riferita alla “multiutenza”. Con tale termine viene indicato l'insieme degli utenti che usufruiscono di servizi rivolti a più tipologie di utenti.

Dal rigo M31 a M34 viene indicata l'ammontare della spesa netta per l'intera macro-area, con un dettaglio per la “multiutenza” nel rigo M32. Viene

intesa per spesa netta, l'effettivo costo assunto da parte del comune, diminuito di un'eventuale compartecipazione da parte degli utenti e dal S.S.N.

La *seconda sezione (M35-M43)* a cui si riferisce la seconda macro-area di intervento, CONTRIBUTI ECONOMICI, contiene il numero dei beneficiari di un contributo economico per ognuna delle aree specificate nella precedente sezione. La suddivisione delle colonne è la medesima della precedente macro-area e nei righi M42 e M43 è indicato l'ammontare della spesa netta per tale sezione, con un dettaglio anche qui sulla multiutenza.

L'ultima sezione è denominata "STRUTTURE", raccoglie i dati presenti da M44 a M64. In maniera analoga alla macro-area "Interventi e Servizi", per ciascuna area in cui poter intervenire è indicato il numero di utenti serviti e il totale ore di assistenza. Nell'ammontare delle spese di cui al rigo M62 sono indicate le spese di gestione delle strutture direttamente sostenute dall'ente compilatore del questionario.

Sempre nel Quadro M, tra i Servizi Svolti vi rientra la gestione degli Asili nido. La compilazione è effettuata per le voci che vanno da M66 a M75 e mantenendo la stessa struttura delle precedenti parti, vi è la suddivisione tra quelli svolti autonomamente dal comune, direttamente o esternalizzandoli, e quelli gestiti in forma associata con altri enti. Un ulteriore dato informativo rilevabile è quello del "numero medio di ore di permanenza giornaliera all'interno della

struttura”³³ in corrispondenza delle voci M68 e M71, rispettivamente indicanti il numero di bambini che frequentano la struttura a tempo pieno e a tempo parziale. Altri dati rilevabili dal questionario sono il numero di giornate che la struttura è aperta e dettagli sui bambini fruitori del servizio: ad esempio se sono lattanti, se utilizzano il servizio mensa e quanti di questi sono beneficiari di voucher o in generale contribuiti per il pagamento delle rette.

Il Quadro M continua con le *Funzioni di Polizia Locale*. Nella prima sezione (M76-M77) vengono indicate il numero di giornate nel corso dell’anno in cui viene svolto notturno, dopo le ore 22, e la percentuale di agenti che svolgono il proprio servizio armato. La seconda (M78-M94) si occupa di rendicontare per ciascuna delle attività di competenza della Polizia Locale, il numero di interventi che sono effettivamente stati svolti. Le attività inserite sono quelle che riguardano l’attività amministrativa, quella di polizia stradale e anche quelle di polizia giudiziaria.

Per quanto concerne l’*Ufficio tecnico Territorio e Ambiente*, due sono le macro-aree da considerare:

- 1) Servizi di ufficio tecnico, urbanistica, edilizia privata e catasto;
- 2) Funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell’ambiente.

Dal rigo M95 a M101 le voci riguardano entrambe le aree, da M102 a M110, riguarda l’area 1, mentre le restanti voci si riferiscono alla gestione del territorio.

³³ Modello 1 del Questionario Sose, pag. 9.

In merito allo Smaltimento rifiuti, vengono indicate le quantità totali di rifiuti differenziati e indifferenziati prodotti, le modalità con le quali questi vengono raccolti la metodologia di pagamento della TARI.

L'ultima parte del Modulo 1 del questionario fa riferimento al "Servizio di viabilità, circolazione stradale e illuminazione pubblica". Per i rigi da M134 a M143 vengono indicate le quantità di servizi effettuati, il rigo M144 indica i Km di strada ordinariamente vengono mantenuti, e da ultimo, il rigo M145 contiene i KWh consumati per l'energia pubblica.

2.4.2 Dati del personale

In premessa va osservato che per una migliore spiegazione e chiarezza espositiva, benché i dati relativi al personale dell'ente locale e quelli contabili fanno riferimento allo stesso questionario, si è preferito scinderli in due parti.

La prima parte del questionario raccoglie l'insieme dei dati che attengono alla gestione del personale. Il quadro D in tabella, fa riferimento alla dotazione organica in unità di personale per ogni funzione fondamentale e/o servizio e li distingue in tre sezioni sulla base della natura contrattuale che lega il dipendente all'ente locale. Nello specifico:

Tab. 2.5 – quadro D personale

QUADRO	SEZIONI
D	Personale dell'ente
	Personale esterno o in convenzione rilevato per funzione/ servizio di impiego
	Personale dell'ente, in servizio presso altre amministrazioni, rilevato secondo contabilizzazione delle spese relative

Fonte: modulo 2 questionario SOSE.

Facendo quindi riferimento alle colonne delle tabelle in cui inserire i dati, esse sono quattordici indicate dalle lettere da “A” a “P”.

Volendo ulteriormente schematizzare si può affermare che i servizi indicati fino alla colonna “N” attengono alle funzioni fondamentali indicate nel decreto n. 216, la colonna “O” raccoglie l'insieme delle non fondamentali che il l'ente svolge ed infine la colonna “P” calcola in maniera automatica la somma delle unità di personale *normalizzate*.

Il calcolo dei dipendenti normalizzati è dato dal rapporto delle giornate effettive di lavoro per il numero di dipendenti, rapportato per i giorni di un anno civile. Ad

esempio: 5 dipendenti a tempo pieno per 56 giorni lavorativi, il risultato sarà dato da $(5 \times 56) / 365 = 0,77$.

Tab. 2.6 – funzioni fondamentali e servizi effettuati

FUNZIONE FONDAMENTALE	SERVIZIO
Funzione generale di amministrazione, di gestione e di controllo	<ul style="list-style-type: none"> • Servizi di gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali (A) • Servizi di uff. tecnico, urbanistica, edilizia privata e catasto (B) • Servizi di anagrafe, stato civile, elettorale, leva e servizio statistico (C) • Altri servizi generali (D)
Funzioni di Polizia Locale	Colonna E
Funzioni di Istruzione Pubblica	Colonna F
Funzioni del Settore sociale	<ul style="list-style-type: none"> • Asili nido (al netto dei servizi per l'infanzia e per i minori) (G) • Altri servizi nel settore sociale (inclusi i servizi per l'infanzia e per i minori) (H)
Funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti	<ul style="list-style-type: none"> • TPL e servizi connessi (I) • Servizi di viabilità, circolazione stradale e illuminazione pubblica. (L)

Funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente	<ul style="list-style-type: none"> • Servizio smaltimento rifiuti; (M) • Gestione del territorio, servizio di protezione civile, parchi e servizi per la tutela ambientale. (N)
---	---

Fonte: questionario SOSE.

Da questa suddivisione è possibile definire come il personale può essere ripartito all'interno dell'ente e vengono dettagliati meglio quelli che sono considerati i servizi, annessi alle diverse Funzioni fondamentali.

Passando in dettaglio le diverse sezioni del quadro D, è possibile osservare la presenza di otto righe indicate da *D01* a *D08*. La prima sezione, *Personale dell'ente*, raccoglie i dati per il personale di ruolo dell'ente sia dirigente (*D02*) che non dirigente (*D01*). I righe *D03* e *D04* invece fanno riferimento ai contratti di lavoro flessibili quali CO.CO.CO. e all'utilizzo di lavoratori socialmente utili (LSU) e lavoratori di pubblica utilità (LPU). Secondo le *istruzioni per la compilazione del questionario*, il valore inserito per i LSU e LPU è dato dal rapporto tra i giorni effettivamente lavorati per 365 e il risultato, "ponderato per l'impegno giornaliero stimato in rapporto ad un impiego a tempo pieno"³⁴.

³⁴ Guida al questionario SOSE, *modulo 2 – dati relativi al personale e dati contabili*, SOSE S.p.a., pag. 2.

La seconda sezione, denominata *Personale esterno o in convenzione rilevato per funzione/servizio di impiego*, è composta dal rigo *D05* per il personale comandato o distaccato, e dal rigo *D06* per il personale in convenzione. L'indicazione del personale in convenzione deve essere effettuata sia dall'ente che detiene il rapporto di lavoro che da quello che non lo detiene. Per quanto riguarda il Segretario Comunale, spesso utilizzato in convenzione nei comuni di minore dimensione, deve essere inserito nel rigo *D06* colonna *D*. Le unità normalizzate da inserire corrispondono all'impegno di lavoro che il Segretario Comunale effettua in ciascun comune.

Il rigo *D07* contiene la somma dei dati contenuti dalla riga 01 alla riga 06.

Infine, il rigo *D08*, presente nella terza sezione, contiene l'insieme delle unità normalizzate che sono dipendenti dell'ente, ma che svolgono il proprio servizio in altre amministrazioni o che si trovano in aspettativa per effetto dello svolgimento di attività sindacale o per cariche elettive.

Il quadro *T* contiene un insieme di dati afferenti alle spese per il personale.

La composizione del questionario mostra che le spese del personale sono divise dalle altre spese correnti indicate dal Certificato Consuntivo ed è suddiviso in tre sezioni.

La *prima sezione* (righe da T01 a T11) ha il compito di verificare la **riclassificazione** delle voci di spesa del personale che sono inserite nel Conto Consuntivo secondo una diversa rimodulazione. Le spese sostenute per il personale non dirigente *T01* e dirigente *T02*, che comprende anche la retribuzione del Direttore generale esterno. Entrambe le retribuzioni devono essere indicate al lordo, senza compensazioni con entrate, inserendo sia le componenti *fisse*³⁵ che *variabili*³⁶ ad eccezione delle quote erogate nell'esercizio ma di competenza dell'esercizio precedente che sono indicate nel rigo T10.

Le voci indicate da T03 a T07 oltre a contenere le retribuzioni dei lavoratori indicati nel questionario, a cui si rinvia, assumono anche gli oneri a carico dei datori di lavoro, nuclei familiari, Irap, spese per equo indennizzo e buoni pasto.

Gli oneri appena indicati, per il personale dirigente e non dirigente sono indicati dal rigo T08 a quello T11.

L'ente, qualora abbia personale distaccato, comandato o in convenzione presso altre Amministrazioni vedrà corrispondersi i relativi rimborsi che dovranno essere inseriti nelle voci T12 e T13.

³⁵Guida al questionario SOSE, *modulo 2 – dati relativi al personale e dati contabili*, SOSE S.p.a., pag. 4.

³⁶Guida al questionario SOSE, *modulo 2 – dati relativi al personale e dati contabili*, SOSE S.p.a., pag. 4.

La *seconda sezione (T14-T16)* **ricostruisce** le somme di competenza per l'anno 2017 per le quali l'ente abbia stanziato e impegnato spese per l'esercizio amministrativo successivo. Questo, per effetto dell'applicazione del nuovo principio contabile sulla competenza finanziaria indicato nel decreto n. 118 sulla contabilità armonizzata.

Il totale delle voci di spesa fin qui ottenute saranno automaticamente sommate e inserite in T17 nel seguente modo:

T01+T02+T03+T04+T05+T06+T06+T07+T08+T09+T11-T12-T13+T14

L'ultima sezione, la *terza*, raccoglie rimborsi o contributi relativi a specifiche figure contrattuali:

- Nel rigo T18, i rimborsi ricevuti da altre amministrazioni per il personale in convenzione;
- I rimborsi per il personale comandato o distaccato nel rigo T19;
- I rimborsi ricevuti dall'ente per i corrispettivi assegnati agli LSU e LPU.

A seguito di particolari accordi tra le Amministrazioni contraenti, è possibile scegliere se inserire le spese del personale al lordo o al netto di eventuali rimborsi. È indifferente scegliere quale metodo di contabilizzazione, purché si raggiunga lo stesso risultato di bilancio.

Il **costo medio del lavoro per addetto (T21)**, è un particolare indicatore che permette al comune di sapere quanto ogni lavoratore incide, in media, sul costo del lavoro. L'indice è dato dal seguente rapporto:

$$\frac{\text{totalespese\ del\ personale}}{\text{totale\ unit\ di\ personale\ impiegate\ pressol'ente}}$$

2.4.3 Dati contabili

I dati contabili si riferiscono all'insieme dei valori finanziari che l'ente locale è tenuto a spendere per il raggiungimento di un obiettivo o comunque per l'erogazione di un determinato servizio pubblico.

La tabella 2.7 mostra la suddivisione del modulo 2 in riferimento ai dati contabili. Si tenga presente che il quadro T, riportato in tabella è già stato analizzato precedentemente.

Tab. 2.7 – modulo 2 questionario: dati contabili

QUADRO	
T	Spese per il personale dell'ente
S	Spese correnti desumibili dal Certificato

	Consuntivo
X	Entrate e integrazioni contabili
Z	Sintesi dei dati contabili

Fonte: questionario SOSE.

Il quadro S include le informazioni necessarie per determinare le spese correnti, ad esclusione di quelle per il personale (quadro T, precedentemente esaminato), suddiviso in cinque sezioni:

Tab. 2.8 – ripartizione quadro S

Spese da macro-aggregati 2, 7, 8, 9, 10 a esclusione di quelle già riportate nel quadro T	Da S01 a S07
Spese correnti per servizi gestiti in forma diretta o in economia da macro-aggregati 3 e 4 a esclusione di quelle già riportate nel quadro T	Da S08 a S09
Spese correnti per servizi gestiti in forma non diretta da macro-aggregati 3 e 4	Da S10 a S12
Eventuali altre spese correnti per	S13

eventi eccezionali, se contabilizzate ai macro-aggregati 3 e 4	
Altre spese da macro-aggregati 3 e 4	Da S14 a S16
Spese specifiche di alcuni servizi incluse nel TOTALE S16	Da S17 a S27

Fonte: questionario SOSE.

Le linee guida al questionario chiariscono che in caso di presenza di eventuali Istituzioni comunali che non abbiano una propria personalità giuridica e aventi lo stesso codice fiscale dell'ente locale, esse sono assimilabili a delle società interamente partecipate dal comune stesso. Le spese di funzionamento di tali istituzioni vanno indicate nella S12 e sono presenti nel CC2017 al Quadro 10.

Particolare attenzione è stata posta per le scuole convenzionate.

Le scuole in convenzione non hanno una gestione diretta da parte dell'ente locale, né hanno un'effettiva esternalizzazione del servizio. Tuttavia, essendo la loro gestione indiretta, sono considerabili al pari di una gestione esterna.

Sono possibili due diversi metodi di rendicontazione, la scelta di uno dei due dipende dalla “quantità del servizio...cui corrisponde l'ammontare devoluto alla scuola, nonché il reale costo del servizio”³⁷, e questo avviene nel momento in cui la convenzione tra scuola e comune non copra tutto il costo.

³⁷ Guida al questionario SOSE, *modulo 2 – dati relativi al personale e dati contabili*, SOSE S.p.a., pag. 9.

La prima possibilità è definita **acquisto di posti**. Le spese vengono indicate nella voce S11 (o S12). Il servizio è assimilabile ad un'esternalizzazione ed è presente una convenzione tra le scuole e l'ente locale che permette di definire il numero di "posti-bambino" che il comune ha acquisito. In questa fattispecie sono presenti anche quei casi in cui il comune sostiene tramite rette scolastiche i propri cittadini senza acquisire dei veri e propri beni. Perché possa essere trattata come un'esternalizzazione, il comune deve essere in grado di indicare i seguenti requisiti:

- a) Il numero di bambini che hanno fruito dell'agevolazione nel quadro M;
- b) Il costo complessivo per i posti realmente utilizzati nella voce S11 (o S12);
- c) Eventuale integrazione che l'utente ha pagato da sé nella voce X12.

La seconda tipologia è il **contributo per funzionamento della scuola**, dove vengono inseriti solo i contributi che le scuole ricevono per il loro funzionamento e sono indicati nella voce S21 (e quindi riportati in S14).

Le spese straordinarie sono invece indicate nella quarta sezione alla colonna "O" del rigo *S13 – Spese per le calamità naturali e ai debiti fuori bilancio*; questi ultimi possono essere contabilizzati solo se non si riferiscono a spese per il ripiano di perdite o di aumento di capitale in partecipazioni (che vanno in S12).

Il totale delle spese (S16) è dato dalla seguente formula:

$$S01+S02+S04+S05+S06+S06+S08+S09+S10+S11+S12+S13+S14-S15$$

La differenza con la voce S15 riguarda il fatto che tale rigo si riferisce ad eventuali compensazioni con minori entrate.

Nei rigi che vanno da S17 a S27 sono inserite in dettaglio diverse voci di spesa per la cui elencazione si rimanda al questionario.

Il quadro X, suddiviso in cinque sezioni, per le prime quattro fa riferimento a determinate voci di entrata, mentre nell'ultima sezione (alla pagina 13 del questionario), vengono inseriti dati facenti parte di integrazioni di spesa per alcuni servizi o funzioni.

La *prima sezione*, dal rigo X01 a X07, contiene le entrate che l'ente comunale riceve per svolgere determinate funzioni che gli sono state delegate. Diversi sono gli enti che erogano contributi: Regioni, province, Servizio Sanitario Nazionale e Stato per i servizi delegati.

La *seconda sezione* si occupa invece delle entrate che l'ente deve considerare nella gestione delle spese per i servizi e per le funzioni fondamentali svolte in forma associata. In particolare, nella voce X09 sono presenti le entrate che gli enti capofila ricevono e la cui spesa andrà indicata nella voce S10.

La *terza sezione* si occupa di rettificare eventuali voci per servizi che sono stati resi dal comune a cittadini non residente nel territorio dell'ente.

La *quarta sezione* invece, tiene conto delle entrate per servizi che l'ente eroga ma i cui valori finanziari non transitano nel bilancio del comune; queste somme quindi non vengono rimosse ma direttamente percepite dall'ente gestore del servizio esternalizzato.

La *quinta*, ed ultima, *sezione* contiene al suo interno le integrazioni per quelle spese che necessitano di essere ulteriormente dettagliati. Nello specifico è suddivisa in tre sottosezioni:

- a) La prima sottosezione (rigo X13), la cui compilazione è obbligatoria solo quando lo specifico servizio di Asilo nido, viene svolto direttamente dal comune ma per conto di altri enti. Devono infatti essere indicati tutti i comuni a favore dei viene svolto tale servizio;
- b) Nella seconda sottosezione (righe X14-X16) sono indicate diverse tipologie di spese che l'ente sostiene per alcune tipologie di servizi. Tra questi, il rigo X14 indica il costo complessivo (esclusa IVA) delle spese sostenute per il servizio di smaltimento dei rifiuti. Il rigo X15 costituisce un valore di dettaglio rispetto alle spese già indicate nei quadri di spesa precedenti per i servizi necroscopici e cimiteriali. L'ultimo rigo, invece, contiene le spese per la Protezione civile, ad eccezione di quelle già presenti nella voce S13 per le calamità naturali. Le spese indicate in questa sezione sono contabilizzate solamente per la quota di competenza del comune.
- c) Dai righe X17-X22 vengono suddivise le spese per tutta la funzione inerente alla pubblica istruzione, e più in dettaglio dal 17 al 19 per la scuola dell'infanzia compresi i servizi di refezione scolastica e di trasporto; dal 20 al 22 per gli altri ordini di scuola anch'essi considerando il servizio di refezione scolastica e trasporto.

Il Quadro Z è un quadro di sintesi. Raccoglie tramite una semplice formula matematica i totali delle spese correnti sostenute dall'ente comunale inserite nel questionario

$$\mathbf{T17-T14+T10+S16}$$

Dove:

T17 = totale competenze 2017

T14 = trattamento accessorio impegnato nell'esercizio successivo, ma di competenza del 2017

T10 = Eventuali spese di competenza di anni precedenti

S16 = somma da S01 a S14 - S15, ad esclusione di S07

Il totale così ottenuto dovrà essere pari al totale riportato nel Certificato Consuntivo del 2017 presente nel *quadro 10 – riga 10 0930*. Questo dato è al netto della spesa necessaria per incrementare il Fondo di Solidarietà Comunale.

2.5 I Servizi Sociali

Il settore dei servizi sociali è molto ampio e variegato. Lo stesso si occupa principalmente di fornire assistenza ai cittadini-utenti per tutte quelle necessità sociali di cui gli stessi possono aver bisogno.

Dallo stesso questionario, come anche analizzato precedentemente, si può osservare che le aree di intervento sono le più vaste, ma principalmente afferiscono ai servizi alla persona. Le diverse categorie riportate³⁸ che vengono inquadrare, dimostrano come all'interno di un ente locale i servizi che devono essere assicurati sono molteplici e mai statici.

³⁸ Famiglie e minori – disabili – dipendenze, salute mentale – anziani – immigrati e nomadi – povertà, disagio adulti e senza dimora.

Per ognuna di queste categorie, il comune può intervenire attraverso un sostegno diretto in cui l'ente in prima persona si fa carico.

I cittadini iscritti all'anagrafe comunale hanno diritto di accedere ai servizi sociali del comune stesso. I contributi economici che possono essere assegnati ai singoli cittadini dipendono dallo stato di bisogno e dalla condizione vulnerabile del soggetto. Con ciò, l'assistente sociale dell'ente locale valuta l'effettiva necessità di intervento tramite un apposito piano, e coniugato con alcuni parametri economici che vengono riportati tramite apposite attestazioni, ad esempio l'Indicatore della Situazione Economica Equivalente (ISEE).

Tali contributi possono riferirsi alle seguenti situazioni:

- 1) Assegno fisso mensile per brevi periodi;
- 2) Buoni da spendere in supermercati convenzionati per generi alimentari;
- 3) Buoni per farmaci;
- 4) Assegni o buoni in occasione di un nuovo nato;
- 5) Pagamento utenze domestiche di prima necessità;
- 6) Pagamento di affitti;
- 7) Sostegno parziale o totale di rette di asilo nido e scuole dell'infanzia.

Il comune si occupa inoltre dell'assistenza dei non abbienti in ordine all'assegnazione degli alloggi popolari. Questi alloggi vengono assegnati sulla base di specifici regolamenti comunali o d'ambito, in base alle diverse leggi

regionali. Non si ha quindi un piano legislativo omogeneo in tutto il territorio nazionale, essendo la competenza legislativa delle regioni.

Un'altra importante area di riferimento è quella che si riferisce agli anziani.

Sono diverse le tipologie di sostegno a favore degli anziani e possono riguardare:

- a) Servizio di Assistenza Domiciliare. È un servizio che si occupa di concretizzare programmi individualizzati di sostegno alla domiciliarità dell'anziano, tramite l'invio di un'ausiliaria a casa per prestazioni socioassistenziali (non sanitarie: le prestazioni infermieristiche o riabilitative dipendono dalla ASL). Il costo delle prestazioni è diversificato in base al reddito, ben potendo essere anche gratuite.
- b) Centri diurni. Utilizzati per stimolare la socializzazione e il mantenimento delle autonomie, alcuni sono anche integrati, con prestazioni sanitarie. La retta di frequenza varia in base all'ente gestore e il Comune può intervenire in modo parziale o totale per il pagamento della stessa.
- c) Le RSA. Sono ricoveri a lungodegenza delle persone non autosufficienti. Il sostenimento delle spese generalmente varia a seconda dell'ente gestore, mentre il Comune può intervenire in modo parziale o totale per il pagamento della stessa.

- d) servizi di intermediazione del lavoro di cura (Albo badanti o assistenti famigliari) che offrono consulenza e supporto nel trovare un lavoratore qualificato per compiti di assistenza o lavoro domestico.

Come per gli anziani, un altro settore di rilevante importanza è quello dei disabili. Anche qui è previsto un SAD e un centro diurno specifico per disabili. I costi sono stabiliti dalle tariffe dell'ente che gestisce il servizio. I centri diurni insieme alle residenze domiciliari hanno l'obiettivo di garantire il mantenimento dell'autonomia e aiutare il livello di socializzazione.

Ultima tipologia sono i Servizi di inserimento lavorativo per soggetti svantaggiati, soprattutto invalidi ma non solo (rientrano anche i soggetti fragili tra cui ex detenuti, ex tossicodipendenti o alcolisti...), in cui si effettua una mediazione per l'inserimento lavorativo, attraverso l'attivazione di tirocini, borse lavoro o assunzioni nelle aziende che per legge riservano quote agli invalidi.

Per quanto riguarda i giovani, i servizi considerati sono quelli che vengono schematizzati nella tabella sottostante. Questa, mostra come le attività ricreative a loro rivolte hanno come obiettivo l'aggregazione di fasce di età giovanili attraverso i Centri di Aggregazione Giovanili (CAG) o tramite centri estivi, quali colonie, campi scuola ecc. Altri servizi invece, attengono alla necessità di intervenire nei confronti dei disagi giovanili e attraverso anche l'inserimento di

questi in specifiche comunità con l'obiettivo di garantirne la sicurezza e una migliore crescita.

L'ultimo servizio considerato riguarda gli immigrati. Le attività che maggiormente vengono svolte dai comuni sono le seguenti:

- Sportelli di consulenza e supporto alle pratiche necessarie per il permesso di soggiorno e all'orientamento nei servizi;
- Servizi di mediazione interculturale o culturale;
- Gestione di Campi Nomadi.

Perché vi sia un'effettiva integrazione, gli immigrati devono poter aiutarli nel comprendere le procedure amministrative, spesso complesse, necessarie per regolarizzare la propria posizione.

Come si è visto, numerosi sono i servizi possibili ed effettuabili. L'esposizione precedentemente fatta non ha il compito di essere un'esaustiva, completa e dettagliata informativa sui servizi sociali, ma era necessaria per fornire un quadro, benché approssimativo, utile per permettere il passaggio a cosa si riferiscono i costi e le spese rappresentate nel Certificato Consuntivo e quindi successivamente riportate nei Questionari SOSE, in modo da elaborare indicatori più completi per gli utilizzatori.

2.6 Dal questionario ai nuovi indicatori utili per gli Enti Locali

Dopo aver osservato in linea generale il Servizio Sociale e come è strutturato, è ora possibile utilizzare tutto quanto precedentemente detto per formulare una serie di indicatori utili per l'ente locale che, una volta calcolati, può soffermarsi ad effettuare alcune proprie valutazioni sul proprio operato.

Gli indicatori che vengono ora proposti attengono alle grandi tipologie presentate precedentemente (attività, efficienza, produttività, efficacia quantitativa e qualitativa) e per la loro costruzione utilizzano i dati rinvenibili dal questionario SOSE che i Comuni vanno a completare. Quindi, ogni ente non è tenuto a ricercare nuovi dati, ad eccezione di un paio di indicatori per i quali sono richiesti dati amministrativi.

Bisogna tuttavia precisare preliminarmente che ulteriori analisi maggiormente approfondite possono essere effettuate qualora si posseggano sia dati amministrativi che contabili più dettagliati sull'attività svolta dell'ente.

2.6.1. Indice di attività sulla capacità di erogazione del servizio

Il primo indicatore rientra negli indicatori di attività. Attraverso il suo calcolo ci si vuole chiedere se l'ente stia lavorando in maniera efficiente. In

dettaglio si vuole osservare se i dipendenti dell'ente stiano lavorando senza avere elevate perdite di tempo.

Prendendo in considerazione l'attività "FAMIGLIA E MINORI" vengono calcolati i seguenti indicatori che successivamente metteremo a confronto.

$$a) \frac{\text{totale ore di assistenza svolte}}{\text{n° dipendenti di ruolo non dirigenti}} = \frac{M13}{D01} = x$$

$$b) \frac{\text{n° di utenti serviti}}{\text{n° dipendenti di ruolo non dirigenti}} = \frac{M12}{D01} = y$$

Se i due risultati x e y sono alti è un segnale positivo. Ciò andrebbe a significare che i dipendenti assegnati agli uffici riescono a soddisfare meglio le richieste effettuate.

Calcolando il rapporto x/y , si può notare che qualora vi fosse un risultato molto basso potrebbe esserci la possibilità che gli interventi siano qualitativamente inadeguati. Nel caso inverso invece, si potrebbe concludere che le ore effettuate rispetto all'utenza servita sono eccessive. Tale risultato è un primo campanello di allarme che deve essere successivamente confermato tramite procedure di controllo che accertano l'effettiva complessità dell'operazione svolta. Un'elevata difficoltà di intervento potrebbe essere di garanzia di uno svolgimento corretto delle attività.

Una variante di questo indicatore è data dal tempo medio per utente (presente nel questionario). Dato dal rapporto tra M13 e M12, indica quante ore in media viene assistito ogni utente. Non viene quindi preso in considerazione il numero dei dipendenti. Così come calcolato invece, si possono avere maggiori informazioni anche sull'efficienza lavorativa dei dipendenti.

2.6.2. *Indice di produttività sulla capacità di risposta alle richieste degli utenti*

Il secondo indicatore ha l'obiettivo di valutare la capacità di intervento dell'ente nelle richieste che la cittadinanza effettua per i contributi economici.

Perché questo indicatori sia utilizzabile è necessario possedere, oltre ai dati derivanti dai questionari SOSE, anche dati amministrativi in possesso dell'ente, in particolare il numero di richieste pervenute all'ente contabilizzate attraverso la segnatura del protocollo.

Nello specifico, l'indicatore sarà calcolato nel seguente modo:

$$\frac{\text{numero di beneficiari}}{\text{n° richieste arrivate all'ente in una anno}} = \frac{\text{somma da M36 a M41}}{\text{dati amministrativi}} = z$$

- a) Se $z > 1$ significa che l'ente riesce a smaltire anche richieste rimaste inavase negli anni precedenti.

- b) Se $z = 1$ tutte le richieste pervenute sono state smaltite.³⁹
- c) Se $z > 0,75$ significa che i $\frac{3}{4}$ dei richiedenti vede accolta la propria domanda di contributo.
- d) Se $0,5 < z < 0,75$ significa che c'è una discreta capacità dell'ente di risposta, si può anche andare a comprenderne le ragioni.
- e) Se $z < 0,5$ significa che in un anno i beneficiari sono meno della metà dei richiedenti. L'ente deve comprendere se ciò deriva dal rigetto delle domande per mancanza dei requisiti richiesti oppure se è presente un'anomalia nell'organizzazione e quindi nella modalità di gestione delle richieste che ne rallenta il processo.

2.6.3. *Indice sull'efficienza delle dotazioni informatiche*

Il terzo indicatore è sempre un indicatore di attività. Esso valuta le dotazioni strumentali dell'ente, nello specifico quelle informatiche. La domanda che il comune si deve porre è se queste sono sufficienti per il personale di modo che riescano a compiere adeguatamente il proprio lavoro.

³⁹ Attenzione: in questo caso vi è comunque la possibilità che l'ente evada le pratiche degli anni precedenti, lasciando indietro quelle riferite all'anno in corso. Per avere un giusto riscontro dovrebbe essere impostato un metodo di lavoro che permetta senza ulteriori carichi di lavoro di conoscere il numero di richieste evase per l'anno di riferimento.

Il rapporto derivante sarà il seguente:

$$\frac{\text{dotazioni informatiche}}{\text{personale dell'ente}} = \frac{F0405}{\text{somma da D01 a D04}} = p$$

Dove,

F0405 = è la voce F04 del modulo 1 del questionario colonna 5, specifica per la funzione del settore sociale.

- a) Se $p = 1$, vi è una postazione per ogni dipendente.
- b) Se $p < 0,5$, è presente meno di una postazione informatica per ogni due dipendenti.
- c) Se $p > 2$, sono presenti due postazioni informatiche per ogni dipendente.

Nel caso a), non vi sono particolari problemi: ogni dipendente ha una propria postazione informatica.

Nel caso b), è necessario che l'ente valuti l'effettivo lavoro del dipendente (se svolge solo lavoro esterno o anche interno). Il fatto che un personal computer debba, in media, essere utilizzato da due dipendenti, salvo motivi specifici, può comportare un grave rallentamento delle prestazioni del personale in quanto uno

dei due non può svolgere la propria attività perché la propria postazione risulta occupata da un altro addetto.

Nel caso c) invece, avere un eccesso di personal computer è ridondante e l'ente potrebbe valutare la riassegnazione delle dotazioni informatiche eccedenti per altri settori.⁴⁰

2.6.4. Indice di efficienza sulla ripartizione delle risorse

Attraverso questo indicatore ci si chiede se la spesa riferita al pagamento di una retta o all'attivazione di un servizio per ogni categoria di utenti è in media maggiore o minore rispetto a quella dell'assegnazione di un contributo economico. Questo indicatore fa quindi domandare al comune se sia più conveniente assegnare risorse economiche oppure utilizzare tali risorse per intervenire direttamente o indirettamente al sostegno del soggetto debole.

Questo indicatore può essere calcolato per ogni categoria che Servizio Sociale ingloba, in base ai dati di riferimento. In linea generale, riportando alla categoria

Famiglie e minori il rapporto sarà il seguente:

⁴⁰ Tale procedura dovrebbe in parte essere già adottata dagli enti locali in occasione della predisposizione del DUP, attraverso la ricognizione dei beni strumentali in dotazione all'ente.

$$\frac{\text{Pagamenti di rette e/o attivazione di servizi}}{\text{utenti serviti "interventi e servizi" + "strutture"}} = \frac{S22}{M12 + M44} = r$$

$$\frac{\text{trasferimenti per il sostegno al reddito}}{\text{utenti serviti "contributi economici"}} = \frac{S23}{M35} = s$$

Successivamente, si procede ad effettuare il rapporto tra i due risultati r e s .

Effettuato il calcolo, r/s viene posto a confronto con alcune soglie di allarme. Nello specifico se:

$r/s = 1$ significa che i contributi economici e gli interventi e servizi sono equiparati;

$r/s < 0,5$ significa che il valore dei contributi economici pesano molto rispetto all'erogazione dei servizi diretti o tramite strutture. L'ente dovrà procedere ad un controllo più analitico per capirne le ragioni e osservare se è conveniente e possibile riconvertire il contributo economico in un servizio diretto

$r/s > 2$ l'intervento diretto o la collocazione in struttura è elevato. L'ente deve attuare una procedura che gli permetta di contenere i costi, assegnando contributi economici a chi è possibile anziché intervenire direttamente.

Analogo lavoro, come accennato, può essere effettuato per le altre categorie presenti nella funzione del Servizio Sociale.

2.6.5. *Indice di efficacia qualitativa sull'intervento in favore di altri*

Il calcolo del seguente indicatore permette di osservare quanti dei servizi attivati vengono effettuati a favore di soggetti non residenti o comunque non rientranti in un eventuale gestione associata attivata con altri enti, oppure ancora i servizi resi verso propri cittadini per attività non rientranti nei propri compiti (es. asfaltare strada privata e ricevere un rimborso dal proprietario⁴¹):

$$\frac{\text{entrate relative ai servizi erogati a favore di altri}}{\text{trasferimenti per pagamento di rette e/o attivazione di servizi}} = \frac{X10}{S22} = q$$

Attraverso questo indicatore l'ente può rendersi conto quanti utenti esterni usufruiscono dei servizi erogati. Avere una q elevata corrisponderebbe a dire che l'ente riceve numerosi rimborsi per le spese sostenute per interventi verso altri. Sarebbe meglio avere una q bassa perché andrebbe a significare che l'ente gestisce più che altro attività per i propri concittadini. In questo modo è in grado di concentrare eventualmente le proprie risorse sui servizi maggiormente utilizzati dai cittadini residenti del proprio comune.

⁴¹ Esempio guida alla compilazione questionario mod. 2, pag. 15.

2.6.6. Incidenza della compartecipazione pubblica al servizio sociale

Il seguente indicatore indica l'incidenza della compartecipazione del Servizio Sanitario Nazionale sulla spesa totale. A parità di altre condizioni soggettive, l'ente può optare trasferire gli utenti nelle macro-aree di intervento con la più alta compartecipazione pubblica.

In dettaglio, il comune interessato deve scegliere se affidare il soggetto ad una struttura, oppure occuparsene direttamente o tramite cooperative.

$$\frac{\text{ammontare compart. da parte del SSN per la macro - area "STRUTTURE"}}{\text{ammontare spesa netta totale per la macro - area "STRUTTURE"}} = \frac{M64}{M62} = g$$

$$\frac{\text{ammontare compartecipazione da parte del SSN per la macro - area interventi e servizi}}{\text{ammontare spesa netta totale per la macro - area interventi e servizi}} = \frac{M34}{M31} = h$$

Sulla base del valore che assumono g e h , l'ente dovrebbe optare, a parità di altre condizioni, per la tipologia di macro-area (inserimento in strutture o effettuare interventi) che possiede una maggior contribuzione esterna.

Possibile in alternativa osservare il rapporto tra i due e quindi verificare se:
 $0,50 < g/h < 1,5$ è indifferente utilizzare l'una o l'altra alternativa
Se $g/h < 0,50$ valutare l'opportunità o la necessità per l'ente di optare per l'area interventi e servizi

Se $g/h > 1,50$ valutare l'opportunità o necessità per l'ente di optare per l'area strutture

2.6.7. *Incidenza della spesa per il supporto dell'attività sul totale delle spese*

L'ultima tipologia di indicatore esaminato permette di valutare l'incidenza che la spesa per trasferimento del reddito e pagamento di reddito hanno sul totale delle spese correnti presenti nei macro-aggregati 3 e 4 del Conto Consuntivo.

L'indicatore può essere calcolato attraverso la definizione delle spese dirette

$$\frac{\textit{spese correnti dirette di supporto all'attività}}{\textit{Totale spese correnti (escluso personale)}} = \frac{S08 + S09}{S16} = a$$

Che delle spese indirette:

$$\frac{\textit{spese correnti indirette di supporto all'attività}}{\textit{Totale spese correnti (escluso personale)}} = \frac{S11 + S12}{S16} = b$$

È possibile valutare quanto le spese di supporto all'attività incidono sul totale delle spese. Se a assume un valore elevato prossimo all'1 allora vuol dire che, sul totale delle spese correnti, la spesa per le attività di supporto è

notevolmente elevata. L'ente in tal caso deve provvedere a comprendere le ragioni di questa elevata spesa potendo così adoperarsi successivamente per migliorare la razionalizzazione di tali costi preservandone la qualità.

2.6.8. *Indicatore di valutazione make or buy*

Un ulteriore indicatore riprende in parte quello appena descritto. Mette in relazione la spesa di supporto per l'attività aggiungendo il costo per il personale ed effettua il confronto con la spesa per l'affidamento di servizi. Viene quindi a configurarsi la scelta *make or buy*.

Si procede alla somma tra i valori indicati nel macroaggregato 3 riportati nel questionario nelle voci S08+S09 con le voci sulla spesa del personale indicate da questa sommatoria: T17+T10-T14, con alcuni aggiustamenti in quanto tale risultato sarà diminuito del valore degli stipendi degli addetti amministrativi (dato contabile).

Tale risultato sarà confrontato con il valore del macroaggregato 4 *trasferimenti diretti* dato dalla somma delle voci S11+S12.

CAPITOLO 3

IL COMUNE DI ANCONA: APPLICAZIONE DEGLI INDICATORI

Il precedente capitolo si è concluso con l'individuazione degli indicatori che possono fornire un utile ausilio per l'ente locale in termini di controllo di gestione. In questo, verrà proposta un'applicazione pratica della sperimentazione effettuata utilizzando i dati che il Comune di Ancona ha messo a disposizione al SOSE per il completamento dei relativi questionari e di quelli forniteci completare il lavoro iniziato.

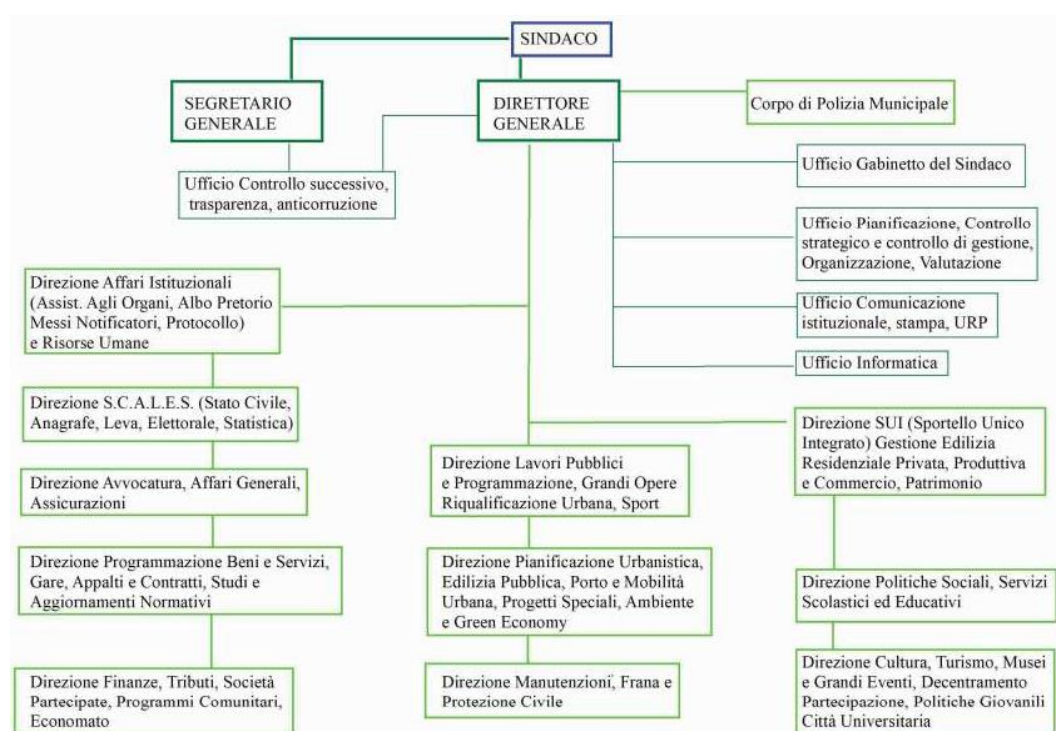
Prima di procedere con la visione e la successiva elaborazione dei risultati ottenuti, verrà effettuata una panoramica sul Comune di Ancona in modo da circoscrivere l'area di riferimento in cui questo opera e la sua struttura organizzativa.

3.1 Dati e informazioni sul Comune di Ancona

Il Comune di Ancona è situato nella Regione Marche ed è capoluogo della stessa. Come gli altri enti locali, è dotato di una struttura organizzativa volta all'efficienza e all'efficacia dell'azione amministrativa.

Come si può osservare dalla figura 3.1, è suddiviso in 11 direzioni, 4 uffici autonomi e il corpo di Polizia Locale che, per le proprie funzioni, è autonomo rispetto alle altre direzioni.

Fig. 3.1 – organigramma Comune di Ancona



Fonte: Documento Unico Programmazione Comune di Ancona triennio 2019/2021.

Le diverse Direzioni e Uffici confluiscono sotto il controllo del Direttore Generale quale organo amministrativo posto al vertice degli uffici negli Enti Locali.

Sulla base dell'organigramma esposto, il Documento Unico di Programmazione prosegue specificando che le dotazioni organiche e l'effettiva composizione dei dipendenti del Comune non corrispondono in termini numerici. Questo deriva principalmente per gli effetti della normativa sull'assunzione nel pubblico impiego che principalmente negli anni 2011/2012, a seguito della crisi economica presente in tutto il territorio nazionale, ha previsto una riduzione degli organici a fronte di una maggiore razionalizzazione della spesa pubblica.

Difatti, se si osserva la tabella 3.1 si può notare che i posti vacanti rappresentano circa il 33,73% della dotazione organica complessiva. Oltre 1/3 dei ruoli interni all'ente non hanno copertura portando un conseguente rallentamento nell'attività lavorativa a fronte di una sempre evoluta e nuova normativa che richiede continuo aggiornamento e preparazione.

Tab. 3.1 – dotazione organica complessiva del Comune di Ancona.

Pos. Giur.	Dotazione organica	SITUAZIONE POSTI				TOTALE		NOTE
		TEMPO PIENO		TEMPO PARZIALE		Posti coperti	Posti vacanti	
		Coperto	Vacante	Coperto	Vacante			
Dir	13	8	5	0	0	8	5	
D3	105	59	45	1	0	60	45	
D1	205	133	70	2	0	135	70	
C	376	281	89	0	6	281	95	
B3	168	88	77	0	3	88	80	
B1	179	118	53	1	7	119	60	
A	60	40	12	2	6	42	18	
TOTALE	1.106	727	351	6	22	733	373	

Fonte: Documento Unico Programmazione Comune di Ancona triennio 2019/2021.

Il personale è soggetto a specifici vincoli di spesa che nel corso degli anni sono stati molto rigidi impedendo infatti la possibilità di assunzione. Questi limiti sono tuttavia andati diminuendo. L'attuale normativa prevede che il limite di spesa che l'Ente deve rispettare per il personale è pari alla media della spesa del personale per il triennio 2011/2013 pari a 34.517.962,64 €. Tale limite è rispettato per il triennio di riferimento come riportato nello schema seguente⁴²:

2019	2020	2021
32.514.172,00 €	32.377.092,00 €	31.450.182,00 €

Il fabbisogno del personale è stabilito dalla Giunta Comunale sentiti i diversi Dirigenti di Settore in merito all'organizzazione interna della propria area di competenza e alle criticità eventualmente riscontrate.

Altro fattore d'importanza che è riscontrabile dal DUP è il *Piano delle alienazioni e valorizzazione del patrimonio immobiliare*. Questo piano ha l'obiettivo di identificare l'insieme dei beni immobili non strumentali all'attività istituzionale del Comune e quindi che possono essere oggetto di dismissione o di investimento tramite concessione a terzi privati in modo oneroso o attraverso forme d'investimento tradizionali.

⁴²Dati osservati dal Documento Unico Programmazione Comune di Ancona 2019/2020.

Nel piano elaborato dalla Giunta Comunale⁴³ si può notare che sono posti in vendita sia immobili che aree edificabili o anche aree non edificabili. Il valore complessivo delle vendite previste nel 2019 è pari a 15.221.351,00 €; nel 2020 a 13.217.596,72 € e nel 2021 17.972.000,00 €.

La nota integrativa allegata al bilancio previsione 2019/2021 offre un dettaglio di analisi delle spese (oltre che delle entrate) che il Comune intenderà assumere nel triennio di riferimento.

In dettaglio, per quanto riguarda le spese correnti bisogna osservare come il valore assunto dai macroaggregati negli anni 2017, 2018 e 2019 abbia avuto il seguente andamento:

Tab. 3.2 - Evoluzione delle spese correnti

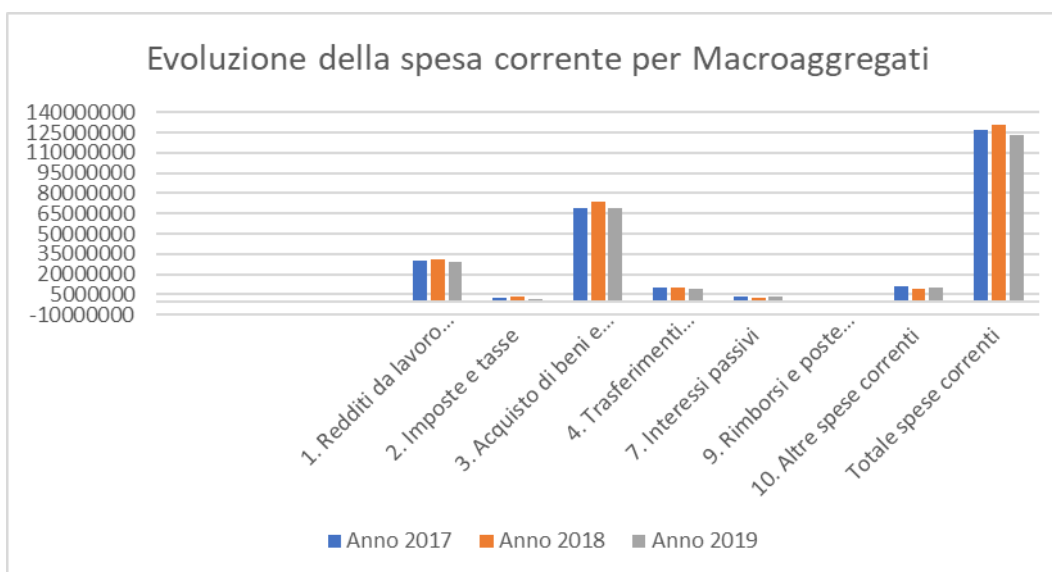
Macroaggregato	Anno 2017 Previsioni definitive	Anno 2018 Previsioni definitive	Anno 2019 Previsioni
1. Redditi da lavoro dipendente	29.792.108,90 €	31.434.397,89 €	29.578.182,00 €
2. Imposte e tasse	2.854.257,89 €	3.558.915,52 €	1.788.270,00 €
3. Acquisto di beni e servizi	68.748.014,91 €	73.427.168,51 €	68.712.217,71 €
4. Trasferimenti correnti	10.389.469,86 €	9.935.883,67 €	9.230.012,00 €
7. Interessi passivi	3.524.585,75 €	2.782.163,94 €	3.193.491,04 €
9. Rimborsi e poste correttive	222.458,40 €	236.041,60 €	238.530,00 €

⁴³ Per maggiori dettagli vedere DUP Comune di Ancona triennio 2019/2021, pp.90-95.

dell'entrata			
10. Altre spese correnti	11.329.692,59 €	9.222.143,13 €	10.451.211,47 €
Totale spese correnti	126.860.588,30 €	130.596.714,26 €	123.191.914,22 €

Rielaborando i dati attraverso un grafico si può immediatamente percepire come le previsioni definitive per gli anni 2018 e quelle iniziali per il 2019 restino pressoché costanti rispetto a quelle assunte nell'anno 2017.

Grafico 3.1 – evoluzione della spesa corrente per macroaggregati



Tali aumenti di spesa per ciascun macro-aggregato sono derivati da quattro ragioni che lo stesso documento riporta:

- dei contratti in essere (mutui, personale, utenze, altri contratti di servizio quali rifiuti, pulizie, illuminazione pubblica, etc.);
- delle spese necessarie per l'esercizio delle funzioni fondamentali;
- dei rinnovi contrattuali del personale;
- delle richieste formulate dai vari responsabili, opportunamente riviste alla luce delle risorse disponibili e delle scelte dell'amministrazione effettuare in relazione agli obiettivi indicati nel Documento Unico di Programmazione (DUP).

È utile notare ai fini del presente elaborato che l'importo indicato nel totale delle spese correnti per l'anno 2017 è pari al Quadro Z del questionario SOSE di cui faremo riferimento nei successivi paragrafi limitatamente al settore dei Servizi Sociali.

Dalla piattaforma *Open Civitas* è possibile osservare l'analisi della performance di ogni ente locale sulla base dei dati inseriti dagli stessi nei questionari. È valutata la capacità dell'ente di erogare servizi avendo un minore apporto di spesa. Questo strumento è utile per il Comune in quanto lo stesso, e chiunque fosse interessato, può determinare la capacità di spesa in termini storici e standard.

Dalla visione dei dati⁴⁴, disponibili per gli anni 2015 e 2016, è possibile dire che il livello della spesa nel 2015 ha un valore sintetico di 6/10 mentre i servizi sono pari a 4/10. L'indicazione che se ne trae è che un punteggio di livello della spesa fino a 5 è un buon risultato essendo la spesa inferiore rispetto alla spesa standard; mentre dal 6 in poi sarebbe superiore alla spesa standard. Il livello dei servizi erogati dal Comune invece, si attesta ad un livello inferiore rispetto alla media dei servizi erogati nei Comuni simili. Nel caso in cui fosse superiore 5 sarebbe superiore alla media.

Il livello della spesa standard “misura il fabbisogno finanziario di un ente in base alle caratteristiche territoriali, agli aspetti socio-demografici della popolazione residente e ai servizi offerti”⁴⁵.

La spesa storica invece, corrisponde alla spesa netta sostenuta dall'ente locale per una determinata funzione o un certo servizio al netto degli interessi passivi o della contribuzione degli utenti.

Per una spesa storica di 73.182.261,00 €, la spesa standard è pari a 71.215.375 € con una differenza pari a 2,76 %. Il livello dei servizi è -40,9% rispetto a quelli standard.

Il 2016 presenta una situazione leggermente diversa come rappresentato dalla seguente tabella:

⁴⁴ <https://www.opencivitas.it/cerca-comuni>

⁴⁵ Definizione ricavata da opencivitas.it

Tab 3.3 – spesa corrente e spesa standard anno 2016 – totale funzioni.

Livello spesa	6/10
Livello servizi	5/10
Spesa storica	73.945.915,00 €
Spesa standard	72.238.844,00 €
Differenza % spesa storica vs spesa standard	+2,36 %
Differenza % livello servizi VS livello standard	-7,00 %

Il livello dei servizi è notevolmente migliorato rispetto all'anno precedente ma ancora è inferiore rispetto a quello standard.

Pertanto, dopo aver descritto in maniera generale, una parte la struttura organizzativa del Comune di Ancona e le principali definizioni presenti nel Documento di Programmazione e nella Nota Integrativa allegata al bilancio di previsione nel successivo paragrafo verrà approfondita l'organizzazione della Direzione per le Politiche Sociali in termini di personale e organizzazione per l'accesso ai servizi.

3.2 La struttura organizzativa dei Servizi Sociali nel Comune di Ancona

Come già indicato nel precedente paragrafo, il Comune di Ancona ha una specifica direzione per il settore dei sociali denominata *Direzione per le Politiche Sociali, i Servizi Scolastici ed Educativi*.

3.2.1. Regolamento dei Servizi Sociali

L'attuale organizzazione prevede un apposito regolamento sui servizi sociali approvato con Delibera del Consiglio Comunale numero 120 del 18/09/2007 è composto da 20 articoli e suddiviso nei seguenti titoli:

- I. Finalità e ambito di applicazione;
- II. Modalità di accesso ai servizi;
- III. Diritti dei cittadini;
- IV. Norme finali.

Il primo titolo è dedicato all'esposizione delle finalità e degli obiettivi che il regolamento si propone. Nella fattispecie, il regolamento individua come obiettivi la prevenzione e rimozione delle cause di ordine sociale che limitano lo sviluppo della personalità del singolo individuo; assicurare a tutti i cittadini di poter usufruire dei servizi erogati; attività di promozione delle reti di solidarietà

sociale presenti nel territorio comunale; sostenere la famiglia quale fondamentale polo sociale educativo e formativo.

Il regolamento, art. 3, si occupa successivamente dell'individuazione dei destinatari di tali servizi. Essi si riferiscono:

- 1) Ai cittadini residenti;
- 2) Ai cittadini non residenti in stato di bisogno;
- 3) Ai cittadini stranieri residenti nel territorio comunale;
- 4) Ai minori non accompagnati.

La condizione necessaria che determina requisito per l'accesso ai servizi sociali è trovarsi in uno *stato di bisogno* che può essere declinato in almeno uno dei punti elencati all'art. 3 c.3 del regolamento.

La gestione dei servizi indicati nell'art. 4 può avvenire direttamente dal Comune di Ancona o, in alternativa, da altri soggetti pubblici o privati accreditati con il Comune, nel rispetto della normativa vigente in materia.

Il Titolo II, nella determinazione della procedura di accesso degli utenti al servizio, dispone che l'attività è iniziata su impulso del richiedente, di un suo familiare o delegato. Il procedimento istruttorio avviene seguendo l'ordine cronologico di arrivo al protocollo delle istanze corredate dai documenti richiesti per l'attivazione del servizio richiesto. Il Responsabile del Procedimento ha possibilità di richiedere all'utente ulteriori documenti (entro 10 giorni dal protocollo della domanda) e quest'ultimo ha 30 giorni per produrli. Trascorso

inutilmente tale termine, la domanda viene considerata archiviata e di fatto respinta dandone comunicazione all'interessato.

La decisione definitiva per l'esecutività spetta al dirigente del servizio, entro trenta giorni dal momento in cui la domanda risulta completa, che valuta l'appropriatezza della domanda anche tenendo conto del principio di sussidiarietà orizzontale e quindi che non vi sia una rete familiare idonea a sostenere lo stato di bisogno del richiedente.

La durata della prestazione non può superare i 12 mesi ma può essere rinnovata effettuando una nuova domanda.

Accettata la domanda di intervento, il richiedente ha trenta giorni per confermare l'attivazione del servizio proposto. Qualora non lo accettasse è tenuto a rinunciare all'intervento. La rinuncia diviene automatica anche in caso di rifiuto alla firma di rinuncia trascorsi 10 giorni dalla richiesta formale da parte del competente ufficio del Comune di Ancona. Restano salvi eventuali casi di urgenza nei quali i tempi di erogazione sono ridotti al minimo indispensabile per erogare il servizio.

Qualora i fondi stanziati in bilancio siano insufficienti rispetto alle spese necessarie per il soddisfacimento delle richieste, i beneficiari sono inseriti in apposite *liste di attesa* (art. 10).

Si può quindi concludere che il procedimento di richiesta di intervento per i Servizi Sociali è tale da essere i termini teorici e regolamentari quanto più immediato e tempestivo possibile.

Tuttavia, bisogna tenere in considerazione anche i problemi derivanti all'effettiva composizione della dotazione organica dell'ente, che in parte differisce da quella teorica.

L'attuale organizzazione interna prevede la seguente dotazione organica:

Tab. 3.4 – dotazione organica Direzione Politiche Sociali, Servizi Scolastici ed Educativi

<i>Pos. Giur.</i>	<i>Dotazione organica</i>	<i>TEMPO PIENO</i>		<i>TEMPO PARZIALE</i>		<i>SITUAZIONE POSTI TOTALE</i>	
		<i>Coperto</i>	<i>Vacante</i>	<i>Coperto</i>	<i>Vacante</i>	<i>Posti coperti</i>	<i>Posti vacanti</i>
Dir	1	1	0	0	0	1	0
D3	11	4	7	0	0	4	7
D1	70	55	13	2	0	57	13
C	60	51	9	0	0	51	9
B3	44	29	14	0	1	29	15
B1	39	20	15	0	4	20	19
A	11	7	1	1	2	8	3
TOTALE	236	167	59	3	7	170	66

Fonte: Documento Unico Programmazione Comune di Ancona 2019/2021

Si può notare che nel quadro generale delle posizioni in organico, la Direzione delle politiche sociali si trova sopra la media rispetto al totale generale del

Comune di Ancona, in quanto la percentuale di posti vacanti è pari a circa 27,97% inferiore rispetto al 33,73% generale.

Dai dati prelevati per l'annualità 2017 si evince che la posizione giuridica prevalente è la categoria D1.

Si consideri che la mancanza di organico può comportare dei rallentamenti nella procedura di attivazione dei servizi. Come si può notare, le spese correnti per i servizi sociali sono andate aumentando nel corso degli anni per cercare di soddisfare quante più richieste possibile. Si vedrà infatti che il numero di richiedenti nelle diverse aree è in aumento e il Comune deve poter essere in grado di soddisfare.

Il Piano Esecutivo di Gestione per il triennio 2016/2018, nell'allegato B, definisce le risorse assegnate ad ogni singola Direzione dell'ente.

La Direzione per i servizi sociali presenta la seguente situazione:

Tab. 3.5 – allegato B PEG 2016/2018 Direzione politiche sociali

Pos. Giuridica	Funzione	Numero addetti
Dirigente	Direzione politiche sociali	1
D3	Funzionario Amministrativo	3
	Funzionario Dietista	1
	Funzionario Assistente Sociale	2

D1	Funzionario Amm.vo/Contabile	7
	Coordinatore A.N.	2
	Funzionario Servizi Sociali	27
	Specialista Educatore professionale	20
	Specialista di Vigilanza	1
C1	Cuoco grandi cucine	2
	Educatore A.N.	39
	Istruttore amm.vo/contabile	11
B3	Cuoco	7
	Collaboratore terminalista	2
	Collaboratore autista	19
	Tecnico della ristorazione	1
B1	Collaboratore amministrativo/tecnico	7
	Addetto servizi cucina e mensa	14
A1	Operatore	2
	Operatore servizi cucina e mensa	7

Fonte: Piano Esecutivo di Gestione 2016/2018 Comune di Ancona

Si può osservare che su 175 addetti la maggioranza corrisponde a dipendenti facenti parte dell'area sociale. Solo in minima parte sono addetti amministrativi. Questo denota come la maggior parte dei dipendenti faccia riferimento all'area specialistica sociale, in quanto sono indispensabili per l'erogazione dei servizi, non solo per l'accesso alle domande ma anche (e soprattutto) per il sostegno dell'individuo durante l'esecuzione della prestazione. Questo avviene principalmente in caso di soggetti disabili, minori, soggetti socialmente deboli quali tossicodipendenti, poveri ecc.

È possibile osservare dalla combinazione delle due precedenti tabelle che la dotazione organica complessiva, così come quella effettiva, prevede che la posizione giuridica prevalente sia la categoria D1. Dalla visione del PEG è palese come la maggior parte sia riservata ai professionisti del settore sociale (Assistenti sociali e assistenti sociali specialisti) e agli educatori professionali. Rimane invece minimo il numero di addetti con funzioni amministrative. Ugualmente, per la categoria C il numero addetti prevalente sono per gli istruttori di Asili Nido.

In termini di spesa, si evidenzia che il Settore Sociale possiede la seguente situazione.

Tab. 3.6 – Confronto settore sociale Comune di Ancona spesa Storica/Standard biennio

2015-2016

ANNO	2015	2016
Livello spesa	5/10	5/10
Livello servizi	4/10	6/10
Spesa storica	16.695.613,00 €	18.256.819,00 €
Spesa standard	17.795.537,00 €	19.540.974,00 €
Differenza % spesa storica vs spesa standard	-6,18 %	-6,57 %
Differenza % livello servizi vs livello standard	-40,90%	+13,9 %

Fonte: portale OpenCivitas – confronto Comune di Ancona anni 2015-2016

Dalla tabella è possibile notare l'andamento della funzione dei servizi sociali. Si può osservare che nei due anni vi è una differenza notevole in termini di valori percentuali. Il livello dei servizi nel corso di un anno è andato ad aumentare sino a superare la media standard. Anche la spesa storica è diminuita rispetto a quella standard.

In conclusione, si può affermare che il Comune di Ancona ha avuto un cambio di rotta notevole nel settore sociale per l'anno 2016 rispetto al 2015. La spesa è diminuita e il livello dei servizi è cresciuto, segno che il Comune abbia

attuato una politica strategica oltreché che un adeguato controllo di gestione che ha permesso di aumentare la propria efficienza nell'erogazione dei servizi.

Ulteriore confronto può essere effettuato tra il settore sociale e il totale delle funzioni, analizzato nel precedente paragrafo.

Limitandoci ad osservare le differenze relative nel corso dei due anni, si può osservare dalla seguente tabella quanto segue.

Tab. 3.7 – Confronto settore sociale e totale funzioni Comune di Ancona spesa Storica/Standard e livello servizi biennio 2015-2016

ANNO	2015		2016	
	Sociale e Nido	Tot. Funzioni	Sociale e Nido	Tot. Funzioni
Differenza % spesa storica vs spesa standard	-6,18 %	+2,76%	-6,57 %	+2,36%
Differenza % livello servizi vs livello standard	-40,90%	-16,8%	+13,9 %	-7,00%

Fonte: portale OpenCivitas – confronto Comune di Ancona anni 2015-2016

Analizzando i singoli quadri è visibile che in entrambi gli anni esaminati, la spesa storica per il totale delle funzioni è superiore a quella standard (seppur in lieve calo), mentre quella per il settore sociale è notevolmente inferiore. Questo significa che rispetto a tutto l'apparato organizzativo del Comune di Ancona, la Direzione per le politiche sociali svolge il proprio compito in maniera più che efficiente abbassando il valore della spesa storica e quindi migliorando il livello di comparazione tra spesa storica e spesa standard.

Per quanto attiene al livello dei servizi, mentre nel primo anno (2015) il livello dei servizi sociali era molto inferiore rispetto a quello generale del totale delle funzioni, circa 23% di differenza negativa, il secondo anno la situazione è totalmente cambiata. Rispetto al benchmark di riferimento, il livello dei servizi erogati nel settore sociale e nidi è maggiore; il livello dei servizi in generale per l'intero Ente resta, invece, sotto la media stabilita.

Si può quindi concludere che mentre nel 2015 il settore sociale e nido era di forte impatto negativo come livello di servizi sull'intero ente, nel 2016 ha dato invece un apporto più che positivo.

Si può quindi procedere ora alla determinazione pratica degli indicatori che in qualche modo possono essere utili agli Enti Locali per definire un corretto controllo di gestione e quindi, comprendere le ragioni per cui sono presenti quei determinati dati. Comprendere, cioè, se vi sia stata una cattiva gestione delle risorse ovvero un'errata riclassificazione dei dati contabili.

3.3 Applicazione degli indicatori all'ente

Nel seguente paragrafo verranno applicati gli indicatori indicati nel paragrafo 2.6 di questo elaborato, con i dati del Comune di Ancona. I dati utilizzati si riferiscono alle annualità 2015, 2016 e 2017 e sono stati estrapolati dai dati che il Comune ha inviato al SOSE per l'elaborazione tramite i questionari e dati amministrativi richiesti alla Direzione per le politiche sociali e alla Direzione Finanziaria.

3.3.1. *Indice di attività sulla capacità di erogazione del servizio*

L'indicatore di attività che segue mostra, come già osservato, l'attenzione che in media viene posta da ogni dipendente, in base al numero di ore di assistenza svolte o per numero di utenti serviti nelle categorie presenti nel questionario SOSE.

Si ricorda che tale indice è dato dai seguenti rapporti:

$$a) \frac{\text{totale ore di assistenza svolte}}{\text{n° dipendenti di ruolo non dirigenti}} = \frac{M13}{D01} = x$$

$$b) \frac{\text{n}^\circ \text{ di utenti serviti}}{\text{n}^\circ \text{ dipendenti di ruolo non dirigenti}} = \frac{M12}{D01} = y$$

Il successivo rapporto tra i due tra i due risultati può segnalare una prima attenzione perché vi può essere o uno spreco di risorse oppure viceversa che non viene effettuato un adeguato servizio.

Analizzando le singole categorie è possibile effettuare i seguenti ragionamenti:

Tab. 3.8 – dati interventi e servizi categoria “famiglie e minori”

FAMIGLIE E MINORI				
DATI	Codice SOSE	2015	2016	2017
Totale annuo delle ore di assistenza	M12(2015) - M13	17987	4533	29773
Personale di ruolo non dirigente	D01	92,78	85,11	82,83
Utenti serviti	M11(2015) - M12	201	112	140
Personale di ruolo non dirigente	D01	92,78	85,11	82,83
Rapporto ore di assistenza/personale	x	193,8672	53,26049	359,4471
Rapporto utenti serviti/personale	y	2,166415	1,315944	1,690209
	x/y	89,48756	40,47321	212,6643

Fonte: Modulo 2 questionario SOSE anni 2015-2016-2017

Per la categoria *Famiglie e Minori* si può osservare che l'andamento del numero di ore per dipendente è stato discontinuo nei tre anni. Nel dettaglio, si può notare che il numero di ore effettuate nel 2016 è fortemente inferiore rispetto agli altri due anni. Benché il numero di utenti sia il più basso del triennio, risulta anomalo come, ad esempio, tra il 2016 e 2017 a fronte di un aumento di soli 28 utenti, le ore sono aumentate di circa 25.000 unità. Questa sproporzione significa che in uno dei due anni vi sia stato qualche problema. Per quanto riguarda il numero di utenti per ogni addetto, la situazione rimane costante sui due utenti per dipendente, per la categoria in esame.

Tab. 3.9 – dati interventi e servizi categoria “disabili”

DISABILI				
Dati	Codice SOSE	2015	2016	2017
Totale annuo delle ore di assistenza	M15(2015) - M16	75283	75791	41365
Personale di ruolo non dirigente	D01	92,78	85,11	82,83
Utenti serviti	M14(2015) - M15	459	564	619
Personale di ruolo non dirigente	D01	92,78	85,11	82,83
Rapporto ore di assistenza/personale	X	811,4141	890,5064	499,3964
Rapporto utenti serviti/personale	Y	4,947187	6,626718	7,473138
	x/y	164,0153	134,3812	66,82553

Fonte: Modulo 2 questionario SOSE anni 2015-2016-2017

È utile notare per la tabella 3.9 come a fronte di un numero di disabili abbastanza elevato e in continua crescita, mentre le ore di assistenza si mantengono pressoché costanti nei primi due anni del triennio, mentre scendono notevolmente per l'anno 2017. Si può affermare, sulla base dei dati appena esposti, che per la categoria dei disabili, c'è stata una progressiva riduzione del rapporto x/y e ciò va a significare che c'è una compressione dell'attività lavorativa per utente. Ogni utente è, in media, seguito di meno ore rispetto agli anni precedenti.

Tab. 3.10 – dati interventi e servizi categoria “disabili, salute mentale”

DIPENDENZE, SALUTE MENTALE				
Dati	Codice SOSE	2015	2016	2017
Totale annuo delle ore di assistenza	M18(2015) - M19	0	2750	2143
Personale di ruolo non dirigente	D01	92,78	85,11	82,83
Utenti serviti	M17(2015) - M18	0	100	100
Personale di ruolo non dirigente	D01	92,78	85,11	82,83
Rapporto ore di assistenza/personale	X	0	32,31113	25,87227
Rapporto utenti serviti/personale	Y	0	1,17495	1,207292
	x/y	#DIV/0!	27,5	21,43

Fonte: Modulo 2 questionario SOSE anni 2015-2016-2017

L'analisi della categoria *Dipendenze* mostra come nel 2015 non vi siano stati interventi. Nei due anni successivi, il numero dei soggetti che hanno ricevuto il servizio è rimasto costante. Come si può osservare, l'indicatore y è comunque leggermente aumentato di valore a seguito della riduzione di personale che ha comportato agli stessi dipendenti un aggravio di lavoro.

Le ore di assistenza erogate sono diminuite, dal 2016 al 2017, di circa il 22%. Ciò è dovuto probabilmente alla diminuzione di personale avvenuta nel 2017.

Tab. 3.11 – dati interventi e servizi categoria “anziani”

ANZIANI				
Dati	Codice SOSE	2015	2016	2017
Totale annuo delle ore di assistenza	M21(2015) - M22	31139	31936	21898
Personale di ruolo non dirigente	D01	92,78	85,11	82,83
Utenti serviti	M20(2015) - M21	286	200	143
Personale di ruolo non dirigente	D01	92,78	85,11	82,83
Rapporto ore di assistenza/personale	X	335,6219	375,2321	264,3728
Rapporto utenti serviti/personale	Y	3,082561	2,3499	1,726428
	x/y	108,8776	159,68	153,1329

Fonte: Modulo 2 questionario SOSE anni 2015-2016-2017

La categoria *anziani* ha avuto una diminuzione di interventi nel corso del triennio. Le ore di assistenza, invece, hanno avuto un andamento discontinuo rispetto al primo anno. Benché il numero di dipendenti e di utenti sia diminuito, le ore di assistenza nel 2016 sono aumentate di circa il 2,6%, mentre hanno avuto una diminuzione ulteriore nel 2017.

Tab. 3.12 – dati interventi e servizi categoria “immigrati e nomadi”

IMMIGRATI E NOMADI				
Dati	Codice SOSE	2015	2016	2017
Totale annuo delle ore di assistenza	M24(2015) - M25	8760	8760	8760
Personale di ruolo non dirigente	D01	92,78	85,11	82,83
Utenti serviti	M23(2015) - M24	155	114	130
Personale di ruolo non dirigente	D01	92,78	85,11	82,83
Rapporto ore di assistenza/personale	X	94,4169	102,9256	105,7588
Rapporto utenti serviti/personale	Y	1,670619	1,339443	1,56948
	x/y	56,51613	76,84211	67,38462

Fonte: Modulo 2 questionario SOSE anni 2015-2016-2017

La categoria *Immigrati e nomadi* vede una costanza nelle ore di assistenza a fronte di interventi prima decrescenti e poi crescenti per numero di utenti. Ogni

dipendente spende circa dalle 94 ore di assistenza nel 2015 ad oltre 105 ore nel 2017. Ciò è dovuto con certezza alla diminuzione del personale intervenuta nel corso del triennio. Anche se il numero di utenti nel corso del triennio è variato in modo approssimando all'unità i valori risultati dall'indicatore y , ogni dipendente ha avuto sempre due utenti da seguire per il 2015 e 2017, mentre un dipendente nel 2016 ha dovuto seguire, in media, poco più di un utente.

Tab. 3.13 – dati interventi e servizi categoria “povertà, disagio adulti e senza dimora”

POV., DIS. ADULTI E NO DIMORA				
Dati	Codice SOSE	2015	2016	2017
Totale annuo delle ore di assistenza	M27(2015) - M28	7162	13472	9864
Personale di ruolo non dirigente	D01	92,78	85,11	82,83
Utenti serviti	M26(2015) - M27	672	5618	4949
Personale di ruolo non dirigente	D01	92,78	85,11	82,83
Rapporto ore di assistenza/personale	X	77,19336	158,2893	119,0873
Rapporto utenti serviti/personale	Y	7,24294	66,00869	59,74888
	x/y	10,65774	2,398006	1,99313

Fonte: Modulo 2 questionario SOSE anni 2015-2016-2017

Per l'ultima categoria esaminata si può riscontrare una particolarità. Nell'anno 2015 gli utenti beneficiari che hanno avuto assistenza sono stati pari a 672. Nel 2016 il questo numero è cresciuto di ben otto volte arrivando a 5618. Un tale aumento improvviso nel corso di un solo anno è un dato che potrebbe risultare anomalo. Rimanendo ai dati esaminati, questo aumento di beneficiari ha comportato inevitabilmente anche un aumento di ore di assistenza che è quasi raddoppiato.

Pertanto, in conclusione si può affermare che il personale dell'ente si è, a seguito della riduzione avvenuta nel triennio, dovuto occupare di un numero di utenti (solo per la categoria in esame) notevolmente alto. Ogni dipendente ha dovuto iniziare ad occuparsi di circa 60-65 utenti nel biennio 2016-2017 rispetto ai 7 del primo anno. Le ore di assistenza sono anch'esse aumentate per ogni addetto con la conseguenza che in generale gli stessi hanno dovuto occuparsi di meno, restando immutato il numero di ore di lavoro annuale di ogni lavoratore, degli altri soggetti di diverse categorie.

Per concludere questa disamina, è utile osservare nel complesso delle ore di assistenza erogate e il totale degli utenti che beneficiato del servizio nel corso del triennio.

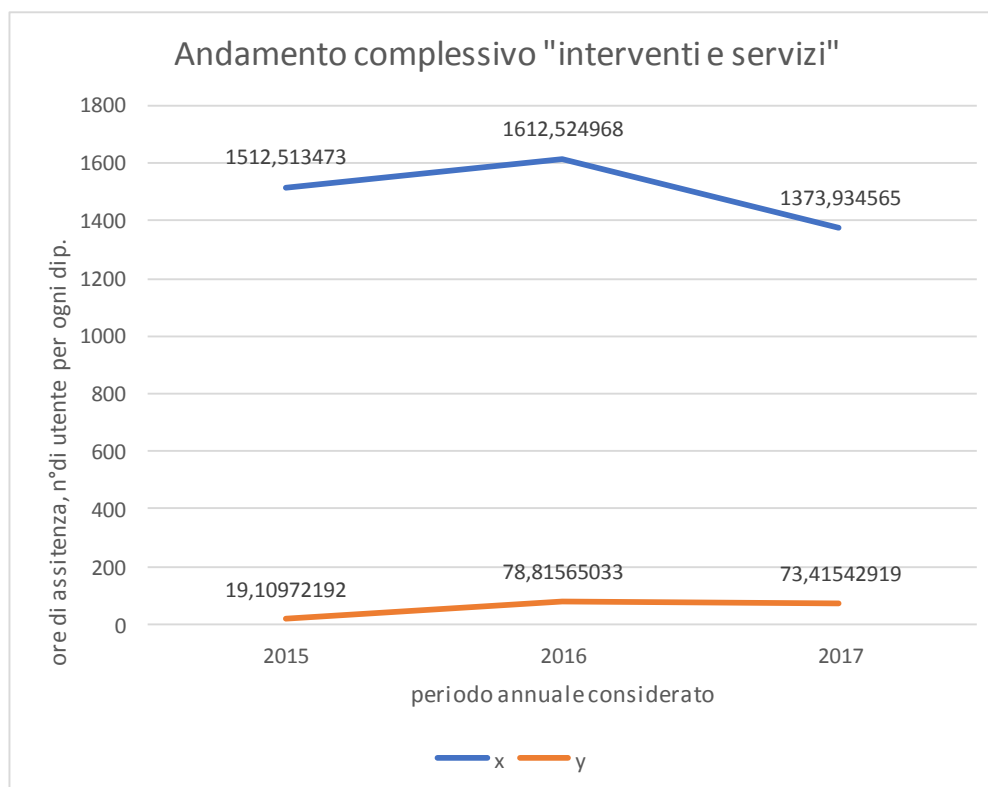
Tab. 3.14 – ore complessive di assistenza e totale beneficiari nel triennio

	2015	2016	2017
Ore totali	140331	137242	113803
Personale non dirigente	92,78	85,11	82,83
Beneficiari totali	1773	6708	6081
Personale non dirigente	92,78	85,11	82,83
x	1512,513	1612,525	1373,935
y	19,10972	78,81565	73,41543
x/y	79,1489	20,45945	18,71452

Fonte: ns. elaborazioni

Come mostra la tabella 3.14 e il sottostante grafico, nel complesso ogni dipendente ha dovuto svolgere circa 1500 ore di assistenza ed occuparsi di soli 19 utenti nel corso del 2015. Nel biennio successivo gli addetti ai lavori hanno dovuto occuparsi di 79 utenti beneficiari nel primo anno e 73 nel secondo. Questo scostamento di dati del primo anno è dovuto principalmente all'ingresso nella categoria di beneficiari del servizio di immigrati (non presenti nel 2015) e dell'eccessivo aumento di adulti senza dimora o in disagio economico-sociale.

Grafico 3.2 – andamento complessivo utenti/ore per dipendente



3.3.2. *Indice sull'efficienza delle dotazioni informatiche*

Il presente indicatore, come indicato nel paragrafo 2.6.3, si riferisce alla visione delle dotazioni strumentali di pc in ordine al numero di addetti presenti.

Per gli anni in esame bisogna la situazione presentata dal Comune di Ancona è la seguente:

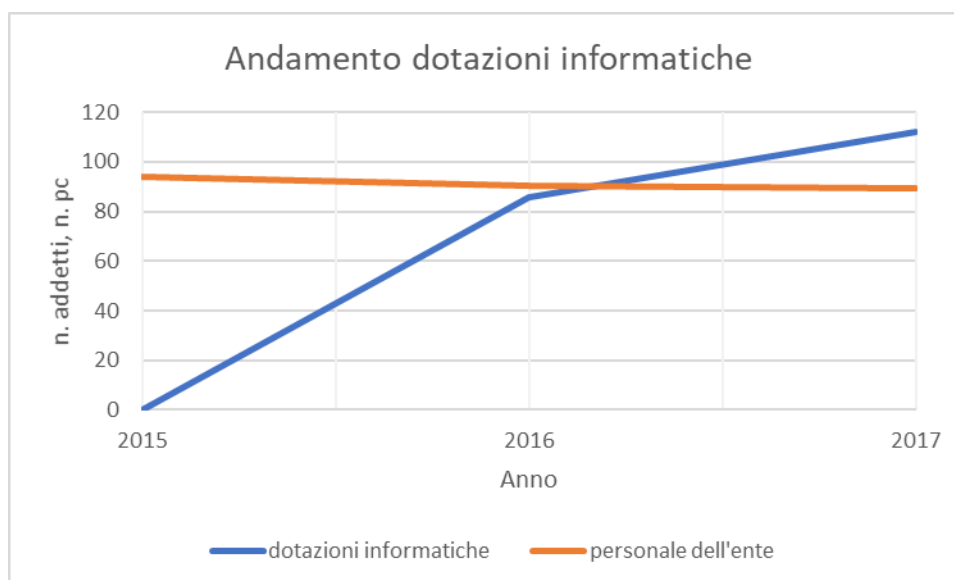
Tab. 3.15 – dotazioni informatiche Comune di Ancona

ANNO		2015	2016	2017
dotazioni informatiche	F0405	ND	86	112
personale dell'ente	D01+D02+D03+D04	93,78	90,27	89,21
P		#VALORE!	0,952697	1,255465

Fonte: moduli 1 e 2 questionari SOSE anni 2015-2016-2017

Come si può osservare dalla tabella e più visivamente dal grafico sottostante, il Comune nel corso del triennio ha avuto una costante diminuzione degli addetti alla Funzione del Servizio Sociale passando da 93,73 nel 2015 (addetti normalizzati) a 89,21 nel 2017.

Grafico 3.3 – andamento dotazioni informatiche



Fonte: nostre elaborazioni.

Per quanto riguarda le dotazioni informatiche, va osservato in premessa che per l'anno 2015 non è possibile effettuare il confronto in quanto il questionario SOSE non prevedeva l'inserimento di tale dato.

Per gli anni 2016 e 2017 si può osservare invece che l'ente ha avuto un aumento delle postazioni informatiche per di 36 unità.

$$\frac{\text{dotazioniinformatiche}}{\text{personaledell'ente}} = p$$

In base alla definizione del nostro indicatore, il rapporto tra i due valori risulta essere (come da tabella) inferiore a 1 per l'anno 2016 e poco maggiore nel 2017. Dato come valore ottimale una postazione informatica per ogni dipendente, si può osservare che il dato p nei due anni oscilla leggermente intorno a quel valore, risultando quindi, nel complesso, nella norma.

Risulta interessante osservare che a fronte di una diminuzione del personale, le dotazioni informatiche sono aumentate.

Probabilmente, osservando che non era presente almeno un pc per dipendente, l'ente ha provveduto ad un aumento delle dotazioni strumentali evidentemente senza tenere conto della diminuzione dei dipendenti per effetto dei pensionamenti avvenuti durante l'anno.

3.3.3. *Indice di efficienza sulla ripartizione delle risorse*

Con tale indicatore si vuole procedere al controllo sulla ripartizione delle spese tra la somma delle macroaree *interventi e servizi e strutture* con la macroarea dei *contributi economici*. Va premesso che il sistema informativo della Direzione delle Politiche sociali non è stata in grado di indicare la ripartizione delle voci S22 e S23, pertanto non è stato possibile effettuare la ripartizione per le diverse categorie quindi, il calcolo dell'indicatore verrà effettuato sul totale degli utenti beneficiari del servizio.

Tab.3.16 – spesa media per utenti

	2015	2016	2017
Utenti totali Interventi + Strutture	2338	7761	7149
S22	€ 3.513.402,14	€ 1.783.154,10	€ 1.878.856,08
R	€ 1.502,74	€ 229,76	€ 262,81
Utenti totali Contributi economici	1104	1479	2055
S23	€ 949.272,22	€ 281.745,49	€ 148.634,21
S	€ 859,85	€ 190,50	€ 72,33
r/s	1,747678954	1,206097436	3,633634702

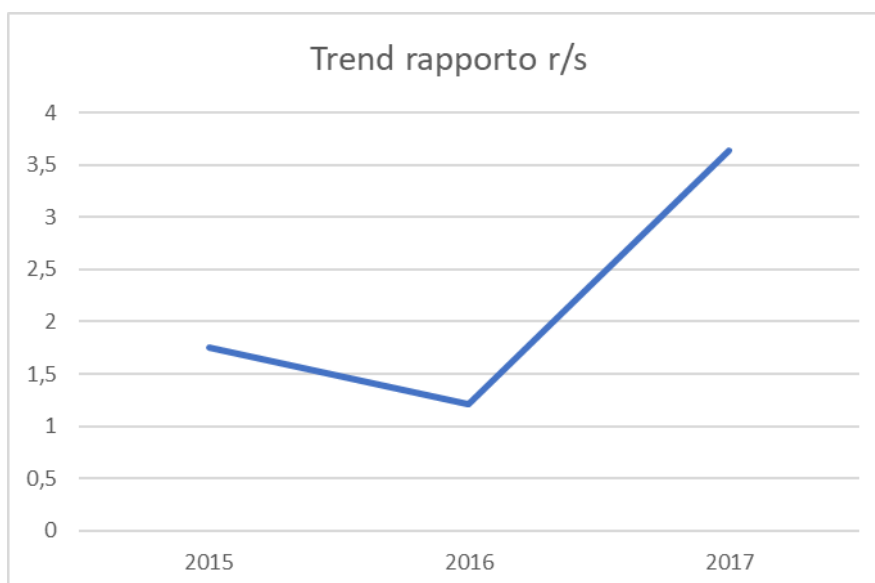
Fonte: dati modulo 1 e 2 questionari SOSE anni 2015-2016-2017, leggermente

rielaborati

Come mostra la tabella 3.16 i coefficienti r e s mostrano la ripartizione della spesa per ogni utente beneficiario. Si può affermare che per il coefficiente r , relativamente agli interventi diretti e alle strutture, si può notare che a seguito di un aumento del numero dei beneficiari la spesa media individuale è notevolmente diminuita. Tale diminuzione ha avuto un minimo incremento nel corso del 2017.

Per quello che riguarda i contributi economici, anche in questo caso la spesa individuale per ogni utente beneficiario è notevolmente diminuita benché ci sia stato un aumento dei beneficiari. Si nota infatti, che tra il 2015 e il 2017 c'è stato un decremento del 91,59%.

Grafico 3.4 – Andamento rapporto r/s



Come mostra il grafico 3.4 il rapporto r/s indica che dal 2015 al 2016 il coefficiente è diminuito e ha avuto una propensione verso i contributi economici. Ciò intende che nel corso dell'anno per ogni soggetto, in media, veniva speso maggiormente per coloro richiedevano contributi economici.

Notevolmente cambiata è la situazione tra il 2016 e 2017. La spesa per il pagamento di attivazione dei servizi o il pagamento di rette, risulta in media più che aumentata rispetto a quella per i contributi economici.

In conclusione, si può affermare che l'ente nel corso del triennio cercando di diminuire la spesa complessiva di sostegno del reddito e di pagamento di rette lo abbia fatto in maniera consistente per quello che riguardai contributi economici assegnati, mentre dopo una prima diminuzione è tornato a crescere il livello di spesa pro-capite per gli interventi.

L'ente potrebbe prendere in considerazione l'anno 2017 e per i successivi valutare se, in sede di richiesta di intervento, sia fattibile la modifica di intervento per alcuni soggetti sostenuti direttamente. Dovrebbe quindi prestare attenzione assegnare contributi economici ad un soggetto per cui abbia effettuato sino a quel momento un intervento diretto (o pagato una retta in una struttura) sia ugualmente fattibile pur non pregiudicando la qualità del servizio.

3.3.4. *Indice di efficacia qualitativa sull'intervento in favore di altri*

Dalla seguente tabella viene mostrato come il Comune non abbia attivato servizi o effettuato trasferimenti di rette per strutture in favore di soggetti non residenti. Questo ha avuto come effetto che l'indicazione della voce del questionario *X10* sui rimborsi da parte degli altri soggetti è pari, per l'intero triennio, a zero.

Tab. 3.17 – Tabella dati X10 e S22 modulo 2 questionario SOSE

ANNO		2015	2016	2017
entrate relative ai servizi erogati a favore di altri	X10	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
trasferimenti per pagamento di rette e/o attivazione di servizi	S22	€ 3.513.402,14	€ 1.783.154,10	€ 1.878.856,08
Q		€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00

Fonte: modulo 2 questionari SOSE anni 2015-2016-2017

Conseguentemente a questa determinazione l'indicatore q , indicante il rapporto tra i valori X10 e S22, è costante nel corso dell'intero triennio ed è pari anch'esso a zero. Con ciò, si può concludere che non è possibile effettuare per il Comune in esame ulteriori ragionamenti.

3.3.5. Incidenza della compartecipazione pubblica al servizio sociale

L'indicatore tende ad osservare il comportamento che potrebbe tenere l'ente locale a seguito di trasferimenti in proprio favore che potrebbe ottenere da parte di enti pubblici preposti, quali ad esempio il Servizio Sanitario Nazionale.

Tab. 3.18 – Compartecipazione SSN aree “interventi e servizi” e “strutture”

ANNO		2015	2016	2017
ammontare compartecipazione da parte del SSN per la macro-area "strutture"	M64 (M61 2015)	€ 2.506.506,00	€ 2.109.615,00	€ 1.907.145,00
ammontare spesa netta totale per la macro-area "strutture"	M62 (M58 2015)	€ 1.158.117,00	€ 1.541.274,00	€ 1.445.642,00
ammontare compartecipazione da parte del SSN per la macro-area "interventi e servizi"	M34 (M31 2015)	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
ammontare spesa netta totale per la macro-area "interventi e servizi"	M31 (M29 2015)	€ 3.519.632,00	€ 2.886.332,19	€ 3.832.199,00
M64/M62	g	2,164294281	1,368747543	1,319237405
M34/M31	h	0	0	0
	g/h	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!

Fonte: modulo 1 questionari SOSE 2015-2016-2017

Si può notare per quanto riguarda l'indicatore denominato *g*, che esiste un rapporto la compartecipazione pubblica e la spesa netta sostenuta dall'ente locale per inserire soggetti nelle strutture. Si evidenzia come nel corso del 2015 la compartecipazione pubblica oltre due volte la spesa netta del Comune. Nei due anni successivi a fronte di un modesto aumento della spesa sostenuta, vi è stata una diminuzione graduale della compartecipazione del S.S.N. arrivando ad essere quasi sull' 1,3 di tale spesa per entrambi gli anni.

Per quanto riguarda la categoria *Interventi e Servizi* non è possibile effettuare uno stesso confronto per lo stesso Comune non avendo l'ente, per quella categoria, ricevuto alcuna compartecipazione dal S.S.N.

In conclusione, non è possibile concludere sulla possibilità delle diverse modalità di intervento che il Comune può effettuare per ciascun soggetto.

Con gli stessi dati è però possibile osservare ulteriori informazioni, se riclassificati diversamente e con l'integrazione della compartecipazione dei singoli utenti, se presente.

Tab. 3.19 – Spesa lorda divisa per centri di costo

Centro di Costo	Anno	Contributo	Totale parziale	Totale generale
Interventi e Servizi	2015	Spesa netta	€ 3.519.632,00	€ 3.586.392,00
		Utenza	€ 66.760,00	
		Servizio San. Nazionale	€ 0,00	
	2016	Spesa netta	€ 2.886.332,19	€ 2.989.774,19
		Utenza	€ 103.442,00	
		Servizio San. Nazionale	€ 0,00	
	2017	Spesa netta	€ 3.832.199,00	€ 3.935.351,00
		Utenza	€ 103.152,00	
		Servizio San. Nazionale	€ 0,00	
Contributi Economici	2015		€ 4.131.915,00	€ 4.131.915,00
	2016	Spesa netta	€ 4.909.900,00	€ 4.909.900,00
	2017		€ 6.014.143,00	€ 6.014.143,00
Strutture	2015	Spesa Netta	€ 1.158.117,00	€ 4.994.114,00
		Utenza	€ 1.329.491,00	
		Servizio San. Nazionale	€ 2.506.506,00	
	2016	Spesa Netta	€ 1.541.274,00	€ 4.928.003,00
		Utenza	€ 1.277.114,00	
		Servizio San. Nazionale	€ 2.109.615,00	
	2017	Spesa Netta	€ 1.445.642,00	€ 4.710.911,00
		Utenza	€ 1.358.124,00	
		Servizio San. Nazionale	€ 1.907.145,00	

Fonte: ns. elaborazioni

Si può osservare che nel corso del triennio la spesa lorda per interventi e servizi ha avuto un andamento discontinuo. I contributi economici, invece, hanno avuto un aumento pressoché costante lungo il triennio. Diversamente, le spese

lorde per il mantenimento dei soggetti nelle diverse strutture sono andate a diminuire.

Confrontando i dati della tabella 3.18 e 3.19 limitatamente ai centri di costo afferenti alle macroaree *Interventi e Servizi* e *Strutture* che la compartecipazione degli utenti sono notevolmente superiori rispetto ai servizi per interventi direttamente erogati dal Comune: gli interventi hanno una compartecipazione di quasi il 3% sulla spesa lorda rispetto a circa il 27% della compartecipazione dell'utenza nelle strutture. Questo vuol significare che avendo una partecipazione del SSN e degli utenti notevolmente superiore, nel caso in cui le condizioni soggettive dell'individuo lo permettano, potrebbero optare per un trasferimento in struttura rispetto all'intervento diretto. Ciò anche perché un intervento diretto, non ricevendo una compartecipazione, andrebbe a costare di più al Comune o, in termini di servizi, a parità di spesa fornirebbe meno servizi. Quanto detto, tuttavia, non è sempre possibile; spesso è la normativa stessa che decide la tipologia di intervento da seguire. Una maggiore libertà di scelta agli Enti Locali, rispettando direttive generali unitarie, permetterebbe un'operazione in tal senso più flessibile e concretizzabile.

3.3.6. Incidenza della spesa per il supporto dell'attività sul totale delle spese

L'indicatore osserva l'incidenza delle spese di supporto o di affidamento di servizio sul totale delle spese correnti (escluso il personale).

Tab. 3.20 – Spese correnti dirette e indirette macroaggregati 3 e 4

ANNO		2015	2016	2017
Spese correnti dirette di supporto all'attività	(S01+S02 2015) S08+S09	€ 7.610.775,87	€ 268.244,80	€ 428.639,13
Totale spese correnti (escluso personale)	S16	€ 9.494.927,60	10.857.100,40	12.782.297,97
Spese correnti indirette di affidamento servizi	(S04+S05 2015) S11+S12	€ 1.851.128,35	€ 2.848.295,22	€ 7.203.579,44
Totale spese correnti (escluso personale)	S16	€ 9.494.927,60	10.857.100,40	12.782.297,97
(S08+S09)/S16	a	0,801562286	0,024706855	0,033533808
(S11+S12)/S16	b	0,194959712	0,262344007	0,56355903
	a + b	0,996521998	0,287050861	0,597092838

Fonte: modulo 2 questionari SOSE anni 2015-2016-2017

Osservando i valori assoluti si può notare che la spesa corrente nel corso dei tre anni è andata gradualmente aumentando. Le spese di supporto all'attività

erano pari a circa 7 milioni e 600 mila euro per l'anno 2015. Si può notare facilmente che negli anni successivi è stata notevolmente ridimensionata. La spesa per l'affidamento dei servizi ha avuto un aumento modesto tra il 2015 e il 2016, mentre per il 2017 l'aumento è stato di quasi 3 volte l'anno precedente.

Concentrandoci momentaneamente sul rapporto indicato con a , si può osservare come vi sia una brusca diminuzione dell'apporto tra spese di supporto sulle spese correnti. È pur vero che la spesa per l'affidamento di servizi nel corso dei successivi anni sono aumentati, quindi l'ente ha preferito dare in gestione i diversi servizi anziché erogarli direttamente, ma se si osservano i valori relativi sul totale della spesa corrente la diminuzione è pari a quasi l'80% rispetto alla spesa sostenuta nell'anno precedente e questa è un'anomalia nella registrazione dei dati. Si può ipotizzare che ciò sia dovuto ad un'errata contabilizzazione degli stessi; occorre pertanto, se questo fosse appurato, che l'ente presti una maggiore attenzione nella registrazione dei dati.

Altra anomalia, sempre ad esclusione delle spese del personale, si può notare che la somma dei due valori indicati nel 2015 pari al 99% della spesa corrente. Negli anni successivi essa rientra intorno 28% per il 2016 e 59% per il 2017.

In conclusione, si può ragionevolmente affermare che nel 2015 potrebbero essere occorsi diverse problematiche dell'ente locale nella registrazione dei dati del questionario. Per quanto elevate possono essere i dati inseriti nei macro-

aggregati 3 e 4, questi difficilmente, possono rappresentare il 99% della spesa corrente (esclusa il personale).

3.3.7. *Indicatore di valutazione make or buy*

Inserendo il totale delle spese per il personale è possibile formulare una scelta di *make or buy*: scelta che può permettere all'ente di decidere se erogare direttamente il servizio oppure affidare a terzi soggetti l'affidamento dello stesso.

Bisogna precisare che il sistema informativo del Comune di Ancona non è stato in grado di fornire dati specifici sulla spesa del personale amministrativo e/o sul personale specialistico in modo da poter procedere ad una più corretta valutazione della procedura *make*. Pertanto, si è cercato durante l'applicazione di individuare quanto più possibile il valore degli stipendi degli addetti amministrativi sulla base dei in nostro possesso. Va quindi precisato che il risultato è derivato da dati "grezzi" e non certi.

Di seguito verrà spiegato il percorso logico seguito.

Anzitutto, come mostra la tabella 3.21, sono stati sintetizzati e ripresi i dati relativi al numero di addetti risultanti dal PEG 2016-2018 supponendo che non vi siano state variazioni nel corso del biennio 2016-2017 e che lo stesso valore si abbia per l'anno 2015.

Tab. 3.21 – Numero addetti per categoria giuridica

N°addetti	2015	2016	2017
cat. D3	3	3	3
cat. D1	7	7	7
cat. C1	11	11	11

Fonte: sintesi rielaborata tabella 3.5

Successivamente, per ogni categoria giuridica si è proceduto ad effettuare la media delle corrispondenti posizioni economiche, come mostrano le tabelle 3.22, 3.23, 3.24. Non avendo a disposizione la posizione economica di ciascun dipendente, è verosimile pensare che non tutti i dipendenti appartengono alla stessa posizione economica, quindi si è effettuata una media delle posizioni economiche per ogni anno.

Tab. 3.22 – Media stipendi annuali cat.C1

Cat. Econ.	2015	2016	2017
C5	€ 21.901,32	€ 21.997,32	€ 22.192,92
C4	€ 21.120,11	€ 21.212,51	€ 21.400,91
C3	€ 20.472,62	€ 20.562,62	€ 20.745,02
C2	€ 19.917,86	€ 20.005,46	€ 20.183,06
C1	€ 19.454,15	€ 19.539,35	€ 19.712,15
Media	€ 20.573,21	€ 20.663,45	€ 20.846,81

Fonte: CCNL enti locali tabella B

Tab. 3.23 – Media stipendi annuali cat.D1

Cat. Econ.	2015	2016	2017
D1	€ 21.166,71	€ 21.259,11	€ 21.447,51
D2	€ 22.203,89	€ 22.301,09	€ 22.499,09
D3	€ 24.338,14	€ 24.444,94	€ 24.660,94

D4	€ 25.377,76	€ 25.489,36	€ 25.714,96
D5	€ 26.510,86	€ 26.627,26	€ 26.863,66
D6	€ 28.342,72	€ 28.467,52	€ 28.719,52
Media	€ 24.656,68	€ 24.764,88	€ 24.984,28

Fonte: CCNL enti locali tabella B

Tab. 3.24 – Media stipendi annuali cat.D3

Cat. Econ.	2015	2016	2017
D3	€ 24.338,14	€ 24.444,94	€ 24.660,94
D4	€ 25.377,76	€ 25.489,36	€ 25.714,96
D5	€ 26.510,86	€ 26.627,26	€ 26.863,66
D6	€ 28.342,72	€ 28.467,52	€ 28.719,52
Media	€ 26.142,37	€ 26.257,27	€ 26.489,77

Fonte: CCNL enti locali tabella B

È stato quindi calcolato il prodotto tra il numero degli addetti e la media per ogni categoria. È stata aggiunta la retribuzione del Dirigente prelevata dalla voce T02 della colonna H del modulo 2 del Questionario ed infine è stata fatta la somma delle diverse retribuzioni.

Tab. 3.25 – Totale stipendi per categoria giuridica: 12 mensilità

Cat. Giur	2015	2016	2017
totale stip. D3	€ 78.427,11	€ 78.771,81	€ 79.469,31
totale stip. D1	€ 172.596,76	€ 173.354,16	€ 174.889,96
total stip. C1	€ 226.305,33	€ 227.297,97	€ 229.314,93
tot. stip. Dir.	€ 74.830,90	€ 108.235,59	€ 79.292,74
TOTALE ANNO	€ 552.160,10	€ 587.659,53	€ 562.966,94

Fonte: voce T02 colonna H modulo 2 questionario SOSE e ns. Elaborazioni

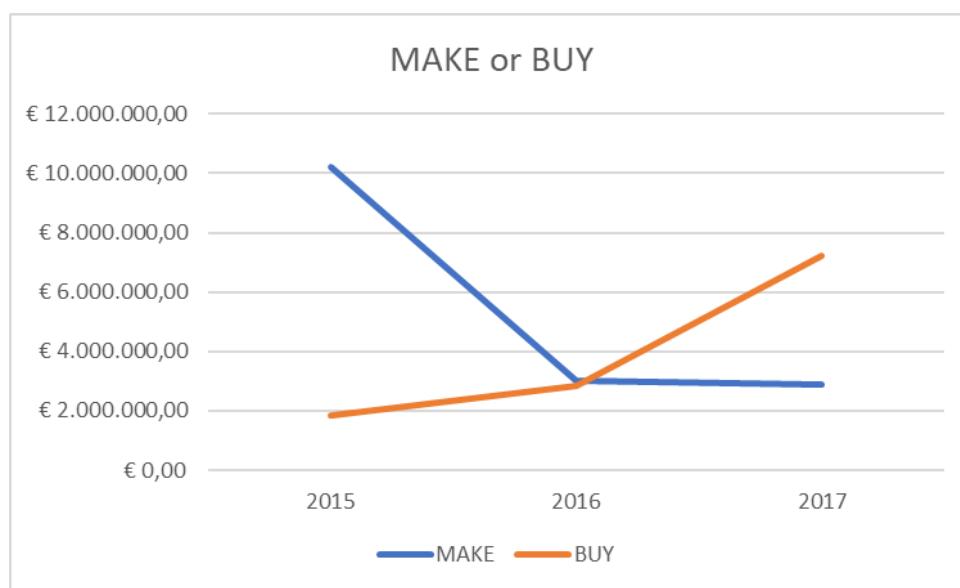
In linea generale come si può osservare dalla tabella esposta sotto e dal grafico 3.5, si può affermare che per l'annualità 2015 affidare un servizio è stato economicamente più efficiente rispetto all'erogazione diretta. Nell'anno 2016 questo gap è andato attenuandosi sino a raggiungere un punto di equilibrio. Diversamente, nel 2017 affidare all'esterno il servizio costa, in valori assoluti, di più rispetto ad erogare direttamente il servizio. Tuttavia, si può notare dal grafico che la differenza di costo tra le due tipologie è comunque ridotta rispetto al 2015.

Tab. 3.26 – Dati make or buy

ANNO		2015	2016	2017
MAKE				
Spese correnti dirette di supporto all'attività	(S01+S02 2015) S08+S09	€ 7.610.775,87	€ 268.244,80	€ 428.639,13
Totale spese per il personale	T17-T14+T10 (T17 2015)	€ 3.166.818,92	€ 3.338.305,43	€ 3.006.156,55
(-) spese per il personale amministrativo	dati amministrativi	€ 552.160,10	€ 587.659,53	€ 562.966,94
spese personale specialistico		€ 2.614.658,82	€ 2.750.645,90	€ 2.443.189,61
BUY				
Spese correnti indirette di affidamento servizi	(S04+S05 2015)S11+S12	€ 1.851.128,35	€ 2.848.295,22	€ 7.203.579,44
Totale spese correnti (escluso personale)	S16	€ 9.494.927,60	€ 10.857.100,40	€ 12.782.297,97
		€	€	€
	MAKE	10.225.434,69	€ 3.018.890,70	€ 2.871.828,74
	BUY	€ 1.851.128,35	€ 2.848.295,22	€ 7.203.579,44

Fonte: modulo 2 questionari SOSE anni 2015-2016-2017, integrati con dati amministrativi e ns. elaborazioni

Grafico 3.5 – make or buy



3.4 Conclusioni sulla sperimentazione applicativa

Per concludere il capitolo si proverà, in questo paragrafo, a far combaciare l'insieme dei dati osservati precedentemente e la loro rielaborazione.

Si deve premettere anzitutto che per effettuare un accurato controllo di gestione sulle attività degli enti locali deve necessariamente esserci un adeguato sistema informativo interno all'ente. Nei comuni di grandi dimensioni ciò è più

facilmente possibile perché è presente una più meticolosa divisione del lavoro. Ogni direzione generalmente si occupa di una propria specifica area e pertanto, di uno specifico settore con omogenee funzioni. All'interno di ogni area deve essere presente un funzionario che si occupi, tra le altre, del controllo delle informazioni necessarie da inserire in uno schema gerarchico interno alla direzione di riferimento e tramite il loro dirigente (o proprio delegato) confluire all'interno di un gruppo di lavoro tecnico inter-settoriale coordinato dal Dirigente o un Funzionario delegato del servizio finanziario che procedano a confluire tutti i dati delle diverse aree all'interno di un unico sistema informativo. Tale lavoro deve però essere inserito come costante negli obiettivi raggiungibili dai Dirigenti perché attraverso questa incentivazione, non lascino in secondo piano questo lavoro e pertanto, successivamente, alla richiesta di organi esterni o interni all'ente è più facile reperire le informazioni, e quindi trasmetterle senza eccessive perdite di tempo in modo intervenire in maniera più adeguata.

Per gli enti di minore dimensione considerata l'accertata l'esiguità del personale, la non presenza dei dirigenti come figura apicale all'interno di un'area, si può ragionevolmente ipotizzare che i Responsabili di Servizio/Area compiano tale lavoro anche con un intervallo di tempo maggiore rispetto ai comuni più grandi. Il coordinamento di tale lavoro può essere affidato al Segretario Comunale che, in questi enti, supplisce all'assenza del Direttore Generale.

Per quanto riguarda il Comune di Ancona, sulla base del lavoro effettuato per la funzione dei Servizi Sociali, sulla base dei dati inviati al SOSE e sui dati amministrativi e contabili reperiti dall'ente, si può verosimilmente affermare quanto segue.

Nel corso del triennio il Comune ha subito una riduzione del personale per effetto presumibile dei pensionamenti avvenuti senza che vi sia stato un adeguato *turn over* del personale cessato dalle proprie funzioni. Questo fatto ha sicuramente influito in termini di qualità del servizio erogato che ha visto ridurre le ore di assistenza per ciascun utente beneficiario, pur rimanendo pressoché costante il numero di soggetti presi in carico da ciascun addetto. Rimane anomala la ragione per cui a seguito di una riduzione del personale rimangono le dotazioni strumentali sono aumentate. Riprendendo quanto detto in ordine ad un appurato controllo di gestione, una volta accertatene le ragioni, se risultano effettivamente eccessive si può procedere ad una ricollocazione delle stesse postazioni per altre funzioni sottodotate.

Per quanto concerne la spesa effettuata per i diversi centri di costo, nel complesso si possono fare le affermazioni di seguito riportate.

Osservando il trend storico si può ragionevolmente affermare che nel corso del 2015 i dati riguardanti il supporto dell'attività o attivazione di servizi esterni risultano essere quasi la totalità delle spese correnti effettuate dall'ente per la

funzione considerata. Tale spesa è notevolmente ridotta nel 2016 per poi aumentare nuovamente nell'ultimo anno del triennio.

Confrontando i grafici 3.4 e 3.5, è verosimile affermare come nella prima fase del triennio comprare esternamente un servizio era meno costoso che produrlo internamente. Infatti, nel coefficiente r/s la spesa per contribuzioni economiche era maggiore rispetto a quella di effettuare da sé i servizi. L'ente presumibilmente ha proceduto erogare più contributi monetari perché attivare servizi era più costoso che affidarli esternamente. Successivamente la situazione si è modificata: avendo stabilizzato le spese per supporto di attività quindi, ha incrementato quelle per il pagamento di rette o attivazione di servizi rispetto ad erogare contributi economici.

All'interno dei diversi centri di costo, è bene dire che l'affidamento in strutture può, per l'ente, rappresentare una buona soluzione avendo dei contributi più alti da parte delle utenze e riceve anche una copertura della spesa da parte del Servizio Sanitario Nazionale.

Procedere ad una ricollocazione dei soggetti, a parità di condizione soggettive, in strutture permetterebbe all'ente di liberare una parte del personale specialistico che potrebbe concentrarsi maggiormente nei casi da seguire direttamente, così da seguire per un tempo più adeguato i singoli utenti.

In conclusione, gli indicatori proposti per il Comune di Ancona, possono dare informazioni utili per alcune categorie di soggetti e/o macroaree che nel

corso del triennio hanno avuto diverse anomalie in termini monetari. Perché questi siano ancora più utili è tuttavia necessario, come premesso ad inizio paragrafo, che il Comune si doti di un ampio sistema informativo in grado di cogliere le diverse chiavi utili per la determinazione di un sistema di indicatori più analitico e sistematico. In questo modo, il controllo di gestione effettuato dagli organi dirigenti apicali dell'amministrazione e/o esterni risulta più facilmente applicabile.

Non è stato possibile procedere all'applicazione pratica dell'indicatore indicato nel sotto paragrafo 2.6.2 sull'efficienza di risposta dell'ente nello smaltimento delle pratiche di erogazione di contributi economici in quanto non è si è riuscito a reperire i dati amministrativi necessari.

L'utilizzo di un adeguato sistema informativo è indispensabile anche per registrare i dati contabili in maniera corretta e quindi fornire informazioni più adeguate possibili al SOSE. Questo va ad incidere inoltre, sui trasferimenti perequativi che vengono assegnati in favore dell'ente: una situazione contabile errata potrebbe far risultare anche errati i fondi erogati e, conseguentemente, procedere, se eccessivi rispetto a quelli dovuti, ad una richiesta di risarcimento per danno erariale nei confronti dei dirigenti e funzionari responsabili. Viceversa, se risultasse che ne dovrebbe ricevere di meno, andrebbe ad inficiare nelle capacità di spesa possibile, con conseguente minore qualità dei servizi erogati.

Perché tutto ciò avvenga, è importante che sia presente all'interno dell'ente una cultura organizzativa interna volta all'esposizione di dati corretti che possano permettere allo stesso Comune di far osservare agli *stakeholders* le reali potenzialità organizzative, gestionali ed economiche possedute.

CONCLUSIONI

Il lavoro di tesi proposto aveva l'obiettivo di iniziare un modello di sviluppo del controllo di gestione all'interno degli enti locali.

Con tale lavoro si è cercato anzitutto di comprendere gli sviluppi normativi che si sono susseguiti nel corso degli ultimi anni in tema di armonizzazione contabile, principalmente con l'entrata in vigore del D.Lgs. 118/2011, procedendo successivamente ad analizzare in maniera concreta i questionari che gli stessi enti sono tenuti a compilare e successivamente inviare al SOSE perché li rielabori con un'ottica di implementazione dei fabbisogni standard, per un processo di continuo abbandono del concetto di spesa storica.

Attraverso le informazioni rinvenibili dai due moduli del questionario con l'ausilio di alcuni dati amministrativi e contabili forniti dal Comune di Ancona, si è proceduto alla loro riclassificazione costruendo alcuni indicatori il cui obiettivo principale è quello di essere di aiuto all'ente locale per effettuare un adeguato controllo di gestione.

Va premesso, che il lavoro effettuato presenta alcune approssimazioni in quanto effettuato con i soli dati a nostra disposizione e con questi è stato poi possibile effettuare alcune congetture su quello che è stato il trend per la funzione sola funzione del Settore sociale, così come suddiviso all'interno dei questionari.

Da tale andamento sono state infine proposte alcune soluzioni che, se ben coordinate tra loro, potevano essere al comune verso lo scopo prefissato.

Detto ciò, è utile affermare che l'elaborazione degli indicatori sulla base dei dati SOSE è non è univoca per ogni funzione. Può capitare, infatti, che i diversi indicatori costruiti possono fornire utili informazioni per un determinato settore, mentre possono esserlo di meno per altri.

Inoltre, perché l'intero modello sia effettivamente di aiuto, dovrebbe essere presente all'interno dell'Ente locale un sistema informativo che sia adeguato, improntato a concetti di semplicità nell'archiviazione e quindi nella successiva ricerca dei dati. Da questo punto di vista, la presenza di un coordinamento tra le diverse aree gestionali sicuramente è in grado di far comprendere a ciascun Dirigente, o responsabile delegato, i dati che, sulla base di un modello precedentemente costituito, devono essere forniti perché possa esserci il suo effettivo utilizzo. Appare sensato affermato che tale lavoro sia più facile effettuarlo in comuni di grandi dimensioni dove è presente una maggiore suddivisione del lavoro e, anche per il servizio finanziario è possibile assegnare una quota delle risorse a tale lavoro come direzione e coordinamento del controllo interno. Tuttavia, gli enti di minori dimensioni attraverso le adeguate forme di gestione associata, possono prevedere un medesimo coordinamento effettuato come gruppo di lavoro, ad esempio, dai responsabili finanziari di ciascun ente

partecipante. Essendo comunque “più piccoli” potrebbero operare in contesti più contenuti con minori quantità di informazioni da analizzare.

Pertanto, volendo essere tale sperimentazione condotta limitatamente all'interno di un solo settore dell'apparato amministrativo dell'ente, si può verosimilmente affermare che il modello proposto funziona, così come le conclusioni raggiunte dall'osservazione dei dati storici sono adeguate. Tale affermazione è possibile anche per effetto del confronto avvenuto con la Dirigente e i Funzionari della Direzione per i Servizi Finanziari del comune di Ancona (ente sottoposto a sperimentazione) i quali hanno concordato le soluzioni proposte.

In conclusione, benché il lavoro di tesi abbia, seppur con alcune approssimazioni (vedi capitolo 3), raggiunto il suo obiettivo, la ricerca in merito all'utilizzo del controllo interno nella Pubblica Amministrazione non è per nulla conclusa, anzi appena avviata. Si può ragionevolmente affermare che tale lavoro può proseguire attraverso un'implementazione nelle altre funzioni fondamentali per gli enti locali: per ciascuna di esse trovare una serie di indicatori fondamentali che possano fornire adeguati riscontri con i dati di bilancio. Dopo di che, gli enti locali devono, sulla base delle informazioni necessarie, dotarsi di un adeguato sistema informativo interno ad ogni Area in grado di reperire i dati amministrativi e/o contabili utili per la predisposizione degli indicatori. La banca dati SOSE è possiede una serie di informazioni in merito a dati di diversa natura (strutturali o contabili) che ogni Comune è tenuto a fornire. Premesso che sia logico trovare il

giusto equilibrio in riferimento all'analiticità dei dati richiesti e il dispendio di lavoro necessario per reperirli, sicuramente sono presenti alcune informazioni che per una corretta valutazione il SOSE dovrebbe richiedere.

All'interno del Modulo 1 del questionario, un dato essenziale nel quadro M per i servizi sociali, fa riferimento al numero di richieste (suddivise per centri di costo e categorie) che pervengono all'ente. Nel questionario, ad esempio per i contributi economici, è richiesto solo il numero di beneficiari. Può essere un dato utile, ma se integrato dal numero di richieste pervenute in protocollo, potrebbe risultare poco adeguato se il Comune non evade le pratiche richieste. D'altra parte, il comune deve essere in grado di dotarsi una catalogazione dei dati che prevedendo un aggiornamento continuo in base alle richieste specifiche pervenute

Sempre nel quadro M, andrebbe inserito, in ordine alla compartecipazione alla spesa, diviso per ogni centro di costo, l'ammontare dei contributi ricevuti dalle Regioni o dagli altri Enti Pubblici, almeno nel totale di centro di costo.

Nel modulo 2, la voce di spesa di dettaglio S22 e S23, così come confermato anche dai Funzionari del Comune di Ancona, risultano dati che prendono il loro valore da diversi capitoli di spesa non omogenei tra loro, rendendo difficoltoso un'analisi a ritroso della composizione di quelle voci per ogni categoria di centro di costo. Il SOSE potrebbe invece richiedere di inserire più valori (in più voci) che, seppur nel totale permettono di raggiungere la somma S22+S23, avranno un dettaglio informativo maggiore più utile per gli analisti.

In merito al personale, richiedere la suddivisione per effettive competenze (amministrativi, tecnici, assistenti sociali, educatori ecc..), vorrebbe dire che nel file posseduti dal Comune, e principalmente dall'ufficio personale, tale suddivisione deve essere costantemente presente., seppur non direttamente fornito al SOSE. Tuttavia, per consentire un adeguato valore di confronto *make or buy*, ad esempio, quanto meno conoscere coloro che operano solo da un punto di vista amministrativo (sia nel caso *make* che nel *buy*) permetterebbe di confrontare le due opzioni sulla base delle spese dettagliate per il servizio erogato.

All'aumentare di qualche dato potrebbe esserne tolto qualcuno irrilevante o poco utile. Per capire l'importanza di una voce, si potrebbe procedere in due modi:

- 1- Confrontare, osservare le diverse voci tra i diversi comuni, se un campione significativamente rilevante ha, per determinate voci, valore zero può essere un'informazione eliminabile;
- 2- Cercare per ogni funzione di determinare una serie di indicatori e sulla base della loro importanza e significatività, rimodulare i questionari in modo che siano inseriti dati con l'obiettivo di raggiungere un numero di voci adeguate.

Quindi, una volta reperiti tutti i dati necessari, formulare ipotesi successive che permettano di raggiungere il giusto livello di servizi, adeguato a quelli standard previsti, attraverso un contenimento della spesa pubblica sino a

raggiungere (o mantenere) quella standard. Effettuare, infine, una serie di incontri periodici tra i diversi Dirigenti, coordinati dal Direttore Generale, se presente, o dal Dirigente del Servizio Finanziario che valutano i risultati ottenuti e quindi agiscono in una logica di fabbisogni standard, riportando poi tali decisioni all'interno della propria area di competenza. Tali aspetti, dovrebbero essere posti ai diversi Dirigenti come obiettivi annuali e il loro progresso essere valutato positivamente in un'ottica di crescita globale dell'ente.

È un lavoro complesso, che richiede adeguate competenze e tempo per l'elaborazione. Un ulteriore aiuto potrebbe derivare invece, dal consentire al SOSE di mantenere e gestire i dati del Comune e quindi, come società specializzata in tale settore, avviare un costante confronto con l'ente su quali misure sia meglio adottare per raggiungere i propri obiettivi in modo efficace ed efficiente. Il Comune, da parte sua, dovrebbe però impegnarsi a fornire dati nella maniera più corretta possibile per non vanificare il totale del lavoro che dovrebbe essere poi fatto.

Il SOSE sta sviluppando un simulatore che sulla base di alcune variabili, politiche che l'ente intende perseguire osservare quella che sarà la spesa standard. Questo strumento è in grado di fornire al Comune una linea da seguire sulla spesa che dovrebbe essere effettuata per raggiungere le proprie politiche strategiche. Una volta che tale strumento viene reso disponibile, è bene che ogni Comune

impari a capirne l'importanza ed usarlo, anche in via sperimentale, per aumentare la propria capacità organizzativa e gestionale.

“C'è infine lo sforzo per recuperare il senso dello Stato. Non mi faccia dire di più. Il confine fra attività pubblica e interessi privati va ristabilito in modo rigido. [...] È il presupposto da cui discende un altro livello di problemi: come ridare efficienza alla pubblica amministrazione, in quale modo realizzare di nuovo lo Stato sociale in condizioni tanto cambiate, come aggredire davvero la differenza tra il Nord e il Mezzogiorno d'Italia.” (Sergio Mattarella).

I tempi cambiano. È spesso difficile adeguarsi, si preferisce nello *status quo* vissuto fino a quel momento piuttosto che sforzarsi per riadattarsi, cambiando. Il Presidente della Repubblica, più alta carica dello Stato Italiano chiede di sforzarsi perché solo in quel modo è possibile recuperare “il senso dello Stato”. Interessi collettivi e interessi privati non sempre collimano, obiettivo dei privati è, giustamente, quello trarre profitto dalle proprie attività. Obiettivo dei soggetti pubblici è quello di tutelare l'interesse della collettività. Una Pubblica Amministrazione efficiente, efficace, che sappia guardare al futuro e per il bene di tutti i cittadini deve costantemente mettersi in gioco, sapersi adattare e trovare nuove soluzioni per problemi sempre nuovi che possono sorgere.

La “sfida” verso l’utilizzo del concetto della spesa standard piuttosto che della spesa storica, cambia il modo di pensare nella Pubblica Amministrazione, certo con qualche problema iniziale, ma con il giusto senso pratico e visione di operatività è possibile assicurare “...*il buon andamento e l'imparzialità*...” che l’art. 97 comma 2 della Costituzione Italiana richiede ai pubblici uffici perché facciano il bene comune.

BIBLIOGRAFIA

1. BOCCIA F. *L'armonizzazione dei bilanci delle pubbliche amministrazioni nell'UE*, relazione del Presidente, Commissione Bilancio, Tesoro e Programmazione, 2017.
2. CAMERA DEI DEPUTATI, *L'armonizzazione dei sistemi contabili della pubblica amministrazione*, Servizio Studi, XVIII Legislatura, 14 febbraio 2018.
3. CAMERA DEI DEPUTATI, *La contabilità armonizzata di regioni ed enti locali*, Servizio Studi, XVIII Legislatura, 20 febbraio 2018.
4. CAMERA DEI DEPUTATI, *La legge di contabilità e finanza pubblica*, Servizio Studi, XVIII Legislatura, 15 febbraio 2018.
5. CAPERCHIONE E., *L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale*, Saggi, Azienda Pubblica, Gennaio 2012.
6. COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, *ARMONIZZAZIONE CONTABILE: UNA NUOVA STRATEGIA NEI CONFRONTI DEL PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE INTERNAZIONALE*, Comunicazione della Commissione, 508, Bruxelles, 14/11/1995.
7. COMMISSIONE EUROPEA, *Relazione provvisoria sui progressi compiuti nell'attuazione della direttiva 2011/85/UE del Consiglio relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri*, relazione al Parlamento Europeo e al Consiglio, 761 final, Bruxelles, 14.12.2012.
8. COMMISSIONE EUROPEA, *Verso l'applicazione di principi contabili armonizzati per il settore pubblico negli Stati membri. Idoneità degli IPSAS per gli Stati membri*, relazione al Consiglio e al Parlamento Europeo, 114 final, Bruxelles, 06.03.2013.
9. COSTITUZIONE ITALIANA

10. D'ARISTOTELE E., ROSA F., *Il nuovo sistema contabile armonizzato previsto dal D.Lgs. n. 118/2011*. progetto Cont.Ar., novembre 2014.
11. DIRETTIVE, DIRETTIVA 2011/85/UE DEL CONSIGLIO dell'8 novembre 2011 relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri, Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea L. 306/41, 23/11/2011.
12. DECRETO LEGISLATIVO N.200 del 18 agosto 2000, *Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali*, Gazzetta Ufficiale del 28 settembre 2000.
13. DECRETO LEGISLATIVO N. 118 del 23 giugno 2011, *Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*, Gazzetta Ufficiale del 26 luglio 2011.
14. DECRETO LEGISLATIVO 10 agosto 2014, n. 126, *Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*, Gazzetta ufficiale del 28 agosto 2014.
15. DELIBERA DI CONSIGLIO 18 settembre 2007 n. 120, *Regolamento Servizi Sociali*, Comune di Ancona, 2007.
16. DELIBERA DI CONSIGLIO 18 febbraio 2019 n. 24, *Approvazione del Documento Unico di Programmazione (DUP) 2019-2021*, Comune di Ancona, 2019.
17. DELIBERA DI CONSIGLIO 18 febbraio 2019 n. 26, *Approvazione del Bilancio di previsione pluriennale 2019-2021 e relativi allegati*, Comune di Ancona, 2019.
18. DELIBERA DI GIUNTA 17 maggio 2016 n. 296, *Approvazione del Piano Esecutivo di Gestione (P.E.G.) – Piano della performance per il triennio 2016/2018*, Comune di Ancona, 2016.

19. DE STASIO C, SILVIA R., *IPSAS Guida ai principi contabili internazionali*
20. *per il settore pubblico*, aggiornamento online, Enti Locali e Pubblica Amministrazione, Sistemi Editoriali, 2005.
21. FANELLI S., FERRETTI M., *La riforma dei sistemi contabili degli Enti Locali: primi risultati*, Università degli Studi di Parma, 2013.
22. GHIANDONI D., MASINI E., MUSCILLO C., *Il processo di armonizzazione contabile. Guida teorico-pratica. Come prepararsi alla nuova gestione del bilancio*, EDK Editore collana Finanza, 2014.
23. ITALIA P.P., MOCAVINI F., *Aggiornamento sullo stato dei lavori e sulle prospettive future in materia di standard internazionali di contabilità pubblica: IPSAS ed EPSAS*, Ragioneria Generale dello Stato – Ministero dell’Economia e delle Finanze, Roma, 2016.
24. LEGGE 5 maggio 2009, n. 42, *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*, gazzetta ufficiale del 6 maggio 2009.
25. LEGGE 30 dicembre 2018, n. 145, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021*, gazzetta ufficiale del 31 dicembre 2018.
26. MASINI E., *Le novità della legge di bilancio 2019*, sentenze Corte Costituzionale 247/2017 e 101/2018, Ideapubblica, 2019.
27. MORIGI P., FORTI F., *“Il controllo di gestione negli Enti locali nell’era digitale”*, Maggioli Editore, XI edizione, 2019.
28. RICCI P., *Principi contabili per gli Enti Locali e Principi Ipsas: un confronto impossibile*, La Finanza Locale, 9, 2015.

29. SOSE, *FC40U QUESTIONARIO UNICO – Istruzioni per la compilazione del questionario per i comuni, unioni di comuni e comunità montane delle Regioni a statuo ordinario e per i comuni e unioni di comuni della Sicilia*, progetto Fabbisogni Standard, in collaborazione con IFEL, 2018.

SITOGRAFIA

www.altalex.it

www.aranagenzia.it

www.camera.it

www.contabilita-pubblica.it

www.finanzalocale.interno.gov.it

www.interno.gov.it

www.normattiva.it

www.opencivitas.it

www.rgs.gov.it

www.senato.it

www.seise.it

RINGRAZIAMENTI

Un altro ciclo di studi si è concluso. Aldilà dei risultati più o meno positivi, in questo biennio magistrale o, ancora meglio, in questo quinquennio universitario molte cose sono cambiate. L'università ti permette di crescere, essere autonomo nelle decisioni da prendere sia didattiche che relazionali. È un passo in più che ti permette di diventare più grande, avere autostima in sé stessi e avere coraggio di fare scelte che forse mai si poteva pensare di fare.

Nuovi orizzonti si apriranno, alcuni buoni e altri forse meno. Ricordare questi cinque anni in poche parole non è semplice. I momenti da raccontare sono molti, dalle lezioni, agli esami superati senza molte difficoltà, ma anche a quelli che invece sono stati molto problematici. Forse, pensandoci bene, quegli esami possono rappresentare gli scogli che nella vita si incontreranno. Quegli ostacoli a volte improvvisi a volte meno, che ti mettono nella condizione di dover fare delle scelte, ma sicuramente ti mettono nella posizione di doverli superare per guardare oltre.

Volendo fare alcuni ringraziamenti, non posso non iniziare con la mia famiglia. Sin dall'inizio del primo anno, quando (a torto) quasi che neanche avrei voluto iscrivermi all'università, mi hanno incoraggiato sempre e comunque senza

far mancare il loro appoggio in ogni situazione. Penso che sia la cosa più importante: avere qualcuno che creda nelle tue potenzialità, è sempre presente anche senza necessariamente intervenire. Grazie!

Il secondo ringraziamento va agli amici “vecchi” e “nuovi”. Questi ultimi, quelli incontrati nel percorso di studi, perché avere qualcuno con cui scambiare qualche parola nei momenti di pausa, stesi sul prato della Facoltà, o con cui condividere lavori di gruppo al limite dell'impossibile o amici che ti mettono addosso tutte le loro ansie che fino a quel momento neanche pensavi che esistessero. Quelli “vecchi” invece, con cui ho condiviso un'intera vita o poco meno. Coloro che hanno frequentato percorsi di studio diversi, o si sono dedicati al lavoro. Incontrarsi con loro, saper affrontare tanti discorsi e battute con un livello di maturità sempre crescente e mettere sul piatto ognuno le proprie esperienze formative e/o lavorative. Grazie!

Entrando un po' più nel dettaglio del lavoro di tesi, un ringraziamento doveroso è dovuto al Prof. Fiorillo, mio relatore, che attraverso la propria passione e lavoro con la Pubblica Amministrazione e, in primo luogo, l'invito rivoltoci per assistere al Convegno dello scorso 13 dicembre 2018 insieme al SOSE, mi ha permesso di trovare un argomento in linea con le mie tendenze ed apprezzare sempre di più il lavoro che può essere fatto con le stesse: un lavoro sempre dinamico e nuovo; in continua evoluzione sia per il quadro normativo che per il

sistema organizzativo. Il Comune di Ancona, con la Dott.ssa Ghiandoni, la Dott.ssa Muscillo e il Dott. Camilletti, che hanno dato la loro disponibilità a seguire questa sperimentazione, mettendo la professionalità e competenza a nostra disposizione in modo che il tutto provasse a risultare più agevole sia per il reperimento dei dati che per la loro interpretazione e rielaborazione, potendoci poi confrontare con loro per l'adeguatezza delle conclusioni adottate. Grazie!

Arrivato alla fine, l'ultimo pensiero lo vorrei dedicare a tutti coloro con i quali seguo il percorso in AC: gli amici/amiche educatori che sopportano la mia maniacale organizzazione e messaggi continui, ma soprattutto perché si condividono idee e ci si scambiano consigli. Infine, le mie "bestiole" come le chiamo io. Quelli più grandi, che in parallelo hanno vissuto il loro percorso di scuola superiore e oggi iniziano, molti di loro, il percorso universitario e altri quello lavorativo. Vederli crescere, maturare e aver contribuito anche con quello che l'università insegna, in una minima parte, alla loro formazione significa che qualcosa di buono è stato fatto e che sono diventati grandi e bravi/e ragazzi/e. Anche i più piccoli, quelli "nuovi": seguire ragazzi in piena adolescenza in un percorso di ACG non è sempre facile e a volte può distogliere la concentrazione dal percorso universitario, dalle lezioni o dagli esami. È però la loro spontaneità, voglia di divertirsi e la straordinaria capacità di essere sempre allegri volendo essere

sempre più grandi, che (anche se non gliel'ho mai detto) rasserena i momenti più bui o che possono sembrare meno sereni. Grazie!

Scegliere di scrivere una tesi sulla Pubblica Amministrazione in un percorso universitario come quello di Economia che è improntato verso le imprese private può sembrare incoerente. Io credo però che la P.a. possa dare molto alle comunità. Anche professionisti privati, possono favorire il loro sviluppo. La P.a. ha in più la caratteristica che non guarda solo ad un benessere privato, del singolo, al profitto; ha gli occhi puntati verso il mondo che ci circonda, al benessere collettivo, senza il quale ogni profitto individuale risulta privo di significato. Osservare i valori di una collettività dietro principi di convivenza civile è quello che mi ha portato a scegliere questo percorso di tesi. Di questo un importante ruolo hanno giocato i miei proff. della scuola superiore (ormai ex ITCG "Carducci-Galilei di Fermo) ora ITET "Carducci-Galilei" di Fermo. Mi hanno insegnato ad aprire gli occhi, a vedere le competenze specifiche con occhi prima di tutto di un Cittadino, che ha come faro principi che la Costituzione, come prima fonte, esprime. Grazie Prof. Cifani perché grazie a Te ho imparato ad apprezzare ciò che si può essere. Grazie, Grazie!!